



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Bělecký Mlýn s.r.o.**, se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zastoupeného Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 219/438, Ostrava-Mariánské Hory, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Olomouc ze dne 18. 4. 2011, čj. 809-3/2011-130100-21, ze dne 20. 5. 2011, čj. 3331-2/2011-130100-21, ze dne 21. 4. 2011, čj. 2584-2/2011-130100-21, ze dne 20. 4. 2011, čj. 703-2/2011-130100-21, ze dne 4. 10. 2011, čj. 6089-2/2011-130100-21, čj. 5589-2/2011-130100-21, čj. 5045-2/2011-130100-21, čj. 4527-3/2011-130100-21 a čj. 6164-2/2011-130100-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 11. 2012, čj. 22 Af 96/2011 – 41,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad Olomouc platebními výměry ze dne 7. 12. 2010, čj. 15427-6/2011-136100-024, ze dne 15. 12. 2010, čj. 16632-4/2010-136100-024, ze dne 4. 2. 2011, čj. 2047/2011-136100-024, ze dne 8. 3. 2011, čj. 3174/2011-136100-024, ze dne 16. 5. 2011 čj. 7385/2011-136100-024, ze dne 6. 6. 2011, čj. 8587/2011-136100-024, ze dne 7. 7. 2011, čj. 10222/2011-136100-024, ze dne 18. 7. 2011, čj. 10597/2011-136100-024, a ze dne 10. 8.

2011, čj.12335/2011-136100-024, vyměřil žalobci nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období únor (ve výši 0 Kč), březen (ve výši 0 Kč), duben (ve výši 1 807 Kč), květen (ve výši 2 300 Kč), červen (ve výši 4 442 Kč), srpen (ve výši 7 346 Kč), září (ve výši 6 590 Kč), říjen (ve výši 4 396 Kč) a listopad 2010 (ve výši 5 394 Kč).

[2] Celní ředitelství Olomouc rozhodnutími ze dne 20. 4. 2011, čj. 703-2/2011-130100-21, ze dne 18. 4. 2011, čj. 809-3/2011-130100-21, ze dne 21. 4. 2011, čj. 2584-2/2011-130100-21, ze dne 20. 5. 2011, čj. 3331-2/2011-130100-21, a ze dne 4. 10. 2011, čj. 4527-3/2011-130100-21, čj. 5045-2/2011-130100-21, čj. 5589-2/2011-30100-21, čj. 6089-2/2011-130100-21, čj. 6164-2/2011-130100-21, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo shora vymezená rozhodnutí Celního úřadu Olomouc (pozn. NSS: v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., stávající celní ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Generální ředitelství cel).

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud žaloby spojil ke společnému projednání a následně je zamítl rozsudkem ze dne 14. 11. 2012, čj. 22 Af 96/2011 - 41.

[4] Krajský soud nejprve poukázal na rozdílnost znění § 57 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 29. 2. 2008 a od 1. 3. 2008 (toto ustanovení bylo novelizováno zákonem č. 37/2008 Sb.) Z důvodové zprávy k novele zákona je zřejmé, že jejím záměrem bylo, aby z možnosti vrácení spotřební daně z minerálních olejů byly vyjmuty činnosti spojené s lesnictvím, jako jsou lesní školky a činnosti spojené s obnovou a výchovou lesa. Tento úmysl zákonodárce nalezl své vyjádření nejen ve změně názvu ust. § 57, ale i v jeho znění, z něhož byly vyloučeny pojmy „lesní školky“ a „obnova a výchova lesa“. Dále došlo k vypuštění písmene e) z odst. 6 upravujícího povinnost prokazovat výměru lesních pozemků a dále byla z odst. 7 písm. b) vypuštěna slova „lesních pozemků“. V souladu s odst. 6 písm. d) tohoto ustanovení v účinném znění se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem z evidence využití zemědělské půdy, nikoliv půdy lesní. Všechny tyto změny ve svém souhrnu vyjadřují skutečnost, že činnosti spojené s lesnictvím byly z působnosti § 57 zákona o spotřebních daních zcela vyňaty.

[5] Žalobce uplatnil nárok na vrácení spotřební daně v souvislosti s činnostmi spojenými s lesním hospodářstvím. Před správcem daně uvedl, že nafta byla spotřebována na lesním pozemku určeném k plnění funkcí lesa v rámci výchovného zásahu, při němž došlo k přibližování dříví traktorem z probírky k příjezdové komunikaci. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, že tuto činnost lze podřadit pod pojem zemědělská prvovýroba ve smyslu § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Citované ustanovení shora uvedenou novelou nedoznalo žádných změn. Zemědělská prvovýroba v rozsahu zde vymezeném zahrnuje také pěstování dřevin. Ačkoliv její bližší vymezení není v zákoně o spotřebních daních ani jiném právním předpise obsaženo, logickou úvahou lze dospět k závěru, že zemědělskou prvovýrobou nemůže být výroba realizovaná na lesních pozemcích a spojená s funkcí lesa, jelikož takový druh výroby spadá pod činnosti

v lesnictví. Uplatňování nároku na vrácení spotřební daně z činnosti vztahující se k obhospodařování lesních pozemků bylo možné do 29. 2. 2008, kdy zákon o spotřebních daních výslovně určoval, že se vrácení daně vztahuje také na činnosti spojené s lesními školkami a obnovou a výchovou lesa. Krajský soud uzavřel, že žalobce neprokázal nárok na vrácení spotřební daně za uvedená zdaňovací období.

III.

[6] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1, písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel je přesvědčen, že splnil předpoklady pro vrácení poměrné části zaplacené spotřební daně. Stěžovatel krajskému soudu i žalovanému vytkl, že neprovedli ústavně konformní výklad § 57 zákona o spotřebních daních, a to zejména s ohledem na čl. 11 odst. 5 ve spojení s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého interpretace a aplikace daňového práva nesmí vést k porušení vlastnického práva tím, že nerespektuje z principu proporcionality plynoucí příkaz k co největší minimalizaci zásahu do základního práva.

[8] Stěžovatel dále s odkazem na nálezy Ústavního soudu (sp. zn. I. ÚS 643/06, IV. ÚS 650/05, I. ÚS 621/02, IV. ÚS 29/05 a I. ÚS 643/06) uvedl, že čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je třeba vykládat tak, aby byla šetřena podstata a smysl vlastnického práva. V souladu se zásadou *in dubio pro libertate* platí, že pokud je k dispozici více výkladů, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Správce daně nešetřil podstatu a smysl základních práv a svobod a nepostupoval mírněji, jelikož stěžovateli nevrátil zaplacenou poměrnou část daně. Stěžovatel svůj nárok odvozuje z § 57 odst. 1, odst. 2, odst. 4, odst. 6 a odst. 14 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 3. 2008.

[9] Krajský soud i správce daně se měli zabývat otázkou, zda lze pod zemědělskou prvovýrobu, která je zákonem definována i jako pěstování dřevin, zahrnout činnosti spočívající v přibližování dřeva z probírky. Krajský soud připustil, že pod zemědělskou prvovýrobu spadá pěstování dřevin. Na stranu druhou však konstatoval, že logickou úvahou (která je přitom nepřezkoumatelná, neboť soud nezmínil žádný logický postup – syntézu, analýzu, negaci či implikaci) má být lesnická činnost vyloučena. Soud nevysvětlil, proč tuto činnost nelze považovat za pěstování dřevin, ani jaký je rozdíl mezi pěstováním dřevin a lesnickou činností.

[10] Podle stěžovatele není ničím opodstatněná úvaha soudu o tom, že došlo-li v § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních s účinností od 1. 3. 2008 k vypuštění slovního spojení „lesní školky a obnovu a výchovu lesa“, pak se vrácení spotřební daně nemá vztahovat právě na tyto činnosti. Definice zemědělské prvovýroby jako pěstování dřevin je širším pojmem než lesnická činnost. Při neexistenci zákonné definice dřeviny je nutné pro účely vrácení spotřební daně použít botanický výklad. Botanika považuje stromy za dřevinu. V napadeném rozsudku chybí úvaha, proč mezi dřeviny nemají být počítány stromy a proč má být lesnická činnost vyloučena při vrácení spotřební daně.

[11] Argumentaci, že zákonodárce měl v úmyslu lesnickou činnost vyloučit z okruhu vrácení spotřební daně, považuje stěžovatel za nesprávnou. Zákonodárci nic nebránilo, aby v zákoně výslovně určil, že lesnická činnost není zemědělskou prvovýrobou. Naopak, za pěstování dřevin je třeba podle stěžovatele považovat jak lesnickou činnost, tak i provádění sadových a parkových úprav, při nichž se jakýmkoliv způsobem zachází se stromy a keři.

[12] Činnost stěžovatele není nahodilá a vychází z lesního plánu. Prováděl výchovný zásah směřující k naplnění pojmu „pěstování dřevin“. Jedná se pouze o jednu z dílčích činností, jejichž výsledkem je vypěstování zdravé dřeviny, resp. lesa jako souboru dřevin. V tom spočívá rozdíl oproti cílené těžbě dřeva v lese, která směřuje pouze k braní užitků z takového pěstování. Stěžovatel rovněž poznamenal, že mezi léčivé rostliny, jejichž pěstování je považováno za zemědělskou prvovýrodu, se řadí i stromy, a proto měla být provedena i úvaha, zda posuzovanou činnost nelze podřadit pod pěstování léčivých bylin.

[13] Krajský soud ani správce daně se nezabývali otázkou, zda stěžovatel předložil náležité doklady, na jejichž základě by bylo možno realizovat vratku daně. Stěžovatel přitom trvá na tom, že všechny jím předložené doklady (doklady ohledně nákupu nafty a její spotřeby, výpis z obchodního rejstříku prokazující oprávnění k zemědělskému podnikání včetně hospodaření v lese a doklad z evidence využití zemědělské půdy) splňují zákonné náležitosti.

IV.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s výkladem provedeným krajským soudem. Poukaz stěžovatele na čl. 11 Listiny základních práv a svobod považuje za nepřipadný. Stěžovatel nebyl nezákonně omezen ve svém vlastnickém právu a ani mu nebyla uložena daňová povinnost v rozporu se zákonem. Zásadu *in dubio libertate* lze aplikovat pouze v případě více objektivně rovnocenných výkladů. V daném případě je však možný pouze jeden výklad. Předmětné minerální oleje stěžovatel spotřeboval na lesním pozemku určeném k plnění funkcí lesa při „výchovném zásahu - přibližování dříví traktorem z probírky k příjezdové komunikaci“. Tento „výchovný zásah“ není zemědělskou prvovýrobou, ale „obnovou a výchovou lesa“, na kterou stávající znění zákona o spotřebních daních v § 57 nepamatuje. Pěstování dřevin ve smyslu § 57 odst. 2 daného zákona nezahrnuje pojem „výchovná těžba“. Žalovaný považuje stěžovatelem provedený botanický výklad termínu „dřevina“ za nadbytečný a irrelevantní. V daném případě nelze hovořit ani o pěstování léčivých bylin. Žalovaný považuje předložení dokladů ze strany stěžovatele za nadbytečné.

V.

[15] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel uplatňoval nárok na vrácení daně za spotřebované minerální oleje (z tzv. „zelené nafty“) za zdaňovací období únor až červen a srpen až listopad 2010. Nárok na vrácení daně mohl být v souladu s § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v tehdy

účinném znění přiznán pouze osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení se zemědělskou prvovýrobou pro účely tohoto zákona rozumí rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květín, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo pronajatých, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu.

[18] Žádný platný právní předpis (tedy ani zákon 252/1997 Sb., o zemědělství, zákon o lesích či prováděcí předpis) blíže nerozvádí, jaké konkrétní činnosti je možno zařadit pod pojem zemědělská prvovýroba a pěstování dřevin. To, zda lze určitou činnost subsumovat pod zemědělskou prvovýrobu, příp. pod pěstování dřevin, proto musí správce daně posuzovat vždy v kontextu konkrétní věci, po řádné specifikaci činnosti, na jejímž základě daňový subjekt uplatňuje svůj nárok. Jako nezávazné vodítko lze označit vnitřní pokyn celní správy, kterým se sjednocuje postup správců daně při administraci vratky z tzv. zelené nafty (dostupný na <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebnidane/mineraly/Stranky/ZN.aspx>), jehož součástí je demonstrativní výčet činností v zemědělské prvovýrobě. Stěžovatelem provozovaná činnost zde není obsažena.

[19] Stěžovatel nárokoval vrácení spotřební daně na základě přibližování dříví traktorem z probírky v jehličnatém porostu, a to v rámci výchovného zásahu. Stěžovatel má za to, že tuto činnost lze podřadit pod pěstování lesních dřevin a zemědělskou prvovýrobu ve smyslu § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Přibližováním dříví se podle § 34 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích rozumí doprava dříví z místa pokácení. Podle Nejvyššího správního soudu je na přibližování dříví (tj. dopravu v lese) pohlížet jako na činnost bezprostředně související s hospodařením v lese, konkrétně s obnovou a výchovou lesa ve smyslu § 2 písm. d) a k) o lesích.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že pro posouzení oprávněnosti nároku stěžovatele je vhodné zohlednit novelizaci § 57 zákona o spotřebních daních, a to konkrétně znění zákona do 29. 2. 2008 a znění pozdější, platné a účinné v době uplatnění nároku stěžovatele na vrácení spotřební daně.

[21] Ust. § 57 odst. 1 předmětného zákona ve znění účinném do 29. 2. 2008, určovalo, že nárok na vrácení daně vzniká právníkům a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu lesa. Podle tohoto znění tedy zákonodárce rozlišoval tři kategorie činností, a sice zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a konečně obnovu a výchovu lesa. Zatímco shora vymezenou novelou zákona došlo k odstranění posledně uvedených dvou kategorií [nadto z odst. 6 písm. e) a odst. 7 písm. b) byl vypuštěn pojem „lesních pozemků“ a z odst. 14 byl vypuštěn termín „lesních školkách a při obnově a výchově lesa“], odstavec 2 daného ustanovení zůstal beze změny. Z ničeho nelze dovodit, že by po předmětné novele měl být § 57 odst. 2 vykládán širěji oproti právnímu stavu do 29. 2. 2008. Na obsah tohoto ustanovení je třeba pohlížet shodně jako před provedenou novelou. Ostatně bylo by proti smyslu provedené novely, aby po 1. 3. 2008 byl pojem zemědělské prvovýroby nově vykládán tak, že v sobě zahrnuje činnosti, které byly dříve podřaditelné pod „lesní školky a obnovu a výchovu lesa“, tedy ty kategorie, které byly právě k tomuto datu vyloučeny z možnosti nárokovat vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že i pokud by na základě poněkud extenzivního výkladu přistoupil na stěžovatelovo tvrzení, že přibližování dříví, příp. obnovu a výchovu lesa, lze subsumovat pod pojem „pěstování lesních dřevin“, musel by současně konstatovat, že tuto činnost nelze podřadit pod pěstování dřevin ve smyslu § 57 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Ze shora uvedeného totiž vyplývá nepochybný záměr zákonodárce vyloučit výrobu realizovanou na lesních pozemcích a spojenou s funkcí lesa, konkrétně činnosti spojené s obnovou a výchovou lesa, z možnosti nárokovat si vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

[23] Tento závěr zcela koresponduje i s důvodovou zprávou k novele zákona o spotřebních daních č. 37/2008 Sb., konkrétně k bodům 16 až 23, kterým bylo změněno posuzované ust. § 57. V důvodové zprávě je uvedeno, že ministerstvo zemědělství upozornilo ministerstvo financí, že „Pokyny společenství ke státní podpoře v odvětvích zemědělství a lesnictví na období 2007-2013“ (Úřední věstník 2006/C 319/01) jsou neslučitelné s dosavadním poskytováním podpory formou vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Za nejproblematictější bylo vedle diferenciací jednotlivých kultur označeno zahrnutí lesnictví do předmětu činností, na něž je podpora poskytována. V důvodové zprávě je výslovně určeno, že „z ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních jsou také kompletně vyjmuty činnosti spojené s lesnictvím“.

[24] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného konstatuje, že činnost stěžovatele spočívající v přibližování dříví z probírky nelze považovat za provozování zemědělské prvovýroby ve smyslu zákona o spotřebních daních.

[25] Důvodnost kasační stížnosti nemůže založit ani v žalobě neuplatněná stížná argumentace stran zásahu správce daně do ústavně chráněných práv stěžovatele. Nejvyšší správní soud nepochybně, že je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (a to i ve vztahu k možnosti daňovou povinnost snížit formou vrácení spotřební daně) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Zdejší soud ovšem neshledal, že by § 57 zákona o spotřebních daních připouštěl dva různé výklady, na jejichž základě by bylo na místě přistoupit k užití principu *in dubio pro mitius*. Krajský soud řádně vyložil, že pro vrácení daně z minerálních olejů neexistoval v rozhodné době žádný zákonný základ. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že by krajský soud aplikoval či vykládal předmětná zákonná ustanovení způsobem, jímž by umožnil nezákonné omezení vlastnického práva. Práva stěžovatele zaručená čl. 11 odst. 5 a čl. 4 odst. 4 Listiny. Listiny základních práv a svobod nemohla být dotčena.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti na okraj poznamenal, že v jeho případě měla být provedena úvaha o tom, zda posuzovanou činnost nelze podřadit pod pěstování léčivých bylin. Jelikož stěžovatel tuto úvahu v žalobě nevznášel, nemůže krajskému soudu vytýkat, že se nezabýval tím, zda přibližování dříví v jehličnatém porostu lze považovat za pěstování léčivých rostlin.

[27] Správce daně se měl podle stěžovatele rovněž věnovat otázce, zda předložil náležité doklady, na jejich základě by bylo možné realizovat vrácení spotřební daně. Touto

otázkou by se správce daně mohl ovšem zabývat jedině za předpokladu, že by bylo možné daň ve stěžovatelově případě vůbec vrátit. Za dané situace by byly takové úvahy předčasné.

[28] Nejvyšší správní soud tedy neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Protože v řízení neshledal ani jiné nedostatky, ke kterým je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec 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 26. srpna 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu