

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. B. s. r. o**., zastoupeného JUDr. PhDr. Oldřichem Choděrou, advokátem se sídlem Praha 1, Národní 25, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 6. 2005, č .j. 11 Ca 213/2004 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2004, č. j. 4688/04-130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Kolíně ze dne 20. 10. 2003, č. j. 74581/03/034912/3498 vyměřujícímu spotřební daň z lihu za období červen 2001 ve výši 1 312 295 Kč. Rozsudek krajského soudu vycházel ze skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, neboť nakoupený líh osvobozený od spotřební daně použil stěžovatel v rozporu s rozhodnutím Ministerstva financí, kterým mu byl nákup lihu osvobozeného od spotřební daně povolen.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Poukazuje na žalobu, jejíž důvody opakuje a zdůrazňuje, že nepoužil líh k jiným účelům, než ke kterým byl vydán souhlas Ministerstva zemědělství a Ministerstva financí. Je přesvědčen o tom, že pro posouzení otázky vzniku daňové povinnosti je podstatné, že dihydroxyaceton (dále též „DHA“), který vyráběl, se získává naprosto stejným technologickým postupem jako L-Carnitin, jehož výrobu měl povolenu. Uvedené, a rovněž skutečnost, že dihydroxyaceton a L-Carnitin mají velmi podobné chemické a fyzikálně-chemické vlastnosti, prokazují stěžovatelem doložené odborné posudky. Podle stěžovatele tak ve správním řízení dostatečným způsobem prokázal, že nakoupený líh je při výrobě dihydroxyacetonu používán shodným způsobem a k témuž účelu jako v případě L-Carnitinu, a že tedy nemohlo dojít ke zneužití lihu k technologicky jiným účelům, než pro které byly vydány souhlasy Ministerstva financí. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 6. 1. 2003, č. j. 182/144784/2002, kterým mu byl povolen nákup lihu kvasného bezvodého zvláštně denaturovaného s přídavkem octanu etylnatého – tedy stejného lihu jako ve věci, která je předmětem sporu – a to nikoli pro výrobu konkrétního produktu, nýbrž pro výrobu substancí určených pro potravinářský a farmaceutický průmysl. Toto povolení je udělováno pro výrobu blíže neurčeného druhu výrobků, které jsou však vyráběny obdobným technologickým procesem. Stěžovatel se tudíž domnívá, že pro posouzení toho, zda došlo k použití lihu k jinému, než stanovenému účelu, není rozhodující, že líh nebyl použit pro výrobu konkrétního přesně specifikovaného produktu, nýbrž to, že nebyl použit pro výrobu takového produktu, který se od výrobku specifikovaného v rozhodnutí odlišuje svými chemicko-fyzikálními vlastnostmi a technologií výroby. Městský soud se vůbec nevypořádal s žalobní námitkou uvedenou v čl. V. žaloby, a to, že Ministerstvo zemědělství vyslovilo souhlas s použitím lihu kvasného bezvodého zvláště denaturovaného… pro výrobu L-Carnitinu, L-tartarátu a Thimidinu s tím, že Ministerstvo financí následně nákup tohoto lihu pro jejich výrobu povolilo. Stěžovatel tedy pouze s určitým pochybením podal žádost o souhlas ve vztahu k určitým výrobkům, a nikoliv ve vztahu ke všem výrobkům, které jsou výsledkem stejného technologického postupu. Podle stěžovatele rovněž nepřihlédl k tomu, že finální výrobky, včetně dihydroxyacetonu, neobsahují líh vůbec a že veškerý spotřebovaný a zároveň fakticky znehodnocený líh je spolehlivě likvidován. Stěžovatel je názoru, že mu daňová povinnost z uvedených důvodů vůbec nevznikla, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje rozsudek městského soudu i svoje rozhodnutí za vydaná v souladu se zákonem. Stěžovatel mohl k výrobě „DHA“ použít lihu denaturovaného nebo čistého lihu nakoupeného se spotřební daní anebo požádat ministerstva zemědělství a financí o povolení nákupu lihu bez spotřební daně právě k výrobě „DHA“. Stěžovatel však líh od daně osvobozený použil k výrobě jiného výrobku, než k jakému se vztahovalo povolení. Dnem použití lihu k jinému než stanovenému účelu [§ 29 odst. 1 písm. e) zákona o spotřební dani] mu vznikla daňová povinnost [§ 5 odst. 1 písm. c) téhož zákona]. Stěžovatel neměl na výběr, jaký výrobek z lihu nakoupeného bez spotřební daně vyrobí, a předloženými posudky dokládá právě to, že tak lihu užil pro jiný výrobek. Líh je přísně sledovanou komoditou, jak z hlediska nakládání s ním, tak z hlediska zdaňování. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení). Konkrétně pak namítá, že mu nevznikla daňová povinnost podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, neboť nakoupený líh je při výrobě dihydroxyacetonu používán shodným způsobem a k témuž účelu jako v případě L-Carnitinu, na který se povolení Ministerstva financí přímo vztahovalo, a že tedy nemohlo dojít ke zneužití lihu k technologicky jiným účelům, než pro které byla označená povolení vydána.

K tomu ze správního spisu vyplynulo, že dne 30. 5. 2000 vydalo stěžovateli Ministerstvo zemědělství příslušné podle § 10 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu v rozhodném znění, pod sp. zn. 218L/2000 - 2230 souhlas s použitím lihu kvasného bezvodého zvláštně denaturovaného nejméně 10 g octanu etylnatého na 1000 ml etanolu pro účel použití: výroba L-Carnitinu L-tartarátu. Platnost souhlasu byla stanovena do 31. 12. 2001. Dne 10. 10. 2000 vydalo stěžovateli Ministerstvo zemědělství pod sp. zn. 370L/2000 - 2230 shodný souhlas pro účel použití: výroba Thymidinu. Platnost tohoto souhlasu byla stanovena rovněž do 31. 12. 2001. Na základě žádosti stěžovatele ze dne 18. 10. 2000, doložené uvedenými rozhodnutími Ministerstva zemědělství, vydalo dne 19. 12. 2000 Ministerstvo financí podle § 12 zákona č. 61/1997 Sb. a podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních rozhodnutí, č. j. 392/115039/2000 a č. j. 392/131653/2000, kterými byl stěžovateli povolen v roce 2001 nákup lihu kvasného bezvodého zvláštně denaturovaného přídavkem octanu etylnatého v množství 675 000 litrů a 450 000 litrů etanolu při 20°C, a to pro výrobu L-Carnitin L-tartarátu (množství 675 000 litrů) a Thymidinu (množství 450 000 litrů). Součástí obou rozhodnutí je i poučení o tom, že při použití lihu osvobozeného podle § 29 zákona č. 587/1992 Sb., pro jiné účely než tam stanovené, vzniká podle § 5 odst. 1 písm. c) citovaného zákona daňová povinnost. Je nesporné, že stěžovatel pak takto nakoupený líh použil v průběhu roku 2001 rovněž k výrobě dihydroxyacetonu, tedy produktu odlišného od L-Carnitin L-tartarátu a Thymidinu. V odborných posudcích Vysoké školy technologické v Praze ze dne 21. 8. 2002 a ze dne 10. 12. 2003 jsou konstatovány obdobné fyzikálně-chemické vlastnosti L-Carnitin tartarátu a „DHA“ a obdobný technologický postup výroby.

Platebním výměrem Finančního úřadu v Kolíně ze dne 20. 10. 2003 č. j. 74581/03/034912/3498 byla stěžovateli vyměřena spotřební daň z lihu za období červen 2001 ve výši 1 312 295 Kč. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2004, č. j. 4688/04-130, jímž bylo zamítnuto podané odvolání vycházelo ze skutečnosti, že líh byl použit v rozporu s povoleními, a tudíž nebyly splněny podmínky pro osvobození od spotřební daně.

Při posouzení důvodnosti stěžovatelovy rozhodné kasační námitky vycházel Nejvyšší správní soud z příslušných ustanovení zákona ČNR č. 587/1992 Sb. a zákona č. 61/1997 Sb. Podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb. vzniká daňová povinnost u vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 8 odst. 1 písm. b), § 23 a 29 tohoto zákona dnem vyskladnění nebo dnem použití pro jiné účely než tam stanovené. Podle § 29 odst. 1 písm. e) citovaného zákona je od spotřební daně také osvobozen líh zvláštně denaturovaný syntetický a zvláštně denaturovaný kvasný k použití pro stanovený účel. Poznámka pod čarou č. 21a) odkazuje na § 10 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb. Naposled citované ustanovení pak stanoví, že druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu stanoví prováděcí předpis. Ministerstvo zemědělství může po dohodě s Ministerstvem

financí a Ministerstvem zdravotnictví v odůvodněných případech povolit použití jiného denaturačního prostředku, než stanoví prováděcí předpis, nebo použití stanoveného denaturačního prostředku pro jiný účel. Ustanovení § 12 odst. 1 zákona č. 61/1997 Sb. stanoví, že líh uvedený v § 11 odst. 1 písm. a), b), c), písm. d) bodech 1 a 3 a písm. f) a výrobky obsahující líh, osvobozené od daně podle zvláštního zákona [§ 29 odst. 1 písm. a), d/ a e/ zákona ČNR č. 587/1992 Sb.], mohou být dovezeny, prodány, koupeny, odebrány na základě smlouvy o dílo nebo použity ke zpracování u výrobce lihu pouze na základě povolení Ministerstva financí. Odstavec 4 citovaného ustanovení popisuje náležitosti žádosti o povolení, kterou je dovozce, kupující, zhotovitel nebo zpracovatel povinen podat prostřednictvím finančního úřadu. Žádost musí mimo jiné obsahovat označení druhu lihu nebo označení výrobku obsahujícího líh, množství lihu v měřicích jednotkách a účel použití lihu nebo výrobku obsahujícího líh [písm. b) cit. odstavce].

Z uvedených ustanovení tak vyplývá, že od spotřební daně je osvobozen líh zvláštně denaturovaný syntetický a zvláštně denaturovaný kvasný k použití pro účel stanovený zákonem, respektive prováděcím předpisem, případně pro účel v odůvodněných případech povolený Ministerstvem zemědělství po dohodě s Ministerstvem financí a Ministerstvem zdravotnictví.

V daném případě stěžovatel pro rok 2001 požádal Ministerstvo zemědělství o povolení k užití lihu zvláštně denaturovaného pro výrobu Thimidinu a L-Carnitinu L-tartarátu. Ministerstvo zemědělství s použitím tohoto lihu k požadovanému účelu souhlasilo. Na základě těchto souhlasů stěžovatel požádal Ministerstvo financí o povolení k nákupu lihu k přesně vymezenému účelu – a to k výrobě L-Carnitinu L-tartarátu a Thymidinu; jeho žádosti bylo plně vyhověno. Pokud pak stěžovatel takto nakoupený líh použil k výrobě jiné látky než ke shora citovaným, použil jej v rozporu se stanoveným účelem; aplikace § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb. je tak zcela v souladu se zákonem. Stěžovatel sám v žádosti o povolení vymezil rozsah účelu, pro který výjimku požaduje. Bylo tak jen na něm, zda požádá o výjimku pro jeden konkrétně uvedený produkt, či zda požádá pro celou skupinu produktů, pro něž je charakteristický společný postup výroby. Pokud tak učinil příliš úzce (na konkrétní název finálních produktů), nelze než mu to přičíst tíži, neboť tím omezil účel použití lihu osvobozeného od spotřební daně pouze na výrobu v žádosti vyjmenovaných produktů, a nikoli na samotný výrobní proces. Je tak nadbytečné posuzovat, zda je dihydroxyaceton vyráběn obdobným postupem jako výrobky povolené či nikoli a zda má shodné chemické a fyzikálně-chemické vlastnosti, neboť i kdyby tomu tak bylo, stěžovatel tím, že vyráběl z lihu osvobozeného od spotřební daně odlišný výrobek od výrobků uvedených v rozhodnutí, používal líh k jinému než stanovenému účelu. Stanoveným účelem totiž byla výroba L-Carnitinu L-tartarátu a Thymidinu, nikoli technologie jejich výroby, jak se mylně domnívá stěžovatel. Lze přisvědčit žalovanému v tom, že znalecké posouzení prokazuje právě tu skutečnost, že líh byl použit k výrobě jiného výrobku (což ostatně připouští sám stěžovatel).

Jiná situace by samozřejmě nastala, kdyby dihydroxyaceton byl výrobek shodný s výrobkem L-Carnitin L-tartarát nebo Thymidin a jednalo by se např. pouze o odlišný pracovní název. V daném případě tomu však nebylo, neboť stěžovatel (ani odborné posudky jím předložené) odlišnost těchto produktů nepopírají a zmiňují pouze stejný technologický postup při výrobě a velmi podobné chemické a fyzikálně-chemické vlastnosti.

Soud nemůže přisvědčit stěžovateli ani v tom, že požádá-li o výjimku pro jeden konkrétní produkt, vztahuje se automaticky tato výjimka na všechny produkty vyráběné shodným technologickým postupem a vyznačující se podobnými chemickými a fyzikálně-chemickými vlastnostmi, když v tom spatřuje smysl a účel zákona. Takový výklad by byl nepřiměřeně rozšiřující a navíc v rozporu se zákonem, neboť by jím soud zasahoval do kompetence správního orgánu (Ministerstva zemědělství), který jediný je oprávněn výjimku povolit. Podle názoru zdejšího soudu shodná technologie výroby a podobné chemické a fyzikálně-chemické vlastnosti dvou výrobků nemusí vždy znamenat shodné využití těchto výrobků. Nelze proto povolovací proces podle zákona č. 61/1997 Sb. takto obcházet.

Pokud pak jde o rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 6. 1. 2003, č. j. 182/144874/2002, kterým byl stěžovateli povolen nákup lihu kvasného bezvodého zvláštně denaturovaného s přídavkem octanu etylnatého pro výrobu substancí určených pro potravinářský a farmaceutický průmysl, nelze než znovu poukázat na charakter návrhového řízení. V tomto řízení je to navrhovatel (tedy stěžovatel), který po správním úřadu žádá vydání konkrétního rozhodnutí a v souladu se zásadou dispoziční v návrhu vymezí, o čem bude správní orgán rozhodovat. Od vymezeného předmětu řízení se správní orgán nemůže odchýlit. Pokud pro rok 2003 požádal stěžovatel o výjimku pro výrobu substancí určených pro potravinářský a farmaceutický průmysl, bylo mu uděleno takové povolení. Nic to však nemění na tom, že pro rok 2001, který je v dané věci rozhodný, stěžovatel požádal o výjimku pro konkrétně vymezené produkty, a vyráběl-li v rozporu s touto výjimkou i produkt odlišný, používal líh k jinému než stanovenému (respektive povolenému) účelu. Skutečnost, že pokud by stěžovatel svou žádost v prvém případě formuloval obecněji co do způsobu užití lihu bylo by mu zřejmě vyhověno, nic nemění na tom, že postupoval v rozporu s povoleními, která mu byla k jeho přesnější žádosti v daném případě konkrétně vydána.

Právní posouzení daňové povinnosti stěžovatele provedené městským soudem proto odpovídá zákonu a kasační důvod § 103 odst. 1 písm. a) není dán.

Stěžovatel dále namítá, že se městský soud nevypořádal s žalobní argumentací uvedenou pod bodem V. žaloby, a to, že líh byl použit v mezích vydaných povolení, a že je tedy nesprávný závěr soudu o nesplnění požadavků na množství denaturačního činidla. Pod bodem V. žaloby stěžovatel namítal, že Ministerstvo zemědělství vyslovilo souhlas s použitím lihu kvasného bezvodého denaturovaného menším množstvím denaturačního prostředku a nákup tohoto lihu byl pak Ministerstvem financí povolen. Za podstatné pak označil, že použil lihu ke stanovenému účelu vzhledem ke znalecky prokázanému obdobnému technologickému postupu při výrobě L-Carnitin a „DHA“ a vzhledem k obdobným vlastnostem obou výrobků. I v této části žaloby tak argumentace směřovala proti posouzení užití stejného lihu k jinému než povolenému účelu, stejně jako v jiných částech žaloby a stejně jako při vyjádření při soudním jednání. Nejde tedy o samostatnou žalobní námitku odlišnou od ostatních, nejde ani o jinou skutkovou či právní argumentaci - jedná se pouze o argumentační rozvinutí rozhodné žalobní námitky týkající se užití lihu při experimentální výrobě „DHA“ ve vztahu k vydaným povolením a podmínkám pro osvobození lihu od spotřební daně. Za takové situace je souhrnné právní zhodnocení provedené městským soudem ve vztahu k žalobním námitkám dostačující a zamítnutí žaloby bylo důvodné. Nejvyšší správní soud tak neshledal ani důvody odpovídající ust. § 103 odst. 1

písm. d) s. ř. s., přičemž je nerozhodné, že stěžovatel tuto námitku danému ustanovení sám nepodřadil.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému 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 č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu