



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobkyně: **Herba Vitalis s. r. o.**, IČO 253 40 123  
sídlem Maltézské náměstí 537/4, Praha 1

proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlem Budějovická 7, Praha 4,

žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.8.2014, č.j.: 6737-4/2014-900000-304,7

**t a k t o :**

- I. Společnost Herba Vitalis s.r.o., IČO: 51104857 se sídlem Vajanovského 2055/1, Skalica, Slovenská republika, není osobou zúčastněnou na řízení.
- II. Žaloba se zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

I. **Předmět řízení a vymezení sporu**

II.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 8. 8. 2014, č. j. 6737-4/2014-900000-304.7 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

žalobce a potvrdil celkem 27 rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) vydaných ve dnech 8. 2., 11. 2., a 13. 2. 2013 (č. j. 27395/2013-510000-31; 28336/2013-510000-31; 28141/2013-510000-31; 28374/2013-510000-31; 28144/2013-510000-31; 28379/2013-510000-31; 28148/2013-510000-31; 28420/2013-510000-31; 28153/2013-510000-31; 28448/2013-510000-31; 28160/2013-510000-31; 28455/2013-510000-31; 28214/2013-510000-31; 28462/2013-510000-31; 28230/2013-510000-31; 28470/2013-510000-31; 28233/2013-510000-31; 28478/2013-510000-31; 28235/2013-510000-31; 28481/2013-510000-31; 28244/2013-510000-31; 28484/2013-510000-31; 28272/2013-510000-31; 28025/2013-510000-31; 28282/2013-510000-31; 28066/2013-510000-31; 28326/2013-510000-31). Těmito rozhodnutími celní úřad vyměřil žalobci za použití pomůcek za období duben 2010 až prosinec 2011 spotřební daň z lihu v celkové výši 2 008 965 Kč.

2. Proti rozhodnutím celního úřadu podal žalobce odvolání, v němž mj. uváděl, že byl nezákonně donucován k podání daňových přiznání; že jeho konečné výrobky mají být považovány za doplňky stravy, nikoli za lihoviny; že líh obsažený v jeho výrobcích již byl jednou zdaněn; že jeho činnost nelze považovat za výrobu lihu ani za výrobu lihovin atp.

### III. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že § 67 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zásadně nevymezuje předmět daně z lihu jako samotný líh (etanol) bez vazby na konkrétní vybraný výrobek, naopak předmětem daně z lihu je líh, který je obsažen v konkrétním vybraném výrobku. Jakmile je jeden předmět daně z lihu podroben výrobě a výrobou vznikne nový (jiný) konkrétní vybraný výrobek, je líh v tomto novém výrobku v souladu s § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních opět předmětem spotřební daně. Činnost žalobce je výrobou nového vybraného výrobku pod označením „bylinné extrakty a elixíry“ a líh obsažený v tomto nově vyrobeném výrobku je předmětem daně z lihu bez ohledu na skutečnost, že jeho dílčí vstupní surovina (velejemný kvasný líh) byla zdaněna spotřební daní. Nejedná se tak o nepřipustné dvojí zdanění téhož vybraného výrobku. Uvedenému vymezení předmětu daně z lihu zcela odpovídá jeho rámec v čl. 20 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83/EHS“), která zmocňuje členské státy k uplatnění daně z lihu ve vztahu ke konkrétním výrobkům definovaným konkrétními kódy kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) s vymezeným skutečným obsahem alkoholu.

4. Žalovaný odmítl názor žalobce, že jím nakoupený líh již byl zdaněn a jeho další zdanění je z pohledu § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyloučeno. Takový výklad by byl možný jen při nesprávném izolovaném výkladu § 67 odst. 1 citovaného zákona, které však zásadně nevymezuje předmět daně z lihu jako samotný líh bez jakékoli vazby na konkrétní vybraný výrobek. Původní líh (velejemný kvasný líh) zdaněn byl, ovšem líh obsažený v žalobcem nově vyrobených vybraných výrobcích pod označením „bylinné extrakty a

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

elixíry“ je jiným (novým) předmětem daně z lihu. Na případ žalobce nedopadá ani čl. 24 směrnice 92/83/EHS, neboť zmocnění členských států směrnicí k možnému dovolení výroby některých vybraných výrobků mimo daňový sklad je pouze fakultativní a nebylo transponováno do právního řádu České republiky. I výroba výrobků vyráběných žalobcem proto musí být prováděna toliko v daňovém skladu, a nikoli ve volném daňovém oběhu. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce ve smyslu § 3 písm. u) bod 2 zákona o spotřebních daních vyráběl nový vybraný výrobek. Vybrané výrobky se odlišují ve svém složení a stupni lihovitosti, který se projeví i ve změně KN, dále ve způsobu balení, způsobu zpracování i způsobu užití. Výrobním procesem dochází k zásadní změně původního výrobku (velejemného melasového lihu) a vzniku (výrobě) produktu zcela nového (elixíru a extraktu).

5. Žalovaný konstatoval, že rozhodnutí celního úřadu byla vydána na základě pomůcek, kterými byly faktury lihovaru, místní šetření provedená v letech 2006 a 2008 a rovněž místní šetření uskutečněná u odběratelů žalobce. Žalovaný přitom žalobce s výsledky místních šetření seznámil výzvou ze dne 4. 4. 2014, na kterou žalobce nijak nereagoval. Z dat jednotlivých místních šetření u odběratelů, z rozborů některých výrobků a z jednotlivých daňových dokladů lze učinit závěr, že žalobce předmětné vybrané výrobky soustavně vyráběl jak před rozhodným obdobím, tak i v jeho průběhu, a že tyto výrobky distribuoval sám nebo prostřednictvím prostředníků konečným odběratelům. Skutková zjištění celního úřadu, jakož i výsledky předchozích místních šetření, přesvědčivě osvědčují výrobní činnost žalobce ve vztahu k rozhodnému období, spočívající ve výrobě vybraných výrobků, ze kterých nebyla přiznána a zaplácena spotřební daň. Výroba samotná není nahodilá či experimentální, ale jedná se o výrobní činnost soustavnou a vykonávanou za účelem dosažení zisku. Žalovaný považoval postup celního úřadu za zákonný a správný. Podmínky pro uplatnění postupu podle pomůcek byly v daném případě splněny, neboť žalobce nereagoval na výzvy k podání daňových přiznání a byl nesoučinný i při pokusech o provedení místního šetření. Nebyly tak zjištěny takové důkazní prostředky, které by umožnily stanovit daň dokazováním.

6. K námitce žalobce, že jeho výrobky jsou doplňky stravy ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 110/2008 ze dne 15. 1. 2008 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1576/89 (dále jen „nařízení č. 110/2008“), a vyhlášek Ministerstva zdravotnictví a Ministerstva zemědělství, žalovaný uvedl, že tyto výrobky jsou zároveň i vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních. Obě kategorie (vybrané výrobky a doplňky stravy) nestojí proti sobě a nemohou se dostat do vzájemného rozporu, naopak se mohou překrývat. Pro účely sazebního zařazení není označení výrobku za doplněk stravy relevantní, naopak je zřejmé, že určité doplňky stravy jsou zařazovány pod kód 2208 celního sazebníku jako alkoholické nápoje. Pokud takový výrobek obsahuje více než 1,2 % objemových etanolu, je zdaňován spotřební daní v souladu s § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nařízení č. 110/2008 upravuje označování lihovin a podle jeho čl. 2 jsou definovány lihoviny „pouze pro účely tohoto nařízení“. K námitce žalobce poukazující na výrobu nápojů v restauracích, kavárnách, vinárnách apod. žalovaný konstatoval, že klíčem k naplnění pojmu „výroba“ je intenzita změny původního výrobku na nový výrobek z hlediska změny jeho vnitřních vlastností (obsahu) a dále z hlediska jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

vnější úpravy (formy). V případě žalobce jednoznačně o výrobu nového výrobku jde, neboť se podstatně mění jeho obsah i forma. V případě restaurací se o výrobu nového výrobku ve smyslu zákona o spotřebních daních nejedná, forma se nemění vůbec, obsah je měněn nepodstatně a nedosahuje sám o sobě intenzity výroby ve smyslu citovaného zákona. Žalovaný odmítl i námitku, že výzvám ze dne 20. 11. 2012 chyběly zákonné náležitosti rozhodnutí.

7. Žalovaný nepřisvědčil žalobci, že by použitá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu byla vadná z důvodu porušení zásady eurokonformního výkladu právních předpisů. Podle žalovaného naopak soudy tuto zásadu respektovaly a střet mezi zákonem o spotřebních daních a evropskými předpisy spatřuje v dané věci pouze žalobce.

#### IV. Žaloba

8. Žalobce v žalobě proti napadenému rozhodnutí konstatoval, že je provozovatelem potravinářského podniku na výrobu bylinných kapek s obsahem lihu. Žalobce měl za to, že je oprávněn vyrábět tyto výrobky z lihu, u kterého byla zaplacená spotřební daň, aniž by bylo možno tyto konečné výrobky opětovně zdaňovat. Rovněž měl za to, že je oprávněn vyrábět doplňky stravy z lihu osvobozeného od daně, když je osvobozen i líh v těchto konečných výrobcích obsažený. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s veškerými odvolacími námitkami žalobce, zejména s námitkou odlišného výkonu správní praxe od ostatních států Evropské unie při výběru spotřební daně z lihu u doplňků stravy.

9. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že doplňky stravy, které žalobce vyrábí, jsou „novými vybranými výrobky“, a tedy „novým předmětem daně z lihu“. Cílem a účelem směrnice 92/83/EHS je harmonizovaná, a tedy pro všechny členské státy jednotná spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů. Podle této směrnice je závazné zdaňovat spotřební daní výrobky vyjmenované v čl. 20, tedy takové výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208. Dále mají být zdaněny výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206 nad 22 % objemových a výrobky obsahující pitné lihoviny v roztoku. Výrobky, které jsou v tekuté formě bylinných výtažků, macarátů, kapek, tinktur nebo extraktů uváděny na trh Společenství v kategorii doplňků stravy, byly nebo mohly být vyráběny z lihu osvobozeného od daně a od daně je osvobozen i líh v nich obsažený. Čl. 20 citované směrnice představuje pro členské státy kategorický imperativ, na které zboží se vztahuje povinnost uplatňovat spotřební daň z lihu. To, že ostatní země Evropské unie doplňky stravy s obsahem lihu nezdaňují, je dokladem, že bylinné kapky uváděné na trh jako doplňky stravy nejsou „vybraným výrobkem KN 2208 90 69“ a nejsou předmětem daně z lihu. Vznik povinnosti k výběru spotřební daně musí být rámcí Evropské unie jednotný. Tím je vyloučeno, aby některé členské státy doplňky stravy s obsahem lihu zdaňovaly, když ostatní země toto zboží nezdaňují. Žalobce poukázal na to, že slovenská společnost HERBA VITALIS Group s. r. o., která vyrábí zcela identické výrobky, je držitelem povolení k odběru lihu osvobozeného od daně k přípravě a výrobě doplňků stravy. Toto povolení je důkazem toho, že ostatní členské státy ve věci výběru

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

spotřební daně z lihu postupují u doplňků stravy s obsahem lihu zcela odlišně od žalovaného. Žalovaný provádí výběr daně odchylně od správní praxe ostatních členských států EU a tento postup odůvodňuje rozsudky Nejvyššího správního soudu, které však dle názoru žalobce byly vydány v rozporu s evropským právem a judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). Prostřednictvím těchto rozsudků omezuje Česká republika vnitřní trh Evropské unie a vytváří překážky volného pohybu zboží.

10. Dle názoru žalobce není žalovaný oprávněn k výběru daně z lihu u doplňků stravy, neboť tak činí v přímém rozporu s cílem a účelem směrnice 92/83/EHS a v rozporu s § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, kdy je od daně osvobozen líh pro výrobu potravin a potravních doplňků. Správní orgány tak maří účel osvobození lihu k výrobě doplňků stravy z pohledu národních předpisů i norem evropského práva. Žalobce namítá, že Česká republika v § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních vadným způsobem implementovala čl. 20 směrnice 92/83/EHS a zcela nepřipadně rozšířila předmět daně z lihu a výběr daně z lihu na veškeré výrobky s obsahem etanolu nad 1,2 % objemových, čímž se zásadně odchýlila od účelu a cílů směrnice o harmonizaci spotřebních daní z alkoholu. Žalovaný napadeným rozhodnutím nepřipustně uskutečňuje dvojí zdanění lihu. Zákon o spotřebních daních nezná pojem „intenzita výroby“, který žalovaný nijak nedefinuje a používá jej nelegitimně. Postup žalovaného je tedy případem diskriminace a svévole. Povinnost platby daně je vázána na to, zda byla spotřební daň u výrobku zaplacená. U výrobku, který již jednou zdaněn byl, nelze uplatňovat spotřební daň opakovaně, neboť se jedná o tentýž líh, byť je součástí konečného (finálního) výrobku, který se od původní suroviny k výrobě liší.

11. Žalobce nesouhlasil se žalovaným v tom, že by jeho výrobky byly „vybranými výrobky KN 2208 90 69“, resp. že „doplňek stravy může být současně vybraným výrobkem 2208 HS a podléhá tak zdanění spotřební daní“. Označování jakéhokoli lihového nápoje či potravinu za doplněk stravy je klamáním spotřebitele a porušením potravinového práva. Kdyby byly doplňky stravy žalobce skutečně výrobky HS 2208, jak tvrdí žalovaný, potom by musely být jako lihoviny (alkoholické nápoje) uváděny na trh a musely by splňovat evropským právem stanovená pravidla a požadavky. Obsah alkoholu nad 1,2 % objemových nezakládá změnu kategorie doplňku stravy na lihovinu. Podle zásad potravinového práva nemůže být jeden a tentýž výrobek současně řazen do více kategorií zboží. Výrobek žalobce je výhradně doplňkem stravy, a nikoli současně lihovinou (lihovým nápojem), neboť je definován ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/46/ES ze dne 10. 6. 2002 o sblížování právních předpisů členských států týkajících se doplňků stravy (dále jen „směrnice 2002/46/ES“). Naopak lihoviny mají svou vlastní definici v přímo účinném nařízení č. 110/2008. Charakteristika a účel použití doplňků stravy, byť jednou z obsahových složek je líh (etanol), jsou zcela opačné než u alkoholických nápojů a lihovin. Doplněk stravy svou zákonnou definicí, charakteristikou, označením a především účelem použití nesplňuje žádný ze znaků, pro který by jej bylo možno zařadit mezi nápoje kódu 22, protože neslouží jako nápoj k doplňování tekutin, není kódem 2203, 2204, 2205, 2206 a 2207 a nesplňuje ani žádné atributy pro lihoviny kódu KN 2208.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

12. Žalobce má za to, že mu žalovaný napadeným rozhodnutím odepřel právo plynoucí z § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Citované ustanovení je úplnou implementací čl. 24 směrnice 92/83/EHS, a ačkoli je tento článek disponibilním, přesnou transpozicí do národního předpisu se stal pro soudní moc a správní orgán právně závazným, a to včetně znění „Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn“. Toto ustanovení je zcela srozumitelným sdělením zákonodárce, a to bez jakýchkoli nejasností a pochybností, a proto musí být soudem vykládáno tak, jak je koncipováno v zákoně a zamýšleno zákonodárcem. Provedenou implementací čl. 24 směrnice 92/83/EHS do znění § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních bylo žalobci umožněno nakupovat líh jako surovinu pro výrobu doplňků stravy s daní, aniž by žalobce byl povinen k dani z lihu u konečných výrobků, a současně mu bylo umožněno zpracovávat líh mimo sklad s daňovým dozorem, protože spotřební daň z výrobku byla zaplacená předem. Popření cíle, který sledoval zákonodárce v § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a upření práva plynoucího z citovaného zákonného ustanovení vedlo k poškození žalobce a k dvojímu zdanění téhož lihu bez zákonného důvodu. Žalovaný nesmí vynucovat povinnost platby lihu u konečných výrobků žalobce, které byly vyrobeny z lihu zdaněného spotřební daní mimo sklad s daňovým dozorem. Žalobce zdůraznil, že doplňky stravy nepovažují ostatní členské státy za líh podléhající dani z lihu podle směrnice 92/83/EHS, přičemž líh k výrobě doplňků stravy je v ostatních státech EU osvobozen od daně a od daně je osvobozen také líh v těchto doplňcích stravy (potravních doplňcích) obsažený.

13. Žalobce tedy navrhl, aby soud rozhodnutí celního úřadu a napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## V. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a judikaturu správních soudů, které opakovaně odmítly názor žalobce, že jím prováděná výroba nových výrobků ze zdaněného lihu mimo daňový sklad je daňově nezatíženou výrobou doplňků stravy, realizovanou v souladu s vnitrostátním a komunitárním právem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozvedl, z jakých konkrétních důvodů žalobci v daném případě vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. I doplněk stravy může být současně výrobkem 2208 HS a podléhat tak zdanění spotřební daní. Spotřební daň sice je rámcově harmonizovaná na základě komunitárních norem, nicméně jednotlivé vnitrostátní úpravy se mimo tyto harmonizované části úprav liší. Slovenská vnitrostátní úprava tak není ve věci relevantní. K § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je třeba doplnit, že výslovně nedopadá na výrobky uvedené pod kódy KN 2207 a 2208. Žalovaný plně odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

15. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného konstatoval, že argumentace žalovaného je v rozporu se zněním zákona o spotřebních daních. Žalovaným citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu byly dle názoru žalobce vydány v rozporu s evropským právem a judikaturou Soudního dvora.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

## VI. Jednání před Městským soudem v Praze

16. Soud nařídil ve věci jednání, nejprve na den 8.11.2017, poté z důvodu omluvy žalobce na den 9.2.2018 a následně z důvodu omluvy právního zástupce žalobce na den 7.3.2018. Před jednáním dne 7.3.2018, ke kterému právní zástupce žalobce obdržel předvolání již dne 8.2.2018, soud obdržel dne 6.3.2018 opětovnou žádost žalobce o odročení jednání z důvodu návrhu na zápis o přeshraniční přeměně společnosti žalobce – společnosti Herba Vitalis s.r.o. se sídlem v Praze 1 (zanikající společnost) na společnost Herba Vitalis, s.r.o., se sídlem Skalica, Slovenská republika (nástupnická společnost). Žalobce v této souvislosti uvedl, že nástupnická společnost je neopominutelnou osobou zúčastněnou na řízení a tímto oznamuje soudu uplatnění práv osoby zúčastněné na řízení, neboť se domnívá, že jsou dotčena její práva vydáním napadeného rozhodnutí nebo jeho zrušením. Oznámení podepsal jednatel žalobce, který je současně jednatelem i slovenské společnosti. Dále také uvedl, že v okamžiku účinků přeměny je pak nástupnická společnost plnoprávným účastníkem řízení.

17. Na podporu zaslané omluvy žalobce doložil listinu – „Správu o prijatí podania z Obchodného registru MS SR“ ze dne 6.3.2018, která je potvrzením o přijetí listin k zápisu přeshraniční přeměny společnosti žalobce a v níž se uvádí, že přijetí podání se nachází v procesu ověřování elektrických podpisů. K uvedenému soud ke dni jednání 7.3.2018 a rozhodování soudu zjistil, že žalobce je stále existující společností zapsanou v Obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 87839 se sídlem Maltézské náměstí 537/4, Praha 1 s IČ:253 40 123 a dále, že slovenská společnost Herba Vitalis, s.r.o. je existující společností zapsanou v Obchodném registru Okresného súdu Trnava s IČ: 51 104 857, se sídlem Vajanského 2055/1, Skalica, SR, přičemž ze Sbírký listin uvedeného slovenského soudu vyplývá, že mu byly k zápisu předloženy listiny projektu přeshraniční fúze vyhotovené již 11.12.2018 a 18.1.2018. Z obchodního rejstříku ČR ani z Obchodného registra SR není patrný zápis, že proces fúze byl ukončen a že žalobce ke dni rozhodování soudu v této věci již zanikl přeshraniční přeměnou a přešel do nástupnické společnosti.

18. Z uvedených důvodů nebyly dány podmínky, aby soud ve věci nejednal a aby rozhodoval o právním nástupnictví žalobce ve smyslu § 107 odst. 1, 3 o. s. ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s., neboť žalobce neztratil způsobilost být účastníkem řízení dříve, než soud rozhodl a současně (kumulativně) ani povaha věci nevylučovala, aby soud v řízení pokračoval. Soud přezkoumával daňovou povinnost žalobce jako dosud existujícího daňového subjektu, vyplývající z napadeného rozhodnutí, a to ke skutkovému a právnímu stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí ( § 75 s.ř.s.). Soud se tedy zabýval tím, zda je to žalobce, kdo je odpovědný ze stanovené daňové povinnosti a zda je odpovědný podle právních předpisů ČR, které se na něho vztahovaly ke dni vydání napadeného rozhodnutí.

19. Od právního nástupnictví je třeba odlišovat postavení osoby zúčastněné na řízení dle § 34 s.ř.s.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

20. Podle § 34 odst. 1 osobami zúčastněnými na řízení jsou osoby, které byly přímo dotčeny ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného rozhodnutí nebo tím, že toto rozhodnutí nebylo vydáno, a ty, které mohou být přímo dotčeny jeho zrušením nebo vydáním podle návrhu výroku rozhodnutí soudu, nejsou-li účastníky a výslovně oznámily, že budou v řízení práva osob zúčastněných na řízení uplatňovat.

21. V daném případě slovenská společnost jako případný budoucí nástupce žalobce nesplňuje postavení osoby zúčastněné na řízení ve smyslu § 34 odst. 1 s.ř.s., protože není osobou přímo dotčenou vydaným napadeným rozhodnutím. Společnost Herba Vitalis, s.r.o., se sídlem SR není plátcem předmětné daně dle napadeného rozhodnutí, proto se jí účinky napadeného rozhodnutí přímo nedotýkají. Osobou zúčastněnou na řízení může být toliko osoba, do jejíž právní sféry účinky správního rozhodnutí přímo zasahují, nikoliv ta osoba, která nemá přímý vztah ke správci daně a může např. jen zprostředkovaně pocítit dotčení na svých právech. Slovenská společnost nebyla vedle žalobce účastníkem řízení v daňové věci žalobce, a proto není osobou zúčastněnou na řízení v řízení o přezkumu rozhodnutí před správním soudem. Nelze zaměňovat přímé dotčení ve vlastních veřejných subjektivních právech za nepřímé, zde dokonce jen případné, neaktuální dotčení v ekonomické sféře. Přímé dotčení by slovenská společnost mohla dovozovat poté, kdy by se stala účinným právním nástupcem žalobce a povaha takového právního nástupnictví a povaha věci by to dovolovala, což ke dni rozhodnutí soudu není splněno. Právní nástupnictví jako přímý vstup do práv původního subjektu s povinností přijmout stav řízení, jaký tu je v době jeho nástupu do řízení (§ 107 odst. 4 o.s.ř., § 64 s.ř.s) je tak odlišným procesním institutem než je institut postavení osoby zúčastněné na řízení, které není dáno jejím právním nástupnictvím za původní subjekt.

22. Na základě uvedených skutečností soud nevyhověl žádosti žalobce o odročení jednání, neboť jeho třetí žádost o odročení jednání byla postavena na důvodech, které nejsou překážkou pro projednání žaloby, nadto tak učinil v den před nařízeným jednáním, kdy v tentýž den doručil slovenskému soudu listiny k návrhu na přeshraniční přeměnu společnosti a kdy teprve započal proces ověřování elektronických podpisů. Události předvídané, hypoteticky nastoupivší v budoucnu proto nemohly být právním důvodem pro odročení jednání, zvláště poté, kdy již dvě předchozí jednání byla na žádost žalobce odročena. Nadto lze vysledovat, že žalobce již od vyhotovení listin k přeshraniční fúzi ze dne 11.12.2017, a 18.1.2018 věděl, že soud nařizuje ve věci jednání ( první jednání bylo nařízeno na 8.11.2017, ke druhému jednání na den 9.2.2018 byl předvolán již dne 19.11.2018), avšak soudu žádné skutečnosti, z nichž redukuje názor o postavení nástupnické společnosti v tomto řízení v důsledku připravované přeměny, nesdělil. Poslední žádost o odročení jednání nacházející se rovněž v době teprve chystané přeměny žalobce se tedy jeví spíše jako žádost s cílem časově posunout projednání žaloby, k němuž nejsou dány důvody.

23. Při jednání před soudem dne 7. 3. 2018, jehož se žalobce neúčastnil, zástupce žalovaného setrval na argumentech a závěrech napadeného rozhodnutí.

## VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

24. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

25. Soud předně poukazuje na to, že o prakticky totožných právních otázkách rozhodovaly v minulosti soudy (a to včetně Ústavního soudu) již mnohokrát, a to dokonce v případech žalobce (z poslední doby srov. např. rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2017, č. j. 7 Af 14/2012 – 116, a Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 7 Afs 166/2017 – 19, a v nich citovanou judikaturu). V těchto rozhodnutích byly žalobci rovněž velmi podrobně vysvětleny aspekty jeho věci související s evropským právem, a to i za použití citací konkrétních rozhodnutí Soudního dvora. Žalobce sice v dané věci v obecné rovině namítá, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu byla vydána v rozporu s evropským právem, avšak na podporu tohoto názoru neuvádí žádné konkrétní argumenty nad rámec těch, které již byly v citovaných rozhodnutích opakovaně vypořádány. Soud tedy ve stejné rovině obecnosti uvádí, že neshledal, že by ustálená judikatura použitá ve věci žalobce byla v rozporu s evropským právem. Za situace, kdy jsou žalobní námitky žalobce obdobné nebo totožné, nepovažuje soud za nutné obsáhle citovat závěry shora citované ustálené judikatury a v podrobnostech na ni plně odkazuje.

26. Z hlediska logiky uplatněných žalobních námitek se soud nejprve věnoval námitkám uvedeným v části II. žaloby. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že proces, při kterém žalobce využíval nakoupený líh, byl výrobou ve smyslu § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních [v nyní účinném znění zákona se jedná o § 3 písm. s)], při které vznikly nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 téhož zákona. Předmětem spotřební daně není pouze líh (etanol), neboť citovaný § 67 zákona o spotřebních daních vymezil předmět spotřební daně podstatně širěji, a to tak, že dani podléhá líh obsažený v jakýchkoli výrobcích, v nichž jeho obsah přesáhne 1,2 % etanolu (s výjimkou tam vyčtených tříd nomenklatury). Z toho plyne, že předmětem daně jsou veškeré výrobky, v nichž překročí množství lihu stanovenou hranici. Výrobky žalobce přitom spadají pod kód KN 2208, jak bude vysvětleno dále, a tím spadají i do rozsahu předmětu spotřební daně z lihu dle zákona o spotřebních daních (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č. j. 8 Afs 21/2013 – 54). Tento závěr je zcela v souladu se směrnicí 92/83/EHS, která ve svém čl. 20 definuje „líh“ jako výrobky obsahující alkohol o určeném množství a podřaditelné pod vymezené kódy KN.

27. K námitkám žalobce uvedeným v části II. žaloby soud dodává, že pro účely sazebního zařazení není relevantní označení výrobku za doplněk stravy. Naopak je zřejmé, že určité doplňky stravy jsou zařazovány pod kód 2208 celního sazebníku jako alkoholické nápoje. Je-li výrobek doplňkem stravy ve smyslu potravinového práva, vyplývají z toho výrobcí daného výrobku různé povinnosti (srov. např. požadavky na označování doplňků stravy dle vyhlášky č. 225/2008 Sb., kterou se stanoví požadavky na doplňky stravy a na obohacování potravin, a která zapracovává směrnici 2002/46/ES). Tentýž výrobek, pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

obsahuje více než 0,5 % objemových etanolu, může být považován pro účely sazebního zařazení za alkoholický nápoj a za splnění dalších podmínek zařazen pod kód 2208. Pokud obsahuje více než 1,2 % objemových etanolu, může být zdaňován spotřební daní z lihu dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Povinnosti výrobce takovýchto doplňků stravy mohou být omezující, nejsou však vzájemně rozporné. Současně platí, že zákon o spotřebních daních ani směrnice 92/83/EHS neobsahují žádnou výjimku dopadající na doplňky stravy zařazené pod kód 2208 (v podrobnostech srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č. j. 8 Afs 21/2013 – 54).

28. Pokud žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je v rozporu s cílem a účelem směrnice 92/83/EHS a v rozporu s § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, pak tyto otázky již byly v judikatuře správních soudů rovněž opakovaně řešeny. Ustálená judikatura je založena na závěru, že směrnice 92/83/EHS i zákon o spotřebních daních obsahují taxativní výčet výrobků, které mohou být (v případě čl. 27 směrnice), resp. jsou (v případě § 71 zákona), osvobozeny od daně. Doplňky stravy kódu 2208 do tohoto výčtu nespádají, naopak u nich zákon v § 71 odst. 1 písm. b) osvobození od daně vylučuje. Rovněž podle samotného znění § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních se osvobození od daně výslovně neuplatní u výrobků uvedených pod KN 2207 a 2208. S ohledem na to, že výrobním postupem žalobce vzniká výrobek dle KN 2208, nelze žalobcem zmiňované ustanovení § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních použít. Poznámky, které se vztahují ke kapitolám společného celního sazebníku, stejně jako vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře vypracované Evropskou komisí a vysvětlivky k harmonizovanému systému vypracované Světovou celní organizací, zřetelně dokládají, že výrobky žalobce spadají pod kód 2208 kombinované nomenklatury, a tím spadají i do rozsahu předmětu spotřební daně z lihu dle zákona o spotřebních daních. Taxativní výčet možného osvobození od daně v čl. 27 směrnice 92/83/EHS, je rovněž jednoznačný. Čl. 27 směrnice č. 92/83/EHS totiž dává členským státům EU toliko možnost tam vyjmenované výrobky osvobodit od spotřební daně, nikoliv povinnost tak učinit (srov. znění „*Členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice...*“). Z tohoto pohledu je česká zákonná úprava osvobození od daně zcela v souladu s unijní úpravou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 7 Afs 166/2017 – 19).

29. V daném případě nedošlo ani k nepřípustnému dvojímu zdanění, jak žalobce namítá v úvodu části III. a v části IV. žaloby, neboť spotřební daní byly zdaněny různé výrobky obsahující tentýž líh (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 1466/12). Žalobce sice nakupuje líh se spotřební daní, avšak na jeho základě vyrábí nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních o jiném obsahu etanolu, které jsou zařazené pod jiné kódy nomenklatury než nakupovaný líh. Tyto nové výrobky nejsou totožné se vstupní surovinou – lihem, a proto zde nedochází ke dvojímu zdanění téhož lihu. Výklad § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních prezentovaný žalobcem tak s přihlédnutím k ostatním ustanovením zákona není přijatelný, neboť zákon sám předvídá, že se z vybraných výrobků budou vyrábět další vybrané výrobky, které jsou jiným předmětem daně. Čl. 24 směrnice 92/83/EHS pouze zakládá členským státům *možnost*, aby upravily svou vnitrostátní úpravu tak, aby z finálních složek výrobků nebyla odváděna spotřební daň v případě, kdy již byla odvedena ze vstupního výrobku a případná daň z finálního výrobku není vyšší než u vstupního.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

30. K námitce rozporu s evropským právem (srov. konec části III. žaloby) soud dále dodává, že ustálená judikatura Soudního dvora vychází z předpokladu, že za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je třeba hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla kombinované nomenklatury a poznámek ke třídám nebo kapitolám. V tomto ohledu se tedy zařazení výrobku žalobce pod kód KN 2208 jako alkoholického nápoje jeví jako zcela správné, neboť jde o kapalinu o určeném obsahu alkoholu určenou k lidské spotřebě. Doporučený způsob užití či jiné vlastnosti přípravku nejsou oněmi objektivními charakteristikami či vlastnostmi, jež by byly jakkoliv rozhodné. Je-li pro zařazení pod kód KN rozhodující soubor charakteristických vlastností vyplývající z popisu jednotlivých položek KN, není a nemůže být jakkoliv relevantní skutečnost, že příslušný výrobek zároveň splňuje definici doplňku stravy podle směrnice 2002/46/ES, případně že nesplňuje definici lihoviny obsaženou v nařízení č. 110/2008/ES. Oba tyto předpisy představují jak v případě doplňků stravy, tak v případě lihovin autonomní vymezení pojmu, jejichž užití je omezeno na oblast působnosti toho kterého právního předpisu. Pokud tedy výrobky žalobce naplňují definici doplňku stravy ve smyslu čl. 2 písm. a) směrnice 2002/46/ES, implikuje to pouze to, že nejde o nápoj v běžném slova smyslu (zejména co do způsobu užití), nicméně s ohledem na autonomní popis příslušného kódu KN 2208, který je definován znakem obsahu alkoholu, kapalností a určením k přímé lidské spotřebě, jde stále o „jiný alkoholický nápoj“ ve smyslu tohoto kódu (v podrobnostech, včetně citace na konkrétní rozhodnutí Soudního dvora srov. rozsudek Městského soudu ze dne 31. 3. 2017, č. j. 7 Af 14/2012 – 116).

31. S ohledem na výše uvedené nelze přisvědčit ani námitkám žalobce uvedeným v části I. žaloby. Pokud žalobce poukazuje na odchylnou praxi jiných států Evropské unie, pak soud opět odkazuje na svůj předchozí rozsudek ze dne 31. 3. 2017, č. j. 7 Af 14/2012 – 116, v němž se mj. věnoval vnitrostátní úpravě implementující směrnici 92/83/EHS v jiných evropských zemích. V této souvislosti je možné uvést, že např. v Polsku či v Rakousku výrobky obdobné výrobkům žalobce osvobození od daně nepodléhají. Nelze tedy tvrdit, že doplňky stravy jsou v členských státech EU od spotřební daně osvobozeny. Naopak slovenská právní úprava, jíž se žalobce dovolává, se jeví spíše jako exces, neboť překračuje maximální možný rozsah osvobození vymezený čl. 27 odst. 1 a 2 citované směrnice. Z pohledu čl. 27 směrnice 92/83/EHS, která dává členským státům EU *možnost* vyjmenované výrobky osvobodit od spotřební daně, je tedy česká zákonná úprava osvobození od daně zcela v souladu s unijní úpravou a případná právní úprava slovenská, ať už jde nad rámec unijní úpravy či nikoliv, nehraje v tomto ohledu žádnou roli.

32. Na základě shora uvedeného soud uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a právem Evropské unie a respektovalo i shora citovanou judikaturu správních soudů. Soud tedy nezjistil, že by byl žalobce napadeným rozhodnutím nebo předcházejícím správním řízením jakkoli krácen na svých právech (srov. část I. žaloby). Napadené rozhodnutí je rovněž dostatečně odůvodněné a plně přezkoumatelné a žalovaný se v něm vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný se tak vypořádal i s odvolací námitkou poukazující na evropské právo, resp. na praxi ostatních států Evropské unie při

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

výběru spotřební daně u doplňků stravy. K tomu srov. např. str. 10 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný zcela správně konstatoval, že čl. 24 směrnice 92/83/EHS svým obsahem představuje pro členské státy pouze fakultativní zmocnění, či argumentaci uvedenou na str. 14 až 17 napadeného rozhodnutí (z těchto pasáží pak lze dovodit, že žalovaný v tomto ohledu nepokládal správní praxi ostatních států Evropské unie za relevantní). Žalovaný nadto přílehu odkázal i na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu, kde byla související argumentace žalobce podrobně vyvrácena.

## VII. Závěr

33. Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

34. Výrok o postavení společnosti Herba Vitalis s.r.o. se sídlem ve Slovenské republice je dán ust. § 34 s.ř.s., podle kterého tato společnost nemůže být osobou zúčastněnou na řízení pro nedostatek podmínky přímého dotčení na právech tak, jak je odůvodněno pod bodem 19 -21 tohoto rozsudku v souvislosti s posouzením žádosti žalobce o odročení jednání.

35. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. 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. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 7. března 2018

JUDr. Naděžda Řeháková  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.