



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **Herba Vitalis s. r. o.**, sídlem Maltézské nám. 537/4, 118 00 Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 9. 7. 2012, č. j. 3609-9/2012-170100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále též „odvolací orgán“ či „celní ředitelství“) ze dne ze dne 9. 7. 2012, č. j. 3609-9/2012-170100-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebním výměrům Celního úřadu Praha 1 (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 5. 5. 2011 a ze dne 6. 5. 2011 o vyměření daně z lihu v celkové výši 2 063 750,- Kč a napadené platební výměry byly potvrzeny.

Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že žalobce nakoupil v období od března 2008 do března 2010 od výrobce lihu velejemný melasový líh (s obsahem lihu 96,5 % objemových) kódu kombinované nomenklatury (dále též „KN“) 2207 10 00, u něhož již byla spotřební daň z lihu přiznána a zaplacená, a to za účelem výroby bylinných extraktů (s obsahem lihu 43 % objemových) a bylinných elixírů (s obsahem lihu 30 % objemových). Technologický postup výroby žalobce spočívá v nakládání živých rostlin ihned po sklizni do lihu a mísení s dalšími nealkoholickými složkami.

Žalobce v úvodu své žaloby stručně shrnul argumentaci uplatněnou v odvolacím řízení, v němž mj. namítal, že k výrobě bylinných výluhů užívá již zdaněný líh, který tak

v rozporu s názorem správního orgánu I. stupně vzhledem k § 67 odst. 4 zákona č. 353/2003 sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) již neměl podléhat dalšímu zdanění. Předmětem spotřební daně z lihu je dle žalobce právě a pouze líh, obsažený v jakýchkoli výrobcích nad 1,2 % objemových etanolu, a to na základě definice dle § 67 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních. Žalobce je však výrobcem doplňků stravy, nikoli lihovin. Při své výrobě užívá líh již jednou zdaněný, a žádný další líh nevyrábí, proto mu dle zákona o spotřebních daních žádná povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu nevznikla. V této souvislosti dále v odvolacím řízení namítal (a činí tak též v žalobě), že jeho výroba spadá pod § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože měl být jím užívaný líh od spotřební daně osvobozen. Protože se odvolací orgán uvedenou námitkou ve svém rozhodnutí nezabýval, namítl žalobce také nepřízvučnost tohoto rozhodnutí.

Žalobce nesouhlasil s názorem odvolacího orgánu, že při jeho podnikatelské činnosti docházelo výše uvedeným technologickým postupem k výrobě vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bod 2. zákona o spotřebních daních, které by tak byly novým předmětem spotřební daně z lihu dle § 67 odst. 1 uvedeného zákona. Uvedený rozpor mezi žalobcem a odvolacím orgánem spočívá částečně v odlišném přístupu k otázce, co přesně má být dle zákona předmětem spotřební daně z lihu, resp. v odlišném výkladu pojmu „vybrané výrobky“, a v návaznosti na to též v odlišném názoru na to, jaká činnost představuje výrobu vybraných výrobků. Žalobce je přesvědčen, že pojem „vybrané výrobky“ zákonodárce užívá v obecné části zákona o spotřebních daních ke společnému označení komodit, které jsou předmětem spotřební daně, a teprve v § 67 zákona o spotřebních daních je vymezení tohoto pojmu ve vztahu k předmětu spotřební daně z lihu zpřesněno. Označení „vybraný výrobek“ je nutno užívat pouze pro takový výrobek, který je ve smyslu zákona o spotřebních daních předmětem daně, byť by byl součástí jiného výrobku. Vybraným výrobkem, který je předmětem spotřební daně z lihu, je tak dle žalobce ve smyslu § 3 písm. s) bod 2. ve spojení § 67 zákona o spotřebních daních právě a pouze líh, a odvolací orgán tedy nemohl označit jako „vybraný výrobek“ doplňky stravy obsahující líh, zvláště pak s přihlédnutím ke skutečnosti, že obsažený líh není nositelem základních určujících užitných vlastností konečného výrobku doplňku stravy, nýbrž je v něm pouze jednou ze složek, ze které již byla spotřební daň zaplacená předem.

Na podporu názoru, že předmětem spotřební daně z lihu je pouze líh, byť by byl součástí jiného výrobku, citoval žalobce čl. 20 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále též „směrnice 92/83/EHS“), dle kterého se pro účely této směrnice lihem rozumějí (mj.) „*všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury*“.

Na základě výše uvedeného žalobce dovodil, že onen zdaněný líh KN 2207 10 00, který nakoupil jako surovinu pro výrobu svých bylinných přípravků, nikdy nepřestal být „původním zdaněným lihem“ ve smyslu § 67 odst. 1 a odst. 4 zákona o spotřebních daních, ani „původním zdaněným lihem“ ve smyslu čl. 20 směrnice 92/83/EHS, neboť byl zpracován jako složka do konečného výrobku a zůstal jeho součástí, i když konečný výrobek spadá do jiného kódu nomenklatury. Žalobce znovu zdůraznil, že jeho výrobní postup spočívá pouze ve zpracovávání již zdaněného lihu. Protože touto činností žádný nový líh ani žádný

nový předmět spotřební daně z lihu nevzniká, nemůže se jednat o výrobu vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bod. 2 zákona o spotřebních daních.

V odvolacím rozhodnutí uplatněný výklad toho, co má být předmětem spotřební daně z lihu, je dle žalobce nesrozumitelný, nepředvídatelný, nelogický a v rozporu se samotným zněním zákona. Žalobce tak namítl nepřezkoumatelnost a nezákonnost rozhodnutí, pokud jde o výklad § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Úmysl zákonodárce učinit předmětem spotřební daně z lihu pouze líh, a nikoli celý výrobek líh obsahující, je podle žalobce zřejmý z uvedeného ustanovení [*„Předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.“*] i z důvodové zprávy k němu [*„Předmět daně je definován základním pojmem, který je uveden v zákoně (sic) Ministerstva zemědělství č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů.“*], a odvolací orgán svůj zcela opačný (a tedy nezákonný) výklad, dle kterého jsou předmětem daně veškeré vybrané výrobky obsahující více než 1,2 % objemových etanolu, dostatečně neodůvodnil.

Žalobce dále nesouhlasil ani se závěrem, že by jeho činnost vůbec byla výrobou vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2. zákona o spotřebních daních, přičemž odvolací orgán podle něj přesvědčivě neodůvodnil, ve které fázi žalobcovy činnosti vznikne ze zakoupeného zdaněného lihu líh nový, který by byl vybraným výrobkem (ve smyslu žalobcova výkladu pojmu „vybraný výrobek“, shrnutého výše). Odvolací orgán ve svém rozhodnutí ostatně explicitně připouští, že činností žalobce žádný nový líh nevzniká. Žalobce není lihovarem, k této činnosti by dle platného znění zákona musel mít schválení ústředního orgánu státní správy. Ve své provozovně nevyrábí konzumní líh, lihoviny ani ostatní alkoholické nápoje, k této činnosti by musel podle zákona mít státní povolení ve formě koncese. Z tohoto důvodu není ani povinen pracovat v daňovém skladu, resp. není povinen líh jako vstupní surovinu ke své výrobě nakupovat v režimu podmíněného osvobození od daně. Postup, při kterém žalobce mísí zakoupený zdaněný líh ve volném daňovém oběhu s vodou a bylinami, je přitom zákonodárcem jednoznačně aprobován, a to s ohledem na ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, dle kterého *„(d)ani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14“*. K tomu žalobce doplnil citací z důvodové zprávy, dle které z daného ustanovení *„vyplývá skutečnost, že pro účely neuvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění“*. Že činnost žalobce není výrobou ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2. zákona o spotřebních daních lze dovodit též ze skutečnosti, že velejemný melasový líh KN 2207 10 00 je lihem nepoživatelným, prodáváným výlučně jako surovina určená k dalšímu zpracování v potravinářském průmyslu, při kterém musí dojít na jeho nařazení, aby se stal požitelným (čímž se změní jeho KN na 2208). Kdyby zákonodárce postup nařazení tohoto lihu považoval za výrobu dle § 3 písm. s) bodu 2. zákona o spotřebních daních, jak tvrdí odvolací orgán, musel by dle žalobce prodej takového lihu s již zaplacenou spotřební daní zakazovat. Použitím potravinářského lihu KN 2207 10 00 pro výrobu doplňků stravy nedošlo ke změně účelu jeho použití, jak tvrdí odvolací orgán, ale naopak byl líh použit právě pro účel, pro který je určen a prodáván. Žalobce tedy znovu zopakoval, že tento líh zůstává ve smyslu zákona o spotřebních daních a směrnice 92/83/EHS stále týmž, již jednou zdaněným lihem, který se pouze stal součástí jiného výrobku, jehož opětovné zdanění by bylo v rozporu s § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Dle odvolacího orgánu je momentem výroby (vybraného výrobku) okamžik, kdy má výrobek své jedinečné vlastnosti uváděné výrobcem a jeho uvedením do balení pro konečného spotřebitele. Žalobce však namítl, že uvedený výklad je v rozporu se správní praxí celní správy České republiky, tedy i se správní praxí odvolacího orgánu. Stejným postupem jako žalobce zhotovují za zdaněného lihu a lihovin konečné výrobky též jiné podnikatelské subjekty – restaurace, kavárny, vinárny, bary apod. – aniž by ovšem byly nuceny z těchto konečných výrobků odvádět spotřební daň z lihu. Vzhledem k uvedenému vnímal žalobce přísnější přístup správních orgánů vůči své osobě jako bezdůvodně diskriminační. Odlišný přístup nelze ospravedlnit ani údajným rozdílem v činnosti žalobce, který oproti restauračním a obdobným zařízením své konečné výrobky též balí, označuje, přepravuje a distribuuje. Na podporu tohoto závěru uvedl žalobce několik konkrétních podnikatelských subjektů, jejichž činnost se ve větší či menší míře shoduje s činností žalobce, tedy spočívá ve výrobě a distribuci bylinných kapek, a které orgány celní správy k odvádění spotřební daně z lihu z jejich konečných výrobků taktéž nenutí. Nadto žalobce doplnil též stanovisko Generálního ředitelství cel ze dne 22. 5. 2012, sp. zn. 15597/2012-900000-231, v němž se jednoznačně uvádí, že *„(v)lastní pouhé plnění do malospotřebitelských balení bez dalších změn výrobku není výrobou a lze je tedy provádět i ve volném daňovém oběhu“*.

Pokud odvolací orgán argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) č. j. 9 Afs 88/2008-99 ze dne 26. 6. 2009, dle kterého byl výrobou postup, při kterém subjekt nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval účel jeho použití, opomněl podle žalobce skutečnost, že zákon o spotřebních daních se společně týká několika komodit vybraných výrobků, přičemž uvedený rozsudek se týkal tabákových výrobků. U těch je spotřební daň přímo vázána vždy na konkrétní konečný tabákový výrobek, kdežto u spotřební daně z lihu je předmětem pouze líh, který jako vybraný výrobek vzniká způsobem popsáním v zákoně o lihu. Podobně lichá je argumentace nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 157/97 ze dne 27. 6. 2000, podle kterého při výrobě nejde o samotný technologický proces vzniku výrobku, při němž dochází ke změně vnitřních vlastností, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního v důsledku vnější úpravy, a vnější úpravou může být i nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od výrobku původního. Správní praxe odvolacího orgánu byla totiž s uvedeným nálezem v rozporu, neboť odvolací orgán nevyžadoval odvádění spotřební daně z lihu z míchaných nápojů zhotovovaných v restauračních a obdobných zařízeních, u nichž zjevně dochází ke změně vnější úpravy, finální produkt se liší od výrobku původního (suroviny) a liší se i pojmenování míchaného nápoje.

Závěrem své žaloby žalobce vysvětlil, že jím uplatňovaný výrobní postup vyžaduje, aby byly k maceraci do lihu nakládány nikoli sušené byliny, nýbrž čerstvé byliny bezprostředně po sklizni, a to zpravidla v přírodě. Uvedená tradiční výroba tedy není v daňovém skladu možná. Žalobce je přesvědčen, že jeho činnost je zcela v souladu se zákonem o spotřebních daních, a naopak výklad ze strany celních orgánů je svévolný, diskriminační a v rozporu s hmotněprávními předpisy.

Vzhledem k výše uvedenému žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí odvolacího orgánu i platební výměry správního orgánu I. stupně zrušil a uložil žalovanému uhradit náklady soudního řízení.

Odvolací orgán ve svém vyjádření k žalobě nejprve vyjádřil přesvědčení, že se se všemi námitkami uvedenými v žalobcově odvolání podrobně a přesvědčivě vypořádal. Uvedl,

že na základě spisového materiálu dospěl k závěru, že žalobce prováděl výrobu vybraného výrobku, z něhož nebyla odvedena spotřební daň z lihu. Předmětem daně z lihu jsou dle odvolacího orgánu všechny výrobky, které obsahují více než 1,2 % objemových etanolu. Původní vybraný výrobek (zakoupený zdaněný líh) spadá pod KN 2207 10 00, zatímco žalobcem vyráběné nové výrobky spadají pod KN 2208 90 69. Za výrobu ve smyslu zákona o spotřebních daních se přitom považuje proces, při kterém z vybraného výrobku, který je předmětem daně (tedy původních líh KN 2207 10 00) vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně (bylinné výluhy spadající pod KN 2208 90 69). Vlivem zvolených postupů žalobce – mísení lihu s bylinami a vodou – došlo jednoznačně ke změně původního výrobku, a tedy k výrobě dle § 3 písm. s) bod 2. zákona o spotřebních daních. Odvolací orgán dále vyšel z názoru, že výrobou není jen samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, nýbrž také postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy. Otázku výroby vybraných výrobků přitom posoudil ve shodě s konstantní judikaturou (poukázal na rozsudky NSS č. j. 8 Afs 2/2010-69 ze dne 19. 10. 2010, č. j. 5 Afs 96/2006-58 ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 88/2008-99 ze dne 26. 6. 2009, nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 157/97 ze dne 27. 6. 2000 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3393/10 ze dne 25. 1. 2012 a II. ÚS 3392/10 ze dne 19. 1. 2012). Při procesu „výroby“ ve smyslu § 3 písm. s) bod 2. zákona o spotřebních daních musí tedy buďto vzniknout zcela nový výrobek podléhající spotřební dani, nebo musí v rámci výrobního procesu vzniknout jiný vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, než původní vybraný výrobek, z něhož nový výrobek vznikl. V daném případě žalobce svým technologickým postupem, spočívajícím v naředění lihu destilovanou vodou a výtažky z bylin, vyrobil nový vybraný výrobek obsahující líh 30 % objemových (bylinné extrakty) a 43 % objemových (bylinné elixíry) etanolu, tedy líh v množství převyšujícím 1,2 % objemových, a tento postup je ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2. zákona o spotřebních daních výrobou vybraného výrobku, který je předmětem spotřební daně z lihu dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť se liší od vstupního výrobku zásadním způsobem, konkrétně ve své lihovitosti, přísadami, vnější úpravě, obsahu, KN i označením.

Pokud jde o žalobcovu námitku, že jím užívaný líh měl být od spotřební daně osvobozen na základě § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, uvedl k tomu odvolací orgán, že žalobce zaprvé není držitelem povolení v souladu s § 13 zákona o spotřebních daních, a za druhé § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních přímo vylučuje osvobození od daně u výrobků KN 2207 a 2208. Z tohoto důvodu nepovažoval odvolací orgán za nutné vypořádávat se s názorem žalobce, který je mylný a z jeho strany neuplatnitelný.

Odvolací orgán se s žalobcem skutečně shodl v názoru, že jeho činností žádný nový líh nevzniká. Jak je však uvedeno výše, spatřoval v postupu žalobce výrobu nového vybraného výrobku, který se stal předmětem spotřební daně z lihu dle § 67 zákona o spotřebních daních, neboť obsah lihu v něm převyšoval 1,2 % objemových. Odvolací orgán vycházel stejně jako žalobce ze znění čl. 20 směrnice 92/83/EHS, dle kterého je pod pojem líh nutné zahrnout jakýkoli výrobek s obsahem alkoholu převyšujícím 1,2 % objemových. Výrobou vybraných výrobků ze strany žalobce vzniká oproti původnímu lihu vybraný výrobek nový. Tento výrobek pak není možno ztotožnit s původním předmětem daně (již zdaněným lihem KN 2207) vzhledem k jeho výše popsaným odlišnostem. Předmětem daně jsou právě vybrané výrobky obsahující líh s více než 1,2 % objemových, nikoli líh samotný. Líh pak představuje pouze základ pro výpočet příslušné daňové povinnosti. Nutnou podmínkou je, aby předmětný líh byl řádně ztotožnitelný jak materiálně, tak i formálně. Není

možné, aby např. výrobek o určitém objemu etanolu doprovázela faktura na čistý etanol s poznámkou, že daný etanol je obsažen v předmětných vybraných výrobcích v určitém množství. Taková faktura by byla zcela neztotožnitelná s předmětnými výrobky a nebyla by schopna prokázat jejich zdanění. Vzhledem ke specifiku vybraných výrobků a spotřebním daním je zákon o spotřebních daních nastaven tak, že výroba vybraných výrobků probíhá v daňových skladech právě za účelem, aby se předcházelo problémům tohoto typu.

Aby bylo možné konstatovat, že žalobce svou činností vyrábí vybrané výrobky ve smyslu § 3 písm. s) bod. 2, nemusí být provozovatelem lihovaru. Jiná je však otázka povinné existence daňového skladu, který je nutnou podmínkou výroby vybraných výrobků ve smyslu zákona o spotřebních daních. Daňový sklad je jednou z nutných podmínek pro výrobu vybraných výrobků a následný výběr a správu spotřebních daní, neboť daňová povinnost v souladu s § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na území České republiky, přičemž dle § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních platí, že uvedením do volného daňového oběhu se rozumí každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně. Dle zákona o spotřebních daních tedy není možné vyrábět vybrané výrobky mimo daňový sklad, aniž by tak daňový subjekt nepodléhal povinnosti odvést z takto vyrobených výrobků spotřební daň. V případě, kdy se výroba vybraných výrobků děje mimo daňový sklad, musí daňový subjekt nést následky za toto jednání. Vybrané výrobky vyrobené mimo daňový sklad podléhají vždy v souvislosti s výše uvedeným spotřební dani.

Pokud jde o námitku dvojího zdanění v rozporu s § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, uvedl odvolací orgán, že ze strany žalobce dochází prokazatelně k výrobě nových vybraných výrobků mimo daňový sklad, tudíž mu v okamžiku výroby vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu. § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních se neuplatní, neboť předmětný líh nebyl v důsledku výroby nového vybraného výrobku zdaněn, a daňová povinnost vznikla právě výrobou tohoto nového výrobku. Použitím dříve zdaněného lihu k výrobě nového vybraného výrobku (s obsahem lihu nad 1,2 % Vol.) došlo ke vzniku nové daňové povinnosti, protože se tato výroba uskutečnila mimo režim podmíněného osvobození od daně. Předmětný líh se tedy prostřednictvím výroby nového vybraného výrobku stal předmětem daně v souladu s § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Odvolací orgán dále reagoval na námitku ohledně odlišného přístupu k restauračním a obdobným zařízením. V jejich případě dle jeho názoru nedochází k výrobě vybraných výrobků ve smyslu zákona o spotřebních daních, neboť výsledek jejich činnosti (tedy rozlévání a míchání nápojů) nedosahuje takové intenzity výroby, která by vedla k povinnosti zdanění výsledné produkce. Výsledný produkt činnosti restauračních a obdobných zařízení není v balení, které by umožňovalo jeho přepravu, neobsahuje informace o jeho názvu a složení, nejedná se o složitý výrobní postup, zkrátka oproti žalobci nevytváří výrobek, který by měl specifické znaky odlišující jej od původního výrobku, neboť se stále jedná o alkoholický nápoj určený k bezprostřední spotřebě (tedy k uspokojení stejné potřeby, jako v případě původního produktu). Podstatnou skutečností je tedy změna charakteru výrobku, která je trvalého charakteru a která je viditelná a oproti původnímu výrobku jednoznačně identifikovatelná. V této souvislosti odvolací orgán opět odkázal na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 88/2008-99 ze dne 26. 6. 2009.

V reakci na žalobcovu argumentaci stanoviskem Generálního ředitelství cel ze dne 22. 5. 2012, sp. zn. 15597/2012-900000-231, odvolací orgán uvedl, že skutkové okolnosti v něm pojednávaného případu byly podstatným způsobem odlišné. V případě žalobce totiž oproti

případu posuzovanému v uvedeném stanovisku dochází k nakládání s vybranými výrobky, při kterém se změní jejich KN, a tento postup je tedy ve smyslu zákona o spotřebních daních považován za výrobu nového vybraného výrobku.

Vzhledem k výše uvedenému odvolací orgán navrhl, aby soud žalobu v plném rozsahu zamítl.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Žalobce v období od března 2008 do března 2010 nakoupil líh velejemný melasový KN 2207 10 00, u kterého byla spotřební daň z lihu přiznána a zaplacená. Na základě provedeného šetření Celního úřadu Žďár nad Sázavou ze dne 24. 11. 2008, č. j. 5363-11/08-016400-24, v provozovně žalobce bylo zjištěno, že žalobce takto zakoupený velejemný melasový líh zpracovává a vyrábí z něj bylinné výluhy. Na základě odborných posudků a protokolů o zkouškách provedených na odebraných vzorcích výrobků žalobce (č. j. BM0711/08, BM0712/08, BM0711/08-490 a BM0712/08-490 ze dne 5. 2. 2009) dospěl Celní úřad Žďár nad Sázavou k závěru, že bylinné výluhy vyráběné žalobcem spadají pod KN 2208 90 69.

Protože správní orgán I. stupně neevidoval u žalobce žádná daňová přiznání, ačkoli z jeho strany docházelo k výrobě vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bod 2. zákona o spotřebních daních, podléhajících spotřební dani z lihu, vydal dne 23. 12. 2010 a dne 27. 12. 2010 celkem 17 výzev k podání daňového přiznání ke spotřební dani, které byly žalobci doručeny 3. 1. 2011.

Žalobce na uvedené výzvy nikterak nereagoval, pročež správní orgán I. stupně vydal ve dnech 5. 5. 2011 a 6. 5. 2011 platební výměry o vyměření daně z lihu v celkové výši 2 063 750,- Kč. Platební výměry byly žalobci doručeny dne 16. 5. 2011.

Dne 10. 6. 2011 podal žalobce proti platebním výměrům správního orgánu I. stupně odvolání. Odvolací námitky se v podstatné míře shodovaly se žalobními námitkami, které soud shrnul výše.

Dne 9. 7. 2012 odvolací orgán žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl.

Městský soud v Praze žalobou napadená rozhodnutí, jakož i řízení, která jim předcházela, v rozsahu uplatněných žalobních bodů přezkoumal, vycházejíc přitom ze skutkového a právního stavu, jaký tu byl v době rozhodování správního orgánu, a shledal, že žaloba není důvodná.

Jelikož podle zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost celních ředitelství na Generální ředitelství cel, je s tímto úřadem nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Jak soud uvedl již v narativní části rozsudku, stěžejní otázkou předmětného sporu je výklad pojmu „vybrané výrobky“ dle zákona o spotřebních daních v souvislosti se stanovením předmětu spotřební daně z lihu dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a v návaznosti na ni též otázka, jaká činnost představuje výrobu vybraných výrobků. Jak

nicméně správně upozornil odvolací orgán ve svém vyjádření k žalobě, k této otázce se soudy v minulosti již opakovaně vyjadřovaly, a to včetně Ústavního soudu, který se k dané problematice, jakož i k v žalobě taktéž předestřené problematice údajného dvojího zdanění v rozporu s § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních ve svém usnesení sp. zn. II. ÚS 1466/12 ze dne 18. 10. 2012 (v obdobné věci se shodným žalobcem, resp. stěžovatelem) vyslovil následovně: „*Stěžejní pro řešení daného případu je to, že předmětem spotřební daně není pouze líh (etanol), lhostejno v jakém výrobku se nacházející. Výše uvedený § 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 zahrnuté pod kódy nomenklatury 2207 a 2208 zdaňují příslušnou částkou za hektolitr etanolu (§ 70). Etanol tvoří základ daně (z jeho množství se tedy vypočte za použití patřičné sazby daňová povinnost), nicméně předmětem daně jsou výrobky obsahující etanol. Postupem, kterým stěžovatelka z výrobku nakoupeného od lihovaru 96,5 % etanolu vytvořila svůj přípravek, vznikl jiný vybraný výrobek ve smyslu § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. výrobek obsahující líh v množství větším než 1,2 % objemových etanolu. Původní vybraný výrobek lihovaru – líh – byl zařazen pod jiným kódem nomenklatury než nový vybraný výrobek stěžovatelky – bylinný extrakt či elixír. V tomto duchu již Nejvyšší správní soud zákon o spotřebních daních opakovaně vyložil, konkrétně v kauzách stěžovatelky to bylo nejméně dvakrát (č. j. 8 Afs 1/2010 a č. j. 8 Afs 2/2010) v rámci přezkumu platebních výměrů, jimiž bylo rozhodnuto o žádostech stěžovatelky o vrácení spotřební daně. Oba rozsudky také přezkoumal Ústavní soud (sp. zn. II. ÚS 3393/10 a sp. zn. III. ÚS 3392/10). V obou případech dospěl k závěru, že právní názor Nejvyššího správního soudu ohledně výkladu předmětu spotřební daně z lihu ve vazbě na hodnocení, dle něhož užitý technologický postup stěžovatelky byl výrobou ve smyslu tehdejšího § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních, jehož výsledkem je jiný vybraný výrobek, nelze mít za protiústavní. (...) K dvojímu zdanění v (případě stěžovatelky) nedošlo, neboť spotřební daní byly zdaněny různé výrobky obsahující tentýž líh.*“

S uvedeným výkladem Ústavního soudu, který se navíc týkal v podstatných rysech shodného případu totožného žalobce, se soud ztotožňuje. Technologický postup žalobce, při kterém dochází k mísení zakoupeného zdaněného lihu KN 2207 10 00 s vodou a bylinami, je výrobou vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bod 2. zákona o spotřebních daních, které obsahují více než 1,2 % objemových etanolu a spadají pod KN 2208 90 69. Tyto vybrané výrobky jsou v souladu s § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních předmětem spotřební z daně z lihu, přičemž samotný líh tvoří základ této daně. Pro úplnost soud dodává, že lichá je též argumentace žalobce zněním čl. 20 směrnice 92/83/EHS. Uvedené ustanovení je především totiž plně v souladu s výše uvedeným výkladem, dle kterého jsou předmětem daně vybrané výrobky obsahující líh v množství větším než 1,2 % objemových. Pokouší-li se z něj žalobce dovozovat, že jím užitý zdaněný líh KN 2207 není třeba danit, je-li součástí výrobků, které spadají do jiné kapitoly kombinované nomenklatury, poznamenává k tomu soud, že jím vyráběné bylinné extrakty a elixíry spadají pod KN 2208, tedy do stejné kapitoly kombinované nomenklatury (kapitola 22), jako užitý líh KN 2207.

Pokud jde o žalobcovu námitku, že se odvolací orgán nezabýval jeho odvolací námitkou, dle které lze pro výrobu doplňků stravy v souladu s § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních použít líh osvobozený od spotřební daně z lihu, konstatuje k ní zdejší soud, že ani v žalobcově odvolání, ani v jeho doplnění ze dne 19. 7. 2011 uvedenou námitku žalobce neuplatnil, pročez se jí odvolací orgán ani nemohl explicitně zabývat. Uvedenou

námítku žalobce uplatnil teprve v žalobě. K této námítce, co do jejího věcného opodstatnění, lze ovšem pouze poukázat na skutečnost, že 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 (o této skutečnosti nepadá mezi účastníky rozpor), nelze žalobcem zmiňované ustanovení § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních použít.

Žalobce dále namítal, že odvolací orgán nikdy srozumitelně nevyložil, v jakém okamžiku při jeho činnosti vzniká nový líh, který by měl být předmětem spotřební daně z lihu. Tato námitka je ovšem důsledkem nesprávného výkladu předmětu spotřební daně z lihu. Ve světle výše uvedeného je zřejmé, že pro vznik daňové povinnosti nemusí v činnosti žalobce dojít ke vzniku nového lihu, nýbrž pouze ke vzniku nového vybraného výrobku s obsahem lihu větším než 1,2 % objemových. Ten přitom, jak odvolací orgán ve svém rozhodnutí vyložil, vzniká okamžikem, kdy získá své jedinečné vlastnosti uváděné výrobcem a jeho uvedením do balení pro konečného spotřebitele.

Názor, že zákonodárce předvídal postup, při kterém výrobce mísí zakoupený zdaněný líh ve volném daňovém oběhu s vodou a bylinami, aniž by pak musel vzniklý konečný výrobek znovu danit, dokládá žalobce poukazem na § 67 odst. 4, dle kterého *„(d)ani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14“*. Tímto výkladem žalobce se však již v minulosti zabýval NSS a shledal ho nesprávným. Jak uvedl ve svém rozsudku č. j. 8 Afs 21/2013-54 ze dne 23. 6. 2014: *„Nejvyšší správní soud pouze dále podotýká, že dle § 3 písm. t) bod 2. zákona o spotřebních daních je výrobou i proces, při němž z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 téhož zákona [NSS zde vychází z pozdějšího znění zákona o spotřebních daních, nicméně relevantní znění zákona v § 3 písm. s) bod 2. obsahovalo v podstatě shodnou definici výroby vybraného výrobku, pouze v něm není uvedena výjimka odkazem na § 45 odst. 12, nýbrž je vyjádřena explicitně – pozn. Městského soudu v Praze]. Tato definice výroby by byla při výkladu § 67 odst. 4 předkládaným stěžovatelkou nesmyslná, neboť již sama definice naznačuje, že další produkty vyráběné na základě vstupních surovin, které samy jsou vybranými výrobky, mohou taktéž být předmětem daně. Definice také odkazuje na § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních, podle něhož se za výrobu nepovažuje smíchání minerálních olejů za určitých podmínek. Použití lihu pro výrobu nových vybraných výrobků však z definice vyloučeno není. Výklad § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních předkládaný stěžovatelkou tak s přihlédnutím k ostatním ustanovením zákona není možný, neboť zákon sám předvídá, že se z vybraných výrobků budou vyrábět další vybrané výrobky, které jsou jiným předmětem daně. V případě použití zdaněného lihu pro výrobu vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně tak vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň bez ohledu na skutečnost, zda byla vstupní surovina (líh) zdaněna či nikoliv. Nejvyšší správní soud nadto doplňuje, 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. Doplnky stravy kódu 2208 do tohoto výčtu nespádají, naopak u nich zákon v § 71 odst. 1 písm. b) osvobození od daně vylučuje“*. Zdejší soud pouze doplňuje, že dle jeho názoru by v předmětném případě byl příležitější odkaz spíše na § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních, jímž se již zabýval výše.

Žalobce dále argumentuje analogickými výrobními postupy podnikatelských subjektů s více či méně příbuzným předmětem činnosti, a upozorňuje, že tyto subjekty nejsou celní

správou k přiznání a platbě spotřební daně z lihu nuceny, v čemž spatřuje bezdůvodnou diskriminaci vůči své osobě. Městský soud je nicméně nucen konstatovat, že značná část žalobcem uváděných příkladů se od jeho případu v podstatných rysech odlišuje. Pokud jde například o výrobu koktejlů restauračními a obdobnými zařízeními, pak tento postup nedosahuje intenzity, která měla za důsledek vznik nového vybraného výrobku ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2. zákona o spotřebních daních, a to z důvodů, které srozumitelně vyložil odvolací orgán ve svém rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě. U výsledného produktu nedochází ke změně KN, není balen rozpoznatelným způsobem umožňujícím přepravu a nedochází ani ke změně určení finálního produktu oproti původním (lihovinovým) surovinám, jímž je bezprostřední spotřeba. Další ze žalobcem uváděných příkladů se naopak týká podnikatelského subjektu, jehož činnost spočívá výhradně v balení již vyrobených bylinných výluhů ve volném daňovém oběhu do spotřebitelských balení. Závěr, že tento postup není výrobou vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2. zákona o spotřebních daních, srozumitelně vyslovilo Generální ředitelství cel ve svém stanovisku ze dne 22. 5. 2012, kterým ve své žalobě argumentuje sám žalobce. S názorem Generálního ředitelství cel, dle kterého vlastní pouhé plnění do malospotřebitelských balení bez dalších změn výrobku není výrobou, a lze je tedy provádět i ve volném daňovém oběhu, se zdejší soud plně ztotožňuje. Co konstituuje výboru nového vybraného výrobku dle zákona o spotřebních daních, je právě změna složení (resp. podstaty) původního výrobku a jeho vnější úpravy, jak je provádí žalobce. Žalobce také argumentoval poukazem na odlišný přístup celní správy k několika podnikatelským subjektům uplatňujícím při své činnosti stejný postup, jako žalobce, z nichž některé se v průběhu své existence staly držiteli povolení daňových skladů, a některé (alespoň do doby podání žaloby) nikoli. Zdejší soud k tomu poznamenává, že izolované případy benevolentnějšího přístupu odvolacího orgánu nemohou založit správní praxi (tím méně správní praxi contra legem – srov. např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 50/2009-233 ze dne 16. 3. 2010), které by se mohl žalobce účinně dovolávat, obzvláště s přihlédnutím ke skutečnosti, že z ničeho neplyne, že by důvodem takového přístupu byl (nesprávný) názor odvolacího orgánu (resp. správního orgánu I. stupně), že uvedená činnost daňovou povinnost dle zákona nezakládá (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 3/2012-131 ze dne 20. 12. 2013).

S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. srpna 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková