



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Herba Vitalis s. r. o.**, se sídlem Maltézské náměstí 537/4, Praha 1, zastoupena Mgr. Petrem Břečkou, advokátem se sídlem Chlumova 1436/3, Jihlava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2017, č. j. 7 Af 14/2012 - 116,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně v období od března 2008 do března 2010 nakoupila od výrobce lihu velejemný melasový líh s obsahem lihu 96,5 % objemových, klasifikovaný podle kódu kombinované nomenklatury jako KN 2207 10 00, u kterého byla přiznána a zaplácena spotřební daň z lihu. Tento líh pak žalobkyně použila pro výrobu bylinných extraktů s obsahem lihu 43 % objemových a bylinných elixírů s obsahem lihu 30 % objemových, které následně prodávala jako doplňky stravy pod názvem *Extrakty ze živých rostlin a Elixíry Byliny z klášterní zahrady*.

[2] Celní úřad Praha 1 třinácti platebními výměry ze dne 5. 5. 2011 a osmnácti platebními výměry ze dne 6. 5. 2011 vyměřil žalobkyni spotřební daň z lihu. Celní ředitelství Praha, jehož procesním nástupcem je žalovaný, odvolání žalobkyně proti těmto platebním výměrům zamítlo rozhodnutím ze dne 9. 7. 2012, č. j. 3609-9/2012-170100-21.

II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který nejprve žalobu zamítl rozsudkem ze dne 19. 8. 2016, č. j. 7 Af 14/2012 - 78. Ten byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 257/2016 - 17, a to pro porušení § 51 s. ř. s. Následně po provedeném ústním jednání městský soud žalobu opět zamítl, a to v záhlaví uvedeným rozsudkem ze dne 31. 3. 2017.

[4] Žalobkyně v žalobě vznesla dvě argumentační linie. Podle první z nich žalobkyně k výrobě bylinných výluhů použila již zdaněný líh, který podle § 67 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, neměl podléhat dalšímu zdanění. Tuto argumentaci městský soud neshledal důvodnou. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 19. 10. 2010, č. j. 8 Afs 1/2010 - 72, ze dne 19. 10. 2010, č. j. 8 Afs 2/2010 - 69, ze dne 23. 6. 2014, č. j. 8 Afs 21/2013 - 54) a Ústavního soudu (usnesení ze dne 18. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 1466/12), v níž již byla předmětná otázka na podkladu kasačních a ústavních stížností žalobkyně vyřešena, a neshledal důvod, proč se od této judikatury odchýlit.

[5] V druhé argumentační linii žalobkyně namítla, že její výrobky vůbec nespádají mezi výrobky odpovídající kódu KN 2208, neboť se jedná o doplňky stravy. Užití kódů KN pro kategorizaci výrobků žalobkyně je proto nesprávné, neboť tyto kódy jsou nástrojem celního sazebníku, a slouží tak pouze pro účely vyměření cla, nikoliv pro účely zdanění zboží. Městský soud se s tímto posouzením neztotožnil, neboť samotná 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“) v čl. 20 vymezuje předmět spotřební daně z lihu odkazem na kódy KN. Ačkoliv může podřazení některých výrobků pod kódy KN někdy činit potíže, k úpravě směrnice nikdy nedošlo a řada členských států při transpozici směrnice rovněž pro kategorizaci použila kódy KN.

[6] Městský soud se neztotožnil ani s argumentem, že výrobky žalobkyně jako doplňky stravy ze své podstaty nemohou odpovídat definici položky KN 2208. Poukázal na to, že stejnou otázku řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 21/2013 - 54, v němž dospěl k závěru, že klasifikace výrobku jako doplňku stravy podle zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o potravinách“), nebrání tomu, aby byl tentýž výrobek považován pro účely spotřební daně za alkoholický nápoj podle kódu KN 2208.

[7] Městský soud dále odkázal na Všeobecná pravidla pro výklad KN obsažená v první části, hlavě I, bodu A Přílohy k Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku a na související judikaturu Soudního dvora Evropské unie (rozsudky ze dne 18. 7. 2007 ve věci *Olicom A/S proti Skatteministeriet*, C-142/06, a ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O GmbH proti Hauptzollamt Hannover*, C-370/08), podle níž je pro sazební zařazení zboží nutné hledat rozhodující kritérium v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech tak, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám. Klasifikace výrobku jakožto nápoje ve smyslu KN pak podle Soudního dvora závisí na jeho kapalně povaze a určení k lidské spotřebě (rozsudky ze dne 26. 3. 1981 ve věci *Dr. Ritter GmbH & Co. proti*

pokračování

Oberfinanzdirektion Hamburg, C-114/80, a ze dne 14. 7. 2011 ve věci Paderborner Brauerei Haus Cramer KG proti Hauptzollamt Bielefeld, C-196/10).

[8] Ve světle uvedených závěrů městský soud považoval zařazení výrobků žalobkyně pod kód KN 2208 správné, neboť se jednalo o kapalinu určenou k lidské spotřebě s určeným obsahem alkoholu; doporučený způsob užití či jiné vlastnosti výrobku podle judikatury Soudního dvora nejsou rozhodnými vlastnostmi. Správnost svých závěrů pak městský soud podpořil odkazem na nařízení Komise (ES) č. 1114/2006 ze dne 20. 7. 2006 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, v němž bylo pět výrobků obdobné povahy, jako jsou výrobky žalobkyně, zařazeno výslovně pod kód KN 2208 90 69; dále městský soud odkázal na praxi některých členských států EU, které postupují obdobně (Spojené království, Německo).

[9] Městský soud tak uzavřel, že při zařazování výrobku pod kód KN nemůže hrát roli skutečnost, že daný výrobek zároveň splňuje definici doplňku stravy podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/46/ES ze dne 10. 6. 2002 o sbližování právních předpisů členských států týkajících se doplňků stravy (dále jen „směrnice 2002/46/ES“), anebo nesplňuje definici lihoviny obsaženou v 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. Oba tyto předpisy totiž obsahují autonomní vymezení pojmu, jehož užití je omezeno na oblast působnosti těchto právních předpisů.

[10] Městský soud zároveň odmítl argumentaci odlišnou praxí úřadů ve Slovenské republice, kde k dalšímu zdanění výrobků žalobkyně nedochází. Tato praxe totiž podle městského soudu vychází z ustanovení § 40 odst. 1 písm. b) zákona č. 530/2011 Z. z., o spotřebnej dani z alkoholických nápojov (dále jen „zákon č. 530/2011 Z. z.“), které zakládá osvobození od daně a nijak se nedotýká stanovení předmětu daně a případné návaznosti na kódy KN. Lih jako předmět daně je v zákoně č. 530/2011 Z. z. vymezen obdobně jako ve směrnici 92/83/EHS. Skutečnost, že žalobkyně je výrobcem doplňků stravy, proto nehraje z hlediska předmětu daně podle městského soudu roli. Výrobky žalobkyně v České republice nepodléhají ani osvobození od daně, neboť § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně vylučuje z osvobození od daně výrobky spadající pod kód KN 2208 a na výrobky se nevztahuje ani čl. 27 odst. 1 a 2 směrnice 92/83/EHS.

III.

[11] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Městský soud podle ní nesprávně posoudil otázku, zda mohou doplňky stravy podléhat spotřební dani. Tím, že zcela opomenul směrnici 2002/46/ES a konstatoval, že stěžovatelčiny doplňky stravy splňují definici lihoviny, městský soud vyvolal stav právní nejistoty. Podle stěžovatelky totiž může určitý výrobek spadat pouze do jedné kategorie; není-li tomu tak, vzniká právní nejistota, dochází k porušování unijního práva a může dojít také ke klamání spotřebitele. Stěžovatelčiny výrobky jsou nadto prodávány v lékárnách a zdravotnických zařízeních, kde bylo podle § 12 odst. 1 písm. d) tehdy účinného zákona č. 379/2005 Sb., o opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky,

alkoholem a jinými návykovými látkami a o změně souvisejících zákonů (dále jen „zákon č. 379/2005 Sb.“), zakázáno prodávat alkoholické nápoje.

[13] Městský soud se rovněž nevypořádal s rozporem mezi výkladem unijního práva v České republice a ve Slovenské republice. Stěžovatelka přitom prokázala, že ve Slovenské republice její výrobky spotřební dani nepodléhají; doplňky stravy a líh v nich obsažený jsou od spotřební daně osvobozeny na základě čl. 27 směrnice 92/83/EHS také v ostatních členských státech EU. Výklad městského soudu je proto v rozporu s účelem unijního práva, kterým je harmonizace podmínek pro vznik daňové povinnosti ke spotřební dani, a narušuje tím fungování vnitřního trhu. Městský soud nadto nebyl s ohledem na kolizi výkladu unijního práva v České republice a ve Slovenské republice oprávněn sám unijní právo vyložit, neboť výklad unijního práva náleží výhradně Soudnímu dvoru EU. Nejvyšší správní soud je pak jako soud poslední instance s ohledem na tuto kolizi povinen zahájit řízení o předběžné otázce ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování EU.

IV.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem městského soudu, že označení stěžovatelčiných výrobků jako doplňků stravy nebrání jejich sazebnímu zařazení pod kód KN 2208; správný je rovněž závěr, že stěžovatelčiny výrobky nepodléhají osvobození od spotřební daně. Stěžovatelka podle žalovaného tvrzení o rozporu mezi výkladem práva v České republice a ve Slovenské republice podložila nezpůsobitelnými argumenty a důkazními prostředky. Stěžovatelčiny finální výrobky, které v České republice bez dalšího podléhají spotřební dani, jsou totiž zcela odlišné od vstupní suroviny ve velkoobjemových baleních, která může být od spotřební daně osvobozena jak ve Slovenské republice, tak pravděpodobně a dočasně i v České republice. Stěžovatelčiny finální výrobky by naopak ve Slovenské republice již spotřební dani pravděpodobně podléhaly; pokud je tam stěžovatelka prodává, je možné, že doposud zůstaly pod rozlišovací schopností tamních správců spotřební daně.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Otázka, zda stěžovatelčiny výrobky podléhají spotřební dani, byla opakovaně řešena Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem. Argument, podle něhož stěžovatelčiny výrobky nepodléhají spotřební dani, již byl přesvědčivě vyvrácen především v rozsudku č. j. 8 Afs 2/2010 - 69, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[p]roces, při kterém stěžovatel využíval nakoupený líh, byl výrobou ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních, při které vznikly nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 téhož zákona,“ v důsledku čehož „[b]ylinné výtažky a elixíry zařazené pod kód nomenklatury

pokračování

2208 jsou vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.“ (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla Ústavním soudem odmítnuta usnesením ze dne 25. 1. 2012, sp. zn. II. ÚS 3393/10, viz dále judikaturu citovanou v bodě 4 tohoto rozsudku a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2012, č. j. 8 Aps 1/2011 - 380). Stěžovatelka v kasační stížnosti závěry této judikatury dále nerozporuje.

[18] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti navazuje zejména na druhou argumentační linii žaloby, podle které její výrobky nemohou být předmětem spotřební daně, neboť se jedná o doplňky stravy. Nicméně i tato argumentace byla již předmětem rozhodování Nejvyššího správního soudu, a to v rozsudku č. j. 8 Afs 21/2013 - 54, v němž zdejší soud uzavřel, že „[o]značení výrobku za doplněk stravy není pro účely sazebního zařazení pod kód kombinované nomenklatury [příloha I. nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku] relevantní. Obsahuje-li doplněk stravy více než 0,5 % objemových etanolu, může být za splnění dalších podmínek zařazen pod kód 2208 kombinované nomenklatury. Pak podléhá spotřební dani z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.“ Závěry učiněné v tomto rozhodnutí jsou přitom pro Nejvyšší správní soud závazné (§ 17 s. ř. s.), a proto stěžovatelčiny kasační námitky hodnotil v jejich světle.

[19] Stěžovatelka předně tvrdila, že městský soud opomenul směrnici 2002/46/ES a nesprávně klasifikoval její výrobky jako lihoviny. Toto tvrzení není pravdivé. Městský soud výslovně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2013 - 54, v němž výslovně konstatoval, že odlišná označení téhož výrobku různými právními předpisy, a to včetně směrnice 2002/46/ES, není pro účely sazebního zařazení pod kód KN 2208 relevantní: „Je-li výrobek doplňkem stravy v souladu se zákonem o potravinách a prováděcími předpisy, vyplývají z toho výrobci daného výrobku různé povinnosti (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 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. Současné platí, že zákon o spotřebních daních ani směrnice 92/83/EHS neobsahují žádnou výjimku dopadající na doplňky stravy zařazené pod kód 2208, přestože stěžovatelka (bez uvedení konkrétního odkazu) tvrdila opak.“ Městský soud přitom v nyní přezkoumávaném rozsudku argumentaci Nejvyššího správního soudu dále rozsáhlým způsobem rozvinul. Samotné směrnici 2002/46/ES se přitom věnoval na jeho str. 19, kde konstatoval, že „[j]e-li totiž pro zařazení pod kód KN rozhodující dle judikatury Soudního dvora EU soubor charakteristických vlastností vyplývajících z popisu jednotlivých položek KN, není a nemůže být jakkoliv relevantní skutečnost, že příslušný výrobek zároveň splňuje definici doplňku stravy podle směrnice č. 2002/46/ES, případně 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. [...] Jinými slovy, skutečnost, že nějaký výrobek žalobce může naplňovat definici doplňku stravy ve smyslu čl. 2 písm. a) směrnice č. 2002/46/ES [...], sice implikuje, 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.“

[20] Městský soud se tudíž otázkou „souběhu“ klasifikací ve vztahu k jednomu výrobku věnoval, přičemž jeho závěry jsou v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka přitom nepředkládá žádnou ucelenou argumentaci, proč by výše citované závěry neměly být správné, vyjma obecných tvrzení, že dochází ke vzniku právní nejistoty a případně i ke klamání spotřebitele. K tomu může Nejvyšší správní soud pouze podotknout, že složitost právní úpravy může být stěžovatelkou jistě vnímána jako negativní faktor, nicméně nemá sama o sobě vliv na závaznost relevantních předpisů. Z hlediska spotřebitele je pak sazební zařazení stěžovatelčiných výrobků irelevantní, neboť toto zařazení má důsledek toliko pro stěžovatelčinu povinnost odvést daň a nijak nebrání tomu, aby byly její výrobky nadále označovány pouze jako doplněk stravy. Neobstojí ani stěžovatelčin poukaz na ustanovení § 12 odst. 1 písm. d) zákona č. 379/2005 Sb. Stejně jako ze zařazení výrobků stěžovatelky do kategorie doplňků stravy nelze dovozovat, že nepodléhají spotřební dani, nelze ze sazebního zařazení automaticky dovozovat, že na stěžovatelčiny výrobky bude dopadat zákaz obsažený v uvedeném ustanovení. Ten svým účelem bezpochyby míří na výrobky jiného druhu, než jsou stěžovatelčiny; stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by byl na její výrobky citovaný zákaz uplatňován.

[21] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud nepřihlédl k tomu, že výklad zastávaný orgány České republiky je rozporný s praxí ve Slovenské republice, kde stěžovatelčiny doplňky stravy spotřební dani nepodléhají, případně také s praxí v dalších zemích EU, kde jsou doplňky stravy od spotřební daně osvobozeny na základě čl. 27 směrnice 92/83/EHS. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatelkou předkládaná osvědčení dokládají pouze to, že melasový líh pod kódem KN 2207 10 00 je ve Slovenské republice jakožto vstupní surovina osvobozen od spotřební daně podle § 40 odst. 1 písm. b) zákona č. 530/2011 Z. z. Městský soud přitom správně poukázal na to, že zákon o spotřebních daních v § 71 výslovně z osvobození od spotřební daně vylučuje výrobky spadající pod kód KN 2208 a že z čl. 27 směrnice 92/83/EHS nelze jakkoliv dovozovat, že by stěžovatelčiny výrobky mohly osvobození od daně podléhat. Na podporu svého závěru městský soud poukázal na zákonnou úpravu implementující směrnici 92/83/EHS v Polsku či Rakousku, kde výrobky obdobné těm stěžovatelčiným osvobození od daně nepodléhají. Tím městský soud zároveň vyvrátil stěžovatelčino tvrzení, že doplňky stravy jsou v členských státech EU od spotřební daně osvobozeny. Závěr městského soudu je přitom v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2013 - 54, v němž se zdejší soud touto otázkou již zabýval a uzavřel, 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.* (pozn.: podtržení doplněno).“

[22] Ke stěžovatelčině námitce rozdílné úpravy a praxe v České republice a ve Slovenské republice Nejvyšší správní soud dodává, že čl. 27 směrnice 92/83/EHS dává členským státům EU toliko *možnost* tam vyjmenované výrobky osvobodit od spotřební daně, nikoliv *povinnost* tak učinit [„*Členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice...* (pozn.: podtržení doplněno)].“ Z tohoto pohledu je česká zákonná úprava

pokračování

osvobození od daně zcela v souladu s unijní úpravou a případná úprava slovenská, ať už jde nad rámec unijní úpravy či nikoliv, nehraje žádnou roli. Pokud stěžovatelka navrhuje předložení předběžné otázky podle čl. 267 Smlouvy o fungování EU, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 21/2013 - 54 s ohledem na kritéria vytvořená Soudním dvorem v rozsudku ze dne 6. 10. 1982 ve věci *Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità*, C-283/81, konstatoval, že „[t]axativní výčet možného osvobození od daně v čl. 27 směrnice 92/83/EHS, je rovněž jednoznačný. Na předloženou věc tedy dopadá výjimka *acte clair*.“ Tento závěr je, i s ohledem na irelevantnost odlišného přístupu ve Slovenské republice, stále platný i v nyní projednávané věci.

[23] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[24] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu