

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Herba Vitalis s. r. o.**, se sídlem v Praze 1, Žitná 1656/45, zastoupeného Mgr. Petrem Břečkou, advokátem se sídlem 586 01 Jihlava, Fritzova 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem 113 54 Praha 1, Washingtonova 7, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 7. 2007, čj. 24009/06-1701-21, a ze dne 18. 7. 2007, čj. 24008/06-1701-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 6. 2009, čj. 10 Ca 289/2007 - 37,

takto:

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

Odůvodnění:

Celní úřad Praha 1 dvěma platebními výměry žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z lihu odlišně od nároků uplatněných žalobcem v daňových přiznáních za období červen a červenec 2006, a to v obou případech ve výši 0 Kč.

Odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům žalovaný zamítl v záhlaví označenými rozhodnutími.

Celní úřad vzal za základ platebních výměrů skutečnost, že žalobce nakoupil líh od společnosti BIOFERM – lihovar Kolín, a. s. (dále jen „lihovar“); dle daňových dokladů vystavených lihovarem přiznal a odvedl spotřební daň z vybraného výrobku - velejemného

melasového lihu (označeného v daňovém dokladu kódem kombinované nomenklatury 220710). Žalobce uplatnil nárok na vrácení spotřební daně dle § 14 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, podle něhož *„vzniká nárok na vrácení daně plátci, který předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky byla na daňovém území České republiky zaplacena a tyto výrobky byly dopraveny do jiného členského státu pro účely podnikání“*; dle celních orgánů však ze zjednodušených průvodních dokladů předložených žalobcem vyplynulo, že žalobce odeslal svému obchodnímu partnerovi do Slovenské republiky výrobky označené jako „bylinné extrakty“ a „elixíry“ s obsahem 43% a 30% lihu (pod kódem kombinované nomenklatury 22089069). Žalobce podle celního úřadu tedy nesplnil náležitosti pro vznik nároku na vrácení daně, neboť neprokázal zdanění vybraných výrobků vyvezených na Slovensko (bylinných extraktů a elixírů) na území České republiky, ale toliko zdanění vybraného výrobku odlišného: lihu.

Městský soud v Praze žalobu zamítl. Na stěžejní otázku, zda žalobci náleželo vrácení spotřební daně z lihu, odpověděl soud, že nikoliv, neboť žalobce nesplnil podmínky § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Především podle městského soudu žalobce nebyl plátcem, který by mohl uplatňovat nárok na vrácení daně dle citovaného ustanovení, neboť nebyl daňovým skladem ani výrobcem vybraného výrobku a nemohl tedy ani prokázat, že daň z vybraného výrobku již byla uhrazena. Zdůraznil, že nárok na vrácení daně může vznášet pouze plátce (který předloží doklad o uhrazení daně na území České republiky), nikoliv jiný subjekt, který líh toliko nakoupí „s daní“.

Dalším důvodem nemožnosti aplikovat § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních spatřoval městský soud v tom, že nelze požadovat vrácení daně u jiného výrobku, než u kterého byla daň uhrazena. Žalobcem vyvezený výrobek nelze považovat za tentýž, který sám nakoupil, a který byl v České republice zdaněn. O tom svědčí rozdílné zařazení pod příslušný kód nomenklatury obou vybraných výrobků.

Ve včasné kasační stížnosti žalobce (stěžovatel) namítl důvody dle § 103 odst. 1 a), b) a d) s. ř. s., a uvedl, že má za to, že *„městský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu, aniž se v souladu se zákonem vypořádal s žalobními námitkami, nesprávně zjistil skutkový stav a nesrozumitelně a bez zákonné opory odůvodnil rozsudek“*. V jednotlivých námitkách se však fakticky dovolával toliko nesprávného posouzení právních otázek, jež všechny směřovaly k tomu, zda stěžovateli vznikl nárok na vrácení spotřební daně z lihu čili nic.

Stěžovatel především tvrdil, že výrobek, který vyvezl na Slovensko, byl totožný s vybraným výrobkem, u něhož již byla zaplacena spotřební daň z lihu: předmětem daně totiž podle něho není výrobek obsahující líh ale samotný líh obsažený v konkrétním (a pro daň nerelevantním) konečném výrobku. Vyplývá to podle něho z § 1 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 7 a § 67 zákona o spotřebních daních, resp. § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu. Činnost, kterou stěžovatel vyvíjel, popsal jako naředění 96,5% lihu destilovanou vodou a bylinami na výrobek s koncentrací 43% a 30% lihu, který pak prodával pod označením bylinné extrakty a elixíry; tuto činnost přirovnal k výrobě míchaných nápojů např. v barech a cukrárnách, u nichž se jedná o volné živnosti nemající

za povinnost zřizování daňových skladů. V žádném případě se podle něho nejednalo o výrobu ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních.

Na základě takto podaného výkladu pojmu „vybraný výrobek“ pak stěžovatel dovozoval, že splnil podmínky pro vrácení daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních: daň z vybraného výrobku, tj. lihu, byla již na území České republiky uhrazena; tuto daň odvedl lihovar, přičemž stěžovatel nakoupil líh za cenu, do níž byla lihovarem odvedená daň promítnuta.

V důsledku nesprávného právního posouzení těchto klíčových otázek se dle stěžovatele městský soud dopustil pochybení i v tom, že se nevypořádal dostatečně se všemi námitkami stěžovatele (uvedenými v žalobě pod body i až ii). Dále stěžovatel městskému soudu vytkl jistou nesrozumitelnost právních závěrů obsažených v odůvodnění rozsudku.

Stěžovatel navrhl rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právními závěry učiněnými městským soudem v napadeném rozsudku a odkázal v podrobnostech na své vyjádření k žalobě. V příloze předložil závěrečnou zprávu veřejného ochránce práv z 24. 6. 2008, „o výsledku šetření postupu Generálního ředitelství cel, Celního ředitelství Praha, a Celního úřadu Praha 1, ve věci podnětu Ing. Pavla Pokorného, jednatele společnosti Herba Vitalis s. r. o.“. Kasační soud neprovedl důkaz přiloženou listinou, neboť obsah správního a soudního spisu je dostatečný pro posouzení a rozhodnutí ve věci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Mezi účastníky není sporné, že stěžovatel nakoupil od shora uvedeného lihovaru líh velejemný melasový, který poté smísil s dalšími přísadami, a to destilovanou vodou a bylinami, a takto získaný produkt poté dodal svému odběrateli na Slovensko. Výrobní postup vyplývá mimo jiné z podnikové normy stěžovatele č. PN HV-14-2002, kterou stěžovatel přiložil ke svému vyjádření z 20. 3. 2007. Spornou otázkou je, zda výrobek takto získaný a poté vyvezený na Slovensko, byl totožný s tím, který stěžovatel koupil s daní od lihovaru nebo od něj odlišný.

Stěžovatel vystavěl kasační stížnost na výkladu, že předmětem spotřební daně je pouze líh (etanol), lhostejno v jakém výrobku se nacházející. Pokud by soud přistoupil na tento výklad, musel by mu dát také za pravdu, že bylinné extrakty a elixíry byly totožné vybrané výrobky s tím, jenž stěžovatel nakoupil od lihovaru. Tak tomu ovšem není.

Podle § 7 odst. 2 zákona o spotřebních daních stanoví, že *„předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené*“; bližší vymezení je obsaženo v hlavách I až V části druhé zákona. V § 67 odst. 1 zákona vymezil předmět daně z lihu: *„líh (etanol) včetně neoddělného 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“. V poznámce pod čarou je odkaz na § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, tj. kde je pro účely daného zákona definováno, co se rozumí lihem: „*etylalkohol (etanol) získaný: destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených cukerných roztoků pocházejících ze škrobnatých nebo cukerných surovin nebo z jiných surovin obsahujících líh kvasný, destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených roztoků pocházejících z celulózy, synteticky*“. Z toho stěžovatel dovozoval, že spotřební dani podléhá pouze líh, a to dle definice v zákoně o lihu.

Zákon o spotřebních daních sám legální definici lihu neobsahoval. Místo toho zákonodárce odkázal na zákon o lihu (tzv. poznámka pod čarou), který v § 2 odst. 1 písm. a) definoval líh pro účely zákona o lihu. S využitím uvedeného odkazu se tedy tato definice stala použitelná i pro účely zákona o spotřebních daních. Jakkoli je takto zřejmé, co se rozumí lihem, citovaný § 67 zákona o spotřebních daních vymezil předmět spotřební daně podstatně šířeji, a to v odstavci 1 tak, že dani podléhá líh obsažený v jakýchkoli výrobcích, v nichž jeho obsah přesáhne 1,2% etanolu (s výjimkou tam vyčtených tříd nomenklatury). Již z pouhého jazykového výkladu lze tedy dovodit, že předmětem daně jsou veškeré výrobky, které obsahují více než 1,2% etanolu, tj. lihu, přičemž to, co znamená „líh“ definuje § 2 odst. 1 písm. a) zákona o lihu. Pro úplnost je vhodné podpořit tento závěr také výkladem eurokonformním: směrnice Rady č. 92/83/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, v oddílu V. upravovala spotřební daně z lihu, a v čl. 20 definovala líh jako „*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...*“.

Dle § 69 zákona o spotřebních daních tvoří základ daně množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20°C zaokrouhlené na dvě desetinná místa. Dle § 70 téhož zákona se výrobky zahrnuté pod kódy nomenklatury 2207 a 2208 zdaňují sazbou 26 500 Kč za hektolitr etanolu.

Z uvedeného vyplývá, že etanol tvoří základ daně (z jeho množství se tedy vypočte za použití patřičné sazby daňová povinnost); to však nelze zaměňovat s předmětem daně, jímž jsou výrobky obsahující etanol, a to v množství větším než 1,2%.

Stěžovatel tedy nesprávně ztotožnil vybrané výrobky podléhající zdanění, s jejich složkou, která tvoří základ této daně. Z toho tedy také nesprávně dovozoval, že jím nakoupený výrobek (líh) je totožný s vybranými výrobky, které vyvezl do Slovenské republiky.

Výrobek, který stěžovatel nakoupil od lihovaru, obsahoval 96,5% etanolu (jak vyplývá z faktur vystavených lihovarem). Postupem, který doložil výše zmíněnou podnikovou normou, a jež spočívala, zjednodušeně řečeno, v naředění lihu destilovanou vodou a výtažky z bylin, vznikl jiný vybraný výrobek ve smyslu § 67 odst. 1, tj. výrobek který obsahoval líh v množství větším než 1,2% objemových etanolu, konkrétně extrakty 30%, elixíry 43%. Uvedený postup je výrobou dle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních, a to dle bodu 2: „*z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně*“.

Jak bylo výše vysvětleno, vybraným výrobkem je každý výrobek, který obsahuje více než 1,2% objemového etanolu. Konečný výrobek se od výrobku nakoupeného od lihovaru lišil především právě objemovým množstvím etanolu (30, resp. 43% oproti 96,5%). Kromě toho obsahoval další přísady, v jejichž důsledku došlo k „naředění" původního výrobku (destilovaná voda, výtažky z bylin). Původní vybraný výrobek byl zařazen pod kód nomenklatury 220710, zatímco nový vybraný výrobek stěžovatel zařadil pod kód nomenklatury 22089069. Lihovar dodal původní vybraný výrobek stěžovateli v obou případech po 250 litrech vždy v deseti nádobách (jak vyplývá z faktur založených ve správním spise), zatímco stěžovatel vyvezl svoje vybrané výrobky v balení po 50 ml. Původní vybraný výrobek byl (ve fakturách) označen jako „líh velejemný melasový", zatímco stěžovatelovy výrobky byly ve zjednodušených daňových dokladech označeny jako „Extrakty ze živých rostlin" a „Elixíry Byliny z klášterní zahrady". Ze všech uvedených rozdílů je zřejmé, že došlo k výrobě nových vybraných výrobků. Na podporu tohoto závěru lze odkázat i na dřívější judikaturu zdejšího i Ústavního soudu:

Např. v rozsudku z 26. 4. 2007, čj. 5 Afs 96/2006 - 58, (v němž soud odkázal na obdobný rozsudek, a to z 24. 6. 2005, čj. 5 Afs 161/2004 - 66), bylo uvedeno, že *„výrobou je nejen samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy"*. Obdobně Ústavní soud v nálezu z 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, judikoval, že vnější úpravou výrobku, v jejímž důsledku je finální produkt odlišný od produktu původního, *„může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního"*. Výrobou ve smyslu zákona o spotřebních daních tak je podle Ústavního soudu i proces administrativní změny (tedy právně významné nové označení výrobku). Právně relevantní administrativní změnou posuzovanou kasačním soudem ve shora uvedeném rozsudku, čj. 5 Afs 161/2004 - 66, bylo zařazení výrobků pod kód nomenklatury. Z novější judikatury lze poukázat na rozsudek z 26. 6. 2009, čj. 9 Afs 88/2008 - 99, v němž soud rovněž odkázal na citovaný rozsudek pátého senátu, konkrétně na vyslovený právní názor, že *„pokud žalobce nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu, tedy vyráběl."*; k tomu soud dodal, že *„v uvedeném případě se sice jednalo o věc skutkově odlišnou a vztahující se k předchozí právní úpravě (zákonu č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních), nicméně výchozí premisy citovaného rozsudku lze užít i pro nyní projednávanou věc"*. Uvedená judikatura tedy již také zohlednila, že s účinností k 1. 1. 2004 byl přijat nový zákon o spotřebních daních, který zrušil zákon č. 587/1992 Sb.; v rozsudku čj. 5 Afs 96/2009 - 58 k tomu soud vyslovil, že *„v obou případech* (pozn.: v případě zákona č. 587/1992 Sb. a zákona č. 353/2003 Sb., ve znění od 1. 7. 2005) *je nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení"*. Citovanou starší judikaturu lze tedy využít i pro výklad zákona č. 353/2003 Sb.

Ze všech uvedených skutečností a výkladů vyplývá, že proces, 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.

Jen pro úplnost je vhodné poznamenat, že v rozhodnutích, na která stěžovatel poukazoval (čj. 7 Afs 12/2004 - 57 a 4 Afs 9/2004 - 64), kasační soud vyslovil závěr, který není v dané věci sporný. Soud se ve zmíněných rozsudcích zabýval otázkou, co se rozumí „lihem“ pro účely zákona o spotřebních daních a vyložil, že jím je líh ve smyslu zákona o lihu vyrobený tam popsaným způsobem. V obou zmíněných věcech stěžovatelé tvrdili, že tzv. Mosstanol L neobsahoval líh ve smyslu zákona o lihu a nebyl tedy ani výrobkem líh obsahující ve smyslu zákona o spotřebních daních (tj. zákona č. 587/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2000).

Podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, vznikne nárok na vrácení daně plátci, který předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky byla zaplacena na daňovém území České republiky a tyto výrobky byly dopraveny do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, a to za splnění všech podmínek vypočtených pod písmeny a) až e), dnem splnění poslední z nich. Otázku, ke které se vyslovil městský soud, totiž že nebylo prokázáno, že by vybrané výrobky byly vyvezeny na Slovensko pro účely podnikání, není nutno řešit, neboť je pro toto řízení bezpředmětná. Pro rozhodnutí o kasační stížnosti je klíčová skutečnost, že citované ustanovení se vztahuje, jak správně vyložily celní orgány i městský soud, na stejné vybrané výrobky, za něž byla již daň zaplacena. Jak však bylo výše podrobně vysvětleno, vybrané výrobky vyvezené stěžovatelem do jiného členského státu nebyly totožné s těmi, za které zaplatil spotřební daň stěžovatelův dodavatel lihu. Po konstatování této skutečnosti je již zcela bezpředmětné řešit možné splnění podmínek uvedených pod písmeny a) až e).

Konečně je třeba učinit poznámku k pojmu „plátce“ spotřební daně. Městský soud se v tomto ohledu dopustil nepřesností. Kdo je plátcem spotřební daně vymezuje obecně § 4 a vedle něj i další ustanovení týkající se jednotlivých předmětů daně; pro daň z lihu je to § 66 zákona o spotřebních daních. Dle § 4 odst. 1 písm. c) se stává plátcem daně i osoba, která uplatňuje nárok na vrácení daně (§ 14 odst. 2). Spotřební daň může být vrácena jak osobě, která ji přiznala a odvedla státu, tak i osobě, která daň zaplatila v ceně pořízeného výrobku; v tom je třeba dát za pravdu stěžovateli. Vždy ovšem platí, že se musí jednat o jeden a tentýž výrobek. Vrácení daně totiž připadá v úvahu pouze v případě, že předtím vznikla povinnost daň z tohoto výrobku přiznat a zaplatit. Tak tomu v daném případě nebylo.

Městský soud správně uvedl, že stěžovatel nebyl provozovatelem daňového skladu; ze spisu vyplývá, že stěžovatel ani nepodal návrh na povolení provozování daňového skladu dle § 20 zákona o spotřebních daních. Zřízení institutu daňového skladu a s ním související podmíněné osvobození od daně, bylo důvodem vydání nového zákona o spotřebních daních (2003), který reflektoval komunitární úpravu spotřebních daní; smysl této úpravy byl vyložen v důvodové zprávě: *„zajistit, aby pohyb nezdaněného zboží byl pod daňovým dohledem. To je řešeno režimem pohybu zboží pod daňovým dohledem, který v souladu s terminologií užívanou v Evropské unii nazýváme režimem podmíněného osvobození od daně (Směrnice 92/12/EHS). Základním principem tohoto režimu je využívání tzv. daňových skladů. V daňových skladech a při dopravě mezi těmito sklady se zboží (v terminologii zákona o spotřebních daních "vybrané výrobky") pohybuje pod daňovým dohledem“*. Podle § 19 odst. 3 ve spojení s § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních je výroba vybraných výrobků povinná v daňových skladech. Smyslem této úpravy je zamezení daňových úniků;

nicméně tato úprava je výhodná i pro subjekt, který provozuje výrobu vybraných výrobků v daňovém skladu: jelikož se jedná o výrobu v režimu podmíněného osvobození od daně, vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit se odsouvá dle § 9 odst. 1 až do okamžiku uvedení výrobku do volného daňového oběhu. V opačném případě (při výrobě mimo daňový sklad) vzniká daňová povinnost dle § 8 již okamžikem samotné výroby. I v případě neoprávněné výroby (ve smyslu tohoto zákona) tedy vybrané výrobky podléhají daňové povinnosti a výrobce tedy je plátcem daně. Konstatování městského soudu, že stěžovatel nebyl ani výrobcem vybraného výrobku a tudíž ani plátcem daně, nebylo tedy správné.

Pro řešení této věci je však klíčové, že stěžovatel nesplnil základní předpoklad pro vrácení daně z lihu, tj. že nepředložil doklad o tom, že byla na území České republiky zaplacena daň z vybraného výrobku. Jelikož se veškerá další argumentace stěžovatele odvíjela od nesprávného názoru na tuto klíčovou otázku, nebyly relevantní jeho další výklady. Pokud tedy namítal, že se městský soud nevypořádal se všemi jeho žalobními námitkami, nemůže být v tomto tvrzení úspěšný. Městský soud správně zhodnotil podstatu sporu a na základě toho správně žalobu zamítl; odůvodnění rozsudku je nutno vytknout nepříliš velkou srozumitelnost a bylo třeba rovněž korigovat některé dílčí nesprávnosti právního výkladu. Nic z toho však nemělo vliv na správnost výroku zkoumaného rozsudku.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného zhodnotil stížní námitky jako nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. října 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu