



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. B. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. PhDr. Oldřichem Choděrou, advokátem se sídlem Praha 1, Národní 25, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2004, č. j. 10 Ca 102/2003 - 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2003, č. j. 2689/02 - 130. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kolíně ze dne 3. 4. 2002, č. j. 40424/02/034900/1265, kterým byl stěžovatel s účinností od 30. 3. 2001 zaregistrován z moci úřední ke spotřební dani z lihu, a to podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a § 33 odst. 12 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění. Rozsudek krajského soudu vycházel ze skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, neboť nakoupený líh osvobozený od spotřební daně použil stěžovatel v rozporu s rozhodnutími Ministerstva financí, kterými mu byl nákup lihu osvobozeného od spotřební daně povolen.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně pak nesouhlasí s názorem soudu, že mu vznikla daňová povinnost podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb., a že se tak měl zaregistrovat jako plátce spotřební daně. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že pro posouzení otázky vzniku daňové povinnosti podle shora uvedeného ustanovení zákona o spotřební dani je podstatné, že dihydroxyaceton, který vyráběl, se získává naprosto stejným technologickým postupem jako L-Carnitin, jehož výrobu měl povolenu. Uvedené a rovněž skutečnost, že dihydroxyaceton a L-Carnitin mají velmi podobné chemické a fyzikálně-chemické vlastnosti, prokazují stěžovatelem doložené odborné posudky. Podle stěžovatele tak ve správním řízení dostatečným způsobem prokázal, že nakoupený líh je při výrobě dihydroxyacetonu používán shodným způsobem a k témuž účelu jako v případě L-Carnitinu a že tedy nemohlo dojít ke zneužití lihu k technologicky jiným účelům, než pro které byly vydány souhlasy Ministerstva financí. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 6. 1. 2003, č. j. 182/144784/2002, kterým mu byl povolen nákup lihu kvasného bezvodého zvláště denaturovaného s přísadkou octanu etylnatého – tedy stejného lihu jako ve věci, která je předmětem sporu – a to nikoli pro výrobu konkrétního produktu, nýbrž pro výrobu substancí určených pro potravinářský a farmaceutický průmysl. Toto povolení je udělováno pro výrobu blíže neurčeného druhu výrobků, které jsou však vyráběny obdobným technologickým procesem. Stěžovatel se tudíž domnívá, že pro posouzení toho, zda došlo k použití lihu k jinému než stanovenému účelu není rozhodující, že líh nebyl použit pro výrobu konkrétního přesně specifikovaného produktu, nýbrž to, že nebyl použit pro výrobu takového produktu, který se od výrobku specifikovaného v rozhodnutí odlišuje svými chemicko-fyzikálními vlastnostmi a technologií výroby. Městský soud podle stěžovatele rovněž nepřihlédl k tomu, že finální výrobky, včetně dihydroxyacetonu, neobsahují líh vůbec a že veškerý spotřebovaný a zároveň fakticky znehodnocený líh je spolehlivě likvidován za přítomnosti pracovníka finančního úřadu. Stěžovatel tak navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje rozsudek městského soudu i svoje rozhodnutí za vydaná v souladu se zákonem a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Dále uvedl, že rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 6. 1. 2003, na které stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje, se netýká roku 2001. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

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

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

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

Při posouzení důvodnosti stěžovatelovy námitky vycházel Nejvyšší správní soud z příslušných ustanovení zákona ČNR č. 587/1992 Sb. a zákona č. 61/1997 Sb. Podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb. vzniká daňová povinnost u vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 8 odst. 1 písm. b), § 23 a 29 tohoto zákona dnem vyskladnění nebo dnem použití pro jiné účely než tam stanovené. Podle § 29 odst. 1 písm. e) citovaného zákona je od spotřební daně také osvobozen líh zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný k použití pro stanovený účel. Poznámka pod čarou č. 21a) odkazuje na § 10 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb. Naposled citované ustanovení pak stanoví, že druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu stanoví prováděcí předpis. Ministerstvo zemědělství může po dohodě s Ministerstvem financí a Ministerstvem zdravotnictví v odůvodněných případech povolit použití jiného denaturačního prostředku, než stanoví prováděcí předpis, nebo použití stanoveného denaturačního prostředku pro jiný účel. Ustanovení § 12 odst. 1 zákona č. 61/1997 Sb. stanoví, že líh uvedený v § 11 odst. 1 písm. a), b), c), písm. d) bodech 1 a 3 a písm. f) a výrobky obsahující líh, osvobozené od daně podle zvláštního zákona (§ 29 odst. 1 písm. a/, d/ a e/ zákona ČNR č. 587/1992 Sb.), mohou být dovezeny, prodány, koupeny, odebrány na základě smlouvy o dílo nebo použity ke zpracování u výrobce lihu pouze na základě povolení Ministerstva financí. Odstavec 4 citovaného ustanovení popisuje náležitosti žádosti o povolení, kterou je dovozce, kupující, zhotovitel nebo zpracovatel povinen podat prostřednictvím finančního úřadu. Žádost musí mimo jiné obsahovat označení druhu lihu nebo označení výrobku obsahujícího líh, množství lihu v měřicích jednotkách a účel použití lihu nebo výrobku obsahujícího líh (písm. b/).

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

V daném případě stěžovatel pro rok 2001 požádal Ministerstvo zemědělství o povolení k užití lihu zvláště denaturovaného pro výrobu Thimidinu a L-Carnitinu L-tartarátu. Ministerstvo zemědělství s použitím tohoto lihu k požadovanému účelu souhlasilo. Na základě těchto souhlasů stěžovatel požádal Ministerstvo financí o povolení k nákupu lihu k přesně vymezenému účelu – a to k výrobě L-Carnitinu L-tartarátu a Thimidinu; jeho žádosti bylo plně vyhověno. Pokud pak stěžovatel takto nakoupený líh použil k výrobě jiné látky než ke shora citovaným, použil jej v rozporu se stanoveným účelem; aplikace § 5 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 587/1992 Sb. je tak zcela v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud souhlasí s Městským soudem v Praze rovněž v tom, že stěžovatel v žádosti o povolení sám vymezil rozsah účelu, pro který výjimku požaduje. Bylo tak jen na něm, zda požádá o výjimku pro jeden konkrétně uvedený produkt, či zda požádá pro celou skupinu produktů, pro něž je charakteristický společný postup výroby. Pokud tak učinil příliš úzce (na konkrétní název finálních produktů), nelze než mu to přičíst tíži, neboť tím omezil účel použití lihu osvobozeného od spotřební daně pouze na výrobu v žádosti vyjmenovaných produktů a nikoli na samotný výrobní proces. Je tak nadbytečné posuzovat, zda je dihydroxyaceton vyráběn obdobným postupem jako výrobky povolené či nikoli a zda má shodné chemické a fyzikálně-chemické vlastnosti, neboť i kdyby tomu tak bylo, stěžovatel tím, že vyráběl z lihu osvobozeného od spotřební daně odlišný výrobek od výrobků uvedených v rozhodnutí, používal líh k jinému než stanovenému účelu. Stanoveným účelem totiž byla výroba L-Carnitinu L-tartarátu a Thimidinu, nikoli technologie jejich výroby, jak se mylně domnívá stěžovatel.

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

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

Pokud pak jde o rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 6. 1. 2003, č. j. 182/144874/2002, kterým byl stěžovateli povolen nákup lihu kvasného bezvodého zvláště denaturovaného s přídavkem octanu etylnatého pro výrobu substancí určených pro potravinářský a farmaceutický průmysl, nelze než znovu poukázat na charakter návrhového řízení. V tomto řízení je to návrhvatel (tedy stěžovatel), který po správním úřadu žádá vydání konkrétního rozhodnutí a v souladu se zásadou dispoziční v návrhu vymezí, o čem, bude správní orgán rozhodovat. Od vymezeného předmětu řízení se správní orgán nemůže odchýlit. Pokud pro rok 2003 požádal stěžovatel o výjimku pro výrobu substancí určených pro potravinářský a farmaceutický průmysl, bylo mu uděleno takové povolení.

Nic to však nemění na tom, že pro rok 2001, který je v dané věci rozhodný, stěžovatel požádal o výjimku pro konkrétně vymezené produkty a vyráběl-li v rozporu s touto výjimkou i produkt odlišný, používal líh k jinému než stanovenému (respektive povolenému) účelu. Městský soud tak postupoval v souladu se zákonem, když stěžovatelovu žalobu zamítl.

Namítá-li stěžovatel, že městský soud nepřihlédl k tomu, že finální výrobky stěžovatele, včetně dihydroxyacetonu, neobsahují líh vůbec a že veškerý spotřebovaný a zároveň fakticky znehodnocený líh je spolehlivě likvidován za přítomnosti pracovníka finančního úřadu, nelze s ním souhlasit. Je sice pravdou, že se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku touto připomínkou stěžovatele výslovně nezabýval, neznamená to však, že by ji při soudním přezkumu nevážil. Podstatou přezkumu prováděného městským soudem však bylo, zda stěžovatel použil nakoupený líh osvobozený od spotřební daně ke stanovenému účelu. K posouzení této otázky je pak skutečnost, zda stěžovatelovy finální výrobky obsahují či neobsahují líh, nepodstatná, neboť shora uvedené závěry nemůže žádným způsobem ovlivnit. Naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebylo shledáno.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu