



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v první věci žalobce **Lybar, a. s.**, se sídlem Velvěty 33, Rtně nad Bílinou, zastoupený Dr. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 2005, čj. 13897/05-1300, čj. 13914/05-1300, čj. 13915/05-1300, čj. 13917/05-1300, čj. 13918/05-1300, čj. 13919/05-1300, čj. 13920/05-1300, čj. 13922/05-1300, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2007, čj. 15 Ca 264/2005 – 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 2856 Kč, k rukám zástupce žalobce Dr. JUDr. Miroslava Zámešky, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13897/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (správce daně) ze dne 30. 3. 2005, čj. 56353/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2003 ve výši 511 728 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13914/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56289/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období duben 2003 ve výši 1 589 153 Kč.

Rozhodnu tím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13915/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56296/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období květen 2003 ve výši 1 946 710 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13917/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56299/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2003 ve výši 1 061 980 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13918/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56304/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2003 ve 742 396 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13919/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56307/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období říjen 2003 ve výši 474 375 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13920/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56310/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období listopad 2003 ve výši 713 193 Kč.

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2005, čj. 13922/05-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 30. 3. 2005, čj. 56314/05/210913/6702, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 624 394 Kč.

Důvodem pro vyměření spotřební daně z lihu byla skutečnost, že žalobce fyzicky vydal líh nakoupený s osvobozením od daně dle § 29 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) třetím osobám, aby na základě smluv o dílo vyrobily z lihu, jako materiálu, vybrané výrobky. Správce daně toto jednání vyhodnotil jako vyskladnění ve smyslu § 2 odst. h) bodu 1. zákona o spotřebních daních. Vyskladněním žalobce porušil účel použití nakoupeného lihu osvobozeného od spotřební daně, čímž mu vznikla na základě § 5 odst. 1 písm. c) citovaného zákona daňová povinnost. Žalovaný přitom odmítl námitku žalobce, že není směrodatné, že předmětný líh byl skutečně použit k výrobě jen takových výrobků, které byly uvedeny v rozhodnutích Ministerstva financí o povolení nákupu lihu.

Žalobce napadl všechna výše uvedená rozhodnutí žalobami podanými u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“), který řízení o nich spojil ke společnému projednání a rozhodnutí pod spisovou značku 15 Ca 264/2005. Svým rozsudkem ze dne 20. 6. 2007, čj. 15 Ca 264/2005 - 46 všechna rozhodnutí žalovaného a jím předcházející platební výměry pro nezákonnost zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že jednotlivé druhy lihu byly sice žalobcem vydány z prostor, kde byly skladovány, avšak jejich vyskladněním nebyly porušeny podmínky stanovené § 29 odst. 1 písm. a) a písm. e) zákona o spotřebních daních. Žalobci byl na základě povolení Ministerstva financí (dále též „povolení ministerstva“) umožněn nákup jednotlivých druhů lihu, přičemž tato povolení pokrývala dobu od zakoupení lihu po vyrobení příslušných přípravků. Na předání lihu jednotlivým zhotovitelům nelze pohlížet jako na dispozici s ním, která vyžaduje další povolení ministerstva na základě ustanovení § 12 odst. 1 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu (dále jen „zákon o lihu“). Žalobci proto nemohla vzniknout daňová povinnost na základě § 5 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní

otázky soudem. Onou právní otázkou je, zda žalobce splnil podmínky pro osvobození jím nakoupeného lihu od spotřební daně. Dle stěžovatele není rozhodující obsah povolení ministerstva, jelikož nemůže mít jako podzákoný správní akt nižší právní síly přednost před dikcí zákona. Mezi nákupem předmětného lihu a konečným vyskladněním výrobků konečnému spotřebiteli došlo k vydání lihu třetí osobě, aby z něj zhotovila předmětné výrobky, aniž by toto vydání bylo povoleno Ministerstvem financí a aniž tyto třetí osoby měly jeho povolení na odběr lihu s osvobozením od daně. Povolení vydané žalobci není přenosné na jinou osobu. Nelze pominout skutečnost, že pohyb lihu jako suroviny je třeba kontrolovat, aby nedocházelo k daňovým únikům. Skutečnost, že předmětný líh osvobozený od daně byl v konečném důsledku užít pro výrobu vymezených výrobků, nemůže mít vliv na vyslovení nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele. Proto stěžovatel vyslovil nesouhlas se závěrem krajského soudu, dle kterého vydáním lihu třetím osobám byly zachovány stanovené povinnosti vyplývající ze zákona o spotřebních daních.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí jako nedůvodné. Podle jeho názoru nebylo možno na předání lihu pohlížet jako na dispozici s výrobkem vyžadujícím povolení dle § 12 odst. 1 zákona o lihu. Povolení se vztahují na dobu od okamžiku zakoupení předmětného množství lihu až do doby, než dojde ke zhotovení výrobků z něj, tzn. povolení v sobě zahrnují i dodání jednotlivých druhů lihu třetím osobám, které zajistí výrobu konečného produktu. V rozhodnutí není ani bližší specifikace doby, místa a způsobu provedení povolované činnosti. V daném případě má zásadní význam pouze stanovený účel použití lihu, který žalobce beze zbytku zachoval.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 3. 3. 2003, čj. 182/18836/2003 a rozhodnutím ze dne 12. 11. 2003, čj. 182/95569/2003 byl žalobci povolen nákup lihu kvasného bezvodého s podmínkou, že nakoupený líh musí být použit pro výrobu léčivých přípravků. Rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 20. 12. 2002, čj. 182/141690/2002 byl žalobci povolen nákup lihu syntetického destilačně rafinovaného zvláště denaturovaného přídatkem denatonia benzoátu (denaturační prostředek povolen Ministerstvem zemědělství v souladu s § 10 odst. 2 zákona o lihu) s podmínkou, že nakoupený líh musí být použit pro výrobu veterinárních antiparazitických prostředků. Rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 20. 12. 2002, čj. 182/141676/2002 byl žalobci povolen nákup lihu syntetického destilačně rafinovaného zvláště denaturovaného přídatkem ftalanu diethylnatého (denaturační prostředek povolen Ministerstvem zemědělství v souladu s § 10 odst. 2 zákona o lihu) s podmínkou, že nakoupený líh musí být použit pro výrobu veterinárních a kosmetických přípravků (za podmínky, že u těchto finálních výrobků, které přicházejí do přímého styku s pokožkou nepřekročí obsah ftalanu diethylnatého hranici 0,5%). Dále v nich byl určen prodávající subjekt, povolené množství nakupovaného lihu a povinnost jej nakoupit v roce 2003. Ve všech uvedených rozhodnutích byl žalobce výslovně poučen, že při použití lihu osvobozeného od daně podle § 29 zákona o spotřebních daních pro jiné účely než tam stanovené, vznikne žalobci podle § 5 odst. 1 písm. c) téhož zákona daňová povinnost.

Při posouzení důvodnosti stěžovatelovy kasační námitky vycházel Nejvyšší správní soud z relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních a zákona o lihu v tehdy platném znění. Podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních 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. a) je od spotřební daně osvobozen líh určený k úpravě nebo určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin, potravních doplňků a látek pro výrobu potravin a pro výrobu a přípravu léčiv (s poukazem na zákon o lihu, zákon č. 110/1997 Sb. a zákon č. 79/1997 Sb.). Podle písm. e) téhož ustanovení je od spotřební daně také osvobozen líh zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný k použití pro stanovený účel. Poznámka pod čarou č. 21a) poukazuje na § 10 odst. 2 zákona o lihu, podle kterého 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. Dle § 2 písm. h) bodu 1 zákona o spotřebních daních se vyskladněním rozumí fyzické vydání vybraných výrobků plátcem daně z prostor, kde jsou vyráběny nebo skladovány, pro splnění smluvního závazku s výjimkou smlouvy o uložení věci a smlouvy o úschově, smlouvy o skladování, smlouvy zasílatelské a smlouvy o přepravě věci nebo smlouvy o přepravě nákladu. Ustanovení § 12 odst. 1 zákona o lihu 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 o spotřebních daních], mohou být dovezeny, prodány, koupeny, odebrány na základě smlouvy o dílo nebo použity ke zpracování u výrobce lihu pouze na základě povolení Ministerstva financí, přičemž toto povolení nelze převádět na jinou osobu.

Daňová povinnost žalobci mohla vzniknout pouze ve dvou zákonem o spotřebních daních vymezených, případech a to dnem použití lihu pro jiné účely, anebo dnem jeho vyskladnění pro jiné účely, než jak jsou určeny § 29 zákona o spotřebních daních; v případech podle odst. 1 písmene a) pro výrobu potravin nebo pro výrobu a přípravu léčiv, v případech podle písmene e) v souladu s rozhodnutím Ministerstva zemědělství podle § 10 odst. 2 zákona o lihu. Stěžovatel během správního ani následujícího soudního řízení nerozporoval, že by předmětný líh nebyl použit pro jiné účely, tedy k výrobě vymezených přípravků. Daňová povinnost žalobce tedy mohla vzniknout, pokud by bylo zjištěno, že došlo k vyskladnění jednotlivých druhů lihu pro účely jiné než stanovené (respektive povolené). Tak tomu nebylo, jak správně konstatoval krajský soud. Klíčovým pojmem pro posouzení splnění podmínek vymezených § 29 zákona o spotřebních daních není subjekt, ale účel osvobození. Předáním stanoveného množství lihu zhotovitelům k výrobě produktů nemohlo dojít k porušení smyslu a účelu zákona. Jednání žalobce nelze posuzovat jako vyskladnění za účelem splnění smluvního závazku, ale jako předání lihu za účelem výroby vymezených přípravků. Shora citovanými rozhodnutími ministerstva byl žalobci povolen v roce 2003 nákup specifikovaných druhů lihu, a to ve vymezeném množství a od konkrétního prodávajícího subjektu; osobní podmínka výroby přípravků zde stanovena nebyla. Samotný obsah rozhodnutí ministerstva však není pro vznik daňové povinnosti relevantní, jak již bylo výše řečeno, podstatný je účel zákona uvedený v § 29 zákona o spotřebních daních. Zdejší soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že daňový subjekt, kterému byl povolen nákup lihu osvobozeného od daně, z něj musí dané přípravky také osobně vyrobit. Tato stěžovatelem shledaná povinnost výroby lihu pouze žalobcem, tedy subjektem, který získal povolení k jeho nákupu, nemá v relevantních právních předpisech oporu. Stěžovatel není oprávněn jakýmkoliv extenzivním výkladem rozšiřovat povinnosti žalobce i na osobní výrobu přípravků. Zdejší soud na tomto místě odkazuje na právní závěry vyslovené v rozhodnutí ze dne 26. 11. 2008, čj. 8 Afs 77/2008 – 88, dostupné na www.nssoud.cz, ve kterém rozhodoval o skutkově srovnatelném případě. Konstatoval, že *„byl-li v rozhodném období osvobozen určitý druh lihu k určenému účelu, nemohlo dojít ani přerušením přímé vazby mezi výrobcem předmětného lihu a jeho konečným zpracovatelem (pokud mezi tím nedošlo k použití lihu) ke ztrátě výhody tohoto věcného osvobození.“*

Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvedl, že by k porušení zákona o spotřebních daních nedošlo, pokud by také třetí osoby, tedy zhotovitelé přípravků, měly pro svou činnost povolení ministerstva na odběr lihu s osvobozením od daně, což je podmínka uvádění lihu osvobozeného od daně do oběhu. K této námitce zdejší soud dodává, že spornou mezi účastníky řízení byla otázka, zda byly u žalobce dány důvody pro vyměření spotřební daně z lihu. Jak již bylo uvedeno výše, vznik daňové povinnosti mohl nastat jen užitím nebo vyskladněním lihu pro jiné než zákonem stanovené účely. Dle § 12 odst. 1 zákona o lihu mohou být tímto zákonem vymezené druhy lihu odebrány na základě smlouvy o dílo pouze na základě povolení Ministerstva financí. V případě, že by správce daně zjistil, že byly v tomto směru porušeny povinnosti stanovené citovaným ustanovením, měl přistoupit k uložení pokuty zhotovitelům dle § 17 odst. 1 písm. d) zákona o lihu. Tato skutečnost by v posuzovaném případě však neměla vliv na vznik daňové povinnosti žalobce.

Nejvyšší správní soud po přezkoumání rozsudku krajského soudu, jakož i obsáhlého spisového materiálu, dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, tedy, že správce daně nebyl oprávněn vydat platební výměry na spotřební daň z lihu, a proto je třeba na výše vymezená rozhodnutí žalovaného i správce daně pohlížet jako na nezákonná. Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce má pak proti neúspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem, a to 1x 2 100 Kč za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu – vyjádření ke kasační stížnosti) a dále 1x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 1, 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, celkem 2 400 Kč. Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se tento nárok zvyšuje o 456 Kč, tedy částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 2 856 Kč.

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

V Brně dne 16. února 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu v právní věci žalobce **Lybar, a. s.**, se sídlem Velvěty 33, Rtyně nad Bílinou, zastoupený Dr. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 2005, čj. 13897/05-1300, čj. 13914/05-1300, čj. 13915/05-1300, čj. 13917/05-1300, čj. 13918/05-1300, čj. 13919/05-1300, čj. 13920/05-1300, čj. 13922/05-1300, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2007, čj. 15 Ca 264/2005 – 52,

t a k t o :

V odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2009, čj. 8 Afs 60/2007 – 87 **se** slova „Finančního úřadu v Ústí nad Labem“ v prvním odstavci, druhém řádku **o p r a v u j í** na „Finančního úřadu v Teplicích“.

O d ů v o d n ě n í :

V důsledku písařské chyby v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2009, čj. 8 Afs 60/2007 – 87 došlo v odůvodnění ke shora uvedené zjevné nesprávnosti. Proto předseda senátu vydal toto opravné usnesení.

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

V Brně dne 5. března 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu