



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Herba Vitalis s. r. o.**, se sídlem Maltézské náměstí 537/4, Praha 1, zastoupené Mgr. Petrem Břečkou, advokátem se sídlem Fritzova 2, Jihlava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 11. 6. 2009, čj. 22898/08-1701-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2013, čj. 5 Ca 92/2009 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobkyně byla dne 19. 12. 2005 registrována jako plátce spotřební daně z lihu dle § 4 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Dne 1. 9. 2008 podala žádost o zrušení registrace ke spotřební dani z lihu podle uvedeného ustanovení, neboť již neuplatňovala nárok na vrácení daně, a proto již dle jejího názoru nebyl k registraci žádný zákonný důvod.

[2] Celní úřad Praha 1 (dále jen „celní úřad“) žádost žalobkyně rozhodnutím ze dne 24. 9. 2008 zamítl.

[3] Celní ředitelství Praha rozhodnutím ze dne 11. 6. 2009 zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu. Zdůvodnilo, že při místním šetření konaném dne 24. 11. 2008

pracovníci Celního úřadu Žďár nad Sázavou zjistili, že žalobkyně vyrábí vybrané výrobky (bylinné extrakty), tj. výrobky dle § 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, které jsou zdaňovány spotřebními daněmi. Přitom tyto výrobky nevyrábí v daňovém skladu dle § 19 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Tím se stala plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních s povinností registrace ke spotřební dani z lihu.

[4] Celní ředitelství Praha, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno spolu s ostatními celními ředitelstvími a celními úřady zřízenými podle zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Působnost Celního ředitelství Praha, jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím celních úřadů, přešla dle § 82 odst. 1 a 2 a § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, na Generální ředitelství cel. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Celní ředitelství Praha, tak i jeho kompetenční nástupce, Generální ředitelství cel.

II.

[5] Žalobkyně napadla rozhodnutí o odvolání žalobou u Městského soudu v Praze. Žalobu dvakrát během řízení doplnila. Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl. Nejprve se k žalobní námitce zabýval možnou neplatností rozhodnutí o registraci žalobkyně. Neplatnost rozhodnutí dle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neshledal. Žalovaný navíc neměl povinnost zabývat se touto otázkou v rozhodnutí napadeném žalobou.

[6] Otázku, zda u žalobkyně trvá povinnost k registraci, městský soud posuzoval dle právního názoru, který Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku čj. 8 Afs 2/2010 - 69. Z výkladu § 7 odst. 2 a § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, dospěl stejně jako Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozhodnutí k závěru, že výrobky žalobkyně podléhají zdanění. Stejně tak zhodnotil proces naředění lihu destilovanou vodou a výtažky z bylin jako výrobu ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2 zákona o spotřebních daních. Na základě tohoto procesu totiž dochází ke vzniku nových vybraných výrobků, které se liší od původního vybraného výrobku (lihu nakoupeného od lihovaru). Žalobkyně tak je plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť je výrobcem, jemuž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (není provozovatelem daňového skladu). Z tohoto důvodu žalobkyně musela být registrována ke spotřební dani z lihu. Postup orgánů celní správy tedy považoval městský soud za správný a neshledal důvodnou žádnou z námitek žalobkyně.

III.

[7] Proti rozhodnutí městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) včasnou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti rovněž poukazovala na částečnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[8] Stěžovatelka nesouhlasila se závěry soudu i správních orgánů, že musí být registrována jako plátec spotřební daně z lihu a že její výrobky jsou vybranými výrobky. Domnívala se, že jí správní orgány odírají její zákonné právo vyrábět doplňky stravy mimo daňový sklad ze zdaněného lihu a vynucují na ní opětovnou daňovou povinnost u téhož lihu.

[9] Vadu řízení spatřovala stěžovatelka v tom, že výrok žalovaného, podle něhož musela být jako výrobce vybraných výrobků registrována ke spotřební dani z lihu, nemá oporu ve spisech a je v rozporu s národním a unijním právem. Soud nadto v odůvodnění rozsudku použil neaplikovatelné judikáty, které byly vydány v rozporu s unijním právem.

[10] Stěžovatelka namítala, že zejména soudy nerespektovaly unijní předpisy [především nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 110/2008 ze dne 15. ledna 2008 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1576/89; dále jen „nařízení (ES) č. 110/2008“]. Tím způsobily, že jimi předložený výklad zákona o spotřebních daních je neslučitelný s unijním právem, které má aplikační přednost. Proto na případ stěžovatelky nelze použít rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu citovaná městským soudem. Soud byl naopak povinen použít takový výklad, který by nebyl v rozporu s unijním právem. Stěžovatelka podotýká, že této otázce se také týkalo doplnění žaloby ze dne 21. 2. 2013.

[11] Stěžovatelka rovněž upozorňovala, že podáním ze dne 18. 2. 2013 pouze omezila své žalobní body uplatňované v původní žalobě na ty, jež považovala za zásadní. Nerozšiřovala žalobu na dosud nenapadené výroky, svou argumentaci doplnila jen o všeobecně známé skutečnosti k již podaným žalobním bodům. Proto jí nebylo zřejmé, proč soud řešil velmi obsáhle ty žalobní body, které stěžovatelka již neuplatňovala, a posuzoval řadu skutečností, které s napadenými výroky rozhodnutí správního orgánu nesouvisí (např. protokoly o ústním jednání ze dne 27. 6. 2006 a 24. 11. 2008). Proti tomu body, které stěžovatelka v doplnění žaloby označila, soud řešil pouze okrajově a nadto svévolně a bez dostatečného odůvodnění.

[12] Stěžovatelka poukazovala především na § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, podle něhož může nakoupit líh se spotřební daní jako surovinu a z něj vyrobit své výrobky, aniž by podléhaly opětovnému zdanění. Podle tohoto ustanovení jí nevzniká žádná daňová povinnost ani povinnost registrace plátce daně. Závěr soudu, že poukazu na toto ustanovení nelze přisvědčit „neboť předmětem daně není líh, ale veškeré výrobky, které obsahují více než 1,2 % etanolu“ považuje za zmatečný a nepřezkoumatelný. Stěžovatelka nerozumí tomu, proč soud odklonil výklad § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních k otázce výkladu předmětu daně dle odst. 1 téhož ustanovení. Ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních je úplnou implementací čl. 24 Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83/EHS“). Tím se tento článek stal právně závazným, ačkoli je ve směrnici z pohledu států disponibilním. Platí tedy, že dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, a odpovídající právo soud nemůže stěžovatelce upřít.

[13] Dle stěžovatelky je dále závěr soudu na str. 14 rozsudku, podle něhož „předmětem daně není líh, ale veškeré výrobky, které obsahují více než 1,2 % etanolu“ v rozporu s čl. 20 směrnice 92/83/EHS. Konečné výrobky, které vyrábí stěžovatelka, nejsou předmětem daně z lihu dle čl. 20 směrnice. V rámci Evropské unie jsou doplňky stravy s obsahem lihu jako zvláštní kategorie potravin osvobozeny od spotřební daně z lihu a nejsou považovány za lihoviny. Doplňky stravy tedy nesmí podléhat spotřební dani z lihu ani v České republice.

[14] Stěžovatelka rovněž tvrdila, že její výrobky nejsou vybranými výrobky a nemohou proto být předmětem spotřební daně z lihu. Výrobky stěžovatelky jsou doplňky stravy, nikoli vybranými výrobky či lihovinami, neboť splňují podmínky pro doplňky stravy stanovené příslušnými zákony, vyhláškou č. 225/2008 Sb., kterou se stanoví požadavky na doplňky stravy a na obohacování potravin, a Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2002/46/ES ze dne 10. června 2002 o sblížení právních předpisů členských států týkajících se doplňků stravy (dále jen „směrnice 2002/46/ES“). Stěžovatelka uváděla, že tuto námitku v doplnění žaloby „pouze podrobně argumentačně rozšířila o poukázání na všeobecně známé skutečnosti (...) vyplývající z legislativy“. Proto stěžovatelka nesouhlasila s názorem soudu, že v doplnění žaloby ze dne 18. 2. 2013 předložila „zcela jinou argumentaci“.

[15] Za nepřezkoumatelný považuje stěžovatelka výrok městského soudu na str. 15 rozsudku, v němž „soud odkazuje na definici lihoviny obsažené v čl. 2 nařízení EP, která podle soudu na výrobky žalobce

dopadá“. Stěžovatelka opakovala, že její výrobky jsou doplňky stravy. Městský soud je považoval za lihoviny i přes to, že mu doložila důkazy, které prokazují, že výrobky splňují požadavky pro zařazení jako doplněk stravy, včetně příslušných rozhodnutí Ministerstva zdravotnictví. Výrobek nemůže splňovat zákonné podmínky pro uvádění na trh jako doplněk stravy a současně odpovídat i definici lihoviny. V tomto směru je rozsudek městského soudu zmatečný. Stěžovatelka si dne 14. 3. 2013 opatřila nová stanoviska Ministerstva zdravotnictví a Ministerstva zemědělství, která potvrzují, že doplňky stravy nelze zařazovat mezi lihoviny a nedopadá na ně vyhláška č. 335/1997 Sb., kterou se provádí § 18 písm. a), d), h), i), j) a k) zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, pro nealkoholické nápoje a koncentráty k přípravě nealkoholických nápojů, ovocná vína, ostatní vína a medovinu, pivo, konzumní líc, lihoviny a ostatní alkoholické nápoje, kvasný ocet a droždí, ani nařízení (ES) č. 110/2008.

[16] Pouze Ministerstvo zdravotnictví může dle stěžovatelky osvědčit splnění podmínek pro doplňky stravy a žádný jiný správní orgán, tedy ani žalovaný, není oprávněn toto rozhodnutí zpochybňovat či měnit. Doplňky stravy vyráběné žalovanou nejsou ani lihovinami ani vybranými výrobky a nepodléhají spotřební dani z lihu. Stěžovatelka proto neměla být registrována jako plátce této daně. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Stěžovatelka dále dne 10. 3. 2014 zaslala Nejvyššímu správnímu soudu návrh na vznesení předběžné otázky Soudnímu dvoru. Stěžovatelka se domnívá, že pro věc je zásadní interpretace směrnice 2002/46/ES a nařízení (ES) č. 110/2008. Žádá proto Nejvyšší správní soud, „*aby si udělal jasno o judikatuře ESD*“ a vznesl následující předběžné otázky:

- 1) zda na výrobky uváděné na trh jako doplňky stravy dle směrnice 2002/46/ES dopadá definice lihoviny dle nařízení (ES) č. 110/2008, které se týká označování lihovin;
- 2) zda jsou bylinné kapky s obsahem lihu uváděné na trh v kategorii „doplněk stravy“ kódem KN 2208; a
- 3) zda výrobky dovážené a uváděné na trh České republiky jako doplňky stravy, vyráběné z lihu osvobozeného od spotřební daně a obsahující líc rovněž osvobozený od daně, mohou být na daňovém území České republiky zdaňovány spotřební daní z lihu.

IV.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postup orgánů celní správy považuje za správný a ztotožňuje se s právním názorem vysloveným v rozsudku městského soudu. K otázce posouzení předmětu daně žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 2/2010 - 69. Dle § 7 odst. 2, § 67 odst. 1 a § 69 zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně vybrané výrobky obsahující líc s více než 1,2 % objemových (nikoli líc samotný). Líc představuje pouze základ pro výpočet příslušné daňové povinnosti. Výrobky stěžovatelky obsahují líc v rozmezí od 30 % do 43 % objemových etanolu. Stěžovatelka mylně ztotožňuje vybrané výrobky podléhající zdanění s jejich složkou – lihem, který tvoří základ daně.

[19] K § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních a čl. 24 směrnice 92/83/EHS žalovaný uvedl, že čl. 24 směrnice pouze zakládá členským státům možnost, aby upravily svou vnitrostátní úpravu tak, aby z finálních složek výrobků nebyla odváděna spotřební daň v případě, kdy již byla odvedena ze vstupního výrobku a případná daň z finálního výrobku není vyšší než u vstupního. Stěžovatelka prokazatelně vyrábí nové vybrané výrobky, které nelze ztotožnit s výrobkem vstupním. Užití § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních je možné pouze u postupů, které umožňují identifikaci vstupního zdaněného vybraného výrobku (např. míchání koktejlů

a alkoholických nápojů, kde je charakter a účel výrobku zachován). Je nutné posuzovat intenzitu postupu a vlastnosti výsledného produktu.

[20] Žalovaný měl za prokázané, že stěžovatelka vyrábí výrobky mimo daňový sklad a povinnost daň přiznat a zaplatit jí vzniká v okamžiku jejich výroby [§ 3 písm. j) bod 2 zákona o spotřebních daních]. Stěžovatelka zpracovává líh spadající pod KN 2207 10 a její výrobky („Extrakty ze živých rostlin“ a „Elixíry Byliny z klášterní zahrady“) spadají pod KN 2208 90. Žalovaný v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, zastává názor, že výrobou není jen samotný technologický proces vzniku výrobku, ale též postup, kdy je finální produkt odlišný od původního jen v důsledku své vnější úpravy.

[21] Žalovaný nepopírá, že stěžovatelka vyrábí doplňky stravy. Domnívá se však, že doplněk stravy může být zároveň vybraným výrobkem. Výrobky stěžovatelky obsahují více než 1,2 % objemových etanolu, a proto jsou předmětem daně z lihu. Výrobky stěžovatelky se liší od vstupního výrobku (lihu) lihovitostí, přísadami, vnější úpravou, obsahem, KN a označením. Jedná se tedy o výrobu vybraného výrobku a stěžovatelka musí být registrována jako plátce spotřební daně. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[22] Protože kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, posoudil Nejvyšší správní soud 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. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

a) K tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, podle níž se městský soud zabýval zbytečně žalobními body, které stěžovatelka v důsledku zúžení žaloby již neuplatňovala, a naopak se zabýval pouze okrajově a svévolně těmi body, které v doplnění žaloby označila. Stěžovatelka výslovně považovala za nepřezkoumatelné to, že k bodům uvedeným v doplnění žaloby soud uvedl mj., že „*odkazuje na definici lihoviny obsažené v čl. 2 nařízení č. 110/2008, která podle soudu na výrobky žalobce dopadá*“. Pokud by Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, nemohl by posuzovat další kasační námitky stěžovatelky.

[25] Stěžovatelka podala ve věci dne 10. 7. 2009 žalobu. Dne 18. 2. 2013, několik dnů před nařízeným soudním jednáním podala doplnění žaloby, které takto výslovně označila. V něm uvedla, že „*na svém podání ze dne 11. 2. 2010, kterým doplnil[a] žalobu v dané věci, netrvá a upřesňuje svoji žalobu v dané právní věci tak, jak je uvedeno níže*“. Dále prohlásila, že „*nadále na své žalobě trvá a požaduje, aby se soud řádně vypořádal s následujícími námitkami*“. Soud přitom žádné podání dne 11. 2. 2010 neobdržel, což stěžovatelce sdělil. Byť již v žalobě stěžovatelka tvrdila, že nevyrábí vybrané výrobky, teprve v doplnění žaloby opírá toto tvrzení o to, že její výrobky jsou doplňky stravy, a proto nemohou být lihovinami ani vybranými výrobky. Z protokolu o jednání před městským soudem konaného dne 22. 2. 2013 dále vyplývá, že zástupce stěžovatelky přednesl žalobu shodně s písemným vyhotovením a odkázal na „*shrnutí podstatných bodů žaloby*“ dle výše zmíněného podání ze dne 18. 2. 2013. Během jednání předal další doplnění žaloby, které zároveň přednesl. I toto podání založené ve spise se nazývá „*Doplnění žaloby*“. V tomto doplnění stěžovatelka opět upozorňuje na to, že její výrobky jsou doplňky stravy.

[26] Z žádného z uvedených podání nevyplývá, že by stěžovatelka některé body žaloby brala zpět. Stěžovatelka naopak výslovně uvedla, že na podané žalobě trvá, a body žaloby přednesla i na jednání před soudem. Tvzení, že její výrobky nejsou vybranými výrobky, pouze podpořila v doplněních novým argumentem, podle něhož vyrábí doplňky stravy, a tedy nevyrábí vybrané výrobky.

[27] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše popsaným podáním stěžovatelky a závěrům vyplývajícím z protokolu o jednání neshledává chybným to, že se městský soud zabýval všemi body žaloby i doplněními žaloby.

[28] Městský soud ve svém rozhodnutí k novému argumentu stěžovatelky, podle něhož vyrábí doplňky stravy a nikoli vybrané výrobky, uvedl, že sice jde o doplnění původního žalobního tvrzení, avšak dříve postaveného na zcela jiné argumentaci. Doplnění přitom dle městského soudu neobsahovalo potřebné odůvodnění, s nímž by se měl vypořádat. Přesto městský soud odkázal na definici lihoviny v čl. 2 nařízení (ES) č. 110/2008 a na komentář ASPI k § 67 zákona o spotřebních daních, které citoval. Měl za to, že definice lihoviny na výrobky stěžovatelky dopadá.

[29] Námitka nepřezkoumatelnosti zde neobstojí, neboť rozhodnutí městského soudu je dostatečně odůvodněné. Žalobním námitkám se soud věnoval, byť námitce týkající se doplňků stravy jen stručně. Závěry soudu jsou z jeho rozhodnutí zřejmé. Stěžovatelka především nesouhlasí s věcným posouzením, které provedl městský soud. Tím se Nejvyšší správní soud zabývá níže při hodnocení zákonnosti rozsudku městského soudu. Rozsudek však považuje za přezkoumatelný a příslušnou kasační námitku za nedůvodnou.

b) K tvrzené vadě řízení

[30] Stěžovatelka dále podala kasační stížnost z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je v rozporu s národním a unijním právem. Pro tuto vadu měl městský soud rozhodnutí správního orgánu zrušit. Za skutkovou podstatu, která neměla oporu ve spisech, stěžovatelka označila výrok žalovaného, že stěžovatelka měla být jako výrobce vybraných výrobků registrována ke spotřební dani z lihu.

[31] Stěžovatelkou napadený výrok žalovaného je však již výsledkem právního hodnocení skutkového stavu, nikoliv prostou ověřitelnou skutkovou okolností, která by mohla být v rozporu se spisem (jako například procentuální výše objemu etanolu ve výrobcích stěžovatelky). Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka prostřednictvím této námitky nesouhlasí s posouzením právní otázky žalovaným a posléze i městským soudem. To však představuje kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kterým se Nejvyšší správní soud zabývá níže.

[32] Nejvyšší správní soud tedy k obecné námitce stěžovatelky pouze ověřil, zda si žalovaný opatřil dostatek důkazů a zjistil řádně skutkový stav věci. Správní orgány odebraly řadu vzorků výrobků stěžovatelky a zpracovaly o nich odborné posudky. Žalovaný dále vycházel mimo jiné z protokolů o ústním jednání v provozovně stěžovatelky ze dnů 27. 6. 2006 a 24. 11. 2008. Zjištěná skutková podstata má tedy dostatečnou oporu ve spise. I tuto námitku stěžovatelky tak Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou.

c) K tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem

[33] Námitky stěžovatelky vztahující se k posouzení právní otázky soudem lze shrnout takto:

- 1) stěžovatelka se domnívá, že její výrobky nejsou vybranými výrobky dle zákona o spotřebních daních, neboť její výrobky jsou doplňky stravy, nejsou lihovinami, a tedy nejsou předmětem spotřební daně z lihu;
- 2) žalovaný vynucuje na stěžovatelce opětovnou daňovou povinnost v rozporu s § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních a čl. 24 směrnice 92/83/EHS.

[34] Tento soud již ve věcech stěžovatelky opakovaně rozhodoval. V rozhodnutích čj. 8 Afs 1/2010 - 72 a 8 Afs 2/2010 - 69 uvedl, že výrobní postup stěžovatelky je dle § 3 písm. s) bodu 2 zákona o spotřebních daních [pozn. soudu: v nyní účinném znění zákona se jedná o § 3 písm. t) bod 2] výrobou, při níž vznikají nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 téhož zákona. (Všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.) Dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že: „[p]ředmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného líhu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah líhu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu“. Výrobky stěžovatelky jsou zařazeny pod kód nomenklatury 2208.

[35] Proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 2/2010 - 69 podala stěžovatelka ústavní stížnost. Ústavní soud ji usnesením sp. zn. II. ÚS 3393/10 odmítl jako zjevně neopodstatněnou a uvedl, že „oba soudy (zejména pak Nejvyšší správní soud) se plně vypořádaly se všemi právními otázkami, jež stěžovatel učinil základem svých námitek, opírajíce se přitom - zejména při výkladu pojmu výroba ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních - i o vlastní konstantní judikaturu; nelze přitom přehlédnout, že právě právní názor Nejvyššího správního soudu k pojetí výroby pro potřeby tohoto zákona vyznívá zcela souladně i se závěrem, jež k této otázce zaujal Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97“. Totéž uvedl Ústavní soud i v usnesení sp. zn. III. ÚS 3392/10, kterým odmítl ústavní stížnost stěžovatelky proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 1/2010 - 72.

[36] Uvedené právní závěry dále Nejvyšší správní soud potvrdil i v rozhodnutí čj. 8 Afs 1/2011 - 380, které se rovněž týkalo věci stěžovatelky. Stěžovatelka v daném řízení již argumentovala i tím, že její výrobky jsou doplňky stravy a že jsou její výrobky opětovně zdaňovány v rozporu s § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky opět zamítl. I toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu napadla stěžovatelka ústavní stížností, kterou Ústavní soud usnesením sp. zn. II. ÚS 1466/12 odmítl pro zjevnou neopodstatněnost. Výslovně k námitkám stěžovatelky podotkl, že „[k] dvojímu zdanění v jejím případě nedošlo, neboť spotřební daní byly zdaněny různé výrobky obsahující tentýž líh“.

[37] Nejvyšší správní soud neshledává důvod k tomu, aby se odklonil od vlastních dříve vyslovených závěrů potvrzovaných i Ústavním soudem. Považuje tedy za již nesporné, že výrobky stěžovatelky jsou vybranými výrobky podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[38] Tvrdí-li stěžovatelka, že její výrobky nejsou vybranými výrobky, neboť se jedná o doplňky stravy, je třeba upozornit na to, že tyto kategorie nestojí proti sobě a nemohou se tak dostat do rozporu. Mohou se však překrývat jako je tomu v případě výrobků stěžovatelky. Sám jednatel stěžovatelky odpověděl do protokolu o ústním jednání ze dne 27. 6. 2006 na otázku, zda stěžovatelka vyrábí „alkoholické nápoje nebo potravinové přípravky“; takto: „Z hlediska povolení ministerstva zdravotnictví se jedná o potravinové doplňky. Z hlediska celního zařazení se jedná o ostatní lihové nápoje - kombinovaná nomenklatura 22089069.“

[39] Podle § 2 písm. i) zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o potravinách“), se doplňkem stravy rozumí potravinu, jejímž účelem je doplňovat běžnou stravu a která je koncentrovaným zdrojem vitaminů a minerálních látek nebo dalších látek s nutričním nebo fyziologickým účinkem, obsažených v potravině samostatně nebo v kombinaci, určená k přímé

spotřebě v malých odměřených množstvích [pozn. soudu: termín „potravinový doplněk“, který se někdy používá s termínem „doplněk stravy“ zaměnitelně, není v českém právním řádu definován; vyskytuje se například v Mezinárodní úmluvě proti dopingu ve sportu publikované v ČR pod č. 58/2007 Sb. m. s. nebo ve vyhlášce č. 55/2011 Sb., o činnostech zdravotnických pracovníků a jiných odborných pracovníků].

[40] Doplnky stravy lze dále pro teoretické i praktické účely členit podle různých kritérií, např. podle jejich složení či přísad, vzhledu nebo možných léčebných účinků. Tekuté doplňky stravy je pak jistě možné rozlišovat na nealkoholické doplňky stravy a doplňky stravy s obsahem alkoholu. K tomuto členění dospěla i Evropská komise, která mimo jiné poskytuje na svých webových stránkách návody pro zařazování výrobků pod jednotlivé kódy kombinované nomenklatury. V dokumentu *Classifying herbal medicines, supplements, tonics* (dostupný na http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2013/may/tradoc_151162.pdf nebo ze stránek Evropské komise v oddílu věnujícím se exportu <http://exporthelp.europa.eu/>) zmiňuje, že v kapitole 22 jednotného celního sazebníku (tj. přílohy I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění pozdějších předpisů, dále jen „celní sazebník“) jsou z doplňků stravy zařazeny tonika a tekuté doplňky stravy určené k okamžité spotřebě. Tento typ produktu může spadat pod kód 2202 – nealkoholické nápoje, 2205 – aromatizovaná vína, 2206 – ostatní fermentované nápoje a jejich směsi, nebo pod kód 2208 – alkoholické nápoje. Dle Evropské komise může kód 2208 zahrnovat i tekuté bylinné přípravky na bázi destilovaného alkoholu, a to i tehdy, jsou-li určeny k užívání ve velmi malém množství.

[41] Již z toho lze dovodit, že některé doplňky stravy mohou být pro účely sazebního zařazení považovány za alkoholické nápoje (lihoviny). Dochází zde totiž k překrývání mezi skupinou výrobků spadajících pod termín „doplňky stravy“ vymezený v zákoně o potravinách a termín „alkoholické nápoje“ dle celního sazebníku ve smyslu poznámky 3 ke kapitole 22 celního sazebníku. V této poznámce se uvádí: „Pro účely čísla 2202 se výrazem „nealkoholické nápoje“ rozumějí nápoje, jejichž objemový obsah alkoholu nepřesahuje 0,5 % obj. Alkoholické nápoje se zařazují podle druhu do čísel 2203 až 2206 nebo 2208.“

[42] Totéž vyplývá i z Vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře vydaných formou sdělení Evropské komise v Úředním věstníku Evropské unie pod č. 2011/C 137/01. Dle všeobecných poznámek ke kapitole 22 celního sazebníku „[d]o této kapitoly patří – v případě, že nejde o léky, - tonické přípravky, které i když se berou v malých množstvích, například po lžících, jsou vhodné pro přímou spotřebu jako nápoje. Nealkoholické tonické přípravky, které je třeba před použitím rozředit, nepatří do kapitoly 22 (obvykle číslo 2106).“

[43] I Generální ředitelství cel, Ministerstvo zdravotnictví a Ministerstvo zemědělství dospěly na společném jednání k problematice sazebního zařazení potravinových doplňků stravy ve formě bylinných tinktur, bylinných kapek nebo bylinných extraktů s obsahem lihu nad 15 % objemových ke stejnému závěru. Pokud tyto výrobky nemají prokázané terapeutické nebo profylaktické účinky ve spojení s konkrétní nemocí či klinickými příznaky, nemohou být zařazeny pod kód 3004 jako léky. Spadají tedy pod kód 2208 celního sazebníku jako alkoholické nápoje ve smyslu poznámky 3 ke kapitole 22 celního sazebníku. K tomu zpráva z uvedeného společného jednání ze dne 14. 3. 2014 (dostupná na <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/registr-znl/Stranky/default.aspx>) odkazuje na výše citované Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře i na Vysvětlivky k harmonizovanému systému vydávané Světovou celní organizací. Dle vysvětlivek ke kódu 2208 harmonizovaného systému pod něj patří i „[l]ihové nápoje, někdy označované jako ‘potravinové doplňky’, určené k udržování organismu v dobrém zdravotním stavu nebo v dobré pohodě. Mohou být například založeny na rostlinných výtažcích, ovocných koncentrátech, lecitinech, chemikáliích atd. a obohacené o vitamíny nebo sloučeniny železa.“

[44] Nejvyšší správní soud na zmíněné dokumenty poukazuje jako na interpretační vodítka při řešení předložených právních otázek. Soudní dvůr již uvedl, že poznámky, které se vztahují ke kapitolám společného celního sazebníku, stejně jako Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře vypracované Evropskou komisí a Vysvětlivky k harmonizovanému systému vypracované Světovou celní organizací, přispívají významným způsobem k výkladu dosahu jednotlivých tarifních položek, aniž by však byly právně závazné (rozsudky ze dne 7. května 2009, *Siebrand BV*, C-150/08, bod 25; ze dne 18. července 2007, *Olicom*, C-142/06, bod 17; ze dne 6. prosince 2007, *Van Landeghem*, C-486/06, bod 25, a ze dne 27. listopadu 2008, *Metherma*, C-403/07, bod 48).

[45] Pro účely sazebního zařazení tedy označení výrobku za doplněk stravy není relevantní. Naopak je zřejmé, že určité doplňky stravy jsou zařazovány pod kód 2208 celního sazebníku jako alkoholické nápoje.

[46] Je-li výrobek doplňkem stravy v souladu se zákonem o potravinách a prováděcími předpisy, vyplývají z toho výrobcí 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. Současně platí, že zákon o spotřebních daních ani směrnice 92/83/ES neobsahují žádnou výjimku dopadající na doplňky stravy zařazené pod kód 2208, přestože stěžovatelka (bez uvedení konkrétního odkazu) tvrdila opak.

[47] Stěžovatelka také zdůrazňovala, že pouze Ministerstvo zdravotnictví je orgánem, který je oprávněn rozhodnout a osvědčit splnění podmínek pro doplňky stravy, a dokládala jeho různá sdělení a rozhodnutí. Přiložená rozhodnutí a sdělení se týkala uvádění výrobků stěžovatelky na trh jako doplňků stravy a tomu odpovídajícího označování těchto výrobků. Za užití stejné logické úvahy si stěžovatelka musí být vědoma, že ke správě spotřební daně z lihu, a tedy i k rozhodování o registraci či zrušení registrace plátce spotřební daně z lihu, jsou příslušné orgány celní správy. Do této jejich kompetence přitom sdělení Ministerstva zdravotnictví nemohou zasáhnout.

[48] Pokud přitom Ministerstvo zdravotnictví sdělovalo, že doplněk stravy není lihovinou ve smyslu nařízení (ES) č. 110/2008, tedy nařízení, které upravuje označování lihovin, je třeba zdůraznit, že otázka označování lihovin není předmětem řízení před správními soudy v této věci a Nejvyšší správní soud není oprávněn v tomto řízení hodnotit správnost názoru Ministerstva zdravotnictví. Poukazuje však na to, že nařízení obsahuje v článku 2 definici lihoviny pouze „pro účely tohoto nařízení“, tj. pro účely označování lihovin. Na povinnost registrace stěžovatelky ke spotřební dani toto nařízení nemá vliv.

[49] Druhý okruh námitek stěžovatelky se týká toho, zda na ní žalovaný vynucuje opětovnou daňovou povinnost v rozporu s § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních a čl. 24 směrnice 92/83/EHS.

[50] Podle čl. 24 odst. 1 směrnice 92/83/EHS platí, že „[č]lenské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplácena předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení“.

[51] Podle § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních platí, že „[d]ani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14. Toto ustanovení se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66 odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného líhu [§ 68 písm. d)].“

[52] I k této otázce se již Nejvyšší správní soud i Ústavní soud vyjadřoval, jak bylo zmíněno výše (viz odst. [36]). Oba soudy se přitom shodly, že na stěžovatelku toto ustanovení nedopadá. V usnesení sp. zn. II. ÚS 1466/12 Ústavní soud stěžovatelku upozorňoval na to, že předmětem spotřební daně není pouze líh (etanol). Dle § 67 zákona o spotřebních daních 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 líhu stanovenou hranici. Stěžovatelka nakupuje líh od lihovaru, ale na jeho základě vyrábí nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních o jiném obsahu etanolu, které jsou zařazené pod jiné kódy nomenklatury než nakupovaný líh. Tyto nové výrobky nejsou totožné se vstupní surovinou – lihem. Proto zde nedochází ke dvojímu zdanění téhož líhu.

[53] Ústavní soud se v tomto názoru zcela shoduje s předloženým vyjádřením žalovaného v této věci. Nejvyšší správní soud pouze dále podotýká, že dle § 3 odst. 1 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. 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 líhu 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 líhu 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.

[54] 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. Dle tohoto ustanovení je totiž od spotřební daně osvobozen líh „ve výrobcích potravinářských uvedených pod písmenem a), pokud obsah líhu v nich nepřesahuje 8,5 litru etanolu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů etanolu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků, a etanol obsažený v léčivech; toto osvobození se nevztahuje na výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2207 a 2208“.

[55] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné. Ztotožnil se s věcným hodnocením městského soudu v tom, že stěžovatelka vyrábí vybrané výrobky dle zákona o spotřebních daních, je tedy plátcem daně dle daného zákona a trvá u ní povinnost registrace ke spotřební dani.

[56] Nejvyšší správní soud jako soud tzv. poslední instance, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky, hodnotil, zda je třeba vznést předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Vycházel přitom z čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie a navazující judikatury. Soudní

dvůr v rozsudku ze dne 6. 10. 1982 ve věci *CILFIT*, C-283/81, již vyložil, že pouhá skutečnost, že určitý soud je soudem posledního stupně, neznamená, že je povinen automaticky předkládat Soudnímu dvoru všechny případy, kde se vyskytuje evropské právo. Stejně tak ani pouze to, že jeden z účastníků soudního řízení namítá spornost výkladu evropského práva, nutně neznamená, že soud členského státu musí položit předběžnou otázku.

[57] Závěry uvedeného rozsudku jsou pro určení povinnosti soudu posledního stupně předložit předběžnou otázku klíčové a lze je shrnout tak, že tato povinnost je dána vždy, ledaže:

- a. otázka komunitárního práva není relevantní pro řešení daného případu, nebo
- b. existuje judikatura Soudního dvora k dané otázce, která již tím byla vyložena, nebo
- c. výklad a správná aplikace komunitárního práva jsou natolik zjevné, že nedávají prostor pro žádné důvodné pochybnosti, tzv. *acte clair*.

[58] Poznámky, které se vztahují ke kapitolám společného celního sazebníku, stejně jako vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře vypracované Evropskou komisí a vysvětlivky k harmonizovanému systému vypracované Světovou celní organizací, zřetelně dokládají, že výrobky stěžovatelky spadají pod kód 2208 kombinované nomenklatury, a tím spadají i do rozsahu předmětu spotřební daně z lihu dle zákona o spotřebních daních (viz také citovanou judikaturu Soudního dvora v odst. [44]). Taxativní výčet možného osvobození od daně v čl. 27 směrnice 92/83/EHS, je rovněž jednoznačný. Na předloženou věc tedy dopadá výjimka *acte clair*.

[59] Požadovala-li stěžovatelka položení předběžné otázky, která se týkala označování lihovin, není tato otázka relevantní pro řešení dané věci. Stěžovatelka také požadovala položení předběžné otázky týkající se zdaňování dovážených doplňků stravy na území ČR, které jsou vyrobeny z lihu osvobozeného od spotřební daně a rovněž i líh v nich obsažený je osvobozený od spotřební daně. Ani tato otázka nesouvisí s předloženou věcí, neboť výrobky stěžovatelky jsou vyráběny ze zdaněného lihu a samy také podléhají spotřební dani jako nové vybrané výrobky.

VI.

[60] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným či nezákonným ani neshledal vadu řízení, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 23. června 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu