



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšera a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Herba Vitalis s. r. o.**, se sídlem Vajanského 2055/1, Skalica, Slovenská republika, zastoupen Mgr. Petrem Břečkou, advokátem se sídlem Chlumova 1436/3, Jihlava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2021, č. j. 8 Af 60/2016 - 68,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „celní úřad“) tak, že část věty ve znění „který se stal plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních a vznikla mu povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. g) zákona o spotřebních daních, v souladu s § 139 s využitím § 92 a § 147 daňového řádu“ nahradil částí věty ve znění „který se stal plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních s povinností daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, v souladu s § 139 a s využitím § 98, § 145 a § 147 daňového řádu, za použití pomůcek“. Ve zbývajících částech všech 5 rozhodnutí celního úřadu ze dne 3. 8. 2015 potvrdil (č. j. 109893/2015-510000-31, č. j. 119089/2015-510000-31, č. j. 119101/2015-510000-31, č. j. 119117/2015-510000-31 a č. j. 119120/2015-510000-31). Těmito rozhodnutími byla žalobci vyměřena za období duben, červen, září a prosinec 2014 za použití pomůcek spotřební daň z lihu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o spotřebních daních“), v celkové výši 327 465 Kč, a to z vyráběných bylinných extraktů a macerátů s obsahem etanolu 43 % nebo 30 %.

## II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeném rozsudkem. Při rozhodování vyšel z dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, č. j. 8 Afs 2/2010 - 69, rozsudek téhož soudu ze dne 23. 6 2014, č. j. 21/2013 - 54 a ze dne 9. 8. 2017, č. j. 7 Afs 166/2017 - 19 a dalších) a Ústavního soudu (usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 1466/12 a dalších) ve věci téhož žalobce, v níž se soudy zabývaly posouzením totožné věci ve vztahu k evropskému právu. Žalobce namítal, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu byla vydána v rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2002/46/ES, o sblížení právních předpisů členských států týkajících se doplňků stravy (dále též „Směrnice č. 2002/46/ES“), avšak na podporu tohoto názoru neuváděl žádné argumenty nad rámec těch, které již byly v citovaných rozhodnutích opakovaně vypořádány. Ani městský soud proto neshledal, že by ustálená judikatura použitá ve věci žalobce byla v rozporu s principy Evropského práva a neshledal proto důvod k předložení předběžné otázky k Soudnímu dvoru, čehož se žalobce mimo jiné dovolával.

[3] Ze shora uvedené judikatury plyne, že způsob, jakým žalobce využíval nakoupený líh (výroba bylinných extraktů a macerátů, které následně rozlil do menších lahviček a prodával), byl výrobou ve smyslu § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních [v nyní účinném znění zákona se jedná o § 3 písm. r)], při které vznikly nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 téhož zákona. Ten vymezuje předmět spotřební daně tak, že „*předmětem 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.*“ Z toho plyne, že předmětem daně jsou veškeré výrobky, v nichž množství líhu překročí stanovenou maximální hranici. Výrobky žalobce jsou zařazeny pod vybrané výrobky KN 2208 (ethylalkohol nedenaturovaný s obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje), a proto se na ně uplatní právní úprava spotřební daně z líhu. Ze zákona o spotřebních daních ani z unijního práva neplyne žádný důvod, proč by výrobky žalobce měly být od spotřební daně z líhu osvobozeny, a to ani za předpokladu, že byly vyrobeny z líhu osvobozeného od slovenské spotřební daně. Žalobce k výrobě používá líh, na jehož základě vyrábí nové vybrané výrobky s jiným obsahem etanolu (surovina s obsahem líhu 43 % a 30 %), které jsou zařazeny pod jiný kód nomenklatury než samotný líh.

[4] Městský soud považuje zařazení výrobku žalobce pod kód KN 2208 jako alkoholického nápoje za správné, neboť jde o kapalinu o určeném obsahu alkoholu určenou k lidské spotřebě. Doporučený způsob užití či jiné vlastnosti výrobku podle judikatury Soudního dvora EU nejsou rozhodnými vlastnostmi, stejně jako skutečnost, že výrobek zároveň splňuje definici doplňku stravy podle Směrnice č. 2002/46/ES. Nic na tom nemění poukazy žalobce na odchýlnou praxi jiných států Evropské unie, kdy tvrdí, že ostatní členské státy bylinné extrakty a maceráty k výrobě doplňku stravy osvobozují od daně z líhu. V závěru městský soud poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019 - 71, dle kterého čl. 27 směrnice Rady 92/83/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále též „Směrnice č. 92/83/EHS“), zakládá členským státům povinnost osvobodit od daně všechny výrobky vyjmenované v čl. 27 odst. 1 písm. a) až f) Směrnice 92/83/EHS, přičemž tyto mají možnost pro osvobození stanovit podmínky. Předmětné výrobky však nejsou od spotřební daně osvobozeny a nelze je bez dalšího označit za doplňky stravy dle Směrnice č. 2002/46/ES. Podmínky pro osvobození bezprostředně z evropské právní úpravy nevyplývají a možnost zneužití daňového režimu je v těchto případech očividná – jde o reálné nebezpečí prodeje alkoholických nápojů s obsahem 30 % resp. 43 % líhu, v režimu doplňků stravy.

pokračování

### III.

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel namítá, že se městský soud řádně nevypořádal s otázkou, zda lze bylinné extrakty a maceráty označené kódem KN 1302 na výrobu a přípravu doplňků stravy bylinných kapek (dále též „doplňky stravy“), vyrobené z lihu osvobozeného od spotřební daně podle § 40 odst. 1 písm. b) zákona č. 530/2011 Z.z., o spotřební dani z alkoholických nápojov, vyrobené na společném daňovém území Evropské unie, zařadit pod kód KN 2208, a jako takové je zdanit spotřební daní pouze na základě toho, že obsahují množství lihu vyšší než 1,2 %.

[7] Dále stěžovatel městskému soudu vytýká, že ani přes jeho výslovný návrh nepovažoval za vhodné předložit podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále též „SFEU“) Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku týkající se výkladu evropského práva v situaci, kdy dva členské státy ve stejné věci postupují zcela odlišně v případě harmonizovaných doplňků stravy. Je přesvědčen, že pouhá existence nerovného daňového zacházení ve dvou členských státech při srovnatelné věci postačuje k tomu, aby byla dovozena omezující povaha opatření. Soud svým jednáním nezabránil omezení volného pohybu zboží a zasáhl do výkonu podnikatelské činnosti a práv stěžovatele.

[8] Nadto je přesvědčen o nesouladu zákona o spotřebních daních s cíli Směrnice č. 2002/46/ES. Český právní řád neobsahuje právní normu, která by měla celostátní působnost a chránila práva výrobců doplňků stravy před zásahy orgánů státní moci, a nedokáže zaručit uskutečnění cíle čl. 11 směrnice 2002/46/ES, který má přímý účinek. Má za to, že Česká republika neprovedla harmonizaci Směrnice č. 2002/46/ES a dlouhodobě klade fiskální a nefiskální překážky volnému pohybu doplňků stravy všem dovozcům, výrobcům a prodejcům tohoto zboží. Odmítá zařazení svých výrobků mezi alkohol a alkoholické nápoje kódu KN 2208 s povinností platby spotřební daně s ohledem na to, že jeho výrobek je doplňkem stravy, který nelze považovat za alkohol ani alkoholický nápoj. Kdyby stěžovatel vyráběl, dovážel, vyvážel nebo prodával doplňky stravy, které neobsahují více než 1,2% objemových lihu, nebyl by vystaven nerovnému zacházení a svévolné diskriminaci pouze z důvodu složení, což je opatření, které Soudní dvůr Evropské unie členskými státním bez výjimky zakazuje. Navrhl proto, aby byl zrušen rozsudek městského soudu, rozhodnutí žalovaného i všechna rozhodnutí celního úřadu.

### IV.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl její zamítnutí. Zdůraznil, že otázkou týkající se nakládání s vybranými výrobky spadajícími pod kód KN 2208, které bez ohledu na označení výrobků jako doplňků stravy podléhají spotřební dani z lihu, jakož i otázkou souladného postupu s legislativou EU, se již opakovaně zabýval i ji posoudil pohledem unijního práva Nejvyšší správní soud, a to shodně s názorem celních orgánů. Neshledává důvod k předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU.

## V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Jak uvedl již městský soud, s ohledem na množství alkoholu obsažené ve výrobcích stěžovatele, spadají tyto do rozsahu předmětu spotřební daně z lihu dle zákona o spotřebních daních a současně spadají i pod kód kombinované nomenklatury KN 2208. Podle směrnice č. 92/83/EHS jsou jako „líh“ označeny výrobky obsahující alkohol o určeném množství a jsou podřaditelné pod vymezené kódy nomenklatury. Pro účely spotřební daně z lihu není relevantní, že je výrobek označen jako doplněk stravy. Určité doplňky stravy jsou zpravidla zařazovány pod kód KN 2208 celního sazebníku jako alkoholické nápoje, pokud obsahují více než 1,2 % objemových etanolu, a mohou být zdaňovány spotřební daní z lihu. Klasifikace výrobku, jakožto nápoje ve smyslu kombinované nomenklatury pak dle Soudního dvora EU závisí na jeho kapalné povaze a určení k lidské spotřebě (srov. např. rozsudek ze dne 26. 3. 2011 ve věci Paderborner Brauerei Haus Cramer KG proti Hauptzollamt Bielefeld, C-196/10).

[13] Čl. 27 směrnice 92/83/EHS obsahuje taxativní výčet výrobků, které mohou být osvobozeny od spotřební daně, přičemž zákon o spotřebních daních pak v § 71 obsahuje navazující taxativní výčet výrobků, které od ní osvobozeny jsou. Výrobky spadající pod kód KN 2208 jsou z osvobození od daně vyloučeny. V souladu s § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních výrobním postupem stěžovatele vznikají právě nové výrobky dle KN 2208, na něž nelze § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních použít.

[14] Městský soud ve svém rozsudku vyšel plně z dosavadních rozhodnutí NSS ve věci žalobce, tedy právního předchůdce stěžovatele. Otázka, zda jeho výrobky podléhají spotřební dani, byla opakovaně řešena Nejvyšším správním soudem i Ústavním soudem. Argument, podle něhož stěžovatelovy výrobky nepodléhají spotřební dani, byl již opakovaně přesvědčivě vyvrácen. V rozhodnutích č. j. 8 Afs 1/2010 - 72 a č. j. 8 Afs 2/2010 - 69 Nejvyšší správní soud uvedl, že výrobní postup stěžovatele je výrobou, dle tehdy účinného § 3 písm. s) bodu 2 zákona o spotřebních daních, při níž vznikají nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Především pak v rozsudku ze dne 19. 10. 2010, č. j. 8 Afs 2/2010 - 69, v němž NSS dospěl k závěru, 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,“ v důsledku čehož „bylinné výtažky a elixíry zařazené pod kód nomenklatury 2208 jsou vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.“

[15] Proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 2/2010 - 69 stěžovatel podal ústavní stížnost, kterou Ústavní soud 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 vykladu 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.

[16] V rozsudku ze dne 23. 6. 2014, č. j. 8 Afs 21/2013 - 54, se Nejvyšší správní soud vypořádal s tvrzením právního předchůdce stěžovatele, že jeho výrobky jsou doplňky stravy,

pokračování

neboť splňují podmínky pro doplňky stravy stanovené směrnicí 2002/46/ES. Vzhledem k tomu, že se nejedná o alkoholický nápoj, nemohou proto být výrobky předmětem spotřební daně z lihu. Nejvyšší správní soud se k tomuto tvrzení vyjádřil tak, že tyto dvě kategorie „*nestojí proti sobě a nemohou se tak dostat do rozporu. Mohou se však překrývat, jako je tomu v případech výrobků stěžovatelky. (...) Již z toho lze dovodit, že některé doplňky stravy mohou být pro účely sazebního zařazení považovány za alkoholické nápoje (liboviny). 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.‘ (...) Pro účely sazebního zařazení tedy označení výrobku za doplněk stravy není relevantní.“ Odmítl položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku týkající se důsledků aplikace unijního práva na její výrobky, neboť danou otázku označil s ohledem na kritéria vytvořená Soudním dvorem EU v rozsudku ze dne 6. 10. 1982 ve věci Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanita, C-283/81, za tzv. *acte clair*.*

[17] V rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 7 Afs 166/2017 - 19, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že čl. 27 směrnice 92/83/EHS dává členským státům toliko možnost tam vyjmenované výrobky osvobodit od spotřební daně, nikoliv povinnost tak učinit. Z tohoto pohledu je česká zákonná úprava osvobození od spotřební daně z lihu, která stěžovatelovy výrobky od této daně neosvobozuje, zcela v souladu s unijním právem. Slovenská úprava v tomto nehraje žádnou roli. Nadto Nejvyšší správní soud poukazuje na zákonnou úpravu implementující směrnici 92/83/EHS v Polsku či Rakousku, kde výrobky obdobné těm stěžovatelovým osvobození od daně nepodléhají.

[18] Jak Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře, tak městský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku, plně zohlednily i dopad unijního práva na spornou otázku povinnosti stěžovatele platit spotřební daň z lihu z jeho výrobků.

[19] Stěžovatel v řízení před městským soudem poukazoval na čl. 11 odst. 1 směrnice 2002/46/ES: *Aniž je dotčen čl. 4 odst. 7, nesmějí členské státy z důvodu složení, výrobních specifikací, obchodní úpravy nebo označování zakázat nebo omezit obchodování s výrobky uvedenými v článku 1, které jsou v souladu s touto směrnicí a popřípadě s akty Společenství přijatými k provedení této směrnice.*

[20] Podle Nejvyššího správního soudu se městský soud souladností zdanění výrobků stěžovatele spotřební daní z lihu s požadavky směrnice 2002/46/ES řádně zabýval. Nelze shledat stěžovatelem namítanou nedostatečnou implementaci právě citované směrnice v tom, že na jeho výrobky působí mimo ni ještě další předpisy vnitrostátního a unijního práva. Z dosavadní judikatury plyne, že úprava směrnice 2002/46/ES působí na stěžovatelovy výrobky paralelně s úpravou spotřební daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 21/2013 - 54: *„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 zdanován 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.“* Tvrdí-li stěžovatel, že jeho výrobky nejsou vybranými výrobky, jelikož se jedná o doplňky stravy, je třeba zdůraznit, že tyto kategorie nestojí proti sobě a nemohou se tak dostat do rozporu. Mohou se však překrývat. Totéž vyplývá i z Vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře vydaných formou sdělení Evropské komise v Úředním věstníku Evropské unie pod č. 2011/C 137/01.

[21] Otázkou nedostatečně implementované Směrnice č. 2002/46/ES se zabýval mimo jiné i městským soudem vzpomínaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019 - 71, v souvislosti s osvobozením lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin od spotřební daně. V něm dospěl k závěru, že i přes obecnou povinnost osvobození výrobků od spotřební daně podle čl. 27 odst. 1 Směrnice č. 92/83/EHS mají členské státy možnost pro osvobození stanovit podmínky, a to za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

[22] Judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž městský soud vyšel, tedy ob stojí i pohledem nynější kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud tak neshledává důvod k tomu, aby se odklonil od vlastních dříve vyslovených závěrů potvrzovaných i Ústavním soudem. Považuje tedy za již nesporné, že výrobky stěžovatele nejsou od spotřební daně osvobozeny a nelze je bez dalšího označit pouze za doplňky stravy dle Směrnice č. 2002/46/ES. Naopak s ohledem na obsah alkoholu a je třeba je považovat za výrobky podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Není tedy namístě, aby pokládal předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

[23] S poukazem na shora uvedené důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. května 2022

Mgr. David Hipšr  
předseda senátu