



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **SG spol. s r.o.**, IČO: 25301101
sídlem Čepkovská 1792, 760 01 Zlín
zastoupen JUDr. Ivanou Santariusovou, advokátkou
sídlem Stodolní 1293/3, 702 00 Ostrava

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2019, č. j. 14336-2/2019-900000-314

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 24. 6. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2019, č. j. 14336-2/2019-900000-314 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „celní úřad“):
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3856/2019-640000-31, za zdaňovací období leden 2015 ve výši 23.085 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3862/2019-640000-31 za zdaňovací období únor 2015 ve výši 25.365 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3868/2019-640000-31 za zdaňovací období březen 2015 ve výši 37.335 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3875/2019-640000-31 za zdaňovací období duben 2015 ve výši 31.920 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3878/2019-640000-31 za zdaňovací období květen 2015 ve výši 50.445 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3886/2019-640000-31 za zdaňovací období červen 2015 ve výši 76.950;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3894/2019-640000-31 za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 65.550 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3899/2019-640000-31 za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 58.710 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3902/2019-640000-31 za zdaňovací období září 2015 ve výši 57.570 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3905/2019-640000-31 za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 80.085 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3909/2019-640000-31 za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 32.490 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3912/2019-640000-31 za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 28.785 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3919/2019-640000-31 za zdaňovací období leden 2016 ve výši 27.930 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3931/2019-640000-31 za zdaňovací období únor 2016 ve výši 20.520 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3933/2019-640000-31 za zdaňovací období březen 2016 ve výši 25.365 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3935/2019-640000-31 za zdaňovací období duben 2016 ve výši 39.615 Kč;
 - dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3954/2019-640000-31 za zdaňovací období květen 2016 ve výši 54.435 Kč;

- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3988/2019-640000-31 za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 55.290 Kč;
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3996/2019-640000-31 za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 72.105 Kč,
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4016/2019-640000-31 za zdaňovací období září 2016 ve výši 76.950 Kč
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4021/2019-640000-31 za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 92.340 Kč
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4067/2019-640000-31 za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 48.165 Kč;
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4082/2019-640000-31 za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 30.780 Kč;
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4084/2019-640000-31 za zdaňovací období leden 2017 ve výši 9.405 Kč;
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4113/2019-640000-31 za zdaňovací období únor 2017 ve výši 19.380 Kč; a
- dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4122/2019-640000-31 za zdaňovací období březen 2017 ve výši 29.355 Kč,

(dále též „dodatečné platební výměry“);

a kterým zamítl a potvrdil odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně:

- platební výměr na penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3857/2019-640000-31 za zdaňovací období leden 2015 ve výši 4.617 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3863/2019-640000-31 za zdaňovací období únor 2015 ve výši 5.073 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3869/2019-640000-31 za zdaňovací období březen 2015 ve výši 5.073 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3876/2019-640000-31 za zdaňovací období duben 2015 ve výši 6.384 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3879/2019-640000-31 za zdaňovací období květen 2015 ve výši 10.089 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3887/2019-640000-31 za zdaňovací období červen 2015 ve výši 15.390 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3896/2019-640000-31 za zdaňovací období červenec 2015 13.110 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3900/2019-640000-31 za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 11.742 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3903/2019-640000-31 za zdaňovací období září 2015 ve výši 11.514 Kč;

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.

- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3906/2019-640000-31 za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 16.017 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3910/2019-640000-31 za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 6.498 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3913/2019-640000-31 za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 5.757 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3920/2019-640000-31 za zdaňovací období leden 2016 ve výši 5.586 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3932/2019-640000-31 za zdaňovací období únor 2016 ve výši 4.104 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3934/2019-640000-31 za zdaňovací období březen 2016 ve výši 5.073 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3936/2019-640000-31 za zdaňovací období duben 2016 ve výši 7.923 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3955/2019-640000-31 za zdaňovací období květen 2016 ve výši 10.887 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3989/2019-640000-31 za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 11.058 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 3997/2019-640000-31 za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 14.421 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4017/2019-640000-31 za zdaňovací období září 2016 ve výši 15.390 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4022/2019-640000-31 za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 18.468 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4068/2019-640000-31 za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 9.633 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4083/2019-640000-31 za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 6.156 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4085/2019-640000-31 za zdaňovací období leden 2017 ve výši 1.881 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4114/2019-640000-31 za zdaňovací období únor 2017 ve výši 3.876 Kč;
- platební výměr na penále ze dne 14. 1. 2019, č. j. 4123/2019-640000-31 za zdaňovací období březen 2017 ve výši 5.871 Kč,

(dále též „platební výměry na penále“).

II. Obsah žaloby

2. Proti napadenému rozhodnutí žalobce brojil z toho důvodu, že je považoval za nezákonné a nesprávné, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí neshledal rozpor mezi § 3 písm. i) v návaznosti na § 71 zákona o spotřebních daních se smyslem Směrnice Rady 92/83/EHS

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.

ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „Směrnice 92/83/EHS“) a nerespektoval zásadu přímého účinku směrnice.

3. Argumentace žalovaného, že není oprávněn vznášet předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie a že se zákon o spotřebních daních vydaný v roce 2003 soustředil především na implementaci evropských norem práva spotřebních daní, nemůže obstát vůči jeho povinnosti zkoumat soulad národního práva s právem Evropské unie. Žalovaný se nevypořádal s tvrzením žalobce v odvolání, že ačkoliv § 1 odst. 1 zákona o spotřebních daních vymezuje zapracované otázky příslušných předpisů Evropské unie, absentuje zde sledování nakládání s osvobozenými lihovými výrobky. Tomu právě odpovídá chybějící implementace požadavku Směrnice 92/83/EHS, že výrobky osvobozené od harmonizované spotřební daně, které jsou uvedeny v čl. 27 odst. 1 Směrnice 92/83/EHS, mají být osvobozeny již okamžikem výroby a ke konečným spotřebitelům mají být dodány bez této harmonizované spotřební daně tak, aby nebyl narušen volný pohyb těchto výrobků na území členských států EU.
4. Dle názoru žalobce § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních podle výkladu představeného žalovaným zcela popírá (u lihových výrobků) záměr Směrnice 92/83/EHS, pokud zamezuje přepravek osvobozených výrobků od spotřební daně. Národní předpis by tak dle výkladu žalovaného měl zamezovat přepravek nejen předmětných přísad při výrobě potravin, ale i ostatních osvobozených výrobků na bázi lihu dle § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jako jsou léčivé přípravky, kosmetické přípravky či nemrznoucí kapaliny. S touto argumentací se navíc žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nevypořádal, stejně tak jako s argumentací ohledně nutnosti použití při výkladu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních i dalších interpretačních metod a znevýhodňování obchodních aktivit žalobce oproti lihovým výrobkům majícím zdroj v jiném členském státě EU.
5. Žalovaný se mylí, pokud má za to, že rozhodnutí o tom, jak a které výrobky budou osvobozeny od harmonizované spotřební daně, je na členských státech (srov. v obdobné věci rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 4. 2007 ve věci C-63/06, či ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-163/09). Členské státy mají povinnost osvobodit uvedené výrobky, ale mohou si k tomu určit podmínky. Z rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED No. 458) ze dne 19. 11. 2003 dále vyplývá, že osvobození od daně ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS je aplikováno od okamžiku výroby nebo dovozu aromat, tj. daná aromata jsou osvobozena od spotřební daně již v daňovém skladu bez splnění podmínky účelu užití. Evropské předpisy neomezují obchodování s osvobozeným lihem, pokud neexistují konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o tom, že by mohl být použit k jiným účelům, než které jsou uvedeny v čl. 27 Směrnice 92/83/EHS. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí ani neuvedl, jak by mohl být lihový výrobek, se kterým obchoduje žalobce, zneužit či v konečném stádiu použit jinak.
6. Přepravek lihového aroma nedochází k porušení účelu jeho použití tak, jak tvrdí žalovaný (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 10 Afs 170/2016-47).
7. Nemůže být přičítáno k tíži žalobce, že správce daně v polovině roku 2017 změnil názor, zda jsou lihová aromata osvobozena při přepravek od spotřební daně, či nikoliv (srov. stanovisko Celního ředitelství Olomouc ze dne 11. 6. 2012, sp. zn. 2652/2012-130100-23). Daným stanoviskem se přitom žalobce v dobré víře řídil a v průběhu minulých let nebyly u žalobce ani výrobce předmětných lihových aromat shledány nedostatky při daňových

kontrolách. Žalovaný svým vyjádřením v roce 2017 změnil svou zavedenou správní praxi, kterou byl sám vázán, a to navíc i s působením zpětně, čímž znemožnil naplnění principu legitimního očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132). Se změnou v přístupu se přitom žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí vypořádal nedostatečně a nepřezkoumatelně odmítl žalobcem navrhované doplnění skutkových zjištění. Nadto i obsah stanoviska žalovaného z roku 2008 podporuje závěry žalobce.

8. Naposledy k napadenému rozhodnutí v rozsahu platebních výměrů na penále namítl, že se nestal plátcem spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden 2015 až květen 2016 a červenec 2016 až březen 2017 na základě § 4 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o spotřebních daních, a tudíž mu nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. b) téhož zákona.
9. V závěrečném bodě žalobce navrhl položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku o výkladu souvisejících ustanovení zákona o spotřebních daních a o omezení obchodování s lihovými výrobky osvobozenými od spotřební daně.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v rámci svého vyjádření ze dne 30. 8. 2019, které zdejšímu soudu došlo téhož dne, navrhl, aby soud žalobu v celém rozsahu zamítl. K samotným žalobním námitkám po shrnutí dosavadního průběhu řízení uvedl následující.
11. Předně odmítl tvrzení žalobce, že by se s některými odvolacími námitkami neměl v rámci napadených rozhodnutí vypořádat.
12. Nesouhlasil s žalobcem v tom, že byla Směrnice 92/83/EHS ve vnitrostátním právu ČR nedostatečně implementována, v důsledku čehož by měla být přímo aplikovatelná. Ohledně osvobození daných výrobků od spotřební daně byla předmětnou směrnicí dána členským státům určitá volnost, kdy při dodržení stanoveného účelu pouze mohou být určité výrobky podléhající spotřební dani osvobozeny. Tj. o tom, co a za jakých podmínek bude osvobozeno, rozhoduje členský stát.
13. Přeprodej předmětných výrobků uživatelem není zákonem o spotřebních daních výslovně zakázán. Uživatel může fakticky prodat lihová aromata osvobozená od daně, ale tímto úkonem se stane plátcem daně a vznikne mu povinnost daň přiznat a zaplatit. Prodat je tedy může, ale musí z nich zaplatit spotřební daň.
14. Nadto jsou lihová aromata dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních od spotřební daně osvobozena, avšak pro jejich nabytí jako osvobozených od daně jsou zákonem stanoveny podmínky. Účelem takové právní úpravy je zajištění možnosti kontroly ze strany správce daně, že tyto výrobky jsou skutečně použity pro účel, pro který byly osvobozeny. U vybraných výrobků osvobozených od daně dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je uživatel povinen písemně uplatnit účel osvobození u plátce. Plátce následně vydá uživateli doklad dle § 6 zákona o spotřebních daních. Uživatel poté odpovídá za to, že lihová aromata, která nabyl jako osvobozená od spotřební daně, jsou použita pro účel, který plátcí před jejich nabytím deklaroval. Pokud uživatel dále tato aromata prodá, nemá již kontrolu nad jejich užitím a nemůže způsob jejich použití prokázat.

15. Žalobce nechápe základní smysl spotřební daně. Spotřební daň by měla být placena ve chvíli, kdy jsou vybrané výrobky uváděny do volného daňového oběhu, kde jsou spotřebovány. Některé vybrané výrobky však jsou uváděny do volného daňového oběhu za jiným účelem, než je jejich přímá spotřeba, a to typicky za účelem výroby jiných výrobků. V této fázi není zájem státu na vybírání spotřební daně, pokud je dodržen zákonem stanovený účel použití. Jelikož ale není placena spotřební daň, je třeba pohyb těchto osvobozených, a tudíž fakticky nezdaněných vybraných výrobků přísně kontrolovat, aby nedošlo k jejich zneužití k jinému účelu, než pro jaký zákon toto osvobození poskytuje.
16. Žalovaný nebyl povinen uvádět, k jakému jinému účelu mohou být lihová aromata použita. Je však zřejmé, že možností použití je mnoho. Zejména se jedná o použití při aromatizaci lihu při výrobě lihovin, kdy je třeba kontrolovat, zda nebyla tato aromata použita například pro aromatizaci nelegálně vyrobeného a nezdaněného lihu, kdy by takto mohlo dojít k výrobě nezdaněných nebo zdravotně závadných lihovin. Proti takovým praktikám je třeba se bránit a všechny přísady používané k výrobě lihovin důsledně kontrolovat.
17. V případě způsobu osvobození lihových aromat od spotřební daně se jedná o jinou situaci, kdy je líh osvobozený od daně použit pro výrobu léků či kosmetických přípravků. Rozdíl je v tom, že následně vyrobený výrobek (tj. výsledný lék či kosmetický přípravek) je již dále výslovně ze zákona osvobozen bez dalšího a nemusí být jeho účel při dalším prodeji dále předem deklarován [srov. např. § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních], neboť na tyto nedopadá znění § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Obdobné je tomu tak i v případě prodeje hotových nemrznoucích směsí [§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních se na § 71 odst. 1 písm. c) téhož zákona nevztahuje]. Podmínky osvobození jsou tedy u různých výrobků různé, což je však v souladu s předmětnou směrnicí.
18. Rovněž není pravdou, že by se žalovaný odklonil od svého dřívějšího stanoviska ohledně přepravek lihových aromat. Stanovisko, na které žalobce odkazuje, se změnilo toliko co do prodeje lihových aromat v malém balení 0,02 a 0,05 litru konečným spotřebitelům po jednotlivých kusech v maloobchodní síti. Žalobce však provozuje velkoobchod s lihovými aromaty a tyto neprodává konečným spotřebitelům, ale podnikatelům pro další výrobu, a to navíc v mnohem větším množství a i ve velkých litrových baleních.
19. Nakonec nesouhlasil s předložením předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, kdy měl za to, že otázky žalobce jsou formulované zavádějícím způsobem.

IV. Replika žalobce

20. Žalobce k replice ze dne 16. 12. 2019, doručené zdejšímu soudu dne 18. 12. 2019, přiložil shrnutí dostupných stanovisek k osvobození z lihu v aromatech pro použití v potravinách podle zákona o spotřebních daních, na které již odkazoval v žalobě. Podle žalobce § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nepředstavuje vazbu na způsob použití lihových aromat, ale na skutečnost, k čemu jsou tato lihová aromata určena, čemuž odpovídá také obsah rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED No. 458) ze dne 19. 11. 2003.
21. Žalovaný v rámci svého vyjádření nijak nespecifikoval, v čem má spočívat jiná právní úprava týkající se např. nemrznoucích směsí či léků a kosmetických přípravků, pokud je v nich použitý líh osvobozený od daně.

V. Duplika žalovaného

22. Ve své duplice doručené zdejšímu soudu dne 17. 2. 2020 žalovaný nad rámec svých předchozích podání nepřisvědčil námitce žalobce, že by přístup celních orgánů v této věci byl nejednotný a měnil se v čase. Z žalobcem uváděných „stanovisek“ lze zjistit, že v nich obsažené závěry platí pouze v některých případech a za určitých okolností. Přitom i z textu podsouvaného žalobcem je zřejmé, že stanovisko z roku 2008 neodpovídá zcela textu rozhodnutí Výboru pro spotřební daně při Evropské komisi, jak jej interpretuje žalobce. Pokud se týká stanoviska Celního ředitelství Olomouc z roku 2012, tak žalobce cituje pouze část textu, která se na jeho případ vůbec nevztahuje. Žalobce totiž v naprosté většině případů neprodává aroma v malém balení konečným spotřebitelům v obchodních domech, ale naopak ve větším množství dalším výrobcům potravin a nápojů.
23. Za zcela nepřipadné považoval odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 2 Afs 259/2017-32 a ve věci sp. zn. 9 Afs 108/2008. Oba tyto rozsudky se týkaly naprosto odlišných případů a nelze je vztáhnout na projednávanou situaci. Žalovaný odmítl, že by celní orgány o porušování zákona ze strany žalobce dlouhodobě věděly a jakýkoli nezákonný stav tolerovaly. Celní úřad v případě žalobce postupoval až na základě místního šetření a následné daňové kontroly. Bez takového šetření nejsou celní orgány schopny určit, jakou činností se ten který subjekt zabývá a zda dochází k porušování zákona či nikoli. V případě žalobce nemůže být pochyb o tom, že jednání žalobce bylo postiženo bezodkladně poté, co bylo ze strany celních orgánů zjištěno.

VI. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.

Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů

25. Přednostně se zdejší soud zabýval námitkou žalobce spočívající v nedostatečném vypořádání jeho odvolacích námitek. Dle ustálené judikatury správních soudů by se totiž jednalo o nepřezkoumatelné rozhodnutí pro nedostatek důvodů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63, publ. pod č. 1112/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71), což představuje vadu závažnou tak, že se jí musí správní soud zabývat i tehdy, pokud by toto žalobce nenamítal (*ex offio*). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí logicky nelze věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí obvykle bývá překážkou posouzení důvodnosti dalších žalobních námitek, což však v daném případě nenastalo.
26. Z hlediska náležitostí rozhodnutí není povinností správních orgánů se v odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým dílčím argumentům, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze správním orgánem učiněných závěrů. K témuž, avšak vzhledem k náležitostem vypořádání žalobních námitek před správními soudy, se již vyjádřil jak Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130), tak Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04). Zdejší soud přitom nevidí jediný důvod, proč by (při absenci zákonné úpravy) dané závěry nemohly být uplatněny také na řízení před správními orgány.

27. Žalovaný přednesl svůj postoj vůči námitce žalobce spočívající v nedostatečné implementaci Směrnice 92/83/EHS na str. 5 – 6 a 8 – 9 napadeného rozhodnutí, kde ji odmítl. Skutečnost, že se nevyjádřil ke všem dílčím argumentům žalobce (konkrétně se mělo jednat o (i) tvrzení spočívající v nedostatečnosti implementace z důvodu absence úpravy sledování nakládání s osvobozenými nejen lihovými výrobky; (ii) neuvedení toho, jak by mohlo být aroma, se kterým obchoduje žalobce, zneužito či použito jinak než k určenému účelu; a (iii) znevýhodnění obchodních aktivit žalobce oproti lihovým výrobkům majícím zdroj v jiném členském státě EU), nelze považovat za vadu, která způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Postoj žalovaného k námitce nesprávné implementace Směrnice 92/83/EHS z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá a stejně tak z něj lze seznat úvahy, kterými se žalovaný řídil při rozhodování o odvolání.
28. Žalovaný se nadto v rámci napadeného rozhodnutí oproti tvrzení žalobce v žalobě vypořádal s odvolací námitkou týkající se odlišného přístupu k osvobození lihu obsaženého v léčivých přípravcích či nemrznoucích směsích na str. 7 napadeného rozhodnutí, a s tvrzenou změnou ve správní praxi na str. 7 – 8 napadeného rozhodnutí, stejně tak jako s námitkou nutnosti jiného výkladu než jazykového při interpretaci pojmu uživatel dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních (str. 6 napadeného rozhodnutí). Co se týče návrhu na doplnění skutkových zjištění, žalobce neuvedl ničeho konkrétního, o co by měla tato doplněna. V takovém případě není na správním orgánu, aby dohledával za žalobce důkazní prostředky, kteréžto k odvolání nepřiložil ani jich blíže nespecifikoval.
29. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů spočívající v nevypořádání všech dílčích argumentací žalobce tak zdejší soud shledal nedůvodnou.

Osvobození lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin od spotřební daně

30. Hlavním předmětem sporu mezi účastníky řízení před správním soudem je otázka toho, zda je možné skrze vnitrostátní právní předpis vyloučit předprodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin z osvobození od harmonizované spotřební daně, resp. zda tato skutečnost není v rozporu s právem Evropské unie. Krajský soud tudíž nejprve přistoupil ke shrnutí relevantní právní úpravy a judikatury Soudního dvora Evropské unie a správních soudů České republiky týkající se daně problematiky.
31. V preambuli Směrnice 92/83/EHS je mimo jiné uvedeno, že tato byla přijata vzhledem k tomu, že „[...] je nezbytné na úrovni Společenství stanovit osvobození od daně vztahující se na zboží přepravované mezi členskými státy; [...] že je možné ponechat členským státům možnost uplatňovat osvobození od daně pro zboží, které na jejich území dochází konečného použití; [...] že členské státy by neměly být zbaveny prostředků boje proti případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití při uplatňování osvobození od daně.“
32. V čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS je stanoveno, že členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínky, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného

uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

33. Podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je od daně z lihu osvobozen také líh v látkách určených k aromatizaci
 1. nápojů přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových, nebo
 2. jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208.
34. Ustanovení § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních stanovuje, že uživatel musí uplatnit u plátce písemně osvobození lihu od daně, na které se vztahuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) téhož zákona, nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem.
35. Dle § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních je uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo § 53 stejného zákona prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.
36. Důvodová zpráva k § 71 zákona o spotřebních daních mimo jiné uvádí, že „[...] je osvobozen od daně líh obsažený ve výrobcích potravinářských, pokud obsah lihu v nich nepřesáhne stanovenou mez a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného stanoveným způsobem podle zvláštního předpisu. Při použití lihu pro jiné účely nebo při porušení pravidel denaturace se osvobození od daně neuplatní a daň musí být odvedena. Nově jsou stanoveny mírnější podmínky pro osvobození lihu obsaženého v aromatech určených k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin s výjimkou lihovin a ostatních alkoholických nápojů. Na rozdíl od současného stavu nebude třeba pro získání těchto aromat zvláštní povolení dle § 13. Je zde zavedena pouze povinnost oznámit nákup nebo dovoz aromat celnímu úřadu.“
37. Z anglického znění pokynů Výboru pro spotřební daně Generálního ředitelství pro daňovou a celní unii Evropské komise ze dne 19. 11. 2003, zn. TAXUD/2746/2003 (dále jen „pokynů výboru pro spotřební daně“), dostupného z: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Intranet/Aduanas/Manuales/IIIEE/Comite_Accisas/ced458en.pdf (který je znám oběma účastníkům řízení před správním soudem), vyplývá, že osvobození stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice 92/83/EHS se uplatní na látky určené k aromatizaci pod kódy kombinovaných nomenklatur 1302 1930, 2106 9020 a 3302 počínaje okamžikem jejich výroby či dovozu.
38. Soudní dvůr Evropské unie (osmý senát) ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2007 ve věci C-63/06 o předběžné otázce k výkladu Směrnice 92/83/EHS stanovil, že „[č]lánek 27 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů je třeba vykládat tak, že ukládá členským státům povinnost osvobodit od harmonizované spotřební daně líh dovezený na celní území Evropské

unie a obsažený v čokoládových výrobcích určených k přímé spotřebě za podmínky, že obsah alkoholu v těchto výrobcích nepřesahuje 8,5 litru na 100 kg výrobku.“

39. V rozsudku Soudního dvora Evropské unie (třetího senátu) ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-163/09 bylo o předběžné otázce týkající se čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice 92/83/EHS rozhodnuto tak, že „[č]lánek 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že přiznání osvobození od daně, které je upraveno v tomto ustanovení, může podléhat splnění takových podmínek, jaké jsou stanoveny vnitrostátní právní úpravou, o kterou se jedná ve sporu v původním řízení, totiž omezení okruhu osob oprávněných podat žádost o vrácení daně, lhůta čtyř měsíců pro podání takovéto žádosti a stanovení minimální částky pro vrácení, pouze pokud z konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností vyplývá, že tyto podmínky jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedeného osvobození od daně, jakož i pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda se u podmínek stanovených touto právní úpravou jedná o tento případ.“
40. V předcházejícím odstavci uvedenému rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-163/09 předcházelo stanovisko generální advokátky J. K., přednesené dne 15. 7. 2010, ve kterém mimo jiné uvedla, že v osvobození od spotřební daně v rámci článku 27 Směrnice 92/83/EHS představuje pravidlo, zatímco jeho odmítnutí výjimku. Z toho vyplývá, že v případě odmítnutí od spotřební daně nebo vrácení již odvedené spotřební daně musí existovat konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o zneužití. Generální advokátka spatřovala zneužití daňového režimu také v tom, že by osvobozené výrobky mohly být použity k jiným účelům, než které jsou uvedeny v čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice 92/83/EHS.
41. Zdejší soud předně uvádí, že není možné zlehčovat požadavek zkoumání řádnosti transpozice směrnice Evropské unie (dříve Evropských společenství) do vnitrostátního práva, tj. mimo jiné i správnost promítnutí jejího obsahu ve vnitrostátní úpravě, toliko odkazem na skutečnost, že byl zákon o spotřebních daních vydán za účelem implementace předpisů Evropských společenství. I za této situace může dojít k nedostatečnému či snad nesprávnému převzetí směrnici stanovených pravidel, a to např. z důvodu neadekvátního předkladu daně směrnice do úředního jazyka, lingvistické nepřesnosti či lidské chybě.
42. Dále je nutné konstatovat, že oproti výkladu žalovaného považuje krajský soud přistoupení k osvobození výrobků uvedených v čl. 27 Směrnice 92/83/EHS za povinnost členských států, nikoliv možnost. Ač je v české verzi směrnice uvedeno, že „členské státy mohou osvobodit“, nejedná se o adekvátní překlad, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-63/06. I přesto, že zmiňovaný rozsudek obsahově dopadá zejména na čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice 92/83/EHS, Soudní dvůr v této věci přezkoumával navíc čl. 27 odst. 1 směrnice, které se vztahuje pro všechna písmena daného ustanovení, tj. i pro nynější věc rozhodné písm. e). Lze tak obecně uzavřít, že členské státy mají povinnost všechny výrobky vyjmenované v čl. 27 odst. 1 písm. a) až f) Směrnice 92/83/EHS osvobodit.
43. I přes v předcházejícím odstavci uvedenou povinnost mají členské státy podle čl. 27 odst. 1 Směrnice 92/83/EHS 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. Mezi zneužití daňového režimu se dle stanoviska generální advokátky uvedené v bodě 40 odůvodnění tohoto rozsudku řadí také využití osvobozených výrobků k jiným účelům, než které jsou

v čl. 27 odst. 1 písm. a) – f) Směrnice 92/83/EHS uvedeny. Tedy i přesto, že se dle pokynů výboru pro spotřební daně (blíže viz bod 37 odůvodnění tohoto rozsudku) osvobození od spotřební daně uplatní na látky určené k aromatizaci pod kódy kombinovaných nomenklatur 1302 1930, 2106 9020 a 3302 počínaje okamžikem jejich výroby či dovozu, mají členské státy stále možnost si samy stanovit podmínky pro jejich osvobození dle čl. 27 návětí odst. 1 Směrnice 92/83/EHS.

44. V čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice 92/83/EHS je uvedeno, že líh používaný pro výrobu přísad (tj. látek určených k aromatizaci dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních) je osvobozený v případě, že jsou tyto použity pro výrobu potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Z ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) bodů 1. a 2. vyplývá, líh v látkách určených k aromatizaci je osvobozen od spotřební daně, pokud jsou tyto použity k aromatizaci (i) nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových, či (ii) jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208.
45. Podle nařízení Komise (EU) č. 1006/2011, kterým se s účinností od 1. 1. 2012 mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, patří pod položku KN 2207 etylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více; etylalkohol a ostatní destiláty, denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu; a pod položku KN 2208 etylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje.
46. Jak ze znění čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice 92/83/EHS, tak z § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních tedy vyplývá, že daná aroma lze použít pouze za účelem „ochucení“ nápojů či potravin, které však nesmějí být (zjednodušeně řečeno) alkoholické. Soud se v tomto shoduje s názorem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě a konstatuje, že je více než žádoucí, aby existovaly v právní úpravě nástroje zabraňující tomu, aby látky uvedené v § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních byly použity pro aromatizaci lihovin KN 2208, a to zejména těch pocházejících z nelegální výroby. Tímto by totiž nejenže docházelo ke zneužití daňového režimu, ale také k ohrožení zdraví osob, kdy by se z nelegálně vyrobeného lihového nápoje, který může být zdraví škodlivý, příp. nepoživatelný, došlo k výrobě běžně konzumovatelné lihoviny.
47. Dle názoru krajského soudu se v případě omezení osvobození látek určených k aromatizaci dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních tak, že se jejich osvobození vztahuje pouze na uživatele ve smyslu § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, jedná o přiměřený nástroj sloužící k zabránění zneužití daňového režimu, který vyplývá z konkrétních a objektivně přezkoumatelných skutečností, tj. zamezení nelegální výroby lihovin kódu nomenklatury 2208 mimo daňový sklad a bez vědomí správce daně. Nadto se oproti tvrzení žalobce jedná se pouze o omezení spočívající v předprodeji daných látek, nikoliv o jejich celkové vyloučení z osvobození od spotřební daně. Pokud uživatel nakoupí látky určené k aromatizaci přímo u výrobce jakožto plátce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, zůstávají tyto osvobozené od spotřební daně, kdy je uživatel oprávněn (resp. povinen) v souladu s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních u plátce písemně uplatnit osvobození od daně.
48. Na základě uvedeného v bodech 30 - 47 odůvodnění tohoto rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že podmínka pro uplatnění osvobození látek určených k aromatizaci dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních stanovená v § 72 odst. 1 ve spojení s § 3 písm.

i) téhož zákona neodporuje účelu a záměru Směrnice 92/83/EHS, když v čl. 27 odst. 1 písm. f) této směrnice je umožněno členským státům si stanovit podmínky nezbytné mj. pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedeného osvobození od daně a pro předcházení zneužití daňového režimu. Zdejší soud tudíž nepřistoupil ani k předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, ani k aktivaci zásady přímého účinku Směrnice 92/83/EHS, neboť dle jeho názoru v posuzovaném případě nedošlo k její nesprávné implementaci.

49. Co se týče argumentace ostatními osvobozenými výrobky na bázi lihu dle § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jako jsou léčivé a kosmetické přípravky či nemrznoucí kapaliny, zdejší soud se v tomto plně shoduje s obsahem vyjádření žalovaného k žalobě. I v případě těchto výrobků nesmí uživatel líh, který nabyt k výrobě tohoto zboží jako osvobozeného od daně, dále přeprodávat. Musí jej použít pro účel, který uvedl plátcí. Rozdíl je však v tom, že následně vyrobený výrobek je již dále ze zákona od spotřební daně výslovně osvobozen bez dalšího a jeho účel nemusí být při dalším prodeji dále předem deklarován [např. § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních]. Tudíž pokud subjekt nabude líh osvobozený od daně za účelem výroby lihového aroma [§ 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních], musí také z tohoto lihu lihové aroma vyrobit a dále je jako osvobozené od daně prodat pouze uživateli, který u něj uplatní osvobození od daně a sám použije toto lihové aroma pouze pro účel, pro který bylo osvobozeno [§ 71 odst. 1 písm. c) a § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve spojení s § 3 písm. i) téhož zákona]. Zatímco pokud subjekt nabude líh osvobozený od daně za účelem výroby léků [§ 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních], musí tento líh pro výrobu léků skutečně použít, ale dále může tyto léky již prodávat jako osvobozené od daně bez dalšího [§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních se na písm. b) nevztahuje]. Podobná situace je také u lihových čističů a nemrznoucích směsí, kde se používá tzv. denaturovaný líh [§ 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních], které lze po výrobě rovněž prodávat jako osvobozené od spotřební daně z lihu bez dalšího [§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních se na písm. e) nevztahuje]. Podmínky osvobození jsou tedy u různých výrobků různé, což však není nijak v rozporu s účelem a cílem Směrnice 92/83/EHS.
50. Žalobce dále z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 10 Afs 170/2016 dovozoval, že přeprodejem látek určených k aromatizaci ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nedochází k porušení účelu jeho použití tak, jak tvrdí žalovaný. K tomuto zdejší soud uvádí, že je třeba rozlišovat mezi účelem užití, který byl v případě žalobcem odkazovaného rozsudku rozhodný pro stanovení, zda u daného minerálního oleje vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a samotným užitím. Účel užití soud chápe jako vymezení toho, jak má být daný výrobek spotřebován (v nyní projednávaném případě tedy pro aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin), přičemž pojem užití je nutno chápat jako akt samotného spotřebování. Přitom z § 72 zákona o spotřebních daních vyplývá, že osvobození od spotřební daně může uplatnit pouze uživatel, a to uživatel ve smyslu § 3 písm. i) stejného zákona, tj. subjekt, který osvobozený líh nejen přijme, ale i sám užije, tj. spotřebuje. Další prodej výrobku přitom není možné chápat jako jeho upotřebení. Pokud tedy určitý subjekt uplatnil u plátce daně nárok na osvobození, přičemž deklaroval, že daný výrobek užije, tj. spotřebuje, k účelu s jehož naplněním zákon pojí osvobození od daně, soud konstatuje, že užil-li ho jinak, než deklaroval (tj. i pokud jej přeprodal), uplatnil nárok neoprávněně, čímž mu ve smyslu § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

51. Žalobcovu námitku týkající se znevýhodnění tuzemských subjektů při dodání do ostatních členských zemí Evropské unie shledal zdejší soud jako opožděnou, neboť tuto uplatnil žalobce poprvé až v příloze repliky, tj. po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.).
52. Naposledy žalobce v souvislosti s námitkou osvobození látek určených k aromatizaci od spotřební daně i při jejich přeprodeji argumentoval tak, že mu nemůže být přičítána k tíži změna názoru správce daně na danou problematiku v roce 2017. Žalobce přitom odkázal na stanovisko Celního ředitelství Olomouc ze dne 11. 6. 2012, zn. 2652-4/2012-130100-23, ze kterého vyplývá, že osvobození od spotřební daně se uplatní i na přeprodej lihových aromat, a kterým se žalobce v dobré víře řídil.
53. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v rámci řízení před správcem daně disponoval také stanoviskem Generálního ředitelství cel ze dne 22. 3. 2017, v rámci kterého byl vyrozuměn o přístupu žalovaného, dle kterého výrobce látek určených k aromatizaci může tyto jako osvobozené prodat pouze subjektu, který je nepoužije k jinému účelu než deklarovanému v § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Dle názoru zdejšího soudu byl tudíž žalobce ve smyslu požadavku uvedeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 259/2017 poučen o jeho případném protiprávním jednání (tj. přeprodeji lihových aromat jako osvobozených dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních). V tomto byl ostatně upozorněn na skutečnost, že dané stanovisko Celního ředitelství Olomouc z roku 2012 není v souladu s ustáleným názorem Generálního ředitelství cel. Z toho důvodu krajský soud nepřistoupil k provedení žalobcem navrhovaných protokolů o místním šetření, neboť tyto shledal nadbytečnými.
54. Ze „stanoviska“ žalovaného z roku 2008, jehož obsah je znám oběma účastníkům řízení, dle názoru zdejšího soudu rozhodně nevyplývá, že by měla být lihová aroma osvobozena od daně od okamžiku výroby a dále. Žalovaný se v návaznosti na pokyny výboru pro spotřební daně (blíže viz bod 37 odůvodnění tohoto rozsudku) pouze vyjadřoval k požadavkům na doklady pro pohyb lihových aromat spadajících pod určité kódy nomenklatury podle směrnice 92/12/EHS.
55. Soud tudíž na základě uvedeného v bodech 30 - 54 uzavírá, že žalobci vzhledem k přeprodeji látek určených k aromatizaci ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň dle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o této věci, a tedy se stal plátcem dle § 4 odst. 1 písm. b) bod 2. stejného zákona. Související žalobní námitky krajský soud vyhodnotil jako nedůvodné.

Nezákonnost penále

56. K napadenému rozhodnutí v rozsahu k platebním výměrům na penále žalobce namítal, že se za daná zdaňovací období nestal plátcem spotřební daně z lihu za zdaňovací dle § 4 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona o spotřebních daních, a tudíž mu nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. b) této věci. S touto argumentací se zdejší soud vypořádal již v bodech 30 - 54 odůvodnění tohoto rozsudku, na které v souvislosti s tímto odkazuje.
57. Krajský soud tudíž i námitku nezákonnosti platebních výměrů na penále shledal nedůvodnou.

V. Shrnutí a náklady řízení

58. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
59. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. května 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu