



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. ve věci

žalobce: **AROCO, spol. s r.o.**, IČO: 43870571  
sídlem Spojovací 798/31, Praha 9  
zastoupeného Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem,  
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2021, č.j. 48698/2021-900000-313

**t a k t o :**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

- 1 Žalobce se žalobou podanou Městskému soudu v Praze dne 9. 11. 2021 domáhal přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel, (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován též správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 20. 9. 2021, č.j. 48698/2021-900000-313 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný nevyhověl podanému odvolání a potvrdil celkem devět rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán 1. stupně“ nebo „celní úřad“) ze dne 29. 9. 2020, č.j. 684310/2020-510000-32.2, č.j. 684349/2020-510000-32.2, č.j. 684363/2020-510000-32.2, č.j. 684412/2019-510000-32.2, č.j. 684430/2020-510000-32.2, č.j. 684552/2020-510000-32.2, č.j. 684510/2020-510000-32.2, č.j. 684554/2020-510000-

32.2 a č.j. 684559/2020-510000-32.2 (dále společně jen „prvostupňová rozhodnutí“ nebo „platební výměry“). Prvostupňovými rozhodnutími správní orgán 1. stupně doměřil žalobci spotřební daň z lihu u žalobcem vyrobených lihových aromat (a barviv) za zdaňovací období duben 2015 až prosinec 2015 v celkové výši 505.020 Kč a související penále ve výši 101.004 Kč, neboť neshledal důvody pro osvobození lihu obsaženého v dotčených výrobcích od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona č. 355/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

- 2 Z obsahu správního spisu Městský soud v Praze zjistil, že platební výměry byly vydány s tím, že za jejich odůvodnění se v souladu s § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) považuje příslušná zpráva o daňové kontrole. Zprávou o daňové kontrole č.j. 7412-12/2020-510000-52 ze dne 21. 9. 2020 celní úřad ukončil u žalobce kontrolu zahájenou dne 22. 11. 2017 a rozšířenou dne 20. 3. 2018 a 19. 7. 2018. Předmětem kontroly bylo prověření údajů v daňových přiznáních ke spotřební dani z lihu podle zákona o spotřebních daních za zdaňovací období duben 2015 až prosinec 2015. Daňová kontrola spočívala v kontrole dodržování podmínek výdajů z daňového skladu dle evidence žalobce v případech deklarovaných jako výdej lihu osvobozeného od daně dle § 71 zákona o spotřebních daních a kontrola prodeje produktů zaměřená na dodržení podmínek uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu dle § 72 zákona o spotřebních daních. Celní úřad konstatoval, že žalobce je mimo jiné výrobcem tzv. lihových aromat určených k aromatizaci různých potravinářských produktů. U části těchto lihových aromat celní úřad zjistil, že některá z nich žalobce prodával neoprávněně jako osvobozená od spotřební daně z lihu.
- 3 Celní úřad ve zprávě o kontrole akcentoval odlišné nastavení postupu při uplatnění osvobození od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. a) a c) zákona o spotřebních daních a při uplatnění osvobození od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, s tím, že právní úprava vychází z článku 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS. V případě osvobození od daně dle § 71 odst. 1 písm. a) a c) zákona o spotřebních daních podmínil zákonodárce možnost osvobození od daně z lihu jejím písemným uplatněním u plátce daně nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení do volného daňového oběhu plátcem. Tuto možnost poskytl pouze uživateli, což dle celního úřadu vyplývá z ust. § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních, dle něž líh osvobozený podle § 71 odst. 1 písm. a) a c) zákona o spotřebních daních již nelze dále opakovaně prodávat. Naproti tomu v případě osvobození podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je jedinou omezující podmínkou nepřekročení taxativně stanoveného obsahu lihu ve 100 kg výrobku, přičemž rozdílně je stanovena hranice pro výrobky čokoládové a výrobky ostatní. Dle celního úřadu tedy pro účely zákona o spotřebních daních nejsou osoby nakládající s výrobky obsahujícími líh osvobozený od daně dle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních v postavení uživatele vybraných výrobků osvobozených od daně. Jelikož možnost nakládání s takovými výrobky není zákonem o spotřebních daních žádným způsobem omezena, mohou být tyto výrobky dále i opakovaně prodávány. Dle názoru celního úřadu je tím zajištěna možnost získání látek určených k aromatizaci obsahujících líh osvobozený od daně všemi konečnými spotřebiteli (tedy i širokou skupinou spotřebitelů v domácnostech). Diferenciovaný postup při posouzení řádného nakládání s látkami určenými k aromatizaci osvobozenými od daně z lihu celní úřad uplatňuje i v případě jejich prodeje do jiného členského státu; u látek určených k aromatizaci osvobozené od

daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních tak shledal nemožnost dodávat je do jiného členského státu osvobozené od daně podle tohoto zákona. Naproti tomu možnost prodeje látek určených k aromatizaci osvobozených od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních není zákonodárcem (při splnění podmínky nepřekročení taxativně stanoveného množství lihu ve 100 kg výrobku), žádným způsobem omezen. Z uvedených důvodů celní úřad došel ve zprávě o kontrole k závěru, že u některých lihových aromat prodaných žalobcem jako osvobozené od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nejsou pro takové osvobození splněny zákonem stanovené podmínky. Tato aroma ale celní úřad v rámci kontroly hodnotil dále rovněž i podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a u těch, u kterých zjistil, že naplňují tuto možnost osvobození od daně z lihu, jejich osvobození uznal jako oprávněné, u ostatních konstatoval nesplnění podmínek pro osvobození podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, neboť množství lihu obsaženého v těchto výrobcích převyšovalo limit stanovený v citovaném ustanovení zákona o spotřebních daních.

- 4 Žalovaný v napadeném rozhodnutí u všech žalobcových výrobků, ke kterým se vztahují platební výměry, ohledně nemožnosti osvobození podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních přisvědčil celnímu úřadu. Žalovaný předestřel relevantní právní úpravu, shrnul, že v principu je osvobození od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních konstruováno tak, že osvobodit lze pouze takový líh v látkách určených k aromatizaci, u nichž je zajištěna kontrola nad tím, zda je uživatel (zpravidla kupující) skutečně užije způsobem, pro který byly osvobozeny od daně z lihu. Žalovaný se ztotožnil s právním názorem celního úřadu ohledně aplikace osvobození od daně z lihu, uvedl, že právní názor je souladný i s vnitřním předpisem Celní správy ČR, kterým je Metodická informace č. 10/2018 – Sjednocení činnosti Celní správy České republiky v oblasti správy daně z lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci, z něž vyplývá, že za uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat pouze subjekt, který líh osvobozený od daně nejen přijme, ale i sám užije. Za účel užití však není možné považovat další prodej.
- 5 Žalovaný nepřisvědčil odvolací námitce, dle níž právní úprava zákona o spotřebních daních je v rozporu se článkem 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS a je tedy namíste přímá aplikace této směrnice. Dle žalovaného česká právní úprava v ust. § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních osvobození nastolené směrnicí v článku 27 odst. 1 písm. e) připouští, proto je zbytečná polemika o chybném překladu, zda členské státy „mohou“ či „musí“ výrobky osvobodit. Zásadní pro projednávaný případ je, že směrnice 92/83/EHS členským státům výslovně v článku 27 odst. 1 umožňuje stanovit si pro takové osvobození vlastní podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Dle žalovaného je z ustanovení § 3 písm. i), dříve písm. j), zákona o spotřebních daních zřejmé, že za uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat pouze subjekt, který líh, jemuž bude přiznán status osvobozeného, nejen přijme, ale i sám užije; prodej dalšímu uživateli není u lihu povolen (ten je možný pouze v případě osvobozených minerálních olejů). Výrobky obsahující líh ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních předprodávat dalšímu uživateli, ani nikomu jinému nelze. Ve všech předmětných případech žalobce nepochybně prodal vybrané výrobky osobám, ať již

fyzickým či právnickým, které nejsou v postavení uživatele ve smyslu § 3 písm. i), dříve písm. j), zákona o spotřebních daních.

- 6 S ohledem na další odvolací námitky žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že v případě osvobození od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je třeba pro úspěšné osvobození nejen to, aby osvobozovaný výrobek měl parametry stanovené v tomto ustanovení, ale musí být současně splněny i všechny další podmínky stanovené v zákoně o spotřebních daních: s ohledem na § 12 odst. 1 a zejména s ohledem na § 72 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 3 písm. i), dříve písm. j), zákona o spotřebních daních je pro úspěšné osvobození třeba, aby uživatel (kupující) uplatnil u plátce (prodávajícího) písemně osvobození od daně nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem. Nikdo z odběratelů předmětných výrobků u něj písemně takové osvobození od spotřební daně z lihu ani neuplatnil.
- 7 K odvolací námitce, podle níž v dokumentu Evropské komise, Výboru pro spotřební daně Generálního ředitelství daňové a celní unie ze dne 19. 11. 2003, CED No 458, TAXUD/2746/2003 (dále jen „dokument CED No 458“), je potvrzeno osvobození od daně podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS jednak u přísad (aromat) a jednak u výrobků spadající pod kódy KN 1302 1930, 2106 9020 a 3302, žalovaný objasnil, že tento dokument se podle svého obsahu správně týká pouze přísad spadajících do kódu KN 1302 19 30, do kódu KN 2106 90 20 a do kódu KN 3302, nadto se nejedná o obecně závazný právní předpis.
- 8 K odvolací argumentaci judikaturou vysokých soudů žalovaný uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č.j. 10 Af 170/2016-47 se nyní projednáváné problematiky lihu vůbec netýká, neboť se týká zdanění minerálního oleje. Ani rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. 4. 2007 ve věci C-63/06 se netýká projednáváné věci, jeho podstatou je otázka, zda mají členské státy s ohledem na jiné jazykové verze směrnice možnost či povinnost dotčené výrobky osvobodit. Česká právní úprava přitom osvobození připouští. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-163/09 se pak zabývá lhůtou pro podání žádosti o osvobození od daně a výši vrácení daně, což opět není předmětem projednáváné věci. Rovněž stanovisko generální advokátky není dle žalovaného v rozporu s napadeným rozhodnutím. Žalovaný v souladu s ním shledal, že pro osvobození od daně nestačí předběžné určení účelu použití, ale je třeba, aby vybrané výrobky byly pro tento účel použity, pro který byly osvobozeny, skutečně použity. K odvolací námitce stanoviskem Celního ředitelství Olomouc z roku 2012 žalovaný uvedl, že se jedná o exces a názor v něm uvedený, dle něž u malých balení aromat prodávaných konečným spotřebitelům není třeba plnit daňové povinnosti, které se týkají výrobků ve větším balení, odporuje zákonu o spotřebních daních i směrnici 92/83/EHS, navíc žalobce provozuje velkoobchod, takže na jeho případ tento názor ani nedopadá. K odvolací námitce o aplikaci osvobození od spotřební daně z lihu u lihových aromat, která žalobce dodal do jiných členských států (na Slovensko), se žalovaný vyjádřil v tom smyslu, že osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nelze v kontextu daných podmínek aplikovat na území jiného členského státu. Institut osvobození od spotřební daně je provázán s principem spotřeby, dle kterého jsou k rozhodování o tom, zda bude konkrétní zboží osvobozeno, kompetentní pouze orgány státu, ve kterém má ke spotřebě dojít. Je-li proto vybraný výrobek propuštěn ke spotřebě

na území České republiky spolu s uplatněním osvobození od daně, měl by být na území České republiky spotřebován. Daňové orgány České republiky ostatně ani nemohou vykonávat daňový dozor mimo území České republiky, stěží by tak bylo možné kontrolovat, zda lihová aromata dodaná žalobcem do jiného členského státu byla skutečně užita k účelu, k jakému byla podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních určena.

- 9 Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že i kdyby připustil možnost osvobození předmětných výrobků od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, bylo by třeba v souladu s § 6 ve spojení s § 74 a § 75 zákona o spotřebních daních takové osvobození také řádně prokázat, a to dokladem o osvobození lihu, který musí mj. obsahovat prohlášení, že v ceně vybraných výrobků není obsažena spotřební daň, musí rovněž obsahovat objemové procento lihu ve výrobku a musí obsahovat informaci, že se jedná o líh osvobozený od spotřební daně s odkazem na ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních. Žalovaný konstatoval, že prošel všechny žalobcem předložené doklady – faktury, resp. dodací listy s výrobky, z nichž je spotřební daň z lihu doměřována, avšak ani jeden z těchto dokladů nespĺňuje náležitosti stanovené v § 6 ve spojení s § 74 a § 75 zákona o spotřebních daních.
- 10 K odvolací námitce přepjatého formalismu žalovaný uvedl, že realizace nápravy protizákonného stavu rozhodně není přepjatým formalismem. K odvolací námitce změny zavedené správní praxe a legitimního očekávání žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020 č.j. 1 Afs 4/2019-54 uvedl, že si k této otázce vyžádal stanovisko správního orgánu 1. stupně, zjistil, že u žalobce byla v minulosti provedena daňová kontrola se zaměřením na spotřební daň z lihu, avšak z jejích závěrů nelze vycházet, neboť skutkový stav při kontrole v roce 2009/2010 byl jiný oproti skutkovému stavu v nyní projednávaných případech. U žádného nynějšího případu nebylo žalobcem prokázáno, že by u něj v souladu s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních byl nárok na osvobození uplatněn. Žádný z objednavatelů (potenciálních „uživatelů“) osvobození od daně z lihu po žalobci ani nepožadoval. Ani žalobcem namítané místní šetření konané v roce 2012 nemohlo vyvolat legitimní očekávání, neboť účel místního šetření je jiný než rozhodnout o daňové povinnosti. Názor vyslovený ve stanovisku Celního ředitelství Olomouc z roku 2012 je dle žalovaného jednak excesem a navíc nebyl ani určen žalobci, nemohl tedy u něj založit žádné oprávněné očekávání ve vztahu k nyní projednávaným případům. Ani další žalobcem zmíněný případ, kdy žalobce v roce 2016 zaslal správci daně doklady a správce daně na ně nereagoval, nemohlo dle žalovaného vyvolat u žalobce u zdanění či osvobození možnost postupovat jinak, než jak stanovují daňové právní předpisy. Žalovaný pak s odkazem na dopis ministerstva financí ze dne 6. 1. 2014 nazvaný Odpověď na dotaz uvedl, že žalobci bylo již od ledna roku 2014 zřejmé, jak má u aromat ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních postupovat. Za tohoto stavu nelze hovořit o legitimním očekávání. Žalovaný neshledal ani nezákonnou správní praxi. Odmítl, že by celní úřad v minulosti aproboval nesprávný postup žalobce, připomněl, že odpovědnost za správnost údajů v daňovém přiznání je pouze věcí daňového subjektu.
- 11 Proti závěrům žalovaného v napadeném rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

- 12 Žalobce v ní po rekapitulaci skutkového stavu a průběhu správního řízení namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném výkladu zákona o spotřebních daních ve vztahu k osvobození včetně nepřihlédnutí žalovaného ke směrnici 92/83/EHS, v nesprávném vyhodnocení aplikace osvobození při dodání minibalení aromat do jiného členského státu, v překročení mezí správního uvážení ve vztahu k aplikaci osvobození a v nezákonné změně správní praxe. Dále žalobce namítá vady správního řízení spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu.
- 13 Konkrétně žalobce v podané žalobě nesouhlasil s tím, jak žalovaný vyložil pojem „látky určené k aromatizaci“ ve spotřebitelském minibalení při posuzování osvobození podle ust. § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil doměření spotřební daně z minibalení aromat (resp. spotřebitelského minibalení látek určených k aromatizaci určených pro konečného spotřebitele), která žalobce prodal v kontrolovaných obdobích v rámci České republiky subjektům, jež nakoupená aromata dále přeprodávaly konečným spotřebitelům, tj. nespotebovávaly je k účelu, k nimž ho předurčil výrobce (k aromatizaci potravin při jejich výrobě); a aromat v balení pro konečného spotřebitele dodávaných do jiných zemí EU (v kontrolovaném období šlo konkrétně o Slovensko). Podle žalobce látkami určenými k aromatizaci se obecně rozumí potraviny, které nejsou určené ke spotřebě jako takové, ale které jsou přidávány do potravin určených ke konečné spotřebě za účelem dodání nebo úpravy vůně nebo chuti (viz. Nařízení EP a Rady (ES) č. 1334/2008 ze dne 16. 12. 2008, čl. 3, odst. 2, písm. a). Jinak řečeno, jedná se o konečné výrobky, které jsou určené k aromatizaci potravin, byť obsahují líh. V této souvislosti žalobce upozornil na stanovisko celní správy k dopravě aromat z 17. 8. 2007, č.j. 2007/2517/23, kde je konstatován chybný překlad čl. 27, odst. 1 směrnice 92/83/EHS, v překladu je chybně uvedeno, že členské státy „mohou“ osvobodit, dle originálního znění však „musí“ osvobodit. Chybnost překladu žalobce demonstroval citací různých jazykových verzí příslušné části směrnice. Namítl, že žalovaný svým výkladem omezil aplikaci osvobození pouze na případy prodeje konečným „uživatelům“, kteří jsou konečnými spotřebiteli a kteří aromata použijí výhradně k aromatizaci potravin. Žalovaný použil jazykový (gramatický) výklad zákona o spotřebních daních, použil metodu přímočaré interpretace právní normy z jejího textu. Žalovaný ale měl vnímat také systematický výklad zákona. Ten vyžaduje posoudit také vazbu ustanovení národního předpisu na unijní právo. Unijní právo přitom předpokládá, že se tyto výrobky, osvobozené od spotřební daně, již po jejich samotné výrobě dostanou ke konečnému spotřebiteli také osvobozené od spotřební daně, a to bez rozdílu. Ani jejich pře prodej v rámci obchodních řetězců by tedy na jejich osvobození neměl mít vliv. K tomu žalobce odkázal také na guideline, který byl přijat Výborem pro spotřební daně, a současně byl českou daňovou zprávou prodiskutován ve dnech 3. a 4. 5. 2005 se zástupci legislativy SD Ministerstva financí Slovenské republiky a se zástupci SD Ministerstva financí Rakouska. Žalobce zmínil i historický výklad, tím dovedl, že zákon o spotřebních daních reagoval na povinnost osvobození lihu v těchto látkách určených k aromatizaci právě na základě příslušné směrnice, která toto osvobození ukládá. Určitě ale zákonodárce neměl na mysli, že bude konečné spotřebitele diskriminovat vůči podnikatelským subjektům, které tyto lihové výrobky přímo zapracovávají do potravin. To by pak nemuselo být toto ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních doplněno nově, na rozdíl od předchozí právní úpravy,

právě o tento druh osvobození lihu v látkách určených k aromatizaci potravin. S přihlédnutím k teleologickému výkladu pak žalobce připomněl princip formální správnosti, resp. zásadu rovnosti významu pro jakéhokoliv adresáta tohoto ustanovení. Odkázal na rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED No. 458) ze dne 19. 11. 2003 a na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020 č.j. 31 Af 47/2019-71, z nichž plyne, že členské státy mají povinnost, nikoli možnost *osvobodit výrobky uvedené v čl. 27 směrnice 92/83/EHS od daně*. Žalobce k tomu citoval i bod 18. rozsudku Soudního dvora EU č. C-63/06, který považuje v dané věci za stěžejní. Žalobce se naproti tomu vymezil proti názoru uvedenému v bodech 46 – 48 rozsudku Krajského soudu v Brně č.j. 31 Af 47/2019-71, že aplikace osvobození se omezí pouze na uživatele *ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních a že toto omezení neodporuje účelu směrnice 92/83/EHS*. Podle žalobce *jednak odkazovaný rozsudek krajského soudu řešil přepravek všech aromat, nikoli pouze aromat ve spotřebitelských minibaleních, jednak v rozsudku krajský soud nezohlednil metodu komparativní (nevzal v potaz, že směrnice 92/83/EHS obecně osvobozuje líh ve smyslu čl. 27 bez ohledu na to, jestli je tento v konečných výrobcích dále přeprodáván či nikoliv, pojem „uživatel“ je specifíkem české implementace, ani okolní státy EU osvobození neomezují), a jednak krajský soud učinil nesprávný závěr, že omezení osvobození pouze na „uživatele“ v případě spotřebitelských minibalení je nezbytné „pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedeného osvobození od daně a pro předcházení zneužití daňového režimu“.*

- 14 Na podporu svého právního názoru ohledně komparativní metody nepoužité krajským soudem žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, zaměřenou na obdobnou problematiku, řešící také článek 27 odst. 1, ale písm. f) *směrnice 92/83/EHS* (ve vztahu k čokoládovým výrobkům), z níž žalobce dovozuje realizovaný princip aplikace osvobození, které lze aplikovat i na ostatní výrobky obsahující líh. Citoval z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C163/09 ze dne 9. 12. 2010, ze stanoviska generální advokátky Juliane Kokott přednesené dne 15. 7. 2010 a z rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED No. 458) ze dne 19. 11. 2003, které se týká lihových aromat. Dovodil, že mají jedno společné, a to osvobodit uvedené výrobky v rámci celé EU, i v případě budou-li tyto lihové výrobky dováženy, popř. pořizovány z jiného členského státu, kde nemusí být dokonce ani předmětem spotřební daně, tedy vybranými výrobky. Žalobce připustil, že jednotlivé členské státy si samy určí podmínky, za jakých bude osvobození od spotřební daně aplikováno, zákaz dalšího prodeje však podle něj mezi tyto podmínky nemůže patřit, neboť by to bylo omezujícím faktorem pro zajištění volného pohybu zboží po území EU.
- 15 Na podporu svého právního názoru ohledně nesprávného závěru krajského soudu o nezbytnosti omezení aplikace osvobození žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C163/09 ze dne 9. 12. 2010, z něž vyplývá, že k omezení aplikace osvobození by mělo dojít jen v případech, „...pokud z konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností vyplývá, že tyto podmínky jsou nezbytné zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedeného osvobození od daně, jakož i předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“ Krajský soud v Brně došel k nesprávnému závěru, že omezení je nutné pro předcházení daňovým únikům. S tím žalobce nesouhlasí, neboť zneužití aroma v minibalení pro konečného spotřebitele pro jiné účely než pro výrobu potravin (v domácnosti), tj. pro výroby podléhající spotřební dani, je jednak sensoricky nevhodné, ale i krajně neekonomické. Na příkladu rumového aroma pak

žalobce demonstroval, že nákup minibalení koncentrovaného aroma za maloobchodní cenu a jeho použití pro výrobu tuzemského rumu by bylo jasně ekonomicky neefektivní. Kromě upozornění na ekonomickou nevýhodnost žalobce zmínil i skutečnost, že u aromat určených pro konečné spotřebitele (kam se řadí i aroma ve spotřebitelských 20 ml baleních) je na rozdíl od aromat pro profesionální výrobu potravin odstraněna potenciální nebezpečnost. Proto se rozdílně staví k oběma skupinám aromat i legislativa, která aroma určená konečným spotřebitelům nereguluje tak přísně, což vyplývá zejména z Nařízení Evropského parlamentu a rady (ES) č. 1334/2008 ze dne 16. prosince 2008 a Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1272/2008 ze dne 16. prosince 2008.

- 16 Žalobce zpochybňoval smysl omezení aplikace osvobození pouze na uživatele, namítal, že přeprodejem konečného výrobku, kterým aroma je, se jeho povaha a účel užití nemění, tj. jedná se stále o konečný výrobek, který je určen k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh. Pokud by se přeprodejem povaha výrobku měnila, pak by při jakémkoliv přeprodeji jakéhokoliv výrobku (včetně živých zvířat apod.) tento výrobek musel být pro účely celního řízení vždy přeřazen do speciální kategorie „zboží k dalšímu přeprodeji“, na které by celní úřad používal jiný, specifický režim, odlišný od toho, kdyby bylo zboží prodáno již přímo konečnému spotřebiteli, tj. bylo ponecháno v té kategorii, která odpovídá jeho primárnímu určení. Tak tomu v praxi nicméně není. Při celních řízeních (bez ohledu na to, zda je produkt dále přeprodáván) je v převažující většině případů zachováno zařazení původní, které určuje jeho účel. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 170/2016-47 ze dne 12. 10. 2016, ve kterém sám žalovaný uvedl, že technický účel určení primárně určuje výrobce produktu. Pokud tedy žalobce dotčená aroma zařadil do kódu nomenklatury 330210 a ke stejným účelům je také inzeruje na svých stránkách, vymezil tím jasně jejich účel užití, a žalovaný by toto měl respektovat. Pokud tak neučinil, je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné a ve zmíněném rozsahu nepřekoumatelné.
- 17 Žalobce se v další žalobní námitce dovolával přímého účinku směrnice 92/83/EHS, který se použije ve vztazích mezi jednotlivci a příslušnou zemí. Uvedl, že rozumí nutnosti kontrolovat na národní úrovni pohyb lihu z důvodu jeho zneužití, to je však splněno povinností vést evidenci (seznamy zákazníků s vazbou na jednotlivé faktury) dle § 37 zákona o spotřebních daních. Žalobce k tomu citoval z důvodové zprávy k § 71 zákona o spotřebních daních, dovodil z ní, že přísné sledování pohybu lihu v aromatech ani „úzká“ aplikace osvobození nejsou zamýšleny ani ze strany zákonodárce. Ohradil se proti argumentaci metodickou informací č. 10/2018 ke sjednocení činnosti celní správy České republiky v oblasti správy daně z lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci, neboť tato informace v příslušných zdaňovacích obdobích ještě neexistovala. To, že byla informace vydána, naopak svědčí ve prospěch žalobce, neboť svědčí o předchozí nejednotnosti přístupu správce daně a o změně správní praxe.
- 18 Žalobce dále namítl k aplikaci ust. § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, že odběratel typu obchodního řetězce, který dodaná aroma dále přeprodává, není uživatelem ve smyslu § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních, a současně se přeprodejem výrobku nemění jeho podstata a určení. V případech, kdy se jedná o prodej lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, není doklad ve

smyslu § 72 odst. 1 nutný, neboť zákon žádné písemné uplatnění osvobození lihu od daně v tomto případě nevyžaduje.

- 19 Žalobce nesouhlasil ani s vyjádřením žalovaného ohledně nemožnosti použít osvobození ve vztahu k EU a případného postupu v režimu podmíněného osvobození nebo vrácení spotřební daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Uvedené dle žalobce svědčí o neopodstatněné změně správní praxe a také o rozporu se směrnicí 92/83/EHS, která má v případě rozporu s národním právem přímý účinek. Žalobce doplnil, že až do května 2017 při dodání aromat do jiných členských států EU postupoval v souladu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, dle názoru žalobce by aplikace osvobození měla při dodání do jiných členských států převážit nad postupem ve smyslu § 14, odst. 2 zákona o spotřebních daních, tj. nad aplikací žádostí o vrácení daně. V této souvislosti žalobce znovu upozornil na chybný český překlad čl. 27 směrnice. Pokud by dle žalobce čistě hypoteticky byly dle zákona o spotřebních daních a příslušných směrnic EU možné výklady oba, je třeba aplikovat zásadu „in dubio pro libertate“, tedy v pochybnosti ve prospěch, a náleží Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007 sp.zn. I ÚS 643/06, jakož i na zásadu „in dubio mitius“, tedy v pochybnosti postupovat mírněji, a na náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 sp.zn. IV. ÚS 666/02. Protože od června 2017 nedošlo k žádné změně zákona, směrnice 92/83/EHS ani jiných směrnic EU, které upravují osvobození od daně z lihu, domnívá se žalobce, že postup, který aplikoval do konce května 2017 ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) a § 72 zákona o spotřebních daních, je na celou situaci použitelný i nadále, neboť žádný z předpisů tuto daň upravující tomu nebrání.
- 20 Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného o nemožnosti aplikace osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních mimo Českou republiku. Podle žalobce z textu zákona ani důvodové zprávy nevyplývá, že by osvobození nebylo možno mimo ČR aplikovat; žalovaný se chybně soustředí na režim a další osud dodaného aromatu u odběratelů, pokud by byl takový postup správný, nemohlo by být analogicky aplikováno například osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu EU, neboť český správce daně také nemůže přímo kontrolovat předmětného odběratele. Ke kontrole pohybu lihu mimo ČR lze ostatně využít jiné instituty, a to jak na národní úrovni, tak v celé EU.
- 21 Žalobce dále namítl, že žalovaný bez zásadního důvodu změnil cca v průběhu roku 2017 svoji zavedenou správní praxi k osvobození aromat, a to aniž by došlo ke změně právní úpravy. V předchozích obdobích totiž osvobození bylo možno ze strany žalobce aplikovat bez ohledu na to, jestli byla aroma prodána přímo konečnému spotřebiteli, nebo do obchodního řetězce. Navíc tuto změnu správní praxe provedl žalovaný zpětně a znemožnil tak naplnění principu legitimního očekávání ze strany všech daňových subjektů.
- 22 S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž žalobce obsáhle citoval, namítl, že u žalobce proběhla kontrola za období březen 2009 a výsledkem bylo zjištění, že žalobce postupoval v souladu se zákonem o spotřebních daních. Žalovaný proto porušil podmínku legitimního očekávání, tj. postupoval v rozporu se svoji správní praxí, kterou v minulosti aproboval. Správnost svého postupu si následně žalobce ověřil při místním šetření provedeném za všechna období roku 2011, kde správce daně nezjistil *porušení legislativy vztahující se ke kontrolovaným oblastem*. Navíc, nad rámec již zmíněných

místních šetření, si svůj postup znovu ověřil v roce 2016. Správce daně proti němu do června 2017 nic nenamítal. V červnu 2017 správce daně informoval neoficiálně žalobce, že se domnívá, že maloobchodní balení má být v celém obchodním řetězci, tedy i konečnému spotřebiteli, prodáváno včetně spotřební daně. Až v listopadu 2018, kdy byl žalobci doručen výsledek kontrolního zjištění ze dne 15. 11. 2018, žalobce oficiálně zjistil změnu správní praxe. Žalobce přitom vycházel mimo jiné i ze stanoviska Celního ředitelství Olomouci ze dne 11. 6. 2012, ve kterém je jednoznačně uvedeno, že líh obsažený specificky v minibaleních aromat určených pro konečného spotřebitele je od spotřební daně osvobozen. Přitom v období, kterého se napadené rozhodnutí dotýká, nebyla žalobci známa žádná jiná stanoviska správce daně, která by uvedené stanovisko anulovala. Žalovaný tak porušil princip legitimního očekávání. Žalobce přitom má za nerozhodné, že stanovisko Celního ředitelství Olomouc z roku 2012 bylo adresováno jinému plátcí daně. Uvedené je třeba odmítnout s poukazem na ustanovení § 8, odst. 2, daňového řádu, dle kterého „Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“ Závěr prezentovaný ve stanovisku pak dle žalobce nelze považovat za ojedinělý exces. Žalovaný tento názor totiž prezentoval již cca v roce 2008, což žalobce dokládá listinným důkazem. Změna právní praxe pak dle žalobce vyplývá i z bodu 18. výše odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Brně. Žalobce odmítl názor žalovaného, že závěry zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2010 a místního šetření za zdaňovací období roku 2011 nelze použít pro argumentaci ke změně správní praxe. Faktury na minibalení aromat o objemu 10 ml a 20 ml mají naprosto stejný obsah jako v kontrolovaném období 11/2014 - 3/2015, jde proto o obdobný skutkový a právní stav, což žalobce dokládá fakturami z roku 2009. Dále není pravdou, že by daňový řád omezoval místní šetření pouze na vyhledávání důkazních prostředků. Obsahem místního šetření mohou být i další činnosti podřaditelné pod vymezení obsahu vyhledávací činnosti v § 78 odst. 1. V úvahu tak přichází i možnost ověřovat prostřednictvím místního šetření plnění povinností daňového subjektu při správě daní. Pokud měl správce daně při místním šetření v minulosti k dispozici veškeré potřebné přehledy a doklady, aby následně vyhodnotil, zda žalobcem aplikovaný postup ve vztahu k minibalení aromat a uplatnění osvobození je v souladu se zákonem, a přesto v následujících měsících nevydal výzvu dle § 145, odst. 2 daňového řádu, případně nezahájil daňovou kontrolu zaměřenou na uvedenou problematiku, usoudil žalobce logicky, že je jeho postup v souladu se zákonem. Svůj postup v roce 2011 žalobce doložil relevantními fakturami. Žalobce upozornil, že u některých odběratelů je jisté, že tito nebyli uživateli dle § 3, písm. j) zákona o spotřebních daních, což rovněž doložil listinnými důkazy. Současně na podporu svých tvrzení o zavedené správní praxi přiložil daňové priznání ke spotřební dani za období říjen 2011 včetně příloh. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 259/2017-32 ze dne 29. 3. 2018 (NELA DRINKS s.r.o.), kde je uvedeno, že není ospravedlnitelné, pokud celní orgány bez dalšího sankcionují chování stěžovatelky, o němž dlouhodobě vědí a stejnou dobu je tolerují.

- 23 Žalobce namítl i nepřipustnou změnu správní praxe ve vztahu k aplikaci osvobození při dodání spotřebitelských minibalení aromat do EU. Žalovaný žalobci dne 6. 1. 2014 poskytl informaci, že v České republice je aplikováno osvobození od daně na základě § 71 a § 72 a na základě směrnice 92/83/EHS. Svoji praxi žalobce od června 2017, z důvodu upřesnění metodiky ze strany správce daně, změnil tak, že místo aplikace osvobození začal žádat o vrácení daně, tj. postupovat ve smyslu § 14, odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Kvůli výše popsané nekompatibilitě nové správní praxe s unijním právem vedl nový postup ke ztrátě zákazníků, např. Mondelez v Maďarsku, kde dle sdělení zákazníka nic podobného ve smyslu § 14, odst. 2 zákona o spotřebních daních nikdo z ostatních dodavatelů nepožaduje. Žalovaný tedy změnil ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU v průběhu roku 2017 svoji zavedenou správní praxi, aniž by došlo ke změně právních předpisů. Vše uvedené žalobce podpořil listinnými důkazy, navrhl také výslech svědka pana Ing. H. S., jednatele žalobce.

- 24 V této souvislosti žalobce namítl pochybení žalovaného, který předem předjímal, že svědecká výpověď nepřinese nic nového, a který shledal, že správce daně zjistil rozhodné skutečnosti dostatečně. Provedení svědecké výpovědi má osvědčit existenci předchozí praxe a její neodůvodněnou změnu. Neprovedením výsledku žalovaný porušil ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, a tím i právo na spravedlivý proces. Postup dle § 92 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 92 odst. 7 daňového řádu nelze vykládat tak, že správce daně si vybírá pouze ty důkazní prostředky, které vyhovují jeho vnitřnímu přesvědčení. K tomu žalobce odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č.j. 4 Afs 58/2017-78, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119 nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č.j. 6 Afs 17/2003-79. Shrnuje, že žalovaný svým postupem znemožňuje žalobci unést jeho důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 daňového řádu.
- 25 Žalobce dovodil, že přístup žalovaného, kterým k výkladu pojmů „látka určená k aromatizaci“, „účel užití“ a „uživatel“ přistoupil, vykazuje znaky přepjatého formalismu, kdy při výkladu právních norem dochází k porušení zásad spravedlnosti a v důsledku pak vede k nespravedlivému závěru. K nepřipustnosti výkladu založeného na přepjatém formalismu citoval zejména z relevantních nálezů Ústavního soudu.
- 26 Z uvedených důvodů žalobce navrhl zrušit napadené rozhodnutí, a spolu s ním i prvostupňová rozhodnutí.
- 27 V doplnění žaloby doručeném soudu v průběhu řízení žalobce podpořil svůj výklad ohledně osvobození lihových aromat upozorněním na změnu čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS ke dni 5. 8. 2020, kde původní text „Členské státy mohou osvobodit“ byl nahrazen textem „Členské státy osvobodí“.
- 28 Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil. Vzhledem k podobnosti námitek vznesených ve správním řízení s žalobními námitkami odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a věcně se vyjádřil stejně, jako to učinil v napadeném rozhodnutí. Nad rámec zejména uvedl, že žalobce nově vznesl námitku týkající se rozdílnosti aromat pro profesionální výroby potravin a pro konečného spotřebitele, kam žalobce řadí i aroma ve spotřebitelských 20 ml baleních. Žalovaný je toho názoru, že pravidla pro zdanění lihu, včetně lihu obsaženého v aromatech či podobných výrobcích, nestanovují, ani nemohou stanovovat jiné než daňové právní předpisy. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě jedná o spotřební daň z lihu, je v České republice rozhodnou právní úpravou zákon o spotřebních daních, který vychází z evropských předpisů a podle kterého je podstatná pouze skutečnost, zda výrobky (aromata) obsahují či neobsahují líh a v jakém množství. Zda jsou tyto výrobky určeny pro profesionální či „laické“ použití, nemá z pohledu zákona o spotřebních daních a správy

spotřební daně žádný význam. K nové žalobní argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č.j. 1 Afs 289/2019-41 a listinnými důkazy na podporu namítané svévolně zpětně měněné zavedené správní praxe žalovaný uvedl, že považuje za zcela nadbytečné provádět dokazování těmito nově předloženými důkazními prostředky. Jednak lze těžko zaručit, že jsou to skutečně identické doklady, které byly při daňové kontrole v roce 2009 a místním šetření v roce 2011 předloženy celnímu úřadu, a jednak proto, že předmětem probíhajícího soudního řízení není přezkoumávat daňovou kontrolu za rok 2009, či místní šetření za rok 2011. Doplnil, že správce daně za kontrolované období březen 2009 zjistil 19,08 hl lihu, který byl předmětem daně dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních v sazbě 26 500 Kč/hl etanolu, a dospěl k závěru, že vybrané výrobky, ve kterých byl obsažen, byly žalobcem zahrnuty do přiznání ke spotřební dani z lihu podle zákona o spotřebních daních, přičemž daňový základ zjištěný daňovou kontrolou souhlasí s údaji uvedenými v přiznání k dani. Pokud jde o místní šetření, žalovaný setrval na svém právním názoru, který uvedl v odůvodnění žalovaného rozhodnutí. K žalobnímu návrhu na výslech svědka a k námitce neprovedení výslechu svědka v daňovém řízení žalovaný rovněž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. I přes žalobcovu nové odůvodnění návrhu výslechu svědka tím, že provedení svědecké výpovědi má osvědčit existenci dřívější praxe celního úřadu a její neodůvodněnou změnu, je žalovaný přesvědčen, že navrhovaný výslech, stejně jako nový odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu či nově předložené důkazní prostředky v podobě faktur z roku 2009 a 2011, nemůže v projednávaném případě přinést zásadně nic nového, co by mělo vliv na správnost napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného je totiž v daném případě rozhodné, že žalobce od ledna 2014 prokazatelně věděl, jak má být u aromat ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních postupováno. K nové žalobní námitce vnitřní rozpornosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v rozsahu, kde žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v mnoha případech uplatňoval osvobození i pro výrobky, které ani aromaty nejsou, ale ve skutečnosti jde o lihová barviva, žalovaný uvedl, že jde o účelovou snahu navodit dojem, že jen proto, že je sám výrobcem dotčených výrobků, může o nich žalobce pro daňové účely správci daně nyní libovolně za účelem dosažení daňového benefitu tvrdit, že jsou aromaty, i když ze žalobcových vlastních prodejních faktur je zcela zřejmé, že se nejednalo o aromata, ale o barviva.

- 29 Při jednání, které se před Městským soudem v Praze konalo dne 15. 12. 2022, žalobce i žalovaný setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce zrekapituloval žalobní body, zejména vyslovil nesouhlas s vnitřním předpisem Celní správy ČR - Metodickou informací č. 10/2018, namítl jeho nepřípustné zpětné použití, vyzdvihl stanovisko generálního advokáta Anthony M. Collinse ze dne 14. 7. 2022, především bod 37, k věci C-332/21, dále obhajoval skutečnosti, které založily žalobcovu legitimní očekávání ve věci. Zmínil i stanovisko Celního ředitelství Olomouci z roku 2012 a v této souvislosti se dovolával judikátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 6 Ads 88/2016. Upozornil, že žalovaným aplikovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020 č.j. 31 Af 47/2019-71 byl zrušen Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 9. 2022 č.j. 7 Afs 204/2020-35, a to právě z důvodu, že se žalovaný odmítl zabývat protokoly z místního šetření v tam projednávané věci. K tomuto rozsudku uvedl, že klíčový právní názor Nejvyššího správního soudu nelze aplikovat na nyní posuzovaný případ, neboť nyní jsou předmětem osvobození od daně minibalení zboží, jejichž zneužití je fakticky vyloučeno. Žalovaný při jednání vyvracel stanoviska předestřená žalobcem, odkázal na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022 č.j. 7 Afs 204/2020-35, trval na tom, že minulá daňová kontrola ani jiné skutečnosti namítané žalobcem nemohly založit žalobcovo legitimní očekávání.

- 30 Při jednání soud doplnil dokazování o listinné důkazy předložené žalobcem, a to o Stanovisko celní správy k dopravě aromat ze dne 17. 8. 2007, Stanovisko Celního ředitelství Olomouci ze dne 11. 6. 2012, Fakturu 1151898 ze dne 25. 5. 2015 včetně dodacího listu a atestů aromat, Bezpečnostní list k rumovému aroma č. 55058, Informaci odboru 30 žalovaného z roku 2008, Přehled faktur za 3/2009 s uplatněním osvobození dle § 71, odst. 1, písm. c) zákona o spotřebních daních a vybrané faktury z tohoto přehledu, Přehled odběratelů vs. uživatelů dle § 3, písm. i) zákona o spotřebních daních – základní prověření, Přehled faktur za 2011 s uplatněním osvobození dle § 71, odst. 1, písm. c) zákona o spotřebních daních a vybrané faktury z tohoto přehledu, Daňové přiznání žalobce ke spotřební dani za období 10/2011 včetně příloh, Dotaz žalobce k metodice vypořádání spotřební daně při vývozu aromat do EU ze dne 13. 8. 2013 včetně reakce žalovaného ze dne 6. 1. 2014, Fakturaci společnosti Mondelez Europe Procurement GmbH (Polsko), Fakturu č. 21160006 ze dne 7. 3. 2016 se spotřební daní včetně dodacího listu, Dobropis k faktuře č. 22160003 ze dne 20. 4. 2016 včetně dodacího listu, opravenou fakturu bez spotřební daně č. 21160011 ze dne 20. 4. 2016 včetně dodacího listu a vysvětlení celnímu úřadu k dobropisu, Emailovou komunikaci mezi správcem daně a žalobcem ze srpna a září 2017. Soud při jednání nedoplnil dokazování žalobcem navrženým důkazem – svědeckou (přesněji účastnickou) výpovědí jednatele žalobce, neboť dospěl k závěru, že skutkový stav, k němuž má dle žaloby jednatel žalobce vypovídat, byl náležitě zjištěn již na základě důkazů provedených správními orgány v průběhu správního řízení a zdokumentovaných ve správním spise. Ani dalšími důkazy soud z důvodu nadbytečnosti dokazování nedoplňoval. K tomu je vhodné dodat, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel především z obsahu správního spisu, neboť jeho povinností bylo mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a zda v něm má oporu (ust. § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“)
- 31 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. ust. § 75 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.).
- 32 Městský soud v Praze nejprve považuje za vhodné konstatovat, že klíčové námitky, které žalobce vznáší proti napadenému rozhodnutí, se zcela shodují s námitkami vyjádřenými ve správním řízení. Jak správní orgán 1. stupně, tak žalovaný se s nimi vypořádali. Žalobce v podané žalobě u většiny námitek nepolemizuje se závěry žalovaného, pouze setrvává na již vyřčené argumentaci. Podstatný text žaloby žalobce doslova přejal z obsahu odvolání, případně pouze upravil terminologii použitou v odvolání tak, aby lépe odpovídala následnému soudnímu řízení (tj. např. namísto pojmu „odvolatel“ v odvolání používá v žalobě pojem „žalobkyně“ atd.). Správní soud ovšem přezkoumává především rozhodnutí a postup žalovaného správního orgánu, žalobce je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí správního orgánu,

nikoli opakovat námitky vznesené ve správním řízení (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Azs 249/2016–38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č.j. 8 Afs 25/2012–351).

- 33 Městský soud je přitom toho názoru, že žalobci se v napadeném rozhodnutí dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námitky. Vzhledem k tomu, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak žalobci poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky, městský soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za řádné a věcně správné, ztotožňuje se s ním a bere jej za své. K námitkám, které se netýkají polemiky s žalovaným, se proto městský soud vyjádří pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že správní soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
- 34 O podané žalobě uvážil soud takto.
- 35 Základem sporu mezi žalobcem a žalovaným je, zda omezení stanovené v zákoně o spotřebních daních vylučující přepravek lihu v látkách určených k aromatizaci potravin z osvobození od harmonizované spotřební daně (explicitně v ust. § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních) jde nad rámec relevantních ustanovení směrnice 92/83/EHS a proti zamýšleným výsledkům, kterých má být směrnicí dosaženo. Žalobce namítá, že omezení osvobození lihu od daně výhradně na konečné uživatele dotčených výrobků dle ust. § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních je v rozporu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, neboť směrnice žádnou takovou zužující podmínku nezamýšlí. Přepravek výrobků by tedy dle žalobce neměl mít na jejich osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. a) a c) zákona o spotřebních daních vliv. Naproti tomu žalovaný zastává názor, že omezující ustanovení, dle něž lih osvobozený podle § 71 odst. 1 písm. a) a c) zákona o spotřebních daních již nelze dále opakovaně prodávat, je v souladu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS a se záměrem této směrnice, neboť osvobozuje pouze takový lih v látkách určených k aromatizaci, u nichž je zajištěna kontrola nad tím, zda je konečný uživatel skutečně užije způsobem, pro který byly osvobozeny od daně z lihu.
- 36 Městský soud v Praze nejprve shrnuje relevantní právní úpravu a judikaturu Soudního dvora EU a správních soudů České republiky týkající se dané problematiky.
- 37 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.“

- 38 Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, 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.
- 39 Podle ust. § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních je od daně také osvobozen líh
- a) určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin, potravních doplňků, látek přídatných, látek určených k aromatizaci potravin a látek pomocných, s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,
  - b) ve výrobcích potravinářských uvedených pod písmenem a), pokud obsah lihu 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,
  - c) 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.
- 40 Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních 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), nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem.
- 41 Podle ust. § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.
- 42 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.“
- 43 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, dostupného z:  
[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT\\_Intranet/Aduanas/Manuales/IIIEE/Comite\\_Accisas/ced458en.pdf](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.

- 44 Soudní dvůr EU (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 lih 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.“
- 45 V rozsudku Soudního dvora EU (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.“
- 46 V předcházejícím odstavci uvedenému rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-163/09 předcházelo stanovisko generální advokátky Juliane Kokott, 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.
- 47 Městský soud v Praze souhlasí s žalobcem v tom, že 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.
- 48 I přes 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.

- 49 Na tomto místě Městský soud v Praze uvádí, že klíčovou otázkou, zda mezi takovou podmínkou lze zařadit omezení spočívající ve vyloučení přepravej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin z osvobození od spotřební daně, již správní soudy zodpověděly. Konkrétně lze poukázat na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020 č.j. 31 Af 47/2019-71, kde krajský soud vysvětlil důvody, pro které takové omezení za souhlasné se směrnici 92/83/EHS, a neshledal tedy důvodnou námitku rozporu české právní úpravy se směrnici 92/83/EHS.
- 50 Krajský soud v Brně ohledně podmínek, které mohou členské státy stanovit pro osvobození od daně, vyšel z výše odkazované judikatury a stanoviska generální advokátky.
- 51 Ve svém rozsudku uvedl, že „[m]ezi 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.
- 52 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.
- 53 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 aromata 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.

- 54 *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.“*
- 55 Uvedený právní názor Krajského soudu v Brně byl potvrzen a vyčerpávajícím způsobem rozveden v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022 č.j. 7 Afs 204/2020-35 (srovnej též: pozdější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022 č.j. 8 Afs/2020-49). Městský soud na tento rozsudek, který je oběma stranami sporu znám, odkazuje, s tím, že pokud se rozsudek týká posouzení zásadní právní otázky (viz zejména bod 20 až 34 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022 č.j. 7 Afs 204/2020-35), jsou závěry tam uvedené plně použitelné pro posuzovaný případ, neboť skutkový stav je obdobný. Nejvyšší správní soud v něm ohledně výkladu čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS uvedl, že „[c]itované ustanovení směrnice dává členským státům možnost stanovit pro osvobození od spotřební daně vlastní podmínky. Ty musí být stanoveny tak, aby bylo na straně jednotlivých členských států zajištěno správné a jednoznačné uplatňování daňových úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Směrnice 92/83/EHS tedy detailně neupravuje proces osvobození a přenechává úpravu konkrétních podmínek členským státům. Stanoví však pro proces a podmínky osvobození od daně z lihu jasné mantinely. V souladu se směrnicí musí vnitrostátní právní úprava směřovat k tomu, aby sporná spotřební daň byla řádně vybrána a aby se předešlo případným daňovým únikům. Uplatňování předmětných daňových úlev proto musí mít jednoznačná pravidla zajišťující základní smysl a účel směrnice 92/83/EHS Tím přitom není zajistit co nejširší využití možnosti osvobození od spotřební daně tak, aby tohoto osvobození mohli využít také koncoví spotřebitelé lihových výrobků. Směrnice 92/83/EHS je jedním z nástrojů politiky harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Pro řádné fungování vnitřního trhu s těmito výrobky směrnice 92/83/EHS formuluje společné definice všech dotyčných výrobků (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 2. 4. 2009, *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08, bod 21, či ze dne 4. 6. 2015, *Brasserie Bouquet SA*, C-285/14, bod 18). Tím přispívá k dosažení cílů harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, mezi něž patří také zajištění jednotného, řádného a účinného výběru harmonizované spotřební daně. Jak příhodně shrnula generální advokátka ve stanovisku k věci C-163/09: „Jako součást obecného systému úpravy pro výrobky podléhající spotřební dani, tak jak byl zaveden směrnicí 92/12, ukládá směrnice 92/83 členským státům povinnost vybírat z alkoholu a alkoholických nápojů spotřební daň harmonizovanou právem Unie“ (důraz přídán). Při výkladu čl. 27 směrnice 92/83/EHS nelze tento cíl pomíjet. Uvedený článek totiž představuje pouze výjimku z povinnosti členských států vybírat z alkoholu a alkoholických nápojů harmonizovanou spotřební daň. Nelze jej proto vykládat izolovaně v tom smyslu, že by snad mělo být na základě tohoto článku zajištěno, že se lihová aromata vždy dostanou ke konečným spotřebitelům za podmínek, kdy je líh v nich obsažený od spotřební daně osvobozen.

- 56 [22] *Co se týče konkrétního osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, je jeho klíčovou vlastností, že osvobození od harmonizované spotřební daně z lihu výslovně spojuje s konečným využitím lihových aromat, nikoliv s jejich obecným určením. Podstatné není samo o sobě to, že je líh použit pro výrobu přísad (lihových aromat), ale právě a pouze přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Nejedná se tedy o osvobození lihu obsaženého v přísadách určených k výrobě specifikovaných potravin a nápojů, ale v přísadách, které jsou předepsaným způsobem skutečně použity, tedy jsou použity pro výrobu takto vymezených výrobků (potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje stanovenou hranici).“*
- 57 *Ohledně výkladu české vnitrostátní úpravy osvobození lihových aromat pak Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku uvedl: „Z citovaných ustanovení vyplývá, že vnitrostátní právní úprava umožňuje uplatnit sporné osvobození od spotřební daně pouze uživateli, který u plátce písemně uplatnil osvobození nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem, tedy subjektu, který ve smyslu § 3 odst. 1 písm. j) zákona lihová aromata přijímá a užívá. V podstatě tedy vnitrostátní právní úprava umožňuje uplatnit osvobození od daně toliko první osobě, která lihová aromata nabyla při jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně, a možnost osvobození podmiňuje tím, že tato osoba lihová aromata použije ke stanovenému účelu. Právě to, že osvobození podle vnitrostátní právní úpravy svědčí pouze prvnímu nabyvateli (uživateli) lihových aromat, stěžovatelka zpochybňuje. Nejvyšší správní soud nicméně s ohledem na výše uvedená východiska dospěl k závěru, že stanovením tohoto pravidla vnitrostátní právní úprava plně reflektuje základní předpoklad vyplývající ze směrnice 92/83/EHS spočívající v tom, že osvobození se vztahuje toliko na případy, kdy budou lihová aromata skutečně užita v souladu s účelem stanoveným směrnicí. Podmínka, která stanoví osvobození pouze v případě uživatele ve smyslu § 3 písm. j) [nyní písm. i)] zákona o spotřebních daních je totiž pouze promítnutím požadavku na rozumné zajištění řádného výběru daně, resp. spravitelnosti předepsaného osvobození s ohledem na specifickou povahu lihových aromat. Ta jsou totiž ze své podstaty formálně (z hlediska možného neoprávněného uplatnění osvobození) zneužitelná velice snadno. Postačí jejich prosté přimíchání do výrobků, které nesplňují podmínky zákona, potažmo směrnice, tedy např. do alkoholických nápojů. Ty přitom mohou být vyrobeny zcela legálně. Pojem „zneužitelná“ nelze chápat tak, že by snad musela být lihová aromata použita k výrobě nelegálních či dokonce zdraví obzřujících produktů. Jedná se toliko o zneužitelnost ve smyslu uplatnění osvobození od spotřební daně v případech, na které se toto osvobození nevztahuje. Jak již bylo uvedeno, osvobození se vztahuje na případy, kdy jsou lihová aromata užita k aromatizaci nápojů, ve kterých obsah etanolu nepřesáhne 1,2 % objemových. I aromatizací zcela legálních a zdaněných nápojů, ve kterých obsah etanolu přesáhne 1,2 % objemových, by proto došlo k popření cíle osvobození lihových aromat od spotřební daně. Takovému použití přitom nebrání žádná faktická překážka, ale toliko překážka právní (účel osvobození). Ve vysvětleném významu je pak nutno chápat požadavek na posouzení otázky zneužití vyplývající ze stanoviska generální advokátky ve věci C-163/09, kterého se stěžovatelka opakovaně dovolává. Není totiž podstatné, zda došlo ke zneužití konkrétních kusů lihových aromat v daném konkrétním případě. Podstatná je povaha lihových aromat a z ní vyplývající hrozba jejich snadného použití k jinému účelu, než pro který bylo osvobození takto zpracovaného lihu zakotveno. U lihových aromat totiž neplatí (na rozdíl od případu posuzovaného generální advokátkou), že by s pravděpodobností hraničící s jistotou byla používána pouze k výrobě potravin či nápojů s*

*obsahem etanolu pod hranicí de minimis. Naopak je tu latentní riziko, že bez vynaložení jakéhokoliv úsilí budou použita i k účelům, na něž se osvobození od spotřební daně nevztahuje. Právě toto riziko má právní úprava minimalizovat, v nejlepším případě vyloučit. Má tedy např. zabránit výrobci alkoholických nápojů v nákupu a využití osvobozených lihových aromat pro výrobu alkoholických nápojů. Pro takového výrobce by přitom využití osvobozených lihových aromat mohlo být ekonomicky velmi výhodné, neboť i při zachování přiměřené marže prodejce lihových aromat by se mohlo stále jednat o levnější cestu k dochucování alkoholických nápojů.“*

- 58 Městský soud se se závěry vyslovenými v odkazovaném rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020 č.j. 31 Af 47/2019-71 a Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022 č.j. 7 Afs 204/2020-35 zcela ztotožňuje a neshledává důvodu se od nich odchýlit, proto bere jejich závěry pro posuzovaný případ za své. Městský soud v Praze je toho názoru, že při výkladu, který navrhuje žalobce, tj. při zakotvení povinnosti uplatnění osvobození od spotřební daně i při přeprodeji daných látek určených k aromatizaci dalšímu uživateli, by vzniklo riziko, že je uživatel nevyužije způsobem, pro který byly tyto výrobky osvobozeny od daně z lihu. Podmínka omezující osvobození od daně z lihu pouze na uživatele zakotvená v zákoně o spotřebních daních je proto v souladu se cílem směrnice 92/83/EHS, neboť má za účel zabránění daňovým únikům, vyhnutí se dani nebo zneužití daňového režimu. Podmínka, o níž je mezi účastníky řízení v projednávané věci spor, je tedy pouze omezující podmínkou spočívající v přeprodeji daných látek, nejedná se o celkové vyloučení z osvobození od spotřební daně. S ohledem na to, že směrnice 92/83/EHS je do českého právního řádu řádně implementována, nemůže se žalobce úspěšně dovolat přímého účinku této směrnice na posuzovaný případ. Městský soud se přitom nedomnívá, že by podmínka zákazu dalšího prodeje byla omezujícím faktorem pro zajištění volného pohybu zboží po území EU, jak namítá žalobce. Princip volného pohybu zboží je naplněn právě směrnicí 92/83/EHS, která harmonizuje osvobození od daně, s tím, že členským státům výslovně v článku 27 odst. 1 umožňuje stanovit si pro takové osvobození vlastní podmínky.
- 59 Městský soud v Praze se následně zabýval námitkou, že žalovaný nesprávně vyložil pojem „uživatel“. Dle žalobce může být za daných okolností uživatelem i subjekt, který nakoupená aromata dále přeprodává konečným spotřebitelům, zatímco dle žalovaného další prodej není u lihu osvobozeného od spotřební daně povolen.
- 60 Městský soud k tomu uvádí, že z ust. § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních má za jednoznačné, že za uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat pouze subjekt, který líh, jemuž bude přiznán status osvobozeného, nejen přijme, ale i sám užije. Tím je zajištěno, že uživatel použije lihové aroma pouze pro účel, pro který bylo osvobozeno od daně. Z ust. § 71 odst. 1 písm. c) a § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve spojení s § 3 písm. i) téhož zákona vyplývá, že výrobce lihových aromat určených k aromatizaci různých potravinářských produktů je plátcem daně, zatímco osvobození od daně uplatňuje uživatel. Z dikce zákona je zřejmé, že za užití výrobků nelze považovat další prodej výrobků; další prodej je podle zmíněného ust. § 3 písm. e) zákona o spotřebních daních možný pouze v případě osvobozených minerálních olejů. Uvedené je podpořeno i zněním ust. § 72 odst. 1, dle něž musí uživatel nejpozději před uvedením lihu do volného daňového oběhu u daňového plátce (tedy u toho, kdo vyrobil látky určené k aromatizaci obsahující líh) uplatnit písemně osvobození tohoto lihu od daně.

V posuzované věci žalobce uživatelem předmětných výrobků nebyl, neboť je prodával odběratelům typu obchodních řetězců. Ani tito odběratelé nebyli uživateli předmětných výrobků, neboť je dále prodávali konečným spotřebitelům. Žalobce tedy nemohl uplatnit osvobození lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. A to ani z důvodu, že by sám žalobce byl uživatelem výrobků, ani z důvodu, že by někdo z žalobcových odběratelů byl jejich uživatelem a že by u něj ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních písemně takové osvobození od spotřební daně z lihu uplatnil.

- 61 Městský soud v Praze poté k další žalobní námitce posoudil postup žalovaného, který předmětná aromata dále hodnotil rovněž i podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a u těch, u kterých zjistil, že naplňují tuto možnost osvobození od daně z lihu, jejich osvobození uznal jako oprávněné. Městský soud nemůže než postupu žalovaného přisvědčit. Žalovaný zcela správně shledal, že v případě osvobození podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je jedinou omezující podmínkou nepřekročení taxativně stanoveného obsahu lihu ve 100 kg výrobku. Subjekty nakládající s výrobky obsahujícími líh osvobozený od daně dle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních tedy nejsou v postavení uživatele vybraných výrobků osvobozených od daně. Jelikož možnost nakládání s takovými výrobky není zákonem o spotřebních daních žádným způsobem omezena, mohou být tyto výrobky dále i opakovaně prodávány. Pokud však, jako tomu bylo v posuzované věci, množství lihu obsaženého v některých výrobcích převyšovalo limit stanovený v odkazovaném ustanovení zákona o spotřebních daních, žalovaný postupoval správně, pokud důvod pro aplikaci osvobození od daně neshledal.
- 62 Městský soud v Praze nesouhlasí s tím, jak žalobce vyložil pojem „látky určené k aromatizaci“, kdy žalobce je přesvědčen, že již ze samotné skutečnosti, že jsou látky zabaleny ve spotřebitelském minibalení, plyne jejich určení konečnému uživateli, a jsou tedy od daně osvobozeny. Žalobce tedy tvrdí, že pře prodej těchto látek odběratelům typu obchodních řetězců nemá na aplikaci osvobození vliv. Městský soud v Praze je přesvědčen, že zde existují zásadní odlišnosti. Zatímco účelem nákupu předmětných aromat odběrateli žalobce (obchodními řetězci) je jejich další prodej, účelem nákupu těchto aromat uživateli je aromatizace potravin při jejich výrobě. Je zřejmé, že pokud nabyvatel předmětných látek určených k aromatizaci tyto látky dále prodává jiným subjektům, pak není uživatelem těchto látek, a vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit v souladu s § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. K diskriminaci konečných spotřebitelů vůči podnikajícím subjektům, které lihové výrobky zpracovávají do potravin, nedochází. Pro případ, že by látky určené k aromatizaci nakoupil přímo u výrobce uživatel, zůstaly by tyto látky osvobozené od spotřební daně, a uživatel by byl oprávněn v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních písemně uplatnit osvobození od daně. Tato situace ovšem v posuzovaném případě nenastala, jak již bylo v odůvodnění tohoto rozsudku uvedeno.
- 63 Městský soud v Praze musí odmítnout též žalobcovu argumentaci dokumentem Evropské komise, konkrétně dokumentem CED No 458, judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně zejména rozsudkem ze dne 12. 10. 2016, č.j. 10 Afs 170/2016-47, judikaturou Soudního dvora EU, konkrétně rozsudkem ze dne 19. 4. 2007 ve věci C-63/06 a rozsudkem ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-163/09, stanoviskem generální advokátky Juliane Kokott z 15.

7. 2010 a stanoviskem generálního advokáta Anthony M. Collinse ze dne 14. 7. 2022 k věci C-332/21.

64 Dokument CED No 458 se týká přísad spadajících pod jiné kódy kombinované nomenklatury, nejde ani o obecně závazný předpis. Dokument nadto říká pouze to, že osvobození se uplatní od okamžiku výroby či dovozu lihových aromat, a nevěnuje se otázce, kdy a jak lze ověřit, zda byly podmínky osvobození skutečně splněny. Splnění těchto podmínek je přitom možné ověřit až okamžikem skutečného použití (srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022 č.j. 7 Afs 204/2020-35, bod 40). Mezi stanoviskem obsaženým v dokumentu a stanoviskem žalovaného tak soud neshledává rozpor. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č.j. 10 Afs 170/2016-47 se posuzované věci netýká, neboť v něm není řešena otázka zdanění lihu, ale otázka zdanění minerálního oleje, kde se uplatní odlišná právní úprava. Ve věci řešené Soudním dvorem EU sp.zn. C-63/06 šlo o to, zda litevské národní právo může či musí zavést osvobození od daně; bylo upozorněno na chybný překlad směrnice do jazykové verze (podobně jako v České republice). Jak však již bylo uvedeno výše, nepřesnost v překladu v české jazykové verzi (užito slovo „mohou“) nemá pro posouzení projednávané věci význam, neboť Česká republika osvobození ve smyslu článku 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS do svého právního řádu formou § 71 odst. 1 odst. c) zákona o spotřebních daních zavedla. Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-163/09 pak není pro danou věc aplikovatelný, neboť se týká přezkumu lhůt pro podání žádosti o osvobození od daně. Stanovisko generální advokátky, že pro odmítnutí od spotřební daně nebo vrácení již odvedené spotřební daně musí existovat konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o zneužití, pak podle názoru městského soudu nejsou v rozporu s právním názorem žalovaného, neboť oba mají za to, že zneužití daňového režimu lze spatřit také v tom, že by osvobozené výrobky mohly být použity k jiným účelům, než které jsou uvedeny v čl. 27 odst. 1 Směrnice 92/83/EHS. Stanovisko generálního advokáta, že se osvobození od daně podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS uplatní od okamžiku výroby nebo dovozu daných výrobků, je potvrzením obsahu Dokumentu CED No 458, který ovšem není v rozporu s vnitrostátní právní úpravou a s právním názorem žalovaného, jak je stručně uvedeno výše v bodu 64 odůvodnění tohoto rozsudku. Lze proto shrnout, že argumentace uvedenými dokumenty a judikaturou vysokých soudů je pro posuzovaný případ bez významu.

65 Městský soud v Praze nepřisvědčil žalobní námitce, v níž se žalobce snažil přesvědčit soud o nevhodnosti a ekonomické nevýhodnosti využití předmětných minibalení aromat pro jiné účely než výrobu potravin (v domácnosti), z čehož vycházelo i stanovisko Celního ředitelství Olomouc z roku 2012. Podle soudu tato námitka není relevantní; postačí, že možnost zneužití (například i k nelegální výrobě lihovin) není vyloučena. Se stanoviskem Celního ředitelství Olomouc se soud neztotožňuje, má jej za rozporné se zákonem o spotřebních daních, neboť zákon pro daňové účely nerozlišuje velikost balení aromat. Stanovisko se týká jiné než posuzované skutkové situace, neboť v něm jde o prodej minibalení aromat konečným uživatelům, nadto není pro soud (ani pro žalovaného) závazné.

66 K námitce, že obě skupiny aromat rozlišuje i legislativa, která aromata určená konečným spotřebitelům z důvodu jejich vyšší bezpečnosti nereguluje tak přísně, městský soud uvádí,

že tato námitka je zavádějící. Legislativa (nařízení EU) totiž odlišuje velikost balení aromat v oblasti týkající se potravinářství a ochrany zdraví a životního prostředí, nikoli v oblasti spotřebních daní. Pravidla pro zdanění lihu, včetně lihu obsaženého v aromatech či podobných výrobcích, takové rozlišení neznačí. Vzhledem k tomu, že v tomto případě se jedná o spotřební daň z lihu, žalovaný správně vycházel ze zákona o spotřebních daních a za podstatnou měl pouze skutečnost, zda výrobky (aromata) obsahují či neobsahují líh a v jakém množství.

- 67 K námitce směřující proti smyslu omezení aplikace osvobození pouze na uživatele, a k související námitce, že technický účel určení primárně určuje výrobce produktu, což žalovaný nerespektoval, městský soud uvádí, že v ní neshledává nic, co by mohlo zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Z provedeného dokazování, jakož i z obsahu správního spisu soud nezjistil, že by v posuzované věci žalobce určil technický účel výrobku odlišně od žalovaného. Naopak, zjistil, že odběratelé v objednávkách a následně žalobce ve svých fakturách, resp. dodacích listech deklarovali, že se v daných případech nejedná o aromata, ale o jiné výrobky - barviva (barvy). A soud doplňuje, že žádný z žalobcem vystavených dokladů vztahující se k předmětným výrobkům (faktury či dodací listy) nemá ani náležitosti ve smyslu § 75 zákona o spotřebních daních (ustanovení zakotvující náležitosti pro doklad prokazující oprávněné nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně, které jsou specifické pouze pro líh), tudíž tyto doklady nelze považovat za doklady prokazující oprávněné nabytí lihu osvobozeného od daně. Námitka tedy není důvodná.
- 68 K námitce neopodstatněné změny správní praxe městský soud nejprve připomíná nález Ústavního soudu ze dne 4. 9. 2008 sp.zn. II ÚS 613/06. Podle něj „*Přehodnocení interpretace právních předpisů ze strany správních orgánů nebo soudů za situace, kdy nedojde k jejich změně, není vyloučeno, představuje však závažný zásah do právní jistoty, který je nutno posuzovat z hlediska individuální situace a může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty.*“
- 69 S přihlédnutím k závěrům nálezu Ústavního soudu městský soud obecně uvádí, že postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je zásadní vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe by neměla znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují racionální důvody. Zcela jistě se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem. Následovat takovou praxi za všech okolností by totiž znamenalo povýšit přístup správních orgánů nad zákonná ustanovení, což je v materiálním právním státě jev nežádoucí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2016, č.j. 5 As 155/2015-35).
- 70 Městský soud v Praze je toho názoru, že princip oprávněné důvěry ve správní praxi zůstává zachován, jestliže byla správní praxe změněna s účinky ex nunc, jestliže byl dotčený subjekt se změnou seznámen a jestliže výsledná změna přinesla soulad s právním řádem. V takovém případě požadavek na objektivní legalitu výkonu státní správy převáží nad právní jistotou dotčeného subjektu, jehož se změna dotýká.

- 71 Městský soud v Praze konstatuje, že v posuzované věci žalobcem vytýkaná situace nenastala.
- 72 Městský soud rekapituluje skutkový stav: Žalobce v minulosti podával daňová přiznání a v nich uplatňoval osvobození podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních bez ohledu na to, jestli byla aroma prodána přímo konečnému spotřebiteli, nebo do obchodního řetězce. V roce 2010 u žalobce proběhla daňová kontrola na spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2009, v roce 2012 u žalobce proběhlo místní šetření ke zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2011. V lednu roku 2014 byl žalobce žalovaným upozorněn na správný postup k uplatnění osvobození od daně z lihu při prodeji látek určených k aromatizaci. V červnu stejného roku žalobce začal žádat o vrácení daně, tj. postupovat ve smyslu § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Takto žalobce postupoval do května roku 2017. V listopadu roku 2018 byl žalobci doručen výsledek kontrolního zjištění, v němž bylo zopakováno stanovisko žalovaného oznámené žalobci v lednu roku 2014.
- 73 Městský soud k tomu uvádí, že podáváním daňových přiznání v minulosti došlo k tzv. konkludentnímu vyměření daně (viz ust. § 139 a 140 daňového řádu). Správce daně za taková daňová přiznání nenesl odpovědnost a pokud daňová přiznání nezpochybnil, nedopustil se žádné nezákonnosti. To je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. Zde správce daně daň žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daň a jejich právního a skutkového základu. Správce daně v případě konkludentního vyměření nevykonává žádnou činnost (aktivitu). Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakékoliv přičinění - fikcí - přímo ze zákona. (srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č.j. 3 Afs 190/2015-73). Proto se nedá hovořit o existenci správní praxe. Daňová kontrola z roku 2010 pak byla jednorázovou kontrolou jednoho zdaňovacího období, a nebyla tedy způsobilá založit dlouhodobou ustálenou správní praxi. Místní šetření z roku 2012 rovněž nemělo potenciál založit jakoukoli správní praxi, neboť účelem místního šetření není rozhodnout o konkrétní daňové povinnosti. Nelze tedy mít za to, že by u žalobce vznikl důvod k jakémukoli legitimnímu očekávání. I kdyby tomu tak však bylo, jeho očekávání se nemohlo uplatnit do budoucna, neboť žalovaný v roce 2014 dopisem ze dne 6. 1. 2014 výslovně a zcela konkrétně jednoznačně žalobce poučil, jak má být u aroma ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních postupováno a z jakého důvodu. Nelze mít za to, že se jednalo pouze o „neoficiální“ informaci. Soud uvedený dopis ze dne 6. 1. 2014 hodnotí jako relevantní pro posouzení žalobcova údajného pozdějšího legitimního očekávání. Lze uzavřít, že žalobce se se zřetelem ke všem rozhodným skutečnostem nemohl domnívat, že postupuje v souladu se zákonem, a to ani ohledně svého postupu v režimu podmíněného osvobození nebo vrácení spotřební daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Městský soud doplňuje, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 259/2017-32 ze dne 29. 3. 2018 (NELA DRINKS s.r.o.) nejsou pro danou věc použitelné, neboť se jedná o zcela odlišný skutkový a právní stav – ve věci NELA DRINKS s.r.o. šlo o ukládání sankce.
- 74 Jak již městský soud uvedl, z důvodu nadbytečnosti nepovažoval za potřebné osvědčit existenci dřívější praxe žalovaného a její změnu výsledkem jednatele žalobce. Vzhledem k tomu, že o skutkovém stavu není v projednávané věci spor a městský soud učinil závěr,

že postup žalovaného nebyl nezákonný a žalobci právo legitimního očekávání nesvědčí, není důvodu doplňovat dokazování dalšími důkazy.

- 75 Městský soud nemůže přisvědčit žalobní námitce napadající neprovedení svědecké výpovědi žalovaným včetně odůvodnění takového postupu. Městský soud především uvádí, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). Městský soud konstatuje, že shodně s žalovaným dospěl k závěru, že tvrzení žalobce týkající se navrženého důkazu není takové povahy, aby mělo být ještě důkazně ověřeno, neboť má prokázat postupy žalobce a správní praxi žalovaného v minulosti. O té není mezi účastníky řízení sporu a žalovaným byla zjištěna dostatečně. Za takových okolností není účelné žalobcem předestřená tvrzení dále prokazovat. Neprovedení navrženého důkazu nevedlo k znemožnění žalobci unést důkazní břemeno. Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval v souladu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (ust. § 8 odst. 1, část věty za středníkem daňového řádu).
- 76 V poslední žalobní námitce žalobce namítl, že přístup žalovaného, kterým k výkladu pojmů „látka určená k aromatizaci“, „účel užití“ a „uživatel“ přistoupil, vykazuje znaky přepjatého formalismu. Městský soud v Praze je však přesvědčen, že žalovaný vyložil všechny pojmy, a vůbec že přistoupil k řešení dané daňové otázky, zcela v souladu se skutečným obsahem dotčených právních norem. Je třeba mít na zřeteli, že žalovaný neučinil nic jiného, než že zjistil nesprávnosti v postupu žalobce při aplikaci osvobození od spotřební daně, na tyto nesprávnosti ho upozornil a následně začal vyžadovat, aby žalobce postupoval správně a řádně uplatňoval osvobození od daně jen v takových případech, kdy jsou k tomu splněny zákonné podmínky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě objasnil, že dotčeným postupem je na daňovém území České republiky zajištěna možnost získání látek určených k aromatizaci obsahujících líh osvobozený od daně všemi konečnými spotřebiteli; osvobodit lze pouze takový líh v látkách určených k aromatizaci, u nichž je zajištěna kontrola nad tím, zda je uživatel (zpravidla kupující) skutečně užije způsobem, pro který byly osvobozeny od daně z lihu. Městský soud v Praze závěry žalovaného považuje za legitimní a nic přepjatě formalistického či nepřiměřeného na nich neshledává.
- 77 Městský soud v Praze tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.
- 78 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 15. prosince 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.  
předseda senátu