



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka 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 daňovým poradcem Ing. Ivo Šulcem  
sídlem Na Harfě 935/5c, 190 00 Praha 9

proti  
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;
- 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 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 přeprodej osvobozených výrobků od spotřební daně. Národní předpis by tak dle výkladu žalovaného měl zamezovat přeprodeji 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 mýlí, 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 aroma, tj. daná aroma 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. Přeprodejem 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 aroma osvobozena při přeprodeji 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. Pře prodej 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 plátci 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 nespécifikoval, 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 aromata 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.).
25. Soud o podané žalobě nejprve rozhodl rozsudkem ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019–71, kterým žalobu zamítl jako nedůvodnou. Tento rozsudek napadl žalobce kasační stížností, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 10. 2022, č. j. 8 Afs 106/2020-49, který rozsudek zdejšího soudu zrušil a ve svém kasačním rozsudku konstatoval, že zdejší soud své předcházející rozhodnutí zatížil vadou, pokud neprovedl žalobcem navržené důkazy (protokoly z místních šetření z let 2009, 2012, 2015 a 2017) a vycházel pouze ze stanoviska Generálního ředitelství cel ze dne 22. 3. 2017, jímž byl žalobce vyrozuměn o přístupu žalovaného, a byl tedy poučen o případné protiprávnosti svého postupu. Zároveň Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud k tomu, že zdejší soud se: *„v dalším řízení bude znovu zabývat otázkou, zda je namístě provést dokazování stěžovatelkou navrženými důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že ani v této věci nijak nepředjímá, zda všechny navržené důkazy musí být skutečně provedeny. Toliko konstatuje, že nemůže obstát důvod, na kterém krajský soud jejich neprovedení založil. Bude tedy na něm, aby se znovu zabýval otázkou, zda jsou navržené důkazní prostředky ve vztahu k posuzované věci stěžovatelky relevantní a zda jimi může být*

prokázáno, že u stěžovatelky bylo založeno legitimní očekávání v ustálenou správní praxi celních orgánů. Soud se proto při novém rozhodnutí zabýval právě touto otázkou.

*K závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu a doplnění dokazování*

26. Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku konstatoval, že zdejší soud své předcházející rozhodnutí zatížil vadou, pokud neprovedl žalobcem navržené důkazy v podobě protokolů z místních šetření z let 2009, 2012, 2015 a 2017 a vycházel pouze ze stanoviska Generálního ředitelství cel ze dne 22. 3. 2017, jímž byl žalobce vyrozuměn o přístupu žalovaného, a byl tedy poučen o případné protiprávnosti svého postupu. Zároveň Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud k tomu, že: „*V dalším řízení se tudíž bude znovu zabývat otázkou, zda je namístě provést dokazování stěžovatelkou navrhanými důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že nijak nepředjímá, zda všechny navržené důkazy musí být skutečně provedeny. Toliko konstatuje, že nemůže obstát důvod, na kterém krajský soud jejich neprovedení založil. Bude tedy na krajském soudu, aby se znovu zabýval otázkou, zda jsou navržené důkazní prostředky ve vztahu k posuzované věci stěžovatelky relevantní a zda jimi může být prokázáno, že u stěžovatelky bylo založeno legitimní očekávání v ustálenou správní praxi celních orgánů.*“
27. Zdejší soud již v předcházejícím rozhodnutí shledal provedení důkazu čtením protokolů o místním šetření jako nadbytečné s tím, že v průběhu daňového řízení byl žalobce informován o tom, že předcházející praxe údajně vyplývající ze stanoviska Celního ředitelství Olomouc z roku 2012 není v souladu s ustáleným názorem Generálního ředitelství cel. Důvody, pro které protokoly o místním šetření shledal soud jako nadbytečné, neobstály. Zdejší soud proto přistoupil na základě posouzení jejich obsahu, samotné navržené listiny nebyly mezi účastníky sporné a bylo jim umožněno se s nimi seznámit u jednání, k hodnocení, jaký vliv mohly mít uvedené protokoly na založení legitimního očekávání žalobce
28. K podané žalobě přiložil žalobce pouze protokoly z roku 2012 a 2015. Protokol z roku 2009 nepřiložil. Z protokolu z roku 2017 přiložil toliko str. 1, 3 a 5, nicméně tento protokol je součástí správního spisu a soud jím proto dokazování neprováděl.
29. V případě dalších důkazních prostředků vyzval soud žalobce k předložení protokolu o místním šetření ze dne 15. 7. 2009, který nebyl přiložen k žalobě. Na tuto výzvu reagoval žalobce nejen předložením protokolu z uvedeného data, ale i dalších listin. Celkem předložil pět listin, z nichž jedna byla již dříve doložený protokol o místním šetření ze dne 3. 5. 2012 a další čtyři se týkaly daňového subjektu SIGA, a.s., a to protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 1. 2009 na spotřební daň z lihu za zdaňovací období měsíců ledna až června roku 2006, zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 7. 2009 na spotřební daň z lihu za zdaňovací období měsíců ledna až června roku 2006, protokol o ústním jednání ze dne 15. 7. 2009, jehož předmětem bylo projednání uvedené zprávy o daňové kontrole, a protokol o místním šetření ze dne 17. 2. 2009 ve věci kontroly dodržování podmínek stanovených povolením k provozování daňového skladu.
30. K navrženým důkazům uvedl, že v protokolu o místním šetření ze dne 3. 5. 2012, č. j. 7863-2/2012-136600-024, je zachycena konkrétní informace, že správce daně věděl, že jsou aroma obchodována „*bez spotřební daně*“, tedy jako osvobozené výrobky podle § 71 odst.1 písm. c) zákona o spotřebních daních, a informace, že se jedná o výrobky nakoupené od společnosti SIGA, a.s., kdy tato společnost uplatnila osvobození od spotřební daně již při prodeji žalobci. Uvedený postup, tzn. osvobození od spotřební daně, potvrzují podle

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

žalobce i protokoly z roku 2009 sepsané správcem daně na základě kontroly provedené také u společnosti SIGA, a.s. Správce daně neshledal postup společnosti SIGA, a.s. nesprávným. Správce daně také neshledal nesprávným postup žalobce, když tento oprávněně nakupoval osvobozená lihová aromata od společnosti SIGA, a.s., a to i přesto, že tato lihová aromata žalobce prodával dál bez spotřební daně, tedy osvobozené od této daně. O uvedeném postupu správce daně věděl a shledal ho v souladu se zákonem. Ze všech výše citovaných listin podle žalobce jednoznačně vyplývá, že správce daně věděl o obchodním řetězci, tedy i o odběratelích žalobce, a dále věděl také o pohybu osvobozených lihových aromat na základě dokladů, předložených správci daně při kontrolách a postupy žalobce shledal v průběhu kontrol v souladu se zákonem.

31. Z listin, které se týkají žalobce, soud zjistil následující.
32. Z protokolu o místním šetření ze dne 3. 5. 2012 vyplývá, že kontrola pracovníků Celního úřadu pro Zlínský kraj proběhla u žalobce v areálu TOMA a.s., Otrokovice, a bylo kontrolováno obchodování s lihem obsaženým v aromatech a dodržování podmínek osvobození dle zákona o spotřebních daních, vedení evidence, prokázání nákupu a prodeje lihu obsaženého v aromatech a oprávněného nabytí bez daně za období roku 2012. V rámci místního šetření se pracovníci celního úřadu toliko dotázali na spolupráci se společností FROS ZPS s.r.o. Opava, počet odebraných dodávek v roce 2012 a zda je společnost držitelem zvláštního povolení dle zákona o spotřebních daních. V daném protokolu je zachyceno vyjádření, že aromata jsou balena pro drobný prodej k potravinářskému – cukrářskému použití bez spotřební daně a že tato balení jsou nakupována od výrobce – spol. SIGA, a.s., jako výrobky osvobozené od spotřební daně „na základě písemného uplatnění na osvobození bez SPD“.
33. Z uvedeného protokolu nijak nevyplývá, že by docházelo k autoritativnímu posouzení správnosti údajů deklarovaných žalobcem v rámci daňového přiznání, tj. k posouzení právní otázky nároku na osvobození od daně. Jednalo se o kontrolu na místě, jejímž předmětem bylo zjišťování skutkových otázek jako vedení evidencí, nakládání s lihem, prokazování nákupu a prodeje a kontrola skladových zásob.
34. Z listin, které se týkají společnosti SIGA, a.s., soud zjistil následující.
35. Z protokolu o místním šetření ze dne 17. 2. 2009 vyplývá jen to, že toho dne se do areálu společnosti SIGA, a.s., v areálu TOMA a.s., Otrokovice, dostavili pracovníci Celního úřadu a toho dne byla předložena evidence, nebyly zjištěny závady a bylo konstatováno, že evidence je vedena v souladu s povolením a stav zásob souhlasí s vedenou evidencí.
36. Z listin, které souvisely s daňovou kontrolou za zdaňovací období měsíců ledna až června roku 2006 vyplývá, že tato byla zahájena, společnost byla vyzvána k předložení listin uvedených v protokole ze dne 26. 1. 2009 o zahájení daňové kontroly, dále, že se společností SIGA, a.s., byla projednána zpráva o daňové kontrole, ke které uvedená společnost neměla připomínky. V případě daně z lihu ze zprávy vyplývá, že uvedená společnost pro vybrané výrobky používala v kontrolovaném období režim daňového skladu, v němž byla vyráběna lihová aromata pro další prodej, v kontrolovaném období přijímala společnost hotová aromata. Proběhla kontrola nakládání s vybranými výrobky a nebylo zjištěno porušení podmínek § 19 zákona o spotřebních daních.
37. Z uvedeného soud zjistil, že obchodní partner žalobce obchodoval s lihovými aromaty a ve spojení s protokolem ze dne 5. 2. 2012 lze dovodit, že výrobky byly obchodovány jako

osvobozené od spotřební daně a že byly baleny pro drobný prodej k potravinářskému – cukrářskému použití bez spotřební daně.

38. Z protokolu o místním šetření ze dne 24. 2. 2015 vyplývá, že se pracovníci Celního úřadu pro Zlínský kraj dostavili do daňového skladu na adrese areál TOMA a.s. budova ev. č. 44a, Otrokovice, a byla provedena kontrola skutečností dle v protokole specifikovaných povolení, kontrola technologie výroby vybraných výrobků, kontrola skladových prostor, evidence výroby, příjmu a výdeje dle zákona o spotřebních daních. Byla předložena evidence na příjem, zpracování a výdej lihu, provedena její kontrola a následně byla provedena fyzická kontrola stavu zásob. Dále byla provedena kontrola podmínek stanovených v povolení oprávněného příjemce k přijímání minerálních olejů. Závěr kontroly byl, že nebyly zjištěny zjevné závady.
39. Z uvedeného protokolu nijak nevyplývá, že by docházelo k autoritativnímu posouzení správnosti údajů deklarovaných společnostmi SIGA, a.s., v rámci daňového přiznání, tj. k posouzení právní otázky nároku na osvobození od daně. Jednalo se o kontrolu na místě, jejímž předmětem bylo zjišťování skutkových otázek jako vedení evidencí, nakládání s lihem, prokazování nákupu a prodeje a kontrola skladových zásob.
40. Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku sám odkázal na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021-37, dle kterého je pro vznik legitimního očekávání rozhodné, *„aby správce daně provedl posouzení správnosti daňovým subjektem deklarovaných údajů (např. na základě postupu k odstranění pochybností), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání nezakládá správní praxi.“*
41. Z protokolů o místních šetřeních, které se týkaly přímo žalobce, legitimní očekávání v podobě konstituce ustálené, dlouhodobé správní praxe vzniknout nemohlo už jen proto, že tyto protokoly nepředstavují nástroj, kterým by došlo k rozhodování o daňové povinnosti žalobce.
42. Pokud jde o protokol o místním šetření ze dne 25. 4. 2017, ani v něm nejsou obsaženy žádné indicie, které by vypovídaly o existenci legitimního očekávání žalobce. Protokol sice obsahuje popis činnosti žalobce, vč. toho, jak nazíral na problematiku osvobození od spotřební daně (zejm. odpověď na otázku celního úřadu ve znění *„Popište nám obchod s „VV“?“*), nicméně neobsahuje žádné tvrzení, natož odkaz na důkazní prostředky, o tom, že by došlo k autoritativnímu posouzení osvobození od spotřební daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 113/2021. Naopak v odpovědi na citovanou otázku sám žalobce uvedl: *„že by GŘC mělo jednou pro vždy vydat závazné stanovisko, jestli se aromata budou prodávat se spotřební daní nebo bez pro malospotřebitele. Bohužel „každý celník má nějaké stanovisko“, ale není ochoten se podepsat pod závazné vyhlášení, v tomto vidím já celý problém.“* a odkázal na možnost GŘC vydat prováděcí vyhlášku, která by veškeré problém vyřešila.
43. Samotný protokol z roku 2017, který rekapituluje předcházející praxi a který *byl a je* součástí správního spisu, tedy jím nebylo ani v rámci prvního řízení ve věci nutné provádět dokazování, dokládá, že žalobce si nemohl být správní praxí v letech předcházejících předmětnému zdaňovacímu období jistý, natož aby mu vzniklo jakékoliv, tím méně legitimní očekávání postupu správních orgánů

44. Pokud jde o listiny týkající se společnosti SIGA, a.s., ve spojení s protokolem o místním šetření ze dne 3. 5. 2012, soud se ztotožňuje se žalobcem v tom, že olomoucký celní úřad si mohl a měl být vědom, že mezi společnostmi SIGA, a.s., a žalobcem probíhá prodej lihových aromat. Nicméně ani tato skutečnost podle názoru soudu nepředstavuje okolnost, která by mohla založit legitimní očekávání žalobce, že v případech, které jsou předmětem nyní projednávané věci, mohlo docházet k následnému prodeji, který by byl osvobozen od spotřební daně. Žádná z listin neprokazuje, v jakých objemech bylo obchodováno mezi žalobcem a uvedenou společností, ani v jakých baleních.
45. S uvedeným souvisí i další důkazní návrh, a to stanovisko Celního ředitelství Olomouc z roku 2012. Toto stanovisko bylo již hodnoceno Nejvyšším správním soudem v kasačním rozsudku, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„že jej stěžovatelka vykládá do určité míry tendenčně a vytrhává z kontextu jeho závěry. Samotné stanovisko uvádí, že „[k]upující – uživatel bez zvláštního povolení (SG spol. s r. o.) může přijímat a užívat aroma osvobozené od daně z lihu pro přesně vymezený účel použití dle ust. § 71 odst. 1 písm. c) zákona o SPD, uvedený v písemné objednávce. Dále v souladu s ust. § 66 odst. 2 zákona o SPD je povinen oznámit v každém kalendářním roce první nákup těchto výrobků celnímu úřadu – místně příslušnému správci daně a vést evidence dle ust. § 40 téhož zákona. Aroma je v tomto okamžiku osvobozeno od spotřební daně. Aroma v malém balení o objemu 0,02 a 0,05 litru označené jako ‘cukrářské aroma’ lze konečným spotřebitelům (např. prodej po jednotlivých baleních v obchodním domě) prodávat již bez výše uvedených podmínek, jelikož v obchodním označení výrobku je stanovena nabídka k danému účelu použití zakládající osvobození od daně z lihu.“* Z citované pasáže jasně vyplývá, že výše popsané podmínky pro osvobození od spotřební daně předpokládalo také stanovisko, na které stěžovatelka opakovaně odkazovala. *Výjimku Celní ředitelství Olomouc spatřovalo pouze v případě jednotlivého prodeje skutečně malých balení do obsahu 0,05 litru konečným spotřebitelům (po jednotlivých baleních), nikoliv balení do 1 litru, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Ani ze stanoviska, které stěžovatelka považuje za podstatné, tedy nevyplývá, že by od spotřební daně měla být osvobozena lihová aromata v režimu, ve kterém je nabízí stěžovatelka [v baleních o objemu 1 litr či větší, případně lihová aromata v malých baleních, avšak ve větších počtech přeprodávaná dalším podnikatelům (dle knihy vydaných faktur za červen 2016 činil objem etanolu v dodávkách realizovaných stěžovatelkou v daném zdaňovacím období až 47 300 ml)].“*
46. Ani toto stanovisko nebylo mezi účastníky sporné a zároveň jim bylo umožněno se s ním seznámit u jednání. Zdejší soud nemá důvod cokoli měnit na závěrech Nejvyššího správního soudu, které jsou zcela jednoznačné a plně v souladu s obsahem citovaného stanoviska. Soud proto dospěl k závěru, že ani toto stanovisko nemělo potenciál založit legitimní očekávání žalobce ohledně osvobození od daně u balení o objemu 1 litr a větší, případně u lihových aromat v malých baleních, avšak ve větších počtech přeprodávaná dalším podnikatelům.
47. V té souvislosti odkazuje soud na spolupráci žalobce a společnosti SIGA, a.s., a protokol ze dne 3. 5. 2012, ve kterém je výslovně uvedeno, že aromata jsou balena pro *drobný* prodej k potravinářskému – cukrářskému použití bez spotřební daně. Z hodnocení stanoviska Celního ředitelství Olomouc, jak ho provedl Nejvyšší správní soud, neplyne, že každé balení cukrářských aromat nutně musí být předmětem spotřební daně. Naopak z něj plyne, že osvobození od daně při prodeji *konečným* spotřebitelům pro určitý typ balení je možné. Zároveň obchodování vybraných výrobků bez spotřební daně v režimu dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních (tedy přijímání a užívání aromat

osvobozených od daně z lihu) nebylo vyloučeno. Užíváním dle Nejvyššího správního soudu byl zamýšlen prodej skutečně malých balení do obsahu 0,05 litru konečným spotřebitelům po jednotlivých baleních. Skutečnost, že docházelo k obchodování mezi žalobcem a společností SIGA, a.s., bez spotřební daně, nemá vliv na vznik legitimního očekávání žalobce, že stejně bez spotřební daně může prodávat lihová aromata konečným spotřebitelům.

48. Jiným slovy žádný žalobcem navržený důkazní prostředek neměl potenciál založit jeho legitimního očekávání osvobození od daně ve smyslu podané žaloby. Důkazní prostředky tento potenciál neměly ani ve svém souhrnu, neboť v žádném z nich nedocházelo k autoritativnímu posouzení předmětné otázky. Tento potenciál (ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021-37) neměla ani konkludentní vyměření spotřební daně na základě daňových přiznání žalobce, a to ani ve spojení s nyní provedenými důkazními prostředky.

*Ostatní námitky a rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 106/2020*

49. Další závěry zdejšího soudu Nejvyšší správní soud nijak blíže nepřezkoumával, nicméně uvedl, že: „*Nejvyšší správní soud k podané kasační stížnosti především uvádí, že skutkově i právně téměř identickou věcí týchž účastníků (týkající se doměření spotřební daně z lihu za jiné zdaňovací období) se již zabýval v rozsudku ze dne 21. 9. 2022, čj. 7 Afs 204/2020-35. Závěry napadených rozsudků krajského soudu i podstata kasačních námitek jsou v obou věcech totožné. Kasační soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů, jež v uvedeném rozsudku zaujal.*“ Na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu reagovali účastníci nejenom v rozsahu shora uvedeného závazného právního názoru stran, ale i po věcné stránce. Ve svých vyjádřeních tak reagovali fakticky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 204/2020.

*Doplňující vyjádření účastníků řízení po vydání kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu*

50. Žalobce nejprve ve svém vyjádření napadl jako nereálný požadavek Nejvyššího správního soudu na znalost a studium více jazykových verzí právních předpisů EU, a to s odkazem na čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Dále brojil proti názoru Nejvyššího správního soudu ohledně reálného využití lihových aromat dle čl. 27 směrnice 92/83/EHS s odkazem na stanovisko generálního advokáta SDEU Anthony Michaela Collinse ve věci C-332/21, kdy názor Nejvyššího správního soudu neodpovídá ani tomuto stanovisku ani současné praxi a ani ho nejde v praxi vůbec aplikovat. V souvislosti s kasačním rozhodnutím Nejvyššího správního soudu navrhl žalobce předložení předběžné otázky SDEU k aplikaci směrnice 92/83/EHS. Dále s odkazem na stanovisko generálního advokáta SDEU v citované věci C-332/21 vyzval žalobce zdejší soud, aby zohlednil judikaturu SDEU, dle které nedodržení čistě formálních podmínek, které nejsou nezbytné k zajištění splnění věcných požadavků týkajících se skutečného používání dotčených výrobků, nemůže zpochybnit právo žalobce požívat výhody povinného osvobození od daně podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83. V závěrečném bodu svého vyjádření zpochybnil žalobce názor Nejvyššího správního soudu ohledně latentního rizika zneužití lihových aromat a hrozby jejich použití k jinému účelu.
51. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na to, že zdejší soud je vázán právním názorem, který byl vyjádřen v kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu. Pokud žalobce polemizuje

s názory Nejvyššího správního soudu, není možné se od nich odchýlit. Podle žalovaného i když bude krajský soud vydávat zcela nové rozhodnutí, ve kterém musí vypořádat všechny žalobní námitky žalobce, rozsah nového přezkumu se omezuje toliko na otázku zhodnocení důkazních návrhů žalobce k námitce legitimního očekávání. Co se týče otázky přeprdeje lihových aromat, jedná se o otázku právní, nikoli skutkovou, a proto není důvod se od závěrů NSS v tomto směru odchýlit. Stran legitimního očekávání žalobce žalovaný uvedl, že účelem místního šetření je zjištění skutkového stavu a jeho zapsání do protokolu. Právní a jiné závěry není možno činit součástí protokolu o místním šetření a protokol o místním šetření ani žádné takové stanovisko neobsahuje. Jedná se toliko o podklad pro další řízení a rozhodování správce daně. Ze stanoviska Celního ředitelství z roku 2012 neplyne ujištění, že přeprdej lihových aromat je osvobozen od daně. Stejně tak z provedených místních šetření neplynou žádné závěry o tom, že činnosti prováděné žalobcem, jsou zcela v pořádku a nemůže dojít k doměření daně. Zároveň ani konkludentní vyměření daně nezakládá správní praxi. Není zde tedy nic, co by mohlo reálně legitimní očekávání žalobce založit. Závěrem se stručně vyjádřil k nově uplatněným věcným námitkám žalobce s tím, že napadené otázky byly již vyřešeny Nejvyšším správním soudem.

*K věcným námitkám, které byly uplatněny v podání žalobce ze dne 11. 10. 2022*

52. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
53. Zdejší soud je povinen ve věci respektovat závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, který ve svém kasačním rozhodnutí otázku osvobození od spotřební daně posoudil k námitkám žalobce komplexně a navázal na posouzení, které provedl zdejší soud v původním, zrušeném, rozhodnutí. Úkolem zdejšího soudu není přezkoumávat v dalším řízení názory Nejvyššího správního soudu. V nyní projednávané věci nedošlo ke změně skutkovým okolností ani k vývoji právní úpravy nebo judikatury vyšších soudů.
54. Pokud žalobce odkazuje na věc vedenou u SDEU pod sp. zn. C-332/21, tak v této věci již SDEU rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 12. 2022, přičemž zdejší soud nedospěl k závěru, že toto rozhodnutí by mělo mít vliv na kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu, a to ani při zohlednění jeho posledního podání ze dne 16. 2. 2023. Ten totiž vycházel primárně z názoru, že „*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).*“, resp. obdobně „*a uvedeném nic nemění argumentace stěžovatelky opírající se o rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED No. 458) ze dne 19. 11. 2003. Stěžovatelka k tomu uvádí, že podle uvedeného rozhodnutí by měl být osvobozen líh použitý pro výrobu lihových aromat, a následně samotná aromata, která touto výrobou vznikla. Tak tomu ovšem ve skutečnosti je, neboť lihová aromata, respektive líh, který je v těchto aromatech obsažen, je osvobozen od spotřební daně z lihu. Je tomu tak ovšem pouze tehdy, jsou-li pro osvobození lihu obsaženého v lihových aromatech (tedy z hlediska argumentace*

*stěžovatelky v podstatě pro osvobození lihových aromat) od spotřební daně splněny zákonné podmínky stanovené v souladu s cíli vyplývajícími ze směrnice, jak bylo vysvětleno výše.“ SDEU v citované věci sp. zn. C-332/21 vyložil ustanovení čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice tak, že „Z judikatury vyplývá, že skutečností, která určuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení, je konečné použití lihu (obdobně viz rozsudek ze dne 9. prosince 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, bod 49).“ Z rozsudku SDEU ve věci C-163/09 jako z podstatného vycházel Nejvyšší správní soud i ve svém kasačním rozsudku.*

55. Podle názoru zdejšího soudu tak závěr SDEU ve věci sp. zn. C-332/21 k první předběžné otázce „Článek 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů musí být vykládán v tom smyslu, že jak na líh, který se použije, tak na líh, který již byl použit pro výrobu přísad určených k výrobě nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, se vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení.“ nijak nezpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že je to právě účel použití aromat, ze kterého vyplývá případné (ne)osvobození lihu od spotřební daně.
56. Soud proto ze shora uvedených důvodů této části námitek žalobce nemohl vyhovět.

*Důsledky rozsudku Nejvyššího správního soudu na rozhodování zdejšího soudu*

57. S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek zdejšího soudu jako celek, níže soud opětovně vypořádává námitky žalobce shodně, jako v původním rozsudku.

*Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů*

58. 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.
59. 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. náleží 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.
60. 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 argumentů 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.

61. 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.
62. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů spočívající v nevyřazení všech dílčích argumentací žalobce tak zdejší soud shledal nedůvodnou.

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

63. 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.
64. 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.“
65. 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 podmíněk, 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.
66. 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.
67. 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.
68. 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.
69. 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.“
70. 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](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.
71. 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.“
72. 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.“*

73. V předcházejícím odstavci uvedenému rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-163/09 předcházelo stanovisko generální advokátky J. 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.
74. 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 dané směrnice do úředního jazyka, lingvistické nepřesnosti či lidské chybě.
75. 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 návětí 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.
76. 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 73 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 70 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.

77. V čl. 27 odst. 1 písm. e) 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.
78. 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.
79. Jak ze znění čl. 27 odst. 1 písm. e) 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.
80. 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.
81. Na základě uvedeného v bodech 63 - 80 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. e) 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.

82. 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.
83. 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.
84. 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.).

85. 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.
86. 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.
87. Ze „stanoviska“ žalovaného z roku 2008, jehož obsah je znám oběma účastníkům řízení, dle názoru zdejšího soudu rozhodně nevyplývá, že by měla být lihová aromata osvobozena od daně od okamžiku výroby a dále. Žalovaný se v návaznosti na pokyny výboru pro spotřební daně (blíže viz bod 70 odůvodnění tohoto rozsudku) pouze vyjadřoval k požadavkům na doklady pro pohyb lihových aromat spadajících pod určité kódy nomenklatury podle směrnice 92/12/EHS .
88. Soud tudíž na základě všeho výše uvedeného 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) téhož zákona, 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*

89. 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) téhož zákona. S touto argumentací se zdejší soud vypořádal již v bodech 63 - 87 odůvodnění tohoto rozsudku, na které v souvislosti s tímto odkazuje.
90. Krajský soud tudíž i námitku nezákonnosti platebních výměrů na penále shledal nedůvodnou.

#### **VII. Shrnutí a náklady řízení**

91. 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.

92. 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 nepřísluší. 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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 21. února 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu