



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Jarošovský pivovar a.s.** IČ 04500504, se sídlem Pivovarská 303, Jarošov, Uherské Hradiště, zast. JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem, se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2020, č. j. 16716-2/2020-900000-312, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 15. 6. 2020, č. j. 16716-4/2020-900000-312, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2022, č. j. 30 Af 46/2020-85,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2022, č. j. 30 Af 46/2020-85, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 6. 2020, č. j. 16716-2/2020-900000-312, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 15. 6. 2020, č. j. 16716-4/2020-900000-312, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 2. 6. 2020, č. j. 16716-2/2020-900000-312, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 15. 6. 2020, č. j. 16716-4/2020-900000-312, **je žalovaný povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 24.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Martina Bohuslava.

O d ů v o d n ě n í :

## I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 6. 2020, č. j. 16716-2/2020-900000-312, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 15. 6. 2020, č. j. 16716-4/2020-900000-312, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, s přihlédnutím k zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Zlínský kraj vydané dne 15. 1. 2020, kterými byly žalobkyni doměřeny spotřební daně z piva za zdaňovací období únor 2017 až říjen 2018 v celkové výši 990.236 Kč. Podle závěru žalovaného totiž žalobkyni není možné považovat za malý nezávislý pivovar, neboť je právně a hospodářsky závislá na Znojenském městském pivovaru, a.s. (dále jen „Znojenský pivovar“), a proto jí vyráběné pivo nemohlo být zdaněno sníženou sazbou spotřební daně z piva ve výši 16 Kč/hl, nýbrž základní sazbou ve výši 32 Kč/hl.

[2]Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21. 2. 2022, č. j. 30 Af 46/2020-85, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve citoval ustanovení čl. 4 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice“), jakož i § 82 zákona o spotřebních daních, jejichž výklad považoval za klíčový v projednávané věci.

[4]Dále k žalobní námitce o nesprávné implementaci směrnice do vnitrostátního práva a z ní vyplývající daňové diskriminace krajský soud odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 10. 2021 vydaný ve spojených věcech C-221/20 a C-223/20, *A Oy, B Oy* (dále jen „rozsudek *A Oy, B Oy*“), v němž bylo v odpovědi na předběžnou otázku Nejvyššího správního soudu Finska uvedeno, že „*čl. 4 odst. 2 druhá věta směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který do svého právního řádu promítl možnost stanovenou v čl. 4 odst. 1 této směrnice používat snížené sazby spotřební daně u piva vyráběného malými nezávislými pivovary, není nicméně povinen považovat za jediný malý nezávislý pivovar dva nebo více malých pivovarů, které spolupracují a jejichž společný roční výstav nepřesahuje 200 000 hektolitrů.*“ Z tohoto rozsudku podle krajského soudu vyplývá, že členské státy mají možnost (nikoliv povinnost) uplatňovat na svém území snížené sazby spotřební daně z piva. Pokud této možnosti využijí, je zcela na jejich uvážení, zda sníženou sazbou daně vztáhnou i na spolupracující malé pivovary tak, jak uvádí čl. 4 odst. 2 věta druhá směrnice, či zvolí úpravu jinou, resp. nezohlední spolupráci malých pivovarů vůbec. Český zákonodárce možnosti uplatňovat snížené sazby daně pro malé nezávislé pivovary využil. Spolupráci dvou a více pivovarů do výstavu nepřesahujícího limit stanovený směrnici však pro účely aplikace snížené sazby daně váže na podmínku nezávislosti malých spolupracujících pivovarů. Oproti směrnici, která sníženou sazbou daně opravňuje zdanit spolupracující malé pivovary bez dalšího, je tuzemská právní úprava přísnější, neboť umožňuje sníženou sazbou aplikovat jen při spolupráci malých nezávislých pivovarů definovaných v § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a to za předpokladu, že jejich společný výstav nepřekročí limit 200 000 hl ročně. Přestože tuzemská právní úprava žalobkyni neumožňuje využít snížených sazeb daně, nejedná se o úpravu, která by byla se směrnici v rozporu. Jak totiž bylo vyloženo v bodě 25 rozsudku *A Oy, B Oy*, směrnice nestanoví povinnost členských států považovat spolupracující (závislé) pivovary za malý nezávislý pivovar, pokud jejich roční výstav nepřekročí limit 200 000 hl, a ponechává

pokračování

členským státům v této otázce diskreci. K nesprávné implementaci směrnice tak nedošlo. Nelze se proto dovolávat přímého účinku čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice.

[5]Podle krajského soudu nelze požadavek tuzemské právní úpravy považovat za diskriminační ani samoúčelný. Do zákona byl včleněn s úmyslem podpořit sníženou sazbou daně pouze tradiční malé pivovary nezávislé hospodářsky a technologicky na jiném pivovaru. Z důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních vyplývá, že v § 82 „se definují tzv. „malé nezávislé pivovary“, jejichž pivo je zdaňováno zvýhodněnými sazbami spotřební daně. Základními podmínkami pro uznání pivovaru jako malého nezávislého jsou výroba piva včetně piva vyrobeného v licenci nejvýše do 200 000 hl ročně, právní a hospodářská nezávislost a neexistence propojení s jinými pivovary“ (viz sněmovní tisk 317/0, 4. volební období 2002-2006, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)). Zákonodárce se tak nerozhodl podpořit sníženou sazbou daně všechny pivovary vyrábějící pivo do ročního limitu 200 000 hl, ale jen malé pivovary, které nejsou právně ani hospodářsky závislé na jiném pivovaru, resp. nejsou s jiným pivovarem technologicky propojeny. Jak se uvádí v rozsudku *A Oy, B Oy*, charakter směrnice je v tomto směru opravňující a je zcela na členském státu, zda a v jaké podobě možnost spolupráce dvou pivovarů s výstavem nepřesahujícím limit 200 000 hl ročně zohlední sníženou sazbou daně. Přestože je tuzemská úprava restriktivnější než úpravy jiných členských států, jedná se o implementaci přípustnou. Není přitom pravdou, že by aplikace daného ustanovení byla v praxi zcela vyloučena. Znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních je totiž využitelné, pokud dva pivovary, které mají status malého nezávislého pivovaru ve smyslu odstavce prvního téhož ustanovení, spolupracují například v oblasti propagace či odbytu, aniž by však byly ve vztahu hospodářské závislosti či provozní propojenosti. Žalobkyně ani Znojemský pivovar však nejsou malými nezávislými pivovary vzhledem k jejich vzájemné hospodářské závislosti. Nesplňují tak hypotézu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních a ani vzájemnou spolupráci nemohou dosáhnout statusu malého nezávislého pivovaru. Součet jejich výstavů je proto zcela nerozhodný.

[6]Za daňovou diskriminaci není možné podle krajského soudu považovat situaci, kdy se národní úpravy jednotlivých členských států od sebe liší ve způsobu implementace, ponechává-li směrnice určitou otázku na uvážení členských států. Ostatně právě podstatou směrnice je možnost jednotlivých členských států zvolit si vlastní způsob k naplnění vytyčených cílů. V případě, že by evropští zákonodárci měli v úmyslu pevně sjednotit pravidla v rámci celé Evropské unie, využili by k tomu regulaci formou nařízení, které by bylo použitelné bez dalšího. Došlo-li však na poli spotřebních daní k regulaci směrnicí umožňující v určitých otázkách diskreci, je logické, že se právní úprava České republiky v některých ohledech liší od národních úprav jiných členských států. Dva daňové subjekty působící ve dvou rozdílných členských státech tak nelze bez dalšího považovat za subjekty ve srovnatelné situaci. Zatímco jeden subjekt spadá pod národní daňovou legislativu jednoho členského státu, druhý subjekt spadá pod jurisdikci jiného členského státu. Je-li žalobkyně usazena v České republice a produkuje zde pivo, nemůže se dovolávat aplikace daňových předpisů jiného členského státu, podle kterých by na sníženou sazbu daně dosáhla. Směrnice proto byla řádně implementována do české právní úpravy a k daňové diskriminaci žalobkyně nedošlo.

[7]Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou o nesprávném posouzení naplnění podmínek pro přiznání statusu malého nezávislého pivovaru. K tomu uvedl, že aby mohla být žalobkyni přiznána snížená sazba spotřební daně z piva, je nutné, aby kumulativně splnila zákonné podmínky pro přiznání statusu malého nezávislého pivovaru uvedené v § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. podmínku výstavu a podmínku hospodářské a právní nezávislosti na jiném pivovaru. Žalobkyně v podané žalobě nezpochybnuje, že je společně se Znojemským pivovarem součástí téže finanční skupiny. Závěr žalovaného o tom, že je u žalobkyně dán důvod závislosti na jiném pivovaru ve smyslu § 82 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních, tak ob stojí. S ohledem na majetkovou propojenost žalobkyně s jiným pivovarem není sporu o tom, že ji nelze považovat za malý nezávislý pivovar ve smyslu § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť nesplňuje podmínku stanovenou v písmenu a) téhož ustanovení. Pro přiznání snížené sazby daně totiž nestačí, že roční výstav žalobkyně nepřekročí 200 000 hl ročně, není-li současně splněna podmínka nezávislosti na jiném pivovaru. Kumulativní splnění těchto podmínek přitom vyplývá přímo z čl. 4 odst. 1 a 2 směrnice. Postavení malého nezávislého pivovaru nelze žalobkyni přiznat ani podle § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Je pravdou, že společný roční výstav žalobkyně a Znojemského pivovaru nepřesahuje ani 10 000 hl ročně. Zákon o spotřebních daních však vyžaduje, aby pro účely získání statusu malého nezávislého pivovaru šlo o spolupráci dvou nebo více malých nezávislých pivovarů ve smyslu § 82 odst. 1 téhož právního předpisu. To v dané věci splněno nebylo, neboť žalobkyni za malý nezávislý pivovar považovat nelze. Tvrdí-li žalobkyně, že fakticky nespolupracuje se Znojemským pivovarem, do jisté míry si protiřečí. Na jiných místech podané žaloby se totiž dovolává aplikace § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních upravujícího spolupráci pivovarů. Krajský soud nicméně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný přesvědčivě popsal hospodářskou propojenost obou subjektů. Vzájemnou spolupráci lze dovodit zejména z půjčky poskytnuté Znojemským pivovarem žalobkyni ve výši 10 miliónů Kč se splatností 5 let. Žalobkyně tak nesplnila zákonné požadavky pro přiznání statusu malého nezávislého pivovaru vymezené v § 82 zákona o spotřebních daních. Přestože naplňuje podmínku kvantitativní povahy vztahující se k výstavu, s ohledem na hospodářskou a právní závislost na Znojemském pivovaru nesplňuje podmínku kvalitativní povahy. Závěr žalovaného o tom, že žalobkyně není oprávněna uplatňovat sníženou sazbu spotřební daně z piva, proto ob stojí.

## II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[8]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu uvedla, že rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je založeno na nepřipustně formalistickém a doslovném výkladu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, který zcela pomíjí základní metodologické výkladové postupy i ústavně založené požadavky na interpretaci českého právního předpisu ve světle unijního práva. Závěr krajského soudu je přitom v rozporu s výkladem eurokonformním, jazykovým, teleologickým, systematickým i historickým, k čemuž stěžovatelka uvedla následující argumentaci:

a) Eurokonformní výklad

pokračování

[9]Předmětná úprava je harmonizací právních úprav členských států vedoucí k poskytnutí výhody na trhu malým pivovarům za účelem kompenzace vyšších nákladů, které oproti velkým pivovarům bezesporu mají. Zároveň je takto navyšována šance malých pivovarů udržet se na trhu s velkou konkurencí. Důvodem pro stanovená omezení tohoto zvýhodnění je pak ochrana hospodářské soutěže a vnitřního trhu. České i unijní právo definuje malý nezávislý pivovar primárně objemem výroby piva, která nesmí překročit 200 000 hl ročně (kvantitativní kritérium). Z hlediska tohoto kritéria není o zařazení stěžovatelky s výstavem 4 278 hl piva za rok 2018 sporu. I po přičtení výroby piva Znojemským pivovarem celkový výstav v roce 2018 představoval zhruba 8 100 hl piva; oba subjekty tak společně zůstávají hluboko pod hranicí definující malý nezávislý pivovar.

[10]Mimo podmínku kvantitativní je stanoveno vícero kritérií pro splnění kvalitativní podmínky, tj. nezávislosti malého pivovaru, kterou musí taktéž subjekty splnit, aby na ně mohla být uplatněna nižší sazba spotřební daně. Unijní úprava ale obsahuje výjimku, kdy se snížená sazba spotřební daně uplatní i pro sice závislé, ale malé pivovary, které nepředstavují ohrožení pro hospodářskou soutěž na vnitřním trhu, neboť k takovému narušení je třeba celkový společný výstav závislých pivovarů přesahující kvantitativní kritérium. Smysl druhé věty čl. 4 odst. 2 směrnice spočívá v tom, že představuje výjimku z požadavků nezávislosti, neboť připouští, aby spolupracující pivovary byly považovány za nezávislý malý pivovar, tedy patrně i tehdy, jsou-li závislé ve smyslu první věty. Jinak by totiž tato výjimka, navíc v kontextu první věty, nedávala žádný smysl, neboť by vždy bylo možné za malé nezávislé pivovary považovat ty, které splňují podmínky obsažené ve větě první. Výjimka stanovená větou druhou čl. 4 odst. 2 směrnice přitom dává smysl jen jako kontradikce k větě první tohoto ustanovení. Unijní úprava byla v ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních transponována se slovem „nezávislé“ navíc, ale je zřejmé, že v souladu s unijním právem i s ohledem na jinak identické znění směřuje na situaci, kdy spolupracují dva malé pivovary nehledě na jejich vzájemné vztahy.

[11]V rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 4. 2009 ve věci C-83/08, *Glückauf Brauerei*, se uvádí, že „směrnice 92/83 chce vyloučit, že výhoda z takového snížení daňové sazby bude přiznána pivovarům, jejichž velikost a výrobní kapacita by mohly stát na počátku narušení vnitřního trhu.“ Smyslem předmětného ustanovení směrnice je tedy zvýhodnit menší pivovary, posílit konkurenci a soutěž, přičemž kritérium nezávislosti má zabránit tomu, aby takovéto výhody zneužily fakticky velké pivovary, které jsou třeba formálně separátní, jelikož by takový postup mohl ohrozit hospodářskou soutěž a způsobit opačný efekt, než byl zamýšlen. Je jisté, že výhoda pro pivovary velikosti a výrobní kapacity, které dosahují stěžovatelka a Znojemský pivovar, nepředstavují narušení vnitřního trhu, protože toho nejsou schopny, a to ani na geograficky úzce vymezeném trhu, když působí ve zcela odlišných lokalitách. Jejich vyloučení z okruhu subjektů oprávněných k užití nižší sazby spotřební daně je tak ve světle tohoto záměru neopodstatněné.

[12]Skutečnost, že Česká republika neměla povinnost transponovat danou část směrnice ani to, že rozhodné ustanovení směrnice nemá přímý účinek, není-li transponováno, není sporná. Dispozitivní však bylo, zda ustanovení směrnice implementovat, nikoliv zda jej implementovat proti jeho smyslu. Pokud se tedy rozhodl zákonodárce dané ustanovení

směrnice do českého právního řádu zařadit, měl povinnost tak učinit způsobem, který zachová jeho význam a účel. Důsledkem výkladu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, který transponuje čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice, žalovaným a krajským soudem je však závěr, že ze strany zákonodárce došlo k neoprávněnému stanovení jiných podmínek, než stanovuje sama směrnice. Toto jednání by tak zapříčinilo rozdílnou aplikaci normy ve vnitrostátních poměrech České republiky, než bylo zamýšleno směrnicí. Implementace by tedy v takovém případě nebyla provedena řádně se zřetelem na smysl a účel unijní úpravy.

#### b) Nedostatečnost jazykového výkladu

[13] Žalovaný a krajský soud se zaměřili zejména na doslovné znění rozhodných právních norem na základě jazykového výkladu, který vede k chybné a nelogické aplikaci předmětného ustanovení zákona o spotřebních daních. Ustálená judikatura představovaná zejména nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 a sp. zn. Pl. ÚS 42/03 přitom zdůrazňuje nedostatečnost jazykového výkladu, která je navíc v tomto konkrétním případě zcela evidentní. Nutnost jiného než doslovného výkladu plyne také z podstaty eurokonformní interpretace právních norem, kdy je soud povinen použít výklad komparativní, tedy porovnat původní normu a její vnitrostátní odraz. Elementární součástí eurokonformity jsou také výkladové metody teleologická a historická, jelikož při posuzování rozhodných právních norem je nutné zvážit jejich kontext, a to s apelem na smysl a účel původní unijní normy.

#### c) Teleologický výklad

[14] Smyslem a účelem směrnice uvedených v její preambuli je mimo jiné zvýhodnění malých pivovarů, které zároveň nesmí narušit vnitřní trh. Stejný smysl a účel je sledován také českou právní úpravou. Krajský soud však vnitrostátní právo vykládá v rozporu s ustanovením směrnice, aniž by vysvětlil, jaký smysl a účel by tedy daná česká úprava měla sledovat a proč při ní dochází k odklonu od smyslu předmětného ustanovení směrnice. Pokud by totiž malé pivovary spolupracovaly, ale ve vlastnické struktuře by propojeny nebyly, na nižší sazbu daně by bez dalšího dosáhly. Takové společnosti, které by měly nárok na nižší sazbu spotřební daně, by pak oproti stěžovatelce byly státem zvýhodněny. Mohlo by tak dojít i k situaci, kdyby více malých spolupracujících pivovarů mělo výstav těsně pod zákonnou hranici 200 000 hl ročně, ale stejně by dosáhly na nižší sazbu spotřební daně, na rozdíl od stěžovatelky, která má podle výše uvedených hodnot i v součtu se Znojemským pivovarem výstav pod 10 000 hl ročně. Takové znevýhodnění je nepřipustné. Malé podniky nepřesahující svým výstavem stanovenou hranici 200 000 hl ročně nemohou vzhledem k objemu výroby piva ovlivňovat ze soutěžně-právního pohledu ani fakticky fungování vnitřního trhu, a to bez ohledu na to, zda je objem piva nepřesahující tyto meze vyprodukován jedním subjektem či více subjekty dohromady. Nemožnost ohrozit trh je přitom směrnicí i zákonem o spotřebních daních formulována právě stanoveným limitem produkce piva. Hospodářská soutěž v rámci vnitřního trhu tak nemůže být ohrožena podniky vyrábějícími, byť společně, objem piva nedosahující stanoveného limitu. Tedy pokud zákon nepředpokládá riziko narušení hospodářské soutěže samostatným nezávislým pivovarem, jehož roční výstav je těsně pod roční hranicí 200 000 hektolitřů, zákonodárce se nemohl obávat ohrožení tohoto chráněného zájmu dvěma malými na sobě závislými pivovary, jejichž společný roční výstav je hluboko pod touto stanovenou hranici. Přitom

pokračování

odůvodněná obava z narušení vnitřního trhu a hospodářské soutěže v daném odvětví je jediným proklamovaným důvodem žalovaného a krajského soudu pro odepření snížené sazby spotřební daně některým malým pivovarům. Možnost uplatnit nárok na sníženou sazbu daně je pro minipivovary naprosto esenciální, neboť jen s takovou výhodou oproti velkým pivovarům mohou na trhu vůbec existovat a být konkurenceschopné.

[15] Krajský soud se odklání od původního smyslu a účelu daného ustanovení směrnice, avšak sám nevysvětluje, jaký účel má být implementovaným ustanovením sledován. Pokud podle něho existuje nižší forma spolupráce mezi pivovary, která nezakládá jejich závislost, byly by tyto subjekty k nižší sazbě spotřební daně oprávněny nehledě na § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, neboť by tato nižší intenzita spolupráce nezaložila jejich závislost podle předchozích odstavců téhož ustanovení. Racionální zákonodárce tedy nemohl mít za cíl výkladový následek krajského soudu, tj. zpřísnění výjimky ve směrnici, neboť takovýto výklad není logický a jde proti jejímu smyslu. Takto nastavené podmínky narušují rovné postavení soutěžitelů. Stěžovatelka je totiž zdaňována daleko nevýhodnější sazbou než srovnatelné nebo dokonce daleko ekonomicky silnější daňové subjekty, a to bez jakéhokoli opodstatnění takového znevýhodnění.

#### d) Systematický výklad

[16] Podle výkladu žalovaného a krajského soudu by stěžovatelka měla na sníženou sazbu spotřební daně nepochybně nárok, bylo-li by její podnikání ve vztahu k Znojemskému pivovaru uspořádáno jinak. Pokud by se oba tyto pivovary spojily (např. koupí obchodního závodu nebo fúzí společností), a vytvořily tak jediný pivovar, jejich společný výstav by podléhal nižší sazbě spotřební daně. To znamená, že při nulové změně objektivních skutečností (roční výstav jednotlivých pivovarů, ekonomická síla, vliv na hospodářskou soutěž atp.) je podnikatelské uspořádání vztahů rozhodnou skutečností pro přiznání či nepřiznání práva na nižší sazbu daně. Pokud platí, že každý daňový subjekt má právo uspořádat si své podnikání podle svého, nemělo by být důsledkem volby určité formy podnikání daňové znevýhodnění, které nesleduje žádný relevantní cíl. V případě stěžovatelky podle výkladu žalovaného a krajského soudu k takovému znevýhodnění evidentně dochází, a fakticky je tak narušena svobodná volba způsobu podnikání, když je se Znojemským pivovarem efektivně tlačena k fúzi, aby získala nižší sazbu daně, a to bez jakéhokoli racionálního podkladu.

#### e) Historický výklad

[17] Platný a účinný zákon o spotřebních daních nevychází jen ze směrnice, ale také z již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Zákonodárce v důvodové zprávě k aktuálnímu zákonu o spotřebních daních nejednou odkazuje na předchozí úpravu a poukazuje na podobnosti s aktuální úpravou. Lze tedy mít za to, že měl zájem na ideové kontinuitě s předchozí úpravou. Ve starém zákoně o spotřebních daních byla daná problematika upravena v § 31a písm. c) větě druhé, podle něhož *jestliže jedna právnická nebo fyzická osoba vlastní více pivovarů a jejich společný výstav v kalendářním roce nepřevyšší 200 tisíc hektolitrů, považují se tyto pivovary za jeden malý nezávislý pivovar*. V důvodové zprávě se zákonodárce k problematice ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních

nikterak nevyjadruje, nicméně je logické, že tyto historické kořeny aplikace malého nezávislého pivovaru ovlivnily i stávající znění a záměr zákona o spotřebních daních.

[18] Vzhledem k absentujícímu odůvodnění v důvodové zprávě nelze dovodit, že úmyslem zákonodárce bylo v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních nesystematicky omezit okruh subjektů, na něž se vztahuje snížená sazba daně, a zpřísnit dosavadní podmínky pro „závislé“ malé pivovary. Vzhledem k výrazným dopadům takové změny při výkladu uvedeného ustanovení žalovaným a krajským soudem by zákonodárce zajisté poskytl alespoň minimální odůvodnění takového zásahu. Lze tedy mít za to, že zákonodárce nepočítal s interpretací předmětného ustanovení provedenou žalovaným a krajským soudem. Ta nemůže obstát při konfrontaci předchozí právní úpravy a aktuálně účinného znění zákona ve světle smyslu a účelu sledovaných zákonodárcem k přijetí nové úpravy, tedy zvýhodnění malých pivovarů, které zároveň nesmí narušit vnitřní trh. Předchozí právní úprava totiž zvýhodnění malých závislých pivovarů nižší sazbou spotřební daně umožňovala. Záměrem nové legislativy pak bylo jejich zvýhodnění. Je tedy nelogické, aby zákonodárce se záměrem zvýhodnit naopak zpřísnil dosavadní úpravu pro určitý okruh malých pivovarů. Výklad předmětných ustanovení zákona o spotřebních daních žalovaným a krajským soudem proto vede k nelogickému a bezdůvodnému odepření práva na zdanění nižší sazbou daně menším závislým pivovarům, které by jim nejen podle pravidla stanoveného v čl. 4 odst. 2 směrnice mělo náležet.

[19] Stěžovatelka uvedenou právní argumentaci opřela také o právní stanovisko prof. JUDr. Aleše Gerlocha, CSc. ze dne 8. 1. 2021 k výkladu ustanovení § 82 zákona o spotřebních daních a o odborné vyjádření daňového poradce Ing. Ivo Šulce ze dne 30. 7. 2020, ev. č. 2022, k právnímu výkladu ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, která byla předložena v žalobním řízení. Ze všech zmíněných důvodů považuje rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu za nezákonná, a proto navrhla jejich zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, eventuálně zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle rozsudku *A Oy, B Oy* s případnou implementací snížené sazby spotřební daně pro malé nezávislé pivovary není spojena povinnost implementace snížené sazby spotřební daně i pro závislé malé pivovary. Tuto úpravu výjimky sníženého zdanění výstavu malých spolupracujících pivovarů podle čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice český zákonodárce netransponoval, a ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních tak představuje oproti uvedené výjimce přísnější právní úpravu (přiznává sníženou sazbu jen spolupracujícím malým nezávislým pivovarům), avšak pro určitý okruh subjektů (spolupracující malé nezávislé pivovary) vstřícnější, než kdyby tato úprava zcela absentovala. Jedná se o implementaci přípustnou a dovolenou, a posuzovaný případ tak nepředstavuje rozpor mezi unijní a českou právní úpravou.

[21] Při výkladu relevantní právní úpravy žalovaný podle svého dalšího tvrzení nevycházel pouze z jazykového znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, nýbrž toto ustanovení konfrontoval s obsahovým významem unijní právní úpravy. Jím použitá interpretace § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních přitom zcela koresponduje se zněním směrnice a jeho aplikace není vyloučena, neboť spolupráce malých pivovarů (na úrovni získávání surovin,

pokračování

marketingu apod.), aniž by při ní ztratily svou nezávislost, je možná, nikoli nelogická. Dále má žalovaný za to, že výše uvedený výklad není v rozporu ani se smyslem a účelem směrnice, kterým je „*vyloučit, aby výhoda ze snížení daňové sazby byla přiznána pivovarů, jejichž velikost a výrobní kapacita by mohly vyvolat narušení vnitřního trhu*“ (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 4. 2009 ve věci C-83/08, *Glückauf Brauerei*). Účelem implementace právní úpravy malých nezávislých pivovarů do zákona o spotřebních daních bylo umožnit použití snížené sazby spotřební daně skutečně malým nezávislým pivovarům. Je evidentní, že česká právní úprava vyloučila daňové zvýhodnění hospodářsky či právně závislých pivovarů, byť svým výstavem malých pivovarů. Ve znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních je nutné spatřovat úmysl českého zákonodárce vyřadit z daňového zvýhodnění právě aspekt právní a hospodářské závislosti spolupracujících malých pivovarů, tzn. netransponovat výjimku, jakou představuje čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice. Daňovou úlevu proto česká právní úprava spolupracujícím malým závislým pivovarům nepřináší. Chce-li malý pivovar svým objemem výstavu dosáhnout snížené sazby spotřební daně, vždy musí být mimo jiné hospodářsky a právně nezávislým pivovarem. Jestliže tyto pivovary mezi sebou spolupracují na takové úrovni, která nenaruší požadavek nezávislosti, pak daňové zvýhodnění neztrácejí. Ve znění § 82 zákona o spotřebních daních jsou přitom jasně stanovena kritéria tohoto institutu. Vždy se musí jednat o malé pivovary na sobě hospodářsky a právně nezávislé. Narušení vnitřního trhu, popř. hospodářské soutěže, tak nelze v národní právní úpravě spatřovat. Jednak jsou dány mantinely výše výstavu takto spolupracujících malých nezávislých pivovarů a současně je stanoven přísný požadavek hospodářské a právní nezávislosti malých pivovarů, který představuje jakousi záruku nevytváření pivovarských skupin, tj. vzájemně hospodářsky či právně propojených pivovarů sice nedosahujících 200 000 hl ročního objemu výroby piva, avšak nárokuje si sníženou sazbu spotřební daně. Právě vytváření takových skupin vzájemně propojených pivovarů může představovat riziko narušení hospodářské soutěže.

[22] Co se týče kasační argumentace ohledně systematického výkladu, ani tyto námitky podle názoru žalovaného neobstojí. Stěžovatelka uvedla hypotetické okolnosti, za kterých by byla považována za malý nezávislý pivovar (např. pokud by se oba pivovary spojily, a vytvořily tak jediný pivovar, jejichž společný výstav by podléhal nižší sazbě spotřební daně), a proto věnovat se těmto úvahám je bezpředmětné. Zákonná právní úprava podmínek nároku na sníženou sazbu spotřební daně z piva je jednoznačná. Jistě jí není narušena svobodná volba způsobu podnikání, avšak jsou v ní stanovena kritéria, jejichž naplnění stěžovatelka v projednávaném případě nedosahuje. Proto nelze tvrdit, že aplikace předmětných ustanovení vede k omezení volby právní formy pro podnikání v pivovarnictví. Je na vůli subjektu, zda mezi vymezené adresáty konkrétní právní normy bude spadat či nikoliv, a tedy, zda na tento daňový benefit dosáhne.

[23] Úmysl zákonodárce ve vztahu k úpravě obsažené v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních je podle názoru žalovaného zjevný a jediný správný. Jak již uvedl krajský soud, je tato tuzemská právní úprava sice přísnější než směrnice, ale možná. Záměr zákonodárce sice není odůvodněn důvodovou zprávou, interpretace ustanovení z hlediska historického i teleologického je tak ztížena, avšak právní výklad relevantní právní úpravy krajským soudem je z jeho rozsudku patrný a správný.

[24] Z uvedených důvodů považuje žalovaný rozsudek krajského soudu i své rozhodnutí za zákonná, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[25] K vyjádření žalovaného zaslala stěžovatelka repliku, v níž uvedla, že formulace § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních je identická (s výjimkou slova „nezávislých“) se zněním čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice. Nelze tak přesvědčivě tvrdit, že je tomu tak čistě náhodou a že se nejedná o transpozici daného ustanovení. V dosavadním řízení dosud nebylo zpochybňováno, zda byla či nebyla předmětná úprava transponována. Tvrzení žalovaného spočívalo v tom, že jelikož nebyla transpozice povinná, transponoval český zákonodárce úpravu v přísnější formě. Nicméně je zřejmé, že český zákonodárce se rozhodl transpozici čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice doslovně provést, ale zřejmě z důvodu legislativní chyby do tohoto ustanovení vložil slovo „nezávislé“. Na základě tohoto jediného slova nyní žalovaný a krajský soud vykládají předmětné ustanovení jako zpřísnující podmínku, a to zcela v rozporu s jeho původním smyslem a účelem a také smyslem a účelem institutu snížené sazby daně, kterým je narovnání tržních podmínek zvýhodněním malých pivovarů, které nemá kvantitativní potenciál narušit hospodářskou soutěž. Povinnosti eurokonformního výkladu se přitom nelze zprostit jen s odkazem na dispozitivnost směrnice.

[26] Podle stěžovatelky se dále ve vyjádření žalovaného opakovaně objevuje tvrzení, že předmětná úprava představuje vstřícný krok vůči určitému okruhu subjektů, kterým přiznává nárok na sníženou sazbu spotřební daně. Je nesporné, že je možná faktická spolupráce malých pivovarů, která nezakládá jejich vzájemnou závislost. Pokud však pivovary spolupracují, aniž by ztratily svou nezávislost, budou bez dalšího oprávněny k nižší sazbě daně již podle předchozích odstavců § 82 zákona o spotřebních daních. Jeho ustanovení § 82 odst. 5 tak, jak jej vykládá žalovaný a krajský soud, proto představuje zpřísnující podmínku. Nejen, že by nebylo umožněno v souladu s původním smyslem tohoto ustanovení poskytnout výhodu v podobě snížené sazby malým závislým pivovarům, které hospodářskou soutěž nenarušují, ale navíc by malé nezávislé pivovary, které v nějaké intenzitě spolupracují, byly povinny sčítat své výstavy při posuzování jejich nároku na nižší sazbu daně.

[27] Výklad krajského soudu současně podle stěžovatelky vychází z premisy, že spolupráce neznamená totéž, co závislost. Jako spolupráce má být přitom posuzována nižší úroveň kooperace subjektů, která zároveň nezakládá závislost. Tento předpoklad přitom nemá žádnou zákonnou oporu. Ačkoliv zákonodárce detailně vymezil a definoval, co se rozumí závislostí, pojem „spolupráce“ se vyskytuje v celém zákoně v této souvislosti pouze v tomto jednom odstavci uprostřed paragrafu, aniž by bylo jakkoli způsobem definováno, co je jeho obsahem. V této souvislosti poukazuje stěžovatelka na skutečnost, že finská úprava, která je předmětem rozsudku *A Oy*, *B Oy*, právě kategorii spolupráce naopak detailně definuje. U finské právní úpravy ale není sporu o tom, že k transpozici čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice vůbec nedošlo. Pokud tedy bylo skutečně záměrem českého zákonodárce stanovit samostatnou kategorii spolupracujících pivovarů jako jakýsi mezistupeň, nepochybně by se tento záměr promítl do obdobné definice v zákoně o spotřebních daních.

pokračování

[28] Dále stěžovatelka uvedla, že smyslem a účelem čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice musí být ve světle její preambule i citované judikatury Soudního dvora Evropské unie zvýhodnění malých závislých pivovarů, které zároveň nesmí narušit vnitřní trh. Je přitom evidentní, že nárok na nižší spotřební daň dvou minipivovarů nepředstavuje hrozbu pro vnitřní trh, zatímco nárok jednoho většího nezávislého pivovaru s výstavem výrazně nad celkový výstav stěžovatelky a Znojemského pivovaru takové riziko naopak představovat může. Deklarovaným cílem předmětných ustanovení směrnice je zvýhodnit právě menší pivovary a pomoci jim čelit podstatně silnějším konkurentům na trhu. Odepření tohoto zvýhodnění dvěma či více malým závislým minipivovarům, které jinak společně splňují kvantitativní podmínku výstavu, jde naprosto proti smyslu předmětné úpravy. Rovněž argumentace systematickým výkladem je validní, neboť je nutné vnímat předmětné ustanovení v kontextu celého právního řádu. Bude-li přitom ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních vykládáno tak, jak to činí žalovaný a krajský soud, bude jinak bezdůvodná změna podnikatelského uspořádání pro podnikatele v pivovarnictví jedinou racionální volbou. V souvislosti s detailní argumentací ohledně historického výkladu se pak žalovaný omezuje na pouhá konstatování, aniž by je jakkoli podložil.

[29] Podle stěžovatelky je tedy zřejmé, že ustanovení zákona o spotřebních daních ve vztahu k malým pivovarům musí být vykládána v souladu se smyslem a účelem směrnice i se základními metodologickými výkladovými postupy, přičemž oba tyto přístupy vedou k tomu, že měla být v dané věci zdaněna sníženou sazbou spotřební daně z piva. Proto stěžovatelka setrvala na svém návrhu učiněném v doplnění kasační stížnosti.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost byla podána z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[31] V posuzované věci spočívá sporná právní otázka v tom, zda pivo vyráběné stěžovatelkou, jejíž roční výstav nepřesahoval 200 000 hl ani v součtu s jiným pivovarem, na němž byla právně a hospodářsky závislá, podléhalo snížené sazbě spotřební daně z piva, či nikoliv.

[32] Podle čl. 4 směrnice:

*1. Členské státy mohou uplatňovat snížené sazby daně, které mohou být diferencovány podle ročního výstavu dotyčných pivovarů, na pivo vystavené malými nezávislými pivovary za následujících omezení:*

- *snížené sazby se neuplatní na podniky, které vyrábějí více než 200000 hl ročně,*
- *snížené sazby, které mohou poklesnout pod minimální sazbu, nesmí být přitom sníženy více než o 50 % pod základní vnitrostátní sazbu spotřební daně.*

2. Pro účely nižších sazeb se „malým nezávislým pivovarem“ rozumí pivovar, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, který využívá provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a který nevyrábí značkové pivo v licenci. Spolupracují-li však dva nebo více malých pivovarů a jejich společný roční výstav nepřekročí 200 000 hl, mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovar.

3. Členské státy zabezpečí, aby případné nižší sazby, které zavedou, platily stejně i pro pivo dovezené na jejich území z malých nezávislých pivovarů nacházejících se v jiných členských státech. Zejména musí zajistit, aby na žádnou jednotlivou dodávku z jiného členského státu nebyla uvalena vyšší daň než na odpovídající vnitrostátní dodávku.

[33] Podle § 82 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí:

(1) Malým nezávislým pivovarem je pivovar, jehož roční výroba piva, včetně piva vyrobeného v licenci, není větší než 200 000 hl a splňuje tyto podmínky:

- a) není právně ani hospodářsky závislý na jiném pivovaru,
- b) nadzemní ani podzemní provozní a skladovací prostory nejsou technologicky, či jinak propojeny s prostorami jiného pivovaru.

(2) Pivovar je právně nebo hospodářsky závislý, pokud

- a) vlastní více než 50 % podílu na čistém majetku nebo disponuje více než 50 % hlasovacích práv jiného pivovaru,
- b) chybí některý hlavní výrobní provozní soubor v pivovaru, nebo
- c) byla uzavřena jakákoliv dohoda, z níž lze dovodit přímou nebo nepřímou hospodářskou nebo právní závislost na jiném pivovaru.

(3) Hlavním výrobním provozním souborem se pro účely tohoto zákona rozumí varna, spilka a ležácký sklep, případně cylindrokoničké tanky.

(4) Malý nezávislý pivovar může vyrábět pivo v licenci za podmínky, že:

- a) společná roční výroba pivovarů nepřevyšuje 200 000 hl,
- b) výroba piva v licenci nepřekročí 49 % jeho roční výroby,
- c) pivo vyráběné v licenci je vždy zdaněno základní sazbou daně.

(5) Spolupracují-li dva nebo více malých nezávislých pivovarů a jejich společná roční výroba nepřevyšuje 200 000 hektolitrů, považují se tyto pivovary za jeden malý nezávislý pivovar.

(6) Roční výrobou piva se pro účely tohoto zákona rozumí veškeré pivo, které bylo v daném kalendářním roce vyrobeno.

[34] Pro přiznání statutu malého nezávislého pivovaru s nárokem na sníženou sazbu spotřební daně z piva je tedy podle § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních zapotřebí kumulativní splnění třech podmínek, kterými jsou a) výroba piva, včetně piva vyrobeného v licenci, nepřevyšující 200 000 hl ročně, b) právní a hospodářská nezávislost, c) neexistence technologického propojení provozních ani skladovacích prostor podzemních i nadzemních s ostatními prostorami jiného pivovaru. Znění § 82 odst. 2 zákona o spotřebních daních pak stanovuje, za jakých okolností je nutné považovat pivovar za právně nebo hospodářsky závislý. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti nikterak nezpochybňuje správnost závěru krajského soudu a žalovaného o její právní a hospodářské závislosti na

pokračování

Znojenském pivovaru, a proto je v posuzované věci nepochybné, že i když naplňuje kvantitativní kritérium spočívající v roční výrobě piva nepřevyšující 200 000 hl, nesplňuje další kumulativní podmínku pro přiznání postavení malého nezávislého pivovaru za použití § 82 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Takový status by jí nenáležel ani na základě doslovného znění odstavce pátého téhož ustanovení, neboť s ohledem na tuto vzájemnou právní a hospodářskou závislost obou pivovarů se nejedná o spolupracující malé nezávislé pivovary.

[35] Výklad právního předpisu v mezích nejširšího možného jazykového významu dotyčného pojmu je považován za základní východisko nalézání práva. Jeho legitimním nástrojem je však v určitých mimořádných případech i dotváření práva, neboť jako přepjatý formalismus je nutné odmítnout takový postup, při němž soudy neposkytují ochranu subjektivním základním právům jenom proto, že stát zanedbal vytvoření zákonného podkladu pro jejich uplatňování (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, a ze dne 5. 6. 1996, sp. zn. II. ÚS 98/95). Dále Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, připomněl, že „*mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.*“ Konečně v nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, se uvádí, že soud „*není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.*“

[36] Proto je zapotřebí posoudit, zda použití sousloví o spolupráci malých nezávislých pivovarů v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních nepředstavuje „přerěknutí“ zákonodárce, tedy nejde-li o případ, kdy jsou v textu právního předpisu omylem vynechána či přehozena slova, případně je nedopatřením obsaženo slovo jiné či slovo, které v něm vůbec uvedeno být nemělo. V tomto směru by se nejednalo o standardní dotváření práva, kdy zákonodárce na určité případy nepomyslel, ačkoli odpovídaly jeho vůli vyjádřené v příslušné právní normě, neboť ve skutečnosti zamýšlel říci něco úplně jiného, než vyjádřil v textu příslušného ustanovení právního předpisu. Takového nedopatření zákonodárce by se nedalo dovolávat, pokud by dávalo rozumný smysl a zároveň bylo vnitřně koherentní s příslušnou právní úpravou. Jak totiž vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 11. 1996, sp. zn. IV. ÚS 279/95, je při výkladu a použití zákona zapotřebí vycházet z toho, co v něm zákonodárce uvedl, a nikoli z toho, co snad uvést chtěl a do zákona nevtělil. Ve stejném judikátu se však zároveň uvádí, že v případě, kdy proti sobě stojí v rámci stejného zákona dvě navzájem se vylučující pravidla chování, je zapotřebí při nutnosti jejich souběžné aplikace využít obecně uznávaná interpretační pravidla. Napravit legislativní chybu je však jistě nutné i v dalších případech, kdy takto vzniklé znění zákona nedává žádný rozumný smysl v kontextu jeho dalších ustanovení či souvisejících právních předpisů. V takovém případě oprava „přerěknutí“ zákonodárce neznamená nepřipustné nahrazení výslovně projevené vůle zákonodárce obsahově odlišnou právní normou ze strany soudní moci, nýbrž naopak nápravu jeho legislativního pochybení, umožnění realizace jeho skutečné vůle a postup v souladu s požadavkem na

bezrozpornost právního řádu. V oblasti práva Evropské unie je přitom nutné v tomto směru vycházet také z toho, že pokud se český zákonodárce rozhodl transponovat určité ustanovení unijního právního předpisu a jasně i srozumitelně nevyjádřil vůli odlišnou od jeho výslovného znění, pak zamýšlel provést právě to, co taková evropská právní norma předpokládá.

[37] Podle stěžovatelky došlo k legislativní chybě při transpozici čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice, neboť toto ustanovení je formulováno identicky jako znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, které oproti němu obsahuje navíc jen slovo „nezávislých“.

[38] Stěžovatelce lze přisvědčit, že formulační a obsahová podobnost obou těchto ustanovení je naprosto očividná. Jejich hypotéza se vztahuje na spolupráci dvou nebo více malých (nezávislých) pivovarů, jejichž společný(á) roční výstav (výroba) nepřekročí (nepřevyší) 200 000 hl, přičemž při splnění uvedených podmínek se tyto pivovary považují za jediný (jeden) malý nezávislý pivovar. Slovo „mohou“ navíc obsažený v čl. 4 odst. 2 větě druhé směrnice je jen vyjádřením skutečnosti, že toto ustanovení nemusí být povinně provedeno členským státem, který uplatňuje snížené sazby daně u piva vyráběného v malých nezávislých pivovarech v souladu s čl. 4 odst. 1 a odst. 2 větou první směrnice, což potvrdil i Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku *A Oy, B Oy*. Proto pokud tento výraz není uveden v dispozici právní normy zakotvené v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, jedná se jen o vyjádření skutečnosti, že se český zákonodárce rozhodl využít možnosti použití právní fikce jediného malého nezávislého pivovaru ve smyslu čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice.

[39] Dále je zřejmé, a to zvláště ze spojky „však“, že naposledy citované ustanovení představuje zmírnění definice uvedené v čl. 4 odst. 2 větě první směrnice, neboť za jediný malý nezávislý pivovar mohou být rovněž považovány dva nebo více malých pivovarů, které spolupracují a jejichž společný roční výstav nepřekročí maximální limit, a to bez ohledu na skutečnost, že mezi nimi existuje vztah právní nebo hospodářské závislosti (srov. bod 22 rozsudku *A Oy, B Oy*).

[40] Znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních neobsahuje výraz, kterým by bylo výslovně korigováno vymezení pojmu malého nezávislého pivovaru uvedené v předchozích odstavcích téhož ustanovení. V něm však není definováno, co se rozumí spoluprací dvou nebo více malých nezávislých pivovarů, jak to například učinil finský zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojů (1471/1994), který byl citován v bodech 5 a 6 rozsudku *A Oy, B Oy* a podle jehož ustanovení § 9 prvního a třetího pododstavce, ve znění účinném do dne 31. 12. 2014 i po tomto datu, se za spolupráci při výrobě nebo na provozní úrovni považuje získávání surovin a materiálu potřebných pro výrobu piva, jakož i jeho balení, marketing a odbyt. Lze sice připustit, že pokud § 82 ani jiné ustanovení zákona o spotřebních daních nestanoví, co se rozumí spoluprací mezi dvěma nebo více malými nezávislými pivovary, pak se za použití argumentu *a contrario* či *per eliminationem* jedná o jakoukoliv formu kooperace těchto subjektů, která nedosahuje intenzity jejich právní nebo hospodářské závislosti. Nicméně v takovém případě by bylo zapotřebí nalézt jiný účel právní regulace nižší formy součinnosti malých nezávislých pivovarů než zmírnění požadavků na přiznání postavení malého nezávislého pivovaru uvedených v § 82 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních.

pokračování

[41] Jestliže se podle dikce odstavce pátého stejného ustanovení při spolupráci dvou nebo více malých nezávislých pivovarů, jejichž společná roční výroba nepřevyší 200 000 hl, pohlíží na každého z nich jako na jeden malý nezávislý pivovar, pak se nabízí výklad, podle něhož má právní fikce jednoho malého nezávislého pivovaru následně vliv na výši snížené sazby spotřební daně z piva a posouvá spolupracující malé nezávislé pivovary do jejího vyššího pásma. Snížená sazba pro malé nezávislé pivovary totiž činí při roční výrobě piva do 10 000 hl včetně 16,00 Kč/hl, nad 10 000 hl do 50 000 hl včetně 19,20 Kč/hl, nad 50 000 hl do 100 000 hl včetně 22,40 Kč/hl, nad 100 000 hl do 150 000 hl včetně 25,60 Kč/hl a nad 150 000 hl do 200 000 hl včetně 28,80 Kč/hl, jak vyplývá z ustanovení § 85 zákona o spotřebních daních, které upravuje sazby a výpočet daně z piva. Nemožnost aplikace § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních i na spolupracující malé nezávislé pivovary se společnou roční výrobou převyšující 200 000 hl a nutnost nezohlednění jejich společné výroby při stanovení výše snížené sazby spotřební daně by pak byla důsledkem toho, že právě tato kvantitativní hranice je podle odstavce prvního téhož ustanovení i čl. 4 odst. 1 směrnice definičním pojmem malého pivovaru s nárokem na daňové zvýhodnění.

[42] I když právě zmíněná interpretace § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních dává jistý racionální smysl, nelze ji považovat za vnitřně koherentní s relevantními ustanoveními téhož právního předpisu a směrnice. Jestliže totiž § 85 zákona o spotřebních daních upravuje pravidla pro stanovení sazby a výpočet daně z piva také pro malé nezávislé pivovary, pak by bylo nelogické, aby další takové pravidlo bylo izolovaně obsaženo v jiném ustanovení téhož zákona, jež upravuje podmínky pro přiznání postavení malého nezávislého pivovaru. Navíc z důvodové zprávy k § 82 a § 85 vládního návrhu zákona o spotřebních daních nikterak nevyplývá, že by zákonodárce zamýšlel vytvořit právní úpravu spolupráce malých nezávislých pivovarů za účelem jejich zařazení do vyššího pásma snížené spotřební daně z piva. Především však by v takovém případě vůbec nedošlo k transpozici ustanovení čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice, což by podle jeho znění bylo možné, i když český zákonodárce využil možnosti používat snížené sazby spotřební daně u piva vyráběného malými nezávislými pivovary, jak potvrdil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku *A Oy, B Oy*. Tento závěr však evidentně neodpovídá vůli zákonodárce. Ve vládním návrhu zákona o spotřebních daních je k jeho § 82 odst. 5 připojeno číslo CELEX 31992L0083, které sice označuje celou směrnici, nicméně je zřejmé, že právě tímto ustanovením byla transponována její určitá část. Navíc ze srovnávací tabulky ke směrnici, která je dostupná v systému ISAP, vyplývá, že ustanovením § 82 vládního návrhu zákona o spotřebních daních měl být transponován celý text čl. 4 odst. 2 směrnice, tedy včetně jeho věty druhé. Jelikož bylo znění § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních schváleno českým zákonodárcem beze změny oproti vládnímu návrhu, je možné konstatovat, že tímto ustanovením byl transponován právě čl. 4 odst. 2 věty druhé směrnice, která mu formulačně i obsahově zcela zřetelně odpovídá.

[43] Dále nepřichází v úvahu výklad textu § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, podle něhož by se použití příslušných ustanovení o přiznání snížené sazby daně odváděné z piva vztahovalo jen na takové spolupracující malé nezávislé pivovary ve smyslu jejich vzájemné kooperace nedosahující intenzity právní nebo hospodářské závislosti, jejichž celkový roční výstav piva by nepřevyšil stanovený maximální limit. Při této interpretaci by pro zachování statusu malého nezávislého pivovaru získaného podle § 82 odst. 1 až 4 zákona o

spotřebních daních bylo v případě jeho spolupráce s jiným malým nezávislým pivovarem bez vytvoření vztahu vzájemné právní nebo hospodářské závislosti zapotřebí, aby společná roční výroba takto méně intenzivně kooperujících pivovarů nepřesahovala 200 000 hl. Ani takový výklad § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních však nelze považovat za provedení věty druhé čl. 4 odst. 2 směrnice, neboť ta naopak zmírňuje vymezení pojmu malého nezávislého pivovaru uvedené v první větě téhož ustanovení. Ustanovením čl. 4 odst. 1 a odst. 2 věty první směrnice by navíc mohlo stanovení takové další podmínky pro přiznání postavení malého nezávislého pivovaru odporovat, neboť v nich je poměrně striktně definováno, koho lze za malý nezávislý pivovar považovat.

[44] Kromě toho si není možné představit, že by racionální zákonodárce využil možnosti poskytnuté směrnicí přiznat sníženou sazbu spotřební daně malým nezávislým pivovarům, aby následně aplikaci jejího čl. 4 odst. 2 věty druhé omezil pouze na spolupracující malé nezávislé pivovary a tím znevýhodnil další české malé pivovary oproti stejným subjektům z jiných členských států Evropské unie, aniž by tento svůj záměr zmínil a náležitě objasnil v důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona o spotřebních daních, která ohledně § 82 odst. 5 neobsahuje naprosto žádný komentář, a to vše za situace, kdy podle již stěžovatelkou zmíněné předchozí právní úpravy se za jeden malý nezávislý pivovar považovaly také vlastnický propojené pivovary se společným výstavem nepřevyšujícím 200 000 hl v kalendářním roce.

[45] Pokud tedy český zákonodárce zamýšlel transponovat čl. 4 odst. 2 větu druhou směrnice v ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních, pak by oba zmíněné způsoby interpretace jeho textu nebyly s tímto záměrem v souladu a navíc by byly ve zřetelném napětí s příslušnými ustanoveními obou těchto právních předpisů. Proto je zapotřebí vycházet z toho, že právní norma obsažená v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních má naplnit smysl a účel věty druhé čl. 4 odst. 2 směrnice, jež spočívají v možnosti korekce definice pojmu malého nezávislého pivovaru podle věty první tak, aby za něho mohly být považovány také spolupracující malé pivovary, a to bez ohledu na jejich vzájemnou právní či hospodářskou závislost, pokud ve skutečnosti netvoří ekonomickou skupinu, jejíž roční výroba překračuje maximální limit. V tomto směru je právní fikce jednoho malého nezávislého pivovaru při spolupráci dvou nebo více malých nezávislých pivovarů se společnou roční výrobou nepřevyšující 200 000 hl nadbytečná, neboť subjekt, jemuž náleží postavení malého nezávislého pivovaru podle § 82 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních, nepotřebuje tento status získat za použití odstavce pátého téhož ustanovení. To proto dává racionální smysl jen v případech vzájemné právní či hospodářské závislosti malých pivovarů, které lze i přesto považovat za jeden malý nezávislý pivovar při dodržení maximálního limitu jejich společné roční výroby.

[46] Lze tedy konstatovat, že slovo „nezávislých“ uvedené v ustanovení § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních představuje legislativní chybu při transpozici věty druhé čl. 4 odst. 2 směrnice, přičemž text, jenž tímto nedopatřením vznikl, nedává žádný rozumný smysl, který by byl koherentní s příslušnými ustanoveními téhož zákona a směrnice a jenž zjevně při absenci vysvětlení v důvodové zprávě nebyl veden racionálními důvody předkladatele legislativního návrhu. Za této situace je nutné uvedené „přerěknutí“ zákonodárce opravit a vycházet z toho, že jeho skutečnou vůlí při formulaci právní normy obsažené v § 82 odst. 5 zákona o spotřebních daních bylo ve shodě s čl. 4 odst. 2 větou druhou směrnice zmírnit

pokračování

podmínky pro přiznání postavení malého nezávislého pivovaru vymezené v § 82 odst. 1 až 4 zákona o spotřebních daních a vytvořit právní fikci jednoho malého nezávislého pivovaru při spolupráci dvou nebo více malých pivovarů, jejichž společná roční výroba nepřevyšší 200 000 hl, a to bez ohledu na vztah jejich vzájemné právní nebo hospodářské závislosti.

[47] V nyní posuzované věci součet ročního výstavu piva stěžovatelky a Znojemského pivovaru nepřesahoval tento maximální limit, a proto i když byla stěžovatelka právně a hospodářsky závislá na tomto jiném pivovaru, podléhalo pivo, které vyrobila v rozhodných zdaňovacích obdobích, snížené sazbě spotřební daně z piva. Krajský soud, který dospěl k opačnému závěru, tedy posoudil spornou právní otázku nesprávně, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[48] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož by krajský soud v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než žalobou napadené rozhodnutí zrušit kvůli v něm učiněnému nesprávnému právnímu závěru o nutnosti zdanění piva vyrobeného stěžovatelkou v rozhodných zdaňovacích obdobích základní sazbou spotřební daně z piva, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že povaha věci umožňuje, aby o žalobě sám rozhodl. Proto podle § 110 odst. 2 písm. a) a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[49] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[50] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky. Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (účast na jednání před krajským soudem; plná moc k zastupování byla výslovně udělena jen pro tento úkon). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za tento úkon právní služby. Zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto byla výše odměny zvýšena o 714 Kč, což odpovídá sazbě 21 % z částky 3.400 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Odměna za zastupování za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d)

advokátního tarifu, a to za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání doplnění kasační stížnosti a sepsání repliky k vyjádření žalovaného), tedy celkem ve výši 9.300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z těchto tří úkonů právní služby, což je celkem 900 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto byla výše odměny navýšena o 2.142 Kč, což odpovídá sazbě 21 % z částky 10.200 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[51] Celkové důvodně vynaložené náklady soudního řízení stěžovatelky, které doložila nebo vyplývají z obsahu soudních spisů, činí 24.456 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2023

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu