ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **AROCO, spol. s r. o.**, IČO: 43870571
se sídlem Spojovací 798/31, Praha 9 – Vysočany
zastoupená Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem
se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1 – Nové Město

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4 – Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2020, č. j. 42745/2020-900000-314,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276381/2018-510000-32.2 (dále „dodatečný platební výměr“

či „rozhodnutí správce daně“), doměřil žalobkyni spotřební daň z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10 545 Kč. Celkovou daňovou povinnost správce daně žalobkyni stanovil v jí přiznané výši 10 545 Kč, uplatněný nárok na vrácení daně oprávněným neshledal. Žalobkyně dne 28. 8. 2018 napadla rozhodnutí správce daně odvoláním, o němž rozhodl žalovaný tak, že jej rozhodnutím ze dne 20. 11. 2018, č. j. 66165/2018—90000-314, dílčím způsobem změnil, žalobkyni opětovně doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10 545 Kč, přičemž jí uplatněný nárok na vrácení daně oprávněným neshledal. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) správní žalobu, o níž městský soud rozhodl rozsudkem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 9 Af 5/2019-51, tak, že rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem nepřezkoumatelnosti bylo nedostatečné vypořádání žalovaného s odvolacími námitkami žalobkyně. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně opět dílčím způsobem změnil a žalobkyni doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10 545 Kč, přičemž jí uplatněný nárok na vrácení daně oprávněným neshledal. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

2. Správce daně obdržel dne 23. 1. 2018 žádost o mezinárodní spolupráci, v níž Celní úřad Trnava žádal doložení veškerých daňových dokladů vydaných žalobkyní společnosti A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o., DIČ: SK2020372783, a to v souvislosti s odeslanými vybranými výrobky ve volném daňovém oběhu do jiného členského státu podle § 31 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za období od ledna 2013 do ledna 2018. V souvislosti s žádostí o mezinárodní spolupráci zaslal správce daně žalobkyni výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 18. 9. 2016 (dále jen „daňový řád“), za období od dubna 2015 do ledna 2018. Kontrolou předložených dokladů správce daně zjistil, že žalobkyně ve vztahu k dokladu o prodeji ze dne 29. 7. 2016, č. 23160188, neoznámila podle § 31 zákona o spotřebních daních odeslání vybraných výrobků v režimu volného daňového oběhu do jiného členského státu odběrateli A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o., a dále nezahrnula odvod spotřební daně z lihu plynoucí z předmětného dokladu o prodeji do daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období červenec 2016. K výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení ke spotřební dani z lihu dle § 145 odst. 2 daňového řádu podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období červenec 2016, ve kterém vyčíslila daň ve výši 10 545 Kč a zároveň nárok na vrácení daně ve výši 10 545 Kč, tedy k odvodu celkem 0 Kč. Pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti a úplnosti dodatečného daňového přiznání, a to zejména ve vztahu k doložení splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, nebyly ze strany žalobkyně odstraněny a ani nepodala žalobkyně návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, proto správce daně vydal odvoláním napadený dodatečný platební výměr.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a následující podání

3. Pro přehlednost uvede městský soud jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného a všechna následující podání k daným námitkám.

II. A Námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro doměření daňové povinnosti, neaplikace institutu osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a přímého účinku Směrnice rady 2008/118/ES a Směrnice rady 92/83/EHS

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

4. Žalobkyně namítá, že žalovaný nepřipouští možnost aplikace institutu osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních mimo území České republiky, a to přesto, že odběratel žalobkyně naplňuje definici pojmu „*uživatel*“ dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. V obecné rovině žalobkyně souhlasí s žalovaným v tom, že zákon o spotřebních daních má platnost v zásadě pouze na území České republiky, ve vztahu k výkladu pojmu osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nicméně nelze přistupovat takto formalisticky. Společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. není aplikací osvobození dle zákona o spotřebních daních k ničemu zavazována, neboť vybraný výrobek tato společnost podrobí zdanění v souladu se slovenskými předpisy na Slovensku. Institut osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je tedy aplikován u žalobkyně, nikoliv u jejího odběratele mimo Českou republiku. Žalobkyně splnila podmínky pro použití osvobození ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních, což je patrné z objednávky společnosti A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. z června 2017, která je přílohou daňového dokladu ze dne 28. 6. 2017, č. 23170150. Obdobně jsou řešeny i další objednávky včetně objednávky související s dokladem o prodeji ze dne 29. 7. 2016, č. 23160188. Odběratel společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. splňuje definici pojmu „*uživatel*“ dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, o čemž není mezi stranami sporu. Zákon o spotřebních daních neuvádí, že je nutno definici uživatele vztahovat jen na tuzemské subjekty. Žalobkyně nevidí důvod jí osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nepřiznat a pro srovnání poukazuje na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), který řeší z podstaty své věci nutně i plnění do a z Evropské unie (dále také „EU“), případně do a z třetích zemí (např. § 64 a § 67 zákona o dani z přidané hodnoty).

5. Žalobkyně dále namítá, že argument žalovaného, že institut osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nelze použít z důvodu nutnosti provádět kontrolu nad jeho aplikací s cílem zabránit možnému zneužití lihu není určující pro to, aby nebylo možné ho v posuzované věci použít. Měl-li by správce daně podezření, že dochází ke zneužití aromat dodaných do Evropské unie, může využít dožádání formou mezinárodní spolupráce, proto nelze tvrdit, že by správci daně byla odepřena možnost provádět kontrolu. Kromě toho z důvodu zachování potravinové bezpečnosti je žalobkyně povinna označovat vyrobená aromata šaržemi, které jsou vodítkem pro případnou nutnost jejich dohledatelnosti. Zároveň ke každé faktuře existuje i objednávkový list, v němž je využití osvobození uvedeno v souladu se zákonem o spotřebních daních prohlášením uživatele. Žalobkyně opět uvádí příkladem daňový doklad ze dne 28. 6. 2017, č. 23170150. Kontrola pohybu a použití aromat je objektivně 100% zajištěna na všechny dodávky, ty do Evropské unie nevyjímaje. Žalobkyně současně připomíná, že je dle § 37 zákona o spotřebních daních povinna správci daně poskytovat detailní evidenci, v níž jsou na sebe navázány informace odběratel + položka faktury. V této souvislosti žalobkyně dále namítá, že argument o nutnosti provádět kontrolu z důvodu možného zneužití lihu, tedy v případě aromat znemožnit použití osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je z pohledu žalobkyně téměř bezpředmětný. Objektivní problémy při potenciálním zneužití aromat pro tzv. černou výrobu lihovin žalobkyně demonstruje na příkladu se závěrem, že cena případně takto získaného lihu by odhadem činila 370 Kč a vyžadovala by nákladné zařízení. S ohledem na spotřební daň ve výši 285 Kč/laa je zřejmé, že takovýto postup není ekonomický a ani prakticky výhodný. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že aroma je z chemického hlediska v podstatě denaturovaný líh, který je dle zákona o spotřebních daních osvobozený, neboť je považován za nezneužitelný. Na aroma tedy nelze

pohlížet jako na konzumovatelný líh a pro demonstraci žalobkyně dokládá bezpečnostní listy zpracované dle Nařízení 1907/2006 (ES), o registraci, hodnocení, povolování a omezování chemických látek. Žalobkyně v této souvislosti popisuje obsah kořenitého koncentrátu typu DEKO 70% L a PICKLE SPICE FLAVOUR L a jejich případná zdravotní rizika se závěrem, že z pohledu zneužitelnosti „lihu" lze přídavek těchto látek kvalitativně přirovnat k denaturaci, tedy znehodnocení lihu jako takového pro přímou konzumní spotřebu (senzorická nepoživatelnost, toxicita a zdravotní závadnost). Kontrola, zda odběratel produkt použil v souladu s vlastní deklarací, tedy v souladu se specifikací produktu, má smysl pouze na území České republiky. Je-li produkt dodán mimo území České republiky, je kontrola pro český stát bezpředmětná, správce daně si pouze potřebuje ověřit, zda byla doprava ukončena u odběratele. Měla-li by kontrola zmíněná správcem daně za cíl monitorovat nelegální výrobu lihovin, pak je zřejmé, že osoba dopouštějící se této závažné trestné činnosti nebude nakupovat aromata osvobozená od spotřební daně, aby na sebe neupozornila, ale provede nákup aromat se spotřební daní, čímž se dostává mimo systém kontroly a evidence celní správy.

6. Žalobkyně si je vědoma, že při aplikaci osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních měla současně uvědomit správce daně dle § 31 zákona o spotřebních daních. Takové pochybení však nemůže samo o sobě způsobit zamítnutí nároku na osvobození od daně z lihu, což žalobkyně podporuje odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2009, č. j. 9 Afs 108/2008-59 a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. 5. 2013 ve věci C-663/11.

7. Žalobkyně dále namítá, že ve smyslu čl. 33 odst. 6 Směrnice rady 2008/118/ES se legislativní úprava spotřebních daní v Evropské unii řídí zásadou umožnit volný oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do dne, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu. Zásadou proto je, že takový výrobek je jednou zdaněn v členském státě, v němž se spotřebuje, třebaže byl vyroben v jiném členském státě. Spotřební daň se odvádí, není-li možné aplikovat osvobození, až tehdy, kdy je výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od daně a současně je uveden do volného daňového oběhu z tohoto režimu (z daňového skladu) konečnému spotřebiteli nebo drobnému obchodníkovi, který již není oprávněn přijímat a skladovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že výklad žalovaného by měl za následek dvojí zdanění v rozporu se Směrnicí rady 2008/118/ES, zejména pak se shora uvedeným ustanovením čl. 33 odst. 6, správce daně měl k dispozici doklad o tom, že spotřební daň byla na Slovensku odvedena. Dle žalobkyně nelze zákon o spotřebních daních vykládat způsobem, který by bránil cíli a smyslu citovaného článku Směrnice rady 2008/118/ES, a zakládal dvojí zdanění, současně není takový výklad udržitelný rovněž pro rozpor se zněním čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/EHS. Žalobkyně je toho názoru, že aplikace osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních by měla při dodání do jiných členských států převážit nad postupem dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Právě uvedený vlastní výklad žalobkyně podtrhuje na chybném českém překladu čl. 27 odst. 1 Směrnice rady 92/83/EHS, v němž je nesprávně uvedeno, že členské státy mohou osvobodit, dle originálního znění však „*musí*" osvobodit. Chybnost překladu žalobkyně demonstruje citací různých jazykových verzí příslušné části směrnice. Byly-li by dle zákona o spotřebních daních a příslušných směrnic EU možné výklady oba, poukazuje žalobkyně na zásadu in dubio pro libertate a na nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, současně žalobkyně odkazuje rovněž na zásadu in dubio mitius a nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Žalobkyně se domnívá,

že osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních aplikovala v minulých obdobích v souladu se zákonem o spotřebních daních i právní úpravou spotřební daně v EU, proto doměření spotřební daně v jejím případě není na místě. Žalobkyně se rovněž dovolává přímého účinku Směrnice rady 92/83/EHS a Směrnice rady 2008/118/ES, jejímuž výkladu svědčí i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019-71.

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 1. 2021 předně uvedl, že problematikou osvobození lihových aromat od spotřební daně včetně důvodu, pro které nelze tato lihová aromata dopravovat do jiného členského státu jako osvobozená, se podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí a na tyto své závěry v celém rozsahu odkazuje.

9. K tvrzení žalobkyně ohledně naplnění definice pojmu uživatel ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních ve vztahu ke společnosti A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. žalovaný uvedl, že uživatelem je osoba, která přijímá a užívá vybrané výrobky osvobozené od daně, tj. vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu, u kterých nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Uživatelé mají postavení daňových subjektů, které nejsou povinny registrovat se jako plátci daně. Plátcem se však uživatel stává v případě, že použije vybrané výrobky pro jiné účely, než na které se vztahuje osvobození. Uvedenou definici nelze dle žalovaného aplikovat na společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o., neboť aromata dodávaná do jiného členského státu, resp. zahraničnímu subjektu, ztratila statut výrobku osvobozeného od spotřební daně a zahraniční subjekt přijímá vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu, u nichž plátci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Dále dle definice uživatel vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně přijímá nebo užívá stále jako osvobozené od daně, k čemuž však v posuzované věci nedošlo, když společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. se stala na Slovensku plátcem spotřební daně (viz daňové přiznání založené ve spise) a potvrzuje to i sama žalobkyně. Žalovaný souhlasí s žalobkyní v tom, že institut osvobození je aplikován u žalobkyně, nikoliv u jejího zahraničního odběratele, nicméně nabude-li subjekt líh osvobozený od daně za účelem výroby lihového aroma ve smyslu § 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, jenž u něj uplatní osvobození od daně a sám použije toto lihové aroma pro účel, pro který bylo osvobozeno. Nejen na žalobkyni, ale rovněž na její odběratele zákon o spotřebních daních klade požadavky, které musí být splněny pro to, aby byly výrobky po celou dobu od daně osvobozeny. Po zahraničním odběrateli stojícím mimo působnost zákona o spotřebních daních nelze požadovat, aby například před odebráním aromat uplatnil u plátce písemně osvobození od daně, oznámil správci daně v každém kalendářním roce první nákup lihových aromat, vedl evidenci lihových aromat či aby lihová aromata užil v souladu s tímto osvobozením. Ve světle těchto skutečností je kontrola zahraničního odběratele v zásadě bezpředmětná. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že kontrola pohybu a použití aromat je objektivně 100% zajištěna u všech jeho dodávek, když je správce daně vyloučen z možnosti realizovat řádnou kontrolu u zahraničního odběratele. Je to žalobkyně, kdo v posuzované věci zapříčinil, že kontrola lihových aromat nemohla být ze strany správce daně provedena řádně, neboť v rozporu s § 31 zákona o spotřebních daních písemně neuvědomila správce daně před zahájením dopravy lihových aromat do zahraničí.

10. Co se týče odkazu žalobkyně na zákon o dani z přidané hodnoty, k tomu žalovaný uvádí, že zákon o spotřebních daních určitou obdobu osvobození při dodání zboží do jiného členského státu obsahuje. Tato možnost je zachována při využití režimu podmíněného

osvobození od daně, který mimo jiné umožňuje oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do okamžiku, kdy jsou výrobky dodány pro konečnou spotřebu. Při využití tohoto režimu dochází ke zdanění zboží až v okamžiku jeho dodání do místa jeho konečné spotřeby, které může být jak v tuzemsku, tak i na území jiného členského státu. Žalobkyně však přepravovala předmětná lihová aromata v režimu volného daňového oběhu, což je institut, který předpokládá zdanění vybraných výrobků při jejich propuštění do volného daňového oběhu s tím, že v případě jejich dodání na daňové území jiného členského státu vzniká subjektu nárok na vrácení daně dle § 14 zákona o spotřebních daních.

11. Žalovaný nesouhlasí s připodobněním lihových aromat k denaturovanému lihu, neboť na rozdíl od denaturovaného lihu je možné lihová aromata použít k aromatizaci nápojů s obsahem etanolu přesahujícím 1,2 % objemových a v takovém případě jsou lihová aromata předmětem spotřební daně. Oproti denaturovanému lihu splňujícímu podmínky úplné denaturace lihová aromata nejsou od spotřební daně osvobozena bez dalšího, ale jejich osvobození je zcela závislé na účelu užití těchto látek určených k aromatizaci.

12. Ohledně přímého účinku směrnic žalovaný uvedl, že si je vědom principu umožnit volný oběh vybraných výrobků nezatížených spotřební daní až do dne, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu, tento plně respektuje a na rozdíl od žalobkyně se domnívá, že uvedené pravidlo v posuzované věci porušeno nebylo. Žalobkyní citovaný článek předpokládá, že vybrané výrobky nemusí být spotřebovány na území členského státu, ve kterém došlo k propuštění vybraného výrobku do volného daňového oběhu a jeho zdanění. Takové zboží je zdaněno ve členském státě, ve kterém je spotřebováno, resp. v zemi, kam je zboží dováženo, i když bylo vyrobeno v jiném členském státě, přičemž uvedený princip funguje ve všech členských státech EU, tedy i na území České republiky. Žalovaný zdůrazňuje, že tento princip lze aplikovat pouze v případě dodržení podmínek pro výběr a vrácení daně stanovených Směrnicí rady 2008/118/ES a zákonem o spotřebních daních. Jen v takovém případě lze účinně chránit trh před daňovými podvody a úniky. Základním předpokladem pro aplikaci tohoto principu je jednoznačné ztotožnění zboží, které je dopraveno do jiného členského státu se zbožím, ze kterého žalobkyně požaduje vrátit spotřební daň z lihu a současně se zbožím, které mělo být dle žalobkyně v tomto členském státě zdaněno. K takovému jednoznačnému ztotožnění zboží však v posuzované věci nedošlo, když žalobkyně vůbec neoznámila dopravu lihových aromat do zahraničí, nedopravovala tato lihová aromata se zákonem stanovenými doklady, tj. zjednodušeným průvodním dokladem, ani nedoložila řádné potvrzení o tom, že lihová aromata byla v jiném členském státě řádně zdaněna. K porušení čl. 33 odst. 6 Směrnicí rady 2008/118/ES ani zásady dvojího zdanění tak v posuzované věci nedošlo.

13. V replice k podanému vyjádření žalovaného ze dne 18. 2. 2021 žalobkyně předně nesouhlasí s odmítnutím aplikace pojmu uživatel dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních ze strany žalovaného, neboť omezení aplikace tohoto pojmu pouze na území České republiky není v zákoně o spotřebních daních nikde uvedeno a nevyplývá to ani náznakem z důvodové zprávy k tomuto zákonu nebo z jeho komentáře. Dále společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. použila aromata k účelům, který vyhovuje osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, a žalobkyně se nedomnívá, že by se na stavu dodaných aromat jejich použitím pro účely aromatizace nálevu do okurek cokoliv podstatného z pohledu zákona o spotřebních daních změnilo. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s žalovaným tvrzenou nemožností aplikace osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních mimo Českou republiku, neboť žalobkyně aplikuje tento institut v souladu se zákonem o

spotřebních daních, když společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. uplatnila osvobození u žalobkyně (plátce) písemně a aroma použila k aromatizaci potravin (nakládaných okurek). Správce daně neprokázal a ani nerozporoval, že by právě uvedené nebylo splněno. Kromě toho z textace zákona o spotřebních daních ani důvodové zprávy nevyplývá, že by osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nebylo možno mimo Českou republiku aplikovat. Žalovaný se chybně soustředí na další osud dodaného aromatu u odběratele společnosti A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o., avšak tento úsudek považuje žalobkyně za mylný. Bylo-li by uvedené pravdivé, nemohlo by být analogicky aplikováno např. použití osvobození při dodání služby nebo poskytnutí služby do jiného členského státu EU ve smyslu § 64 a § 67 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť správce daně také nemůže přímo kontrolovat předmětného odběratele. Žalobkyně je toho názoru, že je rozhodující naplnění podmínek osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ve vztahu žalobkyně – společnost A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. a nikoliv následný osud aromata u odběratele. Obdobné analogicky platí pro kontrolu osvobození odběratelů služeb nebo zboží dodaných do jiného členského státu dle zákona o dani z přidané hodnoty.

14. Ke kontrole pohybu lihu žalobkyně uvádí, že na celém území Evropské unie existuje systém spolupráce správců daně, jehož hlavním úkolem je zajištění výměny informací v oblasti spotřebních daní mezi členskými státy. Konkrétně se jedná o tzv. ELO (Excise Liaison Office), který je jako národní styčný úřad pro spotřební daň zařazen do struktury žalovaného. Uvedený úřad funguje v každé členské zemi a využívá systém pro výměnu dat o daňových subjektech obsahující údaje o daňových subjektech v rámci EU obchodujících s vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani. Sám žalovaný v napadením rozhodnutí uvádí, že posuzovaný případ zachytil prostřednictvím aplikace v tomto systému. Žalobkyně znovu upozorňuje na svou povinnost vést seznamy zákazníků s vazbou na jednotlivé faktury dle § 37 zákona o spotřebních daních, proto nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že by pohyb lihu nebyl dostatečně monitorován. Běžně dostupnými a fungujícími kontrolními evidencemi a mechanismy lze podle žalobkyně zachytit případná problematická místa a subjekty jak v České republice, tak v EU, proto je dle ní možné použít osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních i na subjekty v rámci Evropské unie. Dle důvodové zprávy k § 71 zákona o spotřebních daních není přísné sledování pohybu lihu v aromatech ani „úzká“ aplikace institutu osvobození zamýšleny ani ze strany zákonodárce, neboť ten v důvodové zprávě výslovně uvádí, že „*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*“.

15. V duplice k replice žalobkyně ze dne 22. 3. 2021 žalovaný uvádí, že ve vztahu k problematice osvobození lihových aromat od spotřební daně z lihu v plném rozsahu setrvává na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě ze dne 13. 1. 2021. Žalovaný je nadále přesvědčen o tom, že aromata propuštěná do volného daňového oběhu s uplatněním osvobození od daně z lihu na daňovém území České republiky by měla být na daňovém území České republiky spotřebována. Nejsou-li aromata určena ke spotřebě na daňovém území České republiky, je třeba tato aromata při uvedení do volného daňového oběhu řádně zdanit a následně je možné tato aromata se zjednodušeným průvodním dokladem dopravit do jiného členského státu s tím, že plátci (tuzemskému subjektu) následně vzniká nárok na vrácení daně za splnění podmínek uvedených v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

16. V doplnění žaloby ze dne 8. 3. 2023 žalobkyně doplnila argumentaci k žalobnímu bodu týkajícímu se doměření daňové povinnosti, a to o závěry recentního rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-332/21. Z odpovědi na prvně položenou předběžnou otázku je zřejmé, že v kontextu případu žalobkyně mělo dojít z důvodu aplikace čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/ EHS k osvobození lihu, který je obsažen v aromatech. Závěr žalovaného o povinnosti daňových subjektů splnit podmínky uvedené v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, aby mohlo být přiznáno osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, je v rozporu s výkladem čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/ EHS, který vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku. I kdyby žalobkyně čistě hypoteticky připustila aplikaci § 14 zákona o spotřebních daních na svůj případ, nelze s ohledem na odpověď Soudního dvora Evropské unie k třetí předběžné otázce připustit, aby výsledné osvobození lihu obsaženého v aromatu bylo možné podmínit splněním podmínek uvedených zejména v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Z žádných konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností nevyplývá, že podmínky pro osvobození daně stanovené českou právní úpravou jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování tohoto osvobození od daně a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Žalobkyně dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 126/2020-27, s tím, že i kdyby nebyly podmínky pro osvobození od daně stanovené českou právní úpravou v rozporu se Směrnicí rady 92/83/EHS, což dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-332/21 jsou, nemohl žalovaný z důvodu údajného nesplnění některé z administrativních podmínek uvedených v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních nepřiznat osvobození od spotřební daně z lihu.

17. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 5. 4. 2023 k doplnění žaloby ze dne 8. 3. 2023 uvedl, že po prostudování žalobkyní předloženého rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-332/21 má za to, že předmětný rozsudek vykazuje odlišnosti a nelze jej na posuzovanou věc aplikovat. Žalovaný opakovaně zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat mezi obecným určením lihových aromat a jejich skutečným užitím, když lihová aromata mohou být užita k jinému než osvobozenému účelu. Žalovaný s odkazem na stranu 7 napadeného rozhodnutí uvádí, že se nelze spokojit pouze s obecným určením těchto lihových aromat, ale je nutné vědět a kontrolovat, jakým způsobem byla lihová aromata skutečně použita. Dle výroku II. rozsudku C-332/21 musí být čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/EHS vykládán v tom smyslu, že pokud je líh propuštěn ke spotřebě v členském státě, ve kterém je osvobozen od spotřební daně, neboť byl použit pro výrobu přísad při výrobě nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, a následně je uváděn na trh v jiném členském státě, je tento členský stát povinen zacházet na svém území s tímto lihem stejným způsobem, pokud první členský stát správně uplatnil osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení a neexistuje žádná indicie o daňovém úniku, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Odpověď na druhou předběžnou otázku, je založen na podmínce, která dle žalovaného nebyla v posuzované věci splněna, a to na podmínce, že *„pokud je líh propuštěn ke spotřebě v členském státě, ve kterém je osvobozen od spotřební daně, neboť byl použit pro výrobu přísad při výrobě nealkoholických nápojů…“* Žalovaný uvádí, že v posuzované věci nebyla lihová aromata od spotřební daně osvobozena, když aromata dodávaná do jiného členského státu ztratila z pohledu české právní úpravy status výrobků osvobozených od spotřební daně. Látky určené k aromatizaci osvobozené od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nelze v kontextu se zákonodárcem stanovenými podmínkami dodávat do jiného členského státu osvobozené od daně podle

tohoto zákona. Měla-li žalobkyně zájem lihová aromata dodávat do jiných členských zemí EU, mohla tak činit z daňového skladu dopravou v režimu podmíněného osvobození od daně dle § 25 zákona o spotřebních daních, nebo mohla lihová aromata z daňového skladu uvést do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu a následně tyto vybrané výrobky odeslat se zjednodušeným průvodním dokladem odběrateli do jiného členského státu ve smyslu § 31 zákona o spotřebních daních a poté za splnění podmínek stanovených v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních měla možnost uplatnit nárok na vrácení daně. Žalovaný je toho názoru, že osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních lze přiznat výlučně u takového lihu, který je určen pro zákonem stanovené užití na daňovém území České republiky. Výrok II. rozsudku C-332/21 pak dle žalovaného nelze na projednávanou věc aplikovat i z důvodu, že předmětem tohoto řízení nebyla otázka zacházení s aromaty na území Slovenské republiky. Výrok III. rozsudku C-332/21 cílí na odběratele lihu osvobozeného od spotřební daně, nikoli na dodavatele. Žalovaný je přesvědčen, že podmínky osvobození stanovené na daňovém území České republiky jsou zcela v souladu se Směrnicí rady 92/83/EHS. Ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 126/2020-27 žalovaný uvádí, že v projednávané věci nelze v žádném případě hovořit o nesplnění administrativních povinností. Podmínky vzniku nároku na vrácení daně jsou uvedeny v § 14 odst. 2 písm. a) až e) resp. f) zákona o spotřebních daních, tyto podmínky je třeba splnit kumulativně, a tudíž nárok na vrácení daně plátci vzniká až v okamžiku, kdy dojde ke splnění všech výše uvedených podmínek. Žalobkyně v rámci odvolacího řízení namítala, že podmínka pod bodem a) je čistě formální podmínkou, jejíž nesplnění nemůže mít za následek nepřiznání nároku na vrácení daně. K tomu se žalovaný vyjádřil na straně 9 napadeného rozhodnutí, kdy s názorem žalobkyně nesouhlasil, neboť smyslem takového hlášení předem je u „*podnikatelských doprav*“ (větší množství a tedy uplatňované větší nároky na vrácení spotřební daně) vybraných výrobků (které jsou samy o sobě rizikovou komoditou z hlediska vysoké spotřební daně), zajištění reálné možnosti kontroly celního úřadu před odesláním takových vybraných výrobků, tedy možnost ověření, že takové vybrané výrobky v době před jejich odesláním existují, a že nejde o fingovanou dopravu s následným uplatněním nároku na vrácení spotřební daně. Nepřisvědčil-li by však soud takovému názoru, je třeba zdůraznit, že žalobkyně dle žalovaného nesplnila ani jednu z podmínek pro vznik nároku na vrácení daně stanovených v § 14 odst. 2 písm. a) až f) zákona o spotřebních daních (viz blíže strana 9 až 11 napadeného rozhodnutí). Žalovaný poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2022, č. j. 6 Af 24/2021-60, který se zabývá osvobozením látek určených k aromatizaci, a jehož závěry lze dle žalovaného aplikovat i na projednávanou věc. Dále žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020-35, v němž se kasační soud zabývá mimo jiné otázkou výkladu české právní úpravy osvobození lihových aromat.

II. B Námitka změny správní praxe žalovaného

18. Žalobkyně poukazuje na fakt, že správce daně změnil ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU v průběhu roku 2017 svoji zavedenou správní praxi, aniž by došlo ke změně zákona o spotřebních daních nebo souvisejících zákonů. Do května 2017 za vědomí správce daně aplikovala žalobkyně při dodání aromat do jiného členského státu EU institut osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, kdy proti tomuto postupu správce daně nikdy ničeho nenamítal. K dotazu na žádost žalobkyně ze dne 13. 8. 2013 žalovaný reagoval informací č.

j. 41092-3/2013-900000-231 ze dne 6. 1. 2014, ve které uvedl: „*K Vaší první části dotazu sdělujeme, že možnosti osvobození od daně z lihu řeší zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů, který se v oddílu HLAVA II zabývá daní z lihu, přičemž § 71 a § 72 stanoví osvobození od daně z lihu a dále způsob, jakým uživatel uplatňuje nárok na osvobození od daně z lihu. Tento právní akt je platný pro Českou republiku, a přestože je transpozicí směrnice Rady 2008/118/ES obecné úprava SPD a směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury SPD z alkoholu a alkoholických nápojů, ... doporučujeme Vám, v případě dopravy předmětných výrobků do jiných členských států EU, konzultovat konkrétní podmínky uplatnění nároku na osvobození od spotřební daně z lihu se zahraničními odběrateli a jejich místními správci daně, neboť se národní úpravy mohou v některých podrobnostech lišit....*“ Žalobkyně dále pro demonstraci k důkazu předkládá fakturaci společnosti Mondelez Europe Procurement GmbH (Polsko), které žalobkyně prokazatelně fakturovala v případě dodání aromat bez spotřební daně z důvodu aplikace osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Ke změně správní praxe žalobkyně dále poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, a současně upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 2 Afs 259/2017-32. Žalobkyně považuje postup správce daně za nepřípustný, tím více, provádí-li správce daně změnu zpětně, tj. v roce 2018 vydá dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276381/2018-510000-32.2 a v navazujícím správním řízení se vrací do zdaňovacího období v roce 2017, čímž znemožňuje naplnění principu legitimního očekávání ze strany žalobkyně. Žalobkyně setrvává na svém názoru, že postup týkající se vypořádání spotřební daně při dodání vybraných výrobků do jiných členských států EU byl správci daně znám.

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 1. 2021 uvedl, že právní úprava obsažená v zákoně o spotřebních daních nikdy neumožňovala žalobkyni dodávat aromata osvobozená od daně dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních mimo daňové území České republiky. Žalovaný proto odmítá, že by z jeho strany došlo ke změně postoje či zavedené praxe, když postup žalobkyně při dodání aromat do jiného členského státu byl od počátku v rozporu se zákonem. Žalovaný dále uvedl, že opírala-li žalobkyně svůj postup o informaci obsaženou v odpovědi žalovaného na dotaz žalobkyně ze dne 6. 1. 2014, tak tato informace výlučně reagovala na údaje poskytnuté v žádosti o stanovisko ze dne 13. 8. 2013, dle které měl žalobce zájem o export aromat do jiného členského státu s tím, že subjekty sídlící v tomto jiném členském státě žádají o dodávku aromat bez spotřební daně s ohledem na jejich použití. Žalobkyni bylo sděleno, že právní úprava osvobození je obsažena v zákoně o spotřebních daních, který je platný pouze pro Českou republiku, a měla-li zájem o dopravu aromat do zahraničí, měla konkrétní podmínky uplatnění nároku na osvobození spotřební daně z lihu konzultovat se zahraničními odběrateli a jejich místními správci daně. Uvedená informace žádným způsobem neaprobovala postup žalobkyně, ani žalobkyni nedala prostor pro vlastní uvážení. Z uvedené reakce je naopak zřejmé, že žalobkyně měla existenci konkrétních podmínek pro vznik nároku na osvobození od daně z lihu zjišťovat u zahraničního správce daně, a to za účelem splnění požadavku svých zákazníků, kteří žádali dodání aromat za takových podmínek, aby tato byla v jejich zemi od daně osvobozena. Postup žalobkyně v posuzované věci nemůže aprobovat, že ve vztahu ke společnosti Mondelez Europe Procurement GmbH žalobkyně postupovala obdobně nesprávně. I v tomto případě měla žalobkyně aromata při uvedení do volného daňového oběhu nejprve řádně zdanit a až poté je spolu se zjednodušeným průvodním dokladem dopravit do jiného

členského státu. Nárok na vrácení daně rovněž v tomto případě vznikl za splnění všech podmínek uvedených v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

20. Žalovaný zdůrazňuje, že byť žalobkyně uplatňuje správný postup až od června 2017, nelze tvrdit, že předchozí postup žalobkyně správce daně schvaloval či minimálně přehlížel, když v posuzované věci není pochyb o tom, že o prodeji lihových aromat společnosti A+Z Rišňovský, Halász, s. r. o. se žalovaný dozvěděl až v odpovědi na výzvu ze dne 4. 4. 2018, č. j. 56593/2018-510000-32.2, jež obsahovala soupis daňových dokladů vystavených této společnosti.

21. V doplnění žaloby ze dne 28. 4. 2021 žalobkyně doplnila argumentaci k žalobnímu bodu týkajícímu se změny správní praxe. Žalobkyně doplnila svá tvrzení poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, v němž se jednalo o analogickou situaci. Žalobkyně setrvává na svém právním názoru, že správce daně porušil podmínku legitimního očekávání, tj. postupoval v rozporu se svojí správní praxí ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU v průběhu roku 2017, kterou v minulosti aproboval.

II. C Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

22. Žalobkyně namítá, že neprovedením svědecké výpovědi pana Ing. H. S. zatížil žalovaný napadené rozhodnutí procesní vadou nepřezkoumatelnosti, neboť svoje závěry postavil na neúplném skutkovém zjištění. Navržený důkazní prostředek přitom žalobkyně vnímá ve vztahu k tvrzené změně správní praxe za stěžejní. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 6 Afs 17/2003-79, a uvádí, že svědecká výpověď patří tradičně ve všech procesech k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Postup správce daně vykazuje rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 daňového řádu. Nemohl-li žalovaný navrženou svědeckou výpověď ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu hodnotit, pak k němu nemohl učinit odpovídající závěr.

23. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívá dle žalobkyně rovněž v tom, že ani sdělení o výsledku k odstranění pochybností ze dne 12. 7. 2018, č. j. 145638-5/2018-510000-32.2 ani dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276381/2018-510000-32.2 neobsahují jakékoliv závěry ohledně změny správní praxe, kterou žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 4. 7. 2018 detailně popisovala. Není proto zřejmé, zda se touto skutečností správce daně v řízení zabýval.

24. Žalobkyně dále neumí dovodit, dle jakého ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. K uvedenému žalobkyně postrádá jakoukoliv argumentaci, případně úvahu správce daně, proto považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Správce daně je v posuzované věci spraven o tom, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání čistě z formálních důvodů, neboť by jinak nemohla přiznanou daň nárokovat zpět ve smyslu § 14 zákona o spotřebních daních.

25. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 1. 2021 uvedl, že z obsahu samotného odvolání i umístění návrhu na provedení důkazu výslechem svědka Ing. H. S. žalovaný nemá pochyb o tom, že důkaz touto svědeckou výpovědí žalobkyně navrhla k prokázání splnění podmínky pro vrácení daně uvedené v § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Žalovaný odkazuje na stranu 10 napadeného rozhodnutí s tím, že po vyhodnocení k jeho

provedení pro nadbytečnost nepřistoupil, a to jednak proto, že obecná jednání správce daně nemohou nahradit oznámení týkající se konkrétní dodávky zboží, a dále také proto, že žalobkyně nesplnila i další podmínky pro vrácení daně, které nelze výslechem svědka nahradit.

26. K námitce žalobkyně, že neví, dle jakého ustanovení zákona o spotřebních daních jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, žalovaný uvádí, že již v rozhodnutí správce daně ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276381/2018-510000-32.2 bylo uvedeno, že žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. V souladu s tímto ustanovením vznikla žalobkyni povinnost daň přiznat a zaplatit v okamžiku prodeje nezdaněných lihových aromat zahraničnímu odběrateli.

27. V replice k podanému vyjádření žalovaného ze dne 18. 2. 2021 žalobkyně k neprovedení výslechu svědka Ing. H. S. uvádí, že se závěrem žalovaného v tomto ohledu nesouhlasí, neboť odůvodnění správce daně je v rozporu s povinností obsaženou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Nedostál-li by správce daně této povinnosti, může to v důsledku vést k porušení základního cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu a tím i porušení práva na spravedlivý proces. Postup správce daně dle § 92 odst. 2 ve spojení s § 92 odst. 7 daňového řádu nelze vykládat tak, že správce daně si vybírá pouze ty důkazní prostředky, které vyhovují jeho vnitřnímu přesvědčení. Volné hodnocení důkazů sice znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, nelze nicméně uvedené zaměňovat za libovůli ze strany správce daně. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 a opakovaně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 6 Afs 17/2003-79 s tím, že svým postupem správce daně znemožnil žalobkyni unést její důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu.

28. V duplice k podané replice žalobkyně ze dne 22. 3. 2021 žalovaný opakovaně rozporuje tvrzení žalobkyně, že byl výslech svědka Ing. H. S. navržen s cílem prokázat změnu správní praxe správce daně, neboť má za to, že z obsahu odvolání i dalších listin předložených žalobkyní v řízení před správními orgány důkaz touto svědeckou výpovědí žalobkyně navrhovala k prokázání splnění podmínky pro vrácení daně uvedené v § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Žalovaný dále uvádí, že výslech jednatele žalobkyně Ing. H. S. nelze z povahy věci považovat za výslech svědka ve smyslu § 96 daňového řádu, když se jedná pouze o tvrzení účastníka řízení, které je daňový subjekt povinen prokázat důkazními prostředky. I kdyby žalovaný výslech Ing. H. S. provedl, musela by žalobkyně tvrzení v něm obsažená správci daně doložit.

II. D Námitka přepjatého formalismu ze strany žalovaného

29. Žalobkyně má za to, že odmítá-li žalovaný na základě svého výkladu zákona o spotřebních daních přiznat žalobkyni nárok na aplikaci institutu osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních i nárok na vrácení daně pro nepodání oznámení dle § 31 zákona o spotřebních daních, vykazuje takový výklad znaky přepjatého formalismu. Dle žalobkyně dochází k porušení zásad spravedlnosti a v důsledku pak k nespravedlivému závěru. Žalobkyně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 7. 2017 a nález Ústavního soudu ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 224/98 a uzavírá, že nepovažuje užití § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních na svůj případ přiléhavým. I kdyby však měl být tento postup aplikován a pouhé nepodání oznámení by mělo za následek zamítnutí nároku na vrácení spotřební daně, zastává žalobkyně totožný názor o přepjatém formalismu.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

30. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 13. 1. 2021 zdůraznil, že pro přiznání nároku na vrácení daně je třeba splnit kumulativní podmínky, které jsou upraveny v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně žalovanému nedoložila oznámení o odeslání vybraných výrobků ve smyslu § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, zjednodušený průvodní doklad, ani věrohodným způsobem neprokázala zdanění tohoto zboží v členském státě určení. Žalovaný tak nemá pochyb o tom, že v posuzované věci žalobkyni nárok na vrácení daně nevznikl. S námitkou žalobkyně o přepjatém formalismu z důvodu nepodání oznámení dle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních žalovaný nesouhlasí, neboť z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobkyně nesplnila hned několik podmínek pro přiznání nároku na vrácení daně.

III. Posouzení žaloby

31. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.

32. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobkyně k žalobě přiložila řadu příloh a navrhla je k provedení k důkazu, konkrétně se jednalo o dotaz žalobkyně k vypořádání spotřební daně při vývozu aromat do jiných členských států ze dne 13. 8. 2013, reakce žalovaného na dotaz žalobkyně ze dne 6. 1. 2014, č. j. 41092-32013-900000-231, svědeckou výpověď Ing. H. S., daňový doklad ze dne 28. 6. 2017, č. 23170150 včetně objednávky, dodacího listu, zjednodušeného průvodního dokladu ze dne 28. 6. 2017, č. 23170150286 a dokladu o přepravě ze dne 29. 6. 2017, specifikaci produktu kořenitý koncentrát typu DEKO 70% L, specifikace produktu PICKLE SPICE FLAVOUR L, fakturaci společnosti Mondelez Europe Procurement GmbH (chybně vystavená faktura ze dne 7. 3. 2016, č. 2116006, dobropis k chybně vystavené faktuře ze dne 20. 4. 2016, č. 22160003 včetně dodacího listu, opravená faktura bez spotřební daně ze dne 20. 4. 2016, č. 21160011 včetně dodacího listu, vysvětlení celnímu úřadu k dobropisu) a komunikaci mezi správcem daně a žalobkyní ze srpna a září 2017, nicméně tyto městský soud pro jejich nadbytečnost k důkazu neprovedl. Soud při přezkoumávání napadeného rozhodnutí vycházel v souladu s § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zejména z obsahu správního spisu, neboť jeho povinností bylo mimo jiné posoudit, zda skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a má v něm oporu. Co se týče většiny žalobkyní navržených dokumentů, tyto se nikterak netýkaly nyní posuzované věci, proto nebyly způsobilými jakkoliv objasnit či dokreslit skutkový stav věci. Ohledně účastnické výpovědi Ing. H. S., jednatele žalobkyně, tuto městský soud neprovedl, neboť dospěl k závěru, že skutkový stav, k němuž má dle podané žaloby jednatel žalobkyně vypovídat, byl náležitě zjištěn již na základě důkazů provedených správními orgány v průběhu správního řízení a jsou obsahem správního spisu. Městský soud k důkazu neprovedl ani žádost žalobkyně ze dne 13. 8. 2013 a informaci žalovaného č. j. 41092-3/2013-900000-231 ze dne 6. 1. 2014, neboť mezi stranami nebylo sporu o obsahu předmětných dokumentů, ale o výklad žalobkyní citované pasáže informace žalovaného č. j. 41092-3/2013-

900000-231 ze dne 6. 1. 2014. Vzhledem k tomu, že součástí žaloby byla citace sporné pasáže informace žalovaného, jejíž doslovný obsah žalovaný nijak nesporuje, soud považoval za nadbytečné dané dokumenty provádět k důkazu a pro posouzení právního výkladu vyšel ze znění citovaného žalobkyní v žalobě.

33. Před vypořádáním žalobních bodů městský soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30).

34. Ve vztahu k námitkám ohledně aplikace § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, porušení Směrnice rady 2008/118/ES a Směrnice rady 92/83/EHS a změny správní praxe žalovaného městský soud předesílá, že tyto námitky žalobkyně přenesla v takřka shodném znění do žaloby ze svého odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě vůbec nereagovala na závěry, které žalovaný vyslovil k téměř identické odvolací námitce v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně nijak nereflektovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobkyně tím, že v žalobě zopakovala námitky vznesené v odvolání, aniž by reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s těmito námitkami vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah dospěl k závěru o nedůvodnosti těchto námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty. Žalobkyně v podané žalobě u většiny námitek nepolemizuje ze závěry žalovaného, pouze setrvává na své již vyřčené argumentaci. Městský soud však přezkoumává zejména napadené rozhodnutí a postup žalovaného, žalobkyně je proto povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry obsažené v napadeném rozhodnutí žalovaného, a nikoliv opakovat námitky vznesené ve správním řízení, aniž by reagovala na jejich vypořádání žalovaným (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38).

35. Městský soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Soud proto s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikaturním východiskům za dané situace předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na tyto odvolací námitky žalobkyně uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Městský soud uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není vadou rozhodnutí soudu, když v podrobnostech odkáže na rozhodnutí správního orgánu, panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2013, č.

j. 2 Afs 37/2012-47, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239). Pro úplnost městský soud dodává, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že je soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tuto obsáhle vyvrátit, neboť úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).

36. Městský soud dále předesílá, že obdobnými otázkami jako v posuzované věci i s totožnými účastníky se již v minulosti zabýval šestý senát městského soudu, a to v rozsudku ze dne 15. 12. 2022, č. j. 6 Af 24/2021-60, s jehož dílčími závěry se právě rozhodující senát ztotožňuje a neshledává důvodu se od nich zásadně odchylovat. V dalším posouzení z nich proto bude vycházet.

III. A Námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro doměření daňové povinnosti, neaplikace institutu osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a přímého účinku Směrnice rady 2008/118/ES a Směrnice rady 92/83/EHS

37. Žalobkyně namítá, že žalovaný nepřipouští možnost aplikace institutu osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních mimo území České republiky, a to přesto, že odběratel žalobkyně naplňuje definici pojmu „*uživatel*“ dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. Zákon o spotřebních daních na žádném místě neuvádí, že je nutno definici pojmu uživatele možné vztahovat jen na tuzemské subjekty. Žalobkyně má za to, že nemožnost použití osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních z důvodu nutnosti provádět kontrolu nad jeho aplikací s cílem zabránit možnému zneužití lihu není v posuzované věci určující, neboť žalovaný má možnost provádět kontrolu formou mezinárodní spolupráce a výrobky žalobkyně jsou označované šaržemi, které jsou vodítkem pro případnou nutnost jejich dohledatelnosti. Kromě toho je dle žalobkyně aroma z chemického hlediska v podstatě denaturovaný líh, který je dle zákona o spotřebních daních osvobozený, neboť je považován za nezneužitelný. Žalobkyně si je vědoma toho, že měla uvědomit správce daně ve smyslu § 31 zákona o spotřebních daních, avšak takové pochybení nemůže samo o sobě způsobit zamítnutí nároku na osvobození od daně z lihu. V neposlední řadě žalobkyně namítá postup a výklad problematiky osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních žalovaným za nesouladný se Směrnicí rady 2008/118/ES a Směrnicí rady 92/83/EHS.

38. Podle § 3 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 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.*

39. Podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních *plátci, který dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínek že a) před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně; b) vybrané výrobky jsou dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem (§ 30); c) předloží navrácené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu řádně potvrzené příjemcem; d) předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které byly dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacena nebo přiznána a zaplacena; e) předloží doklad o 1. zaplacení daně v členském státě určení, 2. zaplacení daně v členském státě, ve kterém došlo ke ztrátě během dopravy nebo ve kterém byla ztráta během dopravy zjištěna s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení, nebo 3. skutečnosti, že*

vybraný výrobek není v členském statě určení předmětem daně nebo že je od daně osvobozen vydaný příslušnými orgány členského státu určení; f) u zdaněných vybraných výrobků, které podléhají značení podle tohoto zákona a byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, předloží potvrzení od správce daně jiného členského státu, že značení podle tohoto zákona byla zničena nebo odstraněna. Nárok na vrácení daně vzniká dnem splnění poslední podmínky ze všech podmínek uvedených v písmenech a) až f).

40. Podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních *od daně je také osvobozen líh v látkách určených k aromatizaci nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových nebo jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208*.

41. Podle § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních *uživatel musí uplatnit u plátce písemně osvobození lihu od daně, na které se vztahuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i), nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem*.

42. V preambuli Směrnice rady 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*.“

43. Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/EHS členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

44. 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.*“

45. Z anglického znění pokynů Výboru pro spotřební daně Generálního ředitelství pro daňovou a celní unii Evropské komise ze dne 19. 11. 2003, zn. TAXUD/2746/2003, dostupného z: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Intranet/Aduanas/Manuales/IIEE/Comite_Accisas/ced458en.pdf, vyplývá, že osvobození stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 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.

46. Soudní dvůr EU (osmý senát) ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2007 ve věci C-63/06 o předběžné otázce k výkladu směrnice 92/83/EHS stanovil, že „*článek 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."

47. V rozsudku Soudního dvora EU (třetího senátu) ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-163/09 bylo o předběžné otázce týkající se čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83/EHS rozhodnuto tak, že „*článek 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.*"

48. V předcházejícím odstavci uvedenému rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-163/09 předcházelo stanovisko generální advokátky Juliane Kokott, přednesené dne 15. 7. 2010, ve kterém mimo jiné uvedla, že v osvobození od spotřební daně v rámci článku 27 Směrnice rady 92/83/EHS představuje pravidlo, zatímco jeho odmítnutí výjimku. Z toho vyplývá, že v případě odmítnutí osvobození 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 rady 92/83/EHS.

49. Městský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že přistoupení k osvobození výrobků uvedených v čl. 27 Směrnice rady 92/83/EHS považuje za povinnost členských států, nikoliv možnost. Ačkoliv 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 rady 92/83/EHS, Soudní dvůr v této věci přezkoumával návětí čl. 27 odst. 1 směrnice, které se vztahuje pro všechna písmena daného ustanovení, tedy 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 rady 92/83/EHS osvobodit.

50. I přes uvedenou povinnost mají členské státy podle čl. 27 odst. 1 Směrnice rady 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. Městský soud na tomto místě poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019-71, v němž krajský soud neshledal důvodnou námitku rozporu české právní úpravy se Směrnicí rady 92/83/EHS.

51. Krajský soud v Brně ohledně podmínek, které mohou členské státy stanovit pro osvobození od daně, vyšel z výše odkazované judikatury a stanoviska generální advokátky, přičemž ve shora citovaném rozsudku uvedl, že „*mezi zneužití daňového režimu se dle stanoviska generální advokátky uvedené v bodě 40 odůvodnění tohoto rozsudku řadí také využití*

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

52. *V čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice rady 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. zákona o spotřebních daních vyplývá, že líh v látkách určených k aromatizaci je osvobozen od spotřební daně, pokud jsou tyto použity k aromatizaci nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových, či jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208.*

53. *Podle nařízení Komise (EU) č. 1006/2011, kterým se s účinností od 1. 1. 2012 mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, patří pod položku KN 2207 etylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % objemových 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 % objemových; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje. Jak ze znění čl. 27 odst. 1 písm. f) Směrnice rady 92/83/EHS, tak z § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních tedy vyplývá, že daná aromata lze použít pouze za účelem „ochucení" nápojů či potravin, které však nesmějí být (zjednodušeně řečeno) alkoholické. Městský soud se v tomto shoduje s názorem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě a konstatuje, že je více než žádoucí, aby existovaly v právní úpravě nástroje zabraňující tomu, aby látky uvedené v § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních byly použity pro aromatizaci lihovin KN 2208, a to zejména těch pocházejících z nelegální výroby. Tímto by totiž nejenže docházelo ke zneužití daňového režimu, ale také k ohrožení zdraví osob, kdy by se z nelegálně vyrobeného lihového nápoje, který může být zdraví škodlivý, příp. nepoživatelný, došlo k výrobě běžně konzumovatelné lihoviny.*

54. *Dle názoru krajského soudu se v případě omezení osvobození látek určených k aromatizaci dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních tak, že se jejich osvobození vztahuje pouze na uživatele ve smyslu § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, jedná o přiměřený nástroj sloužící k zabránění zneužití daňového režimu, který vyplývá z konkrétních a objektivně přezkoumatelných skutečností, tj. zamezení nelegální výroby lihovin kódu nomenklatury 2208 mimo daňový sklad a bez vědomí správce daně.*"

55. Uvedený právní názor Krajského soudu v Brně byl potvrzen a vyčerpávajícím způsobem rozveden v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022 č. j. 7 Afs 204/2020-35 (srov. též pozdější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 8 Afs/2020-49). Městský soud na tento rozsudek kasačního soudu odkazuje, s tím, že týká-li se rozsudek posouzení zásadní právní otázky (viz zejména bod [20] až [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, sp. zn. 7 Afs 204/2020), jsou závěry tam uvedené plně použitelné pro posuzovaný případ. Kasační soud v tomto rozhodnutí ohledně výkladu čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/EHS uvedl, že „*citované ustanovení směrnice dává členským státům možnost stanovit pro osvobození od spotřební daně vlastní podmínky. Ty musí být stanoveny tak, aby bylo na straně jednotlivých členských států zajištěno správné a jednoznačné uplatňování daňových úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem*

nebo zneužití daňového režimu. Směrnice 92/83/EHS tedy detailně neupravuje proces osvobození a přenechává úpravu konkrétních podmínek členským státům. Stanoví však pro proces a podmínky osvobození od daně z lihu jasné mantinely. V souladu se směrnicí musí vnitrostátní právní úprava směřovat k tomu, aby sporná spotřební daň byla řádně vybrána a aby se předešlo případným daňovým únikům. Uplatňování předmětných daňových úlev proto musí mít jednoznačná pravidla zajišťující základní smysl a účel směrnice 92/83/EHS. Tím přitom není zajistit co nejširší využití možnosti osvobození od spotřební daně tak, aby tohoto osvobození mohli využít také koncoví spotřebitelé lihových výrobků. Směrnice 92/83/EHS je jedním z nástrojů politiky harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Pro řádné fungování vnitřního trhu s těmito výrobky směrnice 92/83/EHS formuluje společné definice všech dotyčných výrobků (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 2. 4. 2009, Glückauf Brauerei GmbH, C-83/08, bod 21, či ze dne 4. 6. 2015, Brasserie Bouquet SA, C-285/14, bod 18). Tím přispívá k dosažení cílů harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, mezi něž patří také zajištění jednotného, řádného a účinného výběru harmonizované spotřební daně. Jak příhodně shrnula generální advokátka ve stanovisku k věci C-163/09: „Jako součást obecného systému úpravy pro výrobky podléhající spotřební dani, tak jak byl zaveden směrnicí 92/12, ukládá směrnice 92/83 členským státům povinnost vybírat z alkoholu a alkoholických nápojů spotřební daň harmonizovanou právem Unie“ (důraz přidán). Při výkladu čl. 27 směrnice 92/83/EHS nelze tento cíl pomíjet. Uvedený článek totiž představuje pouze výjimku z povinnosti členských států vybírat z alkoholu a alkoholických nápojů harmonizovanou spotřební daň. Nelze jej proto vykládat izolovaně v tom smyslu, že by snad mělo být na základě tohoto článku zajištěno, že se lihová aromata vždy dostanou ke konečným spotřebitelům za podmínek, kdy je líh v nich obsažený od spotřební daně osvobozen.

56. *Co se týče konkrétního osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) Směrnice rady 92/83/EHS, je jeho klíčovou vlastností, že osvobození od harmonizované spotřební daně z lihu výslovně spojuje s konečným využitím lihových aromat, nikoliv s jejich obecným určením. Podstatné není samo o sobě to, že je líh použit pro výrobu přísad (lihových aromat), ale právě a pouze přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Nejedná se tedy o osvobození lihu obsaženého v přísadách určených k výrobě specifikovaných potravin a nápojů, ale v přísadách, které jsou předepsaným způsobem skutečně použity, tedy jsou použity pro výrobu takto vymezených výrobků (potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje stanovenou hranici).“*

57. Ohledně výkladu české vnitrostátní úpravy osvobození lihových aromat pak Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že „*z citovaných ustanovení vyplývá, že vnitrostátní právní úprava umožňuje uplatnit sporné osvobození od spotřební daně pouze uživateli, který u plátce písemně uplatnil osvobození nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem, tedy subjektu, který ve smyslu § 3 odst. 1 písm. j) zákona lihová aromata přijímá a užívá. V podstatě tedy vnitrostátní právní úprava umožňuje uplatnit osvobození od daně toliko první osobě, která lihová aromata nabyla při jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně, a možnost osvobození podmiňuje tím, že tato osoba lihová aromata použije ke stanovenému účelu [...] Nejvyšší správní soud nicméně s ohledem na výše uvedená východiska dospěl k závěru, že stanovením tohoto pravidla vnitrostátní právní úprava plně reflektuje základní předpoklad vyplývající ze směrnice 92/83/EHS spočívající v tom, že osvobození se vztahuje toliko na případy, kdy budou lihová aromata skutečně užita v souladu s účelem stanoveným směrnicí. Podmínka, která stanoví osvobození pouze v případě uživatele ve smyslu § 3 písm. j) [nyní písm. i)] zákona o spotřebních daních je totiž pouze promítnutím požadavku na rozumné zajištění řádného výběru daně, resp. spravovatelnosti předepsaného*

osvobození s ohledem na specifickou povahu lihových aromat. Ta jsou totiž ze své podstaty formálně (z hlediska možného neoprávněného uplatnění osvobození) zneužitelná velice snadno. Postačí jejich prosté přimíchání do výrobků, které nesplňují podmínky zákona, potažmo směrnice, tedy např. do alkoholických nápojů. Ty přitom mohou být vyrobeny zcela legálně. Pojem „zneužitelná" nelze chápat tak, že by snad musela být lihová aromata použita k výrobě nelegálních či dokonce zdraví ohrožujících produktů. Jedná se toliko o zneužitelnost ve smyslu uplatnění osvobození od spotřební daně v případech, na které se toto osvobození nevztahuje. Jak již bylo uvedeno, osvobození se vztahuje na případy, kdy jsou lihová aromata užita k aromatizaci nápojů, ve kterých obsah etanolu nepřesáhne 1,2 % objemových. I aromatizací zcela legálních a zdaněných nápojů, ve kterých obsah etanolu přesáhne 1,2 % objemových, by proto došlo k popření cíle osvobození lihových aromat od spotřební daně. Takovému použití přitom nebrání žádná faktická překážka, ale toliko překážka právní (účel osvobození). Ve vysvětleném významu je pak nutno chápat požadavek na posouzení otázky zneužití vyplývající ze stanoviska generální advokátky ve věci C-163/09, kterého se stěžovatelka opakovaně dovolává. Není totiž podstatné, zda došlo ke zneužití konkrétních kusů lihových aromat v daném konkrétním případě. Podstatná je povaha lihových aromat a z ní vyplývající hrozba jejich snadného použití k jinému účelu, než pro který bylo osvobození takto zpracovaného lihu zakotveno. U lihových aromat totiž neplatí (na rozdíl od případu posuzovaného generální advokátkou), že by s pravděpodobností hraničící s jistotou byla používána pouze k výrobě potravin či nápojů s obsahem etanolu pod hranicí de minimis. Naopak je tu latentní riziko, že bez vynaložení jakéhokoliv úsilí budou použita i k účelům, na něž se osvobození od spotřební daně nevztahuje. Právě toto riziko má právní úprava minimalizovat, v nejlepším případě vyloučit. Má tedy např. zabránit výrobci alkoholických nápojů v nákupu a využití osvobozených lihových aromat pro výrobu alkoholických nápojů. Pro takového výrobce by přitom využití osvobozených lihových aromat mohlo být ekonomicky velmi výhodné, neboť i při zachování přiměřené marže prodejce lihových aromat by se mohlo stále jednat o levnější cestu k dochucování alkoholických nápojů."

58. Městský soud v Praze se v této souvislosti zabýval námitkou žalobkyně týkající se nesprávně interpretovaného pojmu „*uživatel*" ze strany žalovaného, a to zejména v návaznosti na teritoriální působnost zákona o spotřebních daních. Dle žalobkyně by nemělo být k pojmu uživatele dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních přistupováno formalisticky a měl by být tento pojem aplikován i na zahraničního odběratele žalobkyně. S uvedenou námitkou žalobkyně městský soud nesouhlasí a upozorňuje, že „*z pohledu místní a osobní působnosti právních norem je pravidlem, že právní norma se vztahuje na subjekty sídlící na území České republiky, jiná působnost musí být výslovně stanovena zákonem*" (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2022, č. j. 10 As 52/2021-144). Na tomto místě je třeba podotknout, že žalobkyně vykládá pojem uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních izolovaně od dalších ustanovení citovaného zákona, nicméně při posouzení pojmu uživatele v kontextu celého tohoto právního předpisu je zřejmé, že se uvedené ustanovení vztahuje výhradně na osoby působící na území České republiky. Z dikce zákona je nepochybné, že aby byl naplněn jeho smysl a rovněž soulad se Směrnicí rady 92/83/EHS, je nezbytné, aby bylo možné nad výrobky provádět kontrolu. Tuto kontrolu u zahraničního odběratele však naplňuje postup vrácení spotřební daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, nikoliv postup osvobození dle § 72 zákona o spotřebních daních. Kromě toho lze v tomto ohledu plně přisvědčit žalovanému, že po zahraničním odběrateli, jenž stojí mimo působnost zákona o spotřebních daních, nelze požadovat, aby naplnil další zákonem vyžadované podmínky nezbytné pro přiznání osvobození, a to konkrétně podmínky dle § 12, § 40, § 66 a § 75. To je možné pouze u tuzemského subjektu.

59. S ohledem na výše uvedené městský soud uzavírá, že podmínka omezující osvobození od daně z lihu pouze na uživatele zakotvená v zákoně o spotřebních daních je v souladu s cílem Směrnice rady 92/83/EHS, neboť má za účel zabránění daňovým únikům, vyhnutí se dani nebo zneužití daňového režimu. Za osobu uživatele však lze ve smyslu zákona o spotřebních daních považovat pouze subjekt působící na území České republiky. S ohledem na to, že Směrnice rady 92/83/EHS je do českého právního řádu řádně implementována, nemůže se žalobkyně úspěšně dovolat přímého účinku této směrnice na posuzovaný případ. Princip volného pohybu zboží je naplněn Směrnicí rady 92/83/EHS, která harmonizuje osvobození od daně, s tím, že členským státům výslovně v článku 27 odst. 1 umožňuje stanovit si pro takové osvobození vlastní podmínky.

60. Ohledně žalobkyní namítaného dvojího zdanění městský soud uvádí, že žalovaný žalobkyni výslovně upozornil na nedodržení a nedoložení dokumentů nutných k přiznání nároku na vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalovaný žalobkyni zcela srozumitelně sdělil na straně 8 až 11 napadeného rozhodnutí, z jakého důvodu žalobkyně povinnosti stanovené § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních nesplnila. Na tyto však žalobkyně v podané žalobě nikterak nereagovala, ani ke svým ztvrzením nepředložila žádné další důkazní prostředky. Žalobkyně pouze v obecné rovině namítá dvojí zdanění, aniž by však adekvátním způsobem reagovala na závěry, které žalovaný vyslovil k téměř identické odvolací námitce v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně nijak nereflektovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. Jak již městský soud uvedl výše v bodu [33] tohoto rozsudku, soud není povinen ani oprávněn domýšlet za žalobkyni argumentaci, proto se danou námitkou věnoval pouze v míře obecnosti, v jaké jí žalobkyně vznesla (srov. např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne sp. zn. 6 Afs 9/2015). Městský soud v obecné míře přezkoumal rozhodnutí napadené žalobou a neshledal, že by tyto žalovaný, resp. správce daně, ignoroval a adekvátně nevyhodnotil pro potřeby vydání dodatečného platebního výměru na spotřební daň z lihu. Soud neshledává důvod opisovat již jednou vyřčené, proto v souladu s např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, v podrobnostech odkazuje na stranu 8 až 11 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný srozumitelným a logickým způsobem vysvětluje, jaké úvahy jej vedly k vyhodnocení žalobkyní poskytnutých dokladů a z jakého důvodu je nepovažoval za dostatečné.

III. B Námitka změny správní praxe žalovaného

61. Žalobkyně namítá, že správce daně změnil ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU v průběhu roku 2017 svoji zavedenou správní praxi, aniž by došlo ke změně zákona o spotřebních daních nebo souvisejících zákonů. Žalobkyně do května 2017 aplikovala při dodání aromat do jiného členského státu za vědomí správce daně institut osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a správce daně proti tomuto postupu nikdy ničeho nenamítal.

62. K problematice zásady legitimního očekávání se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to primárně v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, v němž uvedl, že zásada legitimního očekávání musí být založena na dlouhodobé rozhodovací praxi správního orgánu. Ke změně správní praxe se pak vyjádřil rovněž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 4. 9. 2008, sp. zn. II. ÚS 613/06, v němž uvedl, že *„přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů jistě není vyloučeno. Představuje však*

závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy ve světle individuální situace [...] V každém případě ovšem platí, že změna dlouhodobé správní praxe nebo soudně-správní judikatury – za nezměněného stavu právních předpisů – může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty". S přihlédnutím k právě citovaným závěrům Ústavního soudu městský soud v obecné rovině uvádí, že postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je zásadní vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe by neměla znamenat rigidní zakonzervování nastoleného stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují racionální důvody. Zcela jistě se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem. Následovat takovou praxi za všech okolností by totiž znamenalo povýšit přístup správních orgánů nad zákonná ustanovení, což je v materiálním právním státě jev nežádoucí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS). Městský soud je toho názoru, že princip oprávněné důvěry ve správní praxi zůstává zachován, byla-li správní praxe změněna s účinky ex nunc, byl-li dotčený subjekt se změnou seznámen a jestliže výsledná změna přinesla soulad s právním řádem. V takovém případě požadavek na objektivní legalitu výkonu státní správy převáží nad právní jistotou dotčeného subjektu, jehož se změna dotýká.

63. V nyní posuzované věci lze dospět k závěru, že v řízení nebylo prokázáno, že existuje ustálená správní praxe týkající se aplikace institutu osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU ve srovnatelných případech a že žalovaný tuto svou praxi nepřípustně změnil. Žalobkyně změnu správní praxe žalovaného ilustruje na vlastním postupu při aplikaci institutu osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ve vztahu ke spotřební dani při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU. Existence ustálené správní praxe je přitom skutkovou otázkou, kterou je potřeba před správními soudy dokazovat (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). Z vlastního postupu žalobkyně však nepochybně nelze dovodit ustálenou správní praxi žalovaného, z níž by tento byl povinen vycházet. Žalobkyně nepředestřela k této své námitce žádné další konkrétní důkazní prostředky, v nichž by ustálenou správní praxi žalovaného dokládala. Kromě toho žalovaný odmítl, že by u něj správní praxe ohledně aplikace institutu osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ve vztahu k vypořádání spotřební daně při dodání aromat obsahujících líh do jiného členského státu EU kdy existovala, a naopak postup žalobkyně označuje za od počátku v rozporu se zákonem. Předkládala-li žalobkyně k důkazu odpověď žalovaného ze dne 6. 1. 2014, městský soud uvádí, že předmětná odpověď žalovaného se nikterak netýkala nyní posuzované věci a nebyla tak způsobilá jakkoliv prokázat ustálenou správní praxi žalovaného případně dokreslit skutkový stav. Krom toho soud souhlasí s žalovaným v tom, že v této informaci (viz citovaná pasáž v žalobě) bylo toliko sděleno, že právní úprava osvobození je obsažena v zákoně o spotřebních daních, který je platný pouze pro Českou republiku, a měla-li žalobkyně zájem o dopravu aromat do zahraničí, měla konkrétní podmínky uplatnění nároku na osvobození spotřební daně z lihu konzultovat se zahraničními odběrateli a jejich místními správci daně. Uvedená informace žádným způsobem neaprobovala postup žalobkyně. Rovněž navrhovaný důkaz fakturací společnosti fungující na jiném daňovém území v rámci EU (Mondelez Europe Procurement GmbH) nemůže existenci ustálené

správní praxe prokazovat, když uvedené toliko svědčí o vlastní praxi žalobkyně, nikoli o povědomí žalované o této praxi, natož o jejím (konkludentním) schválení. Žalobkyně ani nesděluje konkrétní skutečnosti, které by snad mohly být schopné založit dlouhodobou ustálenou správní praxi, přičemž z pouhého tvrzení žalobkyně, že takto postupovala až do května 2017, ustálenou správní praxi založit nepochybně nelze. Naopak, v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru sepsanému dne 28. 8. 2018 sama uvedla, že „*Prakticky v květnu 2017 jsme obdrželi od správce daně instrukci jakým způsobem postupovat při přepravě tohoto zvláštního druhu zboží*." S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že žalobkyně se se zřetelem ke všem rozhodným skutečnostem nemohla domnívat, že postupuje v souladu se zákonem. Pro úplnost městský soud dodává, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS nejsou pro danou věc použitelné, neboť se jedná o zcela odlišný skutkový a právní stav, konkrétně o způsob prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů. Co se týče rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 2 Afs 259/2017-32, ani tyto závěry nejsou pro danou věc použitelné, neboť se opět jedná o zcela odlišný skutkový a právní stav, konkrétně o ukládání sankce v podobě propadnutí lihu.

64. Na uvedených závěrech by pak nebyl způsobilý ničeho změnit ani žalobkyní navrhovaný výslech jednatele žalobkyně, Ing. H. S. Tvrdí-li žalobkyně, že před rokem 2017 daňové orgány věděly, že žalobkyně při vývozu lihových aromat do jiných členských států EU uplatňuje osvobození od spotřební daně ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) a toto mlčky trpěly, je povinna svá tvrzení prokázat. Uvedené však neučinila ani v rámci správního řízení, když výslech Ing. S. navrhla k prokázání její vůle k žádosti o vratku dle § 14 zákona o spotřebních daních, ani v rámci tohoto řízení, když výslech Ing. S. navrhuje toliko v obecné rovině, k prokázání změny praxe správce daně. V konkrétní rovině pak tento důkaz navrhuje toliko ke komunikaci žalobkyně se správcem daně v srpnu a září 2017, v souvislosti s vyjasňováním vydávané metodiky postupu při realizaci prodeje lihových aromat do zemí EU, tedy nikoli k prokázání tvrzené změny správní praxe.

III. C Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

65. Žalobkyně namítá, že žalovaný neprovedl žalobkyní navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí pana Ing. H. S., čímž zatížil napadené rozhodnutí procesní vadou nepřezkoumatelnosti, neboť neúplně zjistil skutkový stav. Nepřezkoumatelnost žalobkyně dále spatřuje v tom, že se žalovaný nevyjádřil ke změně správní praxe a dále není žalobkyni zřejmé, dle jakého ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

66. K neprovedení svědecké výpovědi Ing. H. S. městský soud uvádí, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80 „*správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena*." Žalobkyně výslech Ing. S. navrhla k prokázání skutečnosti, že při jednání se správcem daně žalobkyně vždy jednoznačně deklarovala, že v případě zaplacení spotřební daně na území ČR, bude požadovat její vrácení po realizaci vývozu. Městský soud v tomto ohledu souhlasí se závěrem žalovaného o nadbytečnosti tohoto výslechu v situaci, kdy obecná jednání, jejichž obsah a existence měla být navrženým výslechem prokázána, nemohou nahradit oznámení týkající

se konkrétní dodávky zboží, přičemž ani další podmínky pro vrácení daně nebyly splněny. Městský soud dále v podrobnostech odkazuje na kapitolu III. B tohoto rozsudku, v níž se zabýval namítanou změnou správní praxe žalovaného, přičemž soud nepovažuje za účelné žalobkyní předestřená tvrzení dále prokazovat. Kromě toho neprovedení navrženého důkazu nevedlo ke znemožnění unést důkazní břemeno ze strany žalobkyně. Žalovaný vyčerpávajícím způsobem popsal svou úvahu, která ho k závěru o nadbytečnosti provedení tohoto důkazního prostředku vedla, totiž že žalobkyně nesplnila i další podmínky pro vrácení daně, a je to naopak žalobkyně, která na tyto závěry žalovaného v podané žalobě nikterak nereagovala. Městský soud se s provedeným hodnocením žalovaného ztotožňuje, neboť ve svém celku je tato úvaha srozumitelná, logická a tvoří ucelenou argumentační linii.

67. Namítá-li žalobkyně, že se žalovaný nevyjádřil ke změně správní praxe, je nutné uvést, že k uvedené námitce žalobkyně se žalovaný vyjádřil na straně 14 napadeného rozhodnutí a rovněž vyplývá z celého jeho kontextu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že se s žalobkyní tvrzenou retroaktivní změnou náhledu správce daně na institut vrácení daně neztotožňuje. Žalobkyně se v této souvislosti omezila na pouhé tvrzení, avšak blíže nespecifikuje, v čem konkrétně se žalovaný ke změně správní praxe nevyjádřil, když tuto žalobkyní tvrzenou změnu žalovaný od počátku odmítá.

68. K námitce žalobkyně, že jí není zřejmé, dle jakého ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, městský soud podotýká shodně s žalovaným, že v dodatečném platebním výměru ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276381/2018-510000-32.2 je výslovně citován § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Žalobkyni tak nepochybně musí být známo, na základě jakého ustanovení zákona o spotřebních daních jí povinnost přiznat a zaplatit daň vznikla, přičemž neuvedené konkrétního ustanovení nemůže mít za následek zrušení celého rozhodnutí.

III. D Námitka přepjatého formalismu ze strany žalovaného

69. Žalobkyně má za to, že žalovaného výklad zákona o spotřebních daních zejména pak ve vztahu k institutu osvobození dle § 71 odst. 1 písm. c) a nepodání oznámení dle § 31 vykazuje znaky přepjatého formalismu, což vede k porušení spravedlnosti a nespravedlivému závěru. Přepjatý formalismus pak spatřuje žalobkyně rovněž v postupu žalovaného v podobě nepřiznání nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních z důvodu nepodání oznámení.

70. Městský soud nepřisvědčil této námitce žalobkyně, neboť je toho názoru, že žalovaný vyložil všechny pojmy a otázky související s problematikou v nyní posuzované věci zcela v souladu se skutečným obsahem dotčených právních norem. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že žalovaný poté, co zjistil nesprávný postup žalobkyně při aplikaci osvobození od spotřební daně, na takový nesprávný postup žalobkyni upozornil a následně začal vyžadovat, aby žalobkyně postupovala správně a řádně uplatňovala osvobození od daně jen v takových případech, kdy jsou k tomu splněny zákonné podmínky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě objasnil, že dotčeným postupem je na daňovém území České republiky zajištěna možnost získání látek určených k aromatizaci obsahujících líh osvobozený od daně všemi konečnými spotřebiteli, přičemž osvobodit lze pouze takový líh v látkách určených k aromatizaci, u nichž je zajištěna kontrola nad tím, zda je uživatel (zpravidla kupující) skutečně užije způsobem, pro který byly osvobozeny od daně z lihu. Městský soud závěry žalovaného považuje za legitimní a ničeho přepjatě formalistického či nepřiměřeného na nich neshledává. Pro úplnost městský soud dodává, že žalovaný v napadeném rozhodnutí

vytkl žalobkyni nesplnění hned tří zákonných podmínek nutných pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně dle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně na tyto závěry žalovaného v podané žalobě nikterak nereagovala, pouze setrvala na svém výkladu posuzované problematiky. Žalobkyně žádným způsobem nerozporovala tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, totiž že vyjma nedoloženého oznámení o odeslání výrobků dle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních rovněž nedoložila zjednodušený průvodní doklad a neprokázala zdanění zboží na Slovensku. K nedodržení těchto dvou zákonných podmínek se žalobkyně ani nikterak nevyjádřila, žádné další důkazní prostředky nepředložila a ani svoje tvrzení nijak dále neupravila. Nepředložila-li však žalobkyně žádné relevantní důkazní prostředky, přestože tak mohla učinit, neunesla důkazní břemeno, jehož výsledkem bylo doměření předmětné daně.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

71. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

72. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 31.01.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.