

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **AROCO, spol. s r.o.**, se sídlem Spojovací 798/31, Praha 9, zastoupena Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2021, č. j. 56253/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 4. 2023, č. j. 11 Af 48/2021-74,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **s e p ř e d k l á d a j í** následující předběžné otázky:

1. Je podmínění osvobození přísad (lihových aromat spadajících pod KN 330210) tím, že tato aroma byla prokazatelně užita k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, a nikoli pouze k tomuto účelu určena, slučitelné s povinností členského státu uplatňovat osvobození od daně stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů?
2. Je členský stát podle čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS oprávněn stanovit podmínky pro uplatnění osvobození od daně za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, pokud tyto podmínky znamenají, že osvobození se může domáhat pouze první osoba, která aroma nabyla při jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně a sama prokazatelně aroma užila k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových?

II. Řízení **s e p ř e r u š u j e .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je česká obchodní společnost, která z lihu vyrábí aromatické látky, potravinářská barviva a cukrářské doplňky. Nyní se spor vede konkrétně o balení lihových aromat pod kódem kombinované nomenklatury 330210 o objemu 20 ml, která žalobkyně prodává mj. subjektům, jež tato aromata prodávají dále (přeprodávají). Otázkou, která byla v řízení vznesena, je to, zda lze tato aromata osvobodit od daně z lihu, ačkoli v rozporu s vnitrostátním požadavkem nebyla žalobkyní prodána přímo koncovému uživateli aromatu, a zda jsou vnitrostátní požadavky pro osvobození od daně v souladu s právem Evropské unie.

[2] Lihová aromata jsou přísadami určenými pro dochucení potravin a nealkoholických nápojů, běžně se užívají v malých lahvičkách například při vaření či pečení (spotřebitel si může vybrat třeba mezi kávovým, kokosovým, či rumovým aroma). Daňové orgány a krajský soud ovšem upozorňují na jejich možné užití k dochucování alkoholických nápojů, a tedy výrobě ochucených lihovin, a to ať už jde o malá (10 či 20 mililitrová) nebo o větší (např. litrová) balení.

[3] Česká právní úprava, konkrétně zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, kterým byla transponována směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83/EHS“), podmínila osvobození na základě zmocnění v čl. 27 odst. 1 této směrnice tím, že prvním odběratelem aromat musí být uživatel dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních; současně tento uživatel musí dle § 72 téhož zákona u dodavatele nárok na osvobození uplatnit písemně. To znamená, že zákon o spotřebních daních umožňuje uplatnit osvobození od daně toliko v případě, že je aroma dodáno přímo osobě, která je nabytá při jeho vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně (po jeho výrobě) a sama použila ke stanovenému účelu (k aromatizaci potravin nebo nealkoholických nápojů). Tato podmínka má za cíl zajistit, aby aromata, která jsou osvobozena od daně z lihu z důvodu jejich budoucího využití k aromatizaci potravin a nealkoholických nápojů, byla skutečně tímto způsobem užita, a byl tak naplněn důvod osvobození (a toto naplnění důvodu bylo možné daňovými orgány jednoduše kontrolovat).

II. Dosavadní řízení

[4] Správce daně na základě provedené daňové kontroly vydal dne 25. 5. 2021 celkem 18 platebních výměrů, kterými doměřil žalobkyni spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2016 až červen 2017 v celkové výši 736 155 Kč a stanovil povinnost uhradit související penále ve výši 147 231 Kč. Žalobkyně totiž uplatnila osvobození od daně u aromat, ačkoli pro toto osvobození nebyly splněny zákonné podmínky. To z důvodu, že aromata neprodala (koncovým) *uživatelům* ve smyslu § 3 písm. j), resp. i) zákona o spotřebních daních v rozhodném znění – tedy osobám, které aromata přijmou a zároveň samy spotřebují (použijí k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových) –, ale také jiným subjektům (zejména obchodním řetězcům, které následně aromata nabízely konečným spotřebitelům). Osvobození v takovém případě bylo v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[5] Žalobkyně se proti rozhodnutí správce daně bránila odvoláním, které bylo zamítnuto. Následně podanou žalobu zamítl Městský soud v Praze. Ztotožnil se totiž

pokračování

se závěrem daňových orgánů, že by při uplatnění osvobození od spotřební daně i při přeprodeji aromat dalšímu uživateli vzniklo riziko, že je uživatel nevyužije způsobem, pro který byly tyto výrobky osvobozeny od daně z lihu. Podmínka omezující osvobození od daně z lihu pouze na *uživatele*, kteří jsou zároveň prvními kupujícími aromat, zakotvená v zákoně o spotřebních daních je proto podle něj v souladu s cílem směrnice 92/83/EHS. Tato podmínka má totiž za účel zabránit daňovým únikům, vyhnout se dani nebo zneužití daňového režimu. Za užití výrobků ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních pak nelze považovat další prodej výrobků, ale skutečně jeho *koncové užití* (přidání do potravin a nealkoholických nápojů).

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se proto obrátila s kasační stížností na Nejvyšší správní soud a namítá, že žalovaný i městský soud dospěli k nesprávnému právnímu závěru. Podle nich nelze osvobození od daně z lihu přiznat, pokud aroma nejsou jejich výrobcem prodána subjektu, který nenaplní definici *uživatele* dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, ale naopak jsou dodána do obchodního řetězce, který aroma *uživatelům* dále přeprodává. Stěžovatelka se domnívá, že výklad pojmu *uživatel*, který zaujal žalovaný i městský soud, není eurokonformní, a směrnice byla nesprávně implementována do českého právního řádu. Výklad směrnice 92/83/EHS městským soudem, podle kterého je osvobození od daně podmíněno tím, že je aroma skutečně užito k aromatizaci potravin či nealkoholických nápojů, považuje za nesprávný.

III. Použitelné právo

[7] Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS v rozhodném znění *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,*

b) jsou-li tyto výrobky denaturovány v souladu s požadavky některého členského státu a používány pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu;

e) jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

[8] Kasační soud pouze na okraj připomíná, že ačkoli je v české verzi směrnice uvedeno, že „*členské státy mohou osvobodit*“, nejedná se o správný překlad, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-63/06 nebo také z aktuálního znění tohoto ustanovení, které již obsahuje slovo „*musí*“.

[9] Jak ovšem kasační soud vysvětlí níže, české znění směrnice je významově odlišné od jiných jazykových verzí směrnice a vede k pochybnostem o jejím výkladu, který mohl ovlivnit její transpozici do české legislativy.

[10] Podle § 71 písm. c) zákona o spotřebních daních je *od daně také osvobozen líc v látkách určených k aromatizaci*

1. *nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových, nebo*
2. *jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208.*

[11] 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.*

[12] Podle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních *se pro účely tohoto zákona rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.*

IV. Rozbor předkládaných předběžných otázek

IV.a K první otázce: „konečné užití“ aromat

Obecně

[13] Nejvyšší správní soud se již dříve obdobnou právní otázkou zabýval v rozsudcích ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020 - 35 (ECLI:CZ:NSS:2022:7.Afs.204.2020.35), a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 8 Afs 106/2020 - 49 (ECLI:CZ:NSS:2022:8.Afs.106.2020.49). V obou dospěl v kontextu přepravek stovky malých balení aromat mezi podnikateli k závěru, že je rozhodné *skutečné užití* aromat způsobem předpokládaným směrnicí 92/83/EHS. Tedy doposud aproboval požadavek zákona o spotřebních daních, že osvobození od spotřební daně lze přiznat pouze tehdy, pokud je aroma po jeho výrobě dodáno přímo konečnému uživateli, tedy osobě, která aroma použije k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

[14] Kasační soud v rozsudku č. j. 7 Afs 204/2020 - 35, bodu 22, vyslovil zejména závěr, že: „[c]o se týče *konkrétního* osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, je jeho *klíčovou vlastností*, že osvobození od harmonizované spotřební daně z lihu výslovně spojuje s *konečným využitím* lihových aromat, nikoliv s jejich *obecným určením*. Podstatné není samo o sobě to, že je líh použit pro výrobu přísad (lihových aromat), ale právě a pouze přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Nejedná se tedy o osvobození lihu *obsaženého v přísadách určených k výrobě specifikovaných potravin a nápojů*, ale v přísadách, které jsou *předepsaným způsobem skutečně použity*, tedy jsou použity pro výrobu takto vymezených výrobků (potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje stanovenou hranici).“ Osvobození pouze takových aromat, která jsou svým prvním kupujícím také spotřebována, zajišťuje, aby byla daň z lihu řádně vybrána a aby se předešlo případným daňovým únikům. Zákonné požadavky pro osvobození proto shledal v mezích oprávnění státu stanovit podmínky podle návěti čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS.

[15] Podle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2022, *Quadrant*, C-332/21, odpovědi na první otázku, musí být čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS „*vykládán v tom smyslu, že jak na líh, který se použije, tak na líh, který již byl použit pro výrobu přísad určených k výrobě nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, se vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení.*“

[16] Podle odpovědi na třetí otázku v témže rozsudku musí být čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS „*vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která podmiňuje poskytnutí výhody osvobození od daně hospodářskému subjektu, který na jeho území*

pokračování

uvádí na trh výrobky zakoupené od prodejce nacházejícího se na území jiného členského státu, v němž jsou výrobky vyráběny, propuštěny ke spotřebě a osvobozeny od spotřební daně podle tohoto ustanovení, tím, že má tento subjekt postavení registrovaného příjemce a tento prodejce má postavení oprávněného skladovatele, ledaže z konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností vyplývá, že tyto podmínky 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.“

[17] Ve vztahu k čl. 27 odst. 1 písm. b) směrnice 92/83/EHS, podle kterého členské státy osvobodí výrobky, jsou-li tyto výrobky denaturovány v souladu s požadavky některého členského státu a používány pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu, Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 28. 2. 2019, *Bene Factum*, C-567/17, rozhodl, že: „musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na líh denaturovaný v souladu s požadavky členského státu a obsažený v kosmetických výrobcích a přípravcích pro ústní hygienu, které – přestože jako takové nejsou určeny pro lidskou spotřebu – některé osoby spotřebovávají jako alkoholické nápoje, pokud osoba, která dováží tyto výrobky z členského státu za účelem, aby je jiné osoby prodaly konečným spotřebitelům v členském státě určení, a která ví, že výrobky jsou spotřebovávány i jako alkoholické nápoje, je s ohledem na tuto okolnost vyrábí a označuje tak, aby zvýšila jejich prodej.“

[18] Soudní dvůr EU konstantně připomíná, že osvobození výrobků uvedených v čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS od spotřební daně představuje zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku (rozsudek *Quadrant*, bod 46). Členské státy mohou stanovit podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování úlev stanovených v tomto ustanovení, jakož i za účelem předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Tato možnost přiznaná členským státům ovšem nemůže zpochybnit bezpodmínečnou povahu povinnosti osvobození stanovené v uvedeném ustanovení (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, bod 51). V rámci využití této možnosti přísluší dotyčnému členskému státu uvést konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti svědčící o existenci závažného nebezpečí daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu a že podmínky stanovené tímto členským státem na základě této možnosti, která je mu přiznána, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (rozsudek *Repertoire Culinaire*, bod 52). Cílem, který osvobození stanovená směrnicí 92/83/EHS sledují, je zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích (rozsudky *Repertoire Culinaire*, bod 48, *Quadrant*, bod 47 a *Profisa*, bod 17). Tímto výrobkem se ve věci *Quadrant* míní „přísada pro výrobu nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.“ (stanovisko generálního advokáta ve věci *Quadrant*, bod 32). Osvobození od daně upravené v tomto ustanovení členským státem závisí na konečném užití lihu (rozsudek *Quadrant*, bod 44, rozsudek *Repertoire Culinaire*, bod 49).

[19] Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit na sporný výklad čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS. Odlišnosti autentických znění tohoto ustanovení vedou k pochybnostem nad tím, jaký je skutečný význam slovního spojení „při výrobě“.

[20] Kasační soud si je přitom vědom judikatury Soudního dvora EU, podle které jsou všechny úřední jazyky, alespoň formálně, autentické a z hlediska závaznosti rovnocenné (viz

nařízení Rady č. 1/1958/EHS o jazykovém režimu EHS a např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 10. 1982, *Cilfit*, C-283/81, bod 18). Soudní dvůr EU proto pro případ rozporů mezi jednotlivými jazykovými verzemi stanovil zákaz izolace – vnitrostátní soud se nemůže omezit pouze na jazykovou verzi v úředním jazyce svého členského státu a tu považovat bez dalšího za rozhodnou, ale v případě pochybností musí text daného ustanovení vykládat ve světle verzí v jiných úředních jazycích. Zároveň ovšem Soudní dvůr EU stanovil také zákaz majorizace – rozhodný význam nelze určit pouze podle početní většiny jazykových verzí, a to ani tehdy, kdy je zjevné, že v jedné z jazykových verzí došlo k chybě v překladu. Výkladové nesrovnalosti tedy nemohou být bez dalšího vyřešeny upřednostněním jednoho či většiny jazyků, ale je třeba zjistit „skutečný význam“ dané normy podle účelu a smyslu právní úpravy, příp. na základě systematického výkladu (viz např. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 18. 9. 2014, *Vueling Airlines*, C-487/12, body 30 a 31, *Profisa*, body 13 a 14 nebo ze dne 28. 3. 1985, *Komise proti Spojenému království*, 100/84, body 16 a 17).

[21] Výklad ustanovení zaujatý dříve Nejvyšším správním soudem a nyní také žalovaným a městským soudem vychází z českého jazykového znění směrnice, podle kterého jsou osvobozeny takové výrobky, které jsou „*používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů*“ (podtržení přidáno). Podobně by bylo možné přeložit estonskou verzi obsahující pojem „*valmistamisel*“, tedy „*při přípravě*“ nebo také „*při výrobě*“ potravin a nealkoholických nápojů, která taktéž vztahuje podmínku osvobození ke konečnému užití aromat, a to pouze ke stanovenému účelu. Obdobně by pravděpodobně bylo možné vyložit rumunskou verzi směrnice a jí užitě sousloví „*folosite în productia*“ (lze přeložit jako „*používané při výrobě*“).

[22] Naproti tomu jiná jazyková znění směrnice se blíží spíše významu, který předpokládá pouze *obecné určení* aromat ke stanovenému účelu. Doslovně totiž uvádějí, že tyto přísady jsou „*určeny*“ pro takovou přípravu (francouzsky „*destinés à la préparation*“, italsky „*destinati alla preparazione*“, portugalsky „*destinados à preparação*“, slovensky „*namenjenih za prípravu*“).

[23] Pojem *konečné užití* je proto jednotlivými zněními směrnice vztahován buďto k oné přípravě či výrobě potravin a nealkoholických nápojů, nebo jim předcházející výrobě aromat. Vodítko k výkladu stanovil Soudní dvůr EU ve věci *Quadrant*. V ní konstatoval, že osvobodit od spotřební daně je třeba nejen líh, z kterého je vytvořeno aroma, ale také samotné aroma, které již tento osvobozený líh obsahuje. Jiný výsledek by totiž „*neumožnil dosažení cíle, kterým je vyloučení dopadu spotřebních daní na alkohol používaný k výrobě přísad [určený k přípravě, upraveno soudem (podle významu jiných jazykových verzí, viz výše)] nealkoholických nápojů s obsahem alkoholu nepřesahujícím 1,2 % objemových* (rozsudek *Quadrant*, bod 49)“.

[24] Sám přitom vycházel z předpokladu, že skutečností, která určuje osvobození od daně stanovené v ustanovení čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, je *konečné užití lihu*. Tato konečná užití v jím projednávaném případě shledal dvojí: jednak jako *výrobu přísad*, které samy obsahovaly líh, a jednak také *potravin a výrobu nealkoholických nápojů* z těchto přísad. Odkázal přitom také na Pokyn Výboru pro spotřební daně, který souhlasí s použitím osvobození od daně od okamžiku výroby nebo dovozu přísad spadajících zejména pod číslo 3302 kombinované nomenklatury – tedy směsi vonných látek a směsi (včetně lihových roztoků) na bázi jedné nebo více těchto látek, používané jako suroviny

pokračování

v průmyslu; ostatní přípravky na bázi vonných látek používané k výrobě nápojů (rozsudek *Quadrant*, bod 48).

[25] Není bez významu, že předběžná otázka vzešla právě z Rumunska, tedy členského státu, jehož jazyková verze se významově blížila té české a byla v kontextu ostatních jazykových verzí přinejmenším nejasná. Rumunská právní úprava v návaznosti na toto znění směrnice přiznávala osvobození pouze *uživatel*, a to za podmínky, že je dodání uskutečněno přímo z daňového skladu (tedy obdobná podmínka jako v České republice). Koncový uživatel byl přitom povinen mít povolení. Tyto podmínky Soudní dvůr EU shledal nepřiměřenými v kontextu toho, že aroma byla ve státě, ve kterém byla vyrobena (Irsko), osvobozena a propuštěna ke spotřebě.

[26] Jak již uvedeno, v rozsudku *Quadrant* Soudní dvůr EU shledal dvojí použití lihu: „*konečné použití spočívá jednak ve výrobě přísad, které samy obsahují líh, a jednak ve výrobě nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových*“. V nyní projednávané věci sice na rozdíl od věci *Quadrant* nebylo v řízení doloženo skutečné užití aromat k aromatizaci potravin či nealkoholických nápojů. Nicméně pro osvobození od daně podle vnitrostátních podmínek byl tento aspekt irelevantní, ty totiž bez výjimky nedávají prostor k doložení skutečného užití aromat, jestliže nejsou jejich výrobcem prodány přímo jejich *uživatel*, ale jsou dále přeprodány. Soudní dvůr EU v bodě 49 rozsudku *Quadrant* navíc obecně uvedl, že by vedlo k nesoudržnému (slovy generálního advokáta dokonce „*absurdnímu*“) výsledku, jestliže by byl líh používán k výrobě aromat podle směrnice osvobozen, avšak aroma obsahující tento líh již nikoli. Zůstává nicméně otázkou, zda jsou daňové orgány oprávněny zkoumat ono *druhé* užití lihu, tedy užití k výrobě potravin nebo nealkoholických nápojů, a podmínit tím následně osvobození od daně z lihu podle čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS.

Konečné užití jakožto výroba aromat z lihu

[27] Určité vodítko k výkladu by bylo možné nalézt v judikatuře Soudního dvora EU k jiným ustanovením totožného článku směrnice. V rozsudku ze dne 28. 2. 2019, *Bene Factum*, C-567/17, Soudní dvůr vykládal čl. 27 odst. 1 písm. b) směrnice 92/83/EHS, který stanoví osvobození pro výrobky, jež jsou *denaturovány v souladu s požadavky některého členského státu a používány pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu*. Totožně jako čl. 27 odst. 1 písm. e) tedy váže podmínku osvobození k určení účelu využití výrobku. Soudní dvůr EU v bodě 23 uvedl, že: „*výrobkům, které jsou jakožto kosmetické výrobky nebo přípravky pro ústní hygienu, které obsahují líh denaturovaný v souladu s požadavky členského státu, nabízeny jako výrobky, které nejsou určeny pro lidskou spotřebu, nelze nepřiznat osvobození od spotřební daně upravené v čl. 27 odst. 1 písm. b) směrnice 92/83 z toho důvodu, že některé osoby spotřebovávají tyto výrobky jako alkoholické výrobky. V projednávaném případě je nesporné, že sporné výrobky opatřené ochrannou známkou BF cosmetics, byly prodávány jako kosmetika nebo přípravky pro ústní hygienu a osoby, které je kupovaly jako alkoholické nápoje, věděly nebo měly vědět, že kupují kosmetické výrobky nebo přípravky pro ústní hygienu.*“ [podtržení přidáno]. Soudní dvůr EU přitom dospěl k závěru, že stejně tomu je i v případě, že výrobce a dodavatel těchto výrobků přizpůsobuje obal i jejich složení jejich prodeji k lidské spotřebě, neboť „*s výhradou případů daňového úniku, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu odůvodňujících použití čl. 27 odst. 5 směrnice 92/83, nemohou případná opatření přijatá výrobcem takových*

výrobků ve vztahu k jejich vlastnostem, dokud nebrání tomu, aby byly výrobky nabízeny jako výrobky, které nejsou určeny pro lidskou spotřebu, vést k odepření osvobození od spotřební daně upraveného v odst. 1 písm. b) téhož článku.“

[28] Jak ustanovení pod písm. b), tak ustanovení pod písm. e), váže osvobození k účelu, za kterým jsou výrobky vyrobeny. Účel výrobků osvobozených pod písmenem b) je vymezen v negativním smyslu – tedy užití nikoli pro lidskou spotřebu, účelem výrobků osvobozených pod písmenem e) je jejich použití do potravin a nealkoholických nápojů.

[29] Také generální advokát ve věci *Quadrant* ve svém stanovisku (body 35 a 36) popsal, proč Výbor pro spotřební daně – na jehož pokyn odkazuje také Soudní dvůr EU – došel k závěru, že by se osvobození od daně z lihu mělo uplatnit od okamžiku výroby nebo dovozu aromat: „[v]ýbor pro spotřební daně nejprve navrhl, aby členské státy přiznávaly osvobození od daně v případě, že byly přísady použity k výrobě nealkoholických nápojů, které jsou předmětem monitorovacích mechanismů zavedených členskými státy. [...] Po další úvaze však Výbor pro spotřební daně zohlednil skutečnost, že přísady se používají především jako koncentrát pro výrobu nealkoholických nápojů. [...] S ohledem na [jejich] charakteristické vlastnosti mohl výbor důvodně dospět k závěru, že přiznání osvobození od daně v okamžiku výroby přísad nepovede k riziku daňových úniků. Navrhl tedy, aby se osvobození od daně podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 uplatňovalo od tohoto okamžiku.“

[30] Bylo by tedy možné dospět k závěru, že je třeba přiznat osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS takovým aromatům, která jsou určena k předpokládanému užití, aniž by bylo zkoumáno a kontrolováno, že skutečně došlo k užití výrobků k účelu, k němuž jsou určeny. Z toho by vyplývalo, že skutečným významem čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS by mělo být, že: *členské státy musí osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínky, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad určených pro přípravu potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových*. To znamená, že by ustanovení čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS opravňovalo státy ke stanovení podmínek osvobození, šlo by ovšem o stanovení podmínek v rozsahu, ve kterém jde o výrobu aromat z lihu, nikoli v následné kontrole již vyrobených aromat. Dávalo by tak členskému státu diskreci ke stanovení podmínek pro osvobození lihu, který je *užit k účelu stanovenému pod písmeny a) až f)*.

[31] České vnitrostátní podmínky ovšem podmiňují osvobození aromat až potom, co jsou již tato aromata vyrobena a mají být osvobozena. Tato úprava tedy stanovuje podmínky k povinnosti užití výrobků k přípravě nealkoholických nápojů a potravin, zatímco směrnice by předpokládala stanovení podmínek k povinnosti užití výrobků na výrobu aromat. Jinými slovy podmínky osvobození by se měly vztahovat na líh použitý na výrobu aromat, nikoli na osvobození hotového výrobku (aromatu), pokud je užit k tomu, k čemu je *určen*.

Konečné užití lihu jakožto užití aromat k aromatizaci nealkoholických nápojů či potravin

[32] Na otázku *konečného užití* lihu lze nazírat také opačnou optikou. V souladu s bodem 45 rozsudku *Quadrant* připadá v úvahu také výklad *konečného užití* lihu jako užití k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin.

pokračování

[33] Jestliže totiž čl. 27 odst. 1 písm. e) stanovuje, že aromata musí být použita k výrobě mj. *nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových*, lze vyvodit, že existuje zájem na tom, aby byl zkoumán konkrétní obsah alkoholu v konečném produktu. Určuje-li tedy směrnice konkrétní hodnotu obsahu alkoholu aromatizovaného nápoje, neexistuje jiná možnost, jak zajistit dodržení požadavků směrnice, než tuto aromatizaci kontrolovat a osvobození přiznat až po tom, co bude prokázáno *skutečné užití* aromatu. Tím se přitom ustanovení pod písm. e) liší od výše uvedeného ustanovení pod písm. b) a jeho výkladu v rozsudku *Bene Factum*, které se týká pouze požadavku na obecné určení výrobku k lidské spotřebě.

Závěr

[34] Z výše uvedeného plyne, že totožnou otázku Soudní dvůr EU ve své judikatuře zatím neřešil, neboť rozsudek *Quadrant* se týkal jiné skutkové situace – osvobození se domáhal odběratel aromat a v řízení nebylo sporu o tom, že aromata užil k aromatizaci nealkoholického nápoje – anebo se vztahovala k jiným ustanovení čl. 27 směrnice 92/83/EHS. Kasační soud se proto rozhodl položit první předběžnou otázku.

IV.b K druhé otázce: riziko zneužití

[35] Pokud by Soudní dvůr EU dospěl k závěru, že se *konečným užitím* lihu míní také užití k aromatizaci potravin či nealkoholických nápojů a takovým způsobem použití lze podmiňovat uplatnění osvobození od daně z lihu, vyvstává otázka souladu vnitrostátních podmínek osvobození od daně s právem Evropské unie.

[36] V kontextu nyní projednávané věci přitom nelze odhlédnout od míry rizika zneužití daňového režimu, která může být vyšší než v jiných případech. Na věc lze tedy pohlížet tak, že česká právní úprava je s to naplňovat podmínky čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS z důvodu, že existují *konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti svědčící o existenci závažného nebezpečí daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu* a že tyto podmínky nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle. To by pak znamenalo, že v zájmu řádného výběru daní by bylo možné požadovat, aby aromata byla prokazatelně použita k aromatizaci potravin či nealkoholických nápojů, a za tímto účelem také omezit jejich přeprodeje.

[37] Nejvyšší správní soud byl ve své dřívější judikatuře motivován skutečností, že aromata jsou ze své podstaty zneužitelná velice snadno [ve smyslu: použitelná k aromatizaci jiných produktů než uvedených v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS]. Postačí jejich prosté přimíchání do výrobků, které nesplňují podmínky zákona, potažmo směrnice, tedy např. do alkoholických nápojů. Ty přitom mohou být vyrobeny zcela legálně. Zákonná podmínka, která stanoví osvobození pouze v případě *užívatele* ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, je pouze promítnutím požadavku na rozumné zajištění řádného výběru daně, resp. spravovatelnosti předepsaného osvobození, s ohledem na specifickou povahu lihových aromat. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 7 Afs 204/2020 - 35 v bodu 33: „[p]ojem ‚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. [...] [O]svobození 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).“

[38] Podmínky stanovené českou právní úpravou tak sice zcela vylučují některé osoby z nároku na osvobození od daně (osoby jiné než ty, které aromata nabyly při jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně jako první), a to i pokud by skutečně aromata užily ke stanovenému účelu a mohly by to doložit. Tyto podmínky ovšem stále sledují smysl a cíl směrnice. Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil v rozsudku citovaném výše: „[n]ení [...] 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 [...], 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.“

[39] Stěžovatel na druhou stranu v řízení tvrdil, že využití minibalení (lahviček o objemu 20 ml) aromat k jiným účelům, než je jejich spotřeba přimícháním do potravin v domácnosti, je krajně neekonomické a chuťově nevhodné.

[40] Nejvyšší správní soud tedy zastává názor, že riziko zneužití lihových aromat k jinému než k jejich deklarovanému účelu existuje a není zanedbatelné. Soudní dvůr EU sice v bodě 66 rozsudku *Quadrant* uvádí, že „přísady jsou používány hlavně jako koncentráty pro přípravu nealkoholických nápojů, [...] jsou relativně nákladné, dražší než nejlevnější alkohol na trhu ve většině členských států a [...] destilovat přísady za účelem extrahování lihu je nákladné. S ohledem na tyto charakteristické vlastnosti Výbor pro spotřební daně dospěl k závěru, že přiznání osvobození od daně stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 v okamžiku výroby přísad nepovede k riziku daňových úniků.“ Extrahování lihu z aromat ovšem není jediným způsobem zneužití lihu; kasační soud naopak chápe pojem „zneužití“ širěji, jak shrnul v bodě 37 tohoto usnesení.

[41] Na podmínky stanovené českým právním řádem lze totiž také pohlížet v kontextu české společnosti a jejímu vztahu ke konzumaci alkoholu.

[42] Průměrná spotřeba čistého alkoholu na osobu (starší 15 let) je v České republice třetí nejvyšší na světě. Světová zdravotnická organizace označila 40,7 % Čechů a Češek starších 15 let jako „heavy episodic drinkers“, neboť v posledním měsíci před provedením průzkumu vypilo více než 60 gramů čistého alkoholu najednou (což pro představu odpovídá více

pokračování

než třem púllitrovým pivům Pilsner Urquell 12), 10,1 % pak toto množství konzumuje v průměru denně („*heavy continuous drinkers*“).¹

[43] Situaci v České republice ilustruje také tzv. metanolová aféra z roku 2012, během níž skupina osob vyrobila levné lihoviny z destilátu (obsahujícím nejen ethanol, ale také smrtelně jedovatý methanol), které míchala s lihovými aromaty. Jejich distribuce do běžných obchodů a jejich nízká cena měly za následek desítky lidských obětí. Je žádoucí, aby existovaly právní nástroje zabráňující využití lihových aromat jiným než předpokládaným způsobem, např. pro aromatizaci lihovin. V opačném případě by mohlo dojít nejen ke zneužití daňového režimu, například k používání aromat k dochucování lihovin, tedy zřejmě v rozporu s účelem aprobovaným čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice, ale přímo i k nelegální výrobě lihových nápojů.

[44] Je ovšem otázkou, zda jsou tyto skutečnosti dostatečné pro to, aby podmínky stanovené v § 72 odst. 1, resp. § 3 písm. i), zákona o spotřebních daních byly v souladu s požadavky čl. 27 odst. 1 a s ním související judikatury Soudního dvora EU. Tyto pochybnosti nerozptýlila ani judikatura Soudního dvora EU, a proto Nejvyšší správní soud přistoupil k položení druhé předběžné otázky.

V. Závěr

[45] Nejvyšší správní soud se domnívá, že Soudní dvůr EU vyřešil otázku výkladu čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS ve své předcházející judikatuře pouze částečně. Ve věci stěžovatelky proto vyvstala otázka výkladu pojmu *konečné užití* lihu a také otázka souladu podmínek osvobození stanovených českou právní úpravou v souvislosti s důležitostí zohlednění zvýšeného rizika zneužití daňového osvobození v České republice.

[46] Konkrétně kasační soud vyjádřil pochybnosti o tom, zda čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS dovoluje členským státům, aby osvobození od daně z lihu podmínily tím, že budou již vyrobená aromata skutečně použita – a nikoliv pouze určena – k aromatizaci nealkoholických nápojů či potravin. Pokud by byla odpověď na tuto otázku kladná, zůstává nadále pochybné, zda jsou podmínky stanovené českou právní úpravou, které znemožňují přiznat osvobození aromatum, jež byla přeprodávána, eurokonformní.

[47] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr EU o předložených otázkách rozhodne, bude Nejvyšší správní soud v řízení pokračovat (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. listopadu 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu

¹ Global status report on alcohol and health and treatment of substance use disorders. Geneva: World Health Organization; 2024.

