ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **SG spol. s r. o.**, se sídlem Čepkovská 1792, Zlín, zastoupena JUDr. Ivanou Santariusovou, advokátkou se sídlem Stodolní 1293/3, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2018-70,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2018-70, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále též „celní úřad“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 71480/2017-640000-31, spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2016 ve výši 70 110 Kč (dále též „platební výměr na daň“). Druhým platebním výměrem z téhož dne č. j. 71481/2017-640000-31, uložil celní úřad žalobkyni pokutu za nepodání daňového přiznání z lihu za zdaňovací období červen 2016 ve výši 3 506 Kč (dále též „platební výměr na pokutu“). Podle celního úřadu žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. c) bod 2. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších přepisů (dále též „zákon o spotřebních daních“ nebo „zákon“), neboť použila lihová aromata zakoupená v režimu volného oběhu s osvobozením od daně v rozporu se zákonem stanoveným účelem (prodala je dalším odběratelům).

[2] Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 4. 2018, č. j. 13310-2/2018-900000-314, změnil výrok platebního

výměru na daň tak, že opravil ustanovení zákona, podle nichž se žalobkyně stala plátcem daně a vznikla jí povinnost přiznat a zaplatit daň. Současně rozhodnutím z téhož dne č. j. 13310-3/2018-900000-314, změnil výrok platebního výměru na pokutu, její výši ponechal.

II.

[3] Proti oběma rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud"), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že čl. 27 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále též „směrnice 92/83/EHS") nestanoví členským státům možnost, ale povinnost osvobodit výrobky uvedené v tomto článku od spotřební daně. Zároveň ovšem mají členské státy možnost stanovit pro osvobození podmínky, a to za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev, předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jímž se podle stanoviska generální advokátky ve věci C-163/09 rozumí také využití osvobozených výrobků k jiným účelům, než které jsou uvedeny v čl. 27 odst. 1 písm. a) až f) směrnice 92/83/EHS. Dle krajského soudu ze znění čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice i § 71 odst. 1 písm. c) zákona vyplývá, že lihová aromata lze při zachování osvobození od spotřební daně použít pouze za účelem „ochucení" nealkoholických nápojů či potravin. Je přitom žádoucí, aby existovaly právní nástroje zabraňující využití těchto látek jiným způsobem, např. pro aromatizaci lihovin. V opačném případě by mohlo dojít nejen ke zneužití daňového režimu, ale i k ohrožení zdraví osob v případě nelegálně vyrobených lihových nápojů. Vztažení osvobození látek určených k aromatizaci toliko na uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona vyhodnotil krajský soud jako přiměřený nástroj sloužící zamezení nelegální výroby lihovin mimo daňový sklad a bez vědomí správce daně. Dochází jím pouze k vyloučení přeprodeje daných látek, nikoliv jejich celkového osvobození od daně. Z hlediska osvobození nelze podle krajského soudu srovnávat lihová aromata s léčivými a kosmetickými přípravky či nemrznoucími směsmi. Na rozdíl od lihových aromat lze v jejich případě výrobky vyrobené pomocí lihu osvobozeného od daně dále prodávat jako osvobozené od daně bez dalšího. Na posuzovanou věc nelze vztáhnout ani závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 10 Afs 170/2016-47. Je totiž nutné rozlišovat mezi účelem užití a samotným užitím dané látky, tedy vymezením toho, jak má být daný výrobek spotřebován. Další prodej přitom není možné chápat jako upotřebení dané látky. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že je žalobkyni kladena k tíži změna názoru správce daně na danou problematiku. Poukázal na to, že žalobkyně v řízení před správcem daně měla k dispozici stanovisko žalovaného ze dne 22. 3. 2017. Byla tak v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 2 Afs 259/2017-32, poučena o svém případném protiprávním jednání i o tom, že stanovisko Celního ředitelství Olomouc z roku 2012 není v souladu s ustáleným názorem žalovaného. Krajský soud neshledal ani nezákonnost uložené pokuty.

III.

pokračování

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Zdůraznila, že není sporu o tom, že prodávala líh v látkách určených k aromatizaci potravin. Závěr správních orgánů a krajského soudu, že tento líh použila jiným způsobem, než stanoví § 71 odst. 1 písm. c) bod 2. zákona, proto není správný. Podle stěžovatelky je třeba rozlišovat mezi lihem jako surovinou k výrobě látek určených k aromatizaci potravin a lihem, který je již součástí výrobku, který má sloužit již jen jako produkt určený k aromatizaci potravin. Směrnice 92/83/EHS přitom upravuje pouze osvobození lihu při výrobě; předobraz pro § 71 odst. 1 písm. c) zákona neobsahuje. Význam tohoto ustanovení plyne z rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED no. 458) ze dne 19. 11. 2003, podle něhož jsou aromata pod vybranými kódy kombinované nomenklatury osvobozena od spotřební daně již od okamžiku výroby, bez splnění podmínky účelu použití. Cílem je, aby každý konečný spotřebitel obdržel lihová aromata bez spotřební daně. Krajský soud nevysvětlil, proč odmítl argumentaci opřenou o rozhodnutí Výboru pro spotřební daně a stanovisko generální advokátky ve věci C-163/09. Přesto konstatoval soulad české právní úpravy se směrnicí. Pochybil také tím, že nepředložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, jak navrhovala stěžovatelka. Dále krajský soud chybně nerozlišil pojmy „určený k aromatizaci“ v § 71 odst. 1 písm. c) zákona a „určený k použití“ uvedený v písm. a) téhož ustanovení. Proto nesprávně dovodil, že aromata lze použít výhradně za účelem ochucení potravin a v případě jejich dalšího prodeje dojde ke ztrátě daňové výhody. V případě dalšího prodeje však nebyl líh určený k aromatizaci potravin spotřebován. Stále existuje, lze jej inventarizovat, a nemohl být tedy použit ve smyslu § 9 odst. 3 zákona o spotřebních daních, který pamatuje na případné zneužití daňového zvýhodnění použitím osvobozených výrobků na jiné účely. Zneužití lihových aromat pro aromatizaci lihovin však nepřichází u stěžovatelky v úvahu, neboť je prodává ve spotřebitelském balení. Nebyla tak správně posouzena otázka, zda ve věci stěžovatelky skutečně došlo ke spotřebě, tedy k použití lihu určeného k aromatizaci potravin. Zákon přitom váže osvobození lihu v lihových aromatech právě na jejich určení, nikoliv na samotné použití. Tomu, aby byla lihová aromata dodávána konečným spotřebitelům za cenu neobsahující spotřební daň, nasvědčuje i stanovisko Ministerstva financí a žalovaného v rámci koordinačního výboru ze dne 20. 11. 2019, č. 554/20. 11. 19 (dále též „KOOV“). V něm obě instituce připouští, že ne všechny osoby, které přijímají a užívají lihové výrobky, jsou uživateli ve smyslu § 3 písm. i), resp. j) zákona. Shodně by mělo být nahlíženo i na stěžovatelku, která prodává lihová aromata určená k aromatizaci potravin u konečného spotřebitele ve spotřebitelských baleních od 0,02 do 1 litru. V případě takových prodejů dle stěžovatelky neexistují konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o zneužití, jak požaduje stanovisko generální advokátky. Objemové množství lihu v lihových aromatech ve spotřebitelském balení určeném pro konečného spotřebitele samo o sobě odrazuje od zneužití. Krajský soud vůbec neřešil, jak by mohl být líh v takových baleních využit k nelegální výrobě lihovin. Stěžovatelka zdůraznila, že v jejím případě nedochází k výrobě lihových výrobků z nelegálně vyrobeného lihového nápoje. V posledním okruhu námitek se stěžovatelka vymezila proti postupu celního úřadu, který dlouhodobě aproboval její obchodování s lihem v látkách určených k aromatizaci potravin, které opírala o stanovisko Celního ředitelství Olomouc ze dne 11. 6. 2012. Krajský soud však míru provinění celního úřadu vůbec neřešil a odmítl provést důkazy, které svědčily ve prospěch stěžovatelky. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[5] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na novelizaci čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatelka nakoupila již hotová lihová aromata, nikoliv líh určený k aromatizaci potravin. Při tomto nákupu uplatnila nárok na osvobození od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních. Lihová aromata dále prodávala většinou dalším podnikatelům (drogerie, cukráři, výrobci zmrzliny apod.), nikoli konečným spotřebitelům, a to v baleních o objemu 1 litr, která nelze považovat za maloobchodní, či v menších baleních v desítkách kusů, což nelze považovat za maloobchodní prodej. Ke kasační argumentaci žalovaný doplnil, že lihová aromata jsou od spotřební daně osvobozena, avšak za zákonem vymezených podmínek, které platí pro všechny subjekty bez rozdílu. Pojem „určený k aromatizaci“ se odvíjí od způsobu uplatnění osvobození uživatelem. Ten musí v prohlášení podle § 72 odst. 1 zákona určit způsob užití předmětných látek a je povinen jej následně dodržet („použít“). Stěžovatelka zákon porušila, neboť v prohlášení uvedla, že lihová aromata nakupuje za účelem použití jako vstupní suroviny do výrobního procesu. Namísto toho je následně dále prodala. Stěžovatelka rovněž vykládá chybně stanovisko Ministerstva financí a žalovaného k příspěvku KOOV. Toto se zabývalo pouze přeprodejem již zpracovaného lihu v případech § 71 odst. 1 písm. b) a e) zákona o spotřebních daních, které se posuzované věci netýkají. Nadto tuto argumentaci uplatnila poprvé v kasační stížnosti. Krajský soud vysvětlil rovněž správně rozdíl mezi výrobou lihových aromat a výrobou léků. Je totiž třeba rozlišovat uživatele, který vyrábí lihové aroma z osvobozeného lihu a uživatele, který vyrábí potraviny a nápoje zpracováním lihového aroma. Správný je také závěr krajského soudu, že látky určené k aromatizaci potravin lze zneužít, zvláště jsou-li prodávány v množství, které mnohonásobně převyšuje potřeby běžného spotřebitele, jako je tomu v případě stěžovatelky. Mohou být totiž zneužita k aromatizaci lihu, a to i nelegálního. Nikdy přitom nebylo tvrzeno, že se stěžovatelka na jakékoliv nelegální činnosti podílela. Žalovaný závěrem zdůraznil, že se mohl o skutečnostech vedoucích k vyměření daně dozvědět až v rámci konkrétního místního šetření, nikoliv na základě dřívějších obecných dotazů stěžovatelky. Všechna stanoviska navíc stěžovatelku upozorňují, že přeprodej lihových aromat osvobozených od spotřební daně od uživatele dalším podnikatelským subjektům není možný. Před krajským soudem bylo nadbytečné provádět dokazování protokoly o místním šetření, neboť ty neobsahují žádné závazné právní závěry. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud postupoval v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každou dílčí žalobní námitku a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem krajského soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Z napadeného rozsudku jasně vyplývají důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby. Jeho právní názor je přitom formulován jasně, srozumitelně a způsobem, který dostojí nárokům výše uvedené judikatury na přezkoumatelnost rozsudku. Proti stěžejní námitce stěžovatelky, že směrnice 92/83/EHS byla implementována chybně, postavil krajský soud vlastní argumentaci. Vysvětlil, proč považuje implementaci této směrnice za správnou. Zdůraznil zejména možnost členských států stanovit si podmínky osvobození lihových aromat od spotřební daně. Vyhodnotil přitom, že podmínka stanovená zákonem o spotřebních daních [omezení osvobození lihových aromat od daně pouze na uživatele ve smyslu § 3 odst. 1 písm. j) zákona] požadavkům směrnice vyhovuje, neboť sleduje smysl a cíl směrnice a neomezuje osvobození od daně nad přiměřenou míru. Z rozsudku vyplývá, že krajský soud při hodnocení věci nepominul ani rozhodnutí Výboru pro spotřební daně ze dne 19. 11. 2003 a stanovisko generální advokátky ve věci C-163/09. Z těchto dokumentů však zjevně nedovodil stejné závěry jako stěžovatelka. Pakliže krajský soud považoval českou právní úpravu osvobození lihových aromat od spotřební daně za souladnou se směrnicí 92/83/EHS, logicky neshledal důvod předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU či přímo aplikovat ustanovení předmětné směrnice.

[10] Nepřezkoumatelnost rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že krajský soud konkrétně nevysvětlil, proč se domnívá, že lihová aromata mohou obecně představovat zdravotní riziko v podobě usnadnění nelegální výroby lihovin. Tato úvaha je s ohledem na povahu posuzované věci zcela srozumitelná. Netřeba podrobněji vysvětlovat, že slouží-li lihová aromata k aromatizaci potravin a nealkoholických nápojů, mohou být stejně snadno využita také k aromatizaci alkoholických nápojů, a tím pádem také k výrobě nelegálního alkoholu. Je to stejné, jako kdyby měl soud vysvětlovat, že sůl může být použita jak k dochucování pokrmů, tak k posypu chodníků a odstraňování náledí. Není tedy třeba trvat na tom, aby krajský soud tuto svou úvahu jakkoliv podrobně rozvíjel. Nutno přitom zdůraznit, že krajský soud ani nenaznačoval, že by ke zneužití lihových aromat v případě stěžovatelky skutečně došlo. Relevantní pasáží rozsudku pouze podpůrně zdůraznil zájem na kontrole prodeje lihových aromat, který podle něj není dán pouze z daňového hlediska, ale rovněž z hlediska zdravotního.

[11] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou vadou řízení před krajským soudem. Podle stěžovatelky se jí krajský soud dopustil tím, že neprovedl jako důkazy navrhované protokoly z místních šetření z let 2009, 2012, 2015 a 2017. Ty měly dle stěžovatelky prokazovat, že celní úřad v roce 2017 změnil svou dřívější praxi, neboť před zahájením nynějšího daňového řízení akceptoval postup stěžovatelky spočívající v dalším

prodeji lihových aromat v režimu volného daňového oběhu s uplatněním osvobození lihu od spotřební daně. Krajský soud nepřistoupil k provedení stěžovatelkou navrhovaných důkazních prostředků pro nadbytečnost. Neshledal totiž její argumentaci důvodnou. Uvedl, že stěžovatelka v řízení před celním úřadem již disponovala stanoviskem Generálního ředitelství cel ze dne 22. 3. 2017, jímž byla vyrozuměna o přístupu žalovaného, a byla tedy poučena o případné protiprávnosti svého postupu.

[12] Nelze než souhlasit se stěžovatelkou, že uvedený důvod, na kterém krajský soud založil svůj závěr o nadbytečnosti provedení navržených důkazních prostředků, nemůže obstát.

[13] Krajský soud má pochopitelně pravdu v tom, že stěžovatelka v průběhu nynějšího daňového řízení již disponovala uvedeným stanoviskem Generálního ředitelství cel. Podstatné však je, že ačkoliv daňové řízení se stěžovatelkou bylo zahájeno výzvou k podání daňového přiznání ze dne 12. 5. 2017, týkalo se vyměření daně za zdaňovací období červen 2016. Stěžovatelka se přitom navrženými důkazy snažila prokázat správní praxi celních orgánů v otázce uplatňování osvobození od daně a s ní související legitimní očekávání právě ve vztahu k danému zdaňovacímu období. V průběhu předmětného zdaňovacího období přitom stěžovatelka daným stanoviskem Generálního ředitelství cel ještě nedisponovala (bylo vydáno více než půl roku poté). Problematikou legitimního očekávání v návaznosti na ustálenou správní praxi se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, rozšířený senát vyslovil, že správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Rozšířený senát připustil, že podle okolností takovou správní praxí může být i praxe jsoucí v rozporu s objektivním právem (srov. zejm. body 77, 80 a 81 uvedeného usnesení). Závěry rozšířeného senátu aplikoval šestý senát Nejvyššího správního soudu v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS. Vyjmenoval podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna: „*Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [doktrína] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci, či jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body. Vedle toho pak je namístě podle německého pojetí při splnění tohoto skutkového základu zkoumat ochranyhodnost takové důvěry, a to s ohledem na dva komponenty - jednak s ohledem na, zkráceně řečeno, míru 'spoluzavinění' adresáta správního jednání na tom, že je toto jednání nutno změnit, jednak s ohledem na již známé vážení zájmů státu a případných třetích osob.*“

[14] Z uvedeného usnesení rozšířeného senátu a navazujícího rozsudku šestého senátu vyplývá, že s ohledem na časovou souslednost mohly být stěžovatelkou navržené důkazní prostředky relevantní a nebylo možno se s námitkou poukazující na ustálenou správní praxi a legitimní očekávání stěžovatelky vypořádat pouze odkazem na pozdější stanovisko

Generálního ředitelství cel z roku 2017. Toto stanovisko totiž ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období červen 2016 nenaplňuje podmínku, že by k případné změně tvrzené správní praxe došlo do budoucna. Naopak v tomto případě by stanovisko působilo na tvrzenou správní praxi zpětně, což je v rozporu s citovanou judikaturou. Nelze proto aprobovat důvod, pro který krajský soud odmítl provést navržené důkazní prostředky a ani způsob, jakým v návaznosti na to posoudil otázku, zda u stěžovatelky mohlo být dáno legitimní očekávání z důvodu ustálené správní praxe celních orgánů.

[15] S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační námitku týkající se neprovedení sporných důkazních prostředků důvodnou. Jelikož tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nezbylo mu proto, než napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se tudíž bude znovu zabývat otázkou, zda je namístě provést dokazování stěžovatelkou navrhovanými důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že nijak nepředjímá, zda všechny navržené důkazy musí být skutečně provedeny. Toliko konstatuje, že nemůže obstát důvod, na kterém krajský soud jejich neprovedení založil. Bude tedy na krajském soudu, aby se znovu zabýval otázkou, zda jsou navržené důkazní prostředky ve vztahu k posuzované věci stěžovatelky relevantní a zda jimi může být prokázáno, že u stěžovatelky bylo založeno legitimní očekávání v ustálenou správní praxi celních orgánů. Nutno dodat, že k otázce, jaké jednání správce daně je či není s to založit ustálenou správní praxi, a tudíž také legitimní očekávání, existuje poměrně bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. Z poslední doby lze odkázat např. na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 113/2021-37, dle kterého je pro vznik legitimního očekávání rozhodné, „*aby správce daně provedl posouzení správnosti daňovým subjektem deklarovaných údajů (např. na základě postupu k odstranění pochybností), z něhož by bylo možno vysledovat a usuzovat na určitou preferenci postupu, aplikaci a interpretaci v typově shodných případech. Konkludentní vyměření nároku na vrácení spotřební daně na základě podaných přiznání nezakládá správní praxi.*“ Dále lze odkázat na rozsudky ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34, ze dne 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015-26, či ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 12/2014-101.

[16] Přestože výše uvedené je samo o sobě důvodem ke zrušení napadeného rozsudku, nebrání to Nejvyššímu správnímu soudu, aby se s ohledem na zásadu ekonomie řízení vypořádal s kasačními námitkami směřujícími proti těm částem odůvodnění napadeného rozsudku, které nejsou zatíženy touto vadou. To se týká námitek, v nichž stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné posouzení právní otázky.

[17] Jádro kasační stížnosti tvoří polemika stěžovatelky se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že se osvobození od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních uplatní jen tehdy, pokud příjemce lihová aromata dodaná z daňového skladu v režimu volného oběhu s osvobozením od daně užije k aromatizaci nealkoholických nápojů (s obsahem etanolu do 1,2 % objemových) či jiných potravin (s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208). Podle stěžovatelky je vnitrostátní právní úprava osvobození lihu obsaženého v látkách určených k aromatizaci potravin nepřípustně omezující a odporuje směrnici 92/83/EHS. Takto zpracovaný líh (lihový výrobek) by podle ní měl být osvobozen od daně i v případě, že uživatel lihová aromata po uvedení do volného oběhu nespotřebuje, ale prodá dalšímu uživateli. Cílem

osvobození je totiž podle ní to, aby měl každý konečný spotřebitel možnost obdržet lihová aromata za cenu bez spotřební daně, zjednodušeně řečeno, aby každý konečný spotřebitel mohl nakoupit lihová aromata za cenu bez spotřební daně, a doma mohl tato aromata využít k požadovanému účelu, např. při pečení.

[18] S ohledem na to, že argumentace stěžovatelky klade důraz na právě popsaný cíl, tedy na možnost prodeje malých spotřebitelských balení konečným spotřebitelům bez spotřební daně, považuje Nejvyšší správní soud za nutné zdůraznit, že uvedenému (maloobchodnímu) způsobu prodeje se stěžovatelka podle zjištění celního úřadu ve skutečnosti vůbec nevěnuje. Z příloh protokolu o místním šetření ze dne 25. 4. 2017, č. j. 25183/2017-640000-31, naopak vyplývá, že se stěžovatelka zaměřuje na přeprodej lihových aromat dalším podnikatelským subjektům. Konkrétně lze odkázat na přehled prodejů za kontrolované období a na jednotlivé faktury. Například podle faktur č. 201630516, 201630517, 201630286, 201630518, 201630239, 201630274, 201630437 a 201630230 stěžovatelka dodala objednatelům (podnikajícím fyzickým a právnickým osobám) lihová aromata pouze v balení o objemu 1 litru. Podle faktur č. 201630454, 201630432 a 201630464 pak stěžovatelka dodala objednatelům (právnickým osobám) lihová aromata sice převážně v malých baleních o objemu 20 ml a 50 ml, avšak až ve stovkách kusů těchto balení. Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení věci z takto zjištěného skutkového stavu a formuloval své závěry právě ve vztahu k posuzovanému obchodními modelu, který nezahrnuje maloobchodní prodej lihových aromat v malých spotřebitelských baleních, ale pouze klasický přeprodej zboží mezi podnikateli.

[19] Jak již bylo uvedeno výše, podle stěžovatelky má být cílem právní úpravy osvobození od spotřební daně ve vztahu ke konečným spotřebitelům, neboť pro osvobození je rozhodné obecné určení daných látek ke stanovenému způsobu použití. Určení lihových aromat v kombinaci s malým objemem spotřebitelských balení má podle ní v konečném důsledku zaručit, že lihová aromata nebudou využita v rozporu s podmínkami osvobození od spotřební daně. Této základní tezi však nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit.

[20] Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS platí, že [č]*lenské 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*.

[21] 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.

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

[23] Důraz na to, že směrnice spojuje osvobození od spotřební daně pouze se skutečným použitím k jasně stanoveným účelům, potvrzuje rovněž srovnání rozličných jazykových verzí čl. 27 směrnice 92/83/EHS. Nutno přitom zdůraznit, že všechny úřední jazyky jsou, alespoň formálně, autentické a z hlediska závaznosti rovnocenné (viz nařízení Rady č. 1/1958/EHS o jazykovém režimu EHS, které bylo novelizováno v rámci každé vlny rozšíření EU, a např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 10. 1982, *Cilfit*, C-283/81, bod 18). Soudní dvůr 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 tuto 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 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 ze dne 18. 9. 2014, *Vueling Airlines*, C-487/12, body 30 a 31, ze dne 19. 4. 2007, *UAB Profisa*, C-63/06, body 13

a 14, nebo ze dne 28. 3. 1985, *Komise proti Spojenému království*, 100/84, body 16 a 17). Česká formulace „*jsou-li tyto výrobky používány pro*“ v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS může svádět k polemice, zda se osvobození vztahuje k záměru („určený k použití“) či k faktické finalitě („užitý“). Tato polemika se však ukáže zcela bezpředmětnou při srovnání s vícero jazykovými verzemi směrnice 92/83/EHS, které jsou v tomto ohledu zcela jednoznačné. Ty jasně říkají, že dané výrobky musí být konkrétním způsobem skutečně užity („*when used*“, „*lorsqu´ils sont utilisées*“ a „*sofern sie verwendet werden*“).

[24] To, že z hlediska osvobození je v posuzovaném případě rozhodné skutečné užití lihových aromat, je zřejmé také při srovnání s podmínkami pro osvobození od spotřební daně z lihu, které jsou upraveny v čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 92/83/EHS. Uvedená ustanovení váží podmínky pro osvobození od spotřební daně k okamžiku denaturace lihu, nikoli k následnému nakládání s tímto lihem. Soudní dvůr EU již v rozsudku ze dne 7. 12. 2000, *Itálie v. Komise*, C-482/98, body 41 a 42, konstatoval, že pokud byl líh denaturován metodou schválenou společenstvím (EU), je tento líh osvobozen od spotřební daně [dle čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 92/83/EHS]. Pokud byl denaturován metodou schválenou příslušným členským státem, uplatní se osvobození dle písm. b) daného ustanovení. Nepřiznání osvobození od spotřební daně z lihu v uvedených případech (denaturovaného lihu) pouze z toho důvodu, že jeho skutečné užití neodpovídá názvu, který mu dal hospodářský subjekt, by bylo v rozporu se směrnicí 92/83/EHS. K obdobnému závěru dospěl Soudní dvůr EU také v rozsudku ze dne 28. 2. 2019, *Bene Factum*, C-567/17, ve kterém navázal na rozsudek ve věci C-482/98 a 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. Na první otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 27 odst. 1 písm. b) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na líh denaturovaný v souladu s požadavky členského a obsažený v kosmetických výrobcích nebo přípravcích pro ústní hygienu, které – přestože jako takové nejsou určeny pro lidskou spotřebu – některé osoby spotřebovávají jako alkoholické nápoje.*“

[25] Stěžovatelka při výkladu čl. 27 směrnice 92/83/EHS zcela pomíjí výše uvedené rozdíly relevantních ustanovení prvého odstavce, tedy především skutečnost, že osvobození dle jeho písm. e) je striktně vázáno na reálné využití lihových aromat, nikoli pouze na určení účelu využití. Pro využití osvobození od spotřební daně je proto v tomto případě nezbytná znalost skutečného způsobu využití lihových aromat, a tudíž také účinná kontrola tohoto způsobu využití. Jak již bylo uvedeno výše, směrnice přitom stanoví pouze obecné pravidlo, podle něhož musí být podmínky osvobození stanoveny tak, aby sporná spotřební daň byla řádně vybrána a aby se předešlo případným daňovým únikům. Samotný procesní postup, jak tohoto cíle dosáhnout, tedy zabezpečit, že (od daně osvobozená) lihová aromata budou skutečně využita způsobem předepsaným směrnicí, ponechává výslovně na jednotlivých členských státech. Je na nich, aby stanovily podmínky, za kterých bude toto osvobození uplatňováno.

[26] K možnosti jednotlivých členských států stanovit podmínky pro osvobození od spotřební daně z lihu se Soudní dvůr EU vyjádřil v rozsudku ze dne 9. 12. 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09. Jedná se o věc, ve které bylo vydáno stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 15. 7. 2010, kterého se dovolává stěžovatelka. V tomto konkrétním rozsudku posuzoval Soudní dvůr EU podmínky osvobození od spotřební daně v případě vína, portského vína a koňaku, do kterých byly přidány sůl a pepř, a které byly určeny na vaření a nebyly vhodné ke konzumaci jako nápoje. Ze stanoviska generální advokátky vyplývá, že u uvedených výrobků bylo prakticky vyloučeno jejich jiné použití, a to s ohledem na jejich nepoživatelnost jako nápojů, přičemž hospodářsky přiměřenými náklady nebylo možné přísadu soli a pepře odstranit a alkohol rovněž nebylo možné zcela oddělit. Zjevně se tedy jednalo o výrobky, u nich nepřicházelo v úvahu jejich snadné použití k jiným než stanoveným účelům (na vaření, tedy pro výrobu potravin, u nichž zbytkový alkohol leží pod hranicí *de minimis*).

[27] V samotném rozsudku C-163/09 Soudní dvůr EU k omezení osvobození od spotřební daně stanovením konkrétních podmínek uvedl: „*Mimoto je třeba uvést, že cílem, který osvobození stanovená směrnicí 92/83 sledují, je zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziproduktu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích (viz výše uvedený rozsudek Itálie v. Komise, bod 4, a rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Profisa, C-63/06, Sb. rozh. s. I-3239, bod 17). (...) Uvedený čl. 27 odst. 1 ve spojení s dvacátým druhým bodem odůvodnění směrnice 92/83 rovněž stanoví, že členské státy mohou stanovit podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování úlev stanovených v tomto ustanovení a za účelem předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. V této souvislosti je rovněž nutno připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že osvobození výrobků uvedených v čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83 od spotřební daně představuje zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku a že možnost přiznaná členským státům tímto ustanovením, aby stanovily podmínky za účelem 'zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu', nemůže zpochybnit bezpodmínečnou povahu povinnosti osvobození stanovené v uvedeném ustanovení (viz výše uvedené rozsudky Itálie v. Komise, bod 50, a Profisa, bod 18). Z toho vyplývá, že 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 (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Itálie v. Komise, bod 52) 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. Z toho vyplývá, že 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 (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Itálie v. Komise, bod 52) 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.*“ Na závěr pak Soudní dvůr EU konstatoval: „*Za těchto podmínek je nutno na druhou otázku odpovědět, že čl. 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 jsou tyto podmínky 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."

[28] Citovaný rozsudek potvrzuje, že povinnost osvobození od spotřební daně podle čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS není absolutní, jak v podstatě dovozuje stěžovatelka. Možnost členských států stanovit podmínky, za kterých bude toto osvobození uplatňováno, je omezena pouze tím, aby tyto podmínky byly přiměřené sledovanému účelu, a byly nezbytné pro zajištění řádného výběru daně a zamezení zneužití daňové úlevy, tedy aby směřovaly k primárnímu cíli ustanovení, respektive celé směrnice. Požadavek Soudního dvora EU na existenci závažného nebezpečí zneužití daňového zvýhodnění (režimu) je přitom nutné chápat obecně, tedy v tom smyslu, zda u dané konkrétní komodity v návaznosti na způsob uplatnění daňového zvýhodnění hrozí, že bude daňové zvýhodnění snadno uplatněno mimo jeho stanovený účel.

[29] Českou vnitrostátní úpravu osvobození lihových aromat je pak nutné hodnotit optikou výše popsaných požadavků a cílů směrnice 92/83/EHS.

[30] Podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních je od daně osvobozen také *líh v látkách určených k aromatizaci*

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

[31] 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 nebo u celního úřadu při podání písemného celního prohlášení, je-li dovážený líh navržen k propuštění do režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení*.

[32] Podle § 3 písm. j) [nyní písm. i)] zákona o spotřebních daních se uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně rozumí *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*.

[33] Z citovaných ustanovení vyplývá, že vnitrostátní právní úprava umožňuje uplatnit sporné osvobození od spotřební daně pouze uživateli, který u plátce písemně uplatnil osvobození nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem, tedy subjektu, který ve smyslu § 3 odst. 1 písm. j) zákona lihová aromata přijímá a užívá. V podstatě tedy vnitrostátní právní úprava umožňuje uplatnit osvobození od daně toliko první osobě, která lihová aromata nabyla při jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně, a možnost osvobození podmiňuje tím, že tato osoba lihová aromata použije ke stanovenému účelu. Právě to, že osvobození podle vnitrostátní právní úpravy svědčí pouze prvnímu nabyvateli (uživateli) lihových aromat, stěžovatelka zpochybňuje. Nejvyšší správní soud nicméně s ohledem na výše uvedená východiska dospěl k závěru, že stanovením tohoto pravidla vnitrostátní právní úprava plně reflektuje základní předpoklad vyplývající ze směrnice 92/83/EHS spočívající v tom, že osvobození

pokračování

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.

[34] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že vnitrostátní právní úprava svazující uplatnění osvobození lihových aromat s jejich bezprostředním použitím, které na druhou stranu prakticky vylučuje uplatnění osvobození v případě prostého přeprodeje lihových aromat mezi podnikateli (jemuž se stěžovatelka věnuje), představuje přiměřenou podmínku, která je nezbytná pro zajištění řádného výběru daně. Zákonná úprava zajišťuje, aby daňové zvýhodnění bylo skutečně uplatněno pouze v případech, kdy jsou aromata využita stanoveným způsobem, a tím zamezuje daňovým únikům. Osvobození je navázáno striktně na skutečné využití lihu v podobě lihových aromat. Právě kvůli důrazu na skutečné využití zvolená úprava omezuje uplatnění osvobození pouze na první nabytí lihových aromat, které lze jednoduše monitorovat. Tento prodej přitom plně naplňuje požadavek čl. 27 směrnice 92/83/EHS na jednoznačný, přímý a kontrolovatelný krok. Směrnice 92/83/EHS totiž v návětí čl. 27 nehovoří pouze o předcházení daňovým únikům, ale také o *jednoznačném uplatňování úlev*. V dalších jazykových verzích je tento požadavek označen termíny „*straightforward*", „*einfach*" či

„*directe*“. S takovým požadavkem by jistě nebylo slučitelné připuštění přeprodejů v nijak neomezeně dlouhých řetězcích, u nichž by nebylo prakticky proveditelné zaručit reálnou a účinnou kontrolu splnění podmínek pro osvobození od spotřební daně. Skutečnost, že se stěžovatelka v posuzovaném případě nachází na začátku tohoto řetězce, na tomto závěru nic nemění. Jak bylo popsáno výše, stěžovatelka se věnuje právě přeprodeji lihových aromat mezi podnikatelskými subjekty, a nikoliv jejich jednotlivému maloobchodnímu prodeji konečným spotřebitelům v malých spotřebitelských baleních, přičemž ze své pozice nemůže žádným způsobem zajistit, že lihová aromata nebudou dále přeprodána a ke vzniku řetězce nedojde. Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za vhodné zdůraznit, že přeprodej lihových aromat není v žádném případě zapovězen. Pouze v jeho případě není možné uplatnit osvobození od spotřební daně z lihu.

[35] Krajský soud nepochybil ani tím, že nepoložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále též „SDEU“) totiž platí, že případná povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU vzniká pouze v případě, že taková otázka vyvstane při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. Takovým soudem poslední instance je ve věcech správního soudnictví Nejvyšší správní soud. Krajskému soudu proto nepoložení předběžné otázky nelze vytýkat, jelikož je pro něj pouze procesní možností a nikoliv povinností (viz také rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 7. 2010, č. j. 2 As 55/2010-167, č. 2124/2010 Sb. NSS).

[36] Nejvyššímu správnímu soudu, který je soudem dle třetího pododstavce čl. 267 SFEU, nicméně v tomto řízení povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU nevznikla. Nevyvstal totiž výkladový problém ustanovení směrnice 92/83/EHS či jiného ustanovení právních předpisů EU, kvůli kterému by bylo předběžnou otázku nezbytné předložit (srov. nejnověji rozsudek ze dne 6. 10. 2021 ve věci C-561/19, *Consorzio Italian Management*, bod 33). Sporné otázky v posuzovaném případě se týkají pouze práva vnitrostátního, nikoliv výkladu práva unijního. Právě vnitrostátní úpravě stěžovatelka vytýká nejasnost případně rozpor s úpravou evropskou. Za této situace bylo pouze na vnitrostátních soudech, aby vyložily sporná ustanovení zákona o spotřebních daních.

[37] K dalším kasačním námitkám pak Nejvyšší správní soud v návaznosti na předestřený výklad právní úpravy doplňuje následující.

[38] Nelze přisvědčit polemice stěžovatelky ohledně rozlišování pojmů „určený k použití“ a „použitý“. Terminologie českého zákona o spotřebních daních vychází z čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS, přičemž již bylo výše vysvětleno, že pro uplatnění osvobození od daně je rozhodné právě faktické použití (finalita) lihových aromat a zajištění předpokládaného způsobu užití. Aby líh v nich obsažený mohl být od spotřební daně osvobozen, musí být použita v souladu s jejich určením a členský stát je povinen takové jednoznačné použití zabezpečit. Podle vnitrostátní právní úpravy je tento cíl zajištěn tím, že k užití musí dojít ze strany uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, jinak podmínky pro osvobození splněny nejsou. Je irelevantní, že v případě přeprodeje nedojde ke spotřebování lihových aromat a ta stále mohou být využita k aromatizaci výrobků stanovených zákonem, respektive směrnicí 92/83/EHS. Stane se tak totiž v situaci (např. v případě řetězení přeprodeje), která již prakticky zásadně znesnadňuje či úplně vylučuje spolehlivou kontrolu a znemožňuje řádné uplatňování daňového režimu.

[39] S ohledem na znění zákona, který vychází ze směrnice 92/83/EHS, se nelze domnívat, že by cílem zákonodárce mělo být osvobození lihových aromat od spotřební daně „za všech okolností“ tak, aby se ke konečným spotřebitelům snadno dostala osvobozená lihová aromata. Na posuzovanou věc nelze nahlížet jakousi optikou daňové neutrality odpočtového řetězce, jako je tomu v případě DPH. Jedná se totiž o osvobození polotovarů ve výrobním procesu, které má být v souladu se směrnicí 92/83/EHS jednoznačně a snadno spravovatelné. To česká právní úprava navázáním osvobození na institut *uživatele* zajišťuje.

[40] Na uvedeném nic nemění argumentace stěžovatelky opírající se o rozhodnutí Výboru pro spotřební daně (CED No. 458) ze dne 19. 11. 2003. Stěžovatelka k tomu uvádí, že podle uvedeného rozhodnutí by měl být osvobozen líh použitý pro výrobu lihových aromat, a následně samotná aromata, která touto výrobou vznikla. Tak tomu ovšem ve skutečnosti je, neboť lihová aromata, respektive líh, který je v těchto aromatech obsažen, je osvobozen od spotřební daně z lihu. Je tomu tak ovšem pouze tehdy, jsou-li pro osvobození lihu obsaženého v lihových aromatech (tedy z hlediska argumentace stěžovatelky v podstatě pro osvobození lihových aromat) od spotřební daně splněny zákonné podmínky stanovené v souladu s cíli vyplývajícími ze směrnice, jak bylo vysvětleno výše. Samotné rozhodnutí Výboru pro spotřební daně pak říká toliko to, že osvobození se uplatní od okamžiku výroby či dovozu lihových aromat. Z povahy věci je ostatně zřejmé, že sporné osvobození nemůže vzniknout před výrobou lihových aromat. Rozhodnutí Výboru pro spotřební daně se však vůbec nevěnuje otázce, kdy a jak lze ověřit, zda byly podmínky osvobození skutečně splněny. Splnění těchto podmínek je přitom možné ověřit až okamžikem skutečného použití, jak bylo vysvětleno výše. Právě tomu vnitrostátní právní úprava odpovídá tím, že omezuje podmínky, do jakého okamžiku se osvobození od spotřební daně z lihu uplatní, a to tak, že jej svazuje s použitím u bezprostředního nabyvatele (uživatele) a vylučuje další přeprodej lihových aromat.

[41] Další argumentace stěžovatelky zpochybňující definici uživatele v § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních odkazy na případy týkající se § 71 odst. 1 písm. b), d) a e) téhož zákona není pro posouzení věci relevantní. Stěžovatelkou uvedená ustanovení totiž nelze na nynější věc přiléhavě aplikovat. Lihová aromata jsou sice sama o sobě výrobkem, avšak z pohledu směrnice (a zákona) se jedná o polotovar s dalším specifickým určením a specifickými vlastnostmi, přičemž osvobození od spotřební daně se váže k tomu, aby byla lihová aromata požadovaným způsobem skutečně užita. Stěžovatelkou uvedená ustanovení dopadají na výrobky, které směrnice pojímá jako konečné, např. čokoládové bonbony [písm. b)], léky [písm. d)], případně se jedná již o líh denaturovaný [písm. e)], který nelze díky denaturaci využít např. k další výrobě alkoholických nápojů. Výstižně tento rozdíl popsal krajský soud, který zdůraznil, že líh určený pro výrobu léků je nutné k výrobě léků skutečně použít, aby byly splněny podmínky pro osvobození od spotřební daně, avšak léky samy už jsou konečným výrobkem, který je možné prodávat jako osvobozený od spotřební daně bez dalšího. Podmínky pro osvobození jsou jednoduše u různých výrobků různé s ohledem na jejich charakter a určení. Jedná se v podstatě o obdobnou situaci, jako byla popsána výše v případě srovnání osvobození dle čl. 27 odst. 1 písm. e) s osvobozením dle čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 92/83/EHS.

[42] Ustanovení § 73 odst. 2 zákona o spotřebních daních nepředstavuje duplicitní zákaz přeprodeje ve vztahu k § 3 písm. i) téhož zákona, neboť nedopadá na totožné případy. Na rozdíl od § 3 písm. i) totiž dopadá na případy, kdy je nabyt líh na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně. Přiléhavá pak není ani argumentace odvolávající se na stanovisko Ministerstva financí a žalovaného k příspěvku na Koordinačním výboru č. 554/20. 11. 19. V něm je sice skutečně uvedeno, že „[v] *případech § 71 odst. 1 písm. b) a 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních se po uvolnění výrobků uživatelem pro konečnou spotřebu prostřednictvím obchodní sítě, popř. pro tuto spotřebu u konečného sptřebitele, o uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních nejedná*“, nicméně citovaná pasáž se nevyjadřuje k § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Především je však nutné uvést, že celé stanovisko jednoznačně zdůrazňuje, že osvobození u uživatele je podmíněno tím, že líh skutečně užije stanoveným způsobem. Pouze pokud tak učiní, není už další prodej takto vyrobených výrobků přeprodejem mezi uživateli, a to právě proto, že byl líh předepsaným způsobem použit.

[43] Co se týče stanoviska Celního ředitelství Olomouc z roku 2012, je nutné uvést, že jej stěžovatelka vykládá do určité míry tendenčně a vytrhává z kontextu jeho závěry. Samotné stanovisko uvádí, že „[k]*upující – uživatel bez zvláštního povolení (SG spol. s r. o.) může přijímat a užívat aroma osvobozené od daně z lihu pro přesně vymezený účel použití dle ust. § 71 odst. 1 písm. c) zákona o SPD, uvedený v písemné objednávce. Dále v souladu s ust. § 66 odst. 2 zákona o SPD je povinen oznámit v každém kalendářním roce první nákup těchto výrobků celnímu úřadu – místně příslušnému správci daně a vést evidence dle ust. § 40 téhož zákona. Aroma je v tomto okamžiku osvobozeno od spotřební daně. Aroma v malém balení o objemu 0,02 a 0,05 litru označené jako 'cukrářské aroma' lze konečným spotřebitelům (např. prodej po jednotlivých baleních v obchodním domě) prodávat již bez výše uvedených podmínek, jelikož v obchodním označení výrobku je stanovena nabídka k danému účelu použití zakládající osvobození od daně z lihu.*“ Z citované pasáže jasně vyplývá, že výše popsané podmínky pro osvobození od spotřební daně předpokládalo také stanovisko, na které stěžovatelka opakovaně odkazovala. Výjimku Celní ředitelství Olomouc spatřovalo pouze v případě jednotlivého prodeje skutečně malých balení do obsahu 0,05 litru konečným spotřebitelům (po jednotlivých baleních), nikoliv balení do 1 litru, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Ani ze stanoviska, které stěžovatelka považuje za podstatné, tedy nevyplývá, že by od spotřební daně měla být osvobozena lihová aromata v režimu, ve kterém je nabízí stěžovatelka [v baleních o objemu 1 litr či větší, případně lihová aromata v malých baleních, avšak ve větších počtech přeprodávaná dalším podnikatelům (dle knihy vydaných faktur za červen 2016 činil objem etanolu v dodávkách realizovaných stěžovatelkou v daném zdaňovacím období až 47 300 ml)].

[44] Nejvyšší správní soud konečně neshledal ani porušení ústavních práv uváděných stěžovatelkou. Předně je nutné zdůraznit, že sporná vnitrostátní úprava nemá diskriminační charakter v tom smyslu, že by konkrétní subjekty automaticky vylučovala ze své působnosti. Uplatnění osvobození od spotřební daně je umožněno obecně jakékoliv osobě splňující zákonné podmínky. Ve stanovených podmínkách nelze spatřovat ani protiústavní zásah do vlastnického práva stěžovatelky. Jak ostatně stanoví přímo čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, daně a poplatky lze ukládat (jen) na základě zákona. Tato podmínka je v daném případě splněna. Sám Ústavní soud se k přezkumu daňových zákonů staví zdrženlivě, což opakovaně uvádí ve své judikatuře. Zdůrazňuje, že stanovení daní je otázkou politickou, do které zasahuje pouze ve výjimečných případech,

a že posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých součástí daňové politiky je ponecháno na úvaze demokraticky zvoleného zákonodárce, pokud dopad daně na osoby nemá „rdousící efekt“ a neporuší princip rovnosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 97/20, ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, či ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. září 2022

Tomáš Foltas
předseda senátu