



## Sbírka soudních rozhodnutí

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

16. července 2024\*

„Řízení o předběžné otázce – Článek 99 jednacího řádu Soudního dvora – Odpověď, kterou lze jasně vyvodit z judikatury nebo o níž nelze rozumně pochybovat – Směrnice 92/83/EHS – Článek 3 odst. 1 – Stanovení výše spotřební daně z piva – Způsob výpočtu stupňů Plato – Změna právních předpisů, jejímž cílem je upřesnit tento způsob – Směrnice (EU) 2020/1151 – Článek 1 bod 1 – Neexistence účinku této směrnice na dříve dovršené situace“

Ve věci C-724/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko) ze dne 29. září 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 28. listopadu 2023, v řízení

**ATHINAÏKI ZYTHOPOIIA A. E.**

proti

**Anexartiti Archi Dimosion Esodon,**

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: O. Spineanu-Matei, předsedkyně senátu, C. Lycourgos (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, a L. S. Rossi, soudkyně,

generální advokát: J. Richard de la Tour,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout usnesením s odůvodněním podle článku 99 jednacího řádu Soudního dvora,

vydává toto

### Usnesení

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká směrnice Rady (EU) 2020/1151 ze dne 29. července 2020, kterou se mění směrnice 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 2020, L 256, s. 1) v rozsahu, v němž toto ustanovení

\* Jednací jazyk: řečtina.

změnilo čl. 3 odst. 1 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ATHINAĪKI ZYTHOPOIIA A. E. (dále jen „Athinaïki Zythopoiia“) a Anexartiti Archi Dimosion Esodon (nezávislý úřad pro veřejné příjmy, Řecko) (dále jen „AADE“) ve věci spotřebních daní vybíraných za rok 2019 z ochuceného piva vyráběného a uváděného na trh touto společností.

## **Právní rámec**

### ***Unijní právo***

- 3 V článku 3 odst. 1 směrnice 92/83 bylo v jeho původním znění stanoveno:

„Spotřební daň vybíraná členskými státy z piva se vypočítává podle

– počtu hektolitrů/stupňů Plato

nebo

– počtu hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu

hotového výrobku.“

- 4 V bodech 2 a 3 odůvodnění směrnice 2020/1151 je uvedeno:

„(2) Aby bylo zajištěno jednotné uplatňování podmínek pro stanovení spotřební daně z piva, je nezbytné stanovit podmínky pro měření stupňů Plato. Konkrétněji, pokud jde o měření stupňů Plato u slazeného nebo ochuceného piva, je důležité upřesnit, že pro účely měření stupňů Plato mají být brány v potaz rovněž složky piva přidané po kvašení. S ohledem na praktické potíže související s určením a měřením suchého extraktu v původní mladině konečného výrobku je toto upřesnění nezbytné a odůvodněné potřebou stanovit harmonizovaný přístup, který by zajistil správné a jednoznačné uplatňování těchto pravidel dotčenými osobami povinnými k dani i správci daně, jakož i účinnost daňového dohledu vůči rizikům daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

(3) S cílem zajistit plynulý přechod na harmonizovanou metodiku pro měření stupňů Plato u piva je vhodné umožnit členským státům, které ke dni 29. července 2020 neberou pro účely měření stupňů Plato v potaz složky piva, jež byly přidány po kvašení, nadále po přechodné období používat metodiku uplatňovanou v současnosti.“

- 5 Prostřednictvím článku 1 bodu 1 této směrnice byl do čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 doplněn druhý a třetí pododstavec, které znějí:

„Pro účely měření stupňů Plato se berou v potaz všechny složky piva, včetně složek přidaných po skončení kvašení.

Odchylně od druhého pododstavce mohou členské státy, které ke dni 29. července 2020 neberou pro účely měření stupňů Plato v potaz složky piva, jež byly přidány po kvašení, v této praxi pokračovat do 31. prosince 2030.“

- 6 Podle článku 2 směrnice 2020/1151 byly členské státy povinny přijmout a zveřejnit do 31. prosince 2021 právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí a používat tato opatření ode dne 1. ledna 2022.
- 7 Podle článku 3 směrnice 2020/1151 vstoupila uvedená směrnice v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

### **Řecké právo**

- 8 V době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení byla směrnice 92/83 provedena do řeckého práva Nomos 2960/2001 „Ethnikos Teloneiakos Kodikas“ (zákon 2960/2001, „vnitrostátní celní kodex“, FEK A' 265/22.11.2001), ve znění čl. 1 odst. 1 Nomos 3336/2005 (zákon 3336/2005, FEK A' 96/20.04.2005) (dále jen „vnitrostátní celní kodex“).
- 9 V souladu s článkem 86 vnitrostátního celního kodexu se pojem „pivo“ vztahuje na dva typy výrobků se skutečným obsahem alkoholu vyšším než 0,5 % objemových, a sice na alkoholické nápoje, které spadají do čísla 2203 kombinované nomenklatury, která je uvedena v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015 (Úř. věst. 2015, L 285, s. 1) (dále jen „KN“), a dále na směsi piva a nealkoholických nápojů, které spadají do čísla 2206 KN.
- 10 V článku 87 vnitrostátního celního kodexu se v odstavci 1 písmeni a) stanoví, že výše spotřební daně z těchto výrobků se stanoví podle počtu hektolitrů a stupňů Plato, a podle odstavce 1 písmene c) je výkonná moc oprávněna stanovit způsob výpočtu stupňů Plato.
- 11 Na základě této přenesené pravomoci přijal ministr financí apofasi 3006674/1102/0029/2010 „Tropos ypologismou vathmon PLATO sti byra“ (rozhodnutí 3006674/1102/0029/2010 „způsoby výpočtu stupňů Plato v pivu“, FEK B' 528/27.04.2010) (dále jen „vyhláška ministra financí“).
- 12 V příloze I uvedené vyhlášky ministra financí je pro účely tohoto výpočtu stanoveno, že stupně Plato jsou hodnotou vyjadřující hmotnost (v gramech) (suchého) sladového extraktu nebo jiných škrobnatých nebo cukernatých surovin obsažených ve 100 cm<sup>3</sup> (ml) nebo v 100 g mladiny, z níž bylo pivo vyrobeno, před zahájením kvašení.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 13 Athinaïki Zythopoiia vyrábí ochucené pivo pod obchodním názvem Amstel Radler. Tento výrobek sestává ze směsi piva a nealkoholických látek, a sice citronové šťávy, pomerančové šťávy a cukrového sirupu. Tyto látky jsou přidány po skončení alkoholového kvašení a nedochází k dalšímu kvašení.
- 14 Athinaïki Zythopoiia podala v období od února 2019 do ledna 2020 dvanáct příznání ke spotřební dani a dalším daním splatným z důvodu prodeje uvedeného výrobku v roce 2019.

- 15 V návaznosti na tato přiznání zaplatila spotřební daň z tohoto prodeje v částce ve výši 1 087 279,10 eura a další daně v částce ve výši 44 534,96 eura. Tyto částky byly stanoveny na základě analýzy vzorků ochuceného piva dotčeného ve věci v původním řízení státní laboratoří, a to po kvašení a přidání nealkoholických látek. Podle této analýzy byly stupně Plato vypočteny na hodnotu 10,07. Toto číslo bylo zaokrouhleno na 10.
- 16 Athinaïki Zythopoiia, která měla za to, že stupně Plato měly být měřeny nikoli ze všech látek přítomných v tomto ochuceném pivu, ale z hmotnosti suchého extraktu původní mladiny před kvašením, dne 10. dubna 2020 podala žádost o vrácení poloviny všech zaplacených spotřebních a jiných daní. Podle této společnosti by totiž správný výpočet vedl u uvedeného ochuceného piva k hodnotě pěti stupňů Plato.
- 17 Na podporu této žádosti o vrácení části daně se Athinaïki Zythopoiia opírá zejména o rozsudek ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska (C-30/17, EU:C:2018:325), v němž Soudní dvůr rozhodl, že čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že pro účely stanovení základu daně z ochucených piv podle stupnice Plato je třeba vzít v úvahu suchý extrakt původní mladiny a nepřihlížet k aromatickým přísadám a cukrovému sirupu, které jsou přidávány po skončení kvašení.
- 18 Vzhledem k tomu, že žádost Athinaïki Zythopoiia o vrácení části daně byla řeckými daňovými orgány implicitně zamítnuta, podala tato společnost proti AADE žalobu k Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko), který je předkládajícím soudem.
- 19 U předkládajícího soudu AADE uvedl, že Athinaïki Zythopoiia byla v roce 2014 informována, že daňové orgány vykládají řeckou právní úpravu, včetně vyhlášky ministra financí, v tom smyslu, že v případě ochucených piv, která spadají pod číslo 2206 KN, je třeba vypočítat stupně Plato s přihlédnutím ke všem přísadám konečného výrobku, a nikoli pouze k tradičnímu pivu spadajícímu do čísla 2203 KN, které je přidáno do konečného výrobku jako jeho složka.
- 20 Co se týče výkladu čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 podaného Soudním dvorem v rozsudku ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska (C-30/17, EU:C:2018:325), na který odkazuje Athinaïki Zythopoiia, AADE má za to, že tento výklad není třeba zohlednit, neboť z upřesnění obsaženého ve směrnici 2020/1151 vyplývá, že závazným způsobem výpočtu není způsob uváděný Soudním dvorem, nýbrž způsob, který spočívá v zohlednění všech složek hotového výrobku.
- 21 Předkládající soud konstatuje, že skutkové okolnosti sporu v původním řízení předcházely vstupu směrnice 2020/1151 v platnost, a dokonce i přijetí této směrnice. Z toho vyvozuje, že nové znění čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, které bylo vloženo prostřednictvím směrnice 2020/1151, se nepoužije.
- 22 Tento soud si však klade otázku, zda upřesnění poskytnuté v roce 2020, jak vyplynulo z legislativního postupu, který byl zahájen v roce 2016, podle něhož stupně Plato musí být vypočítány s přihlédnutím ke všem složkám konečného výrobku, včetně složek přidaných po kvašení, má čistě výkladovou povahu, a musí být z tohoto důvodu zohledněno v takových věcech, jako je věc v původním řízení, které se týkají skutečností z doby před vstupem směrnice 2020/1151 v platnost.
- 23 Předkládající soud nicméně nevyklučuje ani to, že upřesnění provedené ve směrnici 2020/1151 představuje „novou skutečnost“, která může vést Soudní dvůr k přehodnocení výkladu, který poskytl v rozsudku ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska (C-30/17, EU:C:2018:325).

- 24 Za těchto okolností se Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Lze ustanovení článku 1 směrnice [2020/1151], kterým byl do čl. 3 odst. 1 [směrnice 92/83] doplněn tento pododstavec: ‚Pro účely měření stupňů Plato se berou v potaz všechny složky piva, včetně složek přidaných po skončení kvašení‘, považovat za skutečně výkladové ustanovení, které vyjadřuje skutečný význam pojmu ‚stupeň Plato‘ a způsobu jeho výpočtu?
  - 2) V případě kladné odpovědi na předchozí otázku, je rozsudek ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska, C-30/17, v němž byl podán diametrálně odlišný výklad ustanovení čl. 3 odst. 1 směrnice [92/83], závazný v době před přijetím směrnice [2020/1151] a před uplynutím lhůty pro její provedení do vnitrostátního práva, tj. před 31. prosincem 2021, v souvislosti s posouzením žádosti o vrácení neoprávněně zaplacené spotřební daně, členským státem, který vypočítal stupeň Plato pro účely stanovení spotřební daně z ‚hotového výrobku‘ tak, že zohlednil všechny složky piva (včetně těch, které byly přidány po skončení kvašení)?
  - 3) V případě záporné odpovědi na první otázku, lze přijetí článku 1 směrnice [2020/1151] na základě výše uvedené argumentace v každém případě považovat za novou skutečnost, jež odůvodňuje (nebo vyžaduje), aby se Soudní dvůr Evropské unie vrátil k otázce výkladu ustanovení čl. 3 odst. 1 směrnice [92/83] ode dne jejího vstupu v platnost [viz usnesení ze dne 5. března 1986, Wünsche v. Německo (69/85, EU:C:1986:104, bod 15; rozsudek ze dne 11. června 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, bod 12); rozsudek ze dne 6. března 2003, Kaba (C-466/00, EU:C:2003:127, bod 39), a usnesení ze dne 30. června 2016, Sokoll-Seebacher a Naderhirm (C-634/15, EU:C:2016:510, bod 19)]? Pokud ano, lišil by se výklad tohoto ustanovení Soudním dvorem týkající se způsobu výpočtu stupňů Plato pro účely stanovení splatné spotřební daně od výkladu potvrzeného ve výše uvedeném rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska (C-30/17, EU:C:2018:325)?“

### **K předběžným otázkám**

- 25 Podle článku 99 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli na návrh soudce zpravodaje a po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout usnesením s odůvodněním, mimo jiné pokud lze odpověď na položenou předběžnou otázku jasně vyvodit z judikatury nebo pokud o odpovědi na tuto otázku nelze rozumně pochybovat.
- 26 Toto ustanovení je třeba použít i v projednávané věci.

### **K první otázce**

- 27 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je článek 1 bod 1 směrnice 2020/1151 pouhým výkladovým ustanovením, tj. ustanovením, kterým se nemění obsah platného práva, nýbrž pouze vyjasňuje způsob, jak má být toto právo chápáno.
- 28 Je třeba mít za to, že o odpovědi na tuto otázku nelze rozumně pochybovat.
- 29 V tomto ohledu je třeba uvést, že z bodů 2 a 3 odůvodnění směrnice 2020/1151 vyplývá, že cílem upřesnění zavedeného čl. 1 bodem 1 této směrnice je zajistit jednotnou metodiku výpočtu „stupňů Plato“.

- 30 Toto upřesnění se přitom odchyluje od výkladu čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 podaného Soudním dvorem v rozsudku ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska (C-30/17, EU:C:2018:325).
- 31 V bodech 26 až 28 uvedeného rozsudku Soudní dvůr v době, kdy neexistovala definice pojmu „stupeň Plato“ nebo způsobu výpočtu těchto stupňů v unijní právní úpravě, vycházel z obvyklého významu tohoto pojmu v oblasti pivovarnictví.
- 32 V těchto bodech uvedeného rozsudku Soudní dvůr uvedl, že v této oblasti umožňuje stupnice Plato vypočítat procentní hmotnostní podíl suchého extraktu původní mladiny, přičemž jeden stupeň Plato odpovídá 1 gramu suchého extraktu na 100 g původní mladiny. Původní mladina označuje až do zahájení procesu kvašení směs složenou z vody a dalších přísad piva připravených ke kvašení, jako je např. slad z ječmene a chmel. Suchý extrakt této původní mladiny se před kvašením skládá ze všech složek uvedené mladiny s výjimkou vody. Vzhledem k pojmu „stupeň Plato“, který je součástí oblasti pivovarnictví, musí být tudíž stupně Plato vypočítány bez zohlednění aromat a cukrového sirupu přidávaných po procesu kvašení.
- 33 V bodech 31 až 42 zmíněného rozsudku Soudní dvůr uvedl, že tento způsob výpočtu stupňů Plato je potvrzen kontextem i účelem směrnice 92/83, jejímž cílem je stanovit úroveň spotřební daně, která se zvyšuje podle zvyšujícího se obsahu alkoholu. S ohledem na tento cíl nemají nealkoholické látky žádný vliv na výpočet stupňů Plato, a tedy ani na výpočet spotřební daně.
- 34 Tím, že Soudní dvůr podal tento výklad čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 pro účely rozhodnutí o předběžné otázce, zajistil jednotný účinek tohoto ustanovení ve všech členských státech (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 28 a citovaná judikatura).
- 35 Unijní normotvůrce, který do uvedeného ustanovení doplnil nový pododstavec, který vyžaduje jiné jednotné použití, než jaké vyplývalo z rozsudku ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowska (C-30/17, EU:C:2018:325), změnil v případě způsobu výpočtu stupňů Plato stav unijního práva. V důsledku toho je třeba mít za to, že ustanovení čl. 1 bodu 1 směrnice 2020/1151 je změnou použitelného práva, a nikoli pouhým ustanovením, jež se omezuje na vyjasnění způsobu, jak má být toto právo chápáno.
- 36 Z toho vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 1 bod 1 směrnice 2020/1151 musí být vykládán v tom smyslu, že nepředstavuje čisté výkladové ustanovení.

### ***Ke druhé otázce***

- 37 Vzhledem k tomu, že na první otázku byla dána záporná odpověď, není třeba na druhou otázku odpovídat.

### ***Ke třetí otázce***

- 38 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 bod 1 směrnice 2020/1151 představuje novou skutečnost, která odůvodňuje nebo vyžaduje, aby Soudní dvůr přehodnotil svůj výklad, který podal k dřívějšímu znění čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, které se použije ve věci v původním řízení.
- 39 Odpověď na tuto otázku lze jasně vyvodit z judikatury Soudního dvora.

- 40 Podle ustálené judikatury se totiž nová právní úprava použije od okamžiku, kdy vstoupí v platnost akt, kterým byla zavedena, a nepoužije se na právní situace, které vznikly a s konečnou platností byly dovršeny před tímto vstupem v platnost. Nová právní úprava se použije na budoucí účinky situace vzniklé za platnosti dřívějšího pravidla, jakož i na nové právní situace. S výhradou zásady zákazu zpětné účinnosti právních aktů je tomu jinak pouze tehdy, když je nové pravidlo spojeno se zvláštními ustanoveními, která konkrétním způsobem určují podmínky jeho časové působnosti (rozsudek ze dne 14. května 2020, Azienda Municipale Ambiente, C-15/19, EU:C:2020:371, bod 57 a citovaná judikatura).
- 41 Výjimečně tomu může být jinak tehdy, pokud to vyžaduje cíl obecného zájmu a je náležitě respektováno legitimní očekávání dotčených osob (rozsudek ze dne 25. ledna 2022, VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, bod 49 a citovaná judikatura).
- 42 V projednávané věci nejsou ve směrnici 2020/1151 ani v novém znění čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, které z ní vychází, obsažena ustanovení, která by umožňovala použít toto nové znění na takovou právní situaci, která vznikla a byla s konečnou platností dovršena, jako je právní situace týkající se spotřební daně za rok 2019.
- 43 Z článku 2 směrnice 2020/1151 naopak vyplývá, že členským státům byla poskytnuta lhůta, aby dosáhly souladu s touto směrnicí, jejíž konec byl stanoven na pozdější datum než vstup této směrnice v platnost. Mimoto z čl. 3 odst. 1 třetího pododstavce směrnice 92/83 ve znění směrnice 2020/1151 vyplývá, že způsob výpočtu stupňů Plato, jak je upřesněn v čl. 3 odst. 1 druhém pododstavci, bude závazný až od 1. ledna 2031 pro členské státy, které ke dni přijetí směrnice 2020/1151 vycházely z jiného způsobu.
- 44 Z toho vyplývá, že směrnice 2020/1151 nemůže být vykládána v tom smyslu, že umožňuje použít druhý pododstavec, jenž byl prostřednictvím čl. 1 bodu 1 směrnice 2020/1151 doplněn do čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, na takovou právní situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, která vznikla a byla s konečnou platností dovršena přede dnem uplynutí lhůty k provedení směrnice 2020/1151.
- 45 Výklad obsažený v rozsudku ze dne 17. května 2018, Kompania Piwowarska (C-30/17, EU:C:2018:325), ohledně čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, ve znění použitelném na věc v původním řízení, proto řecké daňové orgány a předkládající soud zavazuje.
- 46 Na třetí otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 1 bod 1 směrnice 2020/1151 musí být vykládán v tom smyslu, že nezakládá novou skutečnost, která by odůvodňovala nebo ukládala, aby Soudní dvůr přehodnotil svůj výklad znění čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 podaný v době před vstupem směrnice 2020/1151 v platnost.

### **K nákladům řízení**

- 47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 1 bod 1 směrnice Rady (EU) 2020/1151 ze dne 29. července 2020, kterou se mění směrnice 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů**

**musí být vykládán v tom smyslu, že  
nepředstavuje čistě výkladové ustanovení.**

**2) Článek 1 bod 1 směrnice 2020/1151**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**nezakládá novou skutečnost, která by odůvodňovala nebo ukládala, aby Soudní dvůr Evropské unie přehodnotil svůj výklad znění čl. 3 odst. 1 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů podaný v době před vstupem směrnice 2020/1151 v platnost.**

Podpisy