



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **AROCO, spol. s r.o.**, se sídlem Spojovací 798/31, Praha 9, zast. 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 kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2024, č. j. 5 Af 34/2020-95,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276430/2018-510000-32.2, žalobkyni doměřil spotřební daň z lihu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v relevantním znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období června 2017 ve výši 15 960 Kč, a to v souvislosti s dodáním 55,931 l ethanolu slovenskému odběrateli A+Z Rišňovský, Halász, s.r.o. Daň byla doměřena podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), na základě dodatečného daňového přiznání podaného dne 25. 5. 2018 v reakci na výzvu správce daně ze dne 14. 5. 2018. Správce daně neuznal nárok na vrácení daně, který žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání uplatnila.

[2] K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 11. 2018, č. j. 66131/2018-900000-314, dodatečný platební výměr dílčím způsobem změnil (opravil zřejmé chyby v psaní). Potvrdil však výši doměřené daně i právní názor, že nebyly splněny podmínky pro vrácení daně. Toto původní rozhodnutí žalovaného bylo pro nepřezkoumatelnost (nedostatečné vypořádání odvolacích námitek) zrušeno rozsudkem

Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2020, č. j. 9 Af 2/2019-45. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 2. 9. 2020, č. j. 42722/2020-900000-314, dodatečný platební výměr opět dílčím způsobem změnil. Ani tentokrát však nepřipustil možnost vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně totiž neoznámila odeslání vybraných výrobků podle § 31 zákona o spotřebních daních ani nezahrnula odvod spotřební daně z lihu do řádného daňového přiznání za červen 2017. Podle žalovaného zároveň nebylo možné uplatnit ani osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, neboť toto osvobození může v souladu s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních uplatnit pouze uživatel ve smyslu § 3 písm. i) téhož zákona, jímž může být pouze osoba se sídlem na území České republiky.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní namítala, že žalovaný formalisticky omezuje osvobození podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních pouze na subjekty sídlící v České republice. Odběratel sídlící na Slovensku podle ní definici „uživatel“ splňuje. Z toho vyplývá, že žalobkyně splnila podmínky osvobození. Byla přesvědčena, že kontrola jejich dodržování mohla být zajištěna prostřednictvím šarží, faktur a evidencí. Argument žalovaného o riziku zneužití aromat považovala žalobkyně za neopodstatněný, neboť destilace aromat na líh by byla ekonomicky neefektivní a technicky náročná. Upozornila rovněž, že odepření osvobození by vedlo ke dvojímu zdanění, což je v rozporu s cíli a principy 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“) a směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“). To, že osvobození by mělo být aplikováno i při dodání do jiných států, podle žalobkyně potvrzoval rovněž rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2022, *Quadrant Amroq Beverages*, C-332/21, ECLI:EU:C:2022:1031. Žalobkyně zdůraznila důležitost eurokonformního výkladu vnitrostátního práva, případně přiznání přímého účinku unijním směrnícím.

[4] Správce daně podle žalobkyně neoprávněně změnil zavedenou správní praxi, aniž by došlo ke změně zákona. Tím měl porušit princip legitimního očekávání. Změna navíc nebyla v rozhodnutích dostatečně odůvodněna. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti bylo podle žalobkyně to, že správce daně odmítl provést jí navržený důkaz svědeckou výpovědí, čímž porušil zásady hodnocení důkazů. Žalobkyně namítala, že postup žalovaného byl přepjatě formalistický, když na základě procesních pochybení zamítl nárok na osvobození i vrácení daně, přestože žalobkyně prokazatelně splnila věcné podmínky. Postup žalovaného podle ní odporoval zásadám spravedlnosti, unijní legislativě i relevantní judikatuře.

[5] Městský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek osvobození od daně z lihu podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních ani nutnost přímé aplikace příslušných směrnic. Městský soud konstatoval, že žalovaný přezkoumatelným způsobem odůvodnil svůj závěr o neaplikovatelnosti osvobození na zahraniční odběratele, kteří nespádají do působnosti českého zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 3 písm. i) tohoto zákona definující pojem „uživatel“ nelze vykládat izolovaně od zbytku právní úpravy. Podmínka omezení osvobození pouze na české subjekty je v souladu s cíli směrnice 92/83/EHS, zejména pokud jde o prevenci daňových úniků a zneužití daňového režimu. Možnost kontroly plnění smyslu a účelu osvobození zajišťuje v případě dodání do jiného

pokračování

členského státu postup vrácení spotřební daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, nikoli institut osvobození podle § 71 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Pouze u osob sídlících na území České republiky totiž mohou české daňové orgány ověřit, zda byla lihová aromata skutečně použita pro výrobu potravin či nealkoholických nápojů.

[6] Městský soud rovněž podotkl, že žalobkyně nereagovala na vypořádání odvolacích námitek žalovaným, což snížilo její šanci na úspěch. K námitce dvojího zdanění městský soud uvedl, že žalovaný žalobkyni upozornil na nesplnění podmínek pro přiznání nároku na vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Žalobkyně na tuto argumentaci nereagovala, neuvedla žádné nové skutečnosti a nenavrhlala důkazy, které by mohly závěry žalovaného zpochybnit. Městský soud proto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jehož věcnou správnost potvrdil.

[7] Ke změně právní praxe městský soud konstatoval, že v řízení nebyla existence dlouhodobé a ustálené praxe prokázána. Žalobkyně nepředložila žádné konkrétní důkazy, které by potvrdzovaly ustálený přístup správce daně k aplikaci osvobození podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních při dodání aromat do jiných členských států. Skutečnost, že sama žalobkyně postupovala až do května 2017 určitým způsobem, nelze považovat za důkaz ustálené praxe správce daně. Ani komunikace mezi žalobkyní a správcem daně v období let 2013 až 2017 podle městského soudu nenaznačovala schválení postupu žalobkyně. Naopak, správce daně upozorňoval na nutnost konzultace konkrétních podmínek se zahraničními správci daně. Výslech jednatele žalobkyně proto městský soud považoval za nadbytečný.

[8] Ani s námitkou nepřezkoumatelnosti se městský soud neztotožnil. Žalovaný podle městského soudu své závěry srozumitelně a přezkoumatelně odůvodnil, včetně vyjádření k údajným změnám právní praxe. Žalobkyně neprokázala, že by žalovaný porušil zákon, nepředložila žádné relevantní důkazy ani konkrétní argumenty. Podle městského soudu žalovaný postupoval nikoli přepjatě formalisticky, ale v souladu se zákonem, když přiměřeně vyžadoval splnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně a její vrácení. Žalobkyně neprokázala splnění hned tří podmínek podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní byl tedy podle městského soudu plně opodstatněný.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Úvodem shrnula důvody pro podání kasační stížnosti, popsala skutkový stav a průběh dosavadního řízení, následně podrobněji rozvedla jednotlivé kasační námitky.

[10] Stěžovatelka zpochybňuje správnost závěru městského soudu, že česká právní úprava osvobození od daně z lihu je v souladu se směrnicí 92/83/EHS, pokud omezuje osvobození od daně na prodej uživatelům – subjektům sídlícím na území České republiky. Městský soud podle ní nekriticky vycházel z rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019-71, a Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020-35, které ovšem nemohly zohlednit rozsudek Soudního dvora *Quadrant Amroq Beverages*, který názory vyslovené Krajským soudem v Brně a Nejvyšším správním soudem v uvedených rozsudcích překonal.

[11] Z pokynů Výboru pro spotřební daně Generálního ředitelství pro daňovou a celní unii Evropské komise (dále jen „Výbor pro spotřební daně“) ze dne 19. 11. 2003 podle stěžovatelky vyplývá, že osvobození podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS se uplatní počínaje okamžikem výroby látek, mezi něž lze zařadit i aroma vyrobené stěžovatelkou v projednávané věci. Stěžovatelka dále shrnuje rozsudek *Quadrant Amroq Beverages*, z něhož dovozuje, že pro osvobození je určující konečné použití látky. Osvobození je podle stěžovatelky nutné aplikovat nejen na líh, který se používá pro tvorbu přísad, ale i na ten, který je v přísadách obsažen. Stěžovatelka tedy měla nárok na osvobození lihu obsaženého v aromatech podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS. Žalovaný však nesprávně trval na postupu podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, přestože výklad směrnice podaný Soudním dvorem by měl mít aplikační přednost před judikaturou českých správních soudů.

[12] Tytéž závěry podle stěžovatelky plynou i z novely zákona o spotřebních daních s plánovanou účinností od 1. 1. 2025, podle jejíž důvodové zprávy (v reakci na rozsudek *Quadrant Amroq Beverages* a názor Výboru pro spotřební daně) bude líh obsažený v aromatech bez dalšího osvobozen od spotřební daně a nebude již nadále sledován ani nebudou vyžadovány jinak povinné doklady. Žalovaný, který se podílel na tvorbě návrhu zákona, nepochybně věděl o názoru Výboru pro spotřební daně, podle stěžovatelky je proto s podivem, že odmítl jeho závěry aplikovat.

[13] Z rozsudku *Quadrant Amroq Beverages* navíc vyplývá, že riziko zneužití aromat je téměř nulové. Z žádných konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností podle stěžovatelky nevyplývá, že podmínky pro osvobození od daně stanovené českou právní úpravou jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození od daně a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Městský soud ani daňové orgány neuvedly žádné skutečnosti nezbytné pro omezení aplikace osvobození na líh obsažený v aromatech v případě jejich prodeje do jiného členského státu subjektu, který bezezbytku naplňuje definici uživatele.

[14] Stěžovatelka shrnuje, že v jejím případě neměla být předmětná aromata dodána do jiného členského státu postupem podle § 14 zákona o spotřebních daních s povinností nejdříve odvést v ČR daň a následně žádat o vratku. Namísto toho měla být osvobozena od spotřební daně již okamžikem jejich výroby bez ohledu na splnění účelu použití.

[15] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že v řízení před městským soudem představila zásadní argumentaci opřenu o rozsudek *Quadrant Amroq Beverages*, městský soud se s ní však nijak nevypořádal. Z toho důvodu je podle stěžovatelky napadený rozsudek nejen nezákonný, ale i nepřezkoumatelný.

[16] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje, že stěžovatelkou zmiňovaný dokument Výboru pro spotřební daně není závazným předpisem. Osvobození lihu od daně se váže na okamžik zpracování lihu obsaženého v aromatech do konečného výrobku tak, aby byl zajištěn účel použití osvobozeného lihu. Osvobození podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřební dani lze použít pouze u lihu, který je určen pro zákonem stanovené užití lihu na daňovém území České republiky. Hodlala-li stěžovatelka lihová aromata dodávat do zahraničí, mohla tak činit z daňového skladu v režimu podmíněného

pokračování

osvobození od daně či je uvést do volného daňového oběhu, odvést daň a následně žádat podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních o její vrácení. Závěry rozsudku *Quadrant Amroq Beverages* se podle žalovaného na posuzovanou věc nedají použít kvůli podstatným odlišnostem, které tento rozsudek oproti nyní řešené věci vykazuje. Navrhované novely zákona o spotřebních daních si je žalovaný sice vědom, ale na nyní posuzovanou věc musí být aplikován zákon o spotřebních daních ve znění účinném pro zdaňovací období června 2017.

[18] Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zpochybňuje názor, že české daňové orgány nejsou schopny provádět kontrolu výrobků, které opustí území České republiky – kontrolovat je mohou například prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání. Využití osvobození od daně je ostatně seznatelné i z prohlášení uživatele (k prokázání tohoto tvrzení stěžovatelka navrhla provedení důkazu daňovým dokladem č. 23170150 vystaveným odběrateli A + Z Rišňovský, Halász, s.r.o.). Podle stěžovatelky je též irrelevantní, že jí uváděná novela zákona o spotřebních daních zatím není účinná. Z důvodové zprávy totiž vyplývá, že sám zákonodárce úpravu, kterou žalovaný aplikoval, považoval za rozpornou se směrnicí 92/83/EHS.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského (městského) soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud uvádí, že se otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ve své judikatuře již mnohokrát zabýval. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů především, pokud je zcela opomenuta některá z námitek účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, publ. pod č. 116/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost však na druhou stranu není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský (městský) soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Soud nemusí reagovat na každou dílčí námitku, vypořádá-li se s podstatou a smyslem uplatněné žalobní argumentace; tento postup tak může konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek, vytvoří-li ve svém souhrnu ucelenou argumentaci, z níž alespoň implicitně

vyplývá, jak bylo o těchto námitkách uváženo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33), přípustné je i implicitní vypořádání části žalobní argumentace. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost pak lze považovat zejména ta rozhodnutí, z nichž nelze seznat, o jaké věci či jak bylo rozhodováno, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Afs 47/2003-130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS).

[22] Rozsudek městského soudu vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, jedná se o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Je z něj patrné, proč městský soud nepovažoval žalobní body za důvodné. Rozsudek městského soudu sice výslovně nereaguje na stěžovatelčinu argumentaci rozsudkem *Quadrant Amroq Beverages*, je z něj ovšem patrné, proč považoval českou právní úpravu za souladnou s právem EU, a představil tedy názor, z něhož je zřejmé, proč argumentace stěžovatelky neobstála. Ačkoliv tedy na stěžovatelčiny žalobní body městský soud odpověděl zřejmě jiným způsobem, než by si stěžovatelka představovala, nejedná se o vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a otázkou proto zůstává pouze jeho věcná správnost. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy v daném případě nebyl naplněn.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka předkládá k posouzení především otázku souladu právní úpravy (a jejího výkladu) s právem EU. Stěžovatelka považuje za rozporné s právem EU, že podle české úpravy nejsou lihová aroma při prodeji do jiného členského státu osvobozena od spotřební daně, ale daňový subjekt musí daň odvést a požádat o její vrácení, ačkoliv podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS platí, že „*členské státy mohou 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 při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových*“.

[24] Ke správnému pochopení citovaného ustanovení je nutno dodat, že směrnice ukládá členským státům povinnost tyto výrobky osvobodit, nikoliv jen možnost – slova „*členské státy mohou osvobodit*“ jsou v české verzi směrnice nepřesná (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 4. 2007, *Profisa*, C-63/06, ECLI:EU:C:2007:233).

[25] Osvobození od daně v obecné rovině upravuje § 11 zákona o spotřebních daních, jeho uplatnění pak vymezuje § 12 téhož zákona. Zákon o spotřebních daních však obsahuje speciální úpravu pro osvobození od daně z lihu. Podle § 71 odst. 1 písm. c) tohoto zákona byl od daně osvobozen 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*“. Uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu upravuje § 72 zákona o spotřebních daních, podle jehož odstavce 1, v relevantním znění, „*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*“. Právě s ohledem na to, že zákon o spotřebních daních předvídá osvobození od daně pouze pro tzv. uživatele, dovozuje žalovaný, že osvobození od daně z lihu nemůže podle § 72 zákona o spotřebních daních nárokovat žádný jiný subjekt než právě uživatel.

pokračování

[26] Co se pod pojmem uživatel rozumí, definoval § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, podle kterého byl „*uživatel*em vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) *právnícká 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*“.

[27] Městský soud ve shodě s žalovaným uvádí, že uživatelem může být pouze osoba sídlící v České republice. Žalovaný též v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil, že s ohledem na tzv. princip spotřeby je na orgánech každého státu, aby určily, které konkrétní zboží bude od daně osvobozeno při spotřebě na území jejich státu. Podle české právní úpravy měla stěžovatelka dle žalovaného možnost uplatnit osvobození od daně v případě, že by bylo zboží prodáno konečnému uživateli v České republice. Při prodeji do zahraničí mohla využít institutu podmíněného osvobození od daně u zboží, které nebylo propuštěno do volného oběhu na území České republiky. S ohledem na to, že aromata do volného oběhu zboží na území České republiky propustila, nezbylo jí než při prodeji zboží do zahraničí daň odvést a následně požadovat její vrácení. Úprava umožňuje tyto postupy kvůli tomu, aby byla zajištěna možnost efektivní kontroly plnění účelu osvobození; mimo území České republiky české daňové orgány dodržování účelu osvobození kontrolovat nemohou.

[28] Stěžovatelka kontruje, že taková úprava je v rozporu s právem EU, neboť rozhodné je pouze, zda jsou výrobky určeny k použití, se kterým se osvobození od daně pojí, a nikoliv, zda takto byly výrobky skutečně užity. Její výrobky měly být osvobozeny již od okamžiku určení jejich účelu, který odpovídal osvobozenému účelu podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS.

[29] V tomto kontextu je třeba podotknout, že Nejvyšší správní soud v jiné věci stěžovatelky předložil usnesením ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 Afs 75/2023-84, Soudnímu dvoru tyto otázky: I) zda (zjednodušeně řečeno) je s právem EU slučitelná právní úprava podmiňující osvobození od daně lihových aromat jejich prokazatelným použitím k výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových (podle stěžovatelky naproti tomu má pro osvobození postačovat již jen určení k takovému použití), a II) zda může členský stát umožnit uplatnit osvobození od daně pouze první osobě, která po vynětí lihových aromat z režimu podmíněného osvobození od daně lihová aromata užila v souladu s účelem osvobození od daně.

[30] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zvažoval, zda přerušit řízení o nyní posuzované kasační stížnosti do doby rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce [viz § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.], dospěl však k závěru, že takový postup není třeba.

[31] Na první pohled je zřejmé, že odpověď na otázku II) na nyní posuzovanou věc vliv mít nemůže, neboť k odepření osvobození od daně nedošlo z důvodu, že v prodejním řetězci bylo více osob, které by nárokovaly osvobození od daně. Jde-li o odpověď na otázku I), je situace složitější. Žalovaný i městský soud totiž vycházeli při výkladu relevantní právní úpravy z předpokladu, že právo EU zavazuje Českou republiku k osvobození výhradně těch lihových aromat, která byla prokazatelně použita k výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, a naopak k vybrání daně u těch lihových aromat, která byla sice k takovému použití určena, ale ve skutečnosti tak užita nebyla. Nejvyšší správní soud podotýká, že otázka, zda je pro osvobození od daně rozhodující již jen určení k osvobozenému účelu, či teprve skutečné použití k takovému účelu, vyplývá

z nejednotnosti jazykových verzí čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS (v podrobnostech srov. shora uvedené usnesení NSS ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 Afs 75/2023-84). Zodpovězení dané otázky však není pro posouzení nyní řešené věci nutné.

[32] Stěžovatelka tvrdí, že k osvobození od daně mělo v posuzované věci dojít již určením lihových aromat k osvobozenému způsobu užití, a měla tedy být osvobozena od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních bez ohledu na to, že aroma prodala subjektu do jiného členského státu. V posuzované věci však k osvobození od daně dojít mohlo, pokud by stěžovatelka naplnila českým právním řádem předvídané podmínky. Stěžovatelka sice nemohla uplatnit osvobození ve smyslu § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, když zboží prodala do jiného členského státu, avšak mohla za splnění podmínek § 14 odst. 2 téhož zákona požadovat vrácení spotřební daně. Podle směrnice 92/83/EHS totiž může být osvobození od daně uskutečněno formou vrácení zaplacené daně – srov. předposlední odstavec odůvodnění této směrnice nebo její čl. 27 odst. 6: „*Členské státy mohou uplatňovat osvobození od daně formou vrácení již odvedené spotřební daně.*“

[33] Pokud tedy lihová aroma nebyla osvobozena od daně, stalo se tak kvůli tomu, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění osvobození od daně (formou vrácení zaplacené daně), nikoliv kvůli tomu, že by česká právní úprava osvobození od daně neumožňovala. Právě v tom vidí Nejvyšší správní soud zásadní rozdíl oproti shora uvedené věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 75/2023. Zatímco v uvedené věci je rozhodnou otázkou, zda ve světle unijního práva ob stojí podmínky osvobození od daně vytyčené v § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních (při dodání zboží tuzemskému uživateli), které předpokládají osvobození od daně pouze u výrobků prokazatelně použitých k osvobozeným účelům, v nyní posuzované věci jde o posouzení podmínek pro vrácení daně (tj. osvobození od daně) při dodání od daně osvobozeného zboží do jiného členského státu v režimu § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních – toto ustanovení přitom pro osvobození od daně skutečné použití zboží za osvobozeným účelem nevyžaduje.

[34] Nutno podotknout, že pokud Soudní dvůr v rozsudku *Quadrant Amroq Beverages* uvedl, že má být lihové aroma osvobozeno od daně v okamžiku jeho výroby nebo dovozu, nijak nevyloučil osvobození formou vrácení daně podle čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83/EHS. Jak totiž v tomto rozsudku upozornil, 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, a nelze tedy připustit výklad, podle něhož by líh určený k výrobě přísad byl osvobozen od spotřební daně, zatímco líh již obsažený v těchto přísadách nikoli, což by vedlo k nesoudržnému výsledku, a sice, že by poté, co by byl líh osvobozen od daně ve fázi, kdy je určen k použití při výrobě přísad, tento líh opět podléhal spotřební dani, jakmile by byl použit k výrobě těchto přísad. Takový výsledek by neumožnil dosažení cíle, kterým je vyloučení dopadu spotřebních daní na alkohol používaný k výrobě přísad pro přípravu nealkoholických nápojů s obsahem alkoholu nepřesahujícím 1,2 % objemových (srov. body 47 až 49 odůvodnění rozsudku *Quadrant Amroq Beverages*). Je tedy zřejmé, že Soudní dvůr hodlal předejít výkladu, který by vedl k osvobození lihu – meziprojektu pouze v určité fázi výroby; naopak jeho cílem nebylo vyloučit aplikaci čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83/EHS.

[35] Není tedy pravdou, že by česká právní úprava v rozporu se směrnicí 92/83/EHS umožňovala uplatnit osvobození od daně pouze při prodeji osobám sídlícím na území ČR,

pokračování

jak soudu podsouvá stěžovatelka. Otázkou zůstává pouze, zda jsou podmínky pro uplatnění osvobození od daně stanovené zákonem o spotřebních daních souladné s právem EU.

[36] Podle judikatury Soudního dvora mohou členské státy stanovit podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování úlev stanovených v čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS, jakož i za účelem předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, přičemž 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 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 (srov. zejména rozsudek ze dne 9. 12. 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, ECLI:EU:C:2010:752, bod 52).

[37] Podmínky vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních byly stanoveny následovně: „Plátci, který dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínek, že

- a) před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně,
- b) vybrané výrobky jsou dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem (§ 30),
- c) předloží navrácené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu řádně potvrzené příjemcem,
- d) předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které byly dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacená nebo přiznána a zaplacená,
- e) předloží doklad o
 1. zaplacení daně v členském státě určení,
 2. zaplacení daně v členském státě, ve kterém došlo ke ztrátě během dopravy nebo ve kterém byla ztráta během dopravy zjištěna s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení, nebo
 3. skutečnosti, že vybraný výrobek není v členském státě určení předmětem daně nebo že je od daně osvobozen, vydaný příslušnými orgány členského státu určení,
- f) u zdaněných vybraných výrobků, které podléhají značení podle tohoto zákona a byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, předloží potvrzení od správce daně jiného členského státu, že značení podle tohoto zákona byla zničena nebo odstraněna.

Nárok na vrácení daně vzniká dnem splnění poslední podmínky ze všech podmínek uvedených v písmenech a) až f).“

[38] Uvedené podmínky tedy bylo pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně nutné splnit kumulativně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 290/2020-57, bod 11). Smyslem této úpravy bylo zejména umožnit kontrolu, že zboží, za které se vrací zaplacená spotřební daň, bylo skutečně odesláno do jiného členského státu a že v tomto státě je dané zboží od daně osvobozeno [písm. e) bod 3. citovaného ustanovení] či v něm byla spotřební daň odvedena [písm. e) bod 1. citovaného ustanovení]. Tímto mechanismem má být zajištěno, aby za zboží osvobozené od daně v konečném výsledku nebyla zaplacená spotřební daň v žádném státě (byť byla v ČR nejprve vybrána

a teprve následně vrácena), a zároveň se tak má předejít tomu, aby byla spotřební daň u zboží, které od této daně není osvobozeno, odvedena dvakrát, tedy jak ve státě, kam bylo zboží dodáno, tak v ČR. Právní úpravou předvídaný mechanismus tedy nerozlišuje mezi vrácením zaplacené daně u zboží, které je od daně osvobozeno, na straně jedné a na straně druhé u zboží neosvobozeného, za které byla odvedena spotřební daň v jiném členském státě. Absence tohoto rozdílu spočívající v tom, že zákon předvídá stejný postup pro vrácení daně u osvobozeného i neosvobozeného zboží, však pramení z vůle zákonodárce ponechat kontrolu a rozhodování o osvobození od daně na orgánech státu, kde dochází ke konečnému použití zboží.

[39] Takový požadavek je zajištěn legitimní. Smyslem spotřební daně je především regulace spotřeby rizikového zboží (zejména tabákových výrobků a alkoholu) a k jejímu odvedení má v zásadě docházet ve státě, kde došlo k jeho propuštění ke spotřebě či přímo prodeji spotřebiteli [srov. např. bod 27 odůvodnění směrnice 2008/118/ES]. Jedná se ostatně o daň ze spotřeby (obdobně bod 9 odůvodnění směrnice 2008/118/ES). Je tedy namísto požadovat, aby o osvobození od spotřební daně u konkrétního zboží rozhodovaly a podmínky osvobození kontrolovaly především státy, kde dojde ke spotřebě, resp. konečnému použití. Této logice ostatně odpovídá i povinnost členského státu, na jehož území došlo k propuštění zboží ke spotřebě, spotřební daň vrátit či prominout, pokud je prodáno a odesláno do jiného státu osobám nevykonávajícím hospodářskou činnost, vznikla-li daňová povinnost na území jiného státu, který ji i vybral, nebo pokud byla vybrána ve státě, v němž došlo k nesrovnalosti (viz čl. 33 odst. 6, čl. 36 odst. 5 a čl. 38 odst. 3 směrnice 2008/118/ES).

[40] V souladu s touto myšlenkou je nutno vykládat rovněž pojem *uživatele* ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, což je osoba, která z osvobození od daně těží a od daně osvobozené výrobky používá. Aby však mohlo docházet k efektivní kontrole plnění podmínek pro osvobození od daně, v zásadě lze považovat osobu za uživatele pouze, pokud má dojít k použití výrobků na území České republiky. Jen stěžít lze připustit, že by mělo být na daňových orgánech České republiky, aby vymáhaly dodržování povinností po uživateli, kteří sídlí a používají výrobky na území jiného členského státu, jako tomu bylo nyní v případě odběratele stěžovatelky se sídlem na Slovensku. Uvádí-li stěžovatelka, že bylo možné naplnění podmínek pro osvobození od daně kontrolovat i jinak (například prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání), nic to nemění na tom, že vůli normotvůrce bylo zajistit, aby o osvobození výrobků od daně rozhodovaly daňové orgány jediného členského státu, tj. aby toto rozhodování neprobíhalo tzv. dvojkolejně (s možnými odlišnými výsledky). S ohledem na to ani nebylo nutno provádět důkaz daňovým dokladem č. 23170150, kterým hodlala stěžovatelka prokázat, že lze i z daňového dokladu seznat vůli využít osvobození od daně. Teoretická možnost žalovaného zjišťovat potřebné informace i jinými způsoby než těmi, které jsou zajištěny mechanismem upraveným v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, totiž na posouzení věci nemůže nic změnit.

[41] Nastavení podmínek osvobození od daně tak, že lze kontrolovat pohyb zboží a jeho použití, podle názoru Nejvyššího správního soudu má za cíl zajištění správného a jednoznačného uplatňování daňových úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu. V tuto chvíli sice s ohledem na výše uvedenou předběžnou otázku předloženou prvním senátem zdejšího soudu Soudnímu dvoru není jasné, zda členské státy mají kontrolovat skutečné použití lihových aromat za osvobozeným účelem, či pouze určení k osvobozenému účelu, v obou případech však jistou formu kontroly státy zachovávat mohou.

pokračování

[42] V případě kontroly skutečného použití je evidentní, že stát musí zjišťovat, zda jsou konkrétní lihová aromata využívána v souladu s účelem osvobození, a v opačném případě osvobození od daně nepřiznat – z tohoto chápání ostatně vycházejí i žalovaný a městský soud. I pokud ovšem pro osvobození od daně postačuje již jen určení osvobozeného účelu, může stát pohyb zboží sledovat a kontrolovat použití aromat. V takové situaci sice není namíste neosvobodit od daně konkrétní výrobek pro nahodilé užívání v rozporu s účelem osvobození, stále však může být žádoucí zjišťovat, zda k takovému užití nedochází systematicky. V takovém případě by totiž určení účelu, k němuž výrobky ve skutečnosti pravidelně neslouží, mohlo představovat zneužití daňového režimu, kterému mají členské státy nastavením podmínek pro uplatňování osvobození od daně předcházet (srov. čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS).

[43] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že podle rozsudku *Quadrant Amroq Beverages* je riziko zneužití lihových aromat v podstatě nulové – zneužívání ostatně představuje skutkovou otázku, na kterou Soudní dvůr odpovídat nehodlal, což i výslovně uvedl. V bodech 65 až 68 rozsudku *Quadrant Amroq Beverages* Soudní dvůr pouze odkazuje na názor Výboru pro spotřební daně uvedený v dokumentu CED č. 364 rev. 1 ze dne 22. 1. 2003, který shrnul takto: „Výbor pro spotřební daně měl za to, že přísady jsou používány hlavně jako koncentráty pro přípravu nealkoholických nápojů, že jsou relativně nákladné, dražší než nejlevnější alkohol na trhu ve většině členských států, a nakonec že 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.“ Následně Soudní dvůr upozornil, že tyto úvahy mohou zpochybnit existenci rizika přeměny přísad na alkoholické nápoje určené ke spotřebě, posouzení otázky rizika zneužití přísad však ponechal na předkládajícím soudu.

[44] I pokud zdejší soud pomine, že uváděný dokument není právně závazný a vychází z více než 20 let starých poznatků, musí konstatovat, že riziko zneužití daňového režimu je nutno vnímat širěji, než jak učinil Soudní dvůr v citované věci v reakci na argumentaci vlády členského státu, jehož soud předběžnou otázku předložil (obdobně srov. výše uvedené usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 Afs 75/2023-84). Riziko zneužití totiž nespočívá jen ve výrobě alkoholických nápojů z lihových aromat, ale též v jejich používání k aromatizaci jinak legálních a zdaněných alkoholických nápojů, přičemž v takovém případě dochází k využití v rozporu s účelem osvobození, jak jej definuje čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, který pro lihová aromata předvídá osvobození od daně pouze za předpokladu, že jsou tyto výrobky používány (resp. určeny pro použití – viz výše rekapitulaci předběžné otázky prvního senátu NSS) pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů; obdobně viz výše zmíněný rozsudek sedmého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020-35.

[45] Nadto samotná nákladnost extrahování lihu nepostačuje k závěru, že u daného výrobku nemůže dojít ke zneužití daňového režimu. Jak totiž uvedl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. 12. 2011, *Evroetil*, C-503/10, ECLI:EU:C:2011:872, byť ve vztahu k otázce denaturace lihu ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 92/83/EHS (důraz přidán), „okolnost, že takový výrobek, jako je výrobek dotčený v původním řízení, je sám o sobě nevhodný k lidské spotřebě, nepostačuje k tomu, aby bylo možné mít za to, že byl denaturován ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. a) nebo b) směrnice 92/83. Jak totiž vyplývá z bodu 60 tohoto rozsudku, denaturace spočívá v záměrném přidání určitých látek do alkoholu, aby se stal trvale nevhodným k lidské spotřebě. Pouhá skutečnost, že je tento alkohol sám o sobě toxický, však nevylučuje, že bude

následně upraven tak, aby byl své toxicity zbaven. Vzhledem k tomu, že cílem požadavku nevratné povahy denaturace je předcházení případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu v oblasti osvobození od spotřebních daní, pouhé náklady tuto úpravu, i když by byly velmi vysoké, nemohou být – na rozdíl od toho, co navrhla společnost Evroetil – v tomto ohledu dostatečné k vyloučení takové možnosti.“

[46] Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy riziko zneužití daňového režimu (případně daňového úniku či vyhnutí se dani) u lihových aromat nelze považovat za zanedbatelné a česká právní úprava v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních váže uplatnění osvobození od daně na podmínky, které jsou nezbytné pro zajištění řádného výběru daně a předcházení zneužití daňového režimu.

[47] Stěžovatelka v kasační stížnosti uváděla, že podle tehdy připravované novely zákona o spotřebních daních (nyní již schválený zákon č. 462/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony) mají být lihová aromata ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS osvobozena od daně bez dalšího od okamžiku určení účelu jejich použití, přičemž jejich použití ani další prodej nejsou podrobeny dalšímu sledování či kontrolám. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelčin případ je třeba posuzovat podle právní úpravy účinné pro relevantní zdaňovací období. Rozhodne-li se zákonodárce později přistoupit k jiné úpravě, byť především na základě dokumentu Výboru pro spotřební daně CED č. 364 rev. 1 ze dne 22. 1. 2003, který není právně závazný, nemůže to mít vliv na předchozí zdaňovací období.

[48] Nadto Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že závěry, k nimž dospěl, dle jeho názoru nejsou v příkrém rozporu s vůlí zákonodárce, jak je zachycena v důvodové zprávě; viz sněmovní tisk č. 736/0, důvodová zpráva, II. zvláštní část, k bodu 224 [§ 66 odst. 1 písm. b)], 9. volební období, od 2021, digitální repozitář, www.psp.cz]. Důvodová zpráva totiž zřetelně uvádí, že přistupuje na úpravu doporučenou Výborem pro spotřební daně, kterou přijaly některé členské státy a který není právně závazný (a není tedy takovou úpravu nutné přijmout bezpodmínečně – pozn. NSS). Z důvodové zprávy je patrné, že při přepravě zboží do jiného členského státu po propuštění ke spotřebě může být vyžádání potvrzení za účelem uplatnění nároku na vrácení daně v ČR složité. Byl-li však takový postup složitý, neznamená to, že se stěžovatelka nemusela řídit právní úpravou, která jej stanovila. Z důvodové zprávy lze dovést, že podle zákonodárce z rozsudku *Quadrant Amroq Beverages* vyplývá, že úprava, která požadovala osvobození lihu od spotřební daně teprve v okamžiku jeho skutečného použití v souladu s osvobozeným účelem podle směrnice 92/83/EHS, byla rozporná s právem EU (správnost tohoto názoru však není zcela zjevná, neboť Soudní dvůr se touto otázkou teprve bude zabývat – v podrobnostech srov. shora uvedené usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 Afs 75/2023-84). Nevyplývá z ní však, že by s unijním právem byla rozporná úprava, která požaduje, aby o osvobození od daně rozhodly teprve orgány státu, na jehož území dojde k užití výrobků, a v návaznosti na to byly tyto výrobky v ČR osvobozeny formou vrácení již odvedené daně.

[49] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti navrhla provedení několika důkazů, které zdejší soud blíže nerekapituloval ani neprováděl, neboť byly obsahem daňového spisu, kterým se dokazování v zásadě neprovádí, nebo se jednalo o důkazy procesními úkony učiněnými v řízení o žalobě, jejichž obsah však nebyl sporný, či o důkazy, které se netýkaly žádné kasační námitky (konkrétně se jedná o dotaz

pokračování

stěžovatelky ohledně „vypořádání spotřební daně při vývozu aromat do jiných členských států“ a o reakci žalovaného na tento dotaz).

IV.

Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[51] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. ledna 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu