



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **AROCO, spol. s r.o.**, se sídlem Spojovací 31, Praha, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Na Florenci 15, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2024, č. j. 5 Af 35/2020-95,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í:**

**1. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2020, č. j. 42739/2020-900000-314.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276177/2018-510000-32.2. Uvedeným dodatečným platebním výměrem byla stěžovatelce doměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2016 ve výši 5 415 Kč. Žalovaný rozhodoval v dané věci podruhé, neboť jeho původní rozhodnutí ze dne 20. 11. 2018, č. j. 66134/2018-900000-314, zrušil městský soud k žalobě stěžovatelky pro

nepřezkoumatelnost rozsudkem ze dne 1. 7. 2020, č. j. 9 Af 3/2019-45. Obsah původního rozhodnutí ani zrušujícího rozsudku však není pro nyní posuzovanou věc podstatný.

[3] K doměření spotřební daně správce daně přistoupil, neboť zjistil, že stěžovatelka prodala a zaslala aromatický líh odběrateli A+Z Rišňovský, Halász, s.r.o., se sídlem na Slovensku, přičemž správci daně neoznámila odeslání vybraných výrobků podle § 31 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2016 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a ani nezahrnula odvod spotřební daně z lihu do daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období březen 2016. K výzvě správce daně stěžovatelka podala dodatečné přiznání ke spotřební dani z lihu za toto zdaňovací období, ve kterém vyčíslila spotřební daň ve výši 5 415 Kč a zároveň uplatnila nárok na vrácení daně ve shodné výši. S ohledem na pochybnosti o splnění podmínek pro vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních však správce daně nárok na vrácení spotřební daně ve výši 5 415 Kč neuznal a vydal výše specifikovaný dodatečný platební výměr, s nímž se žalovaný v zásadě ztotožnil (ve výroku však opravil zjevné chyby v psaní a terminologické nepřesnosti). Ani osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních nebylo podle žalovaného možno na stěžovatelčinu věc použít, neboť osvobození od daně podle tohoto ustanovení musí v souladu s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních uplatnit pouze uživatel, přičemž uživatelem ve smyslu § 3 písm. j) téhož zákona může být pouze osoba se sídlem na území České republiky.

## 2. Rozsudek městského soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u městského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Městský soud v napadeném rozsudku vycházel ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019-71, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020-35, podle kterých je v souladu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83/EHS“), pokud zákon o spotřebních daních předvídá osvobození od daně pouze u těch výrobků, které byly prokazatelně použity pro výrobu potravin či nealkoholických nápojů.

[6] Městský soud přisvědčil názoru správních orgánů, že uživatelem musí být osoba se sídlem v České republice, což není případ stěžovatelčina odběratele, který sídlí na Slovensku, protože je osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních vyloučeno. Ustanovení § 3 písm. j) téhož zákona definující pojem *uživatel* nelze vykládat izolovaně od zbylé právní úpravy. Je nutno přihlédnout k účelu směrnice 92/83/EHS, podle které jsou členské státy EU povinny zajistit vybrání spotřební daně; pro naplnění smyslu a účelu této směrnice je třeba nad obchodovanými výrobky provádět kontrolu, kterou v případě zahraničního subjektu zaručuje postup vrácení spotřební daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, nikoliv institut osvobození od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Výkladu správních orgánů svědčí i to, že po zahraničním odběrateli nelze požadovat, aby naplnil další po uživatelích zákonem požadované podmínky nezbytné pro přiznání osvobození od spotřební daně, a to konkrétně podmínky stanovené v § 12, § 40, § 66 a § 75 zákona o spotřebních daních. Podmínka omezující osvobození od daně z lihu

pokračování

pouze na uživatele – subjekt působící na území České republiky zakotvená v zákoně o spotřebních daních je v souladu se směrnicí 92/83/EHS, neboť má za účel zabránění daňovým únikům, vyhnutí se dani nebo zneužití daňového režimu. Pouze u osob sídlících na území České republiky mohou české správní orgány ověřit, že byla lihová aromata skutečně použita pro výrobu potravin či nealkoholických nápojů.

### 3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[7] Proti rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka zpochybnila správnost závěru městského soudu, že je česká právní úprava osvobození od daně z lihu v souladu se směrnicí 92/83/EHS, pokud omezuje osvobození od daně na prodej uživatelům – subjektům sídlícím na území České republiky. Městský soud vycházel nekriticky z výše označených rozsudků č. j. 31 Af 47/2019-71 a č. j. 7 Afs 204/2020-35; ty ovšem nemohly zohlednit rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2022, ve věci C-332/21, *Quadrant Amroq Beverages SRL* (dále jen „rozsudek ve věci *Quadrant*“), který názory vyslovené Krajským soudem v Brně a Nejvyšším správním soudem v uvedených rozsudcích překonal.

[9] Z rozsudku ve věci *Quadrant* podle stěžovatelky vyplývá, že osvobození od daně z lihu podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS se vztahuje jak na líh, který již byl pro výrobu přísad určených k výrobě nealkoholických nápojů použit, tak i na líh, který se takto teprve použije. Je tedy zřejmé, že ve stěžovatelčině případě mělo dojít k osvobození lihu, který je obsažen v aromatech, z důvodu aplikace posledně uvedeného ustanovení. Namísto toho žalovaný trval na splnění podmínek § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, což je však v rozporu s výkladem čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, jak jej učinil Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci *Quadrant*. Z tohoto rozsudku navíc vyplývá, že riziko zneužití aromat je téměř nulové.

[10] Závěry tohoto rozsudku Soudního dvora EU jsou navíc v souladu s názorem Výboru pro spotřební daně Generálního ředitelství pro daňovou a celní unii Evropské komise (dále jen „Výbor pro spotřební daně“), podle kterého se osvobození stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS uplatní na látky určené k aromatizaci počínaje okamžikem jejich výroby či dovozu. Tomu odpovídá i novela zákona o spotřebních daních s plánovanou účinností od 1. 1. 2025, podle jejíž důvodové zprávy v reakci na rozsudek ve věci *Quadrant* a uvedený 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.

[11] Podle stěžovatelky navíc z žádných konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností 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 správní 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.

[12] Stěžovatelka shrnula, 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, ale měla být osvobozena od spotřební daně již okamžikem jejich výroby bez ohledu na splnění účelu použití.

[13] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že v řízení před městským soudem představila zásadní argumentaci opřenu o rozsudek ve věci *Quadrant* a městský soud se s touto argumentací nijak nevypořádal. Z toho důvodu je podle stěžovatelky napadený rozsudek rovněž nepřezkoumatelný.

[14] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Upozornil, 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 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 ve věci *Quadrant* 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 ve zdaňovacím období březen 2016.

[15] V replice stěžovatelka zpochybnila názor žalovaného, že české správní 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 navrhla k provedení důkaz daňovým dokladem č. 23170150 vystavený odběrateli A + Z Rišňovský, Halász, s.r.o.). Podle stěžovatelky je též irelevantní, že jí uváděná novela zákona o spotřebních daních zatím není účinná, neboť z její důvodové zprávy vyplývá, že sám zákonodárce úpravu, kterou žalovaný aplikoval, považoval za rozpornou se směrnicí 92/83/EHS.

#### 4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského, resp. městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[18] 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 NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, 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 NSS 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 NSS 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 NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[19] 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 ve věci *Quadrant*, 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.

[20] 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 aromata 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 podmíněk, 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] 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 EU ze dne 19. 4. 2007, ve věci C-63/06, *UAB Profisa*).

[22] Osvobození od daně v obecné rovině upravuje § 11 zákona o spotřebních daních, jeho uplatnění pak upravuje § 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 je 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 něhož „*[u]živatel 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 navrácení*“. 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.

[23] Co se pod pojmem uživatel rozumí, definuje § 3 odst. 1 písm. j) zákona o spotřebních daních, podle kterého je „*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*“.

[24] 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 v případě zboží, které nebylo propuštěno do volného oběhu na území České republiky; s ohledem na to, že aroma 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 správní orgány dodržování účelu osvobození kontrolovat nemohou.

[25] 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; osvobozeny tedy stěžovatelčiny výrobky měly být již od okamžiku určení jejich účelu, který odpovídal osvobozenému účelu podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS.

[26] 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 EU 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

pokračování

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.

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

[28] 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 problematika otázky, 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 č. j. 1 Afs 75/2023-84). Zodpovězení dané otázky však není pro posouzení nyní řešené věci nutné.

[29] 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 aromata 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 s ohledem na to, že zboží prodala do jiného členského státu, avšak mohla za splnění podmínek podle § 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.“*

[30] Pokud tedy lihová aromata 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 odkazované 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.

[31] Nutno podotknout, že pokud Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci *Quadrant* 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 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 47-49 odůvodnění rozsudku ve věci *Quadrant*). Je tedy zřejmé, že Soudní dvůr EU 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.

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

[33] Podle judikatury Soudního dvora EU 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, ve věci *C-163/09, Repertoire Culinnaire Ltd*, bod 52).

[34] Podmínky vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních jsou 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 zaplácena nebo přiznána a zaplácena,
- e) předloží doklad o

pokračování

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.“

[35] Uvedené podmínky je pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně nutno splnit kumulativně (viz rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 290/2020-57, bod [11]). Smyslem této úpravy je 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.

[36] Takový požadavek je zřejmě 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 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“)]. Jedná se ostatně o daň ze spotřeby [obdobně bod (9) odůvodnění směrnice 2008/118/ES]. Je tedy namístě 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).

[37] V souladu s touto myšlenkou je nutno vykládat rovněž pojem *uživatele* ve smyslu § 3 písm. j) 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 stěží lze připustit, že by mělo být na správních orgánech České republiky, aby vymáhaly dodržování povinností po uživatelích, 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 možno 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 správní 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.

[38] 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 EU 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.

[39] 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 vychází 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 namístě 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).

[40] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že podle rozsudku ve věci *Quadrant* je riziko zneužití lihových aromat prakticky nulové – zneužívání ostatně představuje skutkovou otázku, na kterou Soudní dvůr EU odpovídat nehodlal, což i výslovně uvedl. V bodech 65-68 rozsudku ve věci *Quadrant* Soudní dvůr EU 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 EU upozornil, že

pokračování

tyto úvahy mohou zpochybnit existenci rizika přeměny přísad na alkoholické nápoje určené ke spotřebě, posouzení otázky rizika zneužití přísad však ponechal na předkládajícím soudu.

[41] 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 NSS 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 NSS č. j. 7 Afs 204/2020-35.

[42] Nado samotná nákladnost extrahování lihu nepostačuje k závěru, že u daného výrobku nemůže dojít ke zneužití daňového režimu. Jak totiž uvedl Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 21. 12. 2011, ve věci C-503/10, *Evroetil AD*, 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 navrhl společnost Evroetil – v tomto ohledu dostatečné k vyloučení takové možnosti.*“

[43] 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 podmiňuje uplatnění osvobození od daně podmínkami, která jsou nezbytná pro zajištění řádného výběru daně a předcházení zneužití daňového režimu.

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že podle 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 v relevantním zdaňovacím 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.

[45] 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](http://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 nutno 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 sice lze dovodit, že podle zákonodárce byla úprava, která požadovala osvobození lihu od spotřební daně teprve v okamžiku jeho skutečného použití v souladu s osvobozeným účelem podle směrnice 92/83/EHS, podle závěrů rozsudku ve věci *Quadrant* rozporná s právem EU (správnost tohoto názoru však není zcela zjevná, neboť Soudní dvůr EU se touto otázkou teprve bude zabývat – v podrobnostech srov. shora uvedené usnesení NSS č. j. 1 Afs 75/2023-84), naopak z ní však nevyplývá, 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.

[46] 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 správního spisu, kterým se dokazování v zásadě neprovádí, jednalo se 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 stěžovatelky ohledně „*vypořádání spotřební daně při vývozu aromat do jiných členských států*“ a o reakci žalovaného na tento dotaz).

## 5. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

### 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

pokračování

5 Afs 32/2024 - 63

JUDr. Viktor  
Kučera  
předseda senátu