



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **AROCO, spol. s r.o.**, se sídlem Spojovací 798/31, Vysočany, Praha 9, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2020, č. j. 42745/2020-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2024, č. j. 5 Af 32/2020-95,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- I. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 2018, č. j. 276381/2018-510000-32.2 (dále jen „dodatečný platební výměr“), spotřební daň z lihu za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 10.545 Kč.

[2] K doměření spotřební daně správce daně přistoupil, neboť zjistil, že žalobkyně na základě dokladu o prodeji ze dne 29. 7. 2016, č. 23160188, prodala a zaslala odběrateli A+Z Rišňovský, Halász, s.r.o., se sídlem na Slovensku, aromatický líh, 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 červenec 2016. K výzvě správce daně stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání ke spotřební dani z lihu za toto zdaňovací období, ve kterém vyčíslila

spotřební daň ve výši 10.545 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 10.545 Kč neuznal.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) dílčím způsobem změnil dodatečný platební výměr (v zásadě se s ním ztotožnil, avšak ve výroku opravil zjevné chyby v psaní a terminologické nepřesnosti), žalobkyni doměřil za totožné zdaňovací období daň z lihu ve stejné výši jako správce daně, a stejně tak jí uplatněný nárok na vrácení daně oprávněným neshledal. Podle žalovaného nebylo možno na věc žalobkyně použít ani osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních. Podle daného ustanovení ve spojení s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních jej musí uplatnit uživatel. Uživatelem ve smyslu § 3 písm. i) téhož zákona [s účinností od 1. 1. 2017 se jedná o písm. j) – poznámka soudu] ale může být pouze osoba se sídlem na území České republiky.

II.

[4] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) jako nedůvodnou zamítl.

[5] Městský soud v napadeném rozsudku vycházel zejména ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2019-71, a z 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 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“), 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 se v této souvislosti zabýval též výkladem pojmu *uživatel* ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. Přisvědčil názoru správních orgánů, že tímto uživatelem musí být osoba se sídlem v České republice. To však nebyl případ stěžovatelčina odběratele sídlícího na Slovensku, tudíž osvobození od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních bylo vyloučeno. Podle městského soudu nelze ustanovení § 3 písm. i) téhož zákona definující pojem *uživatel* vykládat izolovaně od zbylé právní úpravy. Je nutno přihlídnout k účelu směrnice 92/83/EHS, podle které jsou členské státy Evropské unie povinny zajistit vybrání spotřební daně. Pro naplnění smyslu a účelu této směrnice je proto 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. Správnosti tohoto výkladu zastávaného správními orgány 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 podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních pouze na ty uživatele, kterými jsou subjekty působící na území České republiky je v souladu se směrnicí 92/83/EHS, neboť má za účel zabránění daňovým únikům, vyhnutí se spotřební dani nebo zneužití daňového režimu. Pouze u osob sídlících na území České republiky

pokračování

mohou příslušné správní orgány České republiky ověřit, že byla lihová aromata skutečně použita pro výrobu potravin či nealkoholických nápojů.

III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka zpochybňuje 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 nekriticky vychází ze zmíněných rozsudků č. j. 31 Af 47/2019-71 a č. j. 7 Afs 204/2020-35, které však nemohly zohlednit závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále již jen „SDEU“) ze dne 22. 12. 2022, ve věci C-332/21, *Quadrant Amroq Beverages SRL* (dále jen „rozsudek ve věci *Quadrant*“). Tento rozsudek SDEU přitom názory vyslovené Krajským soudem v Brně a Nejvyšším správním soudem ve zmíněných 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 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 SDEU v rozsudku ve věci *Quadrant*. Z tohoto rozsudku navíc vyplývá, že riziko zneužití aromat je téměř nulové.

[10] Závěry uvedeného rozsudku SDEU 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 podle stěžovatelky odpovídá i novela zákona o spotřebních daních, která má být účinná od 1. 1. 2025. Z důvodové zprávy k této novele zákona vyplývá, že v reakci na rozsudek ve věci *Quadrant* a zmíněný 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 spotřební daně z lihu 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 od spotřební daně na líh obsažený v aromatech v případě jejich prodeje do jiného členského státu subjektu, který beze zbytku naplňuje definici uživatele.

[12] Stěžovatelka proto shrnuje, že v jejím případě nemělo dojít při dodání předmětných aromat do jiného členského státu k postupu podle § 14 zákona o spotřebních daních spočívajícímu v její povinnosti nejprve odvést v České republice příslušnou spotřební daň a teprve následně žádat o její vratku, ale měla být osvobozena od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních 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 opřenou o rozsudek ve věci *Quadrant* a městský soud se s touto argumentací nijak nevyřadil. V tom stěžovatelka spatřuje jeho nepřezkoumatelnost.

IV.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Poukazuje na to, že stěžovatelkou zmiňovaný dokument Výboru pro spotřební daně není závazným předpisem. Osvobození lihu od spotřební 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 jeho zákonem stanovené užití na daňovém území České republiky. Hodlala-li stěžovatelka lihová aroma 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 nepoužijí kvůli podstatným odlišnostem, které tento rozsudek oproti nyní řešené věci vykazuje. Žalovaný dodává, že byť si je vědom navrhované novely zákona o spotřebních daních (žalovaný, stejně jako i stěžovatelka učinili svá vyjádření k této novele ještě před 1. 1. 2025, kdy nabyla účinnosti - poznámka soudu), ta na nynější případ nedopadá, neboť na něj je třeba použít zákon o spotřebních daních ve znění účinném ve zdaňovacím období červenec 2016.

[15] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zpochybňuje názor žalovaného, že příslušné správní orgány České republiky nejsou schopny provádět kontrolu výrobků, které opustí území České republiky. Poukazuje na to, že je lze kontrolovat například prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání. Využití osvobození od daně je ostatně seznatelné i z prohlášení uživatele (k prokázání tohoto tvrzení stěžovatelka navrhuje provedení důkazu daňovým dokladem č. 23170150 ze dne 28. 6. 2017 vystaveným odběrateli A + Z Řišňovský, Halász, s.r.o.). Podle stěžovatelky je též irelevantní, že jí uváděná novela zákona o spotřebních daních dosud není účinná, neboť z její důvodové zprávy vyplývá, že sám zákonodárce úpravu, kterou žalovaný v jejím případě aplikoval, považoval za rozpornou se směrnici 92/83/EHS.

V.

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

[17] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje mimo jiné kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Konkrétní kasační námitky podřaditelné pod uvedený kasační důvod však nevznáší. Úkolem Nejvyššího správního soudu přitom není za stěžovatelku domýšlet její kasační námitky, které by pod tento kasační důvod spadaly. K vadám, které by bylo možno posoudit jako nedostatky naplňující uvedený kasační důvod, současně není Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (viz § 109 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že se více tímto kasačním důvodem nezabýval.

[19] Jedná-li se o namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud se již této otázce ve své judikatuře 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, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). 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 např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130).

[20] Napadený rozsudek zmíněnými nedostatky netrpí, neboť se jedná se rozhodnutí srozumitelné i dostatečně odůvodněné. Je z něj patrné, proč městský soud nepovažoval žalobní argumentaci za důvodnou. I když výslovně nereaguje na stěžovatelčinu argumentaci rozsudkem ve věci *Quadrant*, je z něj ovšem patrné, proč považoval českou právní úpravu za souladnou s právem Evropské unie, a předestřel ucelený názor, z něhož je zřejmé, proč stěžovatelce v její argumentaci nepřisvědčil. Ačkoliv tedy městský soud na žalobní body a v nich uplatněné námitky zřejmě odpověděl jiným způsobem, než by si stěžovatelka představovala, nejedná se i vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů či dokonce pro nesrozumitelnost. Ostatně stěžovatelka se závěry městského soudu obsaženými v napadeném rozsudku v kasační stížnosti obsáhle polemizuje, což by nebylo možné, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy v daném případě nebyl naplněn.

[21] Nejvyšší správní soud se tudíž může věnovat námitkám spadajícím pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy posoudit, zda městský soud dospěl v napadeném rozsudku ke správným právním závěrům.

[22] Stěžovatelkou nastolená stěžejní sporná právní otázka se týká posouzení souladnosti v jejím případě použité právní úpravy (a jejího výkladu) s právem Evropské unie. Stěžovatelka považuje za rozporné s právem Evropské unie, že podle české právní úpravy nejsou lihová aromata při prodeji do jiného členského státu osvobozena od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, ale daňový subjekt musí nejprve spotřební daň odvést a následně požádat o její vrácení. Dovolává se čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, podle níž *členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.*

[23] Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že se stejnými otázkami, jež mají být řešeny i v nynější věci, již zabýval v případech stejných účastníků a na půdorysu obdobného skutkového a právního stavu jako je ten nyní posuzovaný (pouze za jiná zdaňovací období) v rozsudcích pátého senátu ze dne 16. 1. 2025, č. j. 5 Afs 30/2024-53, č. j. 5 Afs 31/2024-55 a č. j. 5 Afs 32/2024-57. Jelikož se závěry vylovenými v uvedených rozsudcích se čtvrtý senát zcela ztotožňuje a ty jsou plně použitelné i v nyní projednávané věci, a čtvrtý senát z nich v dalším vychází; neshledává důvod se od nich odchýlit.

[24] Nejvyšší správní soud považuje ve shodě s výše zmíněnými rozsudky pátého senátu před dále uvedeným poukázat na to, že směrnice 92/83/EHS ukládá členským státům povinnost výrobky, na něž se vztahuje, osvobodit. Česká verze směrnice, obsahující slova „*členské státy mohou osvobodit*“ je tudíž z tohoto pohledu nepřesná (srov. rozsudek SDEU ze dne 19. 4. 2007, ve věci C-63/06, *UAB Profisa*). To však nikterak více neovlivňuje závěry dále uvedené.

[25] Osvobození od spotřební daně v obecné rovině upravuje § 11 zákona o spotřebních daních, jeho uplatnění pak upravuje § 12 téhož zákona. Tento zákon však také obsahuje speciální úpravu týkající se osvobození od daně z lihu. Podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních 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, *uživatel musí uplatnit u plátce písemně osvobození lihu od daně, na které se vztahuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i), nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem nebo u celního úřadu při podání písemného celního prohlášení, je-li dovážený líh navržen k propuštění do režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navrácení.* (důraz přidán soudem).

[26] Pojem *uživatel* je definován v § 3 odst. 1 písm. i) relevantního znění zákona o spotřebních daních, podle kterého je *uživatелеm 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.*

pokračování

[27] S ohledem na dikci shora citovaných ustanovení dospěl nejprve žalovaný a poté ve shodě s ním i městský soud k závěru, že jednak si osvobození od spotřební daně z lihu nemůže nárokovat žádný jiný subjekt než právě uživatel a tímto uživatelem může být pouze subjekt sídlící v České republice. Žalovaný též v 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. Stěžovatelka tedy podle české právní úpravy měla možnost uplatnit osvobození od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních v případě, že by bylo zboží (lihová aromata) prodáno konečnému uživateli v České republice. Při jeho prodeji do zahraničí pak mohla využít institutu podmíněného osvobození od daně v případě zboží, které nebylo propuštěno do volného oběhu na území České republiky. Ve stěžovatelčině případě však předmětná lihová aromata byla propuštěna do volného oběhu na území České republiky, stěžovatelce tudíž nezbyla jiná možnost, než při prodeji tohoto zboží do zahraničí příslušnou spotřební daň nejprve odvést a teprve následně požadovat její vrácení. Právní úprava v zákoně o spotřebních daních obsahuje tyto postupy kvůli tomu, aby byla zajištěna možnost efektivní kontroly plnění účelu osvobození. Je nepochybné, že mimo území České republiky české správní orgány dodržování účelu osvobození kontrolovat nemohou.

[28] Stěžovatelka namítá, že taková úprava je v rozporu s právem Evropské unie. Rozhodné je podle ní pouze to, 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 výše citovaného čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS.

[29] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nemůže nezmínit to, že v jiné stěžovatelčině věci předložil usnesením ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 Afs 75/2023-84, SDEU k posouzení následující předběžné otázky: I) zda (zjednodušeně řečeno) je s právem Evropské unie 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 má pro osvobození postačovat již jen určení zboží k takovému použití), a II) zda může členský stát umožnit uplatnit osvobození od spotřební 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] S ohledem na právě uvedené tudíž Nejvyšší správní soud vážil, zda je třeba v nyní posuzované věci s ohledem na položené předběžné otázky přerušit podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. toto řízení do doby, než o nich rozhodne SDEU. Pro dále uvedené však dospěl k závěru, že takový postup v daném případě není třeba.

[31] Na první pohled je zřejmé, že odpověď na položenou předběžnou otázku II) na nyní posuzovanou věc vliv mít nemůže. K odeprání osvobození od daně v právě řešeném případě nedošlo z důvodu, že v prodejním řetězci vystupovalo více subjektů, které by nárokovaly osvobození od daně.

[32] 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 Evropské unie 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 k tomu dodává, 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 lze odkázat na shora uvedené usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 75/2023-84). Právě proto, že zodpovězení uvedené otázky není pro posouzení nyní řešené věci nezbytné, jak Nejvyšší správní soud dále vyloží, nebylo třeba řízení v daném případě přerušit.

[33] Stěžovatelka tvrdí, že k osvobození od spotřební 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. Byť není pochyb o tom, že stěžovatelka nemohla uplatnit osvobození od uvedené daně podle posledně zmíněného ustanovení proto, že zboží prodala do jiného členského státu, přesto v posuzované věci k osvobození od daně dojít mohlo. Bylo by tomu tak při splnění podmínek vyplývajících z § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Podle směrnice 92/83/EHS totiž může být osvobození od daně uskutečněno formou vrácení zaplacené daně, jak lze dovodit z předposledního odstavce odůvodnění této směrnice nebo též z jejího čl. 27 odst. 6, podle kterého *členské státy mohou uplatňovat osvobození od daně formou vrácení již odvedené spotřební daně*.

[34] Pokud tedy v daném případě stěžovatelkou na Slovensko dodávaná lihová aromata nebyla osvobozena od spotřební daně, stalo se tak jen kvůli tomu, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění tohoto osvobození formou vrácení dříve zaplacené daně, nikoliv kvůli tomu, že by česká právní úprava osvobození od této daně v jejím případě vůbec neumožňovala. Právě v uvedené skutečnosti spatřuje Nejvyšší správní soud zásadní rozdíl oproti věci sp. zn. 1 Afs 75/2023, v níž byla položena předběžná otázka. V ní je totiž rozhodné, zda ve světle unijního práva obtojí 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. Naproti tomu 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 podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních (viz jeho znění dále v odst. [38]). Jedná se totiž o zboží, které bylo uvedeno do volného oběhu na daňovém území České republiky a dodáno do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko. Uvedené ustanovení zákona o spotřebních daních sice stanoví vícero podmínek, za kterých vzniká nárok na vrácení daně, nevyžaduje však podmínku skutečného použití zboží k osvobozenému účelu k tomu, aby bylo dodávané zboží od spotřební daně osvobozeno.

[35] Nutno podotknout, že pokud SDEU v rozsudku ve věci *Quadrant* uvedl, že má být lihové aroma osvobozeno od daně v okamžiku jeho výroby nebo dovozu, nijak nevyločil možnost jeho osvobození formou vrácení daně podle výše citovaného čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83/EHS. Jak totiž v tomto rozsudku upozornil, cílem, který sledují osvobození stanovená směrnicí 92/83/EHS, je zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích. 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. To by vedlo

pokračování

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 spotřební daně na alkohol používaný k výrobě přísad pro přípravu nealkoholických nápojů s obsahem alkoholu nepřesahujícím 1,2 % objemových (srov. body 47 až 49 odůvodnění rozsudku ve věci *Quadrant*). Je tedy zřejmé, že SDEU hodlal v rozsudku ve věci *Quadrant* předejít výkladu, který by vedl k osvobození lihu – meziprojektu pouze v určité fázi výroby. Jeho cílem naopak zjevně nebylo vyloučit aplikaci čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83/EHS.

[36] Stěžovatelce tudíž nelze přisvědčit v její dílčí úvaze, kterou podporuje svoji stížnostní argumentaci, totiž že česká právní úprava v rozporu se směrnicí 92/83/EHS v rozhodné době umožňovala uplatnit osvobození od daně pouze při prodeji lihových aromat osobám sídlícím na území České republiky. Otázkou zůstává pouze to, zda jsou podmínky pro uplatnění osvobození od daně stanovené zákonem o spotřebních daních souladné s právem Evropské unie.

[37] Podle judikatury SDEU 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 Culinaire Ltd*, bod 52).

[38] Podmínky vrácení daně podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních jsou stanoveny tak, že *plátcí, 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.*

[39] Uvedené podmínky je pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení daně nutno splnit kumulativně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 290/2020-57, bod [11]). Smyslem této právní 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 [srov. písm. e) bod 3. výše citovaného ustanovení] či v něm byla spotřební daň odvedena [srov. písm. e) bod 1. výše citovaného ustanovení]. Tímto mechanismem má být zajištěno, aby nedošlo k tomu, že za zboží osvobozené od daně v konečném výsledku nebyla zaplacená spotřební daň v žádném státě (buť byla v České republice 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 České republice. 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.

[40] 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 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“)]. Jedná se ostatně o daň ze spotřeby [obdobně viz 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).

[41] V souladu s touto myšlenkou je nutno vykládat rovněž pojem *uživatele* ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních (viz jeho citace výše), 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 tohoto *uživatele* pouze, pokud má dojít k použití výrobků na území České republiky. Jen stěží lze připustit, že by měly správní orgány České republiky vymáhat dodržování povinností po uživatelích, kteří sídlí a používají výrobky na území jiného členského státu, jako by 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

pokračování

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).

[42] S ohledem na právě uvedené nebylo v dané věci třeba provádět důkaz daňovým dokladem č. 23170150, kterým stěžovatelka hodlala prokázat, že z něj lze seznat vůli využít osvobození od spotřební 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.

[43] Nastavení podmínek osvobození od spotřební 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. Byť v tuto chvíli sice není s ohledem na předběžnou otázku předloženou prvním senátem zdejšího soudu jasné, zda členské státy mají kontrolovat skutečné použití lihových aromat za osvobozeným účelem, či pouze jejich určení k osvobozenému účelu, v obou případech však jistou formu kontroly státy zachovávat mohou.

[44] 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 pojetí vychází žalovaný a městský soud. I pokud by ovšem pro osvobození lihových aromat od spotřební daně postačovalo již jen jejich určení k osvobozenému účelu, může stát jejich pohyb sledovat a kontrolovat jejich použití. 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).

[45] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že podle rozsudku ve věci *Quadrant* je riziko zneužití lihových aromat prakticky nulové. Zneužívání představuje skutkovou otázku, na kterou SDEU odpovídat nehodlal, což v tomto rozsudku také výslovně uvedl. V jeho bodech 65. až 68. pouze odkázal na názor Výboru pro spotřební daně uvedený v dokumentu CED č. 364 rev. 1 ze dne 22. 1. 2003, který shrnul tak, že „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 SDEU upozornil, že tyto úvahy mohou zpochybnit existenci rizika přeměny přísad na alkoholické nápoje určené ke spotřebě, nicméně posouzení otázky rizika zneužití přísad ponechal na předkládajícím soudu.

[46] I pokud Nejvyšší správní soud pomine, že výše zmíněný dokument CED 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 SDEU v rozsudku ve věci *Quadrant* v reakci na argumentaci vlády členského státu, jehož soud předběžnou otázku předložil (obdobně srov. výše uvedené usnesení Nejvyššího správního soudu 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 Nejvyššího správního soudu) pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i ve shora zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 204/2020-35.

[47] Nadto samotná nákladnost extrahování lihu z lihových aromat nepostačuje k závěru, že u daného výrobku nemůže dojít ke zneužití daňového režimu. Jak totiž uvedl SDEU 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, „*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, pouze 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.*“ (důraz přidán soudem).

[48] Podle 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, které jsou nezbytné pro zajištění řádného výběru daně a předcházení zneužití daňového režimu.

[49] Jak již uvedeno, stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje také na (v době jejího vyjádření) připravovanou novelu zákona o spotřebních daních (od 1. 1. 2025 se jedná o platný a účinný zákon č. 462/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony), podle kterého 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 k této argumentaci dodává, že stěžovatelčin případ je třeba posuzovat podle právní úpravy účinné v relevantním zdaňovacím období, kterým zde byl červenec 2016. Rozhodne-li se zákonodárce později přistoupit k jiné právní 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.

[50] Výše uvedené závěry, k nimž v této věci Nejvyšší správní soud dospěl, nejsou podle jeho přesvědčení ani v příkrém rozporu s vůlí zákonodárce, jak je zachycena v důvodové

pokračování

zprávě k zákonu č. 462/2024 Sb., na niž stěžovatelka také poukazuje {srov. 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 nutno přijmout bezpodmínečně –pozn. Nejvyššího správního soudu). 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 České republice složité. Je-li však takový postup složitý, neznamená to, že se stěžovatelka nemusela řídit právní úpravou, která jej v rozhodné době stanovila. Z důvodové zprávy sice lze také 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, a podle závěrů rozsudku ve věci *Quadrant* rozporná s právem Evropské unie (správnost tohoto názoru však není zcela zjevná, neboť SDEU se touto otázkou teprve bude zabývat – blíže opět viz výše zmíněné usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 75/2023-84). Současné však z této důvodové zprávy 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 České republice osvobozeny formou vrácení již odvedené daně.

[51] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že nepřehlédl stěžovatelčiny návrhy na provedení důkazů obsažené v kasační stížnosti a v replice k vyjádření žalovaného. Jednalo se však buď o listiny, jež byly obsahem správního spisu, kterým se dokazování neprovádí, nebo o podání (žaloba a její doplnění, vyjádření žalovaného k žalobě), která jsou obsahem soudního spisu (a také se jimi důkaz neprovádí) či důkazy, které se netýkaly žádné kasační námitky (dotaz stěžovatelky ohledně vypořádání spotřební daně při vývozu aromat do jiných členských států ze dne 13. 8. 2013 a reakce žalovaného ze dne 6. 1. 2024). Provedení těchto důkazů tudíž bylo nadbytečné. Konečně k důkaznímu návrhu daňovým dokladem č. 23170150 se Nejvyšší správní soud vyjádřil již výše.

[52] Nejvyšší správní soud shrnuje, že městský soud dospěl v napadeném rozsudku ke správným právním závěrům, pokud dovodil, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto taktéž nebyl naplněn.

VI.

[53] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[54] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, přestože byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

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

V Brně dne 17. dubna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu