ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **SG spol. s r. o.,** se sídlem Čepkovská 1792, Zlín, zastoupena JUDr. Ivanou Santariusovou, advokátkou se sídlem Stodolní 3/1293, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 31 Af 47/2018-185,

takto:

I. V řízení **se pokračuje.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 31 Af 47/2018-185, **se zrušuje.**

III. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 17. 4. 2018, č. j. 13310-2/2018-900000-314 a ze dne 17. 4. 2018, č. j. 13310-3/2018-900000-314, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **39 798 Kč** k rukám její zástupkyně JUDr. Ivany Santariusové, advokátky, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl po provedeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že se žalobkyně stala plátcem spotřební daně z lihu, neboť použila lihová aromata zakoupená v režimu volného oběhu s osvobozením od daně v rozporu s účelem stanoveným zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 12. 2. 2023 (dále jen „zákon“). Namísto toho, aby použila lihová aromata k účelu uvedenému v § 71 odst. 1 písm. c) zákona, je totiž prodala dalším odběratelům. Zákon přitom další prodej lihu osvobozeného od daně neumožňuje. Okamžikem prodeje, tedy použitím v rozporu se zákonem, vznikla žalobkyni povinnost přiznat a zaplatit daň z lihu a zaregistrovat se jako plátce spotřební daně. Správce daně proto žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 71480/2017-640000-31, spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2016. Současně jí platebním výměrem z téhož dne (č. j. 71481/2017-640000-31) uložil povinnost zaplatit pokutu za nepodání daňového přiznání.

[2] Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 4. 2018, č. j. 13310-2/2018-900000-314, změnil výrok platebního výměru na daň tak, že opravil ustanovení zákona, podle nichž se žalobkyně stala plátcem daně a vznikla jí povinnost přiznat a zaplatit daň. Současně rozhodnutím z téhož dne č. j. 13310-3/2018-900000-314, změnil výrok platebního výměru na pokutu, její výši ponechal.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 27. 5. 2020, č. j. 31 Af 47/2018-70, zamítl. Konstatoval, že dle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále též „směrnice o spotřebních daních“) i § 71 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 3 písm. i) zákona lze lihová aromata při zachování osvobození od spotřební daně použít pouze za účelem „ochucení“ nealkoholických nápojů či potravin. Tedy nikoliv k přeprodeji daných látek. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že je žalobkyni kladena k tíži změna názoru správce daně na danou problematiku.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020-35, vyhověl, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že neobstojí důvody, pro které krajský soud neprovedl dokazování navrhovanými protokoly z místních šetření z let 2009, 2012, 2015 a 2017. Těmi se žalobkyně snažila prokázat správní praxi celních orgánů v otázce uplatňování osvobození od daně a s ní související legitimní očekávání. Současně však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám žalobkyně proti právnímu posouzení sporné otázky uplatňování osvobození od daně krajským soudem. Konstatoval, že osvobození dle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice o spotřebních daních je striktně vázáno na reálné využití lihových aromat, nikoli pouze na určení účelu využití, pročež je pro využití osvobození od spotřební daně v tomto případě nezbytná znalost skutečného způsobu využití lihových aromat, a tudíž také účinná kontrola tohoto způsobu využití. Vnitrostátní právní úprava svazující uplatnění osvobození lihových aromat s jejich

bezprostředním použitím, které na druhou stranu prakticky vylučuje uplatnění osvobození v případě prostého přeprodeje lihových aromat mezi podnikateli (jemuž se žalobkyně věnuje), přitom představuje přiměřenou podmínku, která je nezbytná pro zajištění řádného výběru daně.

[5] Krajský soud následně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu opět zamítl. Konstatoval, že nemohl vyhovět námitkám žalobkyně směřujícím proti závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, neboť ten nebyl v mezidobí překonán judikaturou vyšších soudů. Dle krajského soudu jej nezpochybnil ani rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 12. 2022, *Quadrant Amroq Beverages*, C-332/21. Dále se krajský soud dle pokynu kasačního soudu zabýval navrženými důkazními prostředky a dospěl k tomu, že žádný z protokolů z místních šetření neměl potenciál založit legitimní očekávání žalobkyně v osvobození od daně ve smyslu podané žaloby. V žádném z nich totiž nedocházelo k autoritativnímu posouzení předmětné otázky.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Poukazuje v ní především na možnost prolomení závazného právního názoru vysloveného v dřívějším rozsudku za situace, kdy byl tento názor překonán pozdějším rozsudkem vyšší instance. Právě k tomu mělo podle stěžovatelky dojít, a to vydáním rozsudku SDEU ve věci C-332/21, který vyvrací výklad správních orgánů i soudů, že je osvobození od daně striktně vázáno na reálné využití lihových aromat. Z rozsudku vyplývá, že osvobození od daně je vázáno na určení účelu využití aromat, což koresponduje úpravě v § 71 odst. 1 písm. c) zákona. SDEU totiž vyložil pojem „konečné použití“ tak, že osvobození od daně je nutno aplikovat nejen na líh, který se používá pro výrobu přísad, ale i na líh, který je v přísadách již obsažen, aniž by byly tyto přísady současně spotřebovány. Lihová aromata jsou tedy osvobozena od spotřební daně i v případě jejich přeprodeje. Stěžovatelka se proto na základě eurokonformního výkladu dovolává překonání závazného právního názoru vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Vymezuje se také proti dalším dílčím závěrům krajského soudu a vytýká mu, že bagatelizoval význam protokolů z místních šetření.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především souhlasí s krajským soudem, že nedošlo ke změně judikatury, která by měla za následek prolomení závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost je proto podle něj nepřípustná.

IV.

[8] Usnesením ze dne 19. 12. 2024, č. j. 7 Afs 78/2023-36, Nejvyšší správní soud přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. řízení v této věci. Důvodem pro tento postup byla skutečnost, že první senát tohoto soudu předložil Soudnímu dvoru Evropské unie usnesením ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 Afs 75/2023-84, předběžné otázky týkající se slučitelnosti české právní úpravy podmínek osvobození lihových aromat od spotřební daně z lihu se směrnicí o spotřebních daních a výkladu pojmu *konečné užití* lihu. Konkrétně se první senát tázal na to, zda:

1. Je podmínění osvobození přísad (lihových aromat spadajících pod KN 330210) tím, že tato aromata byla prokazatelně užita k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, a nikoli pouze k tomuto účelu určena, slučitelné s povinností členského státu uplatňovat osvobození od daně stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů?

2. Je členský stát podle čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS oprávněn stanovit podmínky pro uplatnění osvobození od daně za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, pokud tyto podmínky znamenají, že osvobození se může domáhat pouze první osoba, která aromata nabyla při jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně a sama prokazatelně aromata užila k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových?

[9] Řízení o těchto předběžných otázkách bylo vedeno pod sp. zn. T-614/24 a Tribunál o nich rozhodl rozsudkem ze dne 22. 10. 2025. V citovaném rozsudku uvedl, že čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice o spotřebních daních musí být vykládán v tom smyslu, že „*brání vnitrostátní právní úpravě, jež podmiňuje osvobození lihu, který je obsažen v aromatech spadajících do položky 3302 10 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015, od spotřební daně tím, že tato aromata byla prokazatelně užita k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, a nikoli tím, že jsou k tomuto účelu určena*.“

[10] Vzhledem k tomu, že Tribunál již zodpověděl předložené předběžné otázky, odpadla překážka řízení. Soud tedy i bez návrhu vyslovil, že se v řízení o kasační stížnosti pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

[11] Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem jeho napadení a uplatněnými důvody kasační stížnosti.

[12] Kasační soud připomíná, že krajský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, co jeho původní rozsudek v této věci Nejvyšší správní soud zrušil.

[13] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně nezabýval věcí, ke které již jednou svůj právní názor vyslovil, a to za předpokladu, že se krajský soud tímto názorem řídil. Ostatně vysloveným právním názorem je v řízení o opakované kasační stížnosti vázán i sám Nejvyšší správní soud, což vylučuje možnost, aby jej k nové kasační stížnosti změnil (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[14] Posledně uvedené usnesení rozšířeného senátu však připouští, že může nastat průlom do vázanosti předchozím závěrem, mimo jiné „*při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvážil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně, že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s.*“

[15] Jak bylo uvedeno výše, v mezidobí po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 204/2020-35 vydal Tribunál rozsudek ve věci T-614/24. V uvedeném rozsudku se vyslovil k právní otázce, která je podstatou sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným v souzené věci. Přitom jednoznačně a zcela popřel nosný závěr, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.

[16] Soudu je z úřední činnosti známo, že tento závěr akceptoval i žalovaný. Ve vyjádření ze dne 11. 11. 2025, které zaslal ke sp. zn. 1 Afs 75/2023, uvedl, že: „*SDEU rozhodl ve prospěch žalobce tak, že není nutné prokazovat skutečné použití aromat při výrobě potravin nebo nealkoholických nápojů. Stačí, že jsou určena k tomuto účelu. To znamená, že pokud Směrnice stanoví, že pokud je líh používán k výrobě přísad (např. aromat) určených pro potraviny nebo nealkoholické nápoje, má být osvobozen od spotřební daně. Česká právní úprava zákona o spotřebních daních toto vykládala přísněji, když zákon požadoval, aby se prokázalo, že aromata skutečně byla použita ve výrobcích s méně než 1,2 % alkoholu. SDEU došel k závěru, že takový požadavek je v rozporu s evropským právem. SDEU tedy rozhodl, že osvobození od spotřební daně na líh v aromatech závisí na jejich určení, nikoli na skutečném použití a Česká republika tedy nesmí podmínit osvobození tím, že daňový subjekt prokáže, jak přesně bylo aroma použito.*“

[17] Kasační stížnost je pro výše uvedené nejen přípustná, ale i důvodná.

[18] Podstatou sporu v souzené věci byla právě otázka, zda může být osvobození od spotřební daně z lihu obsaženého v lihových aromatech určených pro výrobu (ochucování) potravin nebo nealkoholických nápojů podmíněno tím, že tato aromata byla k tomuto účelu skutečně použita. Tribunál však jednoznačně uzavřel, že takové požadavky právní úpravy brání cíli č. l. 27 odst. 1 písm. e) směrnice o spotřebních daních. Postačí, že jsou aromata k takovému účelu určena, neboť podle Tribunálu: „*Výklad, který podmiňuje osvobození lihu obsaženého v aromatech od spotřební daně skutečným konečným použitím těchto aromat k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, může přitom ohrozit cíl spočívající ve vyloučení dopadu spotřebních daní u lihu jako meziproduktu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích. Potud, pokud jsou aromata určená k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, prodávána osobám, které je následně přeprodávají těm, kdo je používají k takové výrobě, podléhal by totiž líh obsažený v těchto aromatech spotřební dani, přestože jsou tato aromata skutečně k takové výrobě použita*.“ Nejvyšší správní soud odkazuje v podrobnostech na citovaný rozsudek Tribunálu.

[19] Jelikož žalovaný i krajský soud založili svá rozhodnutí na opačném právním názoru, tedy na tom, že osvobození od daně je omezeno pouze na případy, kdy jsou lihová aromata k zákonem stanovenému účelu (výroba potravin nebo nealkoholických nápojů) nejen určena, ale i použita, je kasační stížnost důvodná. S ohledem na tento závěr pak není důvod

zabývat se podrobněji dalšími kasačními námitkami stěžovatelky, neboť tyto námitky v podstatě pouze rozvíjí či navazují na ústřední myšlenku, kterou Tribunál výše citovaným rozsudkem jasně vyřešil. Bezpředmětnou se stala také otázka, zda protokoly z místních šetření založily legitimní očekávání stěžovatelky v zavedenou správní praxi.

[20] Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 4 s. ř. s. zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť již v řízení před krajským soudem byl důvod pro tento postup. Žalovaný bude v dalším řízení vázán právním názorem kasačního soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], resp. Tribunálu. Nebude proto podmiňovat uplatnění osvobození od spotřební daně z lihu požadavkem prokázat, že lihová aromata byla skutečně použita ve výrobcích s méně než 1,2 % alkoholu.

[21] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.

[22] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., který se v řízení o kasační stížnosti uplatní na základě § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[23] Žalovaný nebyl ve věci úspěšný, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti. Procesně úspěšná byla naopak stěžovatelka, která zaplatila soudní poplatek za žalobu ve výši 2 x 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč (položka 19 přílohy k zákonu o soudních poplatcích). V řízeních před oběma soudy byla stěžovatelka zastoupena advokátkou (resp. daňovým poradcem), kteří za ni v obou řízeních před krajským soudem učinili celkem pět úkonů právní služby, a sice převzetí a příprava právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], sepis žaloby, repliky a vyjádření po zrušujícím rozsudku [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. V řízeních před Nejvyšším správním soudem učinila advokátka dva úkony právní služby, a to vždy sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy učinila sedm úkonů právní služby, přičemž za jeden úkon jí náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupci stěžovatelky jsou plátci DPH, patří k nákladům řízení také náhrada této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše náhrady nákladů řízení přiznaná stěžovatelce tak činí 39 798 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupkyně stěžovatelky v přiměřené lhůtě 30 dnů.

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

pokračování

V Brně dne 4. prosince 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu