



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2019, čj. 14336-2/2019-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, čj. 31 Af 47/2019-166,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 31 Af 47/2019-166, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2019, čj. 14336-2/2019-900000-314, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **45 026 Kč** k rukám její zástupkyně JUDr. Ivany Santariusové, advokátky, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (správce daně) provedl u žalobkyně místní šetření, aby ověřil oprávněnost osvobození lihových aromat od spotřební daně. Vyzval žalobkyni, aby za zdaňovací období říjen 2014 až říjen 2017 (s výjimkou června 2016, o kterém bylo rozhodnuto v jiném řízení) podala daňová tvrzení ke spotřební dani z lihu. Žalobkyně uvedená tvrzení podala, avšak uvedla v nich nulovou výši daně. Správce daně následně zahájil

u žalobkyně daňovou kontrolu, na základě níž dospěl k závěru, že přeprodávala lihová aromata (která sama již koupila hotová) v nezměněném stavu dalším odběratelům, aniž by je sama použila, a aniž by se jednalo o konečné spotřebitele.

[2] Podle správce daně žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (ve znění účinném do 12. 2. 2023), neboť použila lihová aromata zakoupená v režimu volného oběhu s osvobozením od daně v rozporu se zákonem stanoveným účelem. Zákon totiž neumožňuje další prodej lihu osvobozeného od daně a lihová aromata osvobozená od daně měla za zákonem stanoveným účelem použít žalobkyně jako první kupující. Okamžikem prodeje, tedy použitím v rozporu se zákonem o spotřebních daních, vznikla žalobkyni povinnost přiznat a zaplatit daň z lihu a zaregistrovat se jako plátce spotřební daně.

[3] Správce daně žalobkyni vyměřil spotřební daň z lihu, a to za období od ledna 2015 do března 2017. Učinil tak dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 1. 2019 čj. 3856/2019-640000-31 (za zdaňovací období leden 2015 ve výši 23 085 Kč), čj. 3862/2019-640000-31 (za zdaňovací období únor 2015 ve výši 25 365 Kč), čj. 3868/2019-640000-31 (za zdaňovací období březen 2015 ve výši 37 335 Kč), čj. 3875/2019-640000-31 (za zdaňovací období duben 2015 ve výši 31 920 Kč), čj. 3878/2019-640000-31 (za zdaňovací období květen 2015 ve výši 50 445 Kč), čj. 3886/2019-640000-31 (za zdaňovací období červen 2015 ve výši 76 950 Kč), čj. 3894/2019-640000-31 (za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 65 550 Kč), čj. 3899/2019-640000-31 (za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 58 710 Kč), čj. 3902/2019-640000-31 (za zdaňovací období září 2015 ve výši 57 570 Kč), čj. 3905/2019-640000-31 (za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 80 085 Kč), čj. 3909/2019-640000-31 (za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 32 490 Kč), čj. 3912/2019-640000-31 (za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 28 785 Kč), čj. 3919/2019-640000-31 (za zdaňovací období leden 2016 ve výši 27 930 Kč), čj. 3931/2019-640000-31 (za zdaňovací období únor 2016 ve výši 20 520 Kč), čj. 3933/2019-640000-31 (za zdaňovací období březen 2016 ve výši 25 365 Kč), čj. 3935/2019-640000-31 (za zdaňovací období duben 2016 ve výši 39 615 Kč), čj. 3954/2019-640000-31 (za zdaňovací období květen 2016 ve výši 54 435 Kč), čj. 3988/2019-640000-31 (za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 55 290 Kč), čj. 3996/2019-640000-31 (za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 72 105 Kč), čj. 4016/2019-640000-31 (za zdaňovací období září 2016 ve výši 76 950 Kč), čj. 4021/2019-640000-31 (za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 92 340 Kč), čj. 4067/2019-640000-31 (za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 48 165 Kč), čj. 4082/2019-640000-31 (za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 30 780 Kč), čj. 4084/2019-640000-31 (za zdaňovací období leden 2017 ve výši 9 405 Kč), čj. 4113/2019-640000-31 (za zdaňovací období únor 2017 ve výši 19 380 Kč) a čj. 4122/2019-640000-31 (za zdaňovací období březen 2017 ve výši 29 355 Kč). Platebními výměry z téhož dne správce daně současně žalobkyni uložil povinnost platit penále za jednotlivá uvedená zdaňovací období.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům (na spotřební daň i na penále) podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

## II. Předchozí průběh soudního řízení

pokračování

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 27. 5. 2020, čj. 31 Af 47/2019-71, zamítl. uzavřel, 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 o spotřebních daních lze lihová aromata při zachování osvobození od spotřební daně použít pouze za účelem „ochucení“ nealkoholických nápojů či potravin, tedy nikoliv k přeprodeji. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že je žalobkyni kladena k tíži změna názoru správce daně na danou problematiku.

[6] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost, které NSS rozsudkem ze dne 7. 10. 2022, čj. 8 Afs 106/2020-49, vyhověl a původní rozsudek krajského soudu zrušil. Vycházel přitom z rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2022, čj. 7 Afs 204/2020-35, který se týkal téměř identické věci týchž účastníků. Přisvědčil žalobkyni v tom, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou, které se dopustil tím, že neprovedl jako důkazy navrhované protokoly z místních šetření z let 2009, 2012, 2015 a 2017 (resp. že důvod, pro který navržené důkazní prostředky neprovedl, nemůže obstát). Žalobkyně tvrdila, že správce daně v roce 2017 změnil svou dřívější praxi v otázce uplatňování osvobození od daně (uvedenými důkazními prostředky se snažila prokázat správnou praxi celních orgánů 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. Odkázal na rozsudek čj. 7 Afs 204/2020-35, podle něhož 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, protože 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, přitom představuje přiměřenou podmínku, která je nezbytná pro zajištění řádného výběru daně.

[7] 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 EU 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.

### III. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) opět kasační stížnost, a to s odkazem na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Poukazuje v ní především na možnost prolomení závazného právního názoru vysloveného v dřívějším rozsudku za situace, kdy byl překonán pozdějším rozsudkem vyšší instance. K tomu mělo dojít rozsudkem Soudního dvora EU 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. Soudní dvůr EU 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 přeprave. Stěžovatelka se proto na základě eurokonformního výkladu dovolává překonání závazného právního názoru vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku. Vymezuje se také proti nedostatkům odůvodnění napadeného rozsudku i dalším dílčím závěrům krajského soudu a vytyká mu zejména, že bagatelizoval význam protokolů z místních šetření.

[9] 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. Kasační stížnost je proto podle něj nepřijatelná.

[10] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka ještě replikou, v níž především uvedla, že zmíněným rozsudkem Soudního dvora EU nedošlo k obratu v posouzení dané otázky, neboť tento rozsudek vlastně potvrdil původní správní praxi a vyvrátil nově zavedený (a neeurokonformní) výklad žalovaného.

#### IV. Další procesní postup Nejvyššího správního soudu

[11] Usnesením ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 64/2023-75, Nejvyšší správní soud přerušil řízení v této věci, neboť první senát tohoto soudu předložil Soudnímu dvoru EU (usnesením ze dne 6. 11. 2024, čj. 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?*

[12] 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 tomto 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

pokračování

*(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.“*

[13] Vzhledem k tomu, že odpadla překážka řízení, rozhodl soud o jeho pokračování (usnesení ze dne 12. 11. 2025, čj. 8 Afs 64/2023-78) a současně vyzval účastníky, aby se případně k závěrům citovaného rozsudku vyjádřili. Této možnosti však žádný z účastníků nevyužil.

## V. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž je vázán rozsahem jeho napadení a uplatněnými důvody kasační stížnosti. I v nynějším řízení postupoval shodně jako v téměř identické věci týchž účastníků (viz rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2025, čj. 7 Afs 78/2023-40). Neshledal důvod se od závěrů vyslovených v odkazovaném rozsudku odchýlit.

[15] V nyní projednávané věci je tedy třeba také připomenout, že krajský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, co jeho původní rozsudek v této věci Nejvyšší správní soud zrušil. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná 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 kterým 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 NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[16] 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.“*

[17] Jak bylo uvedeno výše, v mezidobí po vydání zrušujícího rozsudku čj. 8 Afs 106/2020-49 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. Soudu je z úřední činnosti známo, že tento závěr akceptoval i žalovaný (viz rozsudek čj. 7 Afs 78/2023-40, bod 16).

[18] S ohledem na výše uvedené je nyní podaná kasační stížnost nejen přípustná, ale i důvodná.

[19] 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 čl. 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 meziprojektu, 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.

[20] 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.

## VI. Závěr a náklady řízení

[21] 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.

[22] 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.

[23] 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.

[24] Žalovaný nebyl ve věci úspěšný, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti. Úspěšná byla naopak stěžovatelka, která zaplatila soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. V řízeních před oběma soudy byla stěžovatelka zastoupena advokátkou (resp. daňovým poradcem),

pokračování

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 č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024], 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 čtyři úkony právní služby, a to vždy sepis kasační stížnosti a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy učinila devět 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 plátcí DPH, patří k nákladům řízení také náhrada této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše náhrady nákladů řízení přiznaná stěžovatelce tak činí 45 026 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.

V Brně 8. prosince 2025

Milan Podhrázký  
předseda senátu