



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Petra Pospíšila v právní věci žalobkyně: **AROCO, spol. s r.o.**, se sídlem Spojovací 798/31, Praha 9, zastoupena Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2021, č. j. 56253/2021-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 4. 2023, č. j. 11 Af 48/2021-74,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 4. 2023, č. j. 11 Af 48/2021-74, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 27. 10. 2021, č. j. 56253/2021-900000-314, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Marka Vojáčka, náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti ve výši 79 935 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně vyrábí z lihu látky určené k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin (u nichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových) [§ 71 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních] – v nyní posuzovaném případě se jedná

o spotřebitelská balení lihových aromat pod kódem kombinované nomenklatury 3302 10 o objemu 20 ml – a prodává je subjektům, které tato aromata jejich uživatelům dále přeproductávají.

[2] Základem sporu v nynější věci bylo zodpovězení otázky, zda zákonné omezení pro osvobození (§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních), jež vylučuje přeprodej lihu v látkách určených k aromatizaci jiným osobám než uživatelům [§ 3 písm. i) téhož zákona] je v souladu s unijním právem [čl. 46 odst. 1 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“)].

II. Řízení před městským soudem

[3] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly vydal dne 25. 5. 2021 celkem 18 platebních výměrů, kterými doměřil žalobkyni spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2016 až červen 2017 v celkové výši 736 155 Kč a související penále ve výši 147 231 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím nevyhověl podanému odvolání a všechna rozhodnutí potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou městský soud zamítl. Žalovaný i městský soud odmítli osvobodit aromata od daně z lihu, neboť je žalobkyně neprodala (koncovým) uživatelům ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, a proto pro jejich osvobození nebyly splněny podmínky. Z těchto podmínek také plyne, že osvobodit nelze ani aromata, která žalobkyně dodává do jiných členských států EU.

[5] Podle městského soudu by při uplatnění osvobození od spotřební daně i při přeprodeji aromat dalšímu uživateli vzniklo riziko, že je uživatel nevyužije způsobem, pro který byly tyto výrobky osvobozeny od daně z lihu. Podmínka omezující osvobození od daně z lihu pouze na uživatele zakotvená v zákoně o spotřebních daních je proto v souladu s cílem směrnice 92/83/EHS, neboť má za účel zabránění daňovým únikům, vyhnutí se dani nebo zneužití daňového režimu. Za užití výrobků pak nelze považovat další prodej výrobků, ale skutečně jeho koncové užití (přidání do nealkoholických nápojů a potravin). Odkázal se přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (rozsudky ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 204/2020 - 35, a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 8 Afs 106/2020 - 49).

[6] Městský soud se ani nedomnívá, že by podmínka zákazu dalšího prodeje byla omezujícím faktorem pro zajištění volného pohybu zboží po území EU, odkázal se přitom na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Princip volného pohybu zboží je naplněn právě směrnicí 92/83/EHS, která harmonizuje osvobození od daně s tím, že členským státům výslovně ve svém článku 27 odst. 1 umožňuje stanovit si pro takové osvobození vlastní podmínky.

III. Průběh řízení před Nejvyšším správním soudem

III.a Kasační stížnost a další vyjádření

pokračování

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Podle stěžovatelky žalovaný i městský soud nesprávně právně posoudili, že osvobození od daně z lihu není možné, pokud nejsou aroma prodána subjektu, který splňuje definici *uživatele* dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, ale do obchodního řetězce, který aroma *uživatelům* dále přeprodává, anebo subjektům, které se nacházejí v jiných členských státech. Stěžovatelka se domnívá, že výklad pojmu *uživatel*, který zaujal žalovaný i městský soud, není eurokonformní, a směrnice byla nesprávně implementována do českého právního řádu.

[9] Odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 12. 2022, ve věci *Quadrant*, C-332/21, a tvrdí, že odpověď SDEU na první otázku je v rozporu se závěrem judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudku č. j. 7 Afs 204/2022 - 35, bodu 22. Nejvyšší správní soud konečné užití lihových aromat spojil s jejich *skutečným užitím* k výrobě tam vymezených výrobků (potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje stanovenou hranici), zatímco podle SDEU může konečné užití lihu spočívat jak ve výrobě aromat z lihu, tak v následné výrobě nealkoholických nápojů nebo potravin z těchto aromat. Na rozdíl od Nejvyššího správního soudu si městský soud v době vydání napadeného rozsudku již byl vědom nové judikatury SDEU, přesto však právní otázku posoudil nesprávně.

[10] Stěžovatelka nepopírá, že Česká republika je oprávněna osvobození od daně podle směrnice 92/83/EHS podmínit. Žalovaný ani městský soud však neuvádí žádné konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti pro odepření osvobození lihu obsaženého v aromatech v případě předprodeje do obchodního řetězce, ačkoli na ně rozsudek *Quadrant* takový požadavek klade. Stěžovatelka je naopak toho názoru, že riziko zneužití malých balení aromat je zcela marginální. Využití těchto balení k jiným účelům než ke spotřebě v domácnosti je krajně neekonomické a také senzoricky nevhodné. Totéž vyplývá již z rozsudku *Quadrant*. Výklad podmínek osvobození zastávaný žalovaným a městským soudem je nadto v rozporu se zásadou proporcionality a efektivity.

[11] Česká právní úprava, která podmiňuje osvobození od daně tím, že odběratelem aromat musí být pouze uživatel dle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, a dále tím, že osvobození musí být uplatněno písemně dle § 72 odst. 1 téhož zákona, je v rozporu se závazným výkladem čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS uvedeným SDEU v rozsudku ve věci *Quadrant*. Navíc z ničeho nevyplývá, že podmínky stanovené českou právní úpravou jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování tohoto osvobození od daně a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

[12] Městský soud odmítl aplikovat rozsudek *Quadrant* na věc stěžovatelky, neboť podle něj nebylo v případě stěžovatelky skutečné užití aromat známé a doložené. Stěžovatelka s tímto závěrem nesouhlasí a tvrdí, že jí byla upřena možnost toto užití doložit. Předložila proto kasačnímu soudu smlouvy s vybranými odběrateli.

[13] Odkázala také na vyjádření žalovaného k příspěvku na Koordinačním výboru Komory daňových poradců v březnu 2023; z něj podle ní vyplývá, že aplikace osvobození od spotřební daně na lihové výrobky, které jsou po jejich výrobě dále prodávány, není jednotná. Poukázala dále na osvobození od daně v případech podle § 71 písm. b) a e) zákona o spotřebních daních, u nichž kontrola celní správy není nutná, a tyto výrobky se běžně obchodují v řetězci. To podle ní svědčí o tom, že riziko zneužití v těchto případech neexistuje.

[14] Napadený rozsudek je také nepřezkoumatelný, neboť městský soud dostatečně nezduvodnil, proč se na tento případ neaplikuje rozsudek *Quadrant*, a také proto, že se nevyjádřil k (ne)možnosti osvobození aromat při jejich dodání do jiných členských států Evropské unie. Městský soud se pouze odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ačkoli stěžovatelka namítala, že české podmínky pro osvobození omezují volný pohyb zboží v rámci EU. Výrobci aromat z jednoho členského státu EU, ve kterém jsou aromata osvobozena od spotřební daně již od výroby a v němž je tedy možné je prodávat osvobozeně do obchodního řetězce, jsou neodůvodněně zvýhodněni oproti subjektům, jejichž národní úprava neumožňuje prodej aromat bez spotřební daně do obchodního řetězce.

[15] Stěžovatelka navrhla, aby se kasační soud obrátil na SDEU s předběžnou otázkou.

III.b Další vyjádření účastníků

[16] Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. V rozsudku *Quadrant* je jasně uvedeno, že skutečností, která určuje osvobození od daně, je konečné užití lihu. Tento rozsudek podle něj navíc nelze na věc stěžovatelky aplikovat, neboť vykazuje zásadní odlišnosti. Stěžovatelka prodávala lihová aromata podnikatelům, nikoli konečným spotřebitelům, skutečné užití aromat je proto neznámé a nedoložené. Stěžovatelka by ani neměla být zvýhodněna proto, že prodává lihová aromata v malých baleních, neboť pro všechna aromata by měly platit stejné podmínky. Neztotožnil se ani s tvrzením stěžovatelky o nízké rizikovosti zneužití. Nelze podle něj vyloučit, že by aromata mohla být využita i k aromatizaci nelegálního lihu, z kterého by byla vyrobena nelegální lihovina. To by usnadnilo distribuci takového lihu mezi konečné konzumenty a vytvořilo velké zdravotní riziko pro celou společnost, jako tomu bylo například u tzv. lihové aféry. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[17] Stěžovatelka ve své replice uvedla, že oním *konečným užitím lihu*, je podle rozsudku *Quadrant* také výroba přísad. Žalovaný zaměňuje „*konečné užití*“ za „*skutečné užití*“, směrnice aplikaci osvobození nepodmiňuje tím, že líh bude užit specificky určeným konečným spotřebitelem. Líh užitý v lihové aféře nadto nepocházel z lihových aromat.

[18] Ve svém druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na připravovanou novelu zákona o spotřebních daních (návrh zákona, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č.j.: MF-31061/2023/32-11), která reaguje na rozsudek *Quadrant*. Lihová aromata by podle ní

pokračování

měla být osvobozena od spotřební daně již okamžikem jejich samotné výroby. Z důvodové zprávy k návrhu zákona je podle stěžovatelky zřejmé, že celní správa akceptovala výklad přijatý SDEU jak pro dodání aromat v rámci vnitřního trhu, tak pro dodání do jiného členského státu, důvodová zpráva dokonce přebírá argumentaci stěžovatelky v nynějším řízení. Žalovaný si tak musí být vědom nové judikatury SDEU a také toho, že jeho vyjádření v soudním řízení jsou s ní v příkrém rozporu.

[19] Žalovaný k tomu uvedl, že si je vědom rozsudku *Quadrant* i navrhované změny zákona o spotřebních daních, která však prozatím není platná ani účinná. Pokyn Výboru pro spotřební daně CED No. 458 (dále jen „Pokyn výboru pro spotřební daně“) není obecně závazným předpisem a členský stát tak může pro osvobození stanovit podmínky jiné než tam uvedené. Aktuální česká právní úprava přiznává osvobození k okamžiku „zpracování“ lihu obsaženého v aromatech do konečného výrobku tak, aby byl zajištěn účel užití takto osvobozeného lihu. Na případ stěžovatelky proto žalovaný aplikoval tehdy platnou právní úpravu a správně také vyložil unijní předpisy.

[20] Stěžovatelka ve své duplice nesouhlasí s tím, jak žalovaný vykládá pojem *konečné užití*, neboť tím je podle rozsudku *Quadrant* také samotná výroba přísad obsahujících líh. Žalovaný měl vyložit zákon o spotřebních daních eurokonformním způsobem dle rozsudku *Quadrant*, což v daném případě znamenalo jedinou možnost, a to přiznání osvobození od spotřební daně již k okamžiku výroby lihových aromat. Rozsudek *Quadrant* by na nynější věc měl aplikovat také kasační soud s ohledem na princip incidentní retrospektivy.

III.c Řízení o předběžné otázce a následná vyjádření účastníků

[21] Usnesením ze dne 6. 11. 2024, č. j. 1 As 75/2023 - 84, přerušil Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti a položil Tribunálu SDEU předběžné otázky, jejichž podstatou byl soulad podmínek osvobození lihových aromat stanovených českou právní úpravou s unijním právem a výklad pojmu *konečné užití* lihu.

[22] Dne 22. 10. 2025 Tribunál vydal rozsudek ve věci T-614/24 (dále jen „rozsudek AROCO“). V něm uvedl, že:

„Článek 27 odst. 1 písm. e) [směrnice 92/83/EHS] 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.“

[23] V návaznosti na rozsudek Tribunálu Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 23. 10. 2025, č. j. 1 Afs 75/2023 - 159, rozhodl o pokračování v řízení a vyzval účastníky řízení, aby se k němu vyjádřili.

[24] Žalovaný uvedl, že plně respektuje závěry Tribunálu. Upozornil ovšem, že otázka určení lihových aromat nebyla jediným důvodem, proč žalobci daň doměřil. Jak v napadeném rozhodnutí, tak v řízení před městským soudem žalovaný upozorňoval na to, že žalobce neprokázal osvobození příslušnými doklady, resp. doklady předložené žalobcem nesplňovaly zákonné náležitosti stanovené v § 6 ve spojení s § 74 a § 75 zákona o spotřebních daních. Zejména neobsahovaly-li prohlášení, že se jedná o líh osvobozený od spotřební daně s odkazem na § 71 zákona o spotřebních daních, nelze osvobození těmto výrobkům přiznat.

[25] Žalovaný také poukázal na to, že předmětem zdanění nebyla pouze aroma, ale také barviva. Sama stěžovatelka některé výrobky zařadila do kódu KN 3204 19. Osvobození se tak v žádném případě netýká lihu v látkách určených k barvení, a to i v případě, že by byly určeny k barvení nápojů nebo potravin. Žalovaný upozornil na blížící se konec prekluzivní lhůty. Vydání nového rozsudku či správního rozhodnutí, jestliže by kasační soud některé z nich zrušil, se mu jeví jako téměř nemožné.

[26] Stěžovatelka se s rozsudkem Tribunálu ztotožnila a zopakovala, že podstatný je účel určení lihových aromat, nikoli jejich skutečné užití. Proto osvobození nelze již ničím omezit či podmínit. Ustanovení § 6 a § 75 zákona o spotřebních daních neupravují podmínky pro osvobození vybraných výrobků od spotřební daně, nýbrž upravují způsob prokázání oprávněného nabytí takových výrobků. Doklad o osvobození je primárně určen pro uživatele či odběratele výrobků k prokázání oprávněnosti jejich nabytí. Prokazování oprávněného nabytí výrobků však není předmětem sporu v případě stěžovatelky, která je jejich výrobcem. Názor žalovaného by byl v rozporu s jednoznačným výkladem čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS Tribunálem.

[27] Také novela zákona o spotřebních daních, která reagovala na rozsudek *Quadrant*, vypustila formální požadavky kladené na prokázání oprávněného nabytí lihu. Bylo by tak absurdní nyní osvobození aromatům nepřiznat. S určitou mírou nadsázky lze podle stěžovatelky spatřovat paralelu s názorem SDEU v kontextu daně z přidaného hodnoty, podle něhož správce daně nemůže vyžadovat splnění formálních podmínek, které jdou nad rozsah věcných hmotněprávních podmínek, a z tohoto důvodu odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani (rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2016, C-516/14, *Barlis* 06, bod 42). Případně podle něhož nárok na odpočet nemůže být vyloučen čistě z důvodu chybné identifikace zboží v daňovém skladu, jsou-li naplněny materiální podmínky rozhodné pro vznik nároku a dokumenty poskytnuté osobou povinnou k dani umožňují daňové správě identifikovat skutečný předmět a účel plnění (usnesení SDEU ze dne 13. 12. 2018, C-491/18, *Mennica Wroclawska sp. z o.o.*). K části vyjádření žalovaného týkající se barviv stěžovatelka podotkla, že osvobození lihu v nich nebylo předmětem správní žaloby ani kasační stížnosti. Podle stěžovatelky by nyní Nejvyšší správní soud měl zrušit jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí žalovaného.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má rovněž požadované náležitosti, byla

pokračování

podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

IV.a Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[29] Kasační soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku městského soudu. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

[30] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost s ohledem na vypořádání její námitky o změně výkladu ustanovení zákona o spotřebních daních ve světle nové judikatury SDEU. Toto vypořádání nicméně napadený rozsudek obsahuje a městský soud v něm dostatečně srozumitelně vysvětluje, proč na věc stěžovatelky rozsudek neaplikoval, odlišuje nynější věc od věci v řízení před SDEU ve věci *Quadrant* a odůvodňuje, proč je takové odlišení relevantní (viz bod 68 napadeného rozsudku). Kasační argumentace stěžovatelky míří spíše na nesprávné právní posouzení, kterým se Nejvyšší správní soud bude zabývat dále.

IV.b Aplikovatelná právní úprava a dosavadní judikatura SDEU

[31] Podle § 71 zákona o spotřebních daních je *od daně také osvobozen lih* [...]

c) *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.*

[32] Podle § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních *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.*

[33] Podle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních *se pro účely tohoto zákona rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen „uživatel“) právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu*

uživatelé, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.

[34] Podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínky, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Jak uvedl již městský soud, osvobození výrobků uvedených v čl. 27 směrnice 92/83/EHS je nutné považovat za povinnost členských států, nikoliv možnost. Ač je v české verzi směrnice uvedeno, že „členské státy mohou osvobodit“, nejedná se o správný překlad, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-63/06 nebo také z aktuálního znění ustanovení, které již obsahuje slovo „musí“.

[35] Soudní dvůr EU konstantně připomíná, že osvobození výrobků uvedených v čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/EHS od spotřební daně představuje zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku (rozsudek *Quadrant*, bod 46). Členské státy mohou stanovit podmínky za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování úlev stanovených v tomto ustanovení, jakož i za účelem předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Tato možnost přiznaná členským státům ovšem nemůže zpochybnit bezpodmínečnou povahu povinnosti osvobození stanovené v uvedeném ustanovení (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, bod 51). 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 členským státem na základě této možnosti, která je mu přiznána, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (rozsudek *Repertoire Culinaire*, bod 52).

[36] Cílem, který osvobození stanovená směrnicí 92/83/EHS sledují, je zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziproduktu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích (rozsudky *Repertoire Culinaire*, bod 48, *Quadrant*, bod 47). Tímto výrobkem se ve věci *Quadrant* míní „přísada pro výrobu nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.“ (stanovisko generálního advokáta ve věci *Quadrant*, bod 32). Osvobození od daně upravené v tomto ustanovení členským státem závisí na konečném užití lihu (rozsudek *Quadrant*, bod 44, rozsudek *Repertoire Culinaire*, bod 49).

IV.c Soulad české právní úpravy s úpravou unijní podle Tribunálu

[37] Tribunál v rozsudku *AROCO* uvedl, že je potřeba přiznat lihu obsaženému v aromatech osvobození od spotřební daně již v případě, že jsou aroma (položky 3302 10 KN) určena k výrobě potravin a nealkoholických nápojů, nikoli až poté, co je takové konečné užití prokázáno.

pokračování

[38] Připomněl, že „[v]ýklad, který podmiňuje osvobození lihu obsaženého v aromatech od spotřební daně skutečným konečným použitím těchto aromat k výrobě potravin a nealkoholických nápojů [...], může přitom obrozit cíl spočívající ve vyloučení dopadu spotřebních daní u lihu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích“ (bod 34 rozsudku AROCO).

[39] Právní úprava v zákoně o spotřebních daních [§ 71 písm. c) ve spojení s § 72 odst. 1 a § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 31. 12. 2024)] ovšem podmiňovala osvobození těchto lihových výrobků tím, že je jejich výrobce prodá *uživateli*, který je užije ke stanovenému účelu – aromatizaci nealkoholických nápojů či potravin. Tento uživatel byl přitom ten, kdo osvobození uplatňoval u plátce, a to *nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem* (§ 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních).

[40] Všechny orgány členského státu, včetně orgánů veřejné moci, jsou povinny vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi vydanými Evropskou unií, nikoli však *contra legem*. Pokud jej nelze vyložit eurokonformně, jsou povinny aplikovat unijní právo přednostně před právem domácím, jestliže je s právem EU v rozporu.

[41] Podle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 4. 7. 2006, *Adeneler*, C-212/04, bodů 110 a 111, zásada konformního výkladu vyžaduje, aby „*vnitrostátní soudy učinily vše, co spadá do jejich pravomoci tím, že vezmou v úvahu veškeré vnitrostátní právo a použijí metody výkladu jím uznané tak, aby zajistily plnou účinnost dotčené směrnice a došly k výsledku, který by byl v souladu s cílem sledovaným touto směrnicí*“. Sporné zákonné ustanovení v nynější věci ovšem nelze vyložit eurokonformně tak, aby odpovídalo výše shrnutým požadavkům.

IV.d Přímý účinek směrnice

[42] Přímý účinek směrnice nastupuje tehdy, pokud stát neprovedl implementaci směrnice vůbec nebo ji neprovedl řádně (blíže viz např. rozsudky SDEU ze dne 4. 12. 1974, *Van Duyn*, 41/74; ze dne 5. 4. 1979, *Ratti*, 148/78; ze dne 9. 11. 1995, *Francovich*, C-479/93; ze dne 19. 1. 1982, *Becker*, 8/81; ze dne 22. 6. 1989, *Fratelli Costanzo*, 103/88; či ze dne 1. 6. 1999, *Kortas*, C-319/97). Jednou z mezí použitelnosti přímého účinku je však zákaz jeho použití v neprospěch jednotlivce – tzv. obrácený vertikální přímý účinek. Pokud stát implementoval směrnici nedostatečně nebo chybně, nemůže z tohoto důvodu uprýt jednotlivci práva, která mu směrnice přiznává. Naopak stát nemůže použít nesplnění vlastních povinností v neprospěch jednotlivce (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2012, č. j. 8 Afs 69/2011 - 164, blíže viz také rozsudky SDEU ze dne 11. 6. 1987, *Pretore di Salò proti X.*, 14/86; ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86; ze dne 26. 9. 1996, *Arcaro*, C-168/95; či ze dne 3. 5. 2005, *Berlusconi a další*, C 387/02, C-391/02 a C-403/02).

[43] Přímý účinek směrnice lze podle rozsudku ve věci *Van Duyn* použít za těchto podmínek: 1) lhůta pro transpozici a implementaci směrnice marně uplynula, 2) sporné ustanovení je dostatečně přesné a bezpodmínečné a 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci. Tyto podmínky jsou splněny. Pokud totiž Tribunál v rozsudku AROCO uvedl, že ustanovení směrnice EU brání určitému výkladu vnitrostátního práva, považuje toto ustanovení za dostatečně přesné a bezpodmínečné

a zároveň neukládající povinnost jednotlivci, a proto má čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS přímý účinek. V opačném případě by totiž nebylo povinností soudu členského státu upustit od použití ustanovení svého vnitrostátního práva odporujícího ustanovení unijního práva (a contrario rozsudek SDEU ze dne 24. 6. 2019, *Poplawski*, C-573/17, body 67 a 68).

[44] V této situaci je tak třeba upřednostnit právo EU, konkrétně čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83/EHS, který stanoví pravidlo, že členské státy musí osvobodit lihová aroma od spotřební daně, neboť výjimku z tohoto pravidla (že členské státy mohou stanovit podmínky pro toto osvobození) nyní nelze podle Tribunálu uplatnit.

[45] To znamená, že osvobození je třeba stěžovatce přiznat, jako by český zákonodárce vnitrostátní zákonnou podmínku spočívající v omezení prodeje pouze uživateli a na ni navazující povinnosti do právní úpravy nepřijal. Stěžovatelka nemusela prokazovat skutečné užití výrobků k aromatizaci nealkoholických nápojů a potravin, nýbrž k osvobození těchto aromat postačovalo, že jsou k takovému účelu určena.

[46] Konkrétně to znamená v dané věci neaplikovat § 72 odst. 1 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*, a přiznat osvobození i bez takového písemného uplatnění. S ohledem na to, že žalovaný i městský soud založili napadená rozhodnutí naopak na aplikaci tohoto ustanovení, jemuž podle nich stěžovatelka nevyhověla, zatížili svá rozhodnutí nezákonností.

IV.e Vliv neúplných dokladů na osvobození

[47] Žalovaný ovšem již v napadeném rozhodnutí také uvedl, že aroma být osvobozena nemohla, jelikož doklady o osvobození výrobků neobsahovaly prohlášení, že v ceně výrobků není zahrnuta spotřební daň [§ 6 odst. 2 písm. d) zákona o spotřebních daních], že se jedná o lih osvobozený od spotřební daně podle § 71 zákona o spotřebních daních (§ 75 odst. 2 tamtéž) a nebylo zde ani uvedeno objemové procento lihu ve výrobku (§ 75 odst. 1 tamtéž), přičemž *„[v]ýrobky, které nemohly být osvobozeny, nemohly pak být [stěžovatelkou] jako osvobozené (bez spotřební daně) ani prodávány“* (napadené rozhodnutí, strany 6 a 16).

[48] Otázkou tedy je, zda i bez výše uvedených náležitostí dokladu o osvobození lze přiznat aromátům osvobození od spotřební daně. Pokud by se jednalo o podmínky, bez jejichž naplnění nelze osvobození od daně přiznat, bylo by i zde potřeba zkoumat, zda jsou v souladu s požadavky unijního práva. Měly by být stanoveny *za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu* (čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83/ES) a *„nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle“* (rozsudek *Repertoire culinaire*, bod 51).

[49] Požadavku nezbytnosti podle SDEU nevyhovují například takové podmínky, které sestávají z omezení okruhu osob oprávněných podat žádost o vrácení daně, lhůty čtyř měsíců pro podání takovéto žádosti a stanovení minimální částky pro vrácení (rozsudek

pokračování

Repertoire Culinaire, body 53 a 54), nebo stanovující požadavek, že hospodářský subjekt, který na území dotyčného členského státu uvádí na trh výrobky zakoupené od prodejce nacházejícího se na území jiného členského státu, má postavení registrovaného příjemce a že tento prodejce má postavení oprávněného skladovatele (rozsudek *Quadrant*, bod 64).

[50] Jak vyplývá z § 6 zákona o spotřebních daních, doklad o osvobození výrobků od daně slouží především k prokázání jejich oprávněného nabytí (§ 6 odst. 1 tamtéž). Bez tohoto dokladu nelze výrobky dopravovat (§ 6 odst. 4 tamtéž). Nelze však souhlasit se stěžovatelkou, že prokazování oprávněného nabytí vybraných výrobků se jí vůbec týkat nemůže. Vybraným výrobkem je podle § 1 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních *líh*. Ten je také předmětem daně, ať už je čistý, či je z něj vyrobeno aroma, není-li od daně osvobozen. Jak uvádí důvodová zpráva k tomuto ustanovení zákona, „[p]ro zamezení daňových úniků je nezbytné, aby tyto výrobky mohly být snadno kontrolovány. V každém okamžiku budou muset být tyto výrobky provázeny doklady. Těmito doklady se bude prokazovat, že vybrané výrobky jsou již zdaněné (§ 5), osvobozené od daně (§ 6) nebo v režimu podmíněného osvobození od daně.“ Ve volném daňovém oběhu proto musí líh (či lihové aroma) doprovázet doklad o osvobození. To platí i pro stěžovatelku, která sice vyrobila výrobek – lihové aroma, to ovšem z vybraného výrobku – lihu.

[51] Stejně jako § 5 zákona o spotřebních daních, jenž upravuje doklady, kterými se prokazuje zdanění výrobků uvedených do daňového oběhu, představuje také § 6 téhož zákona speciální ustanovení ve vztahu k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle něhož lze jako důkazních prostředků *užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně* (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Zákon o spotřebních daních narozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění výrobků perfektní doklad obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, č. 2225/2011 Sb. NSS). To ovšem neznamená, že jsou všechny povinnosti stanovené daňovými zákony zároveň podmínkami, jejichž splněním je osvobození od daně podmíněno.

[52] Nejvyšší správní soud u dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních dlouhodobě připomíná, že „[p]rotože předmětem spotřební daně jsou věci určené druhově, tak jedním z důvodů, proč zákon o spotřebních daních klade zvláštní požadavky na vedení přesné dokumentace, je právě to, aby bylo možné jednoznačně posoudit, zda byla spotřební daň za konkrétní množství vybraných výrobků řádně uhrazena“ (např. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68). Stejně tak u dokladů podle § 6 téhož zákona platí, že ty slouží k jednoznačnému prokázání, že konkrétní množství vybraných výrobků je od daně osvobozeno.

[53] Z výše uvedeného vyplývá, že osvobození aromat od spotřební daně lze nepřiznat pouze v případě, že nebudou prokázány hmotněprávní podmínky rozhodné pro osvobození, nikoli z důvodu pochybení v dokladech. Jestliže přes neúplnost dokladů lze dojít k závěru o prokázání nároku na osvobození od daně, je nutno takové osvobození přiznat. Nesplnění zákonných povinností vztahujících se k náležitostem dokladů o osvobození lze pak sankcionovat jiným způsobem, a to pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu.

[54] Lze také připomenout, že ostatně také zákonodárce v právní úpravě účinné od 1. 1. 2025 přijal výše uvedené za své, přiznal aromatům osvobození od daně již od okamžiku jejich výroby a od povinnosti vyhotovit doklad o osvobození upouští (§ 75 odst. 3 zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 1. 2025).

[55] Úkolem žalovaného v dalším řízení proto bude posoudit, zda náležitosti, které doklady o osvobození v nynější věci obsahovaly, postačovaly k tomu, aby prokázaly oprávněné nabytí lihu bez daně stěžovatelkou, resp. osvobození takového lihu od spotřební daně. Je přitom třeba vzít v potaz požadavky unijního práva (viz výše).

IV.f Dodatečné platební výměry týkající se barviv

[56] Žalovaný také namítl, že závěry Tribunálu se nemohou vztahovat na tu část napadených rozhodnutí, která se týká potravinářských barviv, neboť ta spadají pod jiný kód nomenklatury. Žalobní námitky ovšem mířily pouze proti doměření daně aromatům pod kódem nomenklatury 3302 10. Na potravinářská barviva jiných kódů se proto výše uvedené závěry skutečně nevztahují, neboť vůbec nebyly předmětem řízení před městským soudem, ani nyní v řízení o kasační stížnosti. To ostatně nerozporuje ani sama stěžovatelka.

V. Závěr a náklady řízení

[57] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před městským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným výše. Konkrétně je povinen znovu posoudit podmínky pro osvobození aromat, aniž by ovšem aplikoval podmínku § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních (viz část IV.c tohoto rozsudku), a zároveň stanovil, zda doklady o osvobození prokázaly nárok stěžovatelky na osvobození s ohledem na požadavky unijního práva (viz část IV.e tohoto rozsudku).

[58] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. V řízení před městským soudem uhradila soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby, také uhradila soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podání kasační stížnosti.

[59] V řízení o žalobě i v řízení o kasační stížnosti stěžovatelku zastupoval advokát. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Následující úkony učinil přede dnem nabytí účinnosti novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb., odměna za ně se stanoví podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). V řízení o žalobě jde o čtyři úkony právní služby, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení, sepsání správní žaloby, její doplnění a účast na jednání před soudem (§ 11 písm. a), d) a g) původního znění

pokračování

advokátního tarifu]. V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce stěžovatelky čtyři úkony právní služby, kterými bylo sepsání kasační stížnosti, replika, doplnění kasační stížnosti a duplika [§ 11 písm. d) původního znění advokátního tarifu]. Soud mu tedy přiznal odměnu celkem za osm úkonů právní služby ve výši 24 800 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. původního znění advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 2 400 Kč (§ 13 odst. 4 původního znění advokátního tarifu). Soud nepřiznal zástupci odměnu za úkon převzetí a příprava zastoupení v řízení o kasační stížnosti, o kterou žádal, neboť v tomto řízení zastupoval stěžovatelku tentýž advokát, jako v řízení o žalobě.

[60] Další úkony již zástupce stěžovatelky provedl za účinnosti advokátního tarifu v aktuálním znění. Jsou jimi vyjádření k usnesení o položení předběžné otázky, vyjádření k rozsudku SDEU a další vyjádření [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění]. Odměna za jeden úkon činí 10 300 Kč [§ 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu v aktuálním znění]. Soud proto zástupci přiznal odměnu za čtyři úkony právní služby ve výši 30 900 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 1 350 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v aktuálním znění). Advokátní kancelář, v níž je zástupce stěžovatelky společníkem, je plátkyní DPH, a proto soud náhradu navýšil o 12 489 Kč. Žalovaný je částku 79 935 Kč povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Marka Vojáčka, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. prosince 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu