



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila, ve věci

žalobce: **Brenneri Starrein GmbH**, DIČ ATU53412409, CZ777612853
sídlem Starrein 42, 2084 Weitersfeld (Rakousko)
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1, **se ruší** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Alfréda Šrámka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31 (dále jen „správní orgán prvního stupně“). Tímto rozhodnutím správní orgán prvního stupně vyměřil ke dni 24. 2. 2014 spotřební daň z lihu ve výši 8 211 990

KČ, a to za dopravení 24 240 kg, tj. 28 814,1 litrů etanolu v kvalitě úkap, dokap do daňového skladu společnosti Lihovar Budeč spol. s r. o. v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 25 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), přičemž žalobce porušil režim podmíněného osvobození od daně podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních tím, že ve stanovené lhůtě neukončil dopravu vybraných výrobků (v tomto případě lihu) do daňového skladu, jenž byl uveden v elektronickém průvodním dokladu (dále jen „eAD“) jako přijímající daňový sklad. Tímto pochybením měla žalobci podle § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních vzniknout povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, přičemž žalobce nepodal na základě výzvy správního orgánu prvního stupně ze dne 22. 10. 2015 řádné daňové tvrzení, a proto mu správní orgán prvního stupně výše citovaným rozhodnutím ze dne 2. 3. 2016 spotřební daň vyměřil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce má za to, že právní závěry žalovaného vycházejí z nesprávného právního posouzení dané věci. V první řadě zpochybňuje, že by v průběhu přepravy předmětného lihu došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Doprava dle žalobce proběhla z daňového skladu Bundesmonopolverw.Offenbach ve Spolkové republice Německo do daňového skladu Lihovar Budeč spol. s r. o. v České republice v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o spotřebních daních, přičemž předpoklad pro uplatnění následku § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních v podobě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tzn. nedopravení výrobků v tomto režimu ve stanovené lhůtě do daňového skladu, nebyl naplněn. Žalobce byl totiž v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně stále ještě ve lhůtě pro dopravení předmětného lihu do určeného daňového skladu, a proto v době kontroly nemohlo být konstatováno nedopravení tohoto lihu do určeného daňového skladu ve stanovené lhůtě. Dle žalobce pak nemohla být překážkou této úvaze ani skutečnost, že část předmětného lihu již v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně byla stočena do nádrží v daňovém skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o., neboť v tomto daňovém skladu je jeho provozovatel stále oprávněn skladovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce dále uvádí, že pouze část předmětného lihu byla v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně stočena do nádrží daňového skladu v České republice, přičemž zbylý objem lihu byl správním orgánem prvního stupně zajištěn, čímž došlo fakticky ke znemožnění jeho přepravy do určeného daňového skladu. Důležité dle žalobce je, že předmětný líh nakonec skončil ve své cílové destinaci, a sice v daňovém skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o.
4. Žalobce dále brojí proti názoru žalovaného, že místem porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně byla Česká republika, resp. že k porušení tohoto režimu došlo na území České republiky. Ze skutkového stavu přitom vyplývá, že předmětný líh měl být doručen do daňového skladu na území Rakouska, proto i místem případného porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je Rakousko, popřípadě Spolková republika Německo. Jestliže pak dle žalobce nedošlo k případnému porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně na území České republiky, nemohla vzniknout žalobci povinnost přiznat a zaplatit daň dle § 28 zákona o spotřebních daních. Žalobce je dále toho názoru, že správní orgán prvního stupně, ani žalovaný při svém rozhodování nepřihlédli dostatečně k tomu, co vyplynulo v řízeních najevo, zejména v rozporu se zásadou vstřícnosti orgánů veřejné správy nepřihlédli k míře zavinění a úmyslu ze strany žalobce, přičemž správní orgány vůbec nezhodnotili, zda neexistuje alternativní řešení dané situace, například uložením pokuty.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatuje, že žalobní námitky jsou shodné s odvolacími. Dle žalovaného je nesporné, že v rámci dopravy předmětného lihu, dopravovaného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu v Německu do daňového skladu v Rakousku na základě eAD ze dne 20. 2. 2014 s referenčním kódem ARC: 14DE3200000001148409 (dále jen „eAD-DE“) došlo k částečnému stočení tohoto lihu v areálu daňového skladu společnosti Lihovar Budeč spol. s r. o., tedy v České republice. Dle žalovaného je předmětem sporu právní zhodnocení této skutečnosti. Žalovaný dále odkazuje na komunitární právní úpravu, která se na projednávanou věc vztahuje. Dle žalovaného může být v souladu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pouze na základě elektronického správního dokladu. Netrvat na správnosti údajů, uvedených v těchto dokladech, by pak dle žalovaného znamenalo rezignaci na boj proti daňovým únikům. Z eAD-DE přitom vyplývá, že odesílatelem předmětného lihu byl v dané věci daňový sklad v Německu a příjemcem byl daňový sklad v Rakousku. Za situace, kdy došlo k odplobování nádrže s předmětným lihem a částečnému stočení tohoto lihu v areálu daňového skladu společnosti Lihovar Budeč spol. s r. o., došlo dle žalovaného současně k propuštění ke spotřebě dle čl. 7 bodu 1. 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 č. 2008/118/ES“), a sice porušením režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. S ohledem na tuto skutečnost pak již ani nemohl být předmětný lih dopraven do určeného daňového skladu, ačkoliv ještě neuplynula lhůta pro tuto dopravu. Žalovaný dále uvádí, že odpovědnost plátce daně za porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je odpovědností objektivní, což mj. vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, a tudíž v dané věci ani nebylo na místě posuzovat míru zavinění či úmysl žalobce, neboť správní orgán prvního stupně za naplnění podmínek § 28 odst. 1, resp. § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních ani neměl na výběr jiný postup, než vyzvat k podání řádného daňového tvrzení, případně vyměřit daň sám. Závěrem žalovaný podotýká, že názor žalobce, že předmětný lih nakonec skončil tam, kde měl, není správný, neboť ačkoliv žalobce vystavil dne 21. 2. 2014 eAD s referenčním kódem ARC: 14ATI0221S00000913491 pro dopravu předmětného lihu z daňového skladu žalobce v Rakousku do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. (dále jen „eAD-AT“), tato doprava nemohla nikdy proběhnout, protože předmětný lih nikdy nebyl vypraven z daňového skladu v Rakousku, což je mj. podmínka pro dopravování zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

IV. Obsah dalších podání

6. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvádí, že předmětem sporu nejsou skutkové okolnosti případu, ale posouzení míry zavinění v daném obchodním případě a zda tato míra způsobuje takové důsledky, jaké správní orgán prvního stupně a žalovaný z toho pro žalobce dovozují. K pochybení v tomto případě došlo na straně dopravce, který namísto toho, aby dopravil předmětný lih do daňového skladu v České republice přes daňový sklad v Rakousku, zamířil přímo do daňového skladu v České republice. Dále je dle žalobce sporné, zda vůbec předmětný lih opustil režim podmíněného osvobození od spotřební daně, o čemž má rozhodnout soud. Žalobce rovněž zpochybňuje užití Směrnice č. 2008/118/ES v daném případě, když dle žalovaného došlo k porušení zákona o spotřebních daních. Žalobce dále uvádí, že rozsudky Městského soudu v Praze, na něž se žalovaný při svém rozhodování odkazoval, nejsou příléhavé, neboť v nyní projednávané věci nedošlo ani k jednání s úmyslem podvodu, ani k doručení předmětného vybraného výrobku, osvobozeného od spotřební daně v rozporu s tím, jak mělo z dostupné dokumentace vyplývat.
7. Žalovaný v duplice setrvává na svém stanovisku, rozvedeném již v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě. Důvodem k užití Směrnice č. 2008/118/ES je dle žalovaného skutečnost, že

její ustanovení jsou do českého právního řádu transponována prostřednictvím zákona o spotřebních daních.

8. V podání ze dne 30. 4. 2017 žalobce doplnil podanou žalobu o další tvrzení, v nichž namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného (i správního orgánu prvního stupně) z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a věc byla nesprávně právně posouzena, protože je napadené rozhodnutí nezákonné a nesprávné. Dle žalobce předmětný líh nikdy neopustil režim podmíněného osvobození od spotřební daně, neboť byl do daňového skladu v České republice dopraven podle dokladu eAD-AT. Nemohla tak žalobci ani vzniknout daňová povinnost. Z napadeného rozhodnutí ani rozhodnutí správního orgánu prvního stupně přitom vůbec nevyplyvá, kde mělo dojít k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Podle žalobce mohlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dojít nanejvýše neukončením přepravy podle dokladu eAD-DE na území Rakouska nebo Spolkové republiky Německo, proto nemohla s ohledem na teritorialitu zákona o spotřebních daních vzniknout daňová povinnost žalobci na území České republiky. Žalobce dále argumentuje tím, že správní orgán prvního stupně nepostupoval v souladu s Nařízením Rady (EU) č. 389/2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004 (dále jen „Nařízení č. 389/2012“), když si u příslušných orgánů celní či daňové správy Rakouské republiky neověřil, zda doklad eAD-AT byl platný či neplatný, resp. zda předmětný líh skutečně byl evidován v daňovém skladu v Rakousku, z něž měl být předmětný líh následně zaslán do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. Není přitom povinností daňového subjektu zkoumat podmínky nakládky a další náležitosti dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, když jsou dopravena na základě eAD s referenčním kódem správce daňového skladu odeslání. Dle žalobce tak byl předmětný líh dopraven do daňového skladu v České republice v souladu s dokladem eAD-AT, jehož platnost v řízení nebyla nikdy zpochybněna. Dále dle žalobce žalovaný konkludentně uznal správnost dokladu eAD-AT, když jako plátce daně určil žalobce, protože tvrdí, že plátcem daně je osoba, která poskytla zajištění daně pro dopravu – daňový sklad místa odeslání v Rakousku. K porušení podmínek eAD-AT přitom nedošlo a předmětný líh proto nikdy nemohl opustit režim podmíněného osvobození od spotřební daně, protože nikdy nebyl přerušen řetězec dopravy předmětného líhu z jednoho daňového skladu do jiného, neboť před zahájením vykládky v daňovém skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. existoval platný eAD-DE, na který navazoval platný eAD-AT.
9. Žalovaný na toto podání reagoval vyjádřením, v němž v první řadě poukazuje na opožděnost doplnění žaloby ze strany žalobce, neboť již uplynula lhůta pro podání žaloby, která dle § 71 odst. 2 s. ř. s. stanovuje i lhůtu pro doplnění žaloby. Přesto však z procesní opatrnosti k doplnění žaloby žalovaný věcně uvádí, že předmětný líh byl dopravován na základě eAD-DE, nikoliv na základě eAD-AT, jak se žalobce nesprávně domnívá. Žalobce se tedy nestal plátcem daně na základě dopravy, uskutečňované podle eAD-AT, ale na základě dopravy, uskutečňované podle eAD-DE. Doprava podle eAD-AT se nikdy neuskutečnila, neboť předmětný líh nebyl nikdy z daňového skladu žalobce odeslán, proto nebyla doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu žalobce nikdy zahájena. Žalobce byl přitom shledán plátcem daně z důvodu, že poskytl zajištění dopravy předmětného líhu podle eAD-DE ze Spolkové republiky Německo do Rakouské republiky jako přijímající daňový sklad, nikoliv proto, že by poskytl zajištění dopravy podle eAD-AT z Rakouské republiky do České republiky jako odesílající daňový sklad. Námitka žalobce, že žalovaný tak shledáním žalobce plátcem spotřební daně konkludentně uznal správnost dokladu eAD-AT, je tak nesprávná. K námitce nezjištění místa porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně se žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného si žalobce protirečí, když na jedné straně uvádí, že k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mohlo dojít pouze na území Rakouska či Německa, přičemž následně tvrdí, že § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních by se mohl použít pouze tehdy, pokud by k protiprávnímu opuštění režimu podmíněného

osvobození od spotřební daně došlo na území České republiky. Dle žalovaného pak eAD-AT jím konkludentně akceptován nebyl, protože neodpovídal skutkovému stavu, a to, zda eAD-AT byl či nebyl platný, přitom není relevantní. Stejně tak nic nebránilo správnímu orgánu prvního stupně vyměřit v souladu se zákonem spotřební daň bez ohledu na to, zda informoval či neinformoval zahraniční celní orgány.

V. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
11. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalovaného ohledně opožděnosti doplnění žalobních bodů ze strany žalobce, a to podáním ze dne 30. 4. 2017, neboť rozsah žalobních bodů vymezuje dle § 75 odst. 2 s. ř. s. rozsah přezkumné činnosti krajského soudu. Dle § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Vznesenými žalobními body je přitom správní soud vázán, správní rozhodnutí přezkoumá jen v mezích žalobních bodů, s výjimkou případné nicotnosti a vad řízení ve smyslu § 76 s. ř. s., k nimž správní soud přihlíží z úřední povinnosti bez ohledu na obsah žaloby. K jiným než včas uplatněným žalobním bodům správní soud nepřihlíží. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015-20, „soud v žádném případě není povinen žalobní body domýšlet, fantazijně o nich spekulovat, resp. konstruovat namísto žalobce všechny možné zásahy do jeho veřejných subjektivních práv, jinak by porušil dispozitivní zásadu, podle níž má žalobce ve svých rukou určit, proti čemu a proč žalobu podává, a tím i závažně vymezit rozsah, v němž se má soud věci zabývat.“ (obdobně srov. např. rozsudky ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, nebo ze dne 18. 11. 2013, č. j. 6 Azs 18/2013-37, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Žalobci bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 3. 10. 2016. Lhůta pro podání žaloby, resp. rozšíření žaloby o další žalobní body tak uplynula dne 5. 12. 2016. Jestliže tedy žalobce doplnil žalobu o další žalobní body podáním ze dne 30. 4. 2017, konkrétně tedy o námitku spočívající v nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, je zřejmé, že k tomuto rozšíření došlo po lhůtě k podání žaloby, pročez soud nemůže přihlížet k žalobním bodům, které nebyly uplatněny ve stanovené lhůtě pro podání žaloby. Soud však může přihlížet k argumentaci žalobce, kterou rozšiřuje rozsah skutkových a právních důvodů žalobních bodů, uvedených v žalobě již dříve, vztahujících se k nyní projednávané věci, tedy k námitce nesprávného právního posouzení daně věci ze strany žalovaného i správního orgánu prvního stupně, založeného především na nesprávném skutkovém zjištění ohledně místa údajného porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně či tvrzení, že předmětný lih skončil v daňovém skladu, ve kterém dle dokumentace skončit měl.
12. Podstatu nyní projednávané věci tedy tvoří nesouhlasná polemika žalobce s právními závěry správního orgánu prvního stupně, aprobovanými žalovaným, že žalobci vznikla povinnost uhradit spotřební daň z lihu z toho důvodu, že porušil režim podmíněného osvobození od daně podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních tím, že ve stanovené lhůtě neukončil dopravu vybraných výrobků (v tomto případě lihu) do daňového skladu, jenž byl uveden v elektronickém průvodním dokladu jako přijímající daňový sklad.
13. Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních „povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.“ Dle § 9 odst. 3 písm. f) téhož zákona „povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu (§ 28).“ Z odkazovaného § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že „k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dojde, s výjimkou případů uvedených v odstavci 2, jestliže u dopravovaných vybraných výrobků není ve stanovené lhůtě ukončena jejich doprava do daňového skladu,

oprávněnému příjemci, na místo přímého dodání, na místo vývozu, osobě uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) nebo e) nebo příjemci podle směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní v jiném členském státě.“ Dle odst. 2 téhož ustanovení pak plyne, že „pokud nebyly splněny podmínky uvedené v odstavci 1 v důsledku nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení nebo v důsledku ztrát ve smyslu § 49 odst. 11 nebo § 71 odst. 2 a orgán uvedený v § 26 odst. 3 místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu nebo místu dovozu, ze kterého byla doprava zahájena, byl o této události bezodkladně informován, nepovažuje se nesplnění těchto podmínek za porušení režimu podmíněného osvobození od daně.“ Dle § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních „zjistí-li se, že k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy došlo na daňovém území České republiky, povinnost daní přiznat a zaplatit vzniká na daňovém území České republiky.“

14. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný konstatoval, že za situace, kdy došlo k odploombování nádrže s předmětným lihem a částečnému stočení tohoto lihu v areálu daňového skladu společnosti Lihovar Budeč spol. s r. o, došlo současně k propuštění ke spotřebě dle čl. 7 bodu 1. Směrnice č. 2008/118/ES, a sice porušením režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. S ohledem na tuto skutečnost pak již ani nemohl být předmětný lih dopraven do určeného daňového skladu, ačkoliv ještě neuplynula lhůta pro tuto dopravu. Podle citovaného čl. 7 odst. 1 Směrnice 2008/118/ES „daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo“, přičemž dle odst. 2 bodu 1. Tohoto článku se pro účely této směrnice propuštěním ke spotřebě „rozumí situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění.“ Pro doplnění je třeba poukázat i na čl. 10 odst. 1 Směrnice 2008/118/ES, dle něhož „pokud v průběhu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dojde k nesrovnalosti, která má za následek propuštění tohoto zboží ke spotřebě podle čl. 7 odst. 2 písm. a), nastává propuštění ke spotřebě v členském státě, v němž k nesrovnalosti došlo.“
15. Krajský soud má v první řadě za to, že žalovaný pochybil, pokud na danou věc aplikoval rovněž citovaná ustanovení Směrnice 2008/118/ES. Směrnice Evropské unie (dříve Evropských společenství) jsou sekundárním právním aktem, který stanovuje primárně povinnosti členským státům za účelem včasné transpozice do vnitrostátního právního řádu tak, aby práva a povinnosti vyplývající ze směrnice byly obsaženy ve vnitrostátních právních předpisech (za současného ponechání volnosti členským státům při volbě způsobu transpozice). Pouze pokud členský stát pochybí v transpozici směrnice, jednotlivec se může za určitých podmínek dovolávat práv a povinností vyplývajících ze směrnice vůči státu, nikdy tomu však nesmí být obráceně, neboť členský stát, který je odpovědný za špatnou transpozici směrnice, se nesmí dovolávat právních norem, obsažených v této směrnici, v rozporu s jeho vlastním pochybením při transpozici této směrnice. Podmínky přímé aplikovatelnosti směrnic, které je nutno naplnit kumulativně, byly vymezeny v rámci rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) tak, že k aplikovatelnosti přímého účinku může dojít pouze u těch směrnic, které nebyly řádně a včas implementovány, tj. k implementaci nedošlo vůbec nebo v rámci implementační lhůty, anebo nedošlo ke správné implementaci směrnice do právních řádů členských států [srov. například rozsudky SDEU ze dne 4. 12. 1974 ve věci *Yvonne van Duyn v. Home Office* (C-41/74) nebo ze dne 12. 7. 2012 ve věci *Vodafone España SA* (spojené věci C-55/11, C-57/11 a C-58/11)]. Současně je nezbytné, aby se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jevila jako bezpodmínečná a dostatečně přesná. Za takové situace jsou pak jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů vůči státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně [v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 26. 2. 1986 ve věci *Marshall v Southampton and South West Hampshire Area Health Authority* (C-152/84), či rozsudek ze dne 5. 10. 2004 ve věci *Pfeiffer a další v Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV* (C-397/01 až C-403/01), nebo rozsudek ze dne 24. 1. 2012 ve věci *Dominguez v Centre informatique du Centre Ouest Atlantique a Préfet de la région Centre* (C-282/10)]. V citovaném rozsudku ve věci *Marshall* SDEU přitom zdůraznil, že (na základě současného čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie) směrnice sama o sobě nemůže jednotlivcům ukládat povinnosti (tzv. přímý

účinek vertikální sestupný). Přímý účinek směrnice proto může uplatnit pouze jednotlivec vůči státu, nikoli stát vůči jednotlivci. Pokud tedy žalovaný při své argumentaci používá ustanovení směrnice, týkající se „propuštění zboží ke spotřebě“ ve smyslu citovaného čl. 7 Směrnice 2008/118/ES ve spojení s argumentací, že z čl. 10 odst. 1 směrnice vyplývá, že jestliže dojde v průběhu nesrovnalosti v dopravě v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která má za následek propuštění tohoto zboží ke spotřebě, nastává propuštění ke spotřebě v členském státě, v němž k nesrovnalosti došlo, jedná se o nesprávný postup, neboť žalovaný svá rozhodnutí opírá o přímou aplikaci směrnice, která však byla transponována do českého právního řádu, především pak do § 3, § 9 a § 28 zákona o spotřebních daních, čímž žalovaný zakládá nepřipustný přímý vertikální sestupný účinek Směrnice 2008/118/ES vůči žalobci. Při právním posouzení dané věci je tak třeba vycházet z výše uvedených ustanovení zákona o spotřebních daních, nikoliv z ustanovení Směrnice 2008/118/ES. Nic na tom nemění ani skutečnost, že citovaná ustanovení směrnice jsou do českého právního řádu transponována dle krajského soudu ne zcela jednoznačně, neboť zákonodárce ve snaze dosáhnout povinnosti transpozice a tedy přizpůsobit stávající úpravu v zákoně o spotřebních daních úpravě obsažené ve Směrnici 2008/118/ES, učinil současnou právní úpravu v zákoně o spotřebních daních přinejmenším nejasnou. V případě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně se totiž spotřební daň stává splatnou jak dle citovaného § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, kdy došlo k porušení tohoto režimu při dopravě výrobku v tomto režimu, tak dle citovaného § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť ve smyslu § 3 písm. k) bod 1. zákona o spotřebních daních, dle něhož se pro účely tohoto zákona „*uvedením do volného daňového oběhu*“ rozumí „*každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně ...*“, se zboží dostává do volného daňového oběhu okamžikem vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

16. Jak již bylo zdůrazněno, podstatu žalobních námitek tvoří polemika žalobce s právním posouzením otázky, zda mu vznikla povinnost uhradit spotřební daň z lihu z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 21. 2. 2014 byla správním orgánem prvního stupně (na základě rozkazu ke službě č. 630302J-114/2014) provedena v daňovém skladu CZ0500470S003 společnosti Lihovaru Budeč spol. s r. o. (na adrese Budeč č. p. 52, 37892 Budeč) kontrola dopravy vybraných výrobků – předmětného lihu. Lih byl dopravován ve smyslu § 25 zákona o spotřebních daních v režimu podmíněného osvobození od daně dopravcem Schildecker Transport GmbH (sídlem Industriegelände Objekt 2, 3435 Pischelsdorf, Rakousko), konkrétně nákladní soupravou tvořenou tahačem a cisternovým návěsem, na základě eAD-DE mezi daňovým skladem DE00001237810 Bundesmonopolverw München (na adrese Neumarkter Str. 1, 81673 München, Německo) a daňovým skladem ATV2208717010 Brennerei Starrein GmbH (na adrese Starrein 42, 2084 Weitersfeld, Rakousko - daňový sklad žalobce). Doklad eAD-DE (CMR č. 402.165881.01) a doklad Wiedeschein Nr. 3. předložil na výzvu úřední osoby dne 21. 2. 2014 řidič dopravce. Na dotaz, z jakého důvodu je prováděna vykládka v daňovém skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o., byl majitelem této společnosti přítomným při vykládce, předložen eAD-AT na dopravu předmětného lihu mezi daňovými sklady Brennerei Starrein GmbH a Lihovarem Budeč spol. s r. o. Na základě kontroly záznamového zařízení řidiče vozidla dopravce správní orgán prvního stupně zjistil, že řidič vozidla dopravce stál již dne 20. 2. 2014 večer před branou do areálu daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o., aniž by cesta byla vedena přes Rakousko, a proto dospěl k závěru, že byly porušeny podmínky dopravy na základě eAD-DE, neboť předmětný lih byl v daňovém skladu žalobce evidován pouze dokladově, přičemž fyzicky do daňového skladu nikdy nedorazil. Správní orgán prvního stupně shledal, že předmětným pochybením došlo k naplnění podmínek pro aplikaci § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, což mělo za následek vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň ve smyslu § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, a proto dne 22. 10. 2015 vyzval žalobce k podání řádného

daňového tvrzení. Jelikož tak žalobce neučinil, vyměřil správní orgán prvního stupně žalobci dne 2. 3. 2016 spotřební daň, jak uvedeno výše.

17. Krajský soud se předně neztotožňuje s námitkou žalobce, že správní orgány neposoudily míru zavinění či úmysl žalobce v předmětné věci, resp. zda tato míra dosahuje takové intenzity, že bylo nutné žalobci vyměřit spotřební daň. V oblasti veřejného práva je totiž, na rozdíl od oblasti práva soukromého, odpovědnost právnických a podnikajících fyzických osob koncipována převážně na principu objektivní odpovědnosti, ve většině případů tedy zákon pro vznik odpovědnosti nevyžaduje zavinění subjektu. Ve vztahu k odpovědnosti za porušení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze odkázat na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 5/2012-97, v němž městský soud dospěl k závěru, že „*jak z dikce zákona, tak i z dikce Směrnice vyplývá, že porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků je objektivní skutečností. K uvedenému závěru dospěl soud nejen jazykovým výkladem § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který klade důraz na objektivně nastalé skutečnosti bez ohledu na to, kdo tyto skutečnosti způsobil a za jakých okolností k nim došlo. Zákon totiž definuje porušení podmíněného osvobození jako případ, kdy se výrobky dostanou mimo daný režim, ale již neřeší, který subjekt opuštění režimu zapříčinil a jaké okolnosti na opuštění režimu měly vliv. Také smysl a účel právní úpravy podporuje závěr, že na porušení režimu je třeba nahlížet jako na objektivní skutečnost. Povinnost daň přiznat a zaplatit se tedy váže ke skutečnosti, že výrobky byly propuštěny pro domácí spotřebu, a to bez ohledu na to, kdo tuto skutečnost způsobil.*“ Pokud tedy dojde k naplnění předpokladu pro uplatnění § 28 odst. 1, potažmo § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, vznikne daňovému subjektu povinnost přiznat a zaplatit daň bez ohledu na míru zavinění či úmysl, s jakým k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních došlo.
18. Krajský soud se nicméně musel přisvědčit námitce žalobce, že správní orgány nesprávně určily místo, v němž došlo k pochybení žalobce, když za toto místo označily daňové území České republiky. Z citovaného § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že nedoručením vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve stanovené lhůtě do daňového skladu, oprávněnému příjemci, na místo přímého dodání, na místo vývozu, osobě uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) nebo písm. e) nebo příjemci podle směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní v jiném členském státě, má za následek porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přičemž i dle § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních vzniká daňovému subjektu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. V této souvislosti je nezbytné nejdříve vymezit pojem „*doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.*“ Z § 25 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o spotřebních daních vyplývá, že „*vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy, pokud vybrané výrobky jsou dopravovány z daňového skladu umístěného v jiném členském státě nebo od oprávněného odesílatele z jiného členského státu provozovateli daňového skladu nebo oprávněnému příjemci, jimž bylo vydáno povolení na daňovém území České republiky.*“ Obdobně z písm. b) bod. 1 téhož ustanovení vyplývá, že „*vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy, pokud vybrané výrobky jsou dopravovány z daňového skladu umístěného na daňovém území České republiky, nebo oprávněným odesílatelem z místa dovozu na daňovém území České republiky do daňového skladu nebo oprávněnému příjemci v jiném členském státě.*“ Krajský soud je toho názoru, že zákon o spotřební dani dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně výlučně váže toliko na území České republiky, a proto i k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a s tím související povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň musí mít souvislost s územím České republiky. Ke shodnému názoru dospěl i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 3 Af 12/2010-53, jehož právní závěry následně aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2013, č. j. 8 Afs 19/2012-44. V této věci žalobce dopravoval vybrané výrobky (zkapalněné ropné produkty) příjemcům na Slovensko či do Polska, ačkoliv měl dle průvodních dokladů složit předmětné výrobky v daňovém skladu v České republice. Důvodem pro takové jednání měl být požadavek

obchodních partnerů žalobce. Městský soud dovodil, že žalobce tížila povinnost přijmout předmětné výrobky do daňového skladu v České republice, a proto i k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo na území České republiky a příslušný správce daně byl oprávněn spotřební daň vyměřit a vybrat.

19. Krajský soud má nicméně za to, že tento klíčový aspekt v podobě územní spojitosti s Českou republikou není v nyní projednávané věci žalobce naplněn. Doprava předmětného lihu na základě dokladu eAD-DE byla totiž vázaná toliko na území Spolkové republiky Německo a Rakouska republiky, a proto dle krajského soudu správní orgány České republiky nebyly příslušné k posouzení porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, ani k případnému vyměření spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Jestliže totiž městský soud v citovaném rozsudku č. j. 3 Af 12/2010-53 za situace, kdy na základě průvodního dokladu měly být vybrané výrobky složeny v daňovém skladu v České republice, ale byly dovezeny do Polska či Rakouska, dovodil, že k vyměření a výběru daně byla příslušná Česká republika, neboť na jejím území došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to nedoručením předmětného zboží do daňového skladu v rozporu s průvodním dokladem, má krajský soud za to, že pokud v nyní projednávané věci měl být předmětný lih na základě průvodního dokladu složen v daňovém skladu žalobce v Rakousku, byly k vyměření a výběru spotřební daně příslušné rakouské úřady celní správy, neboť k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo právě v Rakousku, a to nedoručením předmětného lihu do daňového skladu žalobce se sídlem na území Rakouska. Názor zastávaný žalovaným v nyní projednávané věci se tak ocitá v přímém rozporu se závěry z citovaných rozsudků městského soudu č. j. 3 Af 12/2010-53 a Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 19/2012-44, neboť pokud by byl použit v těchto věcech, pak by Česká republika nebyla příslušná k vyměření a výběru spotřební daně z předmětných ropných výrobků, neboť k propuštění ke spotřebě ve smyslu Směrnice 2008/118/ES došlo na území Slovenské, resp. Polské republiky.
20. Ostatně uvedený závěr logicky vyplývá i ze skutečnosti, že přeprava předmětného lihu byla od počátku prováděna na základě dokladu eAD-DE v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle příslušných ustanovení rakouského právního řádu, do nichž byla transponována Směrnice 2008/118/ES, přičemž české správní orgány nejsou oprávněny je jakkoliv interpretovat a aplikovat. Tím se nyní projednávaný případ rovněž odlišuje od věci řešené městským soudem v citovaném rozsudku č. j. 3 Af 12/2010-53, neboť správce daně byl oprávněn na případ daného porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně aplikovat příslušná ustanovení zákona o spotřebních daních, neboť přeprava v tomto režimu byla od počátku prováděna dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o spotřebních daních, tedy na základě ustanovení českého právního řádu. Správní orgán prvního stupně tudíž pochybil, jestliže posuzoval podmínky dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, uskutečňované dle právního řádu jiného státu, stejně jako pochybil, když v rozporu s § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyměřil žalobci spotřební daň, když k tomu byly příslušné celní orgány Rakouské republiky. Žalovaný i správní orgán prvního stupně se tak dle krajského soudu dopustily podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
21. Za další klíčový aspekt nyní projednávané věci je třeba považovat určení okamžiku uvedení vybraných výrobků (předmětného lihu) do volného daňového oběhu ve smyslu § 3 písm. k) bod 1. zákona o spotřebních daních (žalovaný nesprávně odkazuje na místo propuštění ke spotřebě ve smyslu čl. 7, resp. čl. 10 Směrnice 2008/118/ES). V této souvislosti žalovaný poukazuje na závěry vyslovené v citovaném rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 5/2012-97 a v navazujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015-45, nicméně tento odkaz krajský soud nepovažuje za přiléhavý, neboť se nejedná o rozhodnutí ve skutkově obdobných věcech. V citovaných rozhodnutích totiž vybrané výrobky, dopravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, byly na území České republiky stočeny v rozporu

s průvodním dokladem, dle něž měly být tyto vybrané výrobky doručovány na území Slovenské republiky. V nyní projednávané věci však ze správního spisu vyplývá, že žalobce v průběhu obou řízení před správními orgány uvedl, že pro dopravu z daňového skladu v Rakousku byl předmětný lih opatřen eAD-AT, který opravňoval žalobce dovést předmětný lih do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jinými slovy, žalobce v průběhu správního řízení i v žalobě tvrdí, že ačkoliv fyzicky předmětný lih z důvodu personálního pochybení nedorazil do daňového skladu v Rakousku, byl žalobcem řádně vystaven eAD-AT, v němž byl odesílajícím daňovým skladem označen daňový sklad žalobce a přijímajícím daňovým skladem daňový sklad Lihovaru Budeč spol. s r. o., a doprava tudíž proběhla v souladu s elektronickým průvodním dokladem dle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V tomto ohledu soud podotýká, že jestliže by v době vystavení eAD-AT již došlo k přijetí předmětného lihu přijímajícím daňovým skladem, tuto chybu žalobce by vystavením elektronického průvodního dokladu zhojit nešlo, neboť by došlo k dopravě zboží bez elektronického průvodního dokladu ve smyslu § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž by na území České republiky vznikla žalobci povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, avšak dle § 9 odst. 1 zákona o spotřební dani, nikoliv dle § 9 odst. 3 písm. k) tohoto zákona, neboť by nedošlo k porušení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, doprava by totiž v tomto režimu nemohla ani fakticky, ani právně být vůbec zahájena. Dle krajského soudu tak nelze dospět k závěru, že doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nebyla ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních ukončena ve stanovené lhůtě, když k jejímu ukončení došlo ještě předtím, než vůbec byla na základě elektronického průvodního dokladu povolena. Předmětný lih by se tak dostal do volného daňového oběhu dle § 3 písm. k) bod 3. zákona o spotřebních daních, neboť by došlo k dovozu vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně.

22. Ze skutkového stavu však vyplývá, že řidič vozidla dopravce předmětného lihu zastavil dne 20. 2. 2014 mezi 19:22 a 19:25 hod. před branou do areálu Lihovaru Budeč spol. s r. o. Dále ze skutkového stavu vyplývá, že dne 21. 2. 2014 byl žalobcem zaevidován dokladově příjem předmětného lihu a již v 7:03 hod. byl vystaven eAD-AT pro dopravu předmětného lihu z daňového skladu žalobce do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. Správní orgán prvního stupně dle rozkazu ze dne 21. 2. 2014 prováděl kontrolu v Lihovaru Budeč spol. s r. o. dne 21. 2. 2014 od 8:30 hod., tedy až poté, co byl jednak vystaven eAD-AT, jednak až poté, co došlo k přijetí předmětného lihu přijímajícím skladem, neboť ze správního spisu vyplývá, že v době, kdy správní orgán prvního stupně dorazil do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. již část předmětného lihu byla stočena do denaturační nádrže přijímajícího skladu. Správní orgán prvního stupně se však vůbec nezabýval tím, zda byl eAD-AT vystaven předtím či potom co byla doprava do přijímajícího daňového skladu ukončena, a zda tedy vůbec na základě tohoto dokladu mohla doprava do přijímajícího daňového skladu proběhnout.
23. Krajský soud v tomto ohledu opětovně poukazuje na citovaný čl. 10 odst. 1 Směrnice 2008/118/ES, dle něhož *„pokud v průběhu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dojde k nesrovnalosti, která má za následek propuštění tohoto zboží ke spotřebě podle čl. 7 odst. 2 písm. a), nastává propuštění ke spotřebě v členském státě, v němž k nesrovnalosti došlo.“* Citovaný § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, do něhož byla Směrnice 2008/118/ES rovněž transponována, za tuto „nesrovnalost“ výslovně označuje pouze situace, kdy u vybraných výrobků *„není ve stanovené lhůtě ukončena jejich doprava do daňového skladu, oprávněnému příjemci, na místo přímého dodání, na místo vývozu, osobě uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) nebo e) nebo příjemci podle směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní v jiném členském státě.“* Ačkoliv tedy ze skutkového stavu vyplývá, že doprava předmětného lihu fyzicky nebyla zahájena v odesílajícím daňovém skladu, zákon o spotřebních daních s tímto pochybením nespojuje následek v podobě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Takový následek by mělo pouze nedoručení předmětného lihu do přijímajícího daňového skladu

ve stanovené lhůtě, k čemuž ovšem, za předpokladu, že eAD-AT byl vydán ještě před přijetím předmětného lihu ze strany přijímajícího daňového skladu, na jehož základě vůbec mohla být realizována doprava předmětného lihu, nedošlo.

24. Námitce žalovaného, že doprava dle eAD-AT ani nemohla být zahájena, neboť k zahájení dopravy je dle § 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních nutné, aby byla zahájena z daňového skladu, krajský soud nemůže přisvědčit. Z dikce § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o spotřebních daních sice vyplývá, že přepravu do daňového skladu v České republice je možno provést pouze z daňového skladu v jiném členském státu, z uvedeného ovšem nelze dle krajského soudu bez dalšího dovozovat, že doprava vybraných výrobků v daňovém skladu v jiném členském státu musí být i fyzicky zahájena. Při výkladu § 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních je třeba vycházet ze smyslu Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, která byla následně nahrazena Směrnicí 2008/118/ES, neboť transpozicí této směrnice byl do zákona o spotřebních daních zaveden režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Ke smyslu Směrnice Rady 92/12/EHS se vyjádřil Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne č. j. 6 Afs 48/2015-45, dle kterého *„unijní harmonizace spotřebních daní reagovala na zánik hraničních kontrol mezi členskými státy EU. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit tak zásadně vzniká až ve státě spotřeby zboží. Krom dalších aspektů unijní právní úprava tedy musela upravit režim, který by umožňoval obchod se zbožím zatíženým spotřební daní v případech, kdy ještě nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a současně by bránil riziku daňových úniků. Za tím účelem směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani zakotvila režim s podmíněným osvobozením od daně, jímž se rozumí „daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně“ [čl. 4 písm. c) směrnice], V rámci tohoto režimu je omezený okruh subjektů oprávněn s vybranými výrobky nakládat, aniž by jim vznikla povinnost spotřební daň přiznat a bezprostředně zaplatit. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit je tak podmíněně odložena zásadně až do okamžiku uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu [srov. čl. 5 a 6 odst. 1 směrnice; ostatně anglické znění směrnice používá termín duty suspension, tzn. výstižnější je skutečně hovořit o podmíněném odložení výběru daně než o podmíněném osvobození, viz čl. 4 písm. c) směrnice]. Vedle této funkce usnadňující volný pohyb vybraných výrobků má režim s podmíněným osvobozením od daně ještě další funkci spočívající v zabránění daňovým únikům. Režim s podmíněným osvobozením od daně současně funguje jako určitá „daňová pojistka“, neboť rizika spojená s přepravou uvnitř EU jsou kryta jistotou (resp. zajištěním daně v terminologii zákona o spotřebních daních) poskytnutou v souladu s čl. 15 odst. 3 směrnice (srov. též § 21 a § 24 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Tato jistota pak platí pro celou Unii.“*
25. V takovém případě pak účelem, proč musí být v rámci Evropské unie dopravovány vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z jednoho daňového skladu do jiného, je, aby byl zachován řetězec osob, oprávněných disponovat s vybranými výrobky, evidovanými v daňových skladech těchto osob příslušným orgánem celní správy, v režimu podmíněného osvobození od daně tak, aby na jedné straně nebyly daňové subjekty zatíženy daňovou povinností ve vztahu k výrobkům, jež reálně neuvedou do volného daňového oběhu (nepropustí ke spotřebě), a na druhé straně aby členské státy Evropské unie byly dostatečně chráněny před daňovými úniky osob, jenž by tento systém chtěly zneužít. Důležité proto je, aby zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně bylo dopravováno z jednoho daňového skladu do jiného a aby v eAD, na základě kterého je zboží v tomto režimu dopravováno, figuroval jak daňový sklad, který vede předmětné zboží ve své evidenci dle elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System - dále jen „EMCS“), je oprávněn skladovat dané zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a je oprávněn s předmětným zbožím disponovat, a tak rovněž i daňový sklad, který je oprávněn přijmout předmětné zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a zavést jej do své vlastní evidence v rámci systému EMCS a aby tak skutečně ve stanovené lhůtě učinil. Neznamená to však, že by doprava musela být nutně fyzicky zahájena v odesílajícím daňovém skladu.

26. V nyní projednávaném případě žalobce vypověděl v rámci ústního jednání (viz protokol č. j. 11626-3/2014-630000-31), že „*zboží bylo přijato pouze dokladově do záznamu o příjmu dne 21. 2. 2014. Příjem je zanesen v naší elektronické evidenci, kterou kontroluje celní úřad v Hollabrunnu. Odesílatele jsme o této věci neinformovali, protože jsme se mu nemohli dovolat. O změnu u vykládky jsme požádali přepravce, protože jsme byli v časovém stresu. Změna byla přes satelitní systém.*“ Z tohoto vyjádření sice vyplývá, že předmětný lih skutečně fyzicky nedorazil do daňového skladu žalobce, nicméně je z něho zřejmé, že o této „nesrovnalosti“ byl informován orgán celní správy v Rakousku, přičemž v době vystavení eAD-AT již byl v systému EMCS předmětný lih evidován v daňovém skladu žalobce. Členské státy Evropské unie, přes jejichž daňová území byla vedena doprava předmětného lihu na základě dokladu eAD-DE, tedy Rakousko a Spolková republika Německo, tak byly chráněny před daňovými úniky, neboť příslušný orgán celní správy Rakouska mohl (a také k tomu byl jako jediný příslušný, jak již soud konstatoval výše) provést kontrolu daňového skladu žalobce a učinit šetření, zda bylo dopravováno na základě daňového dokladu eAD-DE v souladu s pravidly pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle rakouského právního řádu. Nelze přitom tvrdit, že doprava předmětného lihu na základě eAD-AT nemohla proběhnout, když z eAD-AT jasně vyplývá, že odesílajícím daňovým skladem je daňový sklad žalobce, který tudíž musí mít předmětný lih v systému EMCS evidovaný (a tedy pod dohledem příslušného orgánu celní správy Rakouské republiky v místě sídla daňového skladu), v opačném případě by žalobce doklad eAD-AT ani nemohl řádně vystavit. Jak ostatně vyplývá z § 26 odst. 4 zákona o spotřebních daních, do něhož je transponován čl. 21 Směrnice 2008/118/ES a který tudíž musí mít obdobnou verzi i v rakouském právním řádu, příslušný orgán členského státu nepřidělí návrhu elektronického průvodního dokladu referenční kód, jestliže údaje v návrhu elektronického průvodního dokladu, které má tento orgán členského státu za úkol ověřit, neodpovídají skutečnosti. Pokud byl tedy v tomto případě eAD-AT příslušným orgánem Rakouské republiky přidělen takový referenční kód, nelze než dovodit, že údaje uvedené žalobcem v návrhu eAD-AT musely odpovídat skutečnosti, neboť by jinak referenční kód eAD-AT nemohl být přidělen. Jestliže pak na základě tohoto eAD-AT bylo doručováno do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o., nelze než dovodit, že bylo doručeno do správného daňového skladu a ve stanovené lhůtě na základě bezvadného eAD. Se skutečností, že předmětný lih nebyl fyzicky vyslán z daňového skladu žalobce, český právní řád nespojuje následek porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, neboť za „nesrovnalost“ ve smyslu čl. 10 odst. 1 Směrnice 2008/118/ES lze dle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních považovat pouze toliko nedoručení vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve stanovené lhůtě do přijímajícího daňového skladu, k čemuž v případě žalobce nedošlo.
27. Žalovaný i správní orgán prvního stupně tak postupovaly v rozporu se zákonem, když závěr o uvedení předmětného lihu žalobcem do volného daňového oběhu (propuštění ke spotřebě) dovodili ze skutečnosti, že předmětný lih byl v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně již částečně stočen do nádrží přijímajícího daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o., neboť si takový úsudek učinili na základě hodnocení dopravy dle eAD-DE, k čemuž ovšem nebyli příslušní, a pro konstatování pochybení dle eAD-AT neexistují ve správním spise podklady, zejména není postaveno na jisto, zda byl předmětný lih skutečně řádně zaevidovaný ze strany žalobce v daňovém skladu žalobce a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem předmětný lih přijat, tj. zda vůbec mohlo proběhnout řádné ukončení dopravy předmětného lihu na základě dokladu eAD-AT v daňovém skladu Lihovar Budeč spol. s r. o. Napadené rozhodnutí proto dle krajského soudu vychází ze skutkového stavu, který nemá oporu ve správním spise, a je tak naplněn důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

VI. Závěr a náklady řízení

28. S ohledem na výše uvedené krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to zčásti proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., zčásti pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
29. Krajský soud takto rozhodl bez nařízení jednání, ačkoliv je žalobce požadoval, a to v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s.
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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.
31. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, doplnění žaloby ze dne 30. 4. 2017] a dva režijní paušály, a to ve výši $2 \times 3\,100$ Kč a 2×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
32. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. června 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu