



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **Brennerei Starrein GmbH**, ATU53412409
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

za účasti: 1) **Lihovar Budeč, spol. s r. o.**, IČO 18127967
sídlem Knínice 22, 588 56 Telč
2) **Schildecker Transport GmbH**, ATU2025470
sídlem Industriegelände Objekt 2, 3435 Pischelsdorf, Rakousko

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2017, č. j. 19429-4/2017-90000-304.4,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 23. 6. 2017, č. j. 19429-4/2017-90000-304.4, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Alfréda Šrámka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Osoby zúčastněné na řízení **nemají** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o odvolání žalobce a dalšího účastníka řízení Lihovar Budeč spol. s r. o. sídlem Knínice 22, 588 56 Telč, IČ: 18127967 proti rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „celní úřad“) ze dne 8. 2. 2017, č. j. 10349/2017-630000-31, a to tak, že odvoláním napadené rozhodnutí bylo částečně změněno (ve výroku byl text: „*právnícké osobě Lihovar Budeč spol. s r. o. se sídlem: Knínice 22, PSČ: 588 56 Telč, IČ: 18127967*“ nahrazen textem: „*ve vlastnictví právnické osoby Lihovar Budeč spol. s r. o. sídlem Knínice 22, 588 56 Telč, IČ: 18127967*“) a v ostatním zůstalo napadené rozhodnutí beze změn. Rozhodnutím celního úřadu bylo podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2013 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) rozhodnuto o propadnutí zajištěných vybraných výrobků – lihu v kvalitě úkap dokap, balení – obal skladovací nádrž, v množství 14 333 litrů etanolu, právnické osobě Lihovar Budeč spol. s r. o. se sídlem: Knínice 22, PSČ: 588 56 Telč, IČ: 18127967.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že doprava lihu (v celkovém množství 28 814,1 l absolutního etanolu) v režimu s podmíněným osvobozením od daně byla zahájena dne 20. 2. 2014 na základě elektronického průvodního dokladu 14DE32000000001148409, přičemž tato doprava měla být ukončena do 22. 2. 2014 v daňovém skladu žalobce (Starrein, Rakousko). Ze spisového materiálu je však zřejmé, že zmíněná doprava lihu nebyla v souladu s dokladem 14DE32000000001148409 ukončena v daňovém skladu žalobce, nýbrž dne 21. 2. 2014 byla značná část dopravovaného lihu (14 441 l absolutního alkoholu) stočena do denaturační nádrže v Lihovaru Budeč, kde došlo ke smíchání tohoto lihu s ostatním lihem v denaturační nádrži příjemce lihu. Žalovaný je toho názoru, že okamžikem stočení části dopravovaného lihu v rozporu s dokladem 14DE32000000001148409 došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy, resp. tímto okamžikem došlo k propuštění lihu ke spotřebě skrze neoprávněné opuštění režimu podmíněného osvobození od daně a k tomuto okamžiku vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Dopravovaný líc by musel být dopraven do daňového skladu Lihovaru Budeč zákonným způsobem, aby byl zachován režim podmíněného osvobození od daně, což se v daném případě nestalo. Stočením části dopravovaného lihu v rozporu s dokladem došlo k neoprávněnému opuštění tohoto režimu, což mělo za následek, že tato doprava již nemohla být v souladu s dokladem 14DE32000000001148409, tedy ve stanovené lhůtě a na stanoveném místě řádně ukončena. Žalovaný uvedl, že skutková podstata § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních upravující zajištění dopadá mimo jiné na doklady (doklady uvedené v § 27 zákona), které mají doprovázet vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. Zmíněná doprava lihu nebyla v souladu s dokladem 14DE32000000001148409 ukončena v daňovém skladu žalobce, nýbrž dne 21. 2. 2014 byla značná část dopravovaného lihu stočena do denaturační nádrže v Lihovaru Budeč. Pakliže byl dopravovaný líc v průběhu dopravy částečně stočen na jiném místě než u schváleného příjemce, pak tuto skutečnost nelze hodnotit jinak než jako porušení podmínek dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, čímž byl tento líc uveden do volného oběhu, přičemž je irelevantní, že se tak stalo v areálu daňového skladu Lihovaru Budeč. Z hlediska aplikace § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních je třeba na danou situaci hledět stejně, jako kdyby byl předmětný líc dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně bez dokladu stanoveného v § 27 citovaného zákona. Žalovaný má tedy za prokázané, že s lihem bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 27. Jelikož bylo prokázáno, že zajištěné vybrané výrobky byly dopravovány v rozporu s právními předpisy, byl celní úřad povinen rozhodnout podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o jejich propadnutí. Zajištěné výrobky nebylo možné uvolnit, protože nebylo prokázáno, že s nimi nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí celního úřadu zrušil a uložil žalovanému povinnost uhradit žalobci náklady řízení.
4. Podle názoru žalobce byl ve věci nesprávně zjištěn skutkový stav věci a věc nebyla správně právně posouzena a napadená rozhodnutí správců daně obou stupňů jsou nezákonná a nesprávná.
5. Žalobce namítal, že k opuštění vybraných výrobků (lihu) z režimu s podmíněným osvobozením od daně nedošlo, když přepravovaný líh byl přepravován v režimu s podmíněným osvobozením od daně bez ohledu na to, zda byl ještě v dopravním prostředku nebo byl již částečně stočen v Lihovaru Budeč – v daňovém skladu určení (podle dokladu 14ATI0221S0000913491). Čl. 7 odst. 2 Směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále také „Směrnice o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS“ či „Směrnice 2008/118/ES“) výslovně spojuje vznik daňové povinnosti s opuštěním vybraných výrobků (lihu) režimu s podmíněným osvobozením od daně a k tomu nedošlo.
6. Žalobce dále namítal, že v napadených rozhodnutích nebylo stanoveno místo, kde mělo dojít k porušení podmínek přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně. Pakliže vůbec došlo k nějakému porušení podmínek přepravy, pak by k němu mohlo dojít podle dokladu 14DE32000000001148409 nanejvýše v Rakousku nebo SRN, nikoli v České republice.
7. Pochybení žalobce spatřuje i v tom, že v předcházejícím řízení nebyl proveden postup podle čl. 15 odst. 1 Nařízení EU 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004, a to ve vztahu k tomu, zda příslušné orgány celní či daňové správy Rakouské republiky určily doklad 14DE32000000001148409 za neplatný či vadný. Žalobce má za to, že není na příjemci (daňovém skladu určení v České republice), aby zkoumal podmínky nakládky a uvedení dopravovaných vybraných výrobků (lihu) do režimu dopravy s podmíněným osvobozením od daně, když průvodní doklad pro dopravu je opatřen referenčním kódem správce daně daňového skladu odeslání (Rakouska). Ustanovení § 28 zákona o spotřebních daních by se vztahovalo jen na situace, pokud by k porušení podmínek dopravy došlo na daňovém území České republiky. Taková situace však nenastala, vybrané výrobky byly v souladu s průvodním dokladem dopraveny do Lihovaru Budeč ve lhůtě stanovené pro dopravu s podmíněným osvobozením od daně, kde měla být doprava řádně ukončena (v souladu s dokladem 4ATI0221S0000913491, jehož platnost nebyla nikdy zpochybněna). Žalobce má za to, že nikdy nebyl přerušen řetězec dopravy zboží z daňového skladu do jiného daňového skladu, tj. režim podmíněného osvobození od daně, vybrané propadlé výrobky neopustily dopravní prostředek uvedený jak v průvodním dokladu 14DE32000000001148409, tak i v průvodním daňovém dokladu 4ATI0221S0000913491 před zahájením vykládky v daňovém skladu Lihovar Budeč. Žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem šetření, provedených mezinárodní spoluprací dotazem u příslušných orgánů Rakouské republiky. Podle názoru žalobce nebylo porušení podmínek dopravy objektivně prošetřeno celním orgánem co do skutečného opuštění vybraných výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od daně, protože nebyl úplně určen skutkový stav věci.
8. Žalobce namítal, že při kontrolních úkonech byly předloženy 2 průvodní doklady eAD, z nichž bylo zřejmé, že zajišťované vybrané výrobky neopustily režim podmíněného osvobození od daně a že se jedná jen o administrativní pochybení.
9. Závěrem žalobce namítal, že žalobci byla předepsána daň z předmětných propadlých výrobků (platebním výměrem ze dne 2. 3. 2016). Předmětné výrobky tedy byly zdaněny a měly být uvolněny.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a vyjádření osob zúčastněných na řízení

10. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v podané žalobě žalobce konstatuje totéž co v podaném odvolání. K odvolacím námitkám se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí, na které v plném rozsahu odkázal. Žalovaný je i nadále přesvědčen, že doprava lihu nebyla v souladu s dokladem 14DE32000000001148409 ukončena v daňovém skladu žalobce, nýbrž dne 21. 2. 2014 byla značná část dopravovaného lihu stočena do denaturační nádrže v Lihovaru Budeč. Pakliže byl dopravovaný líc v průběhu dopravy částečně stočen na jiném místě než u schváleného příjemce, tuto skutečnost nelze hodnotit jinak než jako porušení podmínek dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, čímž byl tento líc uveden do volného oběhu, přičemž je irelevantní, že se tak stalo v areálu daňového skladu Lihovaru Budeč. Z hlediska aplikace § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních je třeba na danou situaci hledět stejně, jako kdyby byl předmětný líc dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně bez dokladu stanoveného v § 27 téhož zákona. Jelikož bylo prokázáno, že zajištěné vybrané výrobky ve vlastnictví Lihovaru Budeč byly dopravovány v rozporu s právními předpisy, byl celní úřad povinen rozhodnout podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o jejich propadnutí. Zajištěné vybrané výrobky nelze uvolnit dle § 42c odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože nebylo prokázáno, že s nimi nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
11. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu v plném rozsahu zamítl.
12. Podáním doručeným soudem dne 29. 9. 2017 oznámila společnost Lihovar Budeč spol. s r. o., která ve správním řízení vystupovala jako vlastník propadnutých vybraných výrobků, že bude v řízení před soudem uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení.
13. Podáním doručeným soudem dne 16. 10. 2017 oznámila společnost Schildecker Transport GmbH, která v řízení vystupovala jako dopravce, že bude v řízení před soudem uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. K věci uvedla, že v plném rozsahu souhlasí se žalobou. Stejně jako žalobce má za to, že při dopravě zboží nebyly porušeny žádné právní ani daňové povinnosti, přeprava byla provedena řádně z jednoho daňového skladu do druhého daňového skladu. Nikdy v průběhu přepravy nebylo s výrobkem nijak manipulováno v rozporu zejména s předpisy o spotřebních daních a výrobek byl dopraven na místo určení – do místa daňového skladu Lihovar Budeč spol. s r. o.

IV. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i prvostupňové rozhodnutí celního úřadu, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
15. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, které byly dříve zajištěny podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.
16. Správní orgány vycházely z toho, že tím, že doprava lihu nebyla v souladu s dokladem 14DE32000000001148409 (dále jen „eAD-DE“) ukončena v daňovém skladu žalobce (v Rakousku), ale část lihu byla stočena v Lihovaru Budeč, došlo k neoprávněnému opuštění režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy. Neoprávněné opuštění režimu podmíněného osvobození od daně mělo za následek, že tato doprava již nemohla být v souladu s dokladem eAD-DE řádně ukončena. Na situaci bylo dle žalovaného třeba nahlížet tak, jako kdyby byl předmětný líc dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně bez dokladu stanoveného v § 27 zákona o spotřebních daních, čímž byly naplněny podmínky § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních pro zajištění vybraných výrobků a jejich následné propadnutí.

17. Podstatu žalobní argumentace tvoří v zásadě nesouhlas žalobce s právním názorem žalovaného, že stočením lihu na jiném místě než u schváleného příjemce dle dokladu eAD-DE došlo k opuštění vybraných výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od daně.
18. Předně soud konstatuje, že totožnou otázkou, tj. otázkou, zda žalobce tím, že ve stanovené lhůtě neukončil dopravu vybraných výrobků do daňového skladu, jenž byl uveden v elektronickém průvodním dokladu eAD-DE jako přijímací daňový sklad, porušil režim podmíněného osvobození od daně podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, se již zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 29 Af 135/2016-74 (není-li uvedeno jinak, jsou všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz), v řízení o žalobě proti rozhodnutí o vyměření spotřební daně z lihu. Ačkoli žaloba v nyní projednávané věci směřuje proti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, správní orgány vycházely ze stejného skutkového stavu i ze stejných právních východisek, a proto závěry vyslovené v tomto rozsudku jsou plně aplikované i na nyní projednávanou věc.
19. Z obsahu správního spisu soud zjistil, 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 52, 378 92 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 dokladu 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). V průběhu kontroly dopravy na výzvu úřední osoby předložil doklad eAD-DE, doklad CMR č. 402.165881.01 a doklad Wiedeschein Nr. 3. 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 elektronický správní doklad pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ARC: 14ATI0221S00000913491 (dále jen „eAD-AT“), vystavený dne 21. 2. 2014, 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 lih byl dopraven do daňového skladu Lihovaru Budeč bez dokladu uvedeného v § 27 zákona o spotřebních daních. Doprava lihu v režimu podmíněného osvobození od daně na podkladě dokladu eAD-DE nebyla ve stanovené lhůtě ukončena v daňovém skladu žalobce, nýbrž lih byl dopraven a stočen v daňovém skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. Na situaci bylo podle správních orgánů třeba nahlížet stejně, jako kdyby byl lih dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně bez dokladu podle § 27 zákona o spotřebních daních. Proto dospěly správní orgány k závěru, že bylo nakládáno s vybranými výrobky způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a proto byl správní orgán rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků.
20. Soud v první řadě 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.
21. Z § 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 o obecné úpravě spotřebních daní v jiném členském státě, má za následek porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

22. Z § 25 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že „[v]ybrané 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 „[v]ybrané 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.“
23. Krajský soud v Brně je toho názoru, že zákon o spotřebních daních dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně výlučně váže toliko na území České republiky, a proto i porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně 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 (dosud nezveřejněném na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu), 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 vyměřit a vybrat spotřební daň.
24. Krajský soud má 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 vázaná toliko na území Spolkové republiky Německo a Rakouska, a proto správní orgány České republiky nebyly příslušné k posouzení porušení režimu podmíněného osvobození od daně vyplývajícího z dokladu eAD-DE, ani k posouzení, zda byl lih v důsledku porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravován bez dokladu uvedeného v § 27 zákona o spotřebních daních. Jestliže Městský soud v Praze 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 eAD-DE složen v daňovém skladu žalobce v Rakousku, byly k posouzení souladu dopravy s tímto průvodním dokladem 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.
25. 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 Praze 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.

26. Správní orgány tudíž pochybily, pokud posuzovaly podmínky dopravy vybraných výrobků na základě eAD-DE v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, uskutečňované dle právního řádu jiného státu, stejně jako pochybily, pokud na základě zjištění o porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně rozhodly o zajištění vybraných výrobků a následně o jejich propadnutí podle § 42d zákona o spotřebních daních. Žalovaný i správní orgán prvního stupně se tak 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.
27. Soud považuje za podstatné, že žalobce v průběhu řízení před správními orgány konstantně tvrdil, že pro dopravu z daňového skladu v Rakousku byl líh opatřen dokladem eAD-AT, který opravňoval žalobce dovézt předmětný líh do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce tvrdil, že přestože fyzicky předmětný líh z důvodu administrativního pochybení nedorazil do daňového skladu v Rakousku, byl řádně vystaven eAD-AT, v němž byl jako odesílající daňový sklad označen daňový sklad žalobce a jako přijímající daňový sklad byl uveden daňový sklad Lihovaru Budeč spol. s r. o. Doprava tudíž podle žalobce proběhla v souladu s elektronickým průvodním dokladem podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
28. Pokud jde o skutkový stav, podává se z obsahu správního spisu, 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 je skutkový stav vyplývající z obsahu správního spisu takový, 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 9:30 hod., tedy až poté, co byl jednak vystaven eAD-AT, jednak až poté, co došlo k přijetí předmětného lihu přijímajícím skladem, neboť 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.
29. Krajský soud v této souvislosti odkazuje čl. 10 odst. 1 Směrnice 2008/118/ES, dle něhož „[p]okud 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 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 by 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.
30. Žalovaný argumentoval tím, že doprava dle eAD-AT nemohla být zahájena, neboť podmínkou pro zahájení dopravy je skutečné (fyzické) odeslání zboží z daňového skladu, této argumentaci však soud nepřisvědčil. 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 státě, 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.

31. 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 rozsudku ze dne 3. 6. 2015. č. j. 6 Afs 48/2015-45, publikovaném pod č. 3274/2015 Sb. NSS, 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. výstižněji se skutečně hovoří 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.“ (pozn. KS v Brně: zvýraznění je původní)*
32. 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.
33. V nyní projednávaném případě žalobce v rámci ústního jednání (viz protokol č. j. 11626-18/2014-630000-31) mimo jiné vypověděl, 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 presu. Změna byla přes satelitní systém.“* Z tohoto vyjádření sice vyplývá, že předmětný lůh 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.

34. Správní orgány tak postupovaly v rozporu se zákonem, když závěr o opuštění režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, resp. závěr, že lih byl dopraven do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. bez dokladu uvedeného v § 27 zákona o spotřebních daních, dovodily 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 učinily na základě hodnocení dopravy dle eAD-DE, k čemuž nebyly příslušné. Ve správním spisu přitom neexistují dostatečné podklady pro konstatování pochybení dle eAD-AT – 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.
35. 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.

V. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů 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 (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

37. 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.
38. 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, žaloba) a dva režijní paušály, a to ve výši $2 \times 3 \text{ } 100 \text{ Kč}$ a $2 \times 300 \text{ Kč}$ [§ 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. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.
39. Výrok o náhradě nákladů řízení osob zúčastněných na řízení se opírá o § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu nákladů řízení, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Soud osobám zúčastněným na řízení žádnou povinnost neuložil, právo na náhradu nákladů tak tyto osoby nemají.

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 29. srpna 2019

JUDr. Zuzana Bystrická, v.r.
předsedkyně senátu