



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Brenneri Starrein GmbH**, se sídlem Starrein 42, 2084 Weitersfeld, Rakousko, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, za účasti osob zúčastněných na řízení: I) Lihovar Budeč spol. s r.o., se sídlem Knínice 22, Telč, II) Schildecker Transport GmbH, se sídlem Industriegelände Objekt 2, 3435 Pischelsdorf, Rakousko, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2017, č. j. 19429-4/2017-90000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017 - 59,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017 - 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím na základě odvolání žalobkyně a osoby zúčastněné na řízení I) změnil výrok rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „celní úřad“) ze dne 8. 2. 2017, č. j. 10349/2017-630000-31, a to tak, že ve výroku text „*právnícké osobě Lihovar Budeč spol. s r.o., se sídlem: Knínice 22, PSČ: 588 56 Telč, IČ: 18127967*“ nahradil textem „*ve vlastnictví právnícké osoby Lihovar Budeč spol. s r. o., sídlem Knínice 22, 588 56 Telč, IČ: 18127967*“ a v ostatním ponechal rozhodnutí celního úřadu beze změn. Uvedeným rozhodnutím celní úřad podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“), rozhodl o propadnutí zajištěných vybraných výrobků, a to lihu v kvalitě úkap, dokap, v balení skladovací nádrží, v množství 14 333 litrů etanolu Lihovaru Budeč spol. s r. o.

[2] Žalovaný v odůvodnění svého 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 č. 14DE3200000001148409 (dále též „eAD-DE“), přičemž tato doprava měla být ukončena do 22. 2. 2014 v daňovém skladu žalobkyně (Starrein, Rakousko). Ze spisového materiálu je však zřejmé, že zmíněná doprava lihu nebyla v souladu s dokladem eAD-DE ukončena v daňovém skladu žalobkyně, 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 eAD-DE 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. Dpravovaný líh by musel být dopraven do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. (dále jen „Lihovar Budeč“) zákonným způsobem, aby byl zachován režim podmíněného osvobození od daně, což se v daném případě nestalo. 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) ZSD o jejich propadnutí.

[3] Žalobkyně v žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného v první řadě namítala, že k opuštění lihu z režimu s podmíněným osvobozením od daně nedošlo, neboť 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 určeném podle dokladu 14ATI0221S0000913491 (dále též „eAD-AT“). Čl. 7 odst. 2 Směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS výslovně spojuje vznik daňové povinnosti s opuštěním vybraných výrobků (lihu) režimu s podmíněným osvobozením od daně a k tomu nedošlo.

[4] V rozhodnutích správních orgánů nebylo stanoveno místo, kde mělo dojít k porušení podmínek přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně a nebyl proveden postup podle čl. 15 odst. 1 Nařízení EU č. 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 eAD-DE za neplatný či vadný.

[5] K porušení podmínek dopravy podle namítaného průvodního daňového dokladu eAD-AT nedošlo, když líh byl dopraven v souladu s údaji v průvodním daňovém dokladu do Lihovaru Budeč, který byl uveden jako daňový sklad určený. Nikdy tak 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 eAD-DE, tak i v dokladu eAD-AT, před zahájením vykládky v Lihovaru Budeč.

[6] Při kontrolních úkonech uskutečněných bezprostředně po ukončení přepravy propadlého výrobku u osoby zúčastněné na řízení I) byly předloženy 2 průvodní doklady eAD, z nichž bylo i na základě výpovědí zúčastněných osob naprosto zřejmé, že zajišťovaný líh neopustil režim podmíněného osvobození od daně a že se jedná pouze o administrativní pochybení. Celní orgán nevyužil správní spolupráce podle čl. 15 nařízení EU č. 389/2012 a nezabýval se ve spolupráci s rakouským správcem daně daňovým průvodním dokladem eAD-AT.

[7] Žalobkyni byla platebním výměrem vydaným celním úřadem ze dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31, předepsána spotřební daň z lihu z předmětného propadlého výrobku ve výši 8.211.990 Kč, tj. předmětný propadlý výrobek byl zdaněn a měl být uvolněn.

pokračování

[8] Krajský soud v Brně označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že podstatu žalobní argumentace tvoří v zásadě nesouhlas žalobkyně 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. Dále shledal, že v posuzované věci je možné vycházet ze závěrů, jež učinil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 29 Af 135/2016 - 74.

[9] Soud v první řadě přisvědčil námitce žalobkyně, že správní orgány nesprávně určily místo, v němž došlo k pochybení žalobkyně, když za toto místo označily daňové území České republiky. Klíčový aspekt v podobě územní spojitosti s Českou republikou nebyl v projednávané věci 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 líh v důsledku porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravován bez dokladu uvedeného v § 27 ZSD.

[10] S poukazem na rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 12/2010 - 53 krajský soud dovodil, že pokud v nyní projednávané věci měl být předmětný líh na základě průvodního dokladu eAD-DE složen v daňovém skladu žalobkyně 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 žalobkyně se sídlem na území Rakouska. Uvedený závěr podle krajského soudu 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.

[11] 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 ZDS.

[12] Za podstatné krajský soud považoval, že žalobkyně konstantně tvrdila, že pro dopravu z daňového skladu v Rakousku byl líh opatřen dokladem eAD-AT, který opravňoval žalobkyni dovézt předmětný líh do Lihovaru Budeč v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Doprava tudíž podle žalobkyně proběhla v souladu s elektronickým průvodním dokladem podle § 26 odst. 1 ZSD.

[13] Celní úřad se 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. Ačkoliv 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 ZSD.

[14] Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalovaného, že doprava dle eAD-AT nemohla být zahájena, neboť podmínkou pro zahájení dopravy je skutečné (fyzické) odeslání zboží z daňového skladu. Z § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1 ZSD 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.

[15] Z vyjádření žalobkyně učiněného v rámci ústního jednání sice vyplývá, že předmětný líh skutečně fyzicky nedorazil do daňového skladu žalobkyně, 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 elektronickém systému pro přepravu a sledování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani *Excise Movement and Control System* (dále jen „EMCS“) předmětný líh evidován v daňovém skladu žalobkyně. 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) provést kontrolu daňového skladu žalobkyně 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 žalobkyně, který tudíž musí mít předmětný líh v systému EMCS evidovaný (a tedy pod dohledem příslušného orgánu celní správy Rakouské republiky v místě sídla daňového skladu), v opačném případě by žalobkyně doklad eAD-AT ani nemohla řádně vystavit. Jak ostatně vyplývá z § 26 odst. 4 ZSD, 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 dovést, že údaje uvedené žalobkyní 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, nelze než dovést, že bylo doručeno do správného daňového skladu a ve stanovené lhůtě na základě bezvadného eAD. Se skutečností, že předmětný líh nebyl fyzicky vyslán z daňového skladu žalobkyně, 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 ZSD 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 žalobkyně nedošlo.

[16] Správní orgány tak postupovaly v rozporu se zákonem, když závěr o opuštění režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, resp. závěr, že líh byl dopraven do Lihovaru Budeč bez dokladu uvedeného v § 27 zákona o spotřebních daních, dovedly ze skutečnosti, že předmětný líh byl v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně již částečně stočen do nádrží Lihovaru Budeč, 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 líh skutečně řádně zaevidovaný ze strany žalobkyně v daňovém skladu žalobkyně, a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem předmětný líh přijat, tj. zda vůbec mohlo proběhnout řádné ukončení dopravy předmětného lihu na základě dokladu eAD-AT v daňovém skladu osoby zúčastněné na řízení I).

## II. Kasační stížnost

[17] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Brně podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že krajský soud vůbec nevzal v potaz § 25 odst. 1 písm. c) bod 1 a § 28

pokračování

odst. 4 ZSD. O tuto situaci se přitom v posuzované věci jedná, jelikož předmětný lih byl odeslán z Německa, dopravován přes Českou republiku a místem určení bylo Rakousko. Krajský soud se nevypořádal s rozsudky, na které odkázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, konkrétně s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Af 5/2012 - 97, a rozsudkem NSS ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 - 45, které na rozdíl od rozsudků Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 12/2010 - 53, a NSS č. j. 8 Afs 19/2012 - 44, na které krajský soud odkazuje, řeší identický skutkový stav, resp. jsou přílehlavé a jsou v rozporu se závěry krajského soudu. Dávají odpověď mimo jiné na otázku určení okamžiku porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě (okamžik stočení), resp. okamžiku uvedení do volného daňového oběhu na místo porušení tohoto režimu (místo faktického stočení), příslušnosti celních orgánů k posouzení porušení podmínek při dopravě (celní orgány státu, kde došlo k faktickému stočení) a příslušnosti celních orgánů k vyměření spotřební daně (celní orgány státu, kde došlo k faktickému stočení, resp. porušení režimu podmíněného osvobození od daně uvedením do volného daňového oběhu).

[18] Není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud k závěru, že by podmínky dopravy měly být posuzovány dle rakouského právního řádu. Tento názor nemá navíc oporu ani v jednom rozsudku, na které krajský soud odkázal, resp. je s těmito rozsudky v rozporu. Podle stěžovatele je k posouzení porušení podmínek dopravy příslušný ten členský stát, přes jehož území se doprava uskutečňuje, zcela jistě však členský stát, na jehož území k porušení podmínek dopravy došlo. Tento závěr má oporu v rozsudcích, na které stěžovatel odkázal výše, a především pak v § 28 odst. 4 a 5 ZSD.

[19] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že zatímco doprava předmětného lihu v režimu podmíněného osvobození od daně na základě eAD-DE nebyla v důsledku porušení tohoto režimu řádně ukončena, neboť v jejím průběhu došlo k vyjmutí předmětného lihu z režimu podmíněného osvobození od daně, což mělo za následek uvedení tohoto lihu do volného daňového oběhu v České republice, doprava lihu na základě eAD-AT se vůbec neuskutečnila, resp. nebyla vůbec zahájena. Krajský soud dospěl k závěru o nesprávnosti argumentace stěžovatele, že doprava e-AD-AT nemohla být zahájena, neboť podmínkou pro zahájení dopravy je skutečné (fyzické) odeslání zboží z daňového skladu, nezohlednil ovšem čl. 20 směrnice 2008/118/ES, resp. § 25 odst. 5 a 6 ZSD.

[20] Z argumentace krajského soudu je zřejmé nepochopení principu fungování systému EMCS, potažmo režimu podmíněného osvobození od daně jako takového. Celní orgány v rámci kontroly návrhu elektronického průvodního dokladu v systému EMCS neověřují faktický stav, tedy např. to, zda má odesílatel vybrané výrobky zanesené ve skladové evidenci, zda jimi skutečně disponuje, či zda souhlasí jejich množství, druh, nomenklatura atd. Dle § 26 odst. 5 ZSD může celní orgán kdykoliv přistoupit k fyzické kontrole dopravy. Jestliže odesílatel vybranými výrobky nedisponuje, tzn. doprava má být zahájena pouze formálně, je to důvodem pro neschválení této dopravy. Samotná doprava je zahájena až fyzickým opuštěním daňového skladu.

[21] Krajský soud se mýlí v závěru, že pokud by údaje v eAD-AT neodpovídaly skutečnosti, tak by rakouské celní orgány tuto dopravu neschválily. V posuzované věci je prokázáno, že lih nikdy do daňového skladu žalobkyně nedorazil (nemohl být tedy ani odtud odeslán), tudíž zde nebyla předchozí doprava lihu ani ukončena, ani nová následně zahájena, a nemohla tak být provedena fyzická kontrola tohoto lihu ve skladu žalobkyně. Údaje uvedené v eAD-AT navíc neodpovídaly skutečnému stavu, a pokud by rakouské celní orgány provedly faktickou kontrolu, nikdy by tuto dopravu neschválily. Rakouské celní orgány však provedly pouze kontrolu formálních náležitostí eAD-AT, a jelikož tento návrh byl formálně bezvadný, tuto dopravu schválily. Tato skutečnost však nic nemění na tom, že doprava nikdy nebyla, ani nemohla

být fakticky zahájena. Nemohlo tak ani dojít k porušení podmínek této dopravy jakoukoli její realizací. K porušení podmínek dopravy došlo jedině ve vztahu k dopravě zahájené v odesílajícím daňovém skladu v Německu, neboť to byla jediná doprava, která se uskutečnila. Důsledkem názoru krajského soudu může být legitimizování fiktivních, nerealizovaných doprav, což může vést k ztížení a ochromení systému EMCS.

[22] K posouzení porušení podmínek dopravy vybraných výrobků je oprávněn každý členský stát, přes jehož území je doprava realizována. Žalobkyně nenamítala, že ve spise nejsou podklady pro zhodnocení, zda byl předmětný líh řádně zaevidovaný ze strany žalobkyně v daňovém skladu žalobkyně a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem předmětný líh přijat, tj. zda vůbec mohla být doprava lihu na základě dokladu eAD-AT v Lihovaru Budeč řádně ukončena. Krajský soud tudíž nebyl oprávněn tuto námitku hodnotit, a pakliže na základě této skutečnosti zrušil rozhodnutí žalovaného, je jeho rozsudek nezákonný. Současně je bezpředmětné, zda byl líh řádně zaevidovaný žalobkyní v jejím daňovém skladu, či kdy byl vystaven doklad eAD-AT, neboť bylo prokázáno, že doprava dle eAD-DE nebyla nikdy řádně ukončena a doprava dle eAD-AT nikdy nebyla zahájena.

[23] Žalobkyně ani osoby zúčastněné na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřily.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[25] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení zákonnosti rozhodnutí o propadnutí předmětného výrobku. S tímto rozhodnutím bezprostředně souvisí, resp. mu předchází platební výměr, vydaný celním úřadem dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31, jímž byla žalobkyni předeepsána spotřební daň z lihu z předmětných propadlých výrobků ve výši 8.211.990 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1. Zákonností postupu celních orgánů v uvedené věci, s čímž neoddělitelně souvisí i otázka zákonnosti rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, se zabýval NSS v rozsudku ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019 - 38, kterým ke kasační stížnosti Generálního ředitelství cel zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2019, č. j. 29 Af 135/2016 - 74, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[26] Mezi účastníky je nesporné, že v posuzované věci se jednalo o dopravu lihu v kvalitě úkap dokap KN:22071000, v množství 24.240 kg, tj. 28.814,1 l etanolu. Líh byl dopravován za podmínek § 25 ZSD v režimu podmíněného osvobození od daně dopravcem Schildecker Transport GmbH, na základě elektronického správního dokladu pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pod referenčním kódem ARC: 14DE32000000001148409 ze dne 20. 2. 2014, 11:22 hod., mezi daňovým skladem v Mnichově a daňovým skladem ve Weitersfeldu, Rakousko. V pátek 21. 2. 2014 byl žalobkyní v 7:03:09 vystaven elektronický doklad eAD-AT, podle něhož měla během jednoho dne přepravit líh ze svého daňového skladu ve Weitersfeldu do Lihovaru Budeč. Ve skutečnosti však do Rakouska líh dopraven vůbec nebyl, neboť při kontrole prováděné pracovníky celního

pokračování

úřadu v pátek 21. 2. 2014 v 9:30 již bylo zjištěno, že se cisterna dopravce Schildecker Transport GmbH nachází v areálu Lihovaru Budeč, 14.441 litrů etanolu zde již bylo stočeno a smíšeno s ostatním lihem v denaturační nádrži v Lihovaru Budeč. Zároveň bylo zjištěno, že cisterna byla naposledy v pohybu dne 20. 2. 2014 v 19:25 hod. Následně byl zbylý líh stočen do samostatné nádrže a zajištěn celním úřadem.

[27] Pro správné rozhodnutí věci je rozhodující, zda uvedený postup vedl k tomu, že žalobkyně porušila podmínky podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu při dopravě, resp. zda údaje uvedené v předloženém dokladu o dopravě lihu v režimu podmíněného osvobození od daně byly v souladu se skutečností. Touto otázkou se NSS zabýval ve výše již zmíněném rozsudku ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019 - 38. Nejvyšší správní soud proto při posouzení nyní rozhodované věci z tohoto rozsudku vycházel, a to také proto, že kasační argumentace žalovaného ve věci sp. zn. 9 Afs 218/2019 byla v podstatě totožná jako v posuzované věci.

[28] Podle § 42 odst. 1 ZSD správce daně zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje, jestliže zjistí, že a) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 6, 27 a 27c, 30, 51, 100 nebo 100a s výjimkou uvedenou v § 50 odst. 8, b) vybrané výrobky jsou dopravovány bez dokladu uvedeného v § 5, c) údaje uvedené na dokladu podle písmene a) nebo b) jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo d) doklad uvedený v písmenu a) nebo b) je pozměněný nebo padělaný. Podle § 42c odst. 1 ZSD správce daně rozhodne o uvolnění zajištěných vybraných výrobků, pokud se prokáže, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2. Podle § 42d odst. 1 písm. a) stejného zákona rozhodne správce daně o propadnutí zajištěných vybraných výrobků, pokud nerozhodne o jejich uvolnění.

[29] Podmíněné osvobození od spotřební daně je zvláštní režim, jehož smyslem je odklad povinnosti přiznat nebo zjistit, vyměřit a zaplatit daň až do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Podle § 19 odst. 1 ZSD je vybraný výrobek v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je umístěn v daňovém skladu podle § 3 písm. f) nebo je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz (§ 24 až 27f). Podobně jako v případě osvobození od spotřební daně je i podmíněné osvobození určitým beneficiem, které je navíc v případě podmíněného osvobození z povahy věci pouze dočasné, neboť nejde o sejmnutí ale o pouhé odložení daňové povinnosti vázané na dodržení podmínek osvobození. Lze tak i na podmíněné osvobození od spotřební daně uplatnit obecný princip vyjádřený ve vztahu k osvobození od spotřební daně v rozsudku NSS ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 2/2015 - 76: *„Toto osvobození lze, stejně jako jiná osvobození od daně, vnímat jako dobrodíní zákonodárce ve vztahu k některým druhům zboží či způsobům jejich použití, které se zákonodárce rozhodl nezatížit spotřební daní, kterou jinak obecně daný druh zboží zatěžuje. Daňový subjekt ovšem může takové osvobození využívat jen tak dlouho, dokud dodržuje zákonem stanovené způsoby nakládání a další podmínky, neboť právě jejich respektováním je podmíněno trvání osvobození samotného. Obecná ústavní zásada zakotvená v čl. 2 odst. 4 Ústavy a v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, že každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá, nevylučuje, aby zákon taxativním výčtem upravil způsoby nakládání s minerálními oleji osvobozenými od spotřební daně.“*

[30] Podmíněné osvobození od spotřební daně bylo do českého práva zavedeno v souvislosti se vstupem do EU, jak plyne z důvodové zprávy k ZSD: *„V Evropské unii se legislativní úprava spotřebních daní řídí zásadou umožnit volný oběh zboží nezatíženého spotřební daní až do dne, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu. Zároveň však je nezbytné (vzhledem k možným daňovým únikům) zajistit, aby pohyb nezdaněného zboží byl pod daňovým dohledem. To je řešeno režimem pohybu zboží pod daňovým dohledem, který v souladu s terminologií užívanou v Evropské unii nazýváme režimem podmíněného osvobození od daně (Směrnice 92/12/EHS). Základním principem tohoto režimu je využívání tzv. daňových skladů.“*

*V daňových skladech a při dopravě mezi těmito sklady se zboží (v terminologii zákona o spotřebních daních „vybrané výrobky“) pohybuje pod daňovým dohledem.“*

[31] Obdobně vložil smysl zavedení režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní i NSS v bodě [28] rozsudku ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 - 45, č. 3274/2015 Sb. NSS, kde připomněl, že „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 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.“

[32] Pohledem tohoto účelu zákona a pohledem unijního práva, které je jím implementováno do českého práva, je třeba vykládat ta ustanovení zákona o spotřebních daních, která určují, jaká porušení podmínek mají vést k tomu, že zboží „vypadne“ z režimu podmíněného osvobození od daně. S takovou situací počítá § 4 odst. 1 písm. d) ZSD, podle něž se za plátce spotřební daně pokládá *právnícká nebo fyzická osoba, (...) která poskytla zajištění daně při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, při níž došlo k porušení tohoto režimu [§ 9 odst. 3 písm. f) a § 28]; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnícká nebo fyzická osoba, která se na porušení tohoto režimu podílela, pokud si byla tohoto porušení vědoma nebo pokud lze důvodně předpokládat, že si ho vědoma být měla, (...).* Podle zde uvedeného § 9 odst. 3 písm. f) téhož zákona vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit *okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu (§ 28).*

[33] Uvedený § 28 zákona o spotřebních daních pak v odst. 1 vymezuje, co se pokládá za porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy: *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.*

[34] Krajský soud aplikoval citované ustanovení izolovaně a dovodil z něj, že pokud v nyní posuzovaném případě k nějakému porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo, pak mohlo spočívat jedině v tom, že dopravovaný líh nebyl dopraven do daňového skladu žalobkyně v Rakousku, jak se mělo stát podle dokladu eAD-DE, takže tato doprava nebyla ukončena. To je však podle krajského soudu otázka vztahující se výhradně k daňovému skladu žalobkyně v Rakousku, kterou nemohly české celní orgány posoudit a na jejím základě jí vyměřit spotřební daň z lihu.

[35] Takový přístup však izoluje jedinou skutečnost, tedy nedoručení vybraných výrobků do Rakouska, od celého průběhu dopravy, a při zaměření pouze na § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních odhlíží od výše uvedeného smyslu zavedení možnosti



pokračování

dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a také od souvisejícího § 28 odst. 4 téhož zákona: *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.*

[36] Skutečnost, že došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně, nebyla v nyní posuzovaném případě dána pouze tím, že 21. 2. 2014 nedorazila cisterna s lihem do daňového skladu žalobkyně v Rakousku, ale v první řadě tou skutečností, která takové doručení znemožnila. Tou byl fakt, že téhož dne již byl líh, který měl být dovezen z Německa do Rakouska, stáčen do denaturační nádrže v Lihovaru Budeč, což jeho doručení do Rakouska znemožnilo. Právě tato skutečnost zároveň naplnila hypotézu výše citovaného § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních a založila působnost českých celních orgánů ve vztahu k přepravovanému lihu. Do té doby bylo stále ještě teoreticky možné, že by cisterna, zaparkovaná přes noc z 20. 2. 2014 na 21. 2. 2014, dorazila do daňového skladu žalobkyně v Rakousku, a naplnila tak podmínky dokladu eAD-DE, a následně vyrazila zpět do Lihovaru Budeč, a naplnila tak podmínky nově vydaného dokladu eAD-AT. Po stočení, k němuž docházelo 21. 2. 2014 ráno, již takový postup nebyl možný, protože převážený líh byl stočen, tedy rozdělen a zčásti denaturován. Tím byly nejen porušeny podmínky dokladu eAD-DE, což by autoritativně mohly konstatovat rakouské orgány, ale zejména bylo znemožněno naplnění podmínek nově vydaného dokladu eAD-AT, podle něž měl být líh dopraven z daňového skladu v Rakousku do Lihovaru Budeč. Taková doprava již nemohla proběhnout a neproběhla. Právě proto nelze zároveň tvrdit, že tímto novým dokladem bylo „pokryto“ stočení lihu v Lihovaru Budeč, neboť uvedený doklad předpokládá naložení lihu v daňovém skladu v Rakousku, k němuž nedošlo a již dojít nemohlo, takže deklaroval něco, co se nestalo.

[37] Stočení lihu v Lihovaru Budeč, nedovezení do daňového skladu žalobkyně v Rakousku a faktické neodeslání lihu z tohoto rakouského daňového skladu do Lihovaru Budeč tedy nelze vnímat jako tři izolované události, ale jako události vzájemně propojené, které naplnily hypotézu § 28 odst. 1 a odst. 4 zákona o spotřebních daních. Aktivitou, která vedla k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu, tedy bylo v první řadě jeho stočení na území ČR. K porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy tak došlo na daňovém území ČR.

[38] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje s názorem krajského soudu, vyjádřeným v bodě 34 jeho rozsudku, že „*neexistují dostatečné podklady pro konstatování pochybení dle eAD-AT – zejména není postaveno na jisto, zda byl předmětný líh skutečně řádně zaevidovaný ze strany žalobce v daňovém skladu žalobce, a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem předmětný líh přijat, tj. zda vůbec mohlo proběhnout řádné ukončení dopravy předmětného lihu na základě dokladu eAD-AT v daňovém skladu Lihovar Budeč*“. Skutkově totiž není sporu o tom, že líh byl do Lihovaru Budeč dopraven přímo z Německa a v rakouském daňovém skladu žalobkyně nikdy nebyl, takže bez ohledu na okamžik vystavení eAD-AT už nebylo možno konstatovat, že doprava proběhla v souladu s tímto elektronickým průvodním dokladem, neboť rozhodně neproběhla na trase z Rakouska do ČR, jak v něm bylo uváděno.

[39] Ustanovení § 26 a § 27 ZSD pak podrobně vymezují vystavování a používání elektronického průvodního dokladu při zahájení dopravy a během dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Implementují tak stručnější požadavky čl. 21 směrnice 2008/118/ES, který v odst. 1, 7 a 8 jasně vymezuje, že dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně lze uskutečňovat pouze za použití elektronického průvodního dokladu a jakým způsobem lze reagovat na případné změny místa určení:

*„1. Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani se považuje za uskutečňovanou v režimu s podmíněným osvobozením od daně pouze v případě, že se uskutečňuje za použití elektronického správního dokladu zpracovaného podle odstavců 2 a 3. (...) 7. Odesílatel může elektronický správní doklad zrušit, dokud přeprava nebyla zabájena podle čl. 20 odst. 1. 8. Během přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně může odesílatel prostřednictvím elektronického systému změnit místo určení a uvést nové místo určení, kterým musí být jedno z míst určení uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě i), ii) nebo iii) nebo případně odst. 2.“*

[40] Jak vnitrostátní zákonná úprava, tak směrnice tedy vycházejí z toho, že skutečný stav má při dopravě odpovídat stavu deklarovanému v elektronickém správním dokladu a v případě odchylek od něj je třeba místo určení výslovně změnit, nikoli ponechat dosavadní místo určení a k němu doplnit nové, přestože původního místa určení vůbec nebylo dosaženo. Uvedený přístup odpovídá principům aplikovaným ve výše citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 48/2015 - 45. Zde NSS také odmítl akceptovat deklarovaný stav odporující stavu skutečnému, a to v případě, kdy nesrovnalosti při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně byly obdobné nynější situaci, byť rozhodoval ještě podle dřívější unijní úpravy obsažené ve směrnici Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. NSS zde konstatoval: *„V nyní projednávaném případě správce daně zjistil, že vybrané výrobky byly v rozporu s dokumenty AAD ‚stočeny‘ na českém území a nikdy nedorazily na Slovensko do místa určení. Tímto okamžikem došlo k propuštění vybraných výrobků pro domácí spotřebu skrze neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice. K tomuto okamžiku nastala povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.“*

[41] Závěr, že i v nyní posuzovaném případě došlo stočením lihu na území ČR k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu, zároveň nelze chápat jako pouhý formalismus a překlenout jej poukazem na to, že finální destinaci dopravovaného lihu měla být podle dvojice elektronických dokladů, tak jak byly postupně vydány, právě ČR a došlo pouze k „vynechání zastávky“ v Rakousku. Takový přístup by totiž zcela odhlížel od smyslu celého režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní, jak byl vyložen výše. Tímto smyslem je na straně jedné umožnit a usnadnit dopravu vybraných výrobků mezi členskými státy, ovšem zároveň zajistit, aby pohyb nezdaněného zboží byl stále pod daňovým dohledem. K tomu slouží fungování celého systému EMCS, jak byl popsán stěžovatelem. S ním je ovšem nutno se shodnout v tom, že tento systém může fungovat pouze za předpokladu, že reálný pohyb vybraných výrobků bude odpovídat pohybu, který byl ohlášen prostřednictvím elektronických průvodních dokladů (e-AD), neboť jedině tak mohou celní orgány jednotlivých členských států vědět, kde se vybrané výrobky právě nacházejí a případně je také zkontrolovat.

[42] Lze si samozřejmě představit situace, kdy nepředvídatelné okolnosti přimějí dopravce, aby místo určení vybraných výrobků oproti původnímu plánu změnil. Na takovou situaci ovšem výslovně pamatuje § 27 odst. 7 ZSD: *Provozovatel odesílajícího daňového skladu, který poskytl zajištění daně, nebo oprávněný odesílatel, který poskytl zajištění daně, může v průběhu dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně změnit příjemce nebo místo ukončení dopravy, pokud se nejedná o dopravu osobám uvedeným v § 11 odst. 1 písm. e). Změna se provede postupem uvedeným v nařízení Komise, kterým se provádí směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní.*

[43] Žalobkyně však v nyní rozhodovaném případě nevyužila proceduru popsanou v čl. 5 nařízení Komise (ES) č. 684/2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Ani to netvrdí. Naopak se pokusila, aby se deklarovaný stav *ex post* aspoň zčásti přizpůsobil stavu skutečnému, ovšem za cenu,

pokračování

že bude dokladem eAD-AT deklarovat odeslání vybraných výrobků ze státu, kde nikdy nebyly, a to v době, kdy už fakticky byly v ČR, kam měly být teprve dopraveny.

[44] V posuzované věci se tak skutečná cesta vybraných výrobků odchýlila od cesty deklarované, čímž byla možnost kontroly ze strany celních orgánů ztížena, ne-li znemožněna, protože se vybrané výrobky nenacházely ve státě, v němž se měly nacházet, tedy v Rakousku, kde nemohly být zkontrolovány a z nějž nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly. Údaje uvedené na předloženém elektronickém průvodním dokladu tedy nebyly pravdivé, resp. lůh byl dopravován bez dokladu dle § 27 ZSD obsahujícího údaje odpovídající skutečnému průběhu dopravy.

#### IV. Závěr

[45] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. ledna 2020

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu