

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **TanQuid Polska, Sp. z o. o.**, se sídlem Zofii Nałkowskiej 51, Radzionków, Polská republika, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 1. 2017, čj. 6104/2017-900000-304.5, čj. 6104-2/2017-900000-304.5, čj. 6104-3/2017-900000-304.5, čj. 6104-4/2017-900000-304.5, čj. 6104-5/2017-900000-304.5, čj. 6104-6/2017-900000-304.5, čj. 6104-7/2017-900000-304.5, čj. 6104-8/2017-900000-304.5, čj. 6104-9/2017-900000-304.5, čj. 6104-10/2017-900000-304.5, čj. 6104-11/2017-900000-304.5, čj. 6104-12/2017-900000-304.5, čj. 6104-13/2017-900000-304.5, čj. 6104-14/2017-900000-304.5, čj. 6104-15/2017-900000-304.5, čj. 6104-16/2017-900000-304.5, čj. 6104-17/2017-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2018, čj. 51 Af 6/2017-183,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **s e p ř e d k l á d a j í** následující předběžné otázky:

1. Jsou výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice Rady 92/12/EHS za situace, kdy celní úřad jednoho členského státu souhlasil s přepravou výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně ze skladu s daňovým dozorem k registrovanému hospodářskému subjektu se sídlem v jiném členském státu, ačkoliv nebyly objektivně splněny podmínky pro přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně, neboť bylo později v průběhu řízení prokázáno, že registrovaný hospodářský subjekt o přepravě výrobků z důvodu podvodu třetích osob ničeho nevěděl?
2. Brání poskytnutí jistoty na spotřební daň ve smyslu čl. 15 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS vydané za jiným účelem než je přeprava výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi skladem s daňovým dozorem a registrovaným hospodářským subjektem se sídlem v jiném členském státě tomu, aby byla řádně zahájena doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jestliže poskytnutí jistoty bylo na průvodních dokladech pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pro registrovaný hospodářský subjekt vyznačeno a celním orgánem členského státu potvrzeno?

II. Řízení **s e p ř e r u š u j e .**

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně je polská obchodní společnost, která je provozovatelkou daňového skladu na území Polské republiky. Z daňového skladu žalobkyně byly v období prosince 2009 a ledna 2010 odeslány vybrané výrobky podléhající spotřební dani pro oprávněného příjemce EKOL GAS PB, s.r.o. (dále jen „EKOL GAS“), který je českou obchodní společností.

[2] Pracovníci Celního úřadu Náchod dne 5. 1. 2010 zkontrolovali 3 autocisterny, které dle průvodních dokladů dopravovaly minerální oleje z daňového skladu žalobkyně pro oprávněného příjemce EKOL GAS. V průběhu kontroly zjistili, že údaje v průvodních dokladech ze dne 5. 1. 2010 jsou nepravdivé. Následně EKOL GAS jakýkoliv obchodní kontakt s žalobkyní popřela. Česká celní správa následně požádala Celní správu Polské republiky o poskytnutí informací týkajících se přeprav minerálních olejů mezi žalobkyní a EKOL GAS. Ta zaslala 38 průvodních dokladů s přílohami, na jejichž základě byly z daňového skladu žalobkyně odeslány minerální oleje pro EKOL GAS. Tyto průvodní doklady nebyly v rozporu s § 26 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 31. 3. 2010 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), předloženy celnímu úřadu k ověření správnosti a platnosti údajů.

[3] Dále se zjistilo, že otisky razítek českého celního úřadu, kterými bylo potvrzeno 35 průvodních dokladů, byly padělány. Otisky razítek EKOL GAS nesouhlasily s otisky razítek, které uvedená společnost v době uskutečnění přeprav výrobků používala. Dalším šetřením české celní orgány zjistily, že minerální oleje odeslané z daňového skladu žalobkyně nebyly ve stanovené lhůtě a na určeném místě EKOL GAS coby oprávněným příjemcem přijaty, čímž došlo při přepravě k porušení režimu podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z dokazování vyplynulo, že EKOL GAS s žalobkyní nikdy neobchodovala. Dle výpisu transakcí mýtných bran byly minerální oleje dopraveny z daňového skladu žalobkyně neznámé osobě na území České republiky (dle výpovědí řidičů byly minerální oleje stočeny ve Žďáru nad Sázavou). Policie ČR ve vztahu k dodávkám minerálních olejů z daňového skladu žalobkyně zjistila podvodné jednání třetích osob, vůči kterým bylo zahájeno trestní řízení. To bylo nicméně následně z procesních důvodů zastaveno.

[4] Na daňové území České republiky byly v režimu podmíněného osvobození od daně dopraveny vybrané výrobky, aniž by byly řádně přijaty oprávněným příjemcem, který by poté z těchto výrobků přiznal a zaplatil spotřební daň. Žalobkyně tak dle názoru českých celních orgánů porušila režim podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních.

[5] Český celní úřad vyzval žalobkyni k podání řádného daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů a zároveň žalobkyni oznámil zahájení řízení o vyměření spotřební daně z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně při přepravě minerálních olejů. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 1. 2016 Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 3. 3. 2016 platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů, jimiž vyměřil žalobkyni daňovou povinnost v celkové výši 10 207 850 Kč, a to ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozhodl tak, že jej napadenými rozhodnutími zamítl.

[6] Rozhodnutí stěžovatele žalobkyně napadla u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) který v záhlaví uvedeným rozsudkem napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[7] Podle krajského soudu byly otisky razítek společnosti EKOL GAS a otisky razítek českého celního úřadu padělány. Nelze je tak považovat za bezvadné či správně vyplněné, a to ani z hlediska pouhé formy. Dále nebyla naplněna základní podmínka dopravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně, dle níž musí být doprava uskutečněna mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Za společnost EKOL GAS bez jejího vědomí vystupovaly třetí osoby, které oprávněným příjemcem samy nebyly. To krajský soud ztotožňuje se shodnou situací, jako když příjemce vybraných výrobků deklarovaný v průvodních dokladech příslušným oprávněním nedisponuje.

[8] Podle krajského soudu je třeba rozlišovat situace, kdy dojde k porušení podmínek v průběhu formálně i materiálně správně zahájené dopravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně (např. v podobě nedodržení stanovené lhůty pro dopravu vybraných výrobků), a situace, kdy je pro nesplnění základních podmínek zahájení takovéto dopravy předem vyloučeno, jak je tomu v projednávané věci. Proto je dle krajského soudu třeba považovat vyskladnění minerálních olejů z daňového skladu žalobkyně za propuštění do volného oběhu dle § 3 písm. j) bod 1. zákona o spotřebních daních.

[9] Krajský soud dále poukázal na to, že k obdobným závěrům dospěla také polská celní správa, která v rozhodnutí Celního úřadu II v Lodži ze dne 26. 10. 2015 (dále jen „rozhodnutí Celního úřadu v Lodži“), uložila daňovou povinnost ke spotřební dani ve vztahu k dodávkám minerálního oleje namísto žalobkyni společnosti BM Reflex, Sp. z o. o. (dále jen „BM Reflex“) coby vlastníku přepravovaných minerálních olejů. K tomu došlo z důvodu, že rozhodnutím Celního úřadu v Rybniku ze dne 27. 2. 2015 bylo zastaveno daňové řízení ve věci vyměření spotřební daně žalobkyni, neboť nebyly naplněny podmínky pro dopravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Jednak průvodní doklady nebyly řádné, neboť nedokládaly skutečný průběh transakce, jednak bylo zjištěno, že pojistná záruka složená jako jistota na spotřební daň společností J&S ENERGY S.A (dále jen „J&S ENERGY“) zahrnovala výhradně přepravu mezi daňovými sklady, kdežto společnost EKOL GAS byla oprávněným příjemcem (ekvivalent polského registrovaného odběratele). Dodávky z tohoto důvodu nebyly zahrnuty do jistiny na spotřební daň. Nebyly tak dle Celního úřadu v Rybniku splněny podmínky pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně, a proto byly dotčené výrobky vyskladněny z daňového skladu mimo tento režim. Je proto bezpředmětné rozhodovat o tom, v kterém státě došlo k porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže nedošlo k zahájení tohoto režimu. Žalobkyně není dle Celního úřadu v Rybniku plátcem daně. Tím je majitel zboží vyskladněného z daňového skladu. Celní úřad v Lodži jako příslušný správce daně uznal za plátce spotřební daně ve vztahu k dotčeným vybraným výrobkům společnost BM Reflex coby vlastníka vybraných výrobků.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, ve které poukázal na to, že zahájení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nepodléhá souhlasu či schválení ze strany oprávněného příjemce. Souhlas v podobě razítka a podpisu oprávněné osoby je vyžadován až pro účely řádného ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, což je rovněž důvodem, pro který je odesílatel vybraných výrobků objektivně odpovědný za porušení tohoto režimu. Pro účely zahájení dopravy je nepodstatné, zda oprávněný příjemce o zahájené dopravě ví či nikoliv, neboť ta není podmíněna jeho souhlasem zaznamenaným na průvodním dokladu v okamžiku jejího zahájení. Celní orgány nepřezkoumávají správnost údajů uvedených v průvodním dokladu, ale pouze kontrolují, zda jsou vyplněny všechny kolonky dokladu a zda odesílající daňový sklad a oprávněný příjemce disponují platnými povoleními. Pokud odesílající daňový sklad a oprávněný příjemce platnými povoleními disponují, průvodní doklad je vyplněn a je současně poskytnuto zajištění daně dle § 25 odst. 3 zákona o spotřebních daních, vydají celní orgány souhlas se zahájením této dopravy.

Za situace, kdy je jako příjemce uveden subjekt, který platným povolením disponuje, pak je doprava zahájena a je jedno, zda je tento subjekt uveden odesílatelem omylem či úmyslně, resp. zda příjemce o této dopravě ví či nikoliv.

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že vybrané výrobky byly odeslány a dopraveny do ČR v režimu volného daňového oběhu z důvodu prokázaného podvodného jednání osob, které vystupovaly za oprávněného příjemce EKOL GAS. Bylo prokazatelně zjištěno, že vybrané výrobky odesílané z daňového skladu žalobkyně oprávněný příjemce nikdy řádně nepřijal, čímž došlo podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy výrobků. Jestliže dojde k vyjmutí zboží z režimu podmíněného osvobození od daně dle čl. 15 odst. 4 směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice“), byť veřejnoprávní doklad byl následně podvodně potvrzen, nese následky zjištěného vyjmutí z podmíněného režimu odesílající daňový sklad, který je pro tyto případy povinen před zahájením dopravy poskytnout zajištění, neboť je po celou dobu dopravy odpovědný za dodání vybraných výrobků až do jejich řádného převzetí v průvodních dokladech označeným oprávněným příjemcem.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podmínky pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně splněny nebyly. S ohledem na to, že pachatelé trestné činnosti měli již na počátku celé dopravy v úmyslu dané dokumenty podvodně orazítkovat, je třeba danou přepravu hodnotit jako celek a podvodné jednání (byť padělaným razítkem potvrzené až v její poslední fázi) hodnotit dle prvotního úmyslu pachatele a posoudit ji tak, že vybrané výrobky do režimu podmíněného osvobození od daně nebyly vyskladněny. Jako příjemci vystupovaly podvodně jednající fyzické osoby, kterým nebylo povoleno k přijímání minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně uděleno. Z materiálního hlediska tak nelze dospět k závěru, že vybrané výrobky byly určeny příjemci deklarovanému v dokladech. Aby byly splněny podmínky režimu podmíněného osvobození od daně, je třeba, aby průvodní doklady byly správně vyplněny nejenom po formální stránce, ale také, aby údaje v nich formálně uvedené odpovídaly skutečnosti (byly správné i po stránce materiální). Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo, neboť objektivně neexistovala druhá strana, tj. oprávněný příjemce. Navíc nebyla ani složena jistota k zajištění spotřební daně, která představuje formální podmínku pro zahájení dopravy v daném režimu. Z hlediska vzniku daňové povinnosti na území České republiky je na danou situaci nutno použít § 29 zákona o spotřebních daních, který upravuje dopravu vybraných výrobků uvedených do volného oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání.

II. Použitelné právo Evropské unie a vnitrostátní právní úprava

[13] Čl. 4 písm. c) směrnice stanoví, že režimem s podmíněným osvobozením od daně se rozumí *daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně*.

[14] Dle čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice *daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3. Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí: a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně*.

[15] Podle čl. 13 písm. a) směrnice je oprávněný skladovatel povinen *poskytnout případnou jistotu vztahující se k výrobě, zpracování a skladování a povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, jejichž podmínky stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se schválený sklad s daňovým dozorem nachází*.

pokračování

[16] Podle čl. 15 odst. 3 směrnice dále platí, že „*rizika spojená s přepravou uvnitř Společenství se kryjí jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13, případně jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. Není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty na příjemci. Podrobnosti poskytnutí jistoty stanoví členské státy. Tato jistota platí pro celé Společenství.*

[17] Podle čl. 15 odst. 4 směrnice platí, že *aniž je dotčen článek 20, zaniká odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele, popřípadě přepravce, pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu podle článku 18 za podmínek stanovených článkem 19.*

[18] Čl. 20 odst. 1 směrnice stanoví, že *pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom členském státě, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či právnická osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno zabavení trestního stíhání. Vybírá-li spotřební daň jiný členský stát než členský stát určení, uvědomí o tom členský stát vybírající daň příslušné orgány odesílající země.*

[19] Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních platí, že *vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy pouze s průvodním dokladem, pokud vybrané výrobky jsou dopravovány z daňového skladu umístěného v jiném členském státě provozovateli daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci, jimž bylo vydáno povolení na daňovém území České republiky.*

[20] Podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že *vybrané výrobky mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s průvodním dokladem, nestanoví-li tento zákon jinak.*

[21] Dle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních *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.*

III. Rozbor předkládaných předběžných otázek

[22] Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že cílem směrnice je stanovení pravidel pro sledování a dopravu výrobků podléhajících spotřební dani tak, aby byla daňová povinnost v členských státech obdobná. Tím se se zároveň vylučuje dvojí zdanění (rozsudky Soudního dvora ze dne 30. 5. 2013, *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, body 22 a 23, a ze dne 3. 7. 2014, *Gross*, C 165/13, EU:C:2014:2042, bod 17). Zároveň by zboží mělo být zdaněno v místě, kde dochází k jeho konečné spotřebě (*Scandic Distilleries*, bod 24).

[23] Vznik daňové povinnosti ke spotřební dani musí být stejný ve všech členských státech, aby se zajistilo vytvoření a fungování vnitřního trhu (viz recitál směrnice a také rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 2007, *Pipeline Méditerranée and Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 22).

[24] V této věci jde v prvé řadě o to, zda byly splněny podmínky pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně v případě, kdy za osoby jednající za registrovaný hospodářský subjekt (příjemce) se vydávaly osoby, které k tomu neměly žádné platné zmocnění. Registrovaný hospodářský subjekt tak vůbec nevěděl o tom, že by mu měly být dopraveny výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud ne, byly výrobky faktickým vyskladněním propuštěny pro domácí spotřebu [čl. 6 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 4 písm. c)

směrnice)]; tudíž měly být zdaněny v Polsku. Pokud ano, byl by zahájen režim dopravy mezi členskými státy a oprávněný skladovatel by byl povinný k dani v České republice až při následném zjištění porušení tohoto režimu.

[25] Při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně je zvýšena možnost úniku těchto výrobků před dohledem daňových orgánů, proto uvedený režim podléhá splnění tří podmínek. Za první, doprava musí být uskutečněna mezi oprávněnými subjekty (oprávněný skladovatel a registrovaný hospodářský subjekt). Za druhé, výrobky musí být přepravovány s průvodním dokladem, jelikož cílem směrnice je jak umožnění bezproblémové dopravy mezi členskými státy, tak kontrola výrobků (viz recitál směrnice). Za třetí je nutné poskytnutí jistoty podle čl. 13 písm. a) směrnice.

[26] V projednávané věci oprávněný skladovatel disponoval povolením k provozování daňového skladu a sám vymezil podmínky dopravy, jestliže jako příjemce uvedl společnost EKOL GAS, tedy registrovaný hospodářský subjekt. Dopravu podle Nejvyššího správního soudu zahajuje oprávněný skladovatel, neboť je to právě on, kdo vyplňuje část A průvodního dokladu.

[27] Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 2. 7. 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, je oprávněný skladovatel objektivně odpovědný za veškerá porušení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně. Takovým porušením může být dopravení výrobků na jiné místo než k registrovanému hospodářskému subjektu či jiná nesrovnalost dotýkající se vzniku daňové povinnosti. V takovém případě je oprávněný skladovatel povinný k dani v místě, kde k porušení režimu či nesrovnalosti došlo. Šíří této odpovědnosti dokládá i to, že zaniká až okamžikem prokázání převzetí dodávky výrobků registrovaným hospodářským subjektem (čl. 15 odst. 4 směrnice). Ten následně vyplňuje část C průvodního dokladu, kde je vyžadován podpis a razítko. Příjemce je tedy do operace zapojen až na samém konci, což dokládá také čl. 19 odst. 2 směrnice. Pro zahájení se tak jeho součinnost nevyžaduje, a ostatně i proto je odpovědnost oprávněného skladovatele nastavena takto široce.

[28] Dále je třeba upozornit, že celní orgány zjišťují, zda se doprava uskutečňuje mezi oprávněnými subjekty a zda byla poskytnuta jistota k zajištění daně. Následně vydají souhlas se zahájením dopravy. Podle Nejvyššího správního soudu tento postup odpovídá cíli a účelu směrnice, která v recitálu uvádí, že **„přesun výrobků z území jednoho členského státu na území jiného členského státu nesmí vést ke kontrolám, které by mohly narušit volný pohyb uvnitř Společenství; že pro účely vzniku daňové povinnosti je nicméně nezbytné znát pohyb výrobků podléhajících spotřební dani; že by proto měly být přijaty předpisy upravující průvodní doklad ke takovému výrobku“** (zvýraznil Nejvyšší správní soud). Mechanismus dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně umožňuje dohled nad dovozem výrobků podléhajících dani, avšak neklade překážky v podobě věcné kontroly dokladů celními orgány.

[29] Doprava v režimu podmíněného osvobození od daně tedy funguje tak, že pro její zahájení by mělo být irelevantní, zda příjemce výrobků o transakci ví či neví. Na druhé straně skutečnost, že celní orgány ověřují pouze splnění formálních předpokladů pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, přenáší na oprávněného skladovatele odpovědnost za ověření okolností, že registrovaný hospodářský subjekt (příjemce) zboží následně skutečně převezme, tedy že je součástí obchodní operace. Soudní dvůr v minulosti judikoval, že po daňovém subjektu lze legitimně požadovat, aby zajistil, že obchod, na kterém se podílí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (rozsudek ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24). Nejvyšší správní soud si je vědom, že takto Soudní dvůr rozhodoval ve vztahu k dani z přidané hodnoty, avšak právě ve věci *Kapnoviomichania Karelia* o rozsudek *Netto Supermarkt* opřel svou argumentaci také ve vztahu ke spotřební dani a směrnici (*Kapnoviomichania Karelia*, bod 49).

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud poukazuje na čl. 20 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008, která nahradila směrnicí Rady 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“). V tomto ustanovení se uvádí, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od daně je uskutečněna pouze za použití elektronického správního dokladu. Návrh tohoto dokladu zašle odesílatel celním orgánům. Následně celní orgány ověří údaje v návrhu, a jsou-li správné, zašlou odesílateli referenční kód. Z uvedeného plyne, že i podle novější úpravy celní orgány ověřují správnost údajů pouze po formální stránce. Nejvyšší správní soud má za to, že pokud by unijní zákonodárce měl v úmyslu v tomto směru provést určité změny, provedl by je právě ve směrnici Rady 2008/118/ES a nutnost změn uvedl v recitálu. Tak tomu však není.

[31] Zároveň lze poukázat také na právní úpravu spotřebních daní v Polsku. Podle polského zákona o spotřebních daních ze dne 6. 12. 2008, Dz. U. 2009 Nr 3 poz. 11 (dále jen „polský zákon o spotřebních daních“), je k zahájení dopravy třeba poskytnout průvodní doklad a složit jistotu (čl. 41 odst. 1). Podle čl. 41a odst. 1 je doprava zahájena vyskladněním výrobků z daňového skladu. Podle Nejvyššího správního soudu je tedy i podle polského práva zjevné, že podmínky pro zahájení dopravy jsou splněny již při předložení dokladů. Z uvedeného se tedy Nejvyššímu správnímu soudu jeví, že na zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně nemůže mít vliv pozdější zjištění, že za osoby jednající za registrovaný hospodářský subjekt se neoprávněně vydávaly třetí osoby. Naopak, k propuštění pro domácí spotřebu může dojít jedině v případě, že nebudou splněny podmínky zahájení dopravy, mezi které nelze řadit souhlas registrovaného hospodářského subjektu. Jinými slovy ověření souhlasu registrovaného hospodářského subjektu by mělo být na odpovědnosti oprávněného skladovatele za řádný průběh dopravy.

[32] Judikatura Soudního dvora se podvodným jednáním ve vztahu k režimu podmíněného osvobození od daně doposud nezabývala, pokud jde o položené otázky, což vede Nejvyšší správní soud k položení první otázky. Nejvyšší správní soud si je vědom, že v určitém ohledu se projednávané věci zdá být podobná věc řešená v rozsudku ze dne 12. 12. 2002, *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751. V dané věci hrála určitou roli také zfalšovaná razítka na průvodních dokladech při dopravě zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně. V tomto sporu byla společnost *Distillerie Fratelli Cipriani SpA* oprávněným skladovatelem, který zboží odesílal přes několik členských států a následně mimo území EU. V průběhu přepravy požádaly italské daňové orgány na základě dohody o administrativní spolupráci ve věcech spotřebních daní daňové orgány v Německu o kontrolu průvodních dokladů. Německé orgány zjistily, že razítka na průvodních dokladech, která osvědčovala, že zboží opustilo území EU, byla zfalšována. To považovaly italské daňové orgány dle jejich vnitrostátního práva za nesrovnalost (srov. čl. 20 odst. 1 směrnice), a proto společností zaslaly výzvu k úhradě vyměřené spotřební daně. Právě až obdržením této výzvy se však společnost dozvěděla o zfalšování razítek na průvodních dokladech. To se stalo až po uplynutí lhůty čtyř měsíců od odeslání zboží uvedené v čl. 20 odst. 3 směrnice, která byla stanovena k prokázání správnosti transakce nebo místa, kde došlo k porušení předpisů či nesrovnalosti. Pro společnost bylo tedy objektivně nemožné seznámit se s existencí této nesrovnalosti.

[33] Prvním rozdílem oproti nyní řešené věci je ten, že v případě *Cipriani* byla zfalšována razítka celních orgánů, která osvědčovala, že zboží opustilo území EU hned na počátku přepravy. V případě žalobkyně však byla zfalšována až razítka registrovaného hospodářského subjektu, a to až ve chvíli, kdy měla být přeprava zboží ukončena. Dále ve věci *Cipriani* neexistoval konkrétní registrovaný hospodářský subjekt či oprávněný skladovatel v jiném členském státě, kterému by mělo být zboží doručováno. Jednalo se toliko o přepravu výrobků určených k exportu do zemí mimo EU přes jeden nebo více členských států. Byť se tedy v obou případech

jedná o dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, právní povaha přepravy samotné je v každém z řešených případů odlišná.

[34] Soudní dvůr však v rozsudku ve věci *Cipriani* posuzoval danou problematiku v souvislosti s právem dané společnosti na obhajobu. Vyslovil, že v takovém případě nemůže být čtyřměsíční lhůta stanovená čl. 20 odst. 3 směrnice považována za přiměřenou, pokud již uplynula ve chvíli, kdy se odesílatel zboží podléhajícího spotřební dani o nastalé nesrovnalosti dozvěděl nebo mohl dozvědět. Za takových okolností není tato lhůta v souladu s právem společnosti na obhajobu, a proto musí být čl. 20 odst. 3 směrnice v tomto rozsahu považován za neplatný. Jednalo se tedy o odlišné jádro sporu než v nyní řešené věci, neboť zahájení samotné přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně zde nebylo nijak zpochybňováno či rozporováno, mj. proto, že jak bylo uvedeno shora, nebyla vůbec podstatná vědomost deklarovaného příjemce o přepravě, ani nebyla řešena otázka řádnosti složené kauce. Proto rozsudek na nyní předkládané otázky neodpovídá ani nepřimo. Závěry z rozsudku ve věci *Cipriani* tak podle Nejvyššího správního soudu nevedou k tomu, že by daná ustanovení směrnice byla *acte éclairée*.

[35] Další otázkou, před kterou je Nejvyšší správní soud postaven, je povaha a účel jistoty uhrazené k zajištění spotřební daně. V režimu podmíněného osvobození od daně je povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit podmíněně odložena až do okamžiku uvedení vybraných výrobků pro domácí spotřebu nebo zjištění manka (podle čl. 6 směrnice). Směrnice proto zavedla povinnost zajistit daň, zejména za účelem zabránění případným daňovým únikům. Výkladu účelu jistoty se věnuje i směrnice 2008/118/ES, místo pojmu „jistota“ však používá pojem „zajištění“ (který byl následně transponován i do české vnitrostátní úpravy). Dle bodu 19 jejího recitálu by členské státy měly požadovat zajištění poskytnuté oprávněným skladovatelem za účelem zajištění zaplacení spotřební daně v případě nevyřízení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani. Účelem jistoty je tak zabránění daňovým únikům.

[36] Jistotu (čl. 15 odst. 3 směrnice) složila polská společnost J&S ENERGY. Jako druh daňových závazků v ní zahrnutých bylo uvedeno vyskladnění výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Ze spisu dále vyplynulo, že tato jistota byla poskytnuta k zajištění dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu žalobkyně ke společnosti EKOL GAS. Tomu odpovídá i označení žalobkyně v průvodních dokladech jako subjektu, který poskytl zajištění. Tento účel poskytnuté jistoty však žalobkyně v průběhu řízení zpochybnila. Uvedla, že nebylo poskytnuto zajištění pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození dle čl. 15 odst. 3 směrnice, neboť jistota byla poskytnuta pouze pro přepravu mezi daňovými sklady, a nikoli též pro dopravu registrovanému hospodářskému subjektu, tedy společnosti EKOL GAS. Nejvyšší správní soud nyní nemá skutečný účel jistoty za prokázaný.

[37] Jak Nejvyšší správní soud vyložil výše, poskytnutí jistoty je jednou z nezbytných podmínek pro zahájení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Obdobně to stanoví i polský zákon o spotřebních daních ve výše zmiňovaném čl. 41 odst. 1. Toto zajištění daně je platné pro všechny členské státy Evropské unie, kterými jsou výrobky dopravovány (viz čl. 15 odst. 3 směrnice). Proto Nejvyšší správní soud dovozuje, že celní orgány jiného členského státu nemohou přezkoumávat důvod zajištění. Stejně jako má za to, že je tomu v případě výše zmíněného materiálního přezkumu pravosti údajů uvedených v průvodních dokladech.

[38] Polské celní orgány na základě údajů uvedených v průvodních dokladech a přijaté jistoty povolily dopravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně k registrovanému hospodářskému subjektu, čímž deklarovaly naplnění všech výše uvedených podmínek

pokračování

stanovených pro tento režim. Tím založily důvěru žalobkyně a českých celních orgánů v to, že jistota byla řádně uhrazena. Později v řízení (po proběhlém soudním přezkumu ze strany polských správních soudů) však polské celní orgány daňové řízení ve věci vyměření spotřební daně žalobkyni zastavily, neboť dle jejich tvrzení nebyly naplněny podmínky pro zahájení dopravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mj. z důvodu, že nebyla poskytnuta jistota k zajištění přepravy výrobků k registrovanému hospodářskému subjektu.

[39] Ve chvíli, kdy se zboží dostalo na území České republiky, však již byla jistota složena a tuzemské celní orgány v souladu se zásadou právní jistoty a víry v řádný postup polských celních orgánů presumovaly její správnost. Ze strany polských celních orgánů tak došlo v řízení k vytvoření situace, se kterou směrnice ani zákon o spotřebních daních nepočítají, a tedy ji ani neupravují. Dle Nejvyššího správního soudu by bylo popřením principů právního státu, kdyby byl takový postup polských celních orgánů aprobevován a přičítán k tíži účastníků původního řízení.

[40] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud by české celní orgány neměly považovat dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně za řádně zahájenou s ohledem na nesprávně složenou jistotu, popřely by tím cíle směrnice a také zásadu loajální spolupráce (čl. 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii). Systém spotřebních daní na vnitřním trhu „stojí a padá“ právě na důvěře orgánů mezi sebou. Nadto se Nejvyššímu správnímu soudu jeví, že takový postup je v rozporu se zásadou právní jistoty, kterou lze považovat za součást právního řádu Unie (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 9. 1983, *Deutsche Milchkontor*, 205/82 až 215/82, EU:C:1983:233, bod 19) a která vyžaduje, aby daňové subjekty měly možnost seznámit se s obsahem povinností uložených jim právem Unie (rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2007, *ROM-projecten*, C-158/06, EU:C:2007:370 a ze dne 10. 3. 2009 *Gottfried Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140). Právní jistota se pak „uplatní se zvláštní přísností“ vůči právní úpravě, která může způsobovat finanční důsledky (rozsudky Soudního dvora ze dne 16. 3. 2006, *Emsland-Stärke*, C-94/05, EU:C:2006:695, bod 43 a ze dne 15. 12. 1987, *Nizozemsko proti Komisi*, C-326/85, EU:C:1987:547) Pokud jde tedy o právní úpravu, která by obsahovala finanční zátěž pro dotčené osoby, tak je v souladu s požadavkem právní jistoty nutné, aby bylo dotčeným osobám umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim daná právní úprava ukládá (rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 9. 2008, *Isle of Wright Council a další*, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 47 a ze dne 29. 4. 2004, *Sudbolz*, C-17/01, bod 34). Takovou právní úpravu směrnice a ji transponující vnitrostátní právo představuje.

[41] Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pak třeba optikou zásady právní jistoty zkoumat i situace, kdy jednáním správce daně je daňový subjekt postaven do nejistoty ohledně jeho (ne)odpovědnosti za porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud polské celní orgány jednou jistotu akceptovaly jako dostatečnou pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (a vyznačily a potvrdily ji na průvodních dokladech), založily tím legitimní očekávání pro oprávněného skladovatele, že doprava bude probíhat v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Zároveň tím založily i legitimní očekávání celních orgánů jiných členských států, že podmínky pro dopravu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně jsou skutečně splněny.

[42] V souvislosti s tím proto Nejvyšší správní soud považuje za podstatné zodpovědět, zda v případě, kdy by byla jistota poskytnuta nikoliv za účelem dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu žalobkyně k registrovanému hospodářskému subjektu, ale pouze pro dopravu mezi daňovými sklady, došlo dle práva Evropské unie k naplnění výše uvedených podmínek nutných k řádnému zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[43] Nejvyššímu správnímu soudu se jeví, že také tato otázka nebyla v ustálené judikatuře Soudního dvora doposud řešena. Z jeho rozhodovací činnosti nelze dovodit, jak má členský stát dovozu na takto poskytnutou jistotu nahlížet.

[44] V případě obou předkládaných otázek tedy nejsou naplněny podmínky pro nepředložení předběžné otázky Soudnímu dvoru stanovené rozsudkem ze dne 6. 10. 1982, *Srl Cilfit – v likvidaci – a další proti Ministerstvu zdravotnictví a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministerstvu zdravotnictví*, C-283/81, EU:C:1982:335.

IV. Závěr

[45] Nejvyšší správní soud proto pokládá Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky vymezené v bodě I. tohoto usnesení.

[46] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, bude v řízení Nejvyšší správní soud pokračovat (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

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

V Brně 16. prosince 2020

Petr Mikeš
předseda senátu