



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **CASTROL Austria GmbH**, se sídlem Industriezentrum NÖ-Süd, Strasse 6, Objekt 17, Wiener Neudorf 2355, Rakousko, zastoupené JUDr. Ivem Jandou, Ph.D., advokátem, se sídlem Na Příkopě 14, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 20. prosince 2011, č. j. 8098-2/2011-170100-021, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. února 2015, č. j. 3 Af 5/2012 - 97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Rakouská společnost BP Austria Marketing GmbH (právní předchůdkyně žalobkyně) prodala motorovou naftu (dále jen „vybrané výrobky“) společnosti RÜHL Gesellschaft m.b.H. & CO KG (dále jen „Rühl“), která je dále prodala tzv. oprávněnému příjemci – slovenské společnosti ZEOZ s.r.o. (dále jen „ZEOZ“). Během května a června 2008 proběhlo celkem devět dodávek vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné

úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice“), které započaly z daňového skladu právní předchůdkyně žalobkyně. Dopravu prováděli přepravci určení společností ZEOZ, tj. společnosti DEIMOS, a.s., a TA TRANS s.r.o. Podle průvodních dokladů *Administrative Accompanying Document* (AAD) mělo být místo dodání na území Slovenské republiky. V souladu s tím ZEOZ vždy dodala žalobkyni doklady AAD potvrzené razítkem Celního úřadu Trenčín s připojeným podpisem příslušného pracovníka tohoto úřadu. Z dokazování provedeného celními úřady ovšem vyplynulo, že předmětná razítka byla v letech 2007 a 2008 odcizena a příslušné podpisy na dokladech AAD jsou falešné. Po opuštění daňového skladu žalobkyně zahájili jednotliví řidiči přepravu na území České republiky, ale během přepravy byli kontaktováni, aby vybrané výrobky dopravili na konkrétní benzinové stanice v České republice, místo aby je dodali do místa dodání na území Slovenské republiky uvedeného na dokladech AAD. Na těchto čerpacích stanicích došlo ke „stočení“ vybraných výrobků, čímž došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[2] Celní úřad Praha 1 (dále jen „správce daně“) s ohledem na výše uvedené skutečnosti vyzval žalobkyni jakožto provozovatelku odesílajícího daňového skladu k podání daňového přiznání. Žalobkyně na základě výzvy správce daně podala řádné daňové přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů, přičemž vykazala svou povinnost ve výši 0 Kč. Uvedla, že se patrně stala obětí podvodu ze strany společnosti ZEOZ, o němž ovšem nevěděla a nebyla do něj žádným způsobem zapojena. Žalobkyně konstatovala, že učinila veškeré kroky, které po ní lze rozumně požadovat, aby se ujistila, že provedení dodávek nepovede k její účasti na podvodu. Nadto v případě všech dodávek společnosti ZEOZ po ukončení přepravy obdržela průvodní doklady AAD opatřené řádným potvrzením ZEOZ i Celním úřadem Trenčín. Správce daně v reakci na to zahájil vytykácí řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání. Ve zprávě o výsledku vytykácího řízení správce daně uvedl, že žalobkyně je odpovědná za spotřební daň z minerálních olejů, že za daň společně a nerozdílně odpovídá ZEOZ jakožto oprávněný příjemce a že za daň společně a nerozdílně ručí společnost DEIMOS, a.s., a TA TRANS s.r.o., které vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od daně na území ČR vyňaly. Správce daně konstatoval, že nerozporuje tvrzení žalobkyně o její nevědomosti o účasti na podvodném jednání, zjištění organizátora podvodu však není pro stanovení daňové povinnosti rozhodné. Podle § 28 odst. 9 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění v rozhodné době, platí, že v případě porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy má povinnost daň přiznat a zaplatit provozovatel odesílajícího daňového skladu. Podle správce daně tedy má žalobkyně jakožto provozovatelka odesílajícího daňového skladu objektivní odpovědnost za odeslané vybrané výrobky. Taktéž z čl. 15 odst. 3 směrnice vyplývá, že rizika spojená s přepravou vybraných výrobků jsou kryta jistotou, kterou je povinen poskytnout oprávněný skladovatel ve vztahu k pohybu zboží podle čl. 13 písm. a) směrnice. Odpovědnost žalobkyně nezanikla ani v důsledku obdržení formálně bezvadných průvodních dokladů AAD. Správce daně s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU naznal, že v případě žalobkyně nebyla naplněna ani liberační podmínka nepředvídatelné a neodvratitelné události (vyšší moci) ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních. V souladu s tím vydal 10. února 2011 celkem devět platebních výměrů, v nichž žalobkyni stanovil a vyměřil daňovou povinnost ve výši 286 660 Kč, 286 461 Kč, 287 356 Kč, 574 613 Kč,

pokračování

852 971 Kč, 581 578 Kč, 576 802 Kč, 297 306 Kč a 875 302 Kč. Žalobkyně se platebním výměřům bránil odvoláním, které však Celní ředitelství Praha v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha brojila správní žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Městský soud námitkám žalobkyně nepřisvědčil a žalobu zamítl. K námitce nezákonného zahájení vytykáčích řízení městský soud poznamenal, že celní úřad postupoval v souladu se zákonem, neboť měl důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení žalobkyně a tyto pochybnosti dostatečně popsal a doložil. Také námitku nepřiměřené délky vytykáčích řízení městský soud neshledal důvodnou. Pokyn Ministerstva financí D-144 představuje metodický pokyn určený správcům daně a překročení jím zakotveného limitu délky řízení samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Námitce porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany celního úřadu městský soud sice přisvědčil a konstatoval, že celní orgány neměly se společnostmi ZEOZ a DEIMOS jednat jako s osobami zúčastněnými na řízení, ale dodal, že dané procesní pochybení nemělo vliv na rozhodnutí ve věci samé.

[4] Co se týče merita, městský soud se nejprve zaměřil na stěžejní otázku, zda má žalobkyně jakožto provozovatelka odesílajícího daňového skladu objektivní odpovědnost zaplatit spotřební daň, případně zda se může takové odpovědnosti zprostit prokázáním, že na porušení režimu podmíněného osvobození od daně neměla a nemohla mít vliv. Městský soud dovodil, že odpovědnost žalobkyně je objektivní. Zákon o spotřebních dani i směrnice definují porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy jako objektivní skutečnost bez ohledu na to, kdo ji způsobil a za jakých okolností. Žalobkyně v daném případě zároveň nenaplnila ani jednu z liberačních podmínek, kterými jsou vznik nepředvídatelné a neodvratitelné události a informování celního úřadu. Nepředvídatelnou a neodvratitelnou událostí nelze rozumět skutečnosti, které jsou běžnou součástí podnikatelského rizika, tedy ani jednání obchodního partnera. Žalobkyně v daném případě nenaplnila požadavky řádné péče, neboť o dopravci neměla žádné bližší informace co do důvěryhodnosti. Také o konečném odběrateli ZEOZ učinila žalobkyně pouze formální zjištění, že společnost existuje a je registrována ke spotřební dani. Z obsahu správního spisu nevyplývá ani splnění druhé podmínky – oznámení události celnímu úřadu.

[5] K námitce, že žalobkyně byla v dobré víře a o porušení režimu podmíněného osvobození od daně nevěděla ani vědět nemohla, městský soud odkázal na § 28 odst. 8 zákona o spotřebních dani a konstatoval, že právní úprava spotřebních daní stojí na principu, podle něhož se vybrané výrobky daní v místě skutečného uvedení do oběhu. Plátce se nemůže své odpovědnosti zprostit pouze na základě dokumentu, který formálně stvrzuje skutečnosti, ke kterým fakticky nikdy nedošlo, jak celní úřad dostatečně prokázal. Městský soud neuznal ani odkazy žalobkyně na judikaturu Soudního dvora EU týkající se tzv. karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty, z níž vyplývá, že daňovou povinnost nelze uložit tomu účastníkovi podvodného řetězce transakcí, který o podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Městský soud zdůraznil, že žalobkyní citovaná judikatura na věc nedopadá a že v rámci úpravy placení spotřebních daní zůstává odesílající daňový sklad odpovědným za zaplacení daně bez ohledu na další okolnosti a vliv ostatních subjektů. Městský soud uzavřel, že jakákoli zjištění, kdo skutečně způsobil, že vybrané výrobky nebyly dovezeny do místa určení, nýbrž byly stočeny na daňovém území České republiky,

nemohou mít vliv na trvání odpovědnosti žalobkyně. S ohledem na to nepřisvědčil ani námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neprovedení navrhovaných důkazů.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti uvedenému rozsudku městského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka předně uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud se nevypořádal se všemi žalobními důvody, zejména s námitkou, že odpovědnost za porušení režimu podmíněného osvobození od daně přešla na příjemce. Městský soud se ke stanovení okamžiku přijetí výrobků vůbec nevyjádřil.

[8] Stěžovatelka dále uvedla, že městský soud chybně vyhodnotil její námitky týkající se zahájení vytýkacích řízení. Správce daně při zahájení vytýkacích řízení nevěnoval žádnou pozornost vyjádřením, která stěžovatelka poskytla při příležitosti podání daňových přiznání, a pouze zopakoval důvody uvedené ve výzvách k podání daňových přiznání. Stěžovatelka tudíž nemohla kvalifikovaně reagovat, neboť všechny argumenty správci daně již uvedla. Zahájení vytýkacích řízení tudíž bylo podle stěžovatelky nezákonné, stejně jako další průběh postupů k odstranění pochybností, do kterých vytýkací řízení přešla. Jakékoliv důkazy získané v těchto řízeních jsou nezákonné. S ohledem na to, že vydané platební výměry jsou odůvodněny výlučně odkazy na protokoly získané v nezákonném vytýkacím řízení, je třeba i platební výměry údajně považovat za nezákonné.

[9] Stěžovatelka následně upozornila na přechod odpovědnosti za porušení režimu podmíněného osvobození od daně na příjemce, společnost ZEOZ. Společnost ZEOZ vybrané výrobky přepravované jí určenými přepravci z daňového skladu stěžovatelky nabyla okamžikem převzetí těchto výrobků přepravními společnostmi. Tyto vybrané výrobky, již ve vlastnictví společnosti ZEOZ, byly následně dopraveny na území České republiky, přičemž společnost ZEOZ vždy vybrané výrobky zaplatila a na jejich nedoručení si nikdy nestěžovala. Právě ZEOZ již během přepravy manipulovala s výrobky i s příslušnou dokumentací. Ze strany ZEOZ těmito úkony došlo k faktickému přijetí vybraných výrobků. Z takto popsání skutkového stavu stěžovatelka dovozuje, že vybrané výrobky byly přijaty oprávněným příjemcem a že potvrzením tohoto přijetí na průvodních dokladech AAD došlo zároveň k přechodu odpovědnosti z jakýchkoliv pochybení souvisejících s nakládáním s vybranými výrobky na ZEOZ. Stěžovatelce pak logicky nemůže vzniknout daňová povinnost z porušení režimu podmíněného osvobození během přepravy ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť tento režim byl přijetím vybraných výrobků ukončen. Okamžik následného „stočení“, se kterým pracuje městský soud, je tak zcela bez významu pro určení daňové povinnosti stěžovatelky. Ačkoliv pojmy „přijetí“ a „potvrzení přijetí“ nejsou zákonem vymezeny, stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že by s ohledem na judikaturu Ústavního soudu měly být v pochybnostech vykládány v její prospěch. Také označení průvodních dokumentů AAD

pokračování

razítkem Celního úřadu Trenčín je podle stěžovatelky nutné považovat za druhotné, jelikož k označení dochází zásadně až po přijetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem, tudíž po ukončení dopravy vybraných výrobků a po přechodu odpovědnosti za jakékoli případné nesrovnalosti při průběhu této dopravy na ZEOZ. Městský soud se podle stěžovatelky navíc mylí, pokud konstatoval porušení režimu podmíněného osvobození s tím, že vybrané výrobky nebyly dopraveny do daňového skladu ani tímto skladem přijaty. ZEOZ nebyla provozovatelem daňového skladu, nýbrž oprávněným příjemcem, úvahy soudu stran přebírání vybraných výrobků daňovým skladem jsou proto bezpředmětné.

[10] Další námitka stěžovatelky směřovala proti argumentaci městského soudu týkající se vzniku daňové povinnosti stěžovatelky v důsledku protiprávního jednání třetích osob, kterého se stěžovatelka neúčastnila a o kterém nevěděla a vědět ani nemohla a neměla. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s paušálním odmítnutím judikatury Soudního dvora týkající se karuselových podvodů a zdůraznila, že se těchto rozhodnutí respektovaných také Ústavním soudem a Nejvyšším správním soudem nadále dovolává. Z daných rozsudků Soudního dvora přitom plyne, že pozice daňového subjektu nemůže být zhoršena pouze z důvodu podvodu jiné osoby, o kterém daňový subjekt nevěděl a vědět nemohl, a že rozsah opatření, které lze po osobě rozumně žádat stran prokázání její řádné péče, není bezbřehý. Uplatnění těchto závěrů platných pro daňové právo obecně pak vylučuje stanovení daňové povinnosti stěžovatelce, neboť učinila vše, co po ní mohlo být žádáno, aby vyloučila možnost podvodného jednání svého odběratele. Pokud tyto její úkony k dosažení cíle nestačily, pak v důsledku vadného nastavení systému správy spotřební daně v řešených obdobích, za což nese odpovědnost stát, nikoli soukromá osoba, o čemž svědčí judikatura Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu. Zcela nepodložené je podle stěžovatelky také tvrzení soudu, že místně příslušný celní úřad stěžovatelky neměl informace o probíhajícím řízení, přitom to byl právě tento úřad, který řízení zahájil a od kterého se až stěžovatelka o možných vadách předmětných přeprav dozvěděla.

[11] Stěžovatelka konstatovala, že uplatnila dostatečná opatření odpovídající řádné péči. Povolení oprávněného příjemce vydané společnosti ZEOZ, které stěžovatelka vyžadovala a obdržela, je dokumentem, který vydává celní úřad pro prověření spolehlivosti žadatele. Závěr městského soudu, že měla stěžovatelka *a priori* předpokládat vady tohoto povolení, je podle stěžovatelky neudržitelný. Během dodávek stěžovatelka striktně vyžadovala prokázání přijetí vybraných výrobků potvrzeným průvodním dokladem AAD, prováděla tedy nejen vstupní, ale i průběžné kontroly, a to za použití dokumentů AAD, které byly členskými státy právě k těmto průběžným kontrolám určeny. V souladu se standardy na trhu stěžovatelka také požadovala, aby u ní ZEOZ složila klouzavou jistotu (v soukromoprávním režimu) odpovídající výši potenciálně dlužné spotřební daně. Tuto soukromoprávní jistotu pak stěžovatelka držela až do obdržení potvrzeného průvodního dokladu AAD, kterým jí bylo řádné ukončení příslušné dopravy prokázáno. Městský soud vytýká stěžovatelce, že nepostupovala s řádnou péčí, ale nijak nespecifikuje, jaké další kroky měla provést. Stěžovatelka je toho názoru, že učinila všechny kroky, které po ní lze rozumně žádat a které jsou běžné v její oblasti podnikání. Za tím účelem navrhovala městskému soudu provedení výsledku odborníka se znalostmi o obchodních standardech a zvyklostech v obchodu s palivou v řešené době. Soud však tento návrh zamítl, čímž podle stěžovatelky pochybil.

[12] I kdyby daňová povinnost stěžovatelce měla vzniknout přesto, že společnost ZEOZ vybrané výrobky přijala, je stěžovatelka přesvědčena, že naplnila podmínky liberace ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka znovu zdůraznila, že ve vztahu k ZEOZ učinila veškerá možná opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat. Také druhá liberační podmínka byla splněna, neboť celní úřad disponoval veškerými dostupnými informacemi. Stěžovatelka uvedla, že o možné existenci závad v průběhu přepravy se dozvěděla právě od celního úřadu spolu s výzvou k podání daňového přiznání.

[13] S ohledem na výše uvedené stěžovatelka rozporovala skutkový stav, z něhož městský soud vycházel. ZEOZ vybrané výrobky přijala již nakládkou, o čemž ostatně svědčí potvrzené průvodní doklady AAD a výpovědi řidičů přepravní společnosti. Správní orgány i městský soud tento okamžik zcela pominuly a omezily se toliko na určení momentu „stočení“ vybraných výrobků, které je však z výše nastíněných důvodů nerelevantní pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky.

[14] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby zrušil napadený rozsudek městského soudu, v záhlaví označené rozhodnutí právního předchůdce žalovaného, jakož i platební výměry vydané správcem daně.

[15] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný k námitce nezákonného zahájení a vedení vytykácího řízení uvedl, že v jednotlivých výzvách k odstranění pochybností tyto pochybnosti dostatečně konkretizoval. Ačkoliv stěžovatelka již při podání daňového přiznání ve výši 0 Kč poskytla správci daně vysvětlení přiznání v dané výši, správce daně musel výzvy k odstranění pochybností vydat za účelem rozporování žalobkyní přiznaných údajů. Ohledně námitek nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný upozornil, že zákon o spotřebních daních váže porušení režimu podmíněného osvobození od daně na nedodání vybraných výrobků oprávněnému příjemci. Správce daně prokázal, že materiálně nebyly vybrané výrobky oprávněnému příjemci nikdy dodány. Na tom nic nemění ani formální doklady AAD opatřené odcizenými razítky slovenského celního úřadu, které pouze zastírají skutečný protiprávní stav. ZEOZ navíc nebyla ani oprávněna vybrané výrobky na území ČR přijmout, neboť povolení od slovenských celních orgánů platí pouze s účinky na slovenském daňovém území.

[16] K odkazům stěžovatelky na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu týkající se karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty žalovaný konstatoval, že zákon o spotřebních daních je právním předpisem, který samostatně a bez jakékoliv vazby na zákon o dani z přidané hodnoty definuje plátce spotřební daně – provozovatele odesílajícího daňové skladu (§ 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních). Správa spotřebních daní je striktnější než v případě daně z přidané hodnoty, dokonce není vyloučeno ani dvojí zdanění. Úprava spotřební daně je specifická tím, že provozovatel odesílajícího daňového skladu má objektivní odpovědnost za celý režim podmíněného osvobození od daně až do jeho řádného ukončení. Byla-li stěžovatelka v nyní projednávaném případě obětí podvodu ze strany třetích osob, nic jí nebrání domáhat se náhrady škody v trestním či civilním řízení. Stěžovatelka nevyužila možnosti poskytnuté § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění, podle kterého může celní orgán na žádost provozovatele

pokračování

daňového skladu udělit souhlas s tím, aby zajištění poskytl dopravce nebo vlastník vybraných výrobků. S ohledem na to, že objektivní odpovědnost stěžovatelky byla jasně dána, byly stěžovatelčiny návrhy na doplnění dokazování zjevně nadbytečné.

[17] Ohledně namítaného uplatnění liberačního důvodu podle § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních, respektive čl. 14 odst. 1 směrnice žalovaný odkázal na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 18. prosince 2007, C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, v němž Soudní dvůr vyložil příslušné ustanovení tak, že dopadá pouze na případy na ničí vůli závislé vyšší moci. V daném případě tudíž nepředvídatelná a neodvratitelná událost ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních vůbec nenastala. Stěžovatelka navíc mohla podvodu předejít – mohla požádat o přenesení zajištění spotřební daně na přepravce, přistoupit k soukromoprávnímu smluvnímu zajištění či jinému ujednání, lépe prověřit smluvního partnera či průběh přepravy.

[18] Ze všech uvedených důvodů žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z § 104 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Rozhodnutí stížené touto vadou totiž zpravidla nelze meritorně posoudit [část III. A)]. V části III. B) se Nejvyšší správní soud věnoval stěžovatelčím námitkám týkajícím se procesního postupu správce daně a v části III. C) pak otázce, zda byla stěžovatelka oprávněně určena jako osoba povinná k dani.

III. A) Nepřezkoumatelnost

[21] Ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. rozlišuje nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost rozsudku právě v nedostatku důvodů, konkrétně v nevypořádání námítky přechodu odpovědnosti za porušení režimu podmíněného osvobození od daně na příjemce ZEOZ. V rámci této žalobní námítky stěžovatelka poukázala na § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních, podle něhož je přijetím dopravovaných vybraných výrobků oprávněným příjemcem doprava mezi členskými státy ukončena. Následně uvedla, že ve všech řešených případech došlo k ukončení dopravy přijetím oprávněným příjemcem podle § 26 odst. 2 zákona o spotřebních daních; potvrzením přijetí vybraných výrobků na průvodním dokladu oprávněným příjemcem totiž přechází odpovědnost za porušení režimu podmíněného osvobození od daně na oprávněného příjemce. Podle stěžovatelky proto vůbec nebyla na místě aplikace ustanovení § 28 zákona o spotřebních daních, které se týká porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy, tj. před přijetím vybraných výrobků. Určení okamžiku přijetí vybraných výrobků je tedy podle

stěžovatelky zásadní, jelikož ovlivňuje aplikovaný právní režim, a proto stěžovatelka v žalobě učinila několik důkazních návrhů.

[22] Nejvyšší správní soud zhodnotil přezkoumatelnost napadeného rozsudku a dospěl k závěru, že přezkoumatelný je. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu jsou nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů zejména taková soudní rozhodnutí, z jejichž odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004 č. j. 4 As 5/2003-52, veškerá citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. října 2009 č. j. 7 Afs 107/2009-166).

[23] Žádnou takovou vadu však Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku městského soudu neshledal. Odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je zcela srozumitelné, jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání veškerých žalobních námitek, včetně té, na níž stěžovatelka upozorňovala v kasační stížnosti. Městský soud s odkazem na § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvedl, že k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dojde, jestliže vybrané výrobky nejsou ve stanovené lhůtě dopraveny do daňového skladu a přijaty daňovým skladem, přijaty oprávněným příjemcem nebo daňovým zástupcem. V daném případě správní orgány podle městského soudu dostatečně prokázaly, že vybrané výrobky byly stočeny na území ČR, a tudíž v rozporu s průvodními doklady nebyly nikdy dopraveny na místo určení na Slovensku, čímž došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy. Rozhodné je totiž místo skutečného stočení. Místo, kam měly být na základě formálních dokumentů vybrané výrobky dodány, oproti tomu v případě prokázání, že údaje na příslušných dokladech AAD neodpovídají skutečnému stavu, není podstatné. Městský soud potvrdil neprovedení navrhovaných důkazů celními úřady, protože podvodné jednání dopravce nezabývá stěžovatelku povinností přiznat a zaplatit daň. Zjištění, kdo a za jakých okolností stočil minerální oleje na území ČR, nejsou relevantní. Z toho vyplývá, že městský soud danou žalobní námitku neopomenul, avšak dospěl k názoru, že stěžovatelka má povinnost daň přiznat a zaplatit bez ohledu na formální údaje uvedené v dokladech AAD a na podrobnosti týkající se stočení na území ČR. Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku neshledal ani existenci vad způsobujících nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, jak je vymezil např. v rozsudku ze dne 4. prosince 2003 č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS. Lze proto uzavřít, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný, a je proto na místě zabývat se dalšími námitkami.

III. B) Námitky týkající se procesního postupu správce daně

[24] Další stěžovatelčinou námitkou bylo nezákonné zahájení a tím pádem i nezákonný průběh vytykácích řízení. Správce daně podle stěžovatelky v jednotlivých výzvách k odstranění pochybností vůbec nereflektoval vysvětlení, která mu stěžovatelka zaslala již v souvislosti s podáním daňového přiznání. Stěžovatelka tudíž údajně nemohla

pokračování

kvalifikovaně reagovat, neboť všechny argumenty správci daně již předložila. Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil. Podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je povinen daňové přiznání podat mimo jiné ten, koho k tomu správce daně vyzve. Stěžovatelka výzvě správce daně vyhověla a podala daňové přiznání, v němž uvedla daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Správce daně následně stěžovatelku vyzval k odstranění pochybnost podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jakož i podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nese daňový subjekt důkazní břemeno ohledně všech vlastních tvrzení učiněných v daňovém přiznání. Mimo jiné právě ustanoveními o vytykáčím řízení, respektive o postupu k odstranění pochybností, je důkazní břemeno daňového subjektu aktivizováno. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání, a proto vydal příslušné výzvy k odstranění těchto pochybností. Tyto výzvy přitom byly v souladu s požadavky zákona a s judikaturou správních soudů (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102) opřeny o konkrétní skutkové důvody a byly formulovány dostatečně určitě. Nejvyšší správní soud proto shledal zahájení vytykáčích řízení zcela zákonným. Co se týče samotné skutečnosti, že výzvy k odstranění pochybností neobsahovaly další důvody nad rámec výzev k podání daňového přiznání, je třeba přisvědčit žalovanému, že zákonnost výzev k odstranění pochybností není závislá na tom, zda správce daně sdělí daňovému subjektu nějaké zásadní nové skutečnosti či nikoliv.

[25] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce nesprávného právního posouzení otázky délky vytykáčích řízení. Pokyn Ministerstva financí D-144 je vnitřním předpisem a sám o sobě nemůže přímo upravovat práva a povinnosti soukromých osob. Může však založit ustálenou a závaznou správní praxi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005 č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS). Nedodržení lhůt zakotvených v pokynu D-144 se proto lze bránit žalobou proti nečinnosti, na zákonnost rozhodnutí ve věci samé však samo o sobě nemůže mít vliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2008 č. j. 9 Afs 47/2007-172, srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. srpna 2013 č. j. 1 Afs 21/2013-66, týkající se pokynu D-348). Pouhé překročení lhůt bez dalšího tedy nemůže být důvodem pro zrušení rozhodnutí, tím spíše, že bylo v nyní projednávaném případě výsledkem objektivních skutečností, zejména několika mezinárodních dožádání.

III. C) Námitky týkající se odpovědnosti stěžovatelky

[26] Převažující prostor kasační stížnosti stěžovatelka věnovala argumentaci směřující k závěru, že ona sama nemá být osobou odpovědnou za zaplacení daně. Na podporu svého tvrzení předložila stěžovatelka několik argumentů. V první řadě uvedla, že ZEOZ vybrané výrobky fakticky přijala a že tím okamžikem na ni přešla veškerá odpovědnost. Zadruhé stěžovatelka namítla, že se stala obětí podvodu, o němž nevěděla a vědět ani neměla, a že učinila veškeré možné kroky, které po ní lze rozumně požadovat, k zabránění podvodu. V této souvislosti se dovolávala judikatury Soudního dvora týkající se daně z přidané hodnoty (viz níže). Zatřetí, pro případ, že by soud nepřisvědčil předchozí argumentaci, stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že naplnila liberační podmínky obsažené v čl. 14 odst. 1 směrnice a v § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Na závěr stěžovatelka podotkla, že správce daně, žalovaný i městský soud vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[27] Nejvyšší správní soud pro přehlednost uvádí, že vyšel ze skutkového stavu zjištěného správními orgány. Vzal tedy za prokázané, že – stručně řečeno – vybrané výrobky v rozporu s doklady AAD nebyly dopraveny na místo určení na Slovensko, nýbrž „stočeny“ na území České republiky, čímž došlo k neoprávněnému porušení režimu s podmíněným osvobozením od daně. Žalovaný během dosavadního řízení nezpochybnil tvrzení stěžovatelky, že se na popsáném porušení nepodílela.

[28] Úvodem je třeba podotknout, 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, jím 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, anižby jim vznikla povinnost spotřební daň přiznat a bezprostředně zaplatit. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit je tak podmíněně odložena zásadně až do okamžiku uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu [srov. čl. 5 a 6 odst. 1 směrnice; ostatně anglické znění směrnice používá termín *duty suspension*, tzn. výstižnější je skutečně hovořit o podmíněném odložení výběru daně, než o podmíněném osvobození, viz čl. 4 písm. c) směrnice]. Vedle této funkce usnadňující volný pohyb vybraných výrobků má režim s podmíněným osvobozením od daně ještě další funkci spočívající v zabránění daňovým únikům. Režim s podmíněným osvobozením od daně současně funguje jako určitá „daňová pojistka“, neboť rizika spojená s přepravou uvnitř EU jsou kryta jistotou (resp. zajištěním daně v terminologii zákona o spotřebních daních) poskytnutou v souladu s čl. 15 odst. 3 směrnice (srov. též § 21 a § 24 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Tato jistota pak platí pro celou Unii.

[29] Právní konstrukce předestřená stěžovatelkou, podle níž vybrané výrobky převzala ZEOZ již okamžikem nakládky zboží v daňovém skladu žalobkyně a tím na ni přešla veškerá odpovědnost, je tak z hlediska účelu režimu s podmíněným osvobozením od daně nepřijatelná. Podle čl. 15 odst. 3 směrnice a § 24 odst. 2 zákona o spotřebních daních zmiňovanou jistotu poskytuje provozovatel odesílající daňového skladu. Stěžovatelka v kasační stížnosti netvrdila, že by předmětnou jistotu poskytl jiný subjekt. Nejvyšší správní soud proto vychází z toho, že poskytnutí jistoty probíhalo standardně a poskytla ji právě stěžovatelka jakožto provozovatelka odesílajícího daňového skladu (resp. odesílající oprávněný skladovatel v terminologii směrnice). Ustanovení čl. 15 odst. 4 směrnice pak uvádí: „*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.*“ Nejvyšší správní soud s ohledem na účel jistoty nemá pochybnosti, že se použitým termínem „převzetí“ myslí reálné převzetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem, nikoliv převzetí pouze deklarované a rozporné se skutečným stavem. Ustanovení čl. 20 odst. 1 směrnice navíc výslovně stanoví, že „*pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo*

pokračování

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 zahájení trestního stíhání.“

[30] 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. Co se týče určení osoby povinné k dani, popsané skutečnosti zjevně naplňují hypotézu čl. 20 odst. 1 směrnice („*Pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti ...*“). Z čl. 20 odst. 1 směrnice plyne, že osobou povinnou je stěžovatelka jakožto osoba, která poskytla zajištění daně, přičemž daň dluží v České republice, kde došlo k porušení režimu s podmíněným osvobozením od daně. Ustanovení čl. 20 odst. 1 určuje osobu plátce daně jednoznačně, aniž by jeho znění dávalo jakýkoliv prostor k úvahám, v čí moci vybrané výrobky fakticky byly. Stěžovatelčině námitce týkající se určení okamžiku převzetí vybraných výrobků tudíž nelze přisvědčit.

[31] Je však na místě se dále zabývat otázkou, zda lze s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem případu – k podvodnému jednání, na němž se stěžovatelka nepodílela – vyloučit odpovědnost stěžovatelky za zaplacení daně tak, jak to učinil Evropský soudní dvůr v rozsudcích vztahujících se k dani z přidané hodnoty, na něž stěžovatelka poukázala. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 12. ledna 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*; ze dne 6. července 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*; ze dne 27. září 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*; ze dne 11. května 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*; ze dne 21. června 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*; a ze dne 6. prosince 2012, C-285/11, *Bonik EOOD*. Veškeré stěžovatelkou citované rozsudky se týkají podvodů na dani z přidané hodnoty a možnosti uložení povinnosti zaplatit daň subjektu, který nebyl podvodu účasten. Jelikož jsou principy v těchto rozsudcích podobné, bude se Nejvyšší správní soud blíže věnovat případu *Teleos*, který na nyní projednávanou věc dopadá nejprůběhavěji ze jmenovaných.

[32] Ve věci *Teleos* se jednalo o dodávky zboží do Francie. Britská společnost *Teleos* (dodavatel) vždy několik dní po prodeji obdržela orazítovaný a podepsaný nákladní list CMR dokazující, že zboží bylo dopraveno na místo určení. Britská daňová správa nejprve uznala nákladní listy jako důkaz vývozu zboží ze Spojeného království, protože byla dodávka zboží osvobozena od daně z přidané hodnoty, a tudíž společnost *Teleos* získala nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu. Následně ovšem vyšlo najevo, že předložené nákladní listy obsahují nepravdivé údaje a jsou zfalšované. Ačkoliv britská daňová správa uznala, že *Teleos* nebyla do podvodu zapojena, vymáhala po ní dodatečné zaplacení daně z přidané hodnoty.

[33] Generální advokátka Soudního dvora uvedla, že taková praxe „vede k nadměrnému zatížení dodavatele, a tím k omezování volného pohybu zboží. Riziko, že dodavatel bude muset být odpovědný za daň z přidané hodnoty, pokud jeho odběratel zboží skutečně nevyveze, ale přepravu předstírá zmanipulovanými přepravními dokumenty, by totiž mohlo dodavatele odradit od přeshraničního obchodování.“ (stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 11. ledna 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, bod 72). Soudní dvůr v rozsudku dodal, že unijní právo „brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.“ (rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 27. září 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, bod 68).

[34] Mezi stěžovatelem a žalovaným je sporné, zda se závěry vyslovené Soudním dvorem vztahují pouze k úpravě daně z přidané hodnoty nebo zda se jedná o obecnější závěry platné pro unijní úpravu daní jako takovou. Jinými slovy, Nejvyšší správní soud musel zodpovědět otázku, zda logika unijní úpravy spotřebních daní ospravedlňuje odchýlení se od výše uvedených závěrů Soudního dvora. Nejvyšší správní soud se po důkladné úvaze přiklonil k závěru, že v tomto případě pro účely stanovení osoby povinné ke spotřební dani nelze zohlednit fakt, že se stěžovatelka na podvodu nepodílela.

[35] Směrnice zcela jasně stanoví rozložení rizika mezi dotčené subjekty. Podle čl. 13 písm. a) směrnice je oprávněný skladovatel povinen poskytnout povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, přičemž touto jistotou jsou kryta případná rizika spojená s přepravou uvnitř Unie (čl. 15 odst. 3 směrnice). Tudíž pokud dojde během přepravy 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 (čl. 20 odst. 1 směrnice). Jedinou výjimku představují situace, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci, které předvídá čl. 14 odst. 1 směrnice. Souladně se směrnici upravuje rozložení rizika i zákon o spotřebních daních. Podle § 4 odst. 1 písm. d) je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která poruší režim podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků. Ustanovení § 9 odst. 3 písm. f) pak stanoví okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, a to sice okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu. Konečně pak § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních normuje, že „povinnost daň přiznat a zaplatit má provozovatel odesílajícího daňového skladu. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu provozovatel přijímajícího daňového skladu, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce na daňovém území České republiky, pokud vybrané výrobky již před vznikem této povinnosti nabyl, a dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Osoba, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, ručí společně a nerozdílně za daň.“

pokračování

[36] Namítá-li stěžovatel, že stát v daném případě nenese žádnou spoluúčast za důsledky daňového podvodu a že rozdělení rizika v případě daňového podvodu je v režimu směrnice a zákona o spotřebních daních razantně vychýleno v neprospěch osoby poskytující zajištění daně, je třeba mu přisvědčit. Je to však důsledkem koncepce zakotvené ve směrnici a skutečnosti, že směrnice nepovažuje za liberační důvod prokázání „náležité péče“. Při hledání osoby zodpovědné za zaplacení daně v tomto případě není prostor pro zohlednění kritéria učinění veškerých kroků k zabránění účasti na podvodu. Směrnice explicitně připisuje riziko podvodu konkrétním subjektům, aniž by jejich případnou odpovědnost jakkoliv vázala na splnění či nesplnění podmínky náležité péče a uskutečnění veškerých nutných kroků [shodně též rozsudek Tribunálu prvního stupně Spojeného království, daňového senátu, *Butlers Ship Stores Ltd & Ors v HMRC* [2012] UKFTT 371 (TC), body 127-128].

[37] Jakkoliv tedy působí tato koncepce rozložení rizika při aplikaci na nyní projednávanou věc tvrdě, je třeba připustit, že daná pravidla včetně odpovědnostního režimu byla stěžovatelce známá či přinejmenším známá být měla již před zahájením dopravy vybraných výrobků, respektive před sjednáním předmětných obchodů. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, danou právní úpravu Evropská unie usiluje na jedné straně o umožnění hladšího průběhu volného pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním, ale to vše za současné nutnosti předcházení daňovým únikům a konečného výběru daňového dluhu. Stěžovatelce je jakožto obchodníkovi s vybranými výrobky existence volného trhu s vybranými výrobky jistě ku prospěchu, musí však přijmout i striktní koncepci rozložení rizika zakotvenou směrnici, která slouží legitimnímu zájmu státu, respektive Unie, na zabránění podvodům a na konečném vybrání daně. Navíc byla stěžovatelce dána možnost, aby zajištění v rámci možností daných čl. 15 odst. 3 směrnice poskytl jiný subjekt. Ze stejného rozložení rizika ostatně vychází i nová směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS [viz zejm. její čl. 7 odst. 2 písm. a), čl. 8 odst. 1 písm. a) bod ii), čl. 10 odst. 1 a čl. 18 odst. 1].

[38] Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem městského soudu, že v daném případě byla s ohledem na příslušnou právní úpravu stěžovatelčina odpovědnost objektivní. Text, účel i struktura směrnice, a odvozeně tím pádem i zákona o spotřebních daních, zjevně zavádí objektivní odpovědnost osoby, která poskytla zajištění daně podle čl. 15 odst. 3 směrnice, za veškeré ztráty vybraných výrobků nehledě na zavinění, přičemž jedinou výjimku představují případy uvedené v čl. 14 odst. 1 směrnice [srov. rozsudek Upper Tribunal Spojeného království, Tax and Chancery Chamber, *Butlers Ship Stores Ltd v Revenue and Customs Commissioners*, [2013] UKUT 0564 (TCC), zejm. body 31 a 32]. Pro uplatnění závěrů plynoucích ze zmiňované judikatury Soudního dvora týkající se daně z přidané hodnoty proto není v případě směrnice prostor.

[39] Další otázkou, již je třeba zodpovědět, proto je, zda byly ve stěžovatelčině případě naplněny podmínky liberace podle čl. 14 odst. 1 směrnice a v § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Podle čl. 14 odst. 1 směrnice jsou „oprávnění skladovatelné [...] osvobození od spotřební daně ze ztrát, k nimž došlo v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci a které zjistí orgány daného členského státu.“ Zákon o spotřebních daních reflektuje toto ustanovení v § 28 odst. 2: „Pokud nebyly splněny podmínky uvedené v odstavci 1 v důsledku nepředvídatelné a

neodvratitelné události a celní úřad místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu byl o této události bezodkladně informován, nepovažuje se nesplnění těchto podmínek za porušení režimu podmíněného osvobození od daně.“ Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdila, že v tomto případě bylo porušení režimu podmíněného osvobození od daně právě důsledkem nepředvídatelné a neodvratitelné události, respektive vyšší moci. Nejvyšší správní soud tomu nepřisvědčil.

[40] Jak správně uvedl městský soud, výklad pojmu „nepředvídatelná událost nebo vyšší moci“ obsaženého v čl. 14 odst. 1 směrnice podal Evropský soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. prosince 2007, C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)*. Daný pojem představuje autonomní pojem komunitárního, respektive unijního práva [stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 18. července 2007, C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)*, bod 14] a je třeba jej vykládat v souladu s předchozí judikaturou Evropského soudního dvora, podle níž „*pojem vyšší moci obsahuje objektivní složku, která spočívá v neobvyklých událostech nezávislých na vůli hospodářského subjektu, a subjektivní složku, která spočívá v povinnosti dotčeného subjektu zabezpečit se proti následkům neobvyklé události tím, že učiní vhodná opatření, aniž by však podstoupil nepřiměřené oběti.*“ (citovaný rozsudek SPMR, bod 24 a tam uvedená judikatura). Městský soud správně zhodnotil, že situaci v nyní projednávané věci nelze podřadit pod pojem vyšší moc nebo nepředvídatelná a neodvratitelná událost, neboť výběr obchodního partnera a jeho jednání je součástí podnikatelského rizika. Jak uvedla generální advokátka v citovaném stanovisku, kritérium vyšší moci nelze zaměňovat s mnohem širším pojmem nedostatku zavinění. Daňovému právu je totiž zavinění cizí (bod 44).

[41] Stěžovatelka se tedy objektivní odpovědnosti nezbavila ani prostřednictvím zmiňovaného liberačního důvodu. Za tohoto právního stavu je proto nutné souhlasit s městským soudem, že správní orgány vycházely z dostatečně zjištěného skutkového stavu. S ohledem na objektivní odpovědnost stěžovatelky by bylo případné zjišťování podrobností ohledně „stočení“ vybraných výrobků na území České republiky a ohledně organizátorství patrně podvodného jednání zjevně nadbytečné a nerelevantní pro určení daňové povinnosti.

[42] Jakkoliv tedy ani Nejvyšší správní soud nerozporuje, že stěžovatelka nebyla účastna na předmětném podvodu, v režimu daňového práva je v případě spotřebních daní dána přísná objektivní odpovědnost, pročež nelze zohlednit stěžovatelčinu neúčast na podvodu, jak bylo vysvětleno výše. Z toho důvodu Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než stěžovatelku odkázat na využití možností žádat náhradu škody v občanském soudním řízení, případně v řízení trestním v rámci adhezního řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsanych důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

pokračování

[44] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který měl úspěch ve věci, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. června 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu