



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Brennerei 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 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2019, č. j. 29 Af 135/2016 - 74,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2019, č. j. 29 Af 135/2016 - 74, se **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Pracovníci Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „celní úřad“) prováděli dne 21. 2. 2014 v 9:30 kontrolu přepravy lihu v areálu Lihovaru Budeč spol. s r. o., na adrese Knínice 22, Telč (dále jen „Lihovar Budeč“). Při ní zjistili, že se v areálu nachází cisterna dopravce Schildecker Transporte GmbH, z níž byl stáčen líh do denaturační nádrže. Řidič uvedl, že líh naložil dne 20. 2. 2014 v Německu a téhož dne kolem půl osmé večer zaparkoval u lihovaru v Budči, aniž by jel přes Rakousko. Celní úřad vydal dne 27. 2. 2014 rozhodnutí č. j. 11626-3/2014-630000-31, o zajištění vybraných výrobků, konkrétně 14 333 litrů etanolu, které byly stočeny do samostatné nádrže. Zbylých 14 441 litrů etanolu již bylo stočeno a smíšeno s ostatním lihem v denaturační nádrži v Lihovaru Budeč. Konstatoval, že dne 21. 2. 2014 v 7:03:09 sice byla v elektronickém systému pro přepravu a sledování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani *Excise Movement and Control System* (dále jen „EMCS“) schválena žalobkyni doprava 30 045,99 litrů lihu s lihovitostí 95,9% etanolu (tedy 28 814,10 litrů čistého etanolu) ze sídla žalobkyně nacházejícího se v Rakousku do ČR, ale podle tvrzení řidiče i výpisu ze záznamového zařízení jeho vozidla

se cisterna s alkoholem nacházela již 20. 2. 2014 večer v Lihovaru Budeč a přes Rakousko vůbec dopravena nebyla.

[2] Platebním výměrem ze dne 2. 3. 2016, č. j. 13461/2016-630000-31, pak celní úřad vyměřil žalobkyni spotřební daň z lihu ve výši 8 211 990 Kč, a to z množství 288,14 hektolitrů etanolu. Shledal totiž, že dopravou z Německa přímo do ČR porušila podmínky dopravy lihu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), neboť nebyla dodržena trasa přepravy, líh nebyl fyzicky dodán do rakouského daňového skladu žalobkyně a přijetí lihu v něm bylo dne 21. 2. 2014 potvrzeno pouze administrativně, což ostatně žalobkyně potvrdila. Podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních se tak stala plátcem daně z lihu a podle jeho § 9 odst. 3 písm. f) jí okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození vznikla povinnost spotřební daň z lihu přiznat a zaplatit. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2016, č. j. 21298-3/2016-900000-304.1.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který je v záhlaví uvedeném rozsudkem ze dne 27. 6. 2019 zrušil z důvodů podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle krajského soudu nemohl žalovaný na danou věc aplikovat v neprospěch žalobkyně čl. 7 a čl. 10 Směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“), neboť směrnice nemůže podle judikatury Soudního dvora EU sama o sobě ukládat jednotlivcům povinnosti v podobě tzv. přímého účinku vertikálního sestupného, jinak řečeno, přímý účinek směrnice může uplatnit pouze jednotlivec vůči státu, nikoli stát vůči jednotlivci. Při právním posouzení dané věci je tedy třeba vycházet přímo ze zákona o spotřebních daních, nikoliv z ustanovení směrnice 2008/118/ES. Nic na tom nemění ani skutečnost, že citovaná ustanovení směrnice jsou do českého právního řádu transponována ne zcela jednoznačně, neboť zákonodárce ve snaze dostát povinnosti transpozice učinil právní úpravu v zákoně o spotřebních daních přinejmenším nejasnou. V případě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně se totiž spotřební daň stává splatnou jak dle § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, tak dle jeho § 9 odst. 1.

[4] Podle krajského soudu nepochybily celní orgány v tom, že neposuzovaly míru zavinění žalobkyně či to, zda dosahuje takové intenzity, že bylo nutné jí vyměřit spotřební daň. Uplatňuje se zde totiž objektivní odpovědnost, takže dojde-li k naplnění předpokladů vyjádřených v § 28 odst. 1, potažmo v § 9 odst. 3 písm. f) zákona o spotřebních daních, vznikne daňovému subjektu povinnost přiznat a zaplatit daň bez ohledu na míru zavinění či úmysl, s jakým k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo. Celní orgány však nesprávně určily místo, v němž k pochybení došlo, když za toto místo označily daňové území ČR. Zákon o spotřebních daních váže dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně výlučně na území ČR, a proto i porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a s tím související povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň musí mít souvislost s tímto územím. Doprava lihu na základě průvodního dokladu eAD-DE byla ovšem vázaná na území Spolkové republiky Německo

pokračování

a Rakouska, a proto dle krajského soudu české celní orgány nebyly příslušné k posouzení porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle tohoto dokladu, ani k případnému vyměření spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Pokud měl být lih na základě průvodního dokladu eAD-DE složen v daňovém skladu žalobkyně v Rakousku, byly k vyměření a výběru spotřební daně příslušné rakouské úřady celní správy, neboť k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo v Rakousku, a to nedoručením lihu do daňového skladu žalobkyně na území Rakouska. Takový závěr plyne dle krajského soudu i z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 24. 1. 2013, č. j. 8 Afs 19/2012 - 44. Navíc přeprava lihu byla od počátku prováděna na základě dokladu eAD-DE v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle příslušných ustanovení rakouského právního řádu a české správní orgány nejsou oprávněny je jakkoliv interpretovat a aplikovat. Celní úřad tudíž pochybil, jestliže posuzoval podmínky dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, uskutečňované dle právního řádu jiného státu, stejně jako pochybil, když v rozporu s § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyměřil žalobkyni spotřební daň, přestože k tomu byly příslušné rakouské celní orgány.

[5] Krajský soud dále zdůraznil, že pro dopravu z daňového skladu v Rakousku do ČR byl lih opatřen dokladem eAD-AT, který opravňoval žalobkyni dovést jej z Rakouska do daňového skladu Lihovaru Budeč v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Doprava tudíž proběhla v souladu s elektronickým průvodním dokladem dle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jestliže by v době vystavení eAD-AT již došlo k přijetí lihu přijímajícím daňovým skladem Lihovaru Budeč, tuto chybu by vystavením elektronického průvodního dokladu nešlo zhojit, neboť by došlo k dopravě zboží bez elektronického průvodního dokladu ve smyslu § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Pak by vznikla žalobkyni na území ČR povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, avšak dle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nikoliv dle jeho § 9 odst. 3 písm. k), neboť by nedošlo k porušení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, doprava by totiž v tomto režimu nemohla být fakticky ani právně vůbec zahájena. Lih by se tak dostal do volného daňového oběhu dle § 3 písm. k) bod 3 zákona o spotřebních daních, neboť by došlo k dovozu vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Ze skutkového stavu však vyplývá, že řidič vozidla dopravce zastavil dne 20. 2. 2014 mezi 19:22 a 19:25 hod. před branou do areálu Lihovaru Budeč. Dne 21. 2. 2014 žalobkyně zaevidovala dokladově příjem lihu a již v 7:03 hod. byl vystaven eAD-AT pro dopravu lihu z jejího rakouského daňového skladu do daňového skladu Lihovaru Budeč. Celní úřad prováděl kontrolu v Lihovaru Budeč dne 21. 2. 2014 na základě rozkazu od 8:30 hod. (ke zjištění nesrovnalostí došlo v 9:30), tedy až poté, co byl vystaven eAD-AT a došlo k přijetí lihu přijímajícím skladem, kde již byla jeho část stočena do denaturační nádrže. Celní úřad se však vůbec nezabýval tím, zda byl eAD-AT vystaven předtím či potom, co byla doprava do přijímajícího daňového skladu ukončena, a zda tedy vůbec na základě tohoto dokladu mohla doprava do přijímajícího daňového skladu proběhnout. Ze skutkového stavu vyplývá, že doprava lihu nebyla fyzicky zahájena v odesílajícím daňovém skladu, zákon o spotřebních daních ovšem s tímto pochybením nespojuje následek v podobě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Takový následek by mělo nedoručení

lihu do přijímajícího daňového skladu ve stanovené lhůtě, k čemuž ovšem nedošlo, pokud byl eAD-AT vydán před přijetím lihu do přijímajícího daňového skladu.

[6] Krajský soud nepřisvědčil argumentu žalovaného, že doprava dle eAD-AT ani nemohla být zahájena, neboť k zahájení dopravy je dle § 25 odst. 1 zákona o spotřebních daních nutné, aby byla zahájena z daňového skladu. Z jeho § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1 sice vyplývá, že přepravu do daňového skladu v ČR je možno provést pouze z daňového skladu v jiném členském státu, z toho však neplyne, že doprava vybraných výrobků musí být v daňovém skladu v jiném členském státu i fyzicky zahájena. Důležité je, aby zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně bylo dopravováno z jednoho daňového skladu do jiného v souladu s evidencí v systému EMCS. Neznamena to však, že by doprava musela být nutně fyzicky zahájena v odesílajícím daňovém skladu. V nynějším případě líh skutečně fyzicky nedorazil do rakouského daňového skladu žalobkyně, nicméně o této nesrovnalosti měl být informován orgán rakouské celní správy, přičemž v době vystavení eAD-AT již byl v systému EMCS líh evidován v jejím daňovém skladu. Rakousko a Spolková republika Německo tak byly chráněny před daňovými úniky, neboť příslušný orgán rakouské celní správy mohl 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. Pokud byl eAD-AT příslušným rakouským orgánem přidělen příslušný referenční kód, nelze než dovodit, že údaje uvedené žalobkyní v návrhu eAD-AT musely odpovídat skutečnosti, neboť jinak by referenční kód eAD-AT nemohl být přidělen. Jestliže pak bylo na základě tohoto eAD-AT doručováno do daňového skladu Lihovaru Budeč, nelze než dovodit, že bylo doručeno do správného daňového skladu a ve stanovené lhůtě na základě bezvadného eAD. Se skutečností, že líh nebyl fyzicky vyslán z rakouského 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 zákona o spotřebních daních považovat pouze nedoručení vybraných výrobků dopravovaných ve stanovené lhůtě do přijímajícího daňového skladu, k čemuž zde nedošlo.

[7] Celní orgány tak postupovaly v rozporu se zákonem, když závěr o uvedení lihu žalobkyní do volného daňového oběhu dovodily ze skutečnosti, že líh byl v době kontroly celním úřadem již částečně stočen do nádrží přijímajícího daňového skladu Lihovaru Budeč, neboť si takový úsudek učinily na základě hodnocení dopravy dle eAD-DE, k čemuž ovšem nebyly příslušné, a pro konstatování pochybení dle eAD-AT neexistují ve správním spise podklady, zejména není postaveno na jisto, zda žalobkyně líh skutečně řádně zaevidovala ve svém daňovém skladu a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem líh přijat, tedy zda vůbec mohlo v daňovém skladu Lihovar Budeč proběhnout řádné ukončení dopravy lihu na základě dokladu eAD-AT.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[8] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

pokračování

[9] Vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje v tom, že krajský soud akceptoval rozšíření žalobních bodů v rozporu se zásadou koncentrace zakotvenou v § 71 odst. 2 s. ř. s., neboť stěžovatelovo rozhodnutí přezkoumával v bodech 27 a 28 svého rozsudku i pohledem údajné nesprávnosti některých skutkových zjištění, přestože taková námitka vůbec nebyla uplatněna včas v žalobě, ale až v jejím doplnění po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Opožděnou námitku nesprávných skutkových zjištění navíc nelze chápat jako rozšíření včasné námitky nesprávného právního posouzení věci. Krajský soud také neuvedl, jaké závěry vyvozuje z údajně nesprávného stěžovatelova postupu spočívajícího v aplikaci směrnice 2008/118/ES, takže stěžovatel neví, jakým právním názorem je vlastně vázán. Není rovněž zřejmé, jak krajský soud k těmto závěrům dospěl, protože stěžovatel ve výrokové části svého rozhodnutí neodkazoval na tuto směrnici, nýbrž na vnitrostátní zákonná ustanovení, do něž byla transponována.

[10] Krajský soud také nijak nezohlednil § 25 odst. 1 písm. c) bod. 1 a § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Namísto toho aplikoval právní názory z rozsudků řešících jiný skutkový stav a nevypořádal se s judikaturou reagující na obdobnou skutkovou situaci, zejména s rozsudkem NSS ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 - 45, č. 3274/2015 Sb. NSS, označujícím za příslušné k vyměření spotřební daně celní orgány státu, kde došlo k faktickému stočení, resp. porušení režimu podmíněného osvobození od daně uvedením do volného daňového oběhu. Není zřejmé, na základě čeho dospěl krajský soud k názoru, že by podmínky dopravy měly být v daném případě posuzovány dle rakouského právního řádu. K posouzení porušení podmínek dopravy je příslušný ten členský stát, přes jehož území se doprava uskutečňuje, zcela jistě však členský stát, na jehož území k porušení podmínek dopravy došlo, jak plyne z § 28 odst. 4 a 5 zákona o spotřebních daních.

[11] Žalobkyně se stala plátcem daně coby příjemce lihu v rámci dopravy uskutečňované na základě eAD-DE, nikoliv coby odesílatel lihu v rámci dopravy uskutečňované na základě eAD-AT, neboť doprava podle tohoto rakouského dokladu se nikdy neuskutečnila a v Rakousku nebyla zahájena, což žalobkyně sama potvrdila. Zatímco tedy doprava lihu v režimu podmíněného osvobození od daně na základě eAD-DE nebyla v důsledku porušení tohoto režimu řádně ukončena, když v jejím průběhu došlo k vynětí lihu z režimu podmíněného osvobození od daně, což mělo za následek uvedení lihu do volného daňového oběhu v ČR, doprava na základě eAD-AT se vůbec neuskutečnila, neboť nebyla ani zahájena. Z čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/118/ES plyne, že přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je v případech uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) této směrnice zahájena v okamžiku, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí odesílající daňový sklad, což odpovídá § 25 odst. 5 zákona o spotřebních daních.

[12] Pokud krajský soud dovozoval z vystavení dokladu eAD-AT rakouskými orgány, že údaje v něm uvedené musely odpovídat skutečnosti, svědčí to o jeho nepochopení fungování systému EMCS. Návrh elektronického průvodního dokladu totiž vyhotoví sám odesílatel, a to pomocí elektronického systému. Nikoli celní orgány, ale odesílatel tedy rozhoduje o vystavení elektronického průvodního dokladu a taktéž vymezí parametry této

dopravy, zejména místo odeslání, místo přijetí, identifikaci vybraných výrobků, lhůtu dopravy apod. Tento návrh elektronického průvodního dokladu je následně zaslán elektronickou formou v systému EMCS místně příslušným celním orgánům v odesílajícím státě, které ovšem v návrhu elektronického průvodního dokladu obligatorně kontrolují pouze jeho formální náležitosti, tedy zda jsou vyplněny všechny kolonky, zda je odesílatel oprávněn k takovému odeslání v tomto režimu, zejména zda disponuje platným povolením a zda je doprava zajištěna. V rámci této kontroly 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 apod. Celní orgány mohou pouze přistoupit ke kontrole a právě skutečnost, že odesílatel vybranými výrobky nedisponuje, tedy že doprava má být zahájena pouze formálně, je důvodem pro neschválení této dopravy. Samotná doprava je zahájena až fyzickým opuštěním daňového skladu. Krajský soud se tedy mylí, když se domnívá, že pokud by údaje v eAD-AT neodpovídaly skutečnosti, tak by rakouské celní orgány tuto dopravu neschválily. Je prokázáno, že daný lih objektivně nikdy do daňového skladu žalobkyně nedorazil, nemohl být tedy ani odeslán, a nemohla být provedena ani fyzická kontrola tohoto lihu. Údaje uvedené v eAD-AT navíc neodpovídaly skutkovému 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, tak dopravu schválily, byť fakticky nemohla být realizována. Nelze tedy souhlasit s názorem krajského soudu, že jestliže bylo na základě dokladu eAD-AT doručováno do daňového skladu Lihovaru Budeč, bylo doručeno do správného daňového skladu na základě bezvadného eAD.

[13] Systém EMCS vznikl především za účelem boje proti podvodům v oblasti spotřebních daní, resp. z toho důvodu, aby bylo možno účinným způsobem provádět kontrolní činnost rizikových komodit, jakou je např. lih. Podstatou tohoto systému je nahrazení používání papírových průvodních dokladů (AAD) elektronickými průvodními doklady (e-AD). K tipování jednotlivých doprav, které budou podrobeny kontrolní činnosti ze strany celních orgánů, dochází právě na základě údajů uvedených v systému EMCS. Proto je třeba striktně dbát na to, aby údaje v tomto systému odpovídaly faktickému stavu. Bude-li tento systém zahlcen fiktivními dopravami (jako zde byl eAD-AT), bude se jednat o systém zcela bezcenný a kontrolní činnost celních orgánů týkající se dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně bude zásadním způsobem ztížena. Důsledkem názoru krajského soudu by bylo legitimizování těchto fiktivních, nikdy nerealizovaných doprav. Z tohoto pohledu je bezpředmětná výtku krajského soudu, že se celní orgány nezabývaly tím, zda byl eAD-AT vystaven předtím či potom, co byla doprava do přijímajícího daňového skladu ukončena. Doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je zahájena až v okamžiku, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí odesílající daňový sklad, takže doprava z Rakouska nebyla nikdy zahájena.

[14] K výtce krajského soudu, že celní úřad nebyl oprávněn hodnotit realizaci dopravy dle eAD-DE, stěžovatel připomněl, že k posouzení porušení podmínek dopravy vybraných výrobků je oprávněn mimo jiné každý členský stát, přes jehož území je doprava

pokračování

realizována, zcela jistě pak členský stát, na jehož území k porušení podmínek takové dopravy dojde, resp. kde dojde k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, zde konkrétně stočením lihu do nádrží přijímajícího skladu Lihovaru Budeč. Taková výtka navíc nebyla v žalobě uvedena, takže ji krajský soud vůbec neměl hodnotit. Ze všech těchto důvodů navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že k žádnému opožděnému rozšiřování žalobních námitek nedošlo, neboť již na stranách 6 a 8 své žaloby jednoznačně zpochybnila, zda vůbec došlo k porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy a kde bylo místo porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně, došlo-li k němu vůbec. V rozšíření žaloby tedy pouze rozšiřovala své dřívější námitky, neuváděla však nové. Dále připomněla, že stěžovatel ve svém rozhodnutí skutečně vycházel ze směrnice 2008/118/ES, kterou nesprávně aplikoval v její neprospěch. V napadených rozhodnutích celních orgánů ani jinde nebylo přesně stanoveno místo vzniku daňové povinnosti, resp. místo, kde mělo údajně dojít k porušení podmínek přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud by k takovému porušení došlo, pak jedině ve vztahu k SRN nebo k Rakousku. V řízení před vydáním rozhodnutí celních orgánů nebyl proveden postup podle čl. 15 odst. 1 nařízení EU 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004. Trvá na tom, že k porušení podmínek dopravy s následkem protiprávního uvedení dopravovaných vybraných výrobků nedošlo na daňovém území ČR, neboť vybrané výrobky byly v souladu s průvodním daňovým dokladem dopraveny do Lihovaru Budeč ve lhůtě stanovené pro dopravu v režimu s podmíněným osvobozením od daně, kde měla být doprava řádně ukončena – v souladu s dokladem eAD-AT, jehož platnost nebyla v řízení zpochybněna. Stěžovatel si protiřečí, když sám uvádí, že rakouské orgány schválily dopravu v souladu s právem, a zároveň, že prováděly kontrolu pouze formální.

[16] Stěžovatel v replice k vyjádření připomněl, že sama žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí celního úřadu a v žalobě přiznávala, že porušila jednotlivá ustanovení zákona o spotřebních daních, ačkoliv to nyní popírá. Stejně tak se sama původně domáhala aplikace směrnice 2008/118/ES. Nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že v napadeném rozhodnutí nebylo přesně stanoveno místo vzniku daňové povinnosti. Ve skutečnosti na několika místech napadeného rozhodnutí o jejím odvolání uvedl, že k porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě došlo v Lihovaru Budeč v ČR, a to v okamžiku stočení lihu do denaturační nádrže. Nijak si neprotiřečil ani v argumentaci k výkonu kontroly ze strany rakouských orgánů, pouze konstatoval, že formální kontrola návrhu elektronického průvodního dokladu je obligatorní, fyzická kontrola je fakultativní a v daném případě byla ze strany rakouských celních orgánů provedena pouze formální kontrola.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Co se týče namítané nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., NSS neshledal, že by krajský soud porušil zásadu koncentrace řízení vyjádřenou v poslední větě § 71 odst. 2 s. ř. s., podle níž rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby. Krajský soud se s přípustností jednotlivých žalobních bodů vypořádal pohledem tohoto ustanovení v bodě 11 svého rozsudku. Správně uvedl, že není nepřípustné, pokud při posouzení žalobních bodů včas uplatněných v žalobě přihlédne i k argumentaci obsažené v podání žalobkyně ze dne 30. 4. 2017, která tyto včasné žalobní body pouze upřesňuje (shodně viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Azs 149/2016 - 38, bod [37]), nikoli však k nově, a tedy opožděně, uplatněnému žalobnímu bodu nesprávně zjištěného skutkového stavu. Jak je patrné i z výše provedené rekapitulace jeho rozsudku, krajský soud nezrušil stěžovatelovo rozhodnutí kvůli nesprávně zjištěnému skutkovému stavu, pouze při posouzení rozhodných právních otázek konstatoval, jaký skutkový stav byl zjištěn, a ve vztahu k přesnému času vydání dokladu eAD-AT konstatoval, že skutkový stav nebyl zjištěn natolik přesně, aby umožňoval stěžovateli dospět k právním závěrům, k nimž dospěl.

[19] Co se týče důsledků údajně nesprávné aplikace směrnice 2008/118/ES, k nim se NSS vyjádří v rámci posouzení právních otázek, neboť rozhodující je, zda je výtku krajského soudu týkající se nesprávné aplikace této směrnice ve stěžovatelově rozhodnutí důvodná, naopak případné důsledky plynoucí z takové nesprávné aplikace jsou až druhotné. Na tomto místě je třeba pouze podotknout, že rozpor s právem EU by pochopitelně mohla založit i nesprávná aplikace jednotlivých ustanovení směrnice v odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí, nikoli pouze jejich nesprávné použití v jeho výroku, jak stěžovatel uvádí na straně 3 kasační stížnosti.

[20] Námitka nesprávného posouzení věci krajským soudem je však důvodná.

[21] Skutkový stav není mezi účastníky sporný. Jak sama žalobkyně rekapitulovala v žalobě, ve čtvrtek 20. 2. 2014 jí byl v 11:22:50 vystaven elektronický doklad eAD-DE podle nějž měla během dvou dnů přepravit 30 045,99 litrů lihu s lihovitostí 95,9% etanolu (tedy 28 814,10 litrů čistého etanolu) z německého Mnichova do rakouského Weitersfeldu, do jejího daňového skladu. V pátek 21. 2. 2014 jí byl 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 v ČR. Obě přepravy měl uskutečnit dopravce Schildecker Transporte GmbH. Ve skutečnosti však doprava proběhla přímo z Mnichova, kde byla doprava zahájena 20. 2. 2014 odpoledne, do Lihovaru Budeč, kam kamion s cisternou dorazil ještě 20. 2. 2014 kolem 19:30. Do Rakouska líh dopraven vůbec nebyl. Při kontrole prováděné pracovníky celního úřadu v pátek 21. 2. 2014 v 9:30 již bylo zjištěno, že se cisterna dopravce Schildecker Transporte GmbH nachází v areálu Lihovaru Budeč, 14 441 litrů etanolu zde již bylo stočeno a smíseno s ostatním lihem v denaturační

pokračování

nádrži v Lihovaru Budeč. Následně bylo zbylých 14 333 litrů etanolu stočeno do samostatné nádrže.

[22] Sporná je však právní otázka, zda takový postup vedl k tomu, že měla žalobkyně v jeho důsledku přijít o beneficium podmíněného osvobození od spotřební daně z lihu a zda české celní orgány byly příslušné tuto skutečnost konstatovat a spotřební daň jí vyměřit.

[23] 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 zákona o spotřebních daních 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 beneficium, které je navíc v případě podmíněného osvobození z povahy věci pouze dočasné, neboť nejde o sejmutí 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 upravit způsoby nakládání s minerálními oleji osvobozenými od spotřební daně.“*

[24] Podmíněné osvobození od spotřební daně bylo do českého práva zavedeno v souvislosti se vstupem do EU, jak plyne z důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních: *„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.“* (zvýraznil NSS)

[25] Obdobně vyložil 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. 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.“

[26] 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) zákona o spotřebních daních, podle nějž 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).

[27] 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.*

[28] 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 jediné 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.

pokračování

[29] 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 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 daň přiznat a zaplatit vzniká na daňovém území České republiky.*

[30] Právě toto ustanovení je pouze provedením čl. 7 a na něj navazujícího čl. 10 odst. 1 směrnice 2008/118/ES rozebranych níže. V nyní posuzovaném případě tedy nešlo o přímý účinek směrnice, která by zakládala povinnosti jednotlivci, což by bylo skutečně nepřipustné, jak uvádí krajský soud (viz rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 10. 1987 ve věci 80/86, *Kolpinghuis Nijmegen BV*), nýbrž o situaci, kdy stěžovatel pouze poukazoval souběžně na ustanovení směrnice a ustanovení českého vnitrostátního práva, která tuto směrnici implementovala, aby tak zajistil jejich výklad konformní s textem a smyslem směrnice, nikoli aby založil žalobkyni nové povinnosti, které by z vnitrostátního práva vůbec nevyplývaly. Takový přístup je souladný i s unijním právem, ostatně přímo v právě uvedeném rozsudku ve věci *Kolpinghuis Nijmegen BV* konstatoval Evropský soudní dvůr v odpověď na druhou položenou předběžnou otázku: „*Při aplikaci národního práva má soud členského státu interpretovat toto právo ve světle textu a účelu směrnice, aby dosáhl výsledku uvedeného v čl. 189 odst. 3 Smlouvy (...).*“ (k povinnosti takového eurokonformního výkladu v oblasti spotřebních daní viz též rozsudek Soudního dvora EU ze dne 28. 1. 2016 ve věci C-64/15, *BP Europa SE proti Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, bod 41).

[31] 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 a povinnost žalobkyně daň přiznat a zaplatit na daňovém území ČR. Zatímco totiž 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 předpokládal naložení lihu v daňovém skladu v Rakousku, k němuž nedošlo a již dojít nemohlo, takže deklaroval něco, co se nestalo.

[32] 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, kde také žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

[33] Příslušnost českých celních orgánů k jejímu vyměření je i v souladu s níže citovaným čl. 10 směrnice 2008/118/ES. Je pravda, že v rozsudku ze dne 24. 1. 2013, č. j. 8 Afs 19/2012 - 44, na který upozorňoval krajský soud, akceptoval NSS i to, že české celní orgány zdanily minerální oleje, které měly být dopraveny do ČR, ale v důsledku porušení režimu podmíněného osvobození od daně byly místo toho dopraveny příjemcům do Polska či na Slovensko. Zároveň zde NSS výslovně předpokládal, že pokud budou vybrané výrobky zdaněny spotřební daní jak ve státě, kam dorazit měly, tak ve státě, kam fakticky dorazily, mohlo by dojít k nepřipustnému dvojímu zdanění. Pro takový případ NSS připomněl, že tehdejší směrnice 92/12/EHS zakotvovala v čl. 20 odst. 4 postup, jak se domoci vrácení daně, která byla zaplacená v nepřislušném státě (obdobnou úpravu obsahuje čl. 10 odst. 5 nynější směrnice 2008/118/ES, ovšem žalobkyně ani netvrdí, že by spotřební daň zaplatila v jiném členském státě než v ČR). Bylo by však zjednodušující dovozovat z citovaného rozsudku pravidlo, že spotřební daň má být vyměřena výhradně ve státě, v němž se nachází daňový sklad, do nějž měly vybrané výrobky přepravované v režimu podmíněného osvobození od daně dorazit a nedorazily.

[34] Pravidla pro určení příslušného státu jsou totiž obsažena přímo v čl. 10 směrnice 2008/118/ES:

„1. Pokud v průběhu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dojde k nesrovnalosti, která má za následek propuštění tohoto zboží ke spotřebě podle čl. 7 odst. 2 písm. a), nastává propuštění ke spotřebě v členském státě, v němž k nesrovnalosti došlo.

2. Pokud je v průběhu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně zjištěna nesrovnalost, která má za následek propuštění tohoto zboží ke spotřebě podle čl. 7 odst. 2 písm. a), a není možné určit, kde k nesrovnalosti došlo, má se za to, že k ní došlo v členském státě, v němž byla zjištěna, a v okamžiku, kdy byla zjištěna.

(...)

4. Pokud zboží podléhající spotřební dani přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně nedorazí na místo určení a v průběhu přepravy nebyla zjištěna žádná nesrovnalost, která by měla za následek propuštění tohoto zboží ke spotřebě podle čl. 7 odst. 2 písm. a), má se za to, že došlo k nesrovnalosti v členském státě odeslání a v okamžiku zahájení přepravy, ledaže je ve lhůtě čtyř měsíců od zahájení přepravy podle čl. 20 odst. 1 příslušným orgánům členského státu odeslání uspokojivým způsobem prokázáno, že přeprava byla ukončena v souladu s čl. 20 odst. 2, nebo je prokázáno místo, kde k nesrovnalosti došlo. Jestliže osoba, která poskytla zajištění stanovené v článku 18, nevěděla nebo nemohla vědět, že zboží nedorazilo na místo

pokračování

určení, má od okamžiku, kdy ji o tom příslušné orgány členského státu odeslání vyrozumí, jeden měsíc na to, aby mohla prokázat, že přeprava byla ukončena v souladu s čl. 20 odst. 2, nebo aby mohla prokázat, kde k nesrovnalosti došlo.

5. Pokud se však v situacích uvedených v odstavcích 2 a 4 do tří let ode dne zahájení přepravy podle čl. 20 odst. 1 zjistí, ve kterém členském státě k nesrovnalosti skutečně došlo, použije se odstavec 1. V těchto situacích uvědomí příslušné orgány členského státu, v němž k nesrovnalosti došlo, příslušné orgány členského státu, v němž byla spotřební daň vybrána, aby po předložení důkazu o výběru spotřební daně v druhém členském státě daň vrátily nebo prominuly.

6. Pro účely tohoto článku se „nesrovnalostí“ rozumí situace, která nastala během přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, jiná než podle čl. 7 odst. 4, kvůli níž nebyla přeprava nebo část přepravy zboží podléhajícího spotřební dani ukončena v souladu s čl. 20 odst. 2.“

[35] Členský stát přijímacího daňového skladu, do nějž vybrané výrobky (či jejich část) nedorazí, je tak příslušný k vyměření spotřební daně tehdy, pokud je zároveň tím státem, v němž k nesrovnalosti došlo nebo v něm byla zjištěna. Ve výše citovaném rozsudku Soudního dvora EU ze dne 28. 1. 2016 ve věci C-64/15, *BP Europa SE proti Hauptzollamt Hamburg-Stadt*, tak byla založena příslušnost SRN k vyměření spotřební daně ve vztahu k plynovému oleji, který se ztratil při cestě lodí z daňového skladu v Nizozemsku do daňového skladu v Německu, a ke zjištění této ztráty v rozsahu 0,202 % přepravovaného množství došlo až při přebírání vybraných výrobků v Německu. Stejně tak v citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 19/2012 - 44 byla konstatována příslušnost ČR k vyměření spotřební daně proto, že právě zde byla zjištěna nesrovnalost v dodržování režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v podobě nedoručení vybraných výrobků do daňového skladu v ČR. Mezi rozsudky č. j. 6 Afs 48/2015 - 45, na nějž nyní odkazoval stěžovatel, a č. j. 8 Afs 19/2012 - 44, na nějž odkazoval krajský soud, tudíž není rozpor. Podle rozsudku č. j. 6 Afs 48/2015 - 45 sice byla ČR podle NSS příslušná k vyměření spotřební daně proto, že na jejím území byly vybrané výrobky stočeny, zatímco podle rozsudku č. j. 8 Afs 19/2012 - 44 naopak proto, že byly stočeny na území jiného členského státu a do ČR v rozporu s příslušnými doklady nedorazily. Podstatné však je, že v obou případech to byla právě ČR, na jejímž území došlo k nesrovnalosti, respektive kde byla tato nesrovnalost zjištěna. To jsou klíčová kritéria vyplývající z dřívější i z nynější unijní směrnice. Čl. 10 směrnice 2008/118/ES je v otázce stanovení místa nastání či zjištění nesrovnalostí natolik jednoznačný, že NSS neshledal důvod pokládat předběžnou otázku podle čl. 267 Smlouvy o fungování EU, neboť jde o tzv. *acte clair* ve smyslu rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 6. 10. 1982 ve věci 283/81, *Srl Cilfit – v likvidaci – a další proti Ministerstvu zdravotnictví a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministerstvu zdravotnictví*.

[36] V nyní posuzovaném případě bylo důvodem nesrovnalosti to, co se stalo a bylo zjištěno na českém území, tedy stočení lihu v Lihovaru Budeč, nikoli to, co se nestalo na rakouském území, tedy dopravení lihu do Rakouska. Státem, v němž vznikla daňová povinnost, tedy byla ČR. Navíc by odporovalo smyslu spotřební daně z lihu, pokud by byl líh zdaněn v Rakousku, kam nikdy dorazil, a nikoli v ČR, kde byl stočen. Smyslem celého systému spotřební daně z lihu, včetně režimu podmíněného osvobození od daně, je totiž, jak plyne už z názvu spotřební daně, zdanit líh v členském státě jeho spotřeby („ve

státě spotřeby zboží“ slovy výše citovaného rozsudku č. j. 6 Afs 48/2015 - 45), nikoli v členském státě, kam daný líh nikdy nedorazil a z nějž také nemohl být odeslán do ČR.

[37] NSS se tedy neztotožňuje s názorem krajského soudu, vyjádřeným v bodě 22 jeho rozsudku, že bylo rozhodující, *„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.“* 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.

[38] Ze stejného důvodu se nelze ztotožnit ani s tvrzením v bodě 21 rozsudku krajského soudu, že *„doprava tudíž proběhla v souladu s elektronickým průvodním dokladem dle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních.“* Podle tohoto ustanovení *[v]ybrané výrobky mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem.“* Ustanovení § 26 a § 27 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 zahájena 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.“

[39] 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

pokračování

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.“

[40] 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 destinací 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.

[41] 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 zákona o spotřebních daních: *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.*

[42] 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, 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. Sama si ostatně byla vědoma, že se dopustila pochybení, jak uváděla během celního řízení i v žalobě, pouze se snažila dosáhnout toho, aby újmou, kterou za toto pochybení ponese, nebylo doměření celé spotřební daně z lihu (viz např. bod II.3 žaloby nazvaný „Spravedlnost nad zákon“, kde navrhovala krajskému soudu „přezkoumání míry jejího provinění a posouzení, zda míra tohoto provinění je takové intenzity, že již nelze řešit toto provinění např. pokutou, ale je nutné věc posoudit tak, že došlo ke vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň a je tedy nutné na tuto daň vystavit Platební výměr.“).

[43] V nyní posuzovaném případě tak sice ani celní úřad ani stěžovatel netvrdili, že se žalobkyně svým postupem pokusila daň zkrátit. To však nic nemění na tom, že se 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 něž nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a 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.

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

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

V Brně dne 1. listopadu 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu