



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Brenneri Starrein GmbH**, ATU53412409
sídlem Starrein 42, 2084 Weitersfeld, Rakousko
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha

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

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

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

IV. Osoby zúčastněné na řízení **nemají** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

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

jako kdyby byl předmětný líh dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně bez dokladu stanoveného v § 27 citovaného zákona. Žalovaný má tedy za prokázané, že s lihem bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť vybrané výrobky byly dopravovány bez dokladu uvedeného v § 27. Jelikož bylo prokázáno, že zajištěné vybrané výrobky byly dopravovány v rozporu s právními předpisy, byl celní úřad povinen rozhodnout podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních o jejich propadnutí. Zajištěné výrobky nebylo možné uvolnit, protože nebylo prokázáno, že s nimi nebylo zacházeno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí celního úřadu zrušil a uložil žalovanému povinnost uhradit žalobci náklady řízení.
4. Podle názoru žalobce byl ve věci nesprávně zjištěn skutkový stav věci a věc nebyla správně právně posouzena a napadená rozhodnutí správců daně obou stupňů jsou nezákonná a nesprávná.
5. Žalobce namítal, že k opuštění vybraných výrobků (lihu) z režimu s podmíněným osvobozením od daně nedošlo, když přepravovaný líh byl přepravován v režimu s podmíněným osvobozením od daně bez ohledu na to, zda byl ještě v dopravním prostředku, nebo byl již částečně stočen v Lihovaru Budeč – v daňovém skladu určení (podle dokladu 14ATI0221S0000913491). Čl. 7 odst. 2 Směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále také „Směrnice o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS“ či „Směrnice 2008/118/ES“) výslovně spojuje vznik daňové povinnosti s opuštěním vybraných výrobků (lihu) režimu s podmíněným osvobozením od daně a k tomu nedošlo.
6. Žalobce dále namítal, že v napadených rozhodnutích nebylo stanoveno místo, kde mělo dojít k porušení podmínek přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně. Pakliže vůbec došlo k nějakému porušení podmínek přepravy, pak by k němu mohlo dojít podle dokladu 14DE32000000001148409 nanejvýše v Rakousku nebo SRN, nikoli v České republice.
7. Pochybení žalobce spatřuje i v tom, že v předcházejícím řízení nebyl proveden postup podle čl. 15 odst. 1 Nařízení EU 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004, a to ve vztahu k tomu, zda příslušné orgány celní či daňové správy Rakouské republiky určily doklad 14DE32000000001148409 za neplatný či vadný. Žalobce má za to, že není na příjemci (daňovém skladu určení v České republice), aby zkoumal podmínky nakládky a uvedení dopravovaných vybraných výrobků (lihu) do režimu dopravy s podmíněným osvobozením od daně, když průvodní doklad pro dopravu je opatřen referenčním kódem správce daně daňového skladu odesláním (Rakouska). Ustanovení § 28 zákona o spotřebních daních by se vztahovalo jen na situace, pokud by k porušení podmínek dopravy došlo na daňovém území České republiky. Taková situace však nenastala, vybrané výrobky byly v souladu s průvodním dokladem dopraveny do Lihovaru Budeč ve lhůtě stanovené pro dopravu s podmíněným osvobozením od daně, kde měla být doprava řádně ukončena (v souladu s dokladem 4ATI0221S0000913491, jehož platnost nebyla nikdy zpochybněna). Žalobce má za to, že nikdy nebyl přerušen řetězec dopravy zboží z daňového skladu do jiného daňového skladu, tj. režim podmíněného

osvobození od daně, vybrané propadlé výrobky neopustily dopravní prostředek uvedený jak v průvodním dokladu 14DE32000000001148409, tak i v průvodním daňovém dokladu 4ATI0221S0000913491 před zahájením vykládky v daňovém skladu Lihovar Budeč. Žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem šetření, provedených mezinárodní spoluprací dotazem u příslušných orgánů Rakouské republiky. Podle názoru žalobce nebylo porušení podmínek dopravy objektivně prošetřeno celním orgánem co do skutečného opuštění vybraných výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od daně, protože nebyl úplně určen skutkový stav věci.

8. Žalobce namítal, že při kontrolních úkonech byly předloženy 2 průvodní doklady eAD, z nichž bylo zřejmé, že zajišťované vybrané výrobky neopustily režim podmíněného osvobození od daně a že se jedná jen o administrativní pochybení.
9. Závěrem žalobce namítal, že žalobci byla předepsána daň z předmětných propadlých výrobků (platebním výměrem ze dne 2. 3. 2016). Předmětné výrobky tedy byly zdaněny a měly být uvolněny.

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

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

v rozporu zejména s předpisy o spotřebních daních a výrobek byl dopraven na místo určení – do místa daňového skladu Lihovar Budeč spol. s r. o.

IV. První posouzení věci soudem

14. Krajský soud dne 29. 8. 2019 přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a rozsudkem ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017-59 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), napadené rozhodnutí zrušil.
15. Krajský soud v první řadě přisvědčil námitce žalobce, že správní orgány nesprávně určily místo, v němž došlo k pochybení žalobce, když za toto místo označily daňové území České republiky. Krajský soud byl toho názoru, že se zákon o spotřebních daních dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně výlučně váže toliko na území České republiky, a proto i porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí mít souvislost s územím České republiky.
16. Podle krajského soudu tento klíčový aspekt v podobě územní spojitosti s Českou republikou nebyl v projednávané věci žalobce naplněn. Doprava předmětného lihu na základě dokladu eAD-DE byla vázaná pouze na území Spolkové republiky Německo a Rakouska, a proto správní orgány České republiky nebyly příslušné k posouzení porušení režimu podmíněného osvobození od daně vyplývajícího z dokladu eAD-DE, ani k posouzení, zda byl líc v důsledku porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravován bez dokladu uvedeného v § 27 zákona o spotřebních daních. Správní orgány tudíž pochybily, pokud posuzovaly podmínky dopravy vybraných výrobků na základě eAD-DE v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, uskutečňované dle právního řádu jiného státu, stejně jako pochybily, pokud na základě zjištění o porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně rozhodly o zajištění vybraných výrobků a následně o jejich propadnutí podle § 42d zákona o spotřebních daních. Žalovaný i správní orgán prvního stupně se tak dopustily podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
17. Krajský soud zdůraznil, že žalobce v průběhu řízení před správními orgány konstantně tvrdil, že pro dopravu z daňového skladu v Rakousku byl líc opatřen dokladem eAD-AT, který opravňoval žalobce dovézt předmětný líc do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce tvrdil, že přestože fyzicky předmětný líc z důvodu administrativního pochybení nedorazil do daňového skladu v Rakousku, byl řádně vystaven eAD-AT, v němž byl jako odesílající daňový sklad označen daňový sklad žalobce a jako přijímající daňový sklad byl uveden daňový sklad Lihovaru Budeč spol. s r. o. Doprava tudíž podle žalobce proběhla v souladu s elektronickým průvodním dokladem podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních.
18. Správní orgány tak postupovaly v rozporu se zákonem, když závěr o opuštění režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, resp. závěr, že líc byl dopraven do daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o. bez dokladu uvedeného v § 27 zákona o spotřebních daních, dovodily ze skutečnosti, že předmětný líc byl v době kontroly ze strany správního orgánu prvního stupně již částečně stočen do nádrží přijímacího daňového skladu Lihovaru Budeč spol. s r. o., neboť si takový úsudek učinily na základě hodnocení dopravy dle eAD-

DE, k čemuž nebyly příslušné. Ve správním spisu přitom neexistují dostatečné podklady pro konstatování pochybení dle eAD-AT – zejména není postaveno najisto, zda byl předmětný líh skutečně řádně zaevidovaný ze strany žalobce v daňovém skladu žalobce, a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem předmětný líh přijat, tj. zda vůbec mohlo proběhnout řádné ukončení dopravy předmětného lihu na základě dokladu eAD-AT v daňovém skladu Lihovar Budeč spol. s r. o.

V. Řízení před Nejvyšším správním soudem a navazující řízení před Krajským soudem v Brně

19. Dne 20. 1. 2020 Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 4 Afs 358/2019-24 na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017-59, zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.
20. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. platí, že „[z]ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.“ Krajský soud tak byl v nyní projednávané věci vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a z něj při posouzení věci vycházel. Níže přitom zdejší soud shrnuje závěry Nejvyššího správního soudu, s nimiž se ztotožnil.
21. Zároveň Krajský soud v Brně poznamenává, že v navazujícím řízení proběhlo dne 28. 7. 2021 ústní jednání. Žalobce v jeho rámci odkázal na svá dosavadní písemná podání a ústní vyjádření, zejména na doplnění žaloby, které krajskému soudu zaslal po vydání zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Obecně se žalobce přihlásil k závěrům formulovaným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 65/2017-59, a názor Nejvyššího správního soudu označil za nesprávný a formalistický. V konkrétnější rovině dodal, že v daném případě nemohlo dojít k ohrožení výběru spotřební daně, neboť národní celní správy měly vždy zboží pod dohledem, vždy se jednalo o totéž zboží. Navíc lze dodat, že zboží bylo také denaturováno, stále se nacházelo v režimu podmíněného osvobození od daně; daňové předpisy nebyly nikdy porušeny a zároveň byla stále složena jistota. To však Nejvyšší správní soud řádně nezohlednil a postupoval, jak již bylo řečeno, formalisticky. Na to žalovaný reagoval tak, že závazné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu považuje za správné, přičemž to odráží i stanovisko žalovaného. Není namístě rozsudek Nejvyššího správního soudu zpochybňovat, přičemž všechny argumenty předkládané žalobcem kasační soud již posoudil.
22. K věci zaujal Krajský soud v návaznosti na výše uvedené následující závěry:
23. Ve svém rozsudku ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019-24, Nejvyšší správní soud nejprve shrnul právní základ aplikovatelný na projednávanou věc, a následně zhodnotil, že krajský soud aplikoval ustanovení § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních izolovaně a dovodil z něj, že pokud v nyní posuzovaném případě k nějakému porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo, pak mohlo spočívat jedině v tom, že dopravovaný líh nebyl dopraven do daňového skladu žalobce 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 žalobce v Rakousku, kterou nemohly české celní orgány posoudit a na jejím základě mu vyměřit spotřební daň z lihu.

24. 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.“
25. 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 žalobce 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 žalobce 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 žalobce 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.
26. Stočení lihu v Lihovaru Budeč, nedovezení do daňového skladu žalobce 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.
27. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem krajského soudu, vyjádřeným v bodě 34. rozsudku ze dne 29. 8. 2019, že „neexistují dostatečné podklady pro konstatování pochybení dle eAD-AT – zejména není postaveno na jisto, zda byl předmětný líh skutečně řádně zaevidovaný ze strany žalobce v daňovém skladu žalobce, a zda byl doklad eAD-AT vystaven dříve, než byl přijímajícím daňovým skladem předmětný líh přijat, tj. zda vůbec mohlo proběhnout řádné ukončení dopravy předmětného lihu na základě dokladu eAD-AT v daňovém skladu Lihovar Budeč“. Skutkově totiž není sporu o tom, že líh byl do Lihovaru Budeč dopraven přímo z Německa a v rakouském daňovém skladu žalobce 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.

28. Ustanovení § 26 a § 27 zákona o spotřebních daních 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.*“
29. 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 v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, čj. 6 Afs 48/2015-45, publikovaném pod č. 3274/2015 Sb. NSS. Zde Nejvyšší správní soud 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. Nejvyšší správní soud zde konstatoval: „*V nyní projednávaném případě správce daně zjistil, že vybrané výrobky byly v rozporu s dokumenty AAD ‚stočeny‘ na českém území a nikdy nedorazily na Slovensko do místa určení. Tímto okamžikem došlo k propuštění vybraných výrobků pro domácí spotřebu skrze neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice. K tomuto okamžiku nastala povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.*“
30. 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 žalovaným. 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.
31. Podle Nejvyššího správního soudu si samozřejmě lze 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.“

32. Žalobce však v nyní rozhodovaném případě nevyužil 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 pokusil, 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.
33. V posuzované věci se tak skutečná cesta vybraných výrobků odchýlila od cesty deklarované, čímž byla možnost kontroly ze strany celních orgánů ztížena, ne-li znemožněna, protože se vybrané výrobky nenacházely ve státě, v němž se měly nacházet, tedy v Rakousku, kde nemohly být zkontrolovány a z nějž nemohly být odeslány, přestože podle dokladu eAD-AT z něj odeslány být měly. Údaje uvedené na předloženém elektronickém průvodním dokladu tedy nebyly pravdivé, resp. líh byl dopravován bez dokladu dle § 27 ZSD obsahujícího údaje odpovídající skutečnému průběhu dopravy.
34. Krajský soud v Brně k věci také dodává, že zde vyslovené závěry nemohou být pro žalobce překvapivé. Kromě rozsudku ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019-24, se Nejvyšší správní soud k předmětnému případu, který vyústil v související rozhodnutí o vyměření spotřební daně, vyslovil již v rozsudku ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38, publikovaném pod č. 3953/2020 Sb. NSS; Krajský soud v Brně, obdobně jako nyní, byl tímto právním názorem vázán a převzal jej v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 135/2016-155, v němž reagoval na prakticky totožné námitky, které žalobce vznášel jak v prvním řízení před krajským soudem, tak v řízení nynějším, které následuje pro zrušovací rozhodnutím kasačního soudu. V dalších podrobnostech tak Krajský soud v Brně na svůj rozsudek ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 135/2016-155, odkazuje, přičemž dodává, že již v něm se vypořádal (vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu) s argumenty týkajícími se (ne)posouzení míry zavinění či úmyslu žalobce apod. (srov. např. bod 21. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 135/2016-155).
35. Lze také doplnit, že v obou zrušovacích rozsudcích (ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019-24, a ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38) Nejvyšší správní soud v podstatě předjímal dodatečnou argumentaci žalobce a v návaznosti na komplexní posouzení § 28 zákona o spotřebních daních, tedy vazby jeho odstavců 1 a 4, při zhodnocení unijní právní úpravy, odmítl názor, že by věc posuzoval formalisticky (viz např. bod [41] rozsudku ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019-24). Nejvyšší správní soud rovněž vyloučil nosnost žalobcových argumentů týkajících se (nedostatečného) zjištění skutkového stavu (srov. např. bod [38] rozsudku ze dne 20. 1. 2020, č. j. 4 Afs 358/2019-24, a v této souvislosti rovněž body 18. a 28. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 6. 2021, č. j. 29 Af 135/2016-155, ve vazbě na závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38).

VI. Závěr a náklady řízení

36. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
37. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
38. Výrok o náhradě nákladů řízení osob zúčastněných na řízení se opírá o § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu nákladů řízení, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. Soud osobám zúčastněným na řízení žádnou povinnost neuložil, právo na náhradu nákladů tak tyto osoby nemají.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 28. července 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu