



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka a soudců JUDr. Terezy Kučerové (soudkyně zpravodajky) a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **TanQuid Polska, Sp. z o. o.**  
se sídlem Zofii Nałkowskiej 51, 41-922 Radzionków, Polská  
republika  
zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem  
Pobřežní 648/1a, Praha 8

proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
se sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 1. 2017, č.j. 6104/2017-900000-304.5, č.j. 6104-2/2017-900000-304.5, č.j. 6104-3/2017-900000-304.5, č.j. 6104-4/2017-900000-304.5, č.j. 6104-5/2017-900000-304.5, č.j. 6104-6/2017-900000-304.5, č.j. 6104-7/2017-900000-304.5, č.j. 6104-8/2017-900000-304.5, č.j. 6104-9/2017-900000-304.5, č.j. 6104-10/2017-900000-304.5, č.j. 6104-11/2017-900000-304.5, č.j. 6104-12/2017-900000-304.5, č.j. 6104-13/2017-900000-304.5, č.j. 6104-14/2017-900000-304.5, č.j. 6104-15/2017-900000-304.5, č.j. 6104-16/2017-900000-304.5 a č.j. 6104-17/2017-900000-304.5,

takto:

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

Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci a průběh řízení před správními soudy a Soudním dvorem EU

1. Pracovníci Celního úřadu Náchod dne 5. 1. 2010 zkontrolovali 3 autocisterny, které dle průvodních dokladů dopravovaly minerální oleje z daňového skladu žalobkyně v Polsku pro oprávněného příjemce EKOL GAS PB, s. r. o. (dále jen „EKOL GAS“). V průběhu kontroly pracovníci celního úřadu zjistili, že údaje v průvodních dokladech ze dne 5. 1. 2010, č. 000021, č. 000022 a č. 000023, jsou nepravdivé, protože v kolonce č. 7 byla chybně uvedena adresa příjemce a dále bylo v kolonce č. 16 uvedeno nesprávné datum odeslání minerálních olejů. Vzhledem k tomu, že společnost EKOL GAS jakýkoliv obchodní kontakt s žalobkyní popřela, Celní úřad Náchod minerální oleje zajistil.
2. Na základě zjištěných skutečností požádal celní úřad Celní správu Polské republiky o poskytnutí informací týkajících se přeprav minerálních olejů mezi žalobkyní a společností EKOL GAS. K odpovědi polských celních orgánů byly přiloženy ověřené kopie 38 průvodních dokladů s přílohami, na jejichž základě byly z daňového skladu žalobkyně odeslány minerální oleje pro společnost EKOL GAS. Celní ředitelství České Budějovice dále zjistilo, že tyto průvodní doklady nebyly v souladu s § 26 odst. 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 31. 3. 2010 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), předloženy celnímu úřadu k ověření správnosti a platnosti údajů uvedených na vyhotovení č. 3 průvodního dokladu. Z expertízy Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel České republiky nadto vyplynulo, že otisky razítek celního úřadu, kterými bylo potvrzeno 35 průvodních dokladů, byly padělány; otisky razítek společnosti EKOL GAS pak nesouhlasily s otisky razítek, které uvedená společnost v době uskutečnění doprav vybraných výrobků používala.
3. Dalším šetřením celní orgány zjistily, že minerální oleje KN 27101941 – odeslané z daňového skladu žalobkyně dne 2. 12. 2009 a dopravované s průvodním dokladem č. 002145 – nebyly ve stanovené lhůtě a na určeném místě společností EKOL GAS coby oprávněným příjemcem přijaty; dne 5. 12. 2009 tudíž došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z výpovědi jednatele a bývalého jednatele společnosti EKOL GAS pak vyplynulo, že tato společnost s žalobkyní nikdy neobchodovala.

4. Dle výpisu transakcí mytných bran žalobkyně minerální oleje dopravila ze svého daňového skladu neznámé osobě na území České republiky (dle výpovědí řidičů zachycených v protokolech ze dne 5. 5. 2011, 23. 5. 2011 a 10. 6. 2011 byly minerální oleje stočeny ve Žďáru nad Sázavou). Na daňové území České republiky byly v režimu podmíněného osvobození od daně dopraveny vybrané výrobky, aniž by byly řádně přijaty oprávněným příjemcem, který by poté z těchto vybraných výrobků přiznal a zaplatil spotřební daň; žalobkyně tak dle názoru celních orgánů porušila režim podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních.
5. Na základě těchto skutečností celní úřad vyzval žalobkyni k podání řádného daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů – motorové nafty (KN 27101941) z titulu provozovatelky odesílajícího daňového skladu. Celní úřad zároveň žalobkyni oznámil zahájení řízení o vyměření spotřební daně, a to v souvislosti s porušením režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě předmětných minerálních olejů.
6. Vzhledem k vzniklým pochybnostem o správnosti údajů uvedených v přiznáních žalobkyně ke spotřební dani z minerálních olejů ze dne 31. 7. 2012, a to zejména v souvislosti s označením vybraných výrobků a výší spotřební daně, které nebyly rozptýleny ani na základě výzev Celního úřadu Tábor k odstranění pochybností ze dne 5. 9. 2012, zahájil Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) protokolem ze dne 4. 6. 2014, č.j. 11452-17/2014-520000-52, u žalobkyně daňovou kontrolu, a to v rozsahu návrhu žalobkyně na další pokračování důkazního řízení ze dne 29. 3. 2013 a ověření správnosti údajů obsažených v daňových přiznáních ze dne 31. 7. 2012.
7. Přípisem ze dne 5. 9. 2014, č.j. 11452-18/2014-520000-52, správce daně žalobkyni oznámil též zahájení doměřovacího řízení u spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období 12/2009 až 1/2010.
8. Průběh a závěry daňové kontroly shrnuje zpráva o daňové kontrole ze dne 11. 1. 2016, č.j. 2556-3/2016-520000-52, na jejímž základě správce daně vydal dne 3. 3. 2016 platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů č.j. 17604/2016-520000-32.3, č.j. 17605/2016-520000-32.3, č.j. 17606/2016-520000-32.3, č.j. 17607/2016-520000-32.3, č.j. 17608/2016-520000-32.3, č.j. 17609/2016-520000-32.3, č.j. 17610/2016-520000-32.3, č.j. 17611/2016-520000-32.3, č.j. 17612/2016-520000-32.3, č.j. 17613/2016-520000-32.3, č.j. 17614/2016-520000-32.3, č.j. 17615/2016-520000-32.3, č.j. 17616/2016-520000-32.3, č.j. 17618/2016-520000-32.3, č.j. 17619/2016-520000-32.3, č.j. 17620/2016-520000-32.3 a č.j. 17621/2016-520000-32.3, jimiž správce daně vyměřil žalobkyni daňovou povinnost v celkové výši 10 207 850 Kč, a to ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Správce daně setrval na svém závěru, dle něhož žalobkyně měla ve vztahu k dopravovaným minerálním olejům daňovou povinnost v důsledku porušení podmínek dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to z titulu provozovatelky odesílajícího daňového skladu.
9. Odvolání proti uvedeným platebním výměrům žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl a platební výměry potvrdil.
10. Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně dne 23. 3. 2017 včasnou žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v rozhodnutí ze dne 12. 9. 2018, č.j. 51 Af 6/2017-183 dospěl k závěru, že s ohledem na

padělané otisky razítek spol. EKOL GAS a českého celního úřadu, nelze průvodní doklady považovat za bezvadné či správně vyplněné. Dále krajský soud shledal, že nebyla naplněna základní podmínka dopravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně, dle níž musí být doprava uskutečněna mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Za společnost EKOL GAS bez jejího vědomí vystupovaly třetí osoby, které oprávněným příjemcem samy nebyly. V projednávané věci tak dle krajského soudu nebyly splněny základní podmínky zahájení dopravy v rámci režimu podmíněného osvobození od daně. Z tohoto důvodu bylo třeba považovat vyskladnění minerálních olejů ze skladu žalobkyně za propuštění do volného oběhu podle § 3 písm. j) bodu 1 zákona o spotřebních daních.

11. Rozhodnutí krajského soudu bylo napadeno kasační stížností žalovaného u Nejvyššího správního soudu. Dle názoru kasačního soudu není právo Evropské unie jednoznačné v tom, zda v nyní projednávané věci byly naplněny podmínky dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Oprávněný příjemce EKOL GAS o přepravě výrobků z daňového skladu žalobkyně z důvodů podvodu třetích osob nevěděl, přestože polský celní úřad s přepravou v tomto režimu souhlasil. Pokud nebyly podmínky naplněny, pak by byly výrobky faktickým vyskladněním z daňového skladu žalobkyně propuštěny pro domácí spotřebu [čl. 6 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 4 písm. c) Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, dále jen „Směrnice“], a měly být proto zdaněny v Polsku. Pokud ano, byla by zahájena doprava v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy a bylo by nutné určit členský stát příslušný k výběru daně v souladu s čl. 20 směrnice o spotřebních daních. Nejvyššímu správnímu soudu dále, s ohledem na žalobkynin zpochybněný účel jistoty poskytnuté společností J&S ENERGY, S. A. (dále jen „J&S“), vyvstala otázka, zda v případě, kdy by byla jistota poskytnuta nikoliv za účelem dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně z daňového skladu žalobkyně k oprávněnému příjemci EKOL GAS, ale pouze pro dopravu mezi daňovými sklady, došlo k naplnění podmínek nutných k řádnému zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.
12. S ohledem na uvedené nejednoznačnosti byly Nejvyšším správním soudem Soudnímu dvoru EU položeny následující otázky:
  - (1) *Jsou výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice Rady 92/12/EHS za situace, kdy celní úřad jednoho členského státu souhlasil s přepravou výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně ze skladu s daňovým dozorem k registrovanému hospodářskému subjektu se sídlem v jiném členském státu, ačkoliv nebyly objektivně splněny podmínky pro přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně, neboť bylo později v průběhu řízení prokázáno, že registrovaný hospodářský subjekt o přepravě výrobků z důvodu podvodu třetích osob ničevo nevěděl?*
  - (2) *Brání poskytnutí jistoty na spotřební daň ve smyslu čl. 15 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS vydané za jiným účelem než je přeprava výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi skladem s daňovým dozorem a registrovaným hospodářským subjektem se sídlem v jiném členském státě tomu, aby byla řádně zahájena doprava v*

*režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jestliže poskytnutí jistoty bylo na průvodních dokladech pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pro registrovaný hospodářský subjekt vyznačeno a celním orgánem členského státu potvrzeno?*

13. Soudní dvůr EU rozhodnutím ze dne 24. 3. 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, uvedené otázky zodpověděl následujícím způsobem:

*Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994, musí být vykládána v tom smyslu, že odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem za použití průvodního dokladu a s poskytnutím povinné jistoty představuje přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) této směrnice, přestože z důvodu podvodného jednání třetích osob příjemce vyznačený v tomto průvodním dokladu a v této jistotě neví o tom, že jsou mu tyto výrobky odesílány, a to do okamžiku, než je tato skutečnost nebo jiná nesrovnalost či porušení předpisů zjištěna příslušnými orgány dotyčného členského státu.*

*Okolnost, že povinná jistota poskytnutá oprávněným skladovatelem pro účely tohoto odeslání uvádí název oprávněného příjemce, nikoli však jeho postavení jako registrovaného hospodářského subjektu, nemá vliv na řádnost této přepravy.*

14. Soudní dvůr EU v odůvodnění svého rozhodnutí dále rozvedl některé další pro věc podstatné skutečnosti, které ve svém následném rozhodnutí zdůraznil též Nejvyšší správní soud:

*„[43] Přitom vzhledem k ústřední úloze, kterou unijní normotvůrce svěřuje skladovateli v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně v souladu se směrnicí 92/12, je skladovatel v zásadě odpovědný za veškerá rizika spjatá s tímto režimem, zejména když při pohybu těchto výrobků došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani. Tato odpovědnost je mimoto objektivní a nespočívá na prokázaném nebo presumovaném za veškerá rizika spjatá s tímto režimem, zejména když při pohybu těchto výrobků došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani. Tato odpovědnost je mimoto objektivní a nespočívá na prokázaném nebo presumovaném zavinění skladovatele, nýbrž na jeho účasti na hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 52 a citovaná judikatura).“*

*„[44]V systému zavedeném směrnicí 92/12 proto nemůže být odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele případně nahrazena odpovědností majitele výrobků podléhajících spotřební dani. [...]“*

*„[48] V případě, že při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani, a to včetně případu podvodu, zůstává oprávněný skladovatel povinen zaplatit spotřební daň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. února 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 52 a citovaná judikatura). [...]“*

„[50] Je-li hlavním důvodem odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem podvod třetích osob – k čemuž patrně došlo v projednávaném případě – může okamžik zahájení přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně splývat s okamžikem, kdy došlo k nesrovnalosti či porušení předpisů majícím za následek propuštění těchto výrobků pro domácí spotřebu a vznik povinnosti ke spotřební dani.“

„[51] V případě, že při přepravě došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, s nimiž je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani, čl. 20 odst. 1 směrnice 92/12 označuje za členský stát, ve kterém je spotřební daň dlužná, primárně členský stát, ve kterém k nesrovnalosti nebo porušení předpisů došlo.“

„[52] Nicméně členský stát, v němž toto porušení předpisů nebo tato nesrovnalost byly zjištěny, se podle čl. 20 odst. 2 směrnice 92/12 může stát příslušným k výběru spotřební daně, i když k této nesrovnalosti či tomuto porušení předpisů nedošlo v tomto členském státě, za předpokladu, že není možné určit, kde k nim došlo.“

„[53] Odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem tedy může představovat přepravu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice 92/12, přestože domnělý příjemce z důvodu podvodného jednání třetích osob neví o tom, že mu jsou tyto výrobky odesílány, a to do okamžiku, než je tato skutečnost nebo jiná nesrovnalost či porušení předpisů zjištěna příslušnými orgány některého z dotyčných členských států. [...]“

„[58] Ze směrnice 92/12 naproti tomu nevyplývá, že by příslušné orgány členského státu odeslání musely ověřovat obsah jistoty před zahájením přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně nebo že by v této souvislosti musely dávat k této přepravě souhlas, jelikož tyto kroky mohou podstatně narušit volný pohyb zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Unie.“

„[59] Z toho plyne, že se kontrola, kterou jsou příslušné orgány členského státu odeslání povinny provádět, musí omezovat na ověření formální existence takové jistoty.“

„[60] Je pravda, že nesplnění podmínek nebo pravidel stanovených členskými státy nebo jejich příslušnými orgány může představovat nesrovnalost nebo porušení předpisů ve smyslu článku 20 směrnice 92/12.“

„[61] Je však nutno konstatovat, že s výjimkou podmínek, které jsou připomenuty v bodech 54 a 55 tohoto rozsudku, tj. že jistota kryje rizika spojená s přepravou uvnitř Unie a má určitý rozsah z hlediska územního a časového, není ve vztahu k jistotě stanoven žádný další požadavek, aby bylo zboží platně přijato k přepravě v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně podle směrnice 92/12. [...]“

„[71] Aby se tedy jednalo o přepravu ve smyslu této směrnice, stačí v zásadě, když odesílající oprávněný skladovatel učinil nezbytné formalilty týkající se vystavení průvodního dokladu a poskytl povinnou jistotu a výrobky podléhající spotřební dani byly vyskladněny ze skladu

*s daňovým dozorem, byť jen formálně, pro oprávněnou osobu ve smyslu článků 15 a 16 této směrnice.“*

15. Na základě výše uvedených závěrů Soudního dvora EU Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2022, č.j. 8 Afs 313/2018-105 konstatoval, že v projednávaném případě byly naplněny podmínky zahájení dopravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přestože k naplnění těchto podmínek došlo pouze formálně. Podvodné jednání třetích osob za EKOL GAS nemá na naplnění těchto podmínek žádný vliv. Na odpovědnost žalobkyně, coby oprávněného skladovatele, nemá žádný vliv ani nesrovnalost či následně zjištěná nezákonnost související s průvodními doklady. Postačí, pokud přepravované výrobky byly s průvodním dokladem fakticky přepravovány. Bez vlivu je pak skutečnost, kdy se nesrovnalosti v dokladech objeví až v průběhu dopravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tento režim totiž nelze měnit se zpětnými účinky. Ze Směrnice pak nevyplývá ani povinnost příslušných orgánů členských států ověřovat obsah jistoty před zahájením přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození. Kontrola jistoty se omezuje pouze na ověření její formální existence, její konkrétní obsah zkoumán není. Z uvedených důvodů označil kasační soud rozsudek krajského soudu za nezákonný, tento zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení s tím, že ho ve světle závěrů rozhodnutí Soudního dvora EU zavázal posoudit třetí podmínku podmíněného osvobození režimu spotřební daně, tj. zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy poskytnutím jistoty.

## II. Stručné shrnutí žaloby

16. Žalobkyně v úvodu žaloby nejprve shrnula skutkový stav věci. Uvedla, že vlastníkem vybraných výrobků (minerálních olejů) skladovaných v jí provozovaném daňovém skladu byla nejprve společnost J&S, od níž je dle požadavků společnosti EKOL GAS zakoupila společnost BM Reflex, Sp. z o. o. (dále jen „BM Reflex“), a to na základě smlouvy ze dne 30. 10. 2009. Za spotřební daň, jakož i za celý proces přepravy měla odpovídat společnost EKOL GAS, přičemž místem dodání byl dle uplatněné doložky Incoterms FCA (Free Carrier) daňový sklad žalobkyně (táž doložka byla obsažena i ve smlouvě mezi společnostmi J&S a BM Reflex). Příímý obchodní partner žalobkyně tak byla společnost J&S, dle jejichž pokynů vybrané výrobky vyskladňovala a vyplňovala průvodní doklady, které dále předávala dopravcům. Doprava vybraných výrobků byla zahájena v návaznosti na potvrzení Celního úřadu v Rybníku o přijetí příslušné jistoty. Žalobkyni se následně vrátila tři vyhotovení průvodních dokladů s podpisy společnosti EKOL GAS a razítka českých celních úřadů.
17. Žalobkyně dále shrnula výše uvedené výsledky kontroly tří autocisteren převážejících minerální oleje dne 5. 1. 2010. Šetřením Policie České republiky shrnutým v usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality ze dne 30. 11. 2015, čj. OKFK-4239-164/TČ-2013-252502, bylo zjištěno, že nákup vybraných výrobků a dalších dodávek společnosti EKOL GAS byl proveden za využití falešných dokladů třemi osobami, které se vydávaly za představitele posledně jmenované společnosti. Jakkoli policie uvedenou věc odložila, učinila tak jednak z důvodu úmrtí jednoho z obviněných a jednak proto, že by trestní stíhání vůči zbývajícím obviněným bylo neúčelné; hrozící

trest by byl totiž bez významu vedle trestu, který jim byl pro jiný trestný čin již uložen. Jednání podezřelých však policie považovala za jednoznačně prokázané.

18. Následně žalobkyně podrobně popsala dosavadní průběh daňového řízení, přičemž poukázala též na daňové a navazující soudní řízení vedené ve věci její daňové povinnosti v Polsku. Ve skutkově obdobných případech týkajících se jiných dodávek minerálních olejů než v nyní projednávané věci přitom polské orgány uzavřely, že plátcem spotřební daně na území Polska měl být vlastník minerálních olejů, tj. konkrétně společnost BM Reflex.
19. Žalobkyně namítla, že zákon o spotřebních daních ve spojení se Směrnicí, neposkytují právní základ pro to, aby byla žalobkyni vyměřena spotřební daň. Připomněla přitom základní zásady aplikace unijního práva, tj. jeho nadřazenost právu členských států, princip možného vertikálního přímého účinku směrnic a povinnost tzv. eurokonformního výkladu; bez položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU přitom může vnitrostátní soud samostatně rozhodovat pouze tehdy, pokud o souladu unijního a vnitrostátního práva neexistují pochybnosti (v této souvislosti žalobkyně citovala též relevantní judikaturu Ústavního soudu).
20. Dle názoru žalobkyně nemohlo v daném případě dojít k zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, neboť k tomu nebyly splněny podmínky dle zákona o spotřebních daních a Směrnice. Nemohlo tudíž dojít ani k porušení podmínek tohoto režimu. Pro aktivaci dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně totiž § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních vyžaduje dopravu minerálních olejů mezi přesně definovanými subjekty, a to z daňového skladu jinému daňovému skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci. Dalšími podmínkami pak jsou připojení formálně i materiálně řádně vyplněných průvodních dokladů a složení jistoty.
21. V posuzované věci byla přeprava minerálních olejů uskutečněna na základě úmyslného podvodného jednání osob, které se vydávaly za představitele společnosti EKOL GAS. Přestože jmenované společnosti svědčilo příslušné oprávnění nakládat s minerálními oleji v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, o uvedeném jednání třetích osob nebyla vyrozuměna, resp. k takovému jednání třetí osoby nezmocnila. Minerální oleje tudíž z materiálního hlediska nebyly určeny společnosti EKOL GAS.
22. Nemůže přitom obstát odůvodnění žalovaného, dle něhož všechny zúčastněné společnosti jednaly tak, aby vybrané výrobky byly dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně. Skutečnost, že žalobkyně je oprávněna k zahájení dopravy v tomto režimu, nevylučuje, aby vyskladněním sledovaných výrobků došlo k jejich uvedení do volného oběhu, k čemuž byly oprávněny i společnosti J&S a BM Reflex. S ohledem na skutková zjištění je přitom zjevné, že společnost EKOL GAS se v posuzované věci nijak nezapojovala. Chybný předpoklad společností J&S a BM Reflex, dle něhož byly minerální oleje přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, vyvolaný podvodným jednáním není v této souvislosti relevantní. Z pohledu určení daňového režimu je totiž rozhodný objektivně existující skutkový stav, přestože některé konkrétní okolnosti vyšly najevo až následně.
23. Žalobkyně uvedla, že ve vztahu k předmětným dodávkám minerálních olejů nebyla ve skutečnosti ani složena potřebná záloha. Z příslušných dokladů (jmenovitě potvrzení polských celních orgánů o složení jistiny, záznamu o započtení zajištění

- spotřební daně atd.) je dle žalobkyně patrné, že jistotu složila společnost J&S. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že v průvodních dokladech je coby poskytovatel jistoty uvedena žalobkyně (možnost zajištění ze strany provozovatelky daňového skladu namísto vlastníka vybraných výrobků ostatně stanoví § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních, jakož i čl. 15 odst. 3 Směrnice). Jistota složená společností J&S se přitom vztahovala pouze na dopravu mezi daňovými sklady a nikoli též na dopravu oprávněnému příjemci.
24. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně, došlo vyskladněním z daňového skladu žalobkyně k propuštění minerálních olejů do volného oběhu v Polsku ve smyslu čl. 6 odst. 1 Směrnice. Vlastníkem propuštěných minerálních olejů pak vzhledem k uplatnění doložky FCA byla společnost BM Reflex, která měla stejně jako společnost J&S k vyskladnění minerálních olejů povolení. Takovéto posouzení aprobovaly též polské celní orgány v jiných případech žalobkyně. Postup českých celních orgánů tak efektivně vede ke dvojímu zdanění těchto vybraných výrobků.
  25. Žalobkyně dále namítá, že i pokud by byla doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození zahájena, pak státem, který by byl oprávněn uložit a vybrat daňovou povinnost by bylo Polsko, nikoli Česká republika, neboť k porušení právních předpisů (ke vzniku nesrovnalosti) ve smyslu čl. 20 odst. 1 Směrnice došlo v Polsku, kde byly průvodní doklady vyplněny. Tyto nesprávně vyplněné průvodní doklady zapříčinily nemožnost přijmout vybrané výrobky subjektem a na místě, které v nich bylo uvedeno. Podvodné jednání tudíž nespočívalo v nepřijetí vybraných výrobků, jak uvádí žalovaný, nýbrž v podvodném jednání třetích osob, jehož důsledkem byly nesprávné údaje v průvodních dokladech. K tomuto žalobkyně pro úplnost doplnila, že na projednávaný případ nelze v případě, kdy by nebylo zjištěno, ve kterém státě k porušení předpisů došlo, aplikovat čl. 20 odst. 2 Směrnice, neboť porušení předpisů nebo nesrovnalost byly zjištěny v průběhu přepravy vybraných výrobků. I pokud by však soud dle pravidel zakotvených v uvedeném článku postupoval, měla by být za plátce daně dle čl. 15 odst. 3 Směrnice považována spol. J&S, která složila záruku, a to bez ohledu na to, že na průvodních dokladech je jako poskytovatel jistoty formálně uvedena žalobkyně jako odesílatel.
  26. Další námitkou žalobkyně namítá nezohlednění její dobré víry v jednání druhého subjektu. K tomuto žalobkyně poukázala na závěry rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, ve věci Teleos, které se přímo vyjadřuje k otázce aplikace principu ochrany dobré víry, zásady právní jistoty a proporcionality. Závěry tohoto rozhodnutí pak jsou dle žalobkyně rovnocenně aplikovatelné i na spotřební daně. Žalobkyně v souvislosti s touto námitkou popsala své konkrétní kroky (zajištění složení jistoty spol. J&S, dlouhodobě prověřením obchodní partneři - spol. J&S a spol. BM Reflex, ověření zástupců spol. EKOL GAS prostřednictvím ověřených plných mocí a výpisu z obchodního rejstříku), jimiž demonstruje své tvrzení o tom, že učinila veškeré myslitelné kroky, které po ní bylo možné rozumně požadovat k zabránění podvodu. Žalobkyně tudíž jednala v dobré víře a daňové orgány by z této premisy měly vycházet, jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 27. 3. 2012, č.j. 2 Afs 60/2011-94). Závěr žalovaného o její objektivní odpovědnosti jako provozovatelky daňového skladu je nesprávný.

27. Pochybení celních orgánů pak žalobkyně shledává rovněž v absenci zákonného podkladu pro stanovení daně odesílajícímu daňovému skladu v režimu podmíněného osvobození od daně. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na to, že § 4 zákona o spotřební dani za plátce daně označuje pouze osobu, která režim podmíněného osvobození od daně během dopravy porušila. Nelze přitom dospět k závěru, že takovou osobou je právě žalobkyně, neboť vyskladněním vybraných výrobků z daňového skladu žalobkyně přešla veškerá rizika spojená s dodávkou zboží na kupujícího (spol. EKOL GAS, resp. na osoby, které se za tuto společnost vydávaly). Žalovaný nijak svůj závěr o tom, že žalobkyně je plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o spotřební dani neodůvodnil a nespécifikoval, jak právě žalobkyně mohla porušit režim. Porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy lze přičítat oprávněnému příjemci a dopravcům. Postup celních orgánů, které měly jasnou indikaci osob, jež se podvodu dopustily, a přesto žádají uhrazení spotřební daně po zcela jiném (solventním) subjektu, označila žalobkyně za zneužití práva celními orgány.
28. Postupem celních orgánů došlo k prolomení prekluzivní lhůty, která dle čl. 20 odst. 4 Směrnice činí tři roky ode dne vystavení průvodního dokladu.
29. Žalobkyně namítla také procesní pochybení celních orgánů. Předně v této souvislosti uvedla, že celní orgány nepostupovaly bez zbytečných průtahů, neboť o skutečnosti, že doprava minerálních olejů nebyla řádně ukončena, informovaly žalobkyni až dva a půl roku poté, co se případem začaly zabývat. Žalovaný se pak s touto odvolací námitkou žalobkyně v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal. Ingerenci Celního ředitelství České Budějovice pak žalobkyně označila za porušení zásady dvojinstančnosti, neboť tento správní orgán byl v dané době příslušný k vedení odvolacího řízení. Žalovaný v souvislosti s touto námitkou nereflektoval návrh žalobkyně v podobě výsledku všech současných i bývalých zaměstnanců dotčených celních orgánů, aby tím bylo objasněno, zda nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Celní orgány také účelově hodnotily důkazy týkající se rozsahu záruky poskytnuté společností J&S, jakož i rozhodnutí polských celních orgánů (resp. soudů) a zjištění Policie České republiky. V důsledku tohoto postupu došlo dle žalobkyně k porušení zásady hodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti a zásadu materiální pravdy.
30. Závěrem žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměry správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Podstatný obsah vyjádření žalovaného

31. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Ve vyjádření k žalobě vedle odkazů na příslušné pasáže odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že v době, kdy byly posuzované dopravy minerálních olejů zahajovány, postupovala žalobkyně v souladu s platnými předpisy při vyskladňování vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a dopravcům předala i potřebné průvodní doklady, které sama, na základě žádosti obchodního partnera, vystavila. Minerální oleje tak byly odesílány v režimu podmíněného osvobození od daně z daňového území Polska oprávněnému příjemci se sídlem na území České republiky. K pochybení či spáchání přestupku v souvislosti s dopravou vybraných výrobků ve smyslu § 28 odst. 8 zákona

- o spotřební dani došlo na území České republiky, ve Žďáru nad Sázavou, kam výrobky byly fakticky dopraveny. Právě tato skutečnost založila důvodné podezření, že se vybrané výrobky nedostaly do sféry oprávněného příjemce. Tímto došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, kde tak současně došlo ke vzniku daňové povinnosti.
32. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s žalobním závěrem, dle něhož v důsledku podvodného jednání k zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně nedošlo. Žalobkyně měla být již z titulu svého předmětu podnikání precizní a zjišťovat či ověřovat skutečnosti, které jí byly předkládány. Je na žalobkyni zajistit své obchodní vztahy tak, aby zabezpečila dodání vyskladněných minerálních olejů, a to tím spíše, že tyto vybrané výrobky byly dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně; pokud tyto transakce dostatečně neošetří, vystavuje se riziku vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň. K tomu žalovaný konkrétně uvedl, že pokud by si žalobkyně ověřila, zda spol. EKOL GAS je provozovatelem daňového skladu, což lze z databáze SEED zjistit, mohla nabýt podezření, že k dotčenému obchodu nemůže dojít. Žalobkyně stejně tak měla možnost oslovit obchodní partnery EKOL GAS a nechat si předložit povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků uvedené společnosti. Pokud byla žalobkyně svými obchodními partnery uvedena v omyl, pak je na ní, aby využila příslušných institutů civilního, potažmo trestního práva. V otázce složení záruky žalovaný odkázal na odůvodnění svých rozhodnutí.
33. Žalovaný dále konstatoval, že všechny zainteresované subjekty jednaly tak, že minerální oleje měly být propuštěny do režimu podmíněného osvobození od daně. Na této skutečnosti nic nemění následné zjištění policie, dle něhož za společnost EKOL GAS neoprávněně vystupovaly třetí osoby, čímž byl objasněn důvod, pro který posledně jmenovaná společnost nemohla coby oprávněný příjemce minerální oleje přijmout.
34. K namítanému dvojímu zdanění žalovaný poukázal na dikci § 28 zákona o spotřebních daních a čl. 20 odst. 4 Směrnice umožňující vrácení nesprávně vybrané spotřební daně.
35. K otázce subjektu, který poskytl zajištění daně žalovaný uvedl, že v odst. 10 průvodních dokladů se zcela jasně uvádí, že tímto poskytovatelem byl daňový sklad, tedy žalobkyně. Celní úřad (resp. žalovaný) přitom není oprávněn zkoumat, kdo zajištění poskytl ve skutečnosti, je povinen pouze poskytnutou jistotu akceptovat.
36. Žalovaný rovněž odmítl námitku prekluze lhůty pro doměření daně. K tomu uvedl, že čl. 20 odst. 4 Směrnice nestanovuje povinnost před uplynutím lhůty tří let pravomocně rozhodnout o výběru daně, nýbrž v této lhůtě zjistit, zda došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Celní úřad v projednávané věci ve lhůtě tří let od zahájení dopravy toto porušení zjistil a žalobci sdělil, že k tomuto porušení došlo. Daňové řízení pak bylo zahájeno prokazatelným doručením výzvy žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. K tomuto dni byla obnovena lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně měla možnost využít prostředky ochrany proti jí namítanému porušení zásady hospodárnosti či rychlosti daňového řízení, to však neučinila.

37. V projednávané věci nedošlo ani k porušení zásady dvojinstančnosti řízení, což žalovaný v napadeném rozhodnutí doložil výčtem osob, které rozhodovaly v prvním a ve druhém stupni daňového řízení.

#### **IV. Stručné shrnutí repliky k vyjádření žalovaného a vyjádření žalobkyně k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU**

38. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně pouze zopakovala již v žalobě uplatněné námitky, a to především ty, dle kterých minerální oleje byly propuštěny do volného oběhu v Polsku. Dále se opětovně vyjádřila k relevanci své dobré víry v předmětných transakcích a k porušení zásady jednání bez zbytečných průtahů před celními orgány. Setrvala přitom na shora uvedeném žalobním návrhu.
39. V rámci vyjádření ke zrušovacímu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a k rozhodnutí Soudního dvora EU žalobkyně předně uvedla, že považuje za hrubě nespravedlivé, aby v důsledku protiprávního jednání třetích osob byla pouze žalobkyně bez dalšího zatížena daňovou povinností. Žalobkyně dále připustila, že je to oprávněný skladovatel, kdo nese objektivní odpovědnost za případné porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V tomto ohledu oprávněný skladovatel skládá povinnou jistotu, jejímž cílem je pokrýt případné vyměření spotřební daně. Tato jistota však v nyní projednávané věci nebyla složena oprávněným skladovatelem, ale právním vlastníkem zboží převáženého v režimu podmíněného osvobození. Dle žalobkyně je to tedy pouze oprávněný skladovatel, kdo má složit požadovanou jistotu. Soudní dvůr EU se nijak nevyjádřil právě k situaci, kdy jistota byla složena vlastníkem přepravovaného zboží. Právě tato otázka má dle žalobkyně dopad na nyní projednávanou věc. V projednávané věci celní orgány měly v souladu s § 21 odst. 3 zákona o spotřební dani vymáhat daň po složiteli jistoty, tedy po skutečném vlastníku odesílaného zboží.
40. Žalobkyně nesložila požadovanou jistotu, není vlastníkem přepravovaného zboží a jeho přepravu nemůže jakkoli ovlivnit, stejně jako případné porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, z tohoto důvodu nelze žalobkyni vnímat jako jediného dlužníka. Uvedenou situaci Soudní dvůr EU dle žalobkyně vůbec neřešil, a proto není zodpovězena otázka odpovědnosti žalobkyně za porušení přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození. Uvedenou otázku je tak nutno zodpovědět v řízení před krajským soudem. Dle žalobkyně jí však nelze v této situaci přičítat objektivní odpovědnost za úhradu spotřební daně, ta měla být primárně vymáhána po osobách, které se dopustily podvodného jednání.
41. Závěrem se žalobkyně opětovně vymezila proti délce daňového řízení a uvedla, že celní orgány měly k doměření daně přistoupit bez zbytečného odkladu. Délka řízení totiž zapříčinila nárůst souvisejícího příslušenství daně.

#### **V. Shrnutí vyjádření žalovaného k replice žalobkyně**

42. Žalovaný v rámci svého vyjádření zrekapituloval podstatné závěry rozhodnutí Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Konstatoval naplnění podmínek přepravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. K namítanému subjektu složitela jistoty uvedl, že v projednávané věci je podstatné, že jistota byla složena a je jedno, kdo ji fakticky složil. V projednávané věci je

z průvodních dokladů (odst. 10) zcela zřejmé, že tímto složitelem byla žalobkyně a celní orgány nebyly oprávněny jakkoli zkoumat, kdo jistotu fakticky složil, jejich povinností bylo tuto jistotu akceptovat. Žalobkyni v projednávané věci vznikla povinnost daň přiznat a uhradit (§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 28 odst. 4 a odst. 9 zákona o spotřebních daních), neboť je to ona, kdo je primárně objektivně odpovědný za dopravu prováděnou v režimu podmíněného osvobození od daně. Ostatní osoby vymezené v § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních odpovídají za daň s provozovatelem odesílajícího skladu solidárně, či za tuto daň ručí. Tato skutečnost však nemá na vyměření spotřební daně žalobkyni žádný vliv.

## VI. Právní hodnocení krajského soudu

43. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.
44. Žaloba není důvodná.
45. Krajský soud v první řadě připomíná, že je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2022, č.j. 8 Afs 313/2018-105, kterým zrušil rozhodnutí krajského soudu ze dne 12. 9. 2018 (viz § 110 odst. 4 s. ř. s.).
46. Závěry zrušovacího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vychází z rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 24. 3. 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, o předběžné otázce položené Nejvyšším správním soudem (k tomu blíže viz body 12-15 tohoto rozsudku).
47. Pro posouzení projednávané věci je rozhodné řešení otázky, zda byly naplněny podmínky pro přepravu minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, § 26 odst. 1 téhož zákona a čl. 15 odst. 3 Směrnice. Jedná se o tyto podmínky: (1) uskutečnění dopravy mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, (2) s průvodním dokladem a současně (3) zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy poskytnutím jistoty.
48. Z rozhodnutí Soudního dvora EU vyplývá, že v projednávané věci byly naplněny první dvě podmínky, a to bez ohledu na to, že oprávněný příjemce uvedený na průvodních dokladech (spol. EKOL GAS) o přepravě vybraných výrobků z důvodu podvodného jednání třetích osob nevěděl (viz bod 53 rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *TanQuid*) a bez ohledu na později zjištěné zfalšování razítek celního úřadu (viz body 69-71 rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *TanQuid*).
49. Pokud jde o třetí podmínku v podobě složení jistoty za účelem zajištění rizik spojených s dopravou vybraných výrobků mezi členskými státy, v tomto rozsahu byl krajský soud kasačním soudem zavázán, nechť posoudí otázku jejího naplnění, a to s ohledem na závěry Soudního dvora EU věci *TanQuid*.

50. V projednávané věci krajský soud ze spisové dokumentace ověřil, že průvodní doklad v kolonce označené č. 10 („Zabezpieczenie“) vymezuje jako poskytovatele jistoty „Wysylajacy“, tedy žalobkyni coby provozovatele odesílajícího skladu.
51. Z údajů o pojistné garanci (Potvrzení o složení jistiny na spotřební daň ze dne 1. 12. 2009, č. 332000-UPAR-3152-40/2009) vyplývá, že subjektem povinným ke složení jistoty byla žalobkyně, jistota byla poskytnuta společností J&S **ve prospěch žalobkyně** jako plátcí daně, kterému by mohla vzniknout povinnost k úhradě daně. (důraz doplněn)
52. Soudní dvůr EU ve vztahu k podmínce týkající se povinnosti poskytnout jistotu uvedl, že příslušná právní úprava nezakládá členským státům povinnost ověřovat obsah jistoty před zahájením přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Kontrola se tak omezuje pouze na ověření formální existence jistoty, aniž by byl zkoumán její konkrétní obsah, a aniž by bylo jakkoli zkoumáno, kdo jistotu fakticky poskytl a zda rozsah jistoty dopadá i na dopravu vybraných výrobků oprávněnému příjemci. Rozhodné je pouze to, že byla formálně poskytnuta a kryje tak rizika spojená s přepravou (čl. 15 odst. 3 Směrnice). Celní orgány jsou povinny takto poskytnutou jistotu akceptovat a v otázce určení subjektu poskytovatele jistoty z průvodních dokladů bez dalšího vycházet.
53. V projednávané věci jistota byla formálně poskytnuta, což plyne mj. z výše uvedeného potvrzení o jejím složení, a proto byla splněna též třetí podmínka pro přepravu minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.
54. Krajský soud se dále zabýval otázkou určení osoby povinné ke spotřební dani. Žalobkyně v této souvislosti uvedla, že v nyní projednávané věci nebyla jistota složena oprávněným skladovatelem, jak vyžaduje díkce § 24 odst. 3 a § 25 odst. 3 zákona o spotřebních daních, nýbrž právním vlastníkem přepravovaného zboží. Dle názoru žalobkyně tato situace nebyla Soudním dvorem EU zohledněna, přitom má dopad na řešení posuzované věci, neboť celní orgány měly v tomto případě vymáhat daň po skutečném složiteli jistiny, kterým byl vlastník výrobků, nikoli žalobkyně. Žalobkyně dále odmítla svou absolutní objektivní odpovědnost za situace, kdy nebyla vlastníkem přepravovaného zboží, zboží sama nepřpravovala a režim podmíněného osvobození byl porušen v důsledku podvodného jednání třetích osob, nikoli žalobkyně.
55. 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 Směrnicí 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 „[p]ovinnost 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 nabyly, a dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Osoba, která vyřadila vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, ručí společně a nerozdílně za daň.“

56. Z dikce aplikovatelné právní úpravy i ze závěrů rozhodnutí Soudního dvora EU (body 43 a 48) jednoznačně vyplývá, že je to právě žalobkyně, coby provozovatelka odesílajícího daňového skladu, kdo nese objektivní odpovědnost za úhradu daně.
57. Totožný závěr pak ve skutkově obdobné věci učinil též Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí ze dne 18. 2. 2015, č.j. 3 Af 5/2012-97, který byl následně aprobován Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 3. 6. 2015, č.j. 6 Afs 48/2015-45, č. 3274/2015 Sb. NSS (ústavní stížnost proti rozhodnutí kasačního soudu byla Ústavním soudem rozhodnutím ze dne 22. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2469/15 odmítnuta). Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, že v daném případě byla s ohledem na příslušnou právní úpravu dána objektivní odpovědnost provozovatele odesílajícího daňového skladu. „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 neohledně naavinění, 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].“ Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí dále výslovně konstatoval, že pro uplatnění závěrů plynoucích z žalobkyni zmiňované judikatury Soudního dvora EU týkající se daně z přidané hodnoty (žalobkyně v uvedené věci rovněž odkazovala na závěry rozhodnutí ve věci Teleos – pozn. krajského soudu), proto není v případě Směrnice prostor.
58. Pro nyní projednávanou věc lze z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu převzít i následující závěry, které jsou plně aplikovatelné i na případ žalobkyně: „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, daná právní úprava 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 směrnicí, 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].“*

59. Z výše uvedeného vyplývá, že dobrou víru žalobkyně tak žádným způsobem zohlednit nelze. Na její objektivní odpovědnost za porušení podmínek podmíněně osvobozeného režimu a úhradu spotřební daně pak nemá vliv ani to, že se podvodu dopustily třetí osoby, nikoli žalobkyně (viz body 43 a 48 rozhodnutí Soudního dvora EU).
60. Jak již krajský soud uvedl, zajištění v podobě jistoty bylo v projednávané věci poskytnuto žalobkyní (byť z finančních prostředků vlastníka výrobků), je to tedy právě žalobkyně, která je na základě § 28 odst. 9 věty první povinna přiznat a zaplatit daň. Ostatní subjekty vymezené v § 28 odst. 9 větě druhé a násl. zákona o spotřebních daních jsou subjekty, které s žalobkyní za daň pouze solidárně odpovídají, nebo za ni ručí. Tato skutečnost však nemá na vyměření spotřební daně vůči žalobkyni žádný vliv, a proto je doměřená spotřební daň primárně vymáhána po žalobkyni, která je za porušení režimu podmíněného osvobození objektivně odpovědná.
61. Skutečnost, že jistota byla fakticky složena jiným subjektem (zde vlastníkem přepravovaných výrobků), a to ve prospěch žalobkyně coby osoby povinné k úhradě daně, nemění na zmiňované objektivní odpovědnosti žalobkyně za porušení režimu přepravy výrobků v podmíněně osvobozeném režimu ničeho a žalobkyně je tak i v tomto případě dle § 28 odst. 9 věty první zákona o spotřební dani povinna tuto daň přiznat a uhradit. Ačkoli se Soudní dvůr EU výslovně k uvedené situaci, kdy jistota byla fakticky složena jiným subjektem než provozovatelem odesílajícího skladu, nevyjádřil (zabýval se totiž pouze tím, zda byly splněny podmínky pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nikoli subjektem povinným k přiznání a úhradě daně), z obsahu odůvodnění jeho rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že tyto konkrétní okolnosti úhrady jistoty nejsou z hlediska odpovědnosti provozovatele odesílajícího daňového skladu rozhodné, když podstatná je pouze skutečnost, že k formální úhradě jistoty z jeho strany došlo. V této souvislosti je přitom třeba zdůraznit, že jistota byla v nynější věci vlastníkem zboží uhrazena **ve prospěch žalobkyně, nikoli namísto ní**, tzn. jistota byla poskytnuta žalobkyní, finanční prostředky na tuto záruku byly poskytnuty jiným subjektem. Na žalobkyni se tak hledí jako by jistotu poskytla ona sama a původ finančních prostředků jistoty nemá na její odpovědnost žádný vliv. (důraz doplněn)
62. Pokud jde o místo, kde k porušení předpisů či vzniku nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, došlo, a tedy o stát, který je oprávněn uložit a vybrat spotřební daň, lze jej určit na základě čl. 20 odst. 1 Směrnice. Ten uvádí, že v případě, kdy při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom členském státě, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či právnická osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno zahájení trestního stíhání. Uvedené pravidlo se do zákona o spotřebních daních promítlo v ust. § 28 odst. 4, podle kterého platí, že pokud se zjistí, 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.
63. Jestliže žalobkyně považuje za porušení režimu podmíněného osvobození od daně okamžik, kdy došlo k nesprávnému vyplnění průvodních dokladů (na území Polska),

pak se mýlí. K porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo v okamžiku, kdy doručení výrobků oprávněnému příjemci bylo fakticky znemožněno, tedy v okamžiku, kdy minerální oleje byly stočeny na území České republiky ve Žďáru nad Sázavou, nikoli u oprávněného příjemce (spol. EKOL GAS). Doručení minerálních olejů fakticky znemožnilo až jejich stočení ve Žďáru nad Sázavou a právě tato skutečnost zároveň naplnila hypotézu výše citovaného § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních a založila působnost českých celních orgánů ve vztahu k přepravovaným olejům a povinnost žalobkyně daň přiznat a zaplatit na daňovém území ČR. K totožnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 1. 11. 2019, č.j. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS.

64. Krajský soud se neztotožnil ani s žalobkyní namítaným prolomením prekluzivní lhůty, která dle jejího názoru činí tři roky ode dne vystavení průvodního dokladu (čl. 20 odst. 4 Směrnice).
65. Podle čl. 20 odst. 4 Směrnice platí, že pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená.
66. Z dikce uvedeného článku neplyne povinnost členského státu vydat v rámci tříleté lhůty rozhodnutí, nýbrž povinnost před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjistit členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů či nesrovnalostí v rámci přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V projednávané věci byla přeprava výrobků realizována v období od 2. 12. 2009 do 4. 1. 2010, v této době bylo vydáno celkem 38 průvodních dokladů. Žalobkyně byla vyzvána k podání daňového tvrzení z předmětných minerálních olejů dopravených v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dne 29. 5. 2012, přičemž v rámci tohoto tvrzení byla vyrozuměna o závěrech celního úřadu o porušení předpisů či nesrovnalostí v rámci přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození na území České republiky. Celní orgány tak v rámci Směrnici stanovené lhůty učinily zjištění ohledně porušení předpisů či nesrovnalosti během přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to na území České republiky. Platební výměry následně byly vydány v rámci tříleté lhůty pro stanovení daně, která počala běžet zahájením daňové kontroly dne 4. 6. 2014.
67. Krajský soud dále nepřisvědčil ani namítanému porušení zásady postupu bez zbytečných průtahů podle § 7 odst. 1 daňového řádu. Z průběhu daňového řízení, který je přehledně popsán pod body 17 a 18 napadených rozhodnutí, vyplývá, že celní úřad v době od ledna 2010 do května 2012 činil konkrétní časově návazné úkony vedoucí k objasnění dané věci. Tyto úkony účelně vedly k získávání a shromažďování informací, na jejichž základě byl učiněn závěr o tom, že došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalostí v průběhu přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození a že k tomuto došlo na území České republiky. Žalobkyně byla o tomto závěru v květnu 2012 vyrozuměna. Postup celních orgánů, které nejprve zjišťují konkrétní okolnosti dané věci, tyto vyhodnocují z hlediska platné právní úpravy a až následně vyrozumí daňový subjekt o jeho daňové povinnosti, hodnotí krajský soud jako zcela logický. V postupu celního úřadu nelze shledat zbytečné průtahy, celní úřad v průběhu řízení nečinil žádné nadbytečné, irelevantní či neúčelné úkony, které by ovlivnily

rychlost řízení a ekonomickou činnost žalobkyně. Úkony realizované v průběhu daňového řízení vedly ke konkrétním zjištěním, na základě kterých došlo k vyměření daně žalobkyni. Žalovaný se s uvedenou námitkou žalobkyně řádně vypořádal pod body 17 a 18 napadených rozhodnutí. Žalobkyně byla všemi těmito úkony seznámena a jak sama v žalobě uvádí, ohledně doprav byla s Celní správou České republiky v kontaktu. Hovořit tudíž nelze ani o tom, že by celní orgány s žalobkyní nespolupracovaly.

68. Žalobkyně dále namítla porušení zásady dvojinstančnosti řízení, neboť Celní ředitelství České Budějovice, coby nadřízený orgán (do 1. 1. 2013 orgán příslušný k vedení odvolacího řízení), ingerovalo do činnosti Celního úřadu Tábor. Dle žalobkyně pak nelze vyloučit, že někteří pracovníci Celního ředitelství České Budějovice přešli na Generální finanční ředitelství.
69. K uvedené námitce krajský soud připomíná, že jde o zásadu, podle které řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu. Dvojinstančnost zajišťuje nejen dvojnásobné posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Námitka o porušení zásady dvojinstančnosti má dle ustálené rozhodovací praxe prostor tam, kde je účastníkovi řízení odňata reálná a efektivní možnost obrany proti rozhodnutí prvostupňovému. Ve věci nyní projednávané krajský soud takovou vadu neshledal. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že některé úkony v rámci vyhledávací části řízení byly učiněny Celním ředitelstvím České Budějovice, které bylo do 1. 1. 2013 odvolacím orgánem ve věcech, kde v prvním stupni rozhodoval Celní úřad Tábor. Od 1. 1. 2013 přešla práva a povinnosti celních ředitelství na žalovaného (§ 326 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb.), který se tak stal odvolacím orgánem ve věcech, kde v prvním stupni rozhodoval celní úřad. Z uvedeného je zřejmé, že přestože byly některé úkony v rámci vyhledávací části celního řízení učiněny Celním ředitelstvím České Budějovice, nezakládá tato skutečnost porušení zásady dvojinstančnosti řízení, neboť odvolací rozhodnutí byla vydána Generálním celním ředitelstvím, nikoli Celním ředitelstvím České Budějovice.
70. Žalobkyně v této souvislosti pouze spekulativně uvádí, že někteří pracovníci Celního ředitelství České Budějovice mohli přejít na Generální celní ředitelství. Z obsahu daňového spisu krajský soud zjistil, že úkony prováděné v rámci odvolacího řízení byly činěny konkrétní pověřenou osobou, přičemž tato osoba se nepodílela na úkonech v prvostupňovém řízení, proto lze uzavřít, že zásada dvojinstančnosti porušena nebyla.
71. Krajský soud v projednávané věci neshledal ani účelové či nesprávné hodnocení důkazních prostředků žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně konkrétně zmiňuje hodnocení listinných důkazů týkajících se rozsahu záruky složené spol. J&S, rozhodnutí polských celních orgánů a soudů o propuštění výrobků do volného oběhu v Polsku a usnesení Policie ČR ohledně identifikace konkrétních osob, jež se dopustily podvodného jednání v projednávané věci.
72. K nesprávnému či účelovému hodnocení důkazů ze strany celních úřadů nedošlo, jak vyplývá z rozhodnutí Soudního dvora EU, žádný z uvedených důkazních prostředků nemá vliv na závěr o splnění podmínek pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození. Stran namítaného usnesení Policie ČR o identifikaci osob, které se

dopustily podvodného jednání, prvostupňový orgán ve Zprávě o daňové kontrole opakovaně uvedl, že podvodné jednání nemá na naplnění podmínek podmíněně osvobozeného režimu přepravy výrobků vliv (viz str. 11 až 13 Zprávy o daňové kontrole). Zcela konkrétně se pak správce daně vyjádřil též k namítanému rozsahu jistoty složené spol. J&S a povinnosti celních orgánů zabývat se konkrétním obsahem této jistoty (viz str. 18 Zprávy o daňové kontrole). Žalovaný se pak v napadených rozhodnutí vyjádřil též k závěrům polských celních orgánů, s nimiž se neztotožnil, a polských soudů, u nichž upozornil, že rovněž vycházely ze skutečnosti, že k porušení podmínek přepravy v režimu podmíněného osvobození došlo na území České republiky (viz bod 4 napadených rozhodnutí). Krajský soud tudíž v projednávané věci neshledal porušení zásad volného hodnocení důkazů. Veškeré žalobkyní předložené důkazní prostředky byly celními orgány náležitě hodnoceny a bylo vypořádáno, které z nich jsou pro věc rozhodné a které nikoliv. Ze závěrů rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *TanQuid* přitom vyplývá, že toto hodnocení důkazních prostředků žalobkyně bylo správné.

## VII. Závěr a náklady řízení

73. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

## Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice dne 27. ledna 2023

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v. r.  
předseda senátu

