



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **TanQuid Polska, Sp. z o. o.**, se sídlem Zofii Nałkowskiej 51, Radzionków, Polská republika, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 1. 2017, čj. 6104/2017-900000-304.5, čj. 6104-2/2017-900000-304.5, čj. 6104-3/2017-900000-304.5, čj. 6104-4/2017-900000-304.5, čj. 6104-5/2017-900000-304.5, čj. 6104-6/2017-900000-304.5, čj. 6104-7/2017-900000-304.5, čj. 6104-8/2017-900000-304.5, čj. 6104-9/2017-900000-304.5, čj. 6104-10/2017-900000-304.5, čj. 6104-11/2017-900000-304.5, čj. 6104-12/2017-900000-304.5, čj. 6104-13/2017-900000-304.5, čj. 6104-14/2017-900000-304.5, čj. 6104-15/2017-900000-304.5, čj. 6104-16/2017-900000-304.5, čj. 6104-17/2017-900000-304.5, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2023, čj. 51 Af 6/2017-231,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval zejména tím, zda neuplynula prekluzivní lhůta pro stanovení spotřební daně, zda má žalobkyně (dále „stěžovatelka“) jako provozovatelka daňového skladu povinnost daň přiznat a zaplatit, jestliže jistotu k

zajištění rizik spojených s dopravou vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi členskými státy fakticky poskytla třetí osoba, a zda je Česká republika oprávněna k výběru spotřební daně.

[2] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále „celní úřad“) vydal dne 3. 3. 2016 platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů, jimiž vyměřil stěžovatelce daňovou povinnost v celkové výši 10 207 850 Kč, a to ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Stěžovatelka totiž podle něj porušila režim podmíněného osvobození od daně podle § 28 odst. 9 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 31. 3. 2010 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Proti platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, o kterém žalovaný rozhodl tak, že jej v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl.

[3] Stěžovatelka následně podala proti rozhodnutím žalovaného u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobu. Ten jí rozsudkem ze dne 12. 9. 2018, čj. 51 Af 6/2017-183, vyhověl a napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, čj. 8 Afs 313/2018-105, *NSS TanQuid Polska I*, a to s ohledem na odpovědi Soudního dvora na položené předběžné otázky v rozsudku ze dne 24. 3. 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215. Nejvyšší správní soud uvedl, že pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musely být splněny tři základní podmínky: i) doprava se uskutečnila mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a to ii) s průvodním dokladem za současného iii) zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy poskytnutím jistoty. První podmínka byla naplněna. Vybrané výrobky totiž byly formálně dopravovány z daňového skladu stěžovatelky na území Polska pro oprávněného příjemce EKOL GAS PB, s.r.o. (dále jen „EKOL GAS“) v České republice. Podvodné jednání třetích osob za EKOL GAS nemá na naplnění této podmínky vliv. Rovněž druhá podmínka byla naplněna. To, že byla razítka oprávněného příjemce EKOL GAS a českého celního úřadu na průvodních dokladech po jejich vydání zfalšována, totiž nemá vliv na zahájení dopravy v tomto režimu. Jde-li o třetí podmínku, tou se krajský soud v prvním rozsudku nezabýval. Nejvyšší správní soud jej proto zavázal, aby se touto otázkou zabýval jako první, a to s ohledem na závěry rozsudku *TanQuid Polska*, a aby případně vypořádal zbývající žalobní námítky (body 39 až 42 rozsudku *NSS TanQuid Polska I*).

[5] Krajský soud o žalobě znovu rozhodl v záhlaví uvedeným rozsudkem tak, že ji jako nedůvodnou zamítl.

[6] Krajský soud uvedl, že průvodní doklad v kolonce označené č. 10 („*Zabezpieczenie*“) vymezuje jako poskytovatele jistoty „*Wysylajacy*“, tedy stěžovatelku coby provozovatele odesílajícího skladu. Z 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 stěžovatelka. Jistota byla poskytnuta společností J&S ENERGY S.A (dále jen „J&S ENERGY“) ve prospěch stěžovatelky, a to jako plátcí daně, kterému by mohla vzniknout povinnost k úhradě daně. Podstatné je pouze to, zda byla jistota formálně poskytnuta a zda kryje rizika spojená s přepravou. Celní orgány jsou povinny poskytnutou jistotu přijmout a bez dalšího vycházet ohledně určení subjektu poskytovatele jistoty

pokračování

z průvodních dokladů. V nyní projednávané věci byla jistota formálně poskytnuta. To vyplývá z potvrzení o jejím složení. Byla proto splněna třetí podmínky pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Stěžovatelka jako provozovatelka odesílajícího daňového skladu nese objektivní odpovědnost za úhradu daně. Závěry judikatury Soudního dvora týkající se daně z přidané hodnoty se v tomto případě neuplatní (rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2015, čj. 6 Afs 48/2015-45, č. 3274/2015 Sb. NSS, *CASTROL Austria*). Dobrou víru stěžovatelky nelze zohlednit. Podstatné není ani to, že se podvodu dopustily třetí osoby. Zajištění poskytla stěžovatelka (byť z finančních prostředků vlastníka výrobků). Je proto povinna přiznat a zaplatit daň podle § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních. Ostatní subjekty za daň pouze solidárně odpovídají nebo za ni ručí.

[7] To, že jistota byla fakticky složena jiným subjektem ve prospěch stěžovatelky, nic nemění na její objektivní odpovědnosti. Přestože se Soudní dvůr k této otázce výslovně nevyjádřil, z obsahu odůvodnění rozsudku *TanQuid Polska* jednoznačně vyplývá, že tyto okolnosti úhrady jistoty nejsou z hlediska odpovědnosti provozovatele odesílajícího daňového skladu rozhodné. Podstatná je totiž pouze skutečnost, že k formální úhradě jistoty z jeho strany došlo. V nyní projednávané věci byla jistota uhrazena vlastníkem zboží ve prospěch stěžovatelky, tedy nikoliv namísto ní. To znamená, že jistota byla poskytnuta stěžovatelkou a že jiný subjekt pouze poskytl finanční prostředky. Hledí se proto na ni, jako by jistotu poskytla sama. Původ finančních prostředků jistoty nemá na její odpovědnost vliv. K porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo v okamžiku, kdy doručení výrobků oprávněnému příjemci bylo fakticky znemožněno jejich stočením ve Žďáru nad Sázavou. Povinnost daň přiznat a zaplatit proto vznikla na území ČR podle § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních (rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2019, čj. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS, *Brennerrei Starrein*).

[8] Prekluzivní lhůta pro vydání rozhodnutí neuplynula. Z čl. 20 odst. 4 směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), nevyplývá pro členský stát povinnost vydat v rámci tříleté lhůty rozhodnutí. Před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu je jen povinen zjistit členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů či nesrovnalostí v rámci přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. K přepravě výrobků došlo v období od 2. 12. 2009 do 4. 1. 2010. V této době bylo vydáno 38 průvodních dokladů. Stěžovatelka byla vyzvána k podání daňového tvrzení 29. 5. 2012. Současně byla vyrozuměna o závěrech celních úřadu o porušení předpisů či nesrovnalosti na území ČR. Celní orgány proto dodržely lhůtu podle čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních. Platební výměry byly následně vydány v rámci tříleté lhůty pro stanovení daně, která počala běžet zahájením daňové kontroly dne 4. 6. 2014.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] **Stěžovatelka** namítá, že byla prolomena prekluzivní lhůta podle čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních. Záměr této směrnice je, aby daň byla vybrána nejpozději do tří let od vystavení průvodních dokladů. Po uplynutí této lhůty je možné daň vybrat pouze v případě, že daň byla zaplacená v jednom členském státě, ale ještě ve lhůtě tří let vyjde najevo, že právo vybrat daň svědčí jinému členskému státu. K tomu by však nedošlo, pokud

by k porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo na území ČR. Daň byla pravomocně stanovena až v lednu 2017, tedy sedm let poté, co byly vybrané výrobky přepraveny. Nesouhlasí proto se závěrem krajského soudu, že z čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních vyplývá pouze povinnost před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjistit členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů či nesrovnalosti.

[10] Doprava nemohla být zahájena v režimu podmíněného osvobození od daně, neboť k tomu nebyly splněny podmínky podle zákona o spotřebních daních a směrnice o spotřebních daních. Za oprávněného příjemce vystupovaly osoby, které se vydávaly za představitele EKOL GAS. Minerální oleje tak z materiálního hlediska nebyly určeny této společnosti, ale osobám, které se podvodně vydávaly za její představitele. Závěr žalovaného, podle kterého všechny zúčastněné společnosti jednaly tak, aby vybrané výrobky byly dopravovány v tomto režimu, je nesprávný. Vyskladněním vybraných výrobků z daňového skladu stěžovatelky došlo k propuštění minerálních olejů do volného oběhu v Polsku podle čl. 6 odst. 1 směrnice o spotřebních daních. Jejich vlastníkem byla společnost BM Reflex, Sp. z o. o. Takto věc posoudily v jiných případech i polské celní orgány. Postup českých celních orgánů vede ke dvojímu zdanění týchž vybraných výrobků.

[11] I kdyby však byla doprava v režimu podmíněného osvobození zahájena, je státem oprávněným k vybrání a stanovení daně Polsko. V daňovém řízení bylo zjištěno, že vybrané výrobky nikdy nemohly být oprávněným příjemcem přijaty s ohledem na podvodné jednání třetích osob. Místo určení, kam měly být vybrané výrobky dopraveny, tak bylo od samého počátku v průvodních dokladech uvedeno nesprávně. Nelze proto dospět k závěru, že k porušení tohoto režimu došlo v ČR. I kdyby byly vybrané výrobky dopraveny do místa uvedeného na průvodních dokladech, oprávněný příjemce by je nepřijal, neboť je neobjednal. Pokud by soud s ohledem na podvodné jednání třetích osob dospěl k závěru, že není možné zjistit, ve kterém členském státě došlo k porušení předpisů, bylo by namístež použít čl. 20 odst. 3 směrnice o spotřebních daních. Ten stanoví vyvratitelnou domněnku, že k porušení došlo v odesílajícím členském státě, tedy v Polsku. Zde došlo k nesprávnému vyplnění průvodních dokladů v důsledku podvodného jednání třetích osob. Porušení předpisů nebo nesrovnalost nebyly zjištěny v průběhu přepravy. Nelze proto použít čl. 20 odst. 2 této směrnice.

[12] Jistota nebyla složena stěžovatelkou a ani v její prospěch. Složila ji namísto ní společnost J&S ENERGY, jako vlastník přepravovaného zboží. To vyplývá z potvrzení o složení jistiny, záznamu o započtení zajištění spotřební daně ze dne 1. 12. 2009, č. 332000-UPAR-3152-40/2009, ve spojení se zárukou ze dne 5. 3. 2009, č. 250001156831, a jejich dodatků. Na tom nic nemění to, že v průvodních dokladech je jako poskytovatel jistoty uvedena stěžovatelka. K tomu, aby byly splněny podmínky režimu podmíněného osvobození od daně, je třeba, aby průvodní doklady byly vyplněny nejen po formální stránce, nýbrž aby údaje v nich uvedené odpovídaly skutečnosti. S těmito skutečnostmi se krajský soud nevypořádal. Bez bližšího odůvodnění v bodě 51 napadeného rozsudku uvedl, že jistota byla poskytnuta společností J&S ENERGY ve prospěch stěžovatelky. Neuvádí však, z čeho má tato skutečnost vyplývat.

pokračování

[13] Poskytnutí jistoty osobou odlišnou od oprávněného skladovatele předpokládá § 24 odst. 2 zákona o spotřebních daních, pokud s tím souhlasí celní úřad a daná osoba. To, že tyto podmínky byly splněny, vyplývá z potvrzení o složení jistiny a z bodu 11 napadeného rozsudku, ve kterém krajský soud uvedl, že polský celní úřad s přepravou v tomto režimu souhlasil. Krajský soud správně citoval závěry rozsudku *CASTROL Austria*. V dané věci však stěžovatelka netvrdila, že by jistotu poskytl jiný subjekt. Nejvyšší správní soud proto vycházel z toho, že poskytnutí jistoty probíhalo standardně a že ji poskytla stěžovatelka jako provozovatelka odesílajícího daňového skladu. V nyní projednávané věci však stěžovatelka tvrdila, že jistota byla poskytnuta společností J&S ENERGY. Celní orgány proto měly podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních vymáhat daň po této společnosti, tedy po skutečném vlastníku odesílaného zboží. Stěžovatelka nesložila jistotu, není vlastníkem přepravovaného zboží a porušení režimu podmíněného osvobození nemůže ovlivnit. Nelze ji proto vnímat jako jediného dlužníka a přičítat jí objektivní odpovědnost za úhradu spotřební daně. Ta by měla být primárně vymáhána po osobách, které se dopustily podvodného jednání. Z rozsudku *TanQuid Polska* sice vyplývá, že stěžovatelka nese objektivní odpovědnost za úhradu daně. Tento závěr se však uplatní pouze v případě, že jistota byla složena přímo provozovatelem daňového skladu. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění ohledně klíčové otázky, kým byla poskytnuta jistota na zajištění spotřební daně.

[14] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka nereflektuje rozsudek *NSS TanQuid Polska I* a rozsudek *TanQuid Polska*. Jako provozovatel daňového skladu je v zásadě odpovědná za veškerá rizika spjatá s režimem podmíněného osvobození od daně. Tato odpovědnost je objektivní. Odeslání vybraných výrobků provozovatelem daňového skladu může představovat přepravu v tomto režimu, 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. Příslušné orgány členského státu však nemusí ověřovat obsah jistoty před zahájením přepravy. Stačí, aby odesílající oprávněný skladovatel učinil nezbytné formalities týkající se vystavení průvodního dokladu, poskytl povinnou jistotu a aby výrobky podléhající spotřební dani byly vyskladněny ze skladu s daňovým dozorem. Není podstatné, kým byla jistota fakticky složena, pokud kryje rizika spojená s přepravou uvnitř EU a má určitý rozsah z hlediska územního a časového. V průvodních dokladech je jednoznačně uvedeno, že zajištění poskytl provozovatel daňového skladu, tedy stěžovatelka. Osoby uvedené v § 28 odst. 9 větě druhé zákona o spotřebních daních toliko za daň solidárně odpovídají nebo za ni ručí. To však nemá žádný vliv na vyměření daně stěžovatelce. Čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních nestanovuje povinnost před uplynutím lhůty tří let o výběru daně pravomocně rozhodnout. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

III.1 Přípustnost kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud se nejdříve musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou podanou kasační stížnost v této věci (bod [3] výše). Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná 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 soudu.

[17] Právým smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu uvedeného ustanovení se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*, ve kterém uvedl, že „ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[18] Nejvyšší správní soud rozsudkem NSS *TanQuid Polska I* ke kasační stížnosti žalovaného zrušil první rozsudek krajského soudu z důvodu, že krajský soud nesprávně posoudil otázku naplnění prvních dvou podmínek pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vrátil mu proto věc k dalšímu řízení s tím, aby se zabýval třetí podmínkou, tj. poskytnutím jistoty, a pokud tu shledá naplněnou, tak aby vypořádal další žalobní námitky, kterými se v prvním rozsudku pro nadbytečnost nezabýval (bod [4] výše). Krajský soud v nyní napadeném rozsudku dospěl k závěru, že byla naplněna rovněž třetí podmínka pro dopravu vybraných výrobků v tomto režimu. Zabýval se proto i zbývajícími žalobními námitkami stěžovatelky, které však shledal nedůvodnými. Stěžovatelka v nyní řešené kasační stížnosti proti těmto závěrům krajského soudu brojí. Ta je proto jako celek přípustná, neboť těmito otázkami se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval.

III.2 Nepřípustné kasační námitky

[19] To, že je kasační stížnost jako celek přípustná, však bez dalšího neznamená, že jsou přípustné i všechny uplatněné kasační námitky.

[20] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. brání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval znovu k otázkám, které již definitivně vyřešil ve svém dřívějším rozsudku (bod [17] výše). Uplatní-li proto stěžovatel v kasační stížnosti námitky, které se týkají těchto otázek, jsou nepřipustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

pokračování

[21] Kasační námitky uvedené v bodě [10] výše míří do otázek, které Nejvyšší správní soud s konečnou platností vyřešil již v rozsudku *NSS TanQuid Polska I* s ohledem na závěry Soudního dvora v rozsudku *TanQuid Polska*. Konkrétně uvedl, že odeslání výrobků může představovat přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně i za situace, kdy domnělý příjemce z důvodu podvodného jednání třetích osob neví o tom, že mu jsou tyto výrobky odeslány. Rozhodné je pouze to, zda jsou vybrané výrobky, byť jen formálně, dopravovány mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. To bylo v nyní projednávané věci splněno. Současně pro zahájení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně postačí, učinil-li odesílatel nezbytné formalities týkající se vystavení průvodního dokladu, tj. že výrobky byly s průvodním dokladem fakticky přepravovány. I tato podmínka byla splněna. To, že byla razítka oprávněného příjemce EKOL GAS a českého celního úřadu později na průvodních dokladech zfalšována, nemá na zahájení dopravy v tomto režimu vliv (část III.3 rozsudku *NSS TanQuid Polska I*).

[22] Z předchozího odstavce tohoto rozsudku tak vyplývá, že podvodné jednání třetích osob nemá pro naplnění podmínek pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně žádný vliv. Námitky stěžovatelky uvedené v bodě [10] výše však opět míří na to, že vybrané výrobky nemohly být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně právě s ohledem na podvodné jednání třetích osob. Tyto kasační námitky tak jsou nepřijatelné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť Nejvyšší správní soud otázky týkající se podvodného jednání třetích osob vyřešil již v rozsudku *NSS TanQuid Polska I*. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

III.3 K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, za je napadený rozsudek přezkoumatelný. Stěžovatelka totiž namítá, že se krajský soud řádně nezabýval její žalobní námitkou, dle které jistotu poskytla společnost J&S ENERGY jako vlastník přepravovaného zboží. Zároveň neuvádí, z čeho má vyplývat, že tato společnost poskytla jistotu v její prospěch. Tato námitka není důvodná.

[24] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[25] Krajský soud se v bodech 49 až 53 napadeného rozsudku předně zabýval tím, zda byla naplněna třetí podmínka pro zahájení přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. S ohledem na závěry rozsudku *TanQuid Polska* dospěl k závěru, že ano. Není podle něj totiž podstatné, kdo jistotu fakticky poskytl a zda její rozsah dopadá i na dopravu vybraných výrobků oprávněnému příjemci. Průvodní doklad vymezuje jako

poskytovatele jistoty stěžovatelku coby provozovatele odesílajícího skladu Z potvrzení o složení jistiny na spotřební daň pak vyplývá, že subjektem povinným ke složení jistoty byla právě stěžovatelka. V této souvislosti krajský soud konstatoval, že společnost J&S ENERGY poskytla jistotu v její prospěch. Jistota proto formálně poskytnuta byla. Následně se v bodech 54 až 61 napadeného rozsudku podrobně zabýval tím, jaký vliv hraje pro určení osoby povinné ke spotřební dani to, že jistota byla složena společností J&S ENERGY coby vlastníkem přepravovaného zboží. Dospěl k závěru, že stěžovatelka jako provozovatel odesílajícího daňového skladu nese objektivní odpovědnost za úhradu daně. Na tom nemění nic to, že jistota byla fakticky složena vlastníkem přepravovaných výrobků v její prospěch. Přestože Soudní dvůr se touto otázkou v rozsudku *TanQuid Polska* výslovně nezabýval, z obsahu jeho odůvodnění podle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že tyto konkrétní okolnosti nejsou z hlediska odpovědnosti provozovatele odesílajícího daňového skladu rozhodné. Podstatné je totiž pouze to, že k formální úhradě jistoty ze strany stěžovatelky došlo. Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že společnost J&S ENERGY poskytla jistotu ve prospěch stěžovatelky, nikoliv namísto ní. Jistota proto byla poskytnuta stěžovatelkou. Hledí se proto na ni, jako by jistotu poskytla sama. Původ finančních prostředků není podstatný.

[26] Z předchozího odstavce tohoto rozsudku tak vyplývá, že se krajský soud řádně a přezkoumatelným způsobem vypořádal s žalobní námitkou stěžovatelky, dle které byla jistota poskytnuta společností J&S ENERGY. Tomu odpovídá i to, že stěžovatelka v kasační stížnosti se závěry krajského soudu polemizuje (blíže viz rekapitulaci v bodech [12] a [13] výše). Z napadeného rozsudku zároveň vyplývá, z jakých listin založených ve správním spise dospěl krajský soud k závěru, že společnost J&S ENERGY poskytla jistotu ve prospěch stěžovatelky. Napadený rozsudek je srozumitelný a je opřen o dostatek důvodů, z nichž vyplývá, proč krajský soud žalobu zamítl. Napadený rozsudek tak je přezkoumatelný. Nejvyšší správní soud se proto mohl dále věcně zabývat přípustnou kasační argumentací.

III.4 K osobě povinné ke spotřební dani

[27] Stěžovatelka namítá, že celní orgány měly spotřební daň vymáhat po vlastníku přepravovaného zboží, který složil jistotu k zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy.

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

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

[30] Podle čl. 20 odst. 1 této směrnice dále platilo, že *pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti, dluží spotřební daň v tom členském státě, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, fyzická či*

pokračování

právnícká osoba, která zaručila zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3, aniž je dotčeno zahájení trestního stíhání. Vybírá-li spotřební daň jiný členský stát než členský stát určení, uvědomí o tom členský stát vybírající daň příslušné orgány odesílající země.

[31] Podle § 24 odst. 2 zákona o spotřebních daních platilo, že *vybrané výrobky lze dopravovat pouze tehdy, jestliže provozovatel odesílajícího daňového skladu poskytne zajištění daně na dopravované vybrané výrobky, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 58). Pokud bylo poskytnuto zajištění daně pro provozování odesílajícího daňového skladu, může být toto zajištění použito pro poskytnutí zajištění daně pro dopravu vybraných výrobků. O použití zajištění daně pro provozování odesílajícího daňového skladu pro dopravu vybraných výrobků rozhodne celní úřad místně příslušný tomuto daňovému skladu. Pokud zajištění daně podle § 21 nepokrývá daň připadající na množství vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně, je provozovatel odesílajícího daňového skladu povinen poskytnout další zajištění daně tak, aby odpovídalo výši daně připadající na množství dopravovaných vybraných výrobků. Celní úřad může na žádost provozovatele odesílajícího daňového skladu udělit souhlas s tím, aby zajištění daně poskytl dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník vybraných výrobků, pokud s tím dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník vybraných výrobků písemně souhlasí. V případě dovozu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně (§ 34 odst. 2) poskytuje zajištění daně provozovatel přijímajícího daňového skladu.*

[32] Podle § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních dále platilo, že *povinnost daň přiznat a zaplatit má provozovatel odesílajícího daňového skladu. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu provozovatel přijímajícího daňového skladu, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce na daňovém území České republiky, pokud vybrané výrobky již před vznikem této povinnosti nabyl, a dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Osoba, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, ručí společně a nerozdílně za daň.*

[33] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatelka nijak nespornuje závěr krajského soudu, že byla naplněna třetí podmínka pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy že byla poskytnuta jistota k zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou blíže nezabýval (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[34] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že v průvodních dokladech je v kolonce „1 Wysyłający“ uvedena stěžovatelka. V kolonce „10 Zabezpieczenie“ je uveden „Wysyłający“. V potvrzení o složení jistiny na spotřební daň ze dne 1. 12. 2009 je jako subjekt povinný složit jistinu na spotřební daň označena stěžovatelka. Společnost J&S ENERGY je uvedena jako subjekt skládající jistinu na spotřební daň. V kolonce forma jistiny je uvedeno „pojistná garance č. 250001156831 ze dne 5. 3. 2009 vydaná STU ERGO HESTA SA + dodatek č. 1 ze dne 21. 5. 2009 + dodatek č. 2 ze dne 24. 11. 2009“. V kolonce poznámka je uvedeno „jistina na spotřební daň složená třetí osobou“. Z pojistné garance ze dne 5. 3. 2009, č. 250001156831, soud dále zjistil, že pojistnou záruku poskytla společnost Sopotckie Towarzystwo Ubezpieczeń Ergo Hesta SA, a to pro zaručení daňových závazků společnosti

J&S ENERGY. Ta byla označena jako daňový plátce a jako subjekt podávající generální zajištění. Z dodatku č. 2 ze dne 24. 11. 2009 k této pojistné garanci soud dále zjistil, že za daňového plátce byla označena stěžovatelka.

[35] Podle čl. 15 odst. 3 směrnice o spotřebních daních je primárně oprávněný skladovatel povinen poskytnout jistotu ke krytí rizik spojených s přepravou výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 1. 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C 81/15, EU:C:2016:66, body 31 až 33). Jistotu však mohou poskytnout i jiné subjekty, jak správně tvrdí stěžovatelka. Jak totiž uvedl Soudní dvůr v bodě 56 rozsudku *TanQuid Polska*, „článek 15 odst. 3 první pododstavec směrnice 92/12 stanoví, že příslušné orgány členských států mohou povolit přepravci nebo majiteli výrobků poskytnout jistotu namísto jistoty poskytnuté odesílajícím oprávněným skladovatelem, a že není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty rovněž na příjemci.“ Tomu odpovídá rovněž znění § 24 odst. 2 zákona o spotřebních daních (bod [31] výše).

[36] Soudní dvůr v rozsudku *TanQuid Polska* současně dospěl k závěru, že příslušné orgány členského státu odeslání nemusí ověřovat obsah jistoty před zahájením přepravy, neboť by to mohlo narušit volný pohyb zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř EU. Kontrola, kterou jsou příslušné orgány členského státu odeslání povinny provádět, se proto omezuje pouze na ověření formální existence takové jistoty. Ze vzoru průvodního dokladu uvedeného v příloze I nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 ze dne 11. září 1992 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, totiž podle Soudního dvora vyplývá, že „v kolonce 10 tohoto dokladu, nadepsané ‚Jistota‘, je třeba uvést ‚údaj o osobě nebo osobách odpovědných za poskytnutí jistoty‘ s použitím označení ‚Odesílatel‘, ‚Přepravce‘ nebo ‚Příjemce‘ podle toho, o který z případů uvedených v čl. 15 odst. 3 směrnice 92/12 se jedná. Žádný jiný podrobnější údaj není požadován.“ (body 57 až 59 rozsudku *TanQuid Polska*). Nejvyšší správní soud k tomu v bodě 41 rozsudku *NSS TanQuid Polska I* dodal, že „jestliže podle závěru Soudního dvora EU příslušný orgán členského státu odeslání posuzuje pouze formální poskytnutí jistoty, pak se ani příslušný orgán členského státu příjemce nemůže zabývat skutečným obsahem jistoty a tím, zda rozsah jistoty dopadá i na dopravu vybraných výrobků oprávněnému příjemci. Rozhodné proto je, zda byla jistota formálně poskytnuta.“

[37] Tyto závěry jsou důležité i pro určení, která osoba dluží spotřební daň podle čl. 20 odst. 1 směrnice o spotřebních daních. Pokud totiž orgány členského státu odeslání a ani příjemce konkrétní obsah jistoty podle Soudního dvora blíže nezkontrolují, a tedy se nezabývají tím, kdo ve skutečnosti poskytl finanční prostředky na pokrytí jistoty, pak je rozhodné pouze to, kdo je formálně uveden na průvodním dokladu jako osoba odpovědná za poskytnutí jistoty. Tato osoba se totiž formálně zaručila za zaplacení spotřební daně podle čl. 15 odst. 3 této směrnice. Dluží proto spotřební daň v případě, že při přepravě došlo k porušení předpisů či nesrovnalosti způsobem dotýkajícím se vzniku daňové povinnosti podle čl. 20 odst. 1 této směrnice. Opačný výklad by ostatně vedl k absurdnímu důsledku s ohledem na závěry Soudního dvora v rozsudku *TanQuid Polska*. Pro naplnění podmínek pro zahájení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně by údaj uvedený v průvodním dokladu byl dostačující, avšak pro určení osoby povinné k dani nikoliv. To zjevně nedává smysl, jestliže zahájení přepravy v tomto režimu závisí právě na tom, zda jistota byla některým ze subjektů uvedených v čl. 15 odst. 3 směrnice o spotřebních daních formálně poskytnuta (bod [36] výše). Nadto musel-li by orgán členského státu, který

pokračování

je oprávněn k výběru spotřební daně v případě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, detailně zkoumat, kdo skutečně poskytl jistotu bez ohledu na údaj obsažený v průvodním dokladu, byl by znemožněn efektivní výběr daně. Spletenec soukromoprávních vztahů při poskytování jistoty, kterou často s ohledem na její výši v konečném důsledku poskytují různé bankovní či pojišťovací instituce, by totiž činil obtížným určit, který subjekt je povinný k dani. Musí proto vycházet z údaje v průvodním dokladu, který byl ověřen celními orgány odesílajícího členského státu. Směrnice o spotřebních daních proto pro případ, kdy dojde k porušení předpisů či nesrovnalosti při přepravě výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přenáší riziko právě na ten subjekt, který jistotu poskytl dle průvodního dokladu podle čl. 15 odst. 3 této směrnice (body 35 a 37 rozsudku *CASTROL Austria*). Ten je proto odpovědný objektivně v důsledku jeho účasti na hospodářské činnosti (rozsudek Soudního dvora ze dne 24. 2. 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 52), bez ohledu na to, zda mu finanční prostředky na pokrytí jistoty poskytla třetí osoba.

[38] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelkou, že není podstatné, že v průvodních dokladech je jako poskytovatel jistoty uvedena ona. Naopak tento údaj je v nyní projednávané věci s ohledem na závěry uvedené v bodě [37] výše klíčový. Stěžovatelka je jako provozovatel odesílajícího daňového skladu v průvodních dokladech uvedena jako osoba odpovědná za poskytnutí jistoty podle čl. 15 odst. 3 směrnice o spotřebních daních (bod [34] výše). Je proto povinná daň přiznat a zaplatit podle čl. 20 odst. 1 této směrnice ve spojení s § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních, jak správně uvedl krajský soud. Tento závěr podtrhuje i skutečnost, že je stěžovatelka v potvrzení o složení jistiny uvedena jako subjekt skládající jistinu na spotřební daň a že byla v dodatku č. 2 k pojistné garanci označena za daňového plátce. Cílem stěžovatelky a společnosti J&S ENERGY tak zjevně nikdy nebylo, aby tato druhá společnost nesla odpovědnost za případné porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. To, že finanční prostředky stěžovatelce na pokrytí jistoty fakticky poskytla, pak není podstatné.

[39] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že se nezabýval tím, nakolik je § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních v souladu s čl. 20 odst. 1 směrnice o spotřebních daních, jestliže stanovuje provozovateli odesílajícího daňového skladu v případě porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně povinnost daň přiznat a zaplatit vždy bez ohledu na to, kdo jistotu podle čl. 15 odst. 3 této směrnice poskytl. Stěžovatelka totiž v průvodních dokladech deklarovala, že jistotu poskytla ona, a je proto povinna daň přiznat a zaplatit jak podle § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních, tak i podle čl. 20 odst. 1 směrnice o spotřebních daních. Nejedná se tak o případ, kdy by jistotu podle průvodních dokladů poskytl jiný subjekt (například příjemce vybraných výrobků).

III.5 K namítanému porušení prekluzivní lhůty podle čl. 20 odst. 4 směrnice

[40] Stěžovatelka namítá, že daň byla pravomocně stanovena až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty podle čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních (bod [9] výše). Tato námitka není důvodná. Čl. 20 odst. 4 této směrnice totiž nelze vykládat izolovaně od předchozích odstavců tohoto ustanovení, a to z níže uvedených důvodů.

[41] Podle čl. 20 odst. 2 (jde-li o odst. 1, viz bod [30] výše) směrnice o spotřebních daních platilo, že *jestliže je v průběhu přepravy zjištěno porušení předpisů nebo nesrovnalost, aniž by bylo možné určit, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v tom členském státě, kde bylo zjištěno.*

[42] Podle čl. 20 odst. 3 této směrnice dále platilo, že *aniž je dotčen čl. 6 odst. 2, nedorazí-li výrobky podléhající spotřební dani na místo určení a není-li možné stanovit, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, má se za to, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo v odesílajícím členském státě, a ten také vybere spotřební daň podle sazby platné v den, kdy byly výrobky odeslány, pokud není ve lhůtě čtyř měsíců ode dne odeslání těchto výrobků způsobem uspokojujícím příslušné orgány prokázán soulad této operace s předpisy nebo místo, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo.*

[43] Podle čl. 20 odst. 4 této směrnice konečně platilo, že *pokud je před uplynutím lhůty tři 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.*

[44] Cílem čl. 20 směrnice o spotřebních daních je určit členský stát, který je jako jediný oprávněn vybrat spotřební daň z výrobků, pokud při přepravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 12. 2002, *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751, bod 46, a ze dne 13. 12. 2007, *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788, bod 44). Podle čl. 20 odst. 1 této směrnice je tímto státem primárně ten členský stát, kde došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů. Nelze-li však určit, kde k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo, čl. 20 odst. 2 a 3 této směrnice stanoví domněnky pro určení tohoto místa ve prospěch členského státu, kde bylo zjištěno porušení předpisů nebo nesrovnalost, nebo nedorazí-li výrobky podléhající spotřební dani na místo určení a není-li možné stanovit, kde došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, ve prospěch odesílajícího členského státu (body 53 a 54 rozsudku *Silcompa*).

[45] Čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních pak podle Soudního dvora „*stanoví mechanismus tzv. „nápravy“ umožňující určit členský stát, ve kterém k porušení předpisů nebo nesrovnalosti skutečně došlo, před uplynutím lhůty tři let ode dne vydání průvodního dokladu v souladu s čl. 18 odst. 1 a čl. 19 odst. 1 této směrnice. V takovém případě, jakmile je předložen důkaz o tomto výběru daně, se vrátí spotřební daň původně vybraná jiným členským státem na základě čl. 20 odst. 2 a 3 této směrnice. [...] Po uplynutí této tříleté lhůty se již žádný jiný členský stát než členský stát, který vycházel z jedné z těchto domněnek stanovených v čl. 20 odst. 2 a 3 směrnice 92/12, nemůže právoplatně dovolávat příslušnosti stanovené v čl. 20 odst. 4 této směrnice.*“ (body 55 a 67 rozsudku *Silcompa*).

[46] Z výše uvedeného tak vyplývá, že čl. 20 odst. 4 nezakotvuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, jak mylně namítá stěžovatelka. Stanovuje lhůtu, ve které lze uplatnit mechanismus nápravy pro případ, že je domněnka podle čl. 20 odst. 2 a 3 nakonec vyvrácena na základě skutkových okolností, které umožňují určit příslušnost jiného členského státu, než je členský stát, jehož příslušnost byla určena na základě domněnky (stanovisko generálního advokáta Prita Pikamäea ze dne 8. 10. 2020, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2020:817, bod 54). Proto také tuzemský zákonodárce v § 28 odst. 8 zákona o spotřebních daních

pokračování

stanovil, že *pokud celní úřad ve lhůtě tří let ode dne odeslání vybraných výrobků zjistí, že došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě, oznámí tuto skutečnost provozovateli odesílajícího daňového skladu*. Pouze v této lhůtě totiž případně může dojít k použití nápravného mechanismu podle čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních. V okamžiku zjištění porušení předpisů nebo nesrovnalosti totiž nelze vyloučit, že již jiný členský stát nevybral spotřební daň na základě domněnek uvedených v čl. 20 odst. 2 a 3 této směrnice. To, že tuzemské celní orgány v této lhůtě podle krajského soudu učinily zjištění ohledně porušení předpisů či nesrovnalosti během přepravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a že jej stěžovatelce oznámily, pak stěžovatelka nijak nespornuje.

[47] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že z čl. 20 odst. 4 směrnice o spotřebních daních žádná prekluzivní lhůta pro vydání rozhodnutí v nyní projednávané věci nevyplývá. Uplatní se proto prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ta činí tři roky a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, přičemž zahájením daňové kontroly nebo oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení počíná běžet znovu (§ 148 odst. 3 téhož zákona). Přeprava výrobků se v nyní projednávané věci uskutečnila v období prosince 2009 a ledna 2010. Dne 29. 5. 2012 byla stěžovatelce zaslána výzva k podání řádného daňového přiznání na daň z minerálních olejů ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Daňová kontrola byla zahájena dne 4. 6. 2014. Platební výměry celní úřad následně vydal dne 3. 3. 2016 (bod [2] výše). Tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu tak byla dodržena, jak správně uvedl krajský soud. Počala totiž běžet znovu nejprve oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení a následně zahájením daňové kontroly.

III.6 K určení členského státu oprávněného k výběru spotřební daně

[48] Nejvyšší správní soud se konečně zabýval tím, který členský stát je oprávněn k výběru spotřební daně. Stěžovatelka totiž namítá, že tímto státem je podle čl. 20 odst. 1 směrnice o spotřebních daních Polsko, neboť zde došlo k vyplnění průvodních dokladů v důsledku podvodného jednání třetích osob. Ani tato námitka není důvodná.

[49] Podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo, že *k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dojde, pokud tento zákon nestanoví jinak, jestliže vybrané výrobky nejsou ve stanovené lhůtě a) dopraveny do daňového skladu a přijaty daňovým skladem, přijaty oprávněným příjemcem nebo daňovým zástupcem, b) předloženy celnímu úřadu určení a není pro ně navrženo jiné celně schválené určení, nebo c) vyvezeny*.

[50] Podle § 28 odst. 4 téhož zákona dále platilo, že *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*.

[51] Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v bodě [44] výše, čl. 20 směrnice o spotřebních daních stanovuje pravidla pro určení členského státu, který je oprávněn vybrat spotřební daň z výrobků, pokud při dopravě došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti. Tímto státem je primárně ten členský stát, kde došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů (čl. 20 odst. 1 této směrnice), v jejichž důsledku přepravované výrobky opustily režim

s podmíněným osvobozením od spotřební daně a vedly k propuštění výrobků pro domácí spotřebu podle čl. 6 odst. 1 písm. a) této směrnice (bod 65 rozsudku *Silcompa*). Podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních k porušení tohoto režimu dojde mj. tehdy, jestliže vybrané výrobky nejsou ve stanovené lhůtě přijaty oprávněným příjemcem.

[52] Krajský soud v souladu s celními orgány dospěl k závěru, že k porušení předpisů nebo nesrovnalosti došlo na území ČR. Oprávněný příjemce, společnost EKOL GAS, totiž vybrané výrobky nikdy nepřijal, neboť v důsledku podvodného jednání třetích osob byly minerální oleje stočeny ve Žďáru nad Sázavou. V tomto okamžiku bylo doručení vybraných výrobků oprávněnému příjemci fakticky znemožněno. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje.

[53] Nejvyšší správní soud již v rozsudku *NSS TanQuid Polska I* s ohledem na závěry Soudního dvora v rozsudku *TanQuid Polska* dospěl k závěru, že pro přepravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně postačí, že byly, byť i jen formálně, dopravovány mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, že byly fakticky přepravovány s průvodním dokladem bez ohledu na jeho správnost či platnost a že byla formálně poskytnuta jistota k zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy. Z uvedeného tak vyplývá, že pro přepravu vybraných výrobků v tomto režimu není podstatné, zda byly z daňového skladu odeslány v důsledku podvodného jednání třetích osob. Rozhodné je pouze to, zda byly podmínky pro přepravu vybraných výrobků v tomto režimu formálně naplněny. Pokud by proto oprávněný příjemce vybrané výrobky ve lhůtě [§ 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních] přijal, přestože byly objednány bez jeho vědomí, byla by přeprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně naplněna. Formálně by totiž vybrané výrobky byly přijaty oprávněným příjemcem.

[54] S ohledem na závěry uvedené v bodě [53] výše tak není pro určení okamžiku, kdy došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, podstatné, kdy a v jakém členském státě podvodně jednající třetí osoby pojalý záměr vylákat vybrané výrobky z odesílajícího daňového skladu a kdy tento záměr začaly realizovat. Rozhodné je pouze to, zda vybrané výrobky mohly být (být i jen formálně) dopraveny oprávněnému příjemci, za kterého se podvodně vydávaly. Proto teprve v okamžiku, kdy již oprávněný příjemce nemůže vybrané výrobky s ohledem na jednání těchto osob fakticky ve lhůtě přijmout (například z důvodu jejich stočení na místě odlišeném od sídla oprávněného příjemce), dochází k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V tomto okamžiku totiž vybrané výrobky přestávají být formálně v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, neboť je již nelze za žádných okolností včas přepravit k oprávněnému příjemci. Jsou proto propuštěny pro domácí spotřebu podle čl. 6 odst. 1 písm. a) směrnice o spotřebních daních. Proto také členský stát, na jehož území byly vybrané výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, je oprávněn k výběru spotřební daně. Lze totiž předpokládat, že na jeho území bude výrobek spotřebován (rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 3. 2015, *Ralph Prankl*, C-175/14, EU:C:2015:142, bod 22).

[55] Krajský soud v této souvislosti správně poukázal na rozsudek *Brenneri Starrein*. Nejvyšší správní soud v bodě 31 zmíněného rozsudku uvedl, že „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,

pokračování

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.“ I v této věci tak Nejvyšší správní soud považoval pro určení okamžiku, kdy došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, za rozhodující skutečnost, že doručení lihu do daňového skladu již fakticky s ohledem na jeho stočení v ČR nebylo možné.

[56] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla na daňovém území ČR podle § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních (čl. 20 odst. 1 směrnice o spotřebních daních). Vybrané výrobky byly formálně dopravovány z daňového skladu stěžovatelky oprávněnému příjemci společnosti EKOL GAS v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. To, že místo určení bylo v průvodních dokladech v důsledku podvodného jednání třetích osob uvedeno nesprávně, není podstatné. Společnost EKOL GAS totiž mohla vybrané výrobky nadále formálně přijmout. Až v okamžiku, kdy vybrané výrobky byly stočeny ve Žďáru nad Sázavou, se jejich dodání společnosti EKOL GAS stalo fakticky nemožným. Režim podmíněného osvobození od spotřební daně tak byl porušen na území ČR podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[58] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 12. srpna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu