



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Jiřiny Chmelové a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**, sídlem Vítězná 1, Kutná Hora, zastoupena JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou, sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2023, č. j. 40017-2/2023-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 7. 2024, č. j. 39 Af 9/2023-37,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 26. 7. 2023 spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2022 ve výši 12 166 Kč. Žalobkyně nepřiznala spotřební daň ze 40 krabiček (788 ks) cigaret a 3,26 kg tabáku, které vyrobila ve svém daňovém skladu. Dne 15. 10. 2022 tyto výrobky odcizil agenturní zaměstnanec, který je přehodil přes plot areálu daňového skladu,

kde je posléze žalobkyně nalezla. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala, žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví odvolání zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze, který ji zamítl. K námitce žalobkyně, že shora uvedené tabákové výrobky neuvedla do volného daňového oběhu (odcizené výrobky totiž byly nalezeny a zlikvidovány), a proto jí nevznikla povinnost platit daň, krajský soud podotkl, že zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 10. 2022 (dále „zákon o spotřebních daních“), nepožaduje, aby sám provozovatel daňového skladu přímo uvedl výrobky do volného daňového oběhu. Tím, že je agenturní zaměstnanec přehodil přes plot, došlo k jejich vynětí z režimu podmíněného osvobození, a tím k jejich uvedení do volného daňového oběhu. Zákon o spotřebních daních v souvislosti s neoprávněným uvedením do volného oběhu stanoví solidární odpovědnost plátce daně a osoby, která toto uvedení fakticky provedla. Celní orgány proto v této situaci byly oprávněny doměřit daň i žalobkyni. Tento výklad odpovídá též unijnímu právu. Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní (dále „směrnice 2008/118/ES“) považuje za propuštění ke spotřebě mj. opuštění režimu podmíněného osvobození, včetně neoprávněného opuštění. Za osobu povinnou k dani pokládá i oprávněného skladovatele. Okolnost, že výrobky nebyly spotřebovány, ale zničeny, není pro daňovou povinnost významná. Žalobkyni rovněž nemůže svědčit legitimní očekávání v tom směru, že v jiné věci se celní orgány v rámci solidární odpovědnosti obrátily rovnou na osobu, která držela odcizené výrobky. Nynější situace byla značně odlišná právě tím, že vzápětí došlo k nálezům výrobků. Jde-li o tvrzení žalobkyně, že krádež je nepředvídatelnou ztrátou podle § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních, kvůli čemuž výrobky vůbec nemohou být předmětem daně, krajský soud konstatoval, že tato argumentace se míjí s důvody vyměření daně. Nepředvídatelná ztráta představuje výjimku z povinnosti přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 4 písm. d) zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení ale žalobkyni daňová povinnost nevznikla, byla totiž plátkyní daně podle § 9 odst. 1 ve spojení s § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Nebylo proto nutné se zabývat tím, zda lze krádež podřadit pod pojem nepředvídatelné ztráty. Krajský soud nicméně souhlasil se žalovaným, že krádež znaky jmenovaného pojmu nenaplnuje.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Krajský soud dle jejího názoru pouze převzal argumenty uvedené v rozhodnutích celních orgánů a nevypořádal se se všemi žalobními body. Stěžovatelka rozporovala také právní posouzení věci, které provedl krajský soud, a to z několika důvodů. Nejprve namítla, že zboží nebylo nikdy spotřebováno, čímž z něj neměla být vyměřena spotřební daň. Dále pak uvedla, že kradené zboží nebylo předmětem daně, neboť krádež lze podřadit pod pojem nepředvídatelné ztráty, čímž plátcí daně vůbec nevznikla daňová povinnost. Rovněž namítla, že kradené zboží nebylo předmětem spotřební daně vzhledem k nesplnění kvalitativních požadavků. Odcizené zboží nemohlo být dále distribuováno a spotřebováno, neboť distribuce by znamenala porušení zvláštních právních předpisů (zboží se nějakou dobu nacházelo ve vlhké trávě).

pokračování

[4] Co se týče prvního důvodu, stěžovatelka měla za to, že základním principem spotřebních daní je to, že jsou uvaleny na zboží podléhající spotřebě. Odcizené zboží ale nikdy spotřebováno nebylo, neboť bylo po nalezení zničeno. Výklad krajského soudu považovala za ryze gramatický a odtržený od smyslu a účelu zákona, protože není smysluplné, aby zboží, které se nikdy nedostalo na trh, podléhalo dani. Smyslem spotřebních daní je regulace spotřeby zboží, které má určité negativní účinky. V tomto případě ovšem nikdo zboží nespoteboval. Stěžovatelka dodala, že pokud v běžných situacích zboží z kvalitativních důvodů likviduje, stát jí podle § 122 odst. 10 zákona o spotřebních daních vrací hodnotu spotřební daně v hodnotě nálepek na tabákových výrobcích. Nynější situace je principiálně stejná. Ke druhému důvodu pak stěžovatelka uvedla, že ze zákona o spotřebních daních i unijního práva vyplývá osvobození oprávněných skladovatelů plynoucí ze ztrát, které lze připsat nepředvídatelné události nebo vyšší moci. Krádež podle stěžovatelky spočívala v událostech nezávislých na její vůli. Stěžovatelka soustavně činí opatření, aby krádežím zabránila, ale to, zda a kdy přesně ke krádeži dojde, nelze předvídat. Nelze se na ni tedy ani plně připravit. Krádež představuje nepředvídatelnou ztrátu podle zákona o spotřebních daních. Pokud by si Nejvyšší správní soud v případě krádeže nebyl jist výkladem k nepředvídatelné ztrátě, měl by položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. S výkladem krajského soudu ohledně nepoužitelnosti ustanovení k nepředvídatelné ztrátě stěžovatelka nesouhlasila. Připomněla, že celní orgány se k tomuto pojmu podrobně vyjádřily, čímž je zjevné, že dané ustanovení na situaci stěžovatelky uplatnily. Jde-li o poslední důvod, stěžovatelka upozornila, že má právní povinnosti plynoucí ze zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Jelikož si nemohla být jista, zda vlastnosti zboží nebyly změněny, a odcizené zboží po nalezení již nespĺňovalo kvalitativní požadavky, byla povinna vzhledem k této právní úpravě je na trh neuvádět. Toto zboží tak nemohlo být ani předmětem daně.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. K argumentaci stěžovatelky týkající se posledního důvodu podotkl, že obsahuje tvrzení, která stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti. To se týká především tvrzení o změně vlastností odcizených výrobků (kvůli jejich vhození do vlhké trávy), v jejímž důsledku výrobky přestaly být předmětem spotřební daně. Vzhledem k zabalení výrobků do igelitu však podle žalovaného k žádné změně fyzikálních vlastností nemohlo dojít, resp. to bylo velmi nepravděpodobné. Žalovaný dále upozornil, že právní úprava váže zdanění na okamžik propuštění ke spotřebě, nikoli tedy přímo na samotnou spotřebu. Odcizené výrobky v nynější věci opustily režim podmíněného osvobození, a tudíž stěžovatelce vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Jde-li o hodnocení, zda je krádež nepředvídatelnou událostí, žalovaný podotkl, že nemá smysl hodnotit, zda byla naplněna výjimka z ustanovení, které na případ stěžovatelky nelze použít.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka v tomto ohledu krajskému soudu vytýkala, že se nevyřadil se všemi

žalobními body a pouze převzal argumentaci žalovaného. Takovou vadu však Nejvyšší správní soud neshledal.

[8] Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Zároveň ovšem nepřezkoumatelnost není závislá na subjektivní představě účastníků o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí soudu odůvodněno. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Nepřezkoumatelným v obecné rovině nečiní rozsudek krajského soudu ani to, pokud tento soud se souhlasnou poznámkou odkáže na odůvodnění napadeného rozhodnutí správního orgánu, jestliže se s ním ztotožní (rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2024, č. j. 2 Afs 43/2023 - 44, bod 12 a tam zmiňovaná judikatura), a rovněž to, pokud krajský soud nebuduje vlastní závěry na podrobném vyvrácení jednotlivě vznesených žalobních tvrzení, pakliže proti nim postaví vlastní ucelený argumentační systém, vůči němuž žalobní argumentace neobstojí (rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, či nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[9] Nejvyšší správní soud konstatuje, že není pravdou, že by krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného. Krajský soud naopak postavil napadený rozsudek na vlastním hodnocení žalobních bodů (viz body 22 až 49 rozsudku krajského soudu). Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto není důvodná.

[10] Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních *plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)]. Podle odst. 3 v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu odpovídá společně a nerozdílně za daň kromě plátce daně uvedeného v odstavci 1 písm. a) také právnická nebo fyzická osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny. V případě, že uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bylo neoprávněné, odpovídá za daň společně a nerozdílně také právnická nebo fyzická osoba, která se na tomto neoprávněném uvedení do volného daňového oběhu podílela.*

[11] Podle § 3 písm. k) bodu 1 zákona o spotřebních daních *pro účely tohoto zákona se rozumí uvedením do volného daňového oběhu každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně. Podle § 3 písm. q) téhož zákona pro účely tohoto zákona se rozumí nepředvídatelnou ztrátou nebo znehodnocením takové znehodnocení, úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta vybraných výrobků, kdy v důsledku prokazatelně*

pokračování

nepředvídatelné a neodvratitelné události nemohou být tyto vybrané výrobky předmětem daně podle tohoto zákona.

[12] Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních *povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.* Podle § 9 odst. 3 písm. d) téhož zákona *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem zúčtování ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků, nejpozději však do jednoho měsíce po zjištění ztráty nebo znehodnocení, s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení; do ztrát a znehodnocení se nezahrnují ztráty a znehodnocení ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a ztrát při skladování.*

[13] K výše uvedeným ustanovením je nezbytné doplnit, že zákon o spotřebních daních vychází z unijní úpravy obsažené ve směrnici 2008/118/ES, která harmonizuje základní parametry tohoto typu daní. Tato směrnice s účinností k 1. 4. 2010 zrušila předchozí směrnici 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, na jejíž některá ustanovení v kasační stížnosti stěžovatelka odkazuje. Čl. 7 směrnice 2008/118/ES stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě v členském státě, v němž k propuštění došlo. Za propuštění ke spotřebě považuje směrnice 2008/118/ES také opuštění režimu s podmíněným osvobozením, a to včetně neoprávněného opuštění. Směrnice 2008/118/ES rovněž v tomto článku ve čtvrtém odstavci předpokládá možnost nenahraditelné ztráty zboží, ke které došlo v důsledku povahy zboží, nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci, jejíž existence může ovlivnit trvání daňové povinnosti. Za osobu povinnou k dani pak čl. 8 směrnice 2008/118/ES označuje ve vztahu k opuštění režimu s podmíněným osvobozením i oprávněného skladovatele a v případě neoprávněného opuštění také jinou osobu, jež se na tomto neoprávněném opuštění podílela.

[14] První námitka stěžovatelky spočívá v poukazu na podstatu spotřebních daní, jejichž účelem je regulovat spotřebu výrobků s negativním dopadem na zdraví či životní prostředí, což měl krajský soud dle názoru stěžovatelky popřít gramatickým výkladem § 9 zákona o spotřebních daních, který je odtržený od smyslu a účelu právní úpravy, kdy krajský soud dostatečně nezohlednil, že odcizené výrobky nikdo nespotřeboval. Tato námitka není důvodná.

[15] Směrnice 2008/118/ES v čl. 7 odst. 1 stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo. Okamžikem propuštění ke spotřebě se pak podle čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118/ES rozumí situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění. Na tato ustanovení unijní úpravy navazuje § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, přičemž uvedením do volného daňového oběhu se podle § 3 písm. k) bodu 1 zákona o spotřebních daních rozumí každé (i protiprávní) vynětí výrobků z režimu podmíněného osvobození.

[16] Ačkoli lze v obecné rovině souhlasit se stěžovatelkou, že jedním z hlavních účelů spotřebních daní je regulovat spotřebu výrobků s určitým negativním dopadem na zdraví či životní prostředí, povinnost přiznat a zaplatit daň vznikla podle platné právní úpravy v nynějším případě již tím, že odcizené výrobky byly vyňaty z režimu podmíněného osvobození (tedy okamžikem, kdy je agenturní zaměstnanec přehodil přes plot daňového skladu).

[17] Účel spotřebních daní v regulaci spotřeby vybraných produktů sice spočívá v tom, že spotřební daně fakticky zatěžují právě až spotřebitele (resp. konečného konzumenta produktu), neboť vyšší daně, která byla plátcí v souladu se zákonem o spotřebních daních stanovena, tento plátce nebo případný distributor promítá do ceny produktu, za kterou jej nabízí spotřebiteli. Právě spotřebitel je tudíž v běžných situacích faktickým poplatníkem daně, tj. osobou, jehož činnost skutečně podléhá spotřební dani, a to bez ohledu na to, že spotřební daň již před okamžikem konečné spotřeby státu odvedl plátce.

[18] Skutečnost, že odcizené produkty v nynější věci nakonec nikdo nespotřeboval, neboť došlo k jejich likvidaci, ovšem nebyla pro posouzení trvání povinnosti přiznat a zaplatit daň podstatná (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 4. 2024, ve věci C-509/22, *Girelli Alcool*, bod 53). Podstatnou by se stala, až pokud by tato skutečnost představovala naplnění liberačního důvodu z objektivní odpovědnosti osoby, která daň podle právní úpravy přiznává a platí. Jak ale plyne z níže uvedených závěrů, krádež agenturního zaměstnance nebylo možno posoudit jako nepředvídatelnou a neodvratnou událost. Proto nemohlo v souvislosti s vynětím z režimu podmíněného osvobození dojít k vyloučení povinnosti stěžovatelky daň z těchto výrobků přiznat a zaplatit a úhrada daně šla v souladu s výše popsáním přísným pojetím objektivní odpovědnosti k tíži plátce daně. Krajský soud tedy otázku stěžovatelčiny povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň posoudil správně.

[19] Stěžovatelka dále namítala, že zboží nemohlo být předmětem daně ve vazbě na znění § 3 písm. q) a § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Nemožnost být předmětem daně podle těchto ustanovení předpokládá, že nastane podmínka spočívající v nenahraditelné ztrátě v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že krádež takovou událostí není (bod 42 napadeného rozsudku), resp. že se ustanovení § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních na věc vůbec neuplatní (bod 41 napadeného rozsudku).

[20] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že se ztotožnil s názorem krajského soudu, že stěžovatelce jakožto provozovatelce daňového skladu vznikla ve vztahu k odcizeným výrobkům daňová povinnost podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tedy okamžikem uvedení odcizených výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Uvedením do volného daňového oběhu se totiž rozumí podle § 3 písm. k) bodu 1 téhož zákona též protiprávní vynětí výrobků z režimu podmíněného osvobození, jímž je i výše popsaná krádež. Uvedení do volného daňového oběhu lze považovat za objektivní okolnost nastávající bez ohledu na to, která konkrétní osoba je způsobila a za jakých okolností.

[21] Co se týče posouzení krádeže jakožto možné nepředvídatelné a neodvratitelné události, musí Nejvyšší správní soud korigovat názor krajského soudu, že výjimka

pokračování

nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení výrobků je striktně omezena jen na případy, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká podle § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních [krajský soud nesprávně uvádí odst. 4, který v rozhodném znění žádné písmeno d) neobsahuje; z jeho výkladu však lze dovodit, že měl na mysli odst. 3]. Podle tohoto ustanovení daňová povinnost vzniká také *dnem zúčtování ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků, nejpozději však do jednoho měsíce po zjištění ztráty nebo znehodnocení, s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení; do ztrát a znehodnocení se nezahrnují ztráty a znehodnocení ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a ztrát při skladování*. Krajský soud k tomu konstatoval, že stěžovatelce daňová povinnost vznikla podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tj. okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, čímž podle jeho názoru vůbec nebylo možné využít tuto výjimku z daňové povinnosti.

[22] Tento výklad zákona o spotřebních daních je ovšem rozporný s čl. 7 směrnice 2008/118/ES, který v prvním odstavci stanoví, že *daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo*, a následně ve čtvrtém odstavci upravuje, že úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta zboží, ke které došlo v důsledku povahy zboží, nepředvídatelných okolností či vyšší moci, se nepovažuje za propuštění ke spotřebě. Daná výjimka se tak dle směrnice 2008/118/ES týká obecně okamžiku propuštění ke spotřebě, a s ohledem na zajištění eurokonformního výkladu právní úpravy je tedy nutné k ní přihlížet také u případů, kdy daňová povinnost vznikne podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který okamžik vzniku daňové povinnosti váže na okamžik uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území ČR. Jak bude ovšem zřejmé z dalšího výkladu, tato korekce závěrů krajského soudu sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozsudku, neboť výrok tohoto rozsudku ob stojí. Krajský soud se v bodě 42 napadeného rozsudku – byť jen „nad rámec” – vyjádřil rovněž k tomu, zda byly v případě stěžovatelky naplněny podmínky existence nepředvídatelné a neodvratitelné ztráty, přičemž správně konstatoval, že naplněny nejsou.

[23] Nejvyšší správní soud ve shodě se závěry žalovaného a krajského soudu konstatuje, že ve skutkové situaci stěžovatelky se nejednalo o nenahraditelnou ztrátu výrobků v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události, proto nebylo možné využít výjimku z daňové povinnosti ve smyslu čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES.

[24] Nejvyšší správní soud nejprve odkazuje na rozsudek ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 - 45, č. 3274/2015 Sb. NSS. V něm se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou nepředvídatelnou a neodvratitelnou událostí spočívající v podvodu, kdy stěžovatel s povinností k přiznání a úhradě spotřební daně nesouhlasil a tvrdil, že se stal obětí trestné činnosti a učinil veškeré kroky, které po něm bylo možné rozumně požadovat, aby podvodu zabránil. Tento rozsudek sice vychází z právní úpravy obsažené v dřívější směrnici Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, avšak vzhledem k totožnému pojmání rizika plátce daně v režimu podmíněného osvobození je uplatnitelný i podle zde použité právní úpravy (bod 37 rozsudku šestého senátu).

[25] V rozsudku č. j. 6 Afs 48/2015 - 45 Nejvyšší správní soud vyslovil úvahu, že v režimu podmíněného osvobození je omezený okruh subjektů oprávněn s vybranými výrobky nakládat, aniž by jim vznikla povinnost spotřební daň přiznat a bezprostředně zaplatit. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit je tak v podstatě podmíněně odložena až do okamžiku uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Dojde-li k porušení režimu podmíněného osvobození, odložení povinnosti přiznat a uhradit daň končí. Ten, kdo je označen za plátce daně, tedy v tomto směru nese riziko hrazení daně, které lze považovat za velmi striktní, avšak je důsledkem koncepce odpovědnosti nastavené unijní (a na ni navazující národní) právní úpravou, jejímž účelem je zabránit daňovým únikům. Nejvyšší správní soud uvedl, že unijní ani národní právní úprava nepovažuje za liberační důvod z této objektivní odpovědnosti prokázání náležité péče. Osoba odpovědná za přiznání a zaplacení daně tudíž nemá prostor uplatnit výjimku z daňové povinnosti jen kvůli učinění veškerých rozumných kroků k zabránění určité události s negativními daňovými důsledky. Jediným liberačním důvodem z objektivní odpovědnosti je existence nepředvídatelné a neodvratitelné události, tedy jakési vyšší moci.

[26] Výklad pojmu „nepředvídatelná událost nebo vyšší moc“, který je v nyní aplikované právní úpravě obsažen v čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, podal Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 18. 12. 2007, ve věci C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*. Daný pojem představuje autonomní pojem unijního práva (stanovisko generální advokátky ze dne 18. 7. 2007, ve věci C-314/06, bod 14) a je třeba jej vykládat v souladu s předchozí judikaturou, podle níž *„pojem vyšší moci obsahuje objektivní složku, která spočívá v neobvyklých událostech nezávislých na vůli hospodářského subjektu, a subjektivní složku, která spočívá v povinnosti dotčeného subjektu zabezpečit se proti následkům neobvyklé události tím, že učiní vhodná opatření, aniž by však podstoupil nepřiměřené oběti“* (citovaný rozsudek ve věci C-314/06, bod 24, obdobně usnesení Soudního dvora EU ze dne 18. 1. 2005, ve věci C-325/03, *Meabe v. OHIM*, bod 25, viz též rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 7. 1984, věc 209/83, *Ferriera Valsabbia v. Komise*, bod 22). Kritérium vyšší moci nelze zaměňovat s nedostatkem zavinění (stanovisko generální advokátky ve věci C-314/06, bod 44). Skutečnost, že určitá osoba prokáže, že určitou událost nezavinila, proto ještě neznamená, že tato událost splňuje kritéria vyšší moci. Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-314/06 sice nepovažovala stěžovatelka za zcela přílehlavý, neboť se týká jiného druhu výrobků zatížených spotřebními dani, nicméně podle Nejvyššího správního soudu vystihuje podstatu kasační námitky, která je založena právě na zpochybnění výkladu pojmu nepředvídatelné a neodvratitelné události orgány veřejné moci.

[27] Nejvyšší správní soud odkazuje rovněž na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 4. 2024, ve věci C-509/22, *Girelli Alcool*. V něm Soudní dvůr EU ve vztahu k čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES posuzoval situaci, kdy došlo k rozlité a ztrátě čistého lihu v důsledku nedbalosti zaměstnance oprávněného skladovatele, čímž tento líh nemohl být spotřebován. Soudní dvůr EU v dané věci dovodil, že pojmy nepředvídatelné události či vyšší moci je nutné vykládat restriktivně. Zahrnují pouze neobvyklé a nepředvídatelné okolnosti nezávislé na tom, kdo je namítá, jejichž důsledkům nemohlo být přes veškerou vynaloženou péči zabráněno. Nebude-li tento liberační důvod naplněn, vzniká povinnost ke spotřební dani i v případě mank a ztrát, na něž nebylo přiznáno osvobození. Pokud tak nebyla dána existence okolností nezávislých na dotyčném subjektu, čímž chybí objektivní znak nepředvídatelné okolnosti, spadají okolnosti ztráty zboží podléhajícího

pokračování

spotřební dani do sféry odpovědnosti oprávněného skladovatele. Z těchto předpokladů Soudní dvůr EU pro konkrétní případ dovedl závěr, že zaviněné jednání, jehož se dopustil pověřený zaměstnanec dotyčného subjektu, spadá do sféry odpovědnosti tohoto subjektu (bod 60). V širším kontextu nepřímých daní pak lze přihlídnout také k závěrům rozsudku Soudního dvora EU ze dne 14. 7. 2005, ve věci C-435/03, *British American Tobacco International*. V něm se Soudní dvůr EU zabýval zdaněním tabákových výrobků daní z přidané hodnoty, které byly odcizeny z daňového skladu. Konstatoval, že okolnost, že odcizené tabákové výrobky podléhaly spotřební dani, nemůže mít vliv na závěr, že nepodléhaly dani z přidané hodnoty.

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala tím, že vynaložila náležitou péči, ale přesto se jí nepodařilo vynětí výrobků z režimu podmíněného osvobození zabránit, neboť konkrétní krádež nebylo možné jakožto nahodilou událost přesněji predikovat. Podle Nejvyššího správního soudu však situaci v nyní projednávané věci nelze vůbec podřadit pod pojem nepředvídatelné a neodvratitelné události. Krádež, která vzhledem ke způsobu svého provedení způsobila vynětí výrobků z režimu podmíněného osvobození, lze totiž považovat za součást podnikatelského rizika (a spadá tedy do sféry odpovědnosti stěžovatelky). Každý podnikatel, který ve svém závodě zaměstnává zaměstnance (ať už své vlastní, nebo prostřednictvím agentur práce), je podobnému riziku vystaven. Nejde tak o nic neobvyklého či mimořádného. Uznání okolností vyšší moci vyžaduje, aby existovala určitá vnější (na vůli zcela nezávislá) příčina, která má takové *nezadržitelné a nevyhnutelné* dopady, že pro danou osobu objektivně není možné dodržet své povinnosti, neboť na tuto příčinu daná osoba nemá vliv a její důsledky nemůže jakkoli odvrátit (srov. též rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2021, č. j. 1 Afs 313/2020 - 34, body 9 a 10). Musí tak jít o situaci natolik se vymykající lidské vůli, že již rozumně nelze trvat na přísně vymezené odpovědnosti plátce daně. To o krádežích zaměstnanců, které lze ve smyslu výše uvedené judikatury chápat jakožto zaviněná jednání zaměstnanců, v daňových skladech neplatí. Podnikatel sice nemůže zcela eliminovat riziko, že některý zaměstnanec odcizí nějakou věc patřící podnikateli, ale riziko vzniku takové události může významně snižovat prostřednictvím různorodých opatření. Stejně tak může prostřednictvím daných opatření snížit riziko, že odcizené výrobky opustí daňový sklad, čímž dojde k jejich zdanění (monitorování výroby, výstupní a namátkové kontroly, zajištění dostatečného ohraničení daňového skladu odpovídající rozhradou, požadavky na trestní bezúhonnost zaměstnanců apod.). Nejedná se tak o událost vznikající zcela mimo podnikatelskou kontrolu (viz též *Prete, L. Enforcement Actions. In: Schütze, R., Tridimas, T. (eds.). Oxford Principles of the European Union Law. Volume I: The European Union Legal Order, Oxford: Oxford University Press, 2018, s. 955*).

[29] Ač stěžovatelka sama popsala, že činí značná opatření k minimalizaci rizika krádeže (tj. usilovala o naplnění subjektivní složky), nic to nemění na tom, že krádež zboží v pracovněprávních vztazích nelze považovat za natolik neobvyklou či mimořádnou situaci, která by vzhledem k tomu, že se její vznik zcela vymyká kontrole podnikatele, měla parametry nepředvídatelné a neodvratitelné události (objektivní složka). Navíc stěžovatelka tabák nalezla a umístila zpět do daňového skladu. Krajský soud z toho dovedl, že nic nebránilo jeho distribuci a nejednalo se o nenahraditelnou ztrátu (stěžovatelka v žalobě tvrdila, že došlo k likvidaci toliko kvůli interním pravidlům). Krajský soud v bodě 42 napadeného rozsudku poukázal na to, že nebyly naplněny podmínky pro nepředvídatelnou a nenahraditelnou ztrátu, a to již z toho důvodu, že se jedná o nenahraditelnou ztrátu.

Námítce, že krádež naplňuje znaky nepředvídatelné a neodvratitelné události ve smyslu čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, proto nelze z výše uvedených důvodů přisvědčit.

[30] Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše popsanou judikaturu nepovažuje za nutné pokládat za účelem dalšího výkladu pojmů nepředvídatelné události nebo vyšší moci Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku.

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala, že kradené zboží nebylo vzhledem k nesplnění kvalitativních požadavků předmětem spotřební daně. Odcizené zboží totiž nemohlo být dále distribuováno a spotřebováno, neboť distribuce by znamenala porušení zvláštních právních předpisů (zboží se nějakou dobu nacházelo ve vlhké trávě). Tato námítka rovněž není důvodná. Již krajský soud vyhodnotil, že okolnost, že nalezené cigarety a tabák nebyly spotřebovány, nýbrž je stěžovatelka zlikvidovala, není podstatná. Krajský soud vysvětlil, že zákon ani směrnice 2008/118/ES nespojuje vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň se samotným spotřebováním. Na tom nic nemění stěžovatelčino upřesnění, že zboží bylo zlikvidováno nejen na základě vnitřních předpisů, ale i pro nesplnění požadavků zvláštních právních předpisů. Nadále platí, že okolnost, že výrobky nebyly spotřebovány, není pro daňovou povinnost významná. Proto není ani podstatné, z jakého důvodu došlo k likvidaci zboží. Tabákové zboží bylo v okamžiku jeho krádeže (v okamžiku vynětí z režimu podmíněného osvobození od daně) nepochybně předmětem spotřební daně, a nezáleží na tom, zda mohlo být po krádeži (tedy po nalezení a vrácení do daňového skladu) distribuováno či nikoliv.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému by právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti jakožto procesně úspěšnému účastníkovi řízení příslušelo. Soud mu však náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. června 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu