

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: **Tan Quid Polska, Sp. z o. o.,** se sídlem Zofii Nałkowskiej 51, Radzionków, Polská republika, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, 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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2018, čj. 51 Af 6/2017-183,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2018, čj. 51 Af 6/2017-183, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je polská obchodní společnost, která je provozovatelkou daňového skladu na území Polské republiky. Z daňového skladu žalobkyně byly v období prosince 2009 a ledna 2010 odeslány vybrané výrobky podléhající spotřební dani pro oprávněného příjemce EKOL GAS PB, s.r.o. (dále jen „EKOL GAS“), který je českou obchodní společností.

[2] Pracovníci Celního úřadu Náchod dne 5. 1. 2010 zkontrolovali 3 autocisterny, které dle průvodních dokladů dopravovaly minerální oleje z daňového skladu žalobkyně pro oprávněného příjemce EKOL GAS. V průběhu kontroly zjistili, že údaje v průvodních dokladech ze dne 5. 1. 2010 jsou v některých ohledech chybné. Následně EKOL GAS jakýkoliv obchodní kontakt s žalobkyní popřela. Česká celní správa požádala Celní správu Polské republiky o poskytnutí informací týkajících se přeprav minerálních olejů mezi žalobkyní a EKOL GAS. Ta zaslala 38 průvodních dokladů s přílohami, na jejichž základě byly z daňového skladu žalobkyně odeslány minerální oleje pro EKOL GAS. Tyto průvodní doklady nebyly v rozporu 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.

[3] Dále se zjistilo, že otisky razítek českého celního úřadu, kterými bylo potvrzeno 35 průvodních dokladů, byly padělány. Otisky razítek EKOL GAS nesouhlasily s otisky razítek, které uvedená společnost v době uskutečnění přeprav výrobků používala. Dalším šetřením české celní orgány zjistily, že minerální oleje odeslané z daňového skladu žalobkyně nebyly ve stanovené lhůtě a na určeném místě EKOL GAS coby oprávněným příjemcem přijaty, čímž došlo při přepravě k porušení režimu podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z dokazování vyplynulo, že EKOL GAS s žalobkyní nikdy neobchodovala. Dle výpisu transakcí mýtných bran byly minerální oleje dopraveny z daňového skladu žalobkyně neznámé osobě na území České republiky (dle výpovědí řidičů byly minerální oleje stočeny ve Žďáru nad Sázavou). Policie ČR ve vztahu k dodávkám minerálních olejů z daňového skladu žalobkyně zjistila podvodné jednání třetích osob, vůči kterým bylo zahájeno trestní řízení. To bylo nicméně následně z procesních důvodů zastaveno.

[4] 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 výrobků přiznal a zaplatil spotřební daň. Žalobkyně tak dle názoru českých celních orgánů porušila režim podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních.

[5] Český celní úřad vyzval žalobkyni k podání řádného daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů a zároveň žalobkyni oznámil zahájení řízení o vyměření spotřební daně z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně při přepravě minerálních olejů. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 1. 2016 Celní úřad pro Jihočeský kraj vydal dne 3. 3. 2016 platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů, jimiž vyměřil žalobkyni daňovou povinnost v celkové výši 10 207 850 Kč, a to ke dni vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný (dále „stěžovatel") rozhodl tak, že jej napadenými rozhodnutími zamítl.

[6] Rozhodnutí stěžovatele žalobkyně napadla u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který v záhlaví uvedeným rozsudkem napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Podle krajského soudu byly otisky razítek společnosti EKOL GAS a otisky razítek českého celního úřadu padělány. Nelze tak průvodní doklady považovat za bezvadné či správně vyplněné, a to ani z hlediska pouhé formy. Dále 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. To krajský soud ztotožňuje se shodnou situací, jako když příjemce vybraných výrobků deklarovaný v průvodních dokladech příslušným oprávněním nedisponuje.

[8] Podle krajského soudu je třeba rozlišovat situace, kdy dojde k porušení podmínek v průběhu formálně i materiálně správně zahájené dopravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně (např. v podobě nedodržení stanovené lhůty pro dopravu vybraných výrobků), a situace, kdy je pro nesplnění základních podmínek zahájení takovéto dopravy předem vyloučeno, jak je tomu v projednávané věci. Proto je dle krajského soudu třeba považovat vyskladnění minerálních olejů z daňového skladu žalobkyně za propuštění do volného oběhu dle § 3 písm. j) bod 1. zákona o spotřebních daních.

[9] Krajský soud dále poukázal na to, že k obdobným závěrům dospěla také polská celní správa, která v rozhodnutí Celního úřadu II v Lodži ze dne 26. 10. 2015 uložila daňovou povinnost ke spotřební dani ve vztahu k dodávkám minerálního oleje namísto žalobkyni společnosti BM Reflex, Sp. z o. o., coby vlastníku přepravovaných minerálních olejů. Jelikož nebyly naplněny podmínky pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nezabýval se krajský soud pro nadbytečnost zbylými žalobními body, tj. namítaným procesním pochybením celních orgánů a tím, zda by žalobkyni mohla být daňová povinnost uložena, jestliže by vybrané výrobky byly v tomto režimu dopravovány.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[10] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, podle jejího obsahu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Namítá, že se krajský soud nezabýval odůvodněním žalobou napadených rozhodnutí jako celkem. Vyňal část týkající se vztahu oprávněného příjemce k prováděné dopravě bez propojení skutkových okolností a souhrnu důkazů, které žalovaný podrobně ve svých rozhodnutích rozebral. Stěžovatel spatřuje v právním názoru krajského soudu nedostatek důvodů, pro které zrušil žalobou napadená rozhodnutí. Zároveň považuje právní názor krajského soudu za nesprávný a v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

[12] Zahájení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nepodléhá souhlasu či schválení ze strany oprávněného příjemce. Souhlas v podobě razítka a podpisu oprávněné osoby je vyžadován až pro účely řádného ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, což je rovněž důvodem, pro který je odesílatel vybraných výrobků objektivně odpovědný za porušení tohoto režimu. Pro účely zahájení dopravy je nepodstatné, zda oprávněný příjemce o zahájené dopravě ví či nikoliv, neboť ta

není podmíněna jeho souhlasem zaznamenaným na průvodním dokladu v okamžiku jejího zahájení. Celní orgány nepřezkoumávají správnost údajů uvedených v průvodním dokladu, ale pouze kontrolují, zda jsou vyplněny všechny kolonky dokladu a zda odesílající daňový sklad a oprávněný příjemce disponují platnými povoleními. Pokud odesílající daňový sklad a oprávněný příjemce platnými povoleními disponují, průvodní doklad je vyplněn a je současně poskytnuto zajištění daně dle § 25 odst. 3 zákona o spotřebních daních, vydají celní orgány souhlas se zahájením této dopravy. Za situace, kdy je jako příjemce uveden subjekt, který platným povolením disponuje, pak je doprava zahájena a je jedno, zda je tento subjekt uveden odesílatelem omylem či úmyslně, resp. zda příjemce o této dopravě ví či nikoliv.

[13] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že vybrané výrobky byly odeslány a dopraveny do ČR v režimu volného daňového oběhu z důvodu prokázaného podvodného jednání osob, které vystupovaly za oprávněného příjemce EKOL GAS. Bylo prokazatelně zjištěno, že vybrané výrobky odesílané z daňového skladu žalobkyně oprávněný příjemce nikdy řádně nepřijal, čímž došlo podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy výrobků. Jestliže dojde k vyjmutí zboží z režimu podmíněného osvobození od daně dle čl. 15 odst. 4 směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), byť veřejnoprávní doklad byl následně podvodně potvrzen, nese následky zjištěného vyjmutí z podmíněného režimu odesílající daňový sklad, který je pro tyto případy povinen před zahájením dopravy poskytnout zajištění, neboť je po celou dobu dopravy odpovědný za dodání vybraných výrobků až do jejich řádného převzetí v průvodních dokladech označeným oprávněným příjemcem.

[14] Stěžovatel dále namítá, že krajským soudem zmíněná tzv. aktivní účast oprávněného příjemce, kterou blíže nerozvedl a kterou podmiňuje zahájení režimu, neměla oporu v zákoně. Byť by se mohlo jednat o povinnost ukládající oprávněnému příjemci poskytnout seznam míst přímého dodání, byla tato povinnost v § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních zakotvena až od 1. 1. 2013. Polský zákon o spotřebních daních ze dne 6. 12. 2008, Dz. U. 2009 Nr 3 poz. 11 (dále jen „polský zákon o spotřebních daních“), v článku 41 odst. 1 a 2 uvádí podmínky, za kterých je doprava v podmíněném režimu zahájena, a to poskytnutím jistoty a předložením dokladu doprovázející dopravu v tomto režimu. Protože byly tyto podmínky splněny, došlo k zahájení dopravy vybraných výrobků v tomto režimu. Jakékoli řízení či úkony týkající se správy spotřebních daní lze označit za přísně formalistické. Na tom je obecně komplex daní postaven.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podmínky pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně splněny nebyly. S ohledem na to, že pachatelé trestné činnosti měli již na počátku celé dopravy v úmyslu dané dokumenty podvodně orazítkovat, je třeba danou přepravu hodnotit jako celek a podvodné jednání (byť padělaným razítkem potvrzené až v její poslední fázi) hodnotit dle prvotního úmyslu pachatele a posoudit ji tak, že vybrané výrobky do režimu podmíněného osvobození od daně nebyly vyskladněny. Jako příjemci vystupovaly podvodně jednající fyzické osoby, kterým nebylo povolení k přijímání minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně uděleno. Z materiálního hlediska tak nelze dospět k závěru, že vybrané výrobky

byly určeny příjemci deklarovanému v dokladech. Aby byly splněny podmínky režimu podmíněného osvobození od daně, je třeba, aby průvodní doklady byly správně vyplněny nejenom po formální stránce, ale také, aby údaje v nich formálně uvedené odpovídaly skutečnosti (byly správné i po stránce materiální). Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo, neboť objektivně neexistovala druhá strana, tj. oprávněný příjemce. Navíc nebyla ani složena jistota k zajištění spotřební daně, která představuje formální podmínku pro zahájení dopravy v daném režimu. Z hlediska vzniku daňové povinnosti na území České republiky je na danou situaci nutno použít § 29 zákona o spotřebních daních, který upravuje dopravu vybraných výrobků uvedených do volného oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání. Závěrem žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Předběžné otázky a odpověď SDEU

[16] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právo Evropské unie není 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) směrnice o spotřebních daních], 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.

[17] Žalobkyně v průběhu řízení zpochybnila účel jistoty poskytnuté společností J&S ENERGY S.A (dále jen „J&S ENERGY“). Nejvyššímu správnímu soudu proto dále 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.

[18] Nejvyšší správní soud proto Soudnímu dvoru EU usnesením ze dne 16. 12. 2020, čj. 8 Afs 313/2018-56, položil následující předběžné 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 ničeho 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?

[19] Soudní dvůr EU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 24. 3. 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, takto:

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.

[20] Soudní dvůr EU k odůvodnění svého právního názoru uvedl zejména následující (zvýraznění nyní provedl NSS):

„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 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. […]

65 Článek 19 odst. 2 této směrnice pak stanoví, že jsou-li výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně oprávněnému skladovateli nebo registrovanému či neregistrovanému hospodářskému subjektu, zašle příjemce odesílateli

jedno řádně potvrzené vyhotovení úředního nebo obchodního průvodního dokladu pro vyřízení režimu ve lhůtě nejvýše 15 dnů od skončení měsíce, ve kterém zásilku obdržel.

66 V této souvislosti může členský stát určení v souladu s čl. 19 odst. 1 čtvrtým pododstavcem této směrnice stanovit, že správnost nebo platnost vyhotovení určeného k vrácení odesílateli pro vyřízení režimu musí být ověřena jeho vnitrostátními orgány, a Česká republika této možnosti patrně využila, jak vyplývá z bodu 24 tohoto rozsudku.

67 Přitom je nutno konstatovat, že směrnice 92/12 od příslušných orgánů členského státu odeslání takovou formalitu pro zahájení přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně nepožaduje. Jak totiž vyplývá z desátého a třináctého bodu odůvodnění této směrnice, může průvodní doklad sloužit pouze k tomu, aby bylo možné znát pohyb výrobků podléhajících spotřební dani a snadno identifikovat každou zásilku za účelem okamžitého zjištění jejího daňového zařazení.

68 V tomto ohledu mají příslušné orgány každého členského státu odeslání v souladu s čl. 19 odst. 1 druhým pododstavcem této směrnice pouze možnost, a nikoli povinnost, stanovit potřebu dalšího vyhotovení tohoto dokladu pro příslušné orgány odesílajícího členského státu.

69 Proto i v případě, kdy by byla formalita uvedená v bodě 66 tohoto rozsudku příslušnými orgány členského státu odeslání případně vyžadována na základě vnitrostátního práva, mohla by sloužit nanejvýš k zamezení případným nesrovnalostem či porušení předpisů nebo k jejich zjištění v časném stadiu procesu přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Naproti tomu skutečnost, že příslušné orgány členského státu odeslání v tomto časném stadiu nezjistily nesrovnalost či porušení předpisů, nemá žádný vliv na odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele popsanou v bodech 43 a 48 tohoto rozsudku, i když se později objeví nepřesnosti v průvodním dokladu, jehož správnost nebo platnost ověřily. […]

*71 **Aby se tedy jednalo o přepravu ve smyslu této směrnice, stačí v zásadě, když odesílající oprávněný skladovatel učinil nezbytné formality 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.*“**

III.2 Vyjádření účastníků řízení po vydání rozsudku TanQuid Polska

[21] Žalobkyně k rozsudku *TanQuid Polska* uvedla, že jistota v nyní projednávané věci nebyla složena oprávněným skladovatelem (§ 25 odst. 4 zákona o spotřebních daních), nýbrž vlastníkem zboží převáženém v režimu podmíněného osvobození. Soudní dvůr EU vyšel z předpokladu, že oprávněný skladovatel je zároveň vlastníkem zboží. Žalobkyně však vlastníkem zboží nebyla. Neměla proto kontrolu nad způsobem doručení přepravovaného zboží a nemohla ovlivnit případné porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Nelze ji proto vnímat jako jediného dlužníka. Daň měla být doměřena skutečnému vlastníkovi zboží, který poskytl jistotu. Zajištění na úhradu daně použito nebylo, ačkoliv tento postup předpokládá § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Soudní dvůr EU se nezabýval otázkou, zda lze žalobkyni přičítat odpovědnost za porušení dopravy v režimu podmíněného osvobození za situace, kdy jistotu složil jiný

subjekt než subjekt uvedený v § 24 a § 25 téhož zákona a kdy vlastníkem zboží nebyla žalobkyně, jestliže byl režim porušen podvodným jednáním třetích osob. Ustanovení § 28 zákona o spotřebních daních nelze vykládat tak, že oprávněný skladovatel má absolutní objektivní odpovědnost. Žalobkyně v návaznosti na rozsudek *TanQuid Polska* připouští, že k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně došlo na území České republiky. V takovém případě však k úhradě daně mělo dojít použitím složené jistiny. Od zjištění porušení tohoto režimu do pravomocného doměření daně uplynulo více než 6 let. Byla-li by daň doměřena bez zbytečného odkladu, nevznikla by žalobkyni finanční ztráta způsobená narůstajícím příslušenstvím daně.

[22] Stěžovatel se k rozsudku *TanQuid Polska* nevyjádřil.

III.3 Závěry Nejvyššího správního soudu v návaznosti na rozsudek TanQuid Polska

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a s ohledem na závěry rozsudku *TanQuid Polska* dospěl k závěru, že je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tj. že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku důvodů, pro které krajský soud zrušil žalobou napadená rozhodnutí. Konkrétně namítá, že se krajský soud nezabýval odůvodněním těchto rozhodnutí jako celkem, ale pouze vyňal jednu část týkající se vztahu oprávněného příjemce k prováděné dopravě bez propojení se skutkovými okolnostmi a se souhrnem důkazů, které žalovaný podrobně ve svých rozhodnutích rozebral a na jejichž základě zdůvodnil, proč shledal žalobkyni plátcem spotřební daně z minerálních olejů.

[26] K nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů se v obecné rovině Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil (viz např. rozsudky 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). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou.

[27] Žádnou takovou vadu Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku krajského soudu neshledal. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je srozumitelné a jsou z něj seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil. Krajský soud uvedl důvody, na základě kterých dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (blíže viz rekapitulaci v bodě [7] a násl. tohoto rozsudku). Stěžejní úvaha krajského soudu spočívá v právním hodnocení naplnění podmínek tohoto

režimu. Byť je toto hodnocení založeno na skutkovém stavu zjištěném správními orgány, z ničeho nevyplývá, že by krajský soud vyňal pouze ty části rozhodnutí stěžovatele, které by podporovaly jeho právní závěr. Námitky stěžovatele stran nedostatku odůvodnění tak spíše směřují do věcného posouzení otázky naplnění podmínek dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně krajským soudem, než do nedostatku odůvodnění rozsudku krajského soudu. Samotný nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu a s jeho právním hodnocením skutkového stavu věci však nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezakládá. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal a přistoupil k věcnému hodnocení uplatněných námitek.

[28] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda byla zahájena doprava vybraných výrobků z daňového skladu žalobkyně v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně či nikoliv. Podle krajského soudu byly vybrané výrobky vyskladněním z daňového skladu žalobkyně propuštěny do volného oběhu podle § 3 písm. j) bodu 1. zákona o spotřebních daních, neboť nebyly naplněny základní podmínky pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně podle § 25 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Třetí osoby podvodně jednající za EKOL GAS totiž nebyly oprávněnými příjemci a průvodní doklady obsahovaly zfalšované otisky razítek. Je však zřejmé, že tyto závěry krajského soudu jsou s ohledem na rozsudek *TanQuid Polska* chybné.

[29] Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních platilo, že *vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy pouze s průvodním dokladem, pokud vybrané výrobky jsou dopravovány z daňového skladu umístěného v jiném členském státě provozovateli daňového skladu, oprávněnému příjemci nebo daňovému zástupci, jimž bylo vydáno povolení na daňovém území České republiky.*

[30] Podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních platilo, že *vybrané výrobky mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s průvodním dokladem, nestanoví-li tento zákon jinak.*

[31] Podle čl. 15 odst. 3 směrnice o spotřebních daních 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.*

[32] Z § 25 odst. 1 písm. a) a z § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že vybrané výrobky lze dopravovat v režimu podmíněného osvobození od daně mezi oprávněnými subjekty s průvodním dokladem (viz čl. 15 odst. 1, čl. 16 odst. 1 a čl. 18 odst. 1 směrnice o spotřebních daních). Podle čl. 15 odst. 3 směrnice o spotřebních daních je pak nezbytné rizika spojená s dopravou mezi členskými státy krýt poskytnutím jistoty, přičemž je na členských státech, aby stanovily podrobnosti jejího poskytnutí (viz § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních a čl. 41 odst. 1 polského zákona o spotřebních daních). Z uvedeného tak vyplývá, 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. Podle krajského soudu nebyly naplněny první dvě podmínky (za oprávněného příjemce jednaly neoprávněně třetí osoby a otisky razítek EKOL GAS a českého celního úřadu byly na průvodních dokladech zfalšovány). Zajištěním spotřební daně se krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval. Žalobkyně však ve vyjádření ke kasační stížnosti namítla, že rovněž tato podmínka naplněna nebyla.

[33] Jde-li o první podmínku, mezi účastníky řízení není sporu o tom, že vybrané výrobky byly vyskladněny z daňového skladu žalobkyně za účelem dopravy na území ČR pro oprávněného příjemce EKOL GAS. Ten však o přepravě vybraných výrobků z daňového skladu žalobkyně z důvodů podvodu třetích osob nevěděl. Vybrané výrobky tak byly pouze formálně dopravovány pro oprávněného příjemce ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Tato skutečnost však nemá podle Soudního dvora EU vliv na zahájení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jak totiž uvedl v bodě 53 rozsudku *TanQuid Polska*, odeslání výrobků může představovat přepravu výrobků v tomto režimu i za situace, kdy domnělý příjemce z důvodu podvodného jednání třetích osob neví o tom, že mu jsou tyto výrobky odeslány. Rozhodné proto je pouze to, zda jsou vybrané výrobky, byť jen formálně, dopravovány mezi subjekty uvedenými v § 25 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních (viz bod 71 rozsudku *TanQuid Polska*). Tato podmínka byla v nyní projednávané věci naplněna. Vybrané výrobky totiž byly formálně dopravovány z daňového skladu žalobkyně na území Polska pro oprávněného příjemce EKOL GAS v ČR. Podvodné jednání třetích osob za EKOL GAS nemá na naplnění této podmínky žádný vliv.

[34] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda byla naplněna druhá podmínka, tj. doprava vybraných výrobků s průvodními doklady, jestliže razítka oprávněného příjemce EKOL GAS a českého celního úřadu na nich byla zfalšována (viz bod [3] tohoto rozsudku). Podle krajského soudu nelze v takovém případě k průvodním dokladům přihlížet. Tento závěr je nesprávný.

[35] Podle čl. 18 odst. 1 směrnice o spotřebních daních musí být přeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem. Může se jednat o doklad úřední nebo obchodní povahy. Podle čl. 19 odst. 1 prvního pododstavce této směrnice pak jsou hospodářské subjekty povinny uvědomit finanční orgány členských států o odeslaných nebo obdržených dodávkách prostřednictvím tohoto dokladu nebo odkazu na něj. Doklad se vystavuje ve čtyřech vyhotoveních. Podle čl. 19 odst. 2 směrnice o spotřebních daních je příjemce povinen zaslat jedno řádně potvrzené vyhotovení průvodního dokladu pro vyřízení režimu odesílateli. Členský stát určení může stanovit, že správnost nebo platnost vyhotovení určeného k vrácení odesílateli pro vyřízení režimu musí být ověřena vnitrostátními orgány (čl. 19 odst. 1 čtvrtý pododstavec směrnice o spotřebních daních a § 26 odst. 8 zákona o spotřebních daních).

[36] Průvodní doklad slouží k podchycení pohybu výrobků podléhajících spotřební dani a snadné identifikaci každé zásilky tak, aby bylo možné okamžitě zjistit její daňové

zařazení. Členský stát odeslání není povinen ověřovat správnost nebo platnost průvodního dokladu pro účely zahájení přepravy výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (bod 67 rozsudku *TanQuid Polska*). I kdyby byla tato formalita orgány členského státu odeslání vyžadována, mohla by sloužit nanejvýš k zamezení případným nesrovnalostem či porušení předpisů nebo k jejich zjištění v časném stádiu procesu přepravy v tomto režimu. To, že orgány členského státu odeslání při zahájení v tomto časném stádiu nezjistily nesrovnalost či porušení předpisů, nemá žádný vliv na odpovědnost oprávněného skladovatele, i když se později objeví nepřesnosti v průvodním dokladu (bod 69 rozsudku *TanQuid Polska*). Pro účely zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je proto podle Soudního dvora EU rozhodné, že „*odesílající oprávněný skladovatel učinil nezbytné formality týkající se vystavení průvodního dokladu*“ (bod 71 rozsudku *TanQuid Polska*).

[37] Z výše uvedeného tak vyplývá, že pro zahájení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně postačí, učinil-li odesílatel nezbytné formality týkající se vystavení průvodního dokladu, tj. že výrobky byly s průvodním dokladem fakticky přepravovány. Příslušné orgány členského státu odeslání totiž nezkoumají správnost nebo platnost průvodního dokladu pro účely zahájení dopravy vybraných výrobků v tomto režimu. Z povahy věci je pak evidentní, že za této situace nemůže mít žádný vliv, pokud se objeví v průvodním dokladu nepřesnosti (např. zfalšovaná razítka) až v průběhu dopravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tento režim se nemůže měnit se zpětnými účinky, podle toho, co se stalo v průběhu přepravy.

[38] Mezi účastníky řízení v nyní projednávané věci není sporu o tom, že vybrané výrobky byly dopravovány spolu s průvodními doklady. Jejich kopie jsou rovněž založeny ve správním spise. Žalobkyně tedy učinila nezbytné formality stran vystavení průvodních dokladů. Druhá podmínka nezbytná pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně proto byla naplněna. To, že byla razítka oprávněného příjemce EKOL GAS a českého celního úřadu později na průvodních dokladech zfalšována, tedy nemá na zahájení dopravy v tomto režimu žádný vliv. Tato skutečnost zároveň nezbavuje žalobkyni objektivní odpovědnosti za porušení tohoto režimu. Závěr krajského soudu, že k průvodním dokladům nelze z tohoto důvodu přihlížet, je proto chybný.

[39] Pokud jde o třetí podmínku, tj. zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy poskytnutím jistoty, Nejvyšší správní soud podotýká, že touto podmínkou se krajský soud dosud nezabýval. Žalobkyně v žalobě nicméně namítla, že jistota k zajištění spotřební daně složena nebyla. Jistota složená společností J&S ENERGY se totiž nevztahovala na dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi daňovým skladem a oprávněným příjemcem, nýbrž pouze na dopravu mezi daňovými sklady. Polský celní úřad však její poskytnutí potvrdil. Protože žalobkyně vznesla tuto námitku i ve vyjádření kasační stížnosti a Nejvyšší správní soud měl pochybnosti o tom, zda by v takovém případě byla naplněna další z podmínek nezbytných pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, předložil Soudnímu dvoru EU stran této otázky předběžnou otázku již v této fázi řízení (viz bod [18] výše). Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom toho, že se za této procesní situace

nemůže otázkou poskytnutí jistoty zabývat, pokud jde o aplikaci právních závěrů na skutkový stav, neboť je na krajském soudu, aby se touto otázkou s ohledem na žalobní námitky zabýval jako první. V opačném případě by totiž Nejvyšší správní soud připravil žalobkyni o soudní instanci a možnost přezkumu závěrů krajského soudu v řízení o kasační stížnosti. Jelikož však měl Nejvyšší správní soud pochybnosti i ohledně jiné otázky (blíže viz bod [16] a [18] tohoto rozsudku), předložil tuto otázku v souladu se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie společně k zodpovězení Soudnímu dvoru EU.

[40] Soudní dvůr EU dospěl k závěru, že ze směrnice o spotřebních daních 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 musely v této souvislosti dávat k této přepravě souhlas. Tyto kroky by totiž mohly podstatně 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. Rozhodné proto je, že jistota kryje rizika spojená s přepravou uvnitř EU a má určitý rozsah z hlediska územního a časového. Jiné požadavky jistota nemusí splňovat, aby bylo zboží platně přijato k přepravě v tomto režimu. Případné nepřesnosti v textu jistoty nemohou mít vliv na existenci přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (bod 58 – 62 rozsudku *TanQuid Polska*).

[41] Z uvedeného tak vyplývá, že příslušné orgány členského státu odeslání před zahájením dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně toliko ověří, zda byla jistota formálně poskytnuta. Předmětem tohoto ověření je pouze to, zda jistota kryje rizika spojená s dopravou uvnitř EU a s dopravou do členského státu příjemce a zda je časově platná. Konkrétní obsah jistoty pak tento orgán nezkoumá, neboť podrobnější zkoumání jejího obsahu by mohlo narušit volný pohyb zboží podléhajícímu spotřební dani. 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. To ověřuje daný orgán členského státu odeslání. Vyjde-li později najevo, že zajištění spotřební daně s ohledem na obsah jistoty poskytnuto nebylo, půjde o nesrovnalost nebo porušení předpisů ve smyslu čl. 20 směrnice o spotřebních daních (bod 60 rozsudku *TanQuid Polska*). Tato skutečnost však nemá vliv na samotné zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[42] Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek nezákonností, neboť nesprávně posoudil otázku naplnění první a druhé podmínky dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Nejvyšší správní soud jej proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud posoudí k žalobní námitce žalobkyně, zda byla rovněž naplněna třetí podmínka, tj. zajištění rizik spojených s dopravou mezi členskými státy poskytnutím jistoty, a to s ohledem na výše rozvedené závěry Soudního dvora EU. Dospěje-li krajský soud k závěru, že tato podmínka naplněna byla, bude se dále zabývat

dosud neřešenými žalobními námitkami. V tuto chvíli by proto bylo předčasné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami žalobkyně uvedenými ve vyjádření k rozsudku *TanQuid Polska*. Ty totiž do značné míry souvisí právě s žalobními námitkami, které krajský soud pro nadbytečnost v napadeném rozsudku nevypořádal.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 věta první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 31. května 2022

Petr Mikeš
předseda senátu