

WWW.

# Danove Zakony 365.cz

DonauMedia

# DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora  
Evropské unie, Ústavního soudu,  
Nejvyššího správního soudu a dalších  
soudů ovlivňující daňovou praxi

V ceně:



## Díl V.

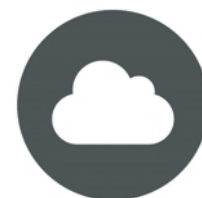


9788081831058

### SPV

SPOLEČNOSTI  
PRO VÁS

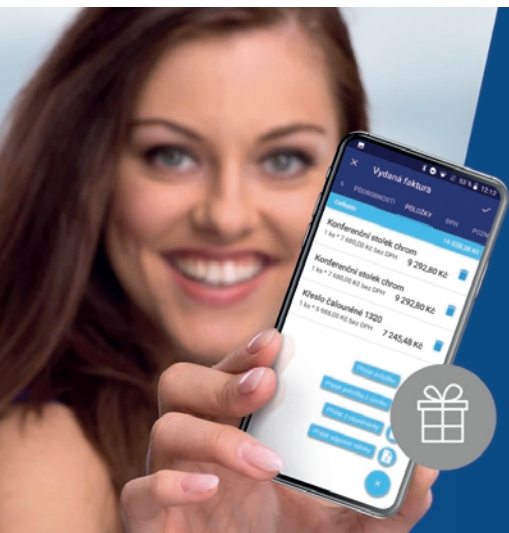
PRODEJ  
A ZAKLÁDÁNÍ  
SPOLEČNOSTÍ



E-book, bezplatné bonusy:

Načtete QR kód a odešlete SMS na +420 739 866 871

Podrobnosti na [www.DanoveZakony365.cz](http://www.DanoveZakony365.cz)



STORMWARE

# POHODA

*Ekonomický software*



Aplikace pro  
mobilní fakturaci  
zdarma

[www.pohoda.cz](http://www.pohoda.cz)

# Daňová judikatura (V. díl)

V pátém dílu jsou soustředěny především aktuální judikáty Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ČR a krajských soudů, které zásadním způsobem ovlivnily praxi daňových poplatníků, tuzemské daňové správy nebo přímo vyvolaly výklad a změnu daňové legislativy.

Transakce s kryptoměnami a daň z přidané hodnoty Strana <b>3</b>	Podvod při odesílání výrobků podléhajících spotřební dani Strana <b>7</b>
Neoprávněnost požadavku ověřovat dodržování pravidel u subjektů v řetězci Strana <b>12</b>	Objektivní důkazy o dodání plnění osobami povinnými k dani Strana <b>18</b>
Svoboda usazování a posouzení daňové neutrality převodu aktiv Strana <b>25</b>	Postoupení pohledávky pojistiteli a snížení základu daně Strana <b>32</b>
Je-li plnění součástí kruhového řetězce, není to důvodem k odeprání nároku na odpočet Strana <b>36</b>	Ovládací subjekt seskupení jako jediná osoba povinná k dani Strana <b>42</b>
Zákaz zdanění činností povinné osoby při výkonu pravomocí orgánu veřejné moci Strana <b>48</b>	Důsledky absence poznámky „daň platí zákazník“ na faktuře Strana <b>53</b>
Zproštění oznamovací povinnosti Strana <b>58</b>	Doručení zajišťovacích příkazů při ústním jednání Strana <b>65</b>
Právo na vypořádání námitek v řízení před Nejvyšším správním soudem Strana <b>67</b>	Počítání lhůty při doručování do datové schránky Strana <b>70</b>
Exekuční příkaz a lhůta pro stanovení daně Strana <b>78</b>	Soudní přezkum zákonnosti exekučního příkazu a zajišťovacího příkazu Strana <b>82</b>
(Ne)uskutečnění deklarovaných plnění ve vztahu k účasti na podvodném řetězci Strana <b>86</b>	Posouzení právního titulu přechodu vlastnictví v řetězovém obchodu Strana <b>91</b>
Vznik nároku na peněžní plnění není prokazatelným příjmem ve zdaňovacím období Strana <b>96</b>	Způsob kontroly a hodnocení projektu výzkumu a vývoje Strana <b>98</b>
Vyloučení souběhu nároků na úrok z neoprávněného jednání správce daně Strana <b>104</b>	Převod přeplatku na osobním daňovém účtu na úhradu zahraničního nedoplatku Strana <b>108</b>
Průkaznost přijetí reklamních služeb v systému Google AdWords Strana <b>112</b>	Povaha jednotného plnění a zahrnutí úplaty do základu daně Strana <b>114</b>
Identifikace plátce daně po rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie Strana <b>120</b>	Ověřování postavení skutečného dodavatele jako plátce daně z přidané hodnoty Strana <b>127</b>
Odmítnutí výsledku svědka může představovat zmaření snahy unést důkazní břemeno Strana <b>132</b>	

DAŇOVÁ JUDIKATURA (V. díl). 1. vydání. E-book v pdf.

www.DanoveZakony365.cz

© 2023 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava.

Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz. Vyrobeno v EU.

ISBN 978-80-8183-105-8

V této publikaci byly použity materiály Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, Ministerstva financí ČR, Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ČR, dalších českých soudů, Soudního dvora Evropské unie a zdroje ze Sbírky zákonů.

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody. Klíčová slova a právní věty vycházející z jednotlivých rozsudků a rozhodnutí formulovala a doplnila redakce a jejich znění není závazné.

# Transakce s kryptoměnami a daň z přidané hodnoty

**SOUDNÍ DVŮR EU**  
**C-264/14**  
**22. ŘÍJNA 2015**

**KLÍČOVÁ SLOVA: SMĚNA KRYPTOMĚN, DEFINICE POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB ZA PROTIPLNĚNÍ, PŮSOBNOST SMĚRNICE O DPH**  
**PRÁVNÍ VĚTA**

Článek 2 odst. 1 písm. c) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu. Článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES pak v tomto případě musí být vykládán v tom smyslu, že toto plnění je osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespádá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

## Skatteverket v. David Hedqvist

*Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 22. října 2015  
 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko)*

*Řízení o předběžné otázce — Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Články 2 odst. 1 písm. c) a 135 odst. 1 písm. d) až f) — Služby za úplatu — Směna virtuální měny „bitcoin“ za tradiční měny — Osvobození od daně*

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát) [...] vydává tento

### Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 a čl. 135 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská daňová správa) a D. Hedqvistem, jehož předmětem je předběžné stanovisko vydané komisí pro daňové právo (Skatterättsnämnden) o tom, zda dani z přidané hodnoty podléhají směnné operaci tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ nebo naopak, které D. Hedqvist hodlá provádět prostřednictvím jedné společnosti.

### Právní rámec

#### Unijní právo

3 Článek 2 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„1. Předmětem daně z přidané hodnoty jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníků.“

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice zní následovně:

„Poskytnutím služeb“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

6 Článek 135 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

e) činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince nebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu;

f) činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správu, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2;

[...]

### Švédské právo

7 Ustanovení § 1 kapitoly 1 zákona (1994:200) o dani z přidané

**POHODA**  
 Ekonomický software

Ideální  
 pro komplexní  
 zpracování účetnictví  
 a daňové evidence

[www.pohoda.cz](http://www.pohoda.cz)

**mPOHODA**  
 mobilní fakturace a prodej

Aplikace, se kterou  
 vystavíte doklady z mobilu  
 a snadno je pošlete své účetní

[www.mpohoda.cz](http://www.mpohoda.cz)

WWW





hodnoty [mervärdesskattelagen (1994:200), dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“] stanoví, že státu musí být odvedena daň z přidané hodnoty ze zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněného v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

8 Kapitola 3 tohoto zákona obsahuje ustanovení § 23 odst. 1, podle něhož je od daně z přidané hodnoty osvobozeno dodání bankovek a mincí, které představují zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů, jako jsou zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu.

9 Ustanovení § 9 téže kapitoly 3 stanoví osvobození od daně pro poskytování bankovních a finančních služeb, jakož i pro operace obchodování s cennými papíry a podobné činnosti. Bankovní a finanční služby nezahrnují notářskou činnost, služby vymáhání pohledávek a administrativní služby v souvislosti s faktoringem nebo pronájmem skladových prostor.

### Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

10 David Hedqvist zamýšlí poskytovat prostřednictvím obchodní společnosti služby spočívající ve směně tradičních měn za virtuální měnu „bitcoin“ a naopak.

11 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že virtuální měna „bitcoin“ je užívána zejména pro platby mezi jednotlivci na internetu, jakož i v některých internetových obchodech, které tuto měnu přijímají. Tato virtuální měna nemá jediného emitenta, nýbrž je vytvářena přímo v síti pomocí speciálního algoritmu. Systém virtuální měny „bitcoin“ umožňuje anonymní držbu a převod částek „bitcoin“ v rámci sítě uživatelům, kteří mají „bitcoin“ adresu. „Bitcoin“ adresu je možné přirovnat k bankovnímu účtu.

12 Předkládající soud s odvoláním na zprávu Evropské centrální banky z roku 2012 o virtuálních měnách uvádí, že virtuální měnu lze definovat jako druh neregulovaných digitálních peněz, které jsou emitovány a kontrolovány svými tvůrci a přijímány členy určitého virtuálního společenství. Virtuální měna „bitcoin“ patří mezi virtuální měny s tzv. „obousměrným tokem“, které mohou uživatelé nakupovat a prodávat na bázi směnného kurzu. Takovéto virtuální měny jsou, pokud jde o jejich používání v reálném světě, analogické s ostatními směnitelnými měnami. Umožňují nákup jak skutečného, tak i virtuálního zboží a služeb. Virtuální měny se liší od elektronických peněz, které jsou definovány ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/110/ES ze dne 16. září 2009 o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz, o jejím výkonu a o obezřetnostním dohledu nad touto činností, o změně směrnice 2005/60/ES a 2006/48/ES a o zrušení směrnice 2000/46/ES (Úř. věst. L 267, s. 7), v tom, že na rozdíl od těchto peněz se v případě virtuálních měn kapitál nevyjadřuje v tradičních účetních jednotkách, například v eurech, nýbrž ve virtuální účetní jednotce jako je „bitcoin“.

13 Předkládající soud uvádí, že operace, které D. Hedqvist hodlá provádět, se mají uskutečňovat elektronickou formou prostřednictvím internetové stránky společnosti. Tato společnost by nakupovala jednotky virtuální měny „bitcoin“ přímo u jednotlivců a podniků, nebo na mezinárodní směnné burze. Tyto jednotky by byly uvedeny společností následně dále prodávány na takovéto směnné burze nebo by byly uloženy. Společnost D. Hedqvista by takovéto jednotky rovněž prodávala jednotlivcům nebo podnikům, kteří by si je objednali na jeho internetové stránce. Pokud by zákazník akceptoval cenou uvedenou ve švédských korunách nabízenou společností D. Hedqvista a pokud by došlo k obdržení platby, prodané jednotky virtuální měny „bitcoin“ by byly automaticky zaslány na zadanou „bitcoin“ adresu. Jednotky virtuální měny „bitcoin“ prodávané touto společností by byly buď ty, které nakoupila na směnné burze přímo poté, co zákazník podal objednávku, nebo ty, které již měla na skladě. Cena nabízená uvedenou společností zákazníkům by se určovala na základě platné ceny na konkrétní směnné burze zvýšené o určitou procentní sazbu. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou by představoval zisk společnosti D. Hedqvista. Tato společnost by si neúčtovala další poplatky.

14 Činnosti, které D. Hedqvist zamýšlí provádět, se tedy omezují na nákup a prodej virtuálních měnových jednotek „bitcoin“ směnou za tradiční měny, jako je švédská koruna, nebo naopak. Z před-

kládacího rozhodnutí nevyplývá, že by se tyto činnosti týkaly plateb v „bitcoin“.

15 Před zahájením provádění takovýchto činností D. Hedqvist požádal komisi pro daňové právo o předběžné stanovisko, aby zjistil, zda z nákupu a prodeje jednotek virtuální měny „bitcoin“ musí být odváděna daň z přidané hodnoty.

16 Ve stanovisku ze dne 14. října 2013 měla tato komise na základě rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) za to, že D. Hedqvist bude nabízet směnárenskou službu za úplat. Rozhodla však, že se na tuto směnárenskou službu vztahuje osvobození od daně stanovené v § 9 kapitoly 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

17 Podle komise pro daňové právo je virtuální měna „bitcoin“ platebním prostředkem, který je používán obdobným způsobem jako zákonné platební prostředky. Kromě toho, výraz „zákonné platidlo“ uvedený v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty byl použit za účelem omezení rozsahu působnosti osvobození od daně, pokud jde o bankovky a mince. Z toho vyplývá, že tento výraz je nutno chápat v tom smyslu, že se vztahuje jen na bankovky a mince, a nikoli na devizy. Tento výklad je rovněž v souladu s cílem sledovaným osvobozeními od daně, která jsou stanovena v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) směrnice o dani z přidané hodnoty, a to s cílem zabránit obtížím spojeným s výběrem daně z přidané hodnoty z finančních služeb.

18 Skatteverket podal proti rozhodnutí komise pro daňové právo žalobu k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud), v níž tvrdí, že na službu, které se žádost D. Hedqvista týká, se osvobození od daně stanovené v kapitole 3 § 9 zákona o dani z přidané hodnoty nevztahuje.

19 David Hedqvist tvrdí, že žaloba podaná Skatteverket musí být zamítnuta, a že předběžné stanovisko komise pro daňové právo musí být potvrzeno.

20 Předkládající soud zastává názor, že z rozsudku First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) je možné vyvodit, že směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, prováděná oproti zaplacení určité částky odpovídající marži mezi nákupní cenou zaplacenou poskytovatelem a jím požadovanou prodejní cenou představuje poskytování služeb za úplatu. V takovémto případě vzniká otázka, zda se na tuto plnění vztahuje některé z osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty pro finanční služby, zejména osvobození uvedená v bodech d) až f) tohoto ustanovení.

21 Vzhledem k tomu, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) má pochybnosti o tom, zda se některé z těchto osvobození od daně na takováto plnění vztahuje, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že operace ve formě popsané jako směna virtuální měny za tradiční měnu a naopak, které jsou prováděny za úplatu započítávanou poskytovatelem při stanovování směnných kurzů, představují poskytování služeb za úplatu?

2) Pokud je odpověď na první otázku kladná, musí být čl. 135 odst. 1 [této směrnice] vykládán v tom smyslu, že výše uvedené směnné operace jsou osvobozeny od daně?“

### K předběžným otázkám

#### K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

23 Článek 2 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty uvádí, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

24 Zprv je třeba konstatovat, že virtuální měna s obousměrným tokem „bitcoin“, která bude v rámci směnných operací směně-

na za tradiční měny, nemůže být považována za „hmotný majetek“ ve smyslu článku 14 směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť, jak uvedla generální advokátka v bodě 17 svého stanoviska, tato virtuální měna nemá jiný účel než účel platidla.

**25** Totéž platí o tradičních měnách, pokud se jedná o měny, které jsou zákonným platidlem (v tomto smyslu viz rozsudek *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 25).

**26** Plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně různých platidel, proto nespádají pod pojem „dodání zboží“ stanovený v uvedeném článku 14 směrnice. Za těchto podmínek tato plnění představují poskytnutí služby ve smyslu článku 24 směrnice o dani z přidané hodnoty.

**27** Zadruhé, pokud jde o úplatnou povahu poskytnutí služby, je třeba připomenout, že poskytnutí služby se uskutečňuje „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty, a podléhá proto dani z přidané hodnoty, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a protihodnotou, kterou obdržela osoba povinná k dani (rozsudky *Loyalty Management UK a Baxi Group*, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 51 a citovaná judikatura, a *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37). Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (rozsudek *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29 a citovaná judikatura).

**28** Ze skutečnosti uvedených ve spise, který byl předložen Soudnímu dvoru, vyplývá, že ve věci v původním řízení by mezi společností D. Hedqvista a jejími smluvními partnery existoval synallagmatický právní vztah, v jehož rámci se zúčastněné strany vzájemně zavazují převést částky v určité měně a přijmout za ně protihodnotu ve virtuální měně s obousměrným tokem nebo naopak. Rovněž se uvádí, že tato společnost by byla odměňována za poskytování služeb protihodnotou, která odpovídá marži, kterou by zahrnovala do výpočtu směnného kurzu, za který by byla ochotna prodávat a nakupovat dotyčné měny.

**29** Soudní dvůr již rozhodl, že pro účely určení úplatné povahy poskytnutí služby není relevantní skutečnost, že taková odměna nemá formu zaplacení určité provize nebo zvláštních poplatků (rozsudek *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 33).

**30** Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba vycházet z toho, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, představují poskytnutí služby uskutečňované za poskytnutí protiplnění, které vykazuje přímou souvislost s poskytnutou službou, to znamená poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty.

**31** Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o dani z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taková plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, která spočívají ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňují se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

### **Ke druhé otázce**

**32** Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) směrnice o dani z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že od daně z přidané hodnoty je osvobozeno takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.

**33** Úvodem je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora představují osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu dan z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky *Skandinavska Enskilda Banken*, C-540/09,

EU:C:2011:137, bod 19 jakož i citovaná judikatura, a *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 19).

**34** Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že výrazy použité pro označení uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (rozsudky *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 21, a *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 20).

**35** Výklad uvedených výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními stanovenými v čl. 135 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému daně z přidané hodnoty. Toto pravidlo striktního výkladu tak neznamená, že by výrazy použité k definici osvobození uvedených v čl. 135 odst. 1 měly být vykládány způsobem, jenž by je zbavil jejich účinků (viz zejména rozsudky *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25; *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, EU:C:2012:423, bod 21, a *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 20).

**36** V této souvislosti z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné daně z přidané hodnoty (viz zejména rozsudek *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24, jakož i usnesení *Tiercé Ladbroke*, C-231/07 a C-232/07, EU:C:2008:275, bod 24).

**37** Kromě toho plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle těchto ustanovení představují svojí povahou finanční operace, ačkoli nemusí být nutně poskytována bankami nebo finančními institucemi (viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura, a *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29).

**38** Pokud jde zprv o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty, je třeba připomenout, že podle znění tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.

**39** Plnění osvobozená od daně na základě uvedeného ustanovení jsou tedy vymezena v závislosti na povaze poskytovaných služeb. K tomu, aby byly dotyčné služby kvalifikovány jako plnění osvobozená od daně, musí tvořit samostatnou skupinu posuzovanou jako celek, jejímž účelem je plnění specifických a podstatných funkcí služby popsané v témže ustanovení (viz rozsudek *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).

**40** Ze znění čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty ve spojení s rozsudkem *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 37 a 38) vyplývá, že plnění, na která se toto ustanovení vztahuje, se týkají služeb nebo nástrojů, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz.

**41** Kromě toho, jak v bodech 51 a 52 svého stanoviska uvedla generální advokátka, uvedené ustanovení se nevztahuje na plnění, která se týkají samotné měny, neboť tato plnění jsou předmětem zvláštního ustanovení, kterým je čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty.

**42** Vzhledem k tomu, že virtuální měna „bitcoin“ je smluvním platidlem, nemůže být na jedné straně považována za běžný účet ani za vkladový účet, platbu nebo převod. Na straně druhé, na rozdíl od pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o dani z přidané hodnoty, představuje přímý prostředek zaplacení mezi hospodářskými subjekty, kteří ji akceptují.

**43** Plnění, jako jsou ta, o která se jedná ve věci v původním řízení, proto nespádají do rozsahu působnosti osvobození od daně stanovených v tomto ustanovení.

**44** Pokud jde zadruhé o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty, toto ustanovení stanoví, že členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „oběživa [deviz], bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo“.

**45** V této souvislosti je třeba připomenout, že pojmy použité v

uvedeném ustanovení musí být vykládány a používány jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Unie (v tomto smyslu viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 16, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

**46** Jak uvedla generální advokátka v bodech 31 až 34 svého stanoviska, různá jazyková znění čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty neumožňují jednoznačně určit, zda se toto ustanovení vztahuje pouze na činnosti týkající se tradičních měn, nebo zda se naopak vztahuje i na činnosti zahrnující jinou měnu.

**47** V případě jazykových rozdílů nelze dosah dotyčného výrazu posuzovat pouze na základě doslovného výkladu. Tento výraz je třeba vykládat ve světle kontextu, v němž se nachází, účelu a systematiky směrnice o dani z přidané hodnoty (viz rozsudky *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, bod 20, jakož i citovaná judikatura, a *Komise v. Španělsko*, C-189/11, EU:C:2013:587, bod 56).

**48** Jak bylo uvedeno v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné daně z přidané hodnoty, které vznikají v rámci zdanění finančních operací.

**49** Přitom je třeba uvést, že činnosti týkající se netradičních měn, to znamená jiných měn, než jsou peníze, které jsou zákonným platidlem v jedné nebo ve vícero zemích, pokud tyto měny byly účastníky transakce akceptovány jako alternativní platidlo k zákonným platidlům a nemají jiný účel než účel platidla, představují finanční operace.

**50** Kromě toho, jak na jednání v podstatě uvedl D. Hedqvist, v případě takových činností, jako je zejména směnárenská činnost, mohou být obtíže spojené s určením daňového základu a zejména částky odpočitatelné DPH totožné, ať už se jedná o směnu tradičních měn běžně osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty, nebo o směnu takovýchto měn za virtuální měny s obousměrným tokem, které aniž by byly zákonným platidlem, představují platidlo akceptované účastníky transakce a naopak.

**51** Z kontextu a z účelu uvedeného čl. 135 odst. 1 písm. e) tedy vyplývá, že výklad tohoto ustanovení, podle něhož se toto ustanovení vztahuje na činnosti týkající se jen tradičních měn, by ho zbavil části jeho účinku.

**52** Ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty.

**53** Je tedy třeba dospět k závěru, že čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty se vztahuje i na takové poskytování

služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.

**54** Pokud jde konečně o osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty, stačí připomenout, že toto ustanovení se vztahuje na činnosti týkající se „akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích [a] dluhopisů“, to znamená cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, jakož i „jiných cenných papírů“, které je třeba pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v uvedeném ustanovení (rozsudek *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 27).

**55** Je přitom nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nepředstavuje ani cenný papír přiznávající vlastnické právo v právnických osobách, ani cenný papír srovnatelné povahy.

**56** Činnosti, o které se jedná ve věci v původním řízení, proto nespádají do rozsahu působnosti osvobození od daně stanovených v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty.

**57** Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na druhou otázku odpovědět, že:

- článek 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům, představuje plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty ve smyslu tohoto ustanovení;

- článek 135 odst. 1 písm. d) a f) směrnice o dani z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že takovéto poskytování služeb nespádá do rozsahu působnosti těchto ustanovení.

### **K nákladům řízení**

**58** Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.



# Podvod při odesílání výrobků podléhajících spotřební dani

**SOUDNÍ DVŮR EU**

**C-711/20**

**24. BŘEZNA 2022**

**KLÍČOVÁ SLOVA: PŘÍJEMCE VYZNAČENÝ V PRŮVODNÍM DOKLADU, OPRAVNĚNÝ SKLADOVATEL, SMĚRNICE O SPOTŘEBNÍ DANI**

**PRÁVNÍ VĚTA**

Směrnice Rady o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani musí být vykládána v tom smyslu, že odesílání 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.

**Generální ředitelství cel v. TanQuid Polska sp. z o.o.,**

*Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 24. března 2022  
Žádost o rozhodnutí o předběžné podané rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika)*

*„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 92/12/ES – Článek 4 – Přeprava výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Podmínky – Články 6 a 20 – Propuštění výrobků pro domácí spotřebu – Padělání úředního průvodního dokladu – Porušení předpisů nebo nesrovnalost při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně – Neoprávněné opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně – Příjemce, který o přepravě neví – Podvod třetí osoby – Článek 13 písm. a) a čl. 15 odst. 3 – Povinná jistota vztahující se k pohybu zboží – Rozsah“*

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát) [...] vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 písm. c) směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), ve znění směrnice Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994 (Úř. věst. 1994, L 365, s. 46; Zvl. vyd. 09/01, s. 264) (dále jen „směrnice 92/12“), ve spojení s jejími články 13, 15 a 16.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Generálním ředitelstvím cel (Česká republika) a společností TanQuid Polska sp. z o.o. (dále jen „TanQuid“), se sídlem v Polsku, ohledně vyměření spotřební daně z důvodu porušení režimu s podmíněným osvobozením od daně při přepravě minerálních olejů.

**Právní rámec**

**Unijní právo**

*Směrnice 92/12*

3 Směrnice 92/12 byla s účinkem od 1. dubna 2010 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12). Vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení je však tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce posuzována podle směrnice 92/12.

4 Čtvrtý, desátý a třináctý bod odůvodnění směrnice 92/12 zní: „[...] k vytvoření a fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech;

[...]

[...] přesun výrobků z území jednoho členského státu na území jiného členského státu nesmí vést ke kontrolám, které by mohly narušit volný pohyb uvnitř Společenství; [...] pro účely vzniku daňové povinnosti je nicméně nezbytné znát pohyb výrobků podléhajících spotřební dani; [...] proto [by] měly být přijaty předpisy upravující průvodní doklad k takovému výrobku;

[...]

[...] proto [by] nejdříve měla být přijata ustanovení umožňující snadnou identifikaci každé zásilky; [...] měla [by] být přijata ustanovení umožňující okamžité zjištění daňového zařazení zásilky; [...] proto [je] nezbytné upravit podobu úředního nebo obchodního průvodního dokladu, který by tyto požadavky splňoval; [...] použitý

obchodní doklad musí obsahovat základní prvky uvedené v úředním dokladu“.

5 Článek 1 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní zavedených [Evropskou unií].“

6 V souladu s jejím čl. 3 odst. 1 se tato směrnice na úrovni Unie vztahuje mimo jiné na minerální oleje.

7 Článek 4 této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

a) ‚oprávněným skladovatelem‘ rozumí fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat a odesílat výrobky podléhající spotřební dani v rámci výkonu svého povolání, přičemž výrobky jsou podmíněně osvobozeny od spotřební daně podle režimu uskladnění ve skladu s daňovým dozorem;

b) ‚skladem s daňovým dozorem‘ rozumí místo, kde zboží podléhající spotřební dani vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel v režimu s podmíněným osvobozením od daně při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, kde se sklad s daňovým dozorem nachází;

c) ‚režimem s podmíněným osvobozením od daně‘ rozumí daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně;

d) ‚registrovaným hospodářským subjektem‘ rozumí fyzická nebo právnická osoba, která nemá postavení oprávněného skladovatele, oprávněná příslušnými úředními místy členského státu přijímat v rámci výkonu svého povolání výrobky podléhající spotřební dani z jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Hospodářský subjekt tohoto druhu nesmí skladovat ani odesílat výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od daně; [...].“

8 Článek 5 odst. 1 první pododstavec směrnice 92/12 stanoví:

„Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území [Unie] [...] nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území.“

9 Článek 6 této směrnice stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

[...]

2. Použijí se ty podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu nebo ke zjištění manka. Spotřební daň se vyměří a vybere postupem stanoveným každým členským státem, přičemž se rozumí, že členské státy použijí též postup vyměření daně pro vnitrostátní výrobky jako pro výrobky pocházející z ostatních členských států.“

10 V souladu s čl. 13 písm. a) směrnice 92/12 je oprávněný skladovatel povinen poskytnout případnou jistotu vztahující se k výro-

bě, zpracování a skladování a povinnou jistotu vztahující se k pohybu zboží, s výhradou čl. 15 odst. 3 této směrnice, jejichž podmínky stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se povolený sklad s daňovým dozorem nachází.

**11 Článek 15 této směrnice stanoví:**

„1. [...] [P]řeprava výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně [se uskutečňuje] mezi skladem s daňovým dozorem.

[...]

3. Rizika spojená s přepravou uvnitř [Unie] jsou kryta jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13, popřípadě jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. Příslušné orgány členských států mohou povolit přepravci nebo majiteli výrobků poskytnout jistotu namísto jistoty poskytnuté odesílajícím oprávněným skladovatelem. Není-li tato jistota poskytnuta, mohou členské státy požadovat poskytnutí jistoty na příjemci.

[...]

Pravidla pro poskytnutí jistoty stanoví členské státy. Tato jistota platí v [celé Unii].

4. Aniž je dotčen článek 20, zaniká odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele, popřípadě přepravce, pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu podle článku 18 za podmínek stanovených článkem 19.

[...]

**12 Článek 16 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:**

„Aniž je dotčen čl. 15 odst. 1, může být příjemcem oborový hospodářský subjekt bez postavení oprávněného skladovatele. Tento hospodářský subjekt smí při výkonu svého povolání přijímat výrobky podléhající spotřební dani z ostatních členských států v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Nesmí však tyto výrobky skladovat nebo dále odesílat v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.“

**13 Článek 16 odst. 2 a 3 směrnice 92/12 stanoví požadavky, které musí oborový hospodářský subjekt bez postavení oprávněného skladovatele splnit, podle toho, zda je registrovaný u finančních orgánů svého členského státu, či nikoli.**

**14 Článek 18 odst. 1 této směrnice stanoví:**

„[...] [P]řeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně [...] [je] doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem. Tento doklad může být úřední nebo obchodní povahy. [...]“

**15 Článek 19 odst. 1 až 3 této směrnice stanoví:**

„1. Hospodářské subjekty jsou povinny uvědomit finanční orgány členských států o odeslaných nebo obdržných dodávkách prostřednictvím dokladu nebo odkazu na doklad podle článku 18. Tento doklad se vystavuje ve čtyřech vyhotoveních, z nichž:

- jedno vyhotovení si ponechá odesílatel,
- jedno vyhotovení je určeno pro příjemce,
- jedno vyhotovení je určeno ke vrácení odesílateli pro vyřízení režimu,
- jedno vyhotovení je určeno příslušným orgánům členského státu určení.

Příslušné orgány každého odesílajícího členského státu mohou stanovit potřebu dalšího vyhotovení tohoto dokladu pro příslušné orgány odesílajícího členského státu.

[...]

Členský stát určení může stanovit, že správnost nebo platnost vyhotovení určeného k vrácení odesílateli pro vyřízení režimu musí být ověřena jeho vnitrostátními orgány. [...]

[...]

2. 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.

Bez ohledu na výše uvedená ustanovení mohou odesílající členské státy stanovit, aby se návratné vyhotovení zasílalo odesílateli ihned dálkopisem, aby jistota mohla být rychle uvolněna. Tato úprava se nedotýká povinnosti vrátit prvopis vyhotovení zmíněného v

první větě.

[...]

3. Režim s podmíněným osvobozením od daně, jak je vymezen v čl. 4 písm. c), se vyřizuje propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani do některého z režimů uvedených v čl. 5 odst. 2 za splnění podmínek tam uvedených poté, co odesílatel obdrží vrácené vyhotovení řádně označeného úředního nebo obchodního průvodního dokladu, ve kterém musí být vyznačeno, že tyto výrobky byly propuštěny do zmíněného režimu.“

**16 Článek 20 této směrnice stanoví:**

„1. 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 právnická 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 [než odesílající členský stát], uvědomí o tom členský stát vybírající daň příslušné orgány odesílající země.

2. 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.

3. 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. Členské státy přijmou opatření nezbytná k vyšetření porušení předpisů a nesrovnalostí a k uložení účinných sankcí.

4. Pokud je před uplynutím lhůty tří let ode dne vydání průvodního dokladu zjištěn členský stát, ve kterém došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalosti, vybere tento členský stát spotřební daň podle sazby platné v den, kdy bylo zboží odesláno. V tomto případě, jakmile je prokázáno vybrání daně, se vrátí spotřební daň původně zaplacená.“

*Nařízení č. 2719/92*

**17 Článek 1 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 (Úř. věst. 1992, L 276, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 192), ve znění nařízení Komise (EHS) č. 2225/93 ze dne 27. července 1993 (Úř. věst. 1993, L 198, s. 5; Zvl. vyd. 09/01, s. 238) (dále jen „nařízení č. 2719/92“), stanoví:**

„Jako úřední průvodní doklad pro přepravu výrobků podléhajících spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice 92/12/EHS v rámci opatření [v režimu] s podmíněným osvobozením od spotřební daně se použije vzor uvedený v příloze I, přičemž se dodržují pokyny pro vyplnění uvedené na rubu vyhotovení 1.“

**18 V souladu s čl. 2 odst. 1 tohoto nařízení může být úřední doklad nahrazen obchodním dokladem, pokud obsahuje stejné údaje, jaké jsou vyžadovány pro úřední doklad.**

*České právo*

**19 V souladu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o spotřebních daních“), lze vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy pouze s průvodním dokladem, pokud jsou vybrané výrobky 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.**

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

**21 Podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních k porušení**



režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy v zásadě dojde, jestliže u dopravovaných vybraných výrobků není ve stanovené lhůtě ukončena jejich doprava do daňového skladu, oprávněnému příjemci, na místo přímého dodání, na místo vývozu, osobě uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) nebo e) nebo příjemci podle směrnice 92/12 v jiném členském státě.

### Spor v původním řízení a předběžné otázky

**22** Dne 5. ledna 2010 provedli pracovníci Celního úřadu Náchod (Česká republika) kontrolu tří autocisteren, které dle předložených průvodních dokladů dopravovaly minerální oleje z daňového skladu provozované společnosti TanQuid a nacházejícího se na polském území pro obchodní společnost podle českého práva EKOL GAS PB s.r.o. (dále jen „EKOL GAS“). V průběhu kontroly zjistili, že údaje v těchto průvodních dokladech jsou nepravdivé. Následně společnost EKOL GAS jakýkoli obchodní kontakt se společností TanQuid popřela.

**23** V odpověď na žádost české celní správy o poskytnutí informací jí polská celní správa zaslala 38 průvodních dokladů s přílohami, z nichž vyplývalo, že byla společností EKOL GAS údajně odeslána další množství minerálních olejů.

**24** Dále se zjistilo, že tyto průvodní doklady nebyly předloženy celnímu úřadu k ověření správnosti a platnosti údajů a že otisky razítek českého celního úřadu, kterými bylo potvrzeno 35 průvodních dokladů, byly padělané.

**25** Konečně z výpisu transakcí mýtných bran bylo prokázáno, že minerální oleje byly dopraveny neznámé osobě a stočeny ve Žďáru nad Sázavou (Česká republika). Česká policie v tomto ohledu zahájila trestní řízení pro podvodné jednání třetích osob, to však bylo z procesních důvodů zastaveno.

**26** Dne 3. března 2016 vydal Celní úřad pro Jihočeský kraj (Česká republika) na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11. ledna 2016 několik platebních výměrů na spotřební daně z minerálních olejů, jimiž vyměřil společnosti TanQuid daňovou povinnost v celkové výši 10207850 korun českých (Kč) (přibližně 420000 eur).

**27** Vzhledem k tomu, že odvolání podaná proti těmto platebním výměrům byla Generálním ředitelstvím cel zamítnuta, podala společnost TanQuid proti zamítavým rozhodnutím žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (Česká republika).

**28** Rozsudkem ze dne 12. září 2018 uvedený soud zamítavá rozhodnutí zrušil s odůvodněním, že na českém území kvůli spáchaným podvodům nedošlo k dopravě výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a že dodávky ve věci v původním řízení nebyly zahrnuty do jistoty, neboť složená jistota se týkala výhradně přepravy mezi daňovými sklady. Uvedený soud považoval vyskladnění minerálních olejů z daňového skladu společnosti TanQuid za propuštění do volného oběhu.

**29** Generální ředitelství cel podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Česká republika).

**30** Předkládající soud se v podstatě táže, zda jsou formální a materiální podmínky pro zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně splněny, jestliže se třetí osoby podvodným jednáním vydávaly za oprávněného příjemce se sídlem v jiném členském státě a jistota poskytnutá na tuto dopravu nebyla požadovaného rozsahu.

**31** Zprvč předkládající soud na jednu stranu uvádí, že pokud se za osoby jednající za registrovaný hospodářský subjekt (příjemce) vydávají osoby, které k tomu nemají žádné platné zmocnění, registrovaný hospodářský subjekt neví o tom, že mu mají být dopraveny výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jak rovněž rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích, bylo by možné se domnívat, že jde o shodnou situaci, jako když příjemce předmětných vybraných výrobků deklarovaný v průvodních dokladech příslušným oprávněným nedisponuje. Z tohoto hlediska je třeba vyskladnění minerálních olejů, o něž jde ve věci v původním řízení, z daňového skladu společnosti TanQuid považovat za propuštění do volného oběhu.

**32** Na druhou stranu však předkládající soud zdůrazňuje, že dopravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně zahajuje oprávněný skladovatel, neboť je to právě on, kdo vyplňuje část A úředního průvodního dokladu. Mimoto je oprávněný skladovatel, který je objektivně odpovědný za veškerá porušení či nesrovnalosti během dopravy, povinný k dani v místě, kde k porušení re-

žimu či nesrovnalosti došlo, s tím, že příjemce je do operace zapojen až na samém konci. Pro zahájení dopravy se tedy součinnost příjemce nevyžaduje.

**33** Otázka, zda příjemce výrobků o transakci ví či neví, je tedy podle předkládajícího soudu pro zahájení dopravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně irelevantní. Stejně tak podle něj nemá žádný vliv ani pozdější zjištění, že za osoby jednající za registrovaný hospodářský subjekt se neoprávněně vydávaly třetí osoby. V tomto kontextu jsou pak celní orgány pouze povinny ověřit, zda se doprava uskutečňuje mezi oprávněnými subjekty a zda byla poskytnuta jistota k zajištění spotřební daně.

**34** Zadržet se předkládající soud pozastavuje nad povahou a účelem jistoty uhrazené k zajištění spotřební daně při přepravě výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Přiklání se k tomu, že jestliže poskytnutí jistoty bylo na průvodních dokladech pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pro jmenovitě uvedeného oprávněného příjemce vyznačeno, nemohou celní orgány jiného členského státu přezkoumávat důvod zajištění ani provádět materiální přezkum pravicími údaji uvedených v průvodních dokladech.

**35** V projednávaném případě přitom jistota, poskytnutá formálně za účelem přepravy mezi daňovými sklady, uváděla jako druh daňových závazků v ní zahrnutých vyskladnění výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Dále měla být tato jistota poskytnuta k zajištění dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu společnosti TanQuid ke společnosti EKOL GAS, registrovanému hospodářskému subjektu.

**36** Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou výrobky podléhající spotřební dani přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 4 písm. c) směrnice [92/12] 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 státě, 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 [92/12] 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?“

### K předběžným otázkám

**37** Podstatou těchto dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být směrnice 92/12 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 za situace, kdy z důvodu podvodného jednání třetích osob příjemce vyznačený v tomto průvodním dokladu a v této jistotě neví o tom, že mu jsou tyto výrobky odeslány.

**38** Předkládající soud se rovněž táže, zda skutečnost, že v povinné jistotě poskytnuté oprávněným skladovatelem pro účely tohoto odeslání je uveden název oprávněného příjemce, nikoli však jeho postavení jako registrovaného hospodářského subjektu pro účely použití článku 15 nebo článku 16 směrnice 92/12, má vliv na rádnost této přepravy.

**39** Na úvod je třeba připomenout, že účelem směrnice 92/12 je stanovit určitá pravidla týkající se držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, jako jsou i minerální oleje ve smyslu čl. 3 odst. 1 této směrnice, a to zejména, jak vyplývá z jejího čtvrtého bodu odůvodnění, s cílem zajistit, aby byla povinnost ke spotřební dani stejná ve všech členských státech. Tato harmoniza-

ce v zásadě umožňuje vyloučit dvojí zdanění ve vztazích mezi členskými státy (rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 44 a citovaná judikatura).

**40** Podle čl. 5 odst. 1 směrnice 92/12 podléhají výrobky, na něž se tato daň vztahuje, spotřební dani ve smyslu této směrnice od okamžiku jejich výroby na území Unie nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území (rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 46 a citovaná judikatura).

**41** Naproti tomu podle čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12 vzniká povinnost ke spotřební dani zejména v okamžiku propuštění výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu. Podle čl. 6 odst. 1 druhého pododstavce písm. a) této směrnice zahrnuje tento pojem rovněž každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně definovaného v čl. 4 písm. c) uvedené směrnice (rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 47 a citovaná judikatura).

**42** Pro takový režim je charakteristické, že povinnost ke spotřební dani v souvislosti se zbožím, které podléhá tomuto režimu, ještě nevznikla, i když se již uskutečnilo zdanitelné plnění. Co se týče výrobků podléhajících spotřební dani, vede tedy tento režim k odkladu povinnosti k této dani do té doby, než je splněna podmínka vzniku nároku na daň, například podmínka popsána v předchozím bodě (rozsudek ze dne 24. února 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, bod 49 a citovaná judikatura).

**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 prokázání 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.

**45** Pokud jde konkrétně o přepravu výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, stanoví směrnice 92/12 několik podmínek, které musí odeslání těchto výrobků splňovat, aby při této přepravě mohl odesílající oprávněný skladovatel nadále tohoto režimu využívat.

**46** Za prvé podle čl. 15 odst. 1 směrnice 92/12 se přeprava výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v zásadě uskutečňuje mezi sklady s daňovým dozorem, které jsou definovány v čl. 4 písm. b) této směrnice a provozovány oprávněnými skladovateli ve smyslu jejího čl. 4 písm. a).

**47** Podle čl. 16 odst. 1 a 2 této směrnice odchylně platí, že se taková přeprava může uskutečnit také pro registrovaný hospodářský subjekt, který je v čl. 4 písm. d) této směrnice definován jako fyzická nebo právnická osoba, která nemá postavení oprávněného skladovatele, ale je oprávněna příslušnými úředními místy členského státu přijímat v rámci výkonu svého povolání výrobky podléhající spotřební dani z jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

**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).

**49** V souladu s čl. 15 odst. 4 směrnice 92/12 totiž odpovědnost odesílajícího oprávněného skladovatele zaniká pouze prokázáním převzetí dodávky výrobků příjemcem, zejména za pomoci průvodního dokladu podle článku 18 této směrnice za podmínek stanovených jejím článkem 19.

**50** Je-li hlavním důvodem odeslání výrobků podléhajících spotřební dani oprávněným skladovatelem podvod třetích osob – k čemuž patrně došlo v pojednávaném případě – může okamžik zahájení přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně splynout s okamžikem, kdy došlo k nesrovnalosti či porušení předpisů majícím za následek propuštění těchto výrobků pro domácí spotře-

bu 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.

**54** Za druhé čl. 15 odst. 3 směrnice 92/12 v prvním pododstavci stanoví, že rizika spojená s přepravou uvnitř Unie jsou obvykle kryta povinnou jistotou poskytnutou odesílajícím oprávněným skladovatelem v souladu s článkem 13 směrnice, popřípadě jistotou poskytnutou společně a nerozdílně odesílatelem a přepravcem. Z článku 13 písm. a) ve spojení se třetím pododstavcem čl. 15 odst. 3 této směrnice vyplývá, že podmínky a pravidla pro poskytnutí této jistoty stanoví příslušné orgány členského státu, na jehož území se povolený sklad s daňovým dozorem nachází, a že tato jistota platí v celé Unii.

**55** Dále musí tato jistota pokrývat dobu mezi okamžikem vyskladnění ze skladu s daňovým dozorem a okamžikem vyřízení režimu a v souladu s čl. 19 odst. 2 této směrnice může být uvolněna až v okamžiku, kdy odesílatel obdrží řádně potvrzené vyhotovení úředního nebo obchodního průvodního dokladu zasláné příjemcem pro vyřízení režimu.

**56** 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.

**57** Ze vzoru úředního průvodního dokladu uvedeného v příloze I nařízení č. 2719/92 dále 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“, „Převavec“ 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.

**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.

**62** Případné nepřesnosti v textu jistoty, jako je skutečnost, že název příjemce – registrovaného hospodářského subjektu – byl uveden správně, avšak v položkách jistoty je zmiňována pouze přeprava mezi sklady s daňovým dozorem ve smyslu článku 15 směrnice 92/12, tedy nemohou mít vliv na existenci přepravy mezi oprávně-

něným skladovatelem a registrovaným hospodářským subjektem ve smyslu článku 16 této směrnice.

**63** Za třetí čl. 18 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví, že přeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně musí být doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem, přičemž se může jednat o doklad úřední nebo obchodní povahy, jehož podobu a obsah upravuje nařízení č. 2719/92.

**64** Co se týče čl. 19 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 92/12, toto ustanovení stanoví, že hospodářské subjekty jsou povinny uvědomit finanční orgány členských států o odeslaných nebo obdržných dodávkách prostřednictvím tohoto dokladu nebo odkazu na něj a tento doklad se vystavuje ve čtyřech vyhotoveních, z nichž jedno vyhotovení si ponechá odesílatel, jedno vyhotovení je určeno pro příjemce, jedno vyhotovení je určeno ke vrácení odesílateli pro vyřízení režimu a jedno vyhotovení je určeno příslušným orgánům členského státu určení.

**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 pří-

padně 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.

**70** Vyžadování důkladnější kontroly v tomto stadiu, která by byla zaměřena na ověření správnosti údajů obsažených v průvodním dokladu, by každopádně odporovalo jednomu z cílů směrnice 92/12, kterým je napomoci volnému pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, neboť by tato důkladná kontrola mohla jeho pohyb narušit.

**71** Aby se tedy jednalo o přepravu ve smyslu této směrnice, stačí v zásadě, když odesílající oprávněný skladovatel učinil nezbytné formalilty týkající se vystavení průvodního dokladu a poskytl povinnou jistotu a výrobky podléhající spotřební dani byly vyskladeny ze skladu s daňovým dozorem, byť jen formálně, pro oprávněnou osobu ve smyslu článků 15 a 16 této směrnice.

**72** Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 92/12 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.

#### **K nákladům řízení**

**73** Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.



# Neoprávněnost požadavku ověřovat dodržování pravidel u subjektů v řetězci

**SOUDNÍ DVŮR EU**

**C-289/22**

**9. LEDNA 2023**

**KLIČOVÁ SLOVA: PROKAZOVÁNÍ PODVODNÉHO JEDNÁNÍ, OVĚŘOVÁNÍ DODRŽOVÁNÍ PRAVIDEL, DOKAZOVÁNÍ VYKONSTROOVANÉHO PLNĚNÍ PRÁVNÍ VĚTA**

Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty brání vnitrostátní praxi spočívající v tom, že rozhodnutí osoby povinné k dani vykonávat hospodářskou činnost ve formě, která jí umožňuje snížit ekonomické náklady, je považováno za „výkon práva v rozporu s jeho účelem“, a z tohoto důvodu je této osobě odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud není prokázána existence čistě vykonstruovaného plnění postrádajícího hospodářskou podstatu, které bylo uskutečněno pouze nebo přinejmenším především za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice.

Směrnice nebrání tomu, aby orgán finanční správy odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) související s poskytnutím služby na základě zjištění vyplývajících ze svědeckých výpovědí, s jejichž využitím tento orgán zpochybnil existenci tohoto poskytnutí nebo měl za to, že bylo součástí podvodu na DPH, pokud nebylo osobou povinnou k dani prokázáno, že uvedené služby byly skutečně poskytnuty, nebo pokud daňový orgán v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva prokázal, že se tato osoba dopustila podvodu na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, bylo součástí takového podvodu.

Směrnice brání tomu, aby orgán finanční správy odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet, když za dostatečný důkaz existence podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH) bude považovat skutečnost, že tato osoba nebo jiné subjekty působící na vstupu v řetězci plnění porušily vnitrostátní právní předpisy upravující poskytování dotčených služeb, aniž byla prokázána vazba mezi tímto porušením a nárokem na odpočet DPH. Takové porušení však může v závislosti na skutkových okolnostech daného případu představovat jeden z nepřímých důkazů existence takového podvodu, jakož i důkaz, který lze v rámci celkové posuzování všech těchto okolností použít k prokázání, že osoba povinná k dani je jeho původcem nebo se ho aktivně účastnila, nebo k prokázání, že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu. Je na orgánu finanční správy, aby prokázal skutečnosti zakládající podvod na DPH, předložil důkaz podvodného jednání a prokázal, že osoba povinná k dani je původcem podvodu nebo se ho aktivně účastnila nebo věděla či měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodu. Tento požadavek však nutně nevyžaduje identifikaci všech osob, které se na podvodu podílely, jakož i veškerého jejich individuálního jednání.

Směrnice ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že osobě povinné k dani, která si přeje uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, v zásadě nepřísluší, aby ověřovala, že dodavatel a ostatní subjekty zapojené na vstupu do řetězce plnění dodržely vnitrostátní pravidla upravující poskytování dotčených služeb, jakož i ostatní vnitrostátní pravidla upravující jejich činnost.

Nicméně v případech náznaků, které vyplývají z porušení těchto pravidel a mohou u osoby povinné k dani vzbudit v okamžiku pořízení, které uskutečňuje, podezření na nesrovnalosti nebo podvod, lze od této osoby vyžadovat, aby prokázala zvýšenou péči a přijala opatření, která od ní lze rozumně očekávat k tomu, aby se ujistila, že se tímto pořízením neúčastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

**A.T.S. 2003 Vagyovédelmi és Szolgáltatató Zrt., „f.a.“, v likvidaci, v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

*Usnesení Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 9. ledna 2023  
Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko)*

*„Řízení o předběžné otázce – Článek 99 jednacího řádu – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167, 168 a 178 – Nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu – Podvod – Důkaz – Povinnost řádné péče osoby povinné k dani – Zohlednění porušení vnitrostátních předpisů upravujících poskytování dotčených služeb“*

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát) vydává toto

**Usnesení**

**1** Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality a právní jistoty, jakož i článkem 47 Lisiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

**2** Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností A.T.S. 2003 Vagyovédelmi és Szolgáltatató Zrt. „f.a.“, v likvidaci (dále jen „A.T.S. 2003“), a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko), Maďarsko (dále jen „odvolací ředitelství“) ve věci výše daně z přidané hodnoty (DPH) související s fakturami zaplacenými v období od 1. ledna 2009 do 30. září 2013.

**Právní rámec**

**Unijní právo**

**3** S ohledem na dobu rozhodnou z hlediska skutkového stavu v původním řízení je třeba podotknout, že se na některé skutečnosti *ratione temporis* použije směrnice 2006/112 ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1), použitelná od 1. ledna 2013. Avšak vzhledem k tomu, že změny provedené uvedenou směrnicí nejsou pro projednávanou věc přímo relevantní, budou uvedena pouze ustanovení směrnice 2006/112 v jejím původním znění.

**4** Článek 167 směrnice o DPH stanoví, že nárok na odpočet DPH

odvedené na vstupu „vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

**5** Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

**6** Článek 178 směrnice zní:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]

**Maďarské právo**

**7** Ustanovení § 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovém řádu) (Magyar Közlöny 2003/131, dále jen „daňový řád“) v odstavci 7 stanoví:

„Smlouvy, transakce a obdobné akty musí být kvalifikovány podle svého skutečného obsahu. Smlouva nebo jakýkoli jiný právní akt, které jsou neplatné, jsou relevantní pro účely zdanění, pokud lze prokázat jejich hospodářský výsledek.“

**8** Ustanovení § 2 daňového řádu ve svém odst. 1 stanoví:

„Práva v právních vztazích relevantních pro daňové účely musí být vykonávána v souladu se svým účelem. Při uplatňování daňových zákonů nelze za výkon práv v souladu s jejich účelem považovat uzavírání smluv nebo provádění jiných transakcí, jejichž účelem je obejít ustanovení daňových zákonů.“

**9** Ustanovení § 97 odst. 4 a 6 řádu uvádí:

„4. V průběhu kontroly má daňový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, s výjimkou případů, kdy podle zákona nese důkazní břemeno osoba povinná k dani.

[...]

**6.** Při zjišťování rozhodných skutečností má daňový orgán povin-

nost dohledávat i skutečnosti svědčící ve prospěch osoby povinné k dani. Skutečnosti nebo okolnosti, které se nepodařilo prokázat, nemohou být – s výjimkou řízení o doměření daně za použití pomůcek – posouzeny v neprospěch osoby povinné k dani.“

**10** Ustanovení § 119 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty (Magyar Közlöny 2007/155) v odstavci 1 uvádí:

„Nestanoví-li tento zákon jinak, nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku stanovení dlužné daně odpovídající dani na vstupu (§ 120).“

**11** Ustanovení § 120 písm. a) zákona stanoví:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá či jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň, kterou jí naučtovala jiná osoba povinná k dani – včetně osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené dani z příjmů právnických osob – při pořízení zboží nebo využití služeb“.

**12** Ustanovení § 127 odst. 1 zákona upřesňuje:

„Věcnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je, aby osoba povinná k dani měla osobně v držení:

a) v případě upraveném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na své jméno, která prokazuje uskutečnění plnění; [...].“

### Spor v původním řízení a předběžné otázky

**13** A.T.S. 2003 poskytovala v období od 1. ledna 2009 do 30. září 2013 služby ochrany majetku a úklidu. Tyto služby byly poskytovány jejími zaměstnanci, subdodavateli a agenturními pracovníky. Společnost zaměstnávající tyto pracovníky se následně stala jedním ze subdodatelů společnosti A.T.S. 2003 a za tímto účelem sama využívala cizí agenturní pracovníky.

**14** Správce daně konstatoval, že A.T.S. 2003 dluží za období od prosince 2010 do září 2013 částku 141457000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 345155 eur) z titulu DPH, daně z příjmu fyzických osob, příspěvků na sociální zabezpečení a dalších odvodů. Uložil jí mimo jiné pokutu a penále z prodlení.

**15** Ohledně odpočitatelné DPH správce daně konstatoval, že A.T.S. 2003 byla stíhána pro trestný čin daňového podvodu, jelikož vyšetřování ředitelství trestních věcí finanční správy odhalilo existenci fiktivního fakturačního řetězce, jakož i využívání služeb agenturních společností nevykonávajících skutečnou hospodářskou činnost a nesplňujících podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy pro výkon této činnosti. S ohledem na údaje a informace shromážděné během tohoto šetření měl uvedený správce daně za to, že A.T.S. 2003 nejenže nejednala s požadovanou řádnou péčí, ale přispěla k vytvoření uměle vytvořeného řetězce plnění, když uzavírala zejména smlouvy o pronájmu pracovní síly se společnostmi, které neměly k dispozici prostředky nezbytné k uskutečnění dohodnutých plnění nebo nevykonávaly skutečnou hospodářskou činnost. Správce daně měla dále za to, že za těchto podmínek nebyly faktury těchto společností řádně vystavené.

**16** Odvolací ředitelství na základě odvolání proti rozhodnutí správce daně potvrdilo toto rozhodnutí, pokud šlo o DPH. A.T.S. 2003 následně podala žalobu k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), předkládajícímu soudu, před kterým zpochybňuje skutečnosti, které byly proti ní uplatněny, a v podstatě tvrdí, že prokázala veškerou péči, kterou od ní bylo možné rozumně očekávat při ověřování, že dotčené faktury nebyly součástí podvodu.

**17** Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr již vyložil ustanovení směrnice 2006/112 v mnoha věcech majících význam pro Maďarsko, zejména ve věcech, v nichž byla vydána dvě usnesení z dne 3. září 2020, Vikingo Fővárosi Törvényszék (C-610/19, EU:C:2020:673) a Crewprint (C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674), a vysvětluje, že mezi řešeními přijímanými vnitrostátními soudy ohledně výkladu a uplatňování unijního práva, jakož i výkladu rozhodnutí vydaných Soudním dvorem ve věci důkazního břemene připadajícího osobě povinné k dani, resp. finanční správě, přetrvávají rozdíly. S ohledem na tuto situaci má předkládající soud za to, že za účelem splnění svého přezkumu v dané věci potřebuje vodítko Soudního dvora ohledně způsobu, jakým musí být posouzeny důkazy uplatněné finanční správou.

**18** Předkládající soud uvádí, že ve věci v původním řízení je nezbytné posoudit, zda okolnosti uplatňované odvolacím ředitelstvím, tedy to, že subjekty zapojené do řetězce plnění na vstupu nemají vlastní zaměstnance a neplnily své daňové povinnosti, mohou být považovány za objektivní skutečnosti odůvodňující odeprání nároku na odpočet, přestože Soudní dvůr již rozhodl, že takové okolnosti samy o sobě takové objektivní skutečnosti nepředstavují.

**19** Uvedený soud upřesňuje, že musí konkrétně posoudit, zda finanční správa mohla na základě těchto okolností konstatovat nevěrohodnost faktur, a tudíž existenci podvodu, když A.T.S. 2003 využila možnosti, kterou jí poskytují vnitrostátní právní předpisy, nezaměstnávat vlastní zaměstnance a využívat agenturních pracovníků a subdodávek a věcné i formální podmínky nároku na odpočet byly splněny.

**20** Předkládající soud se zejména zabývá tím, zda skutečnost, že finanční správa neuznává existenci smlouvy uzavřené mezi osobou povinnou k dani a vystavitelem faktury ani existenci poskytnutí služeb, které jsou předmětem této faktury, přičemž vyžaduje, aby osoba povinná k dani prováděla ověření nejen svého bezprostředního partnera, ale také všech hospodářských subjektů tvořících řetězec služeb, týkající se především legality jejich činnosti, není rozšířením povinnosti řádné péče, kterou podle judikatury Soudního dvora musí osoba povinná k dani vynaložit, aby se ujistila, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet nebylo součástí podvodu na DPH.

**21** Předkládající soud, který má pochybnosti o tom, že by požadavek na takové ověření byl v souladu se zásadami daňové neutrality a proporcionality, se konkrétně zabývá tím, zda okolnost, že osoba povinná k dani konstatuje, že subjekty působící na vstupu v řetězci poskytovaných služeb porušily pravidla upravující poskytování dotčených služeb, aniž by toto porušení jejich poskytování ovlivnilo, může vést k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na podvodu na DPH, a byl jí odeprán nárok na odpočet.

**22** Podle tohoto soudu je praxe finanční správy spočívající ve zpochybnění racionality obchodních rozhodnutí osob povinných k dani, aniž by byla zohledněna jejich smluvní volnost a zvláštnosti hospodářské reality, problematická. V tomto ohledu má pochybnosti o tom, zda uplatnění nároku na odpočet může být považováno za neodpovídající určení, a tudíž za daňový podvod, pokud jej osoba povinná k dani uplatní v rámci konstrukce, která jí umožňuje snížit náklady, včetně nákladů na DPH.

**23** Podle předkládajícího soudu vyvstává rovněž otázka, zda vzhledem k tomu, že v oblasti pronájmu pracovní síly jsou rozšířeny řetězové podvody, je finanční správa v každém jednotlivém případě povinna upřesnit znaky daňového podvodu a prokázat, že k němu došlo.

**24** Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pokud finanční správa zjistí u kteréhokoli článku dodavatelského řetězce porušení zvláštní právní úpravy týkající se poskytování služeb smlouvených smlouvou uzavřenou s osobou povinnou k dani nebo dohodou mezi články řetězce nebo porušení jakýchkoli jiných pravidel, představuje takové zjištění samo o sobě objektivní skutečnost prokazující existenci daňového podvodu, přestože činnost článků řetězce je ve všech ostatních ohledech legální, nebo musí finanční správa i v takovém případě uvést, v čem daňový podvod spočívá, a upřesnit, který z článků řetězce a jakým jednáním se tohoto úniku dopustil? Musí v tomto kontextu finanční správa v případě zjištění nesplnění povinnosti zkoumat příčinnou souvislost mezi nesplněním povinností stanovených právními a správními předpisy upravujícími dotčenou hospodářskou činnost a nárokem osoby povinné k dani na odpočet, takže této osobě může nárok na odpočet DPH upřít pouze v případě prokázání takové souvislosti?

2) Lze s ohledem na výše uvedené články směrnice [2006/112], jakož i na právo na spravedlivý proces zakotvené jako obecná právní zásada v článku 47 [Listiny] a na základní zásady proporcionality a právní jistoty požadovat po osobě povinné k dani, aby v rámci své obecné kontrolní povinnosti ověřila, zda články řetězce působící na vstupu splnily povinnosti stanovené zvláštní právní úpravou pro poskytování fakturovaných služeb a podmínky pro legální vý-