

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 13.07.2020, sp. zn. 23 Cdo 3530/2019, ECLI:CZ:NS:2020:23.CDO.3530.2019.1

Číslo: 25/2021

Právní věta: Spotřební daň je „jinou výlohou“ ve smyslu článku 23 odst. 4 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR).

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 13.07.2020

Spisová značka: 23 Cdo 3530/2019

Číslo rozhodnutí: 25

Číslo sešitu: 3

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Daň spotřební

Předpisy: čl. 23 odst. 4 předpisu č. 11/1975Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud k dovolání žalované zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2018, sp. zn. 69 Co 95/2018, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

I.

Dosavadní průběh řízení

1. Městský soud v Praze (dále jen „odvolací soud“) rozsudkem ze dne 31. 10. 2018, č. j. 69 Co 95/2018-76, změnil zamítavý rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 1 (dále jen „soud prvního stupně“) ze dne 6. 10. 2016, č. j. 30 C 6/2015-39, tak že žaloba je co základu po právu a že o výši plnění rozhodne soud prvního stupně.

2. Odvolací soud vyšel z nesporného tvrzení účastníků, že mezi nimi byla uzavřena pojistná smlouva pro pojištění odpovědnosti za škodu silničního dopravce, jejíž součástí byly Všeobecné pojistné podmínky VPPOS 2005 (dále jen „VPP“) a doplňkové pojistné podmínky DPPD 09 (dále jen „DPP“), která se řídila zákonem č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě, ve znění platném v rozhodné době. Škodná událost nastala na území Itálie dne 17. 1. 2014 při přepravě zboží, kdy důsledkem nehody došlo k poškození přepravovaného zboží. Stejně jako soud prvního stupně řešil spornou otázku, zda je žalovaná povinna v rámci pojistného plnění uhradit též spotřební daň, resp. zda spotřební daň je součástí hodnoty zásilky v místě a době jejího předání k přepravě. Vyšel ze zjištění, že žalovaná po ukončení šetření pojistné události vyplatila na základě pojistné smlouvy uzavřené s žalobkyní pojistné plnění poškozenému dopravci ve výši poškozeného zboží bez úhrady spotřební daně, tj. bez

výše částky, která je předmětem žaloby. Odvolací soud při právním posouzení věci vyšel z obsahu pojistné smlouvy, resp. VPP, kde v článku 7 odst. 1 bylo obsaženo ujednání, že pojistné plnění se stanoví jako náhrada škody, za kterou pojištěný odpovídá podle obecně závazných předpisů, a z obsahu článku 2 odst. 2 DPP, v němž bylo stanoveno, že rozsah odpovědnosti je dán ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR). V článku 2 odst. 3 DPP bylo ujednáno, že v případě mezinárodní silniční dopravy se pojištění vztahuje rovněž na náhradu dovozného a cla ve smyslu článku 23 odst. 4 Úmluvy CMR, přičemž na jiné výlohy se pojištění vztahuje pouze v případě, bylo-li tak ujednáno v pojistné smlouvě. Odvolací soud při právním posouzení věci vyšel dále z článku 23 odst. 1 Úmluvy CMR, podle něhož, v případě mezinárodní silniční nákladní přepravy je výše náhrady škody, kterou by měl hradit dopravce za ztrátu (zničení) zásilky, stanovena tak, že se vypočítá z hodnoty zásilky v místě a době jejího převzetí k přepravě, kdy hodnota zásilky se podle článku 23 odst. 2 Úmluvy CMR určuje podle burzovní ceny, a není-li burzovní cena, podle běžné tržní ceny, a není-li ani burzovní ani běžné tržní ceny, podle obecné hodnoty zboží stejné povahy a jakosti. S ohledem na ustanovení § 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 353/2003 Sb.“), podle něhož vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie, a kdy podle § 1 odst. 2 písm. b) zákon č. 353/2003 Sb. je spotřební daň z lihu, dospěl odvolací soud k závěru, že v době, kdy žalobkyně převzala zásilku lihovin v daňovém skladu S. P. – B., s. r. o., vznikla v souvislosti s výrobou lihovin daňová povinnost podle § 8 zákon č. 353/2003 Sb., a proto pojistné plnění ze strany žalované má být uhrazeno ve výši hodnoty zásilky v místě a době jejího převzetí k přepravě, jejíž součástí je i spotřební daň. Svůj závěr odůvodnil odvolací soud tím, že pokud žádný z účastníků netvrdí, že hodnotu zásilky lze určit podle burzovní ceny, je třeba určit hodnotu zásilky podle běžné tržní ceny v místě a době jejího převzetí k přepravě (čl. 23 odst. 2 Úmluvy CMR), přičemž tržní cena není rozhodně cenou bez zahrnutí a zohlednění spotřební daně. Zahrnutí spotřební daně do hodnoty zásilky podle běžné tržní ceny tedy podle odvolacího soudu nepředstavuje jiné výlohy, na které by se pojištění sjednané mezi účastníky nevztahovalo bez zvláštního ujednání (připojištění). Skutečnost, že spotřební daň nebyla v době převzetí lihovin k přepravě zaplacená, nepovažoval odvolací soud za podstatné pro rozhodnutí věci, neboť přeprava lihovin probíhala v režimu podmíněného osvobození od daně (§ 24 a následující zákon č. 353/2003 Sb.), což odpovídalo i cenovému údaji na nákladním listu. Poukázal na ustanovení § 9 odst. 3 písm. a) zákon č. 353/2003 Sb., podle něhož vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit u vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich ztráty nebo znehodnocení, s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení. V důsledku nehody při přepravě bylo zboží zničeno a objednatel přepravy S. P. – B., s. r. o., byl povinen přiznat a zaplatit spotřební daň (režim podmíněného osvobození od daně byl porušen), což učinil – § 4 odst. 1 písm. d) zákon č. 353/2003 Sb. Za rozhodující považoval, že již v souvislosti s výrobou lihoviny vznikla daňová povinnost, a to bez povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň s ohledem na to, že přeprava probíhala v režimu podmíněného osvobození od daně. Odvolací soud proto změnil zamítavé rozhodnutí soudu prvního stupně tak, že žaloba je co základu po právu.

II.

Dovolání a vyjádření k němu

3. Proti rozsudku odvolacího soudu podala žalovaná dovolání, jehož přípustnost ve smyslu § 237 občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“) spatřuje v tom, že napadené rozhodnutí odvolacího soudu závisí na vyřešení otázky hmotného práva, která v rozhodování odvolacího soudu dosud nebyla vyřešena, a to otázky, zda spotřební daň je nebo není jinou výlohou vzniklou v souvislosti s přepravou zásilky ve smyslu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR. Dovolatelka nesouhlasí se závěrem odvolacího soudu, který své právní posouzení založil na nesprávném výkladu čl. 23 odst. 1 a 2 Úmluvy CMR, a dovodil, že tržní cena zásilky v sobě zahrnuje i spotřební daň. Odvolacímu soudu vytýká, že se nezabýval

otázkou, pro jaký smluvní vztah se tržní cena v daném případě stanovuje, neboť pro stanovení ceny zásilky je podle dovolatelky rozhodující, kdo byl dodavatelem, odesílatelem, resp. prodávajícím zásilky, zda to byl výrobce, velkoobchodník či maloobchodník. Podle dovolatelky je třeba tržní cenu chápat jako prodejní cenu zboží stejného druhu a stejné pořizovací ceny, tedy obchodní cenu a tuto není možno rozšiřovat na jakoukoliv „budoucí cenu“ (cenu pro konečné spotřebitele zahrnující daně). Dovolatelka nesouhlasí s odvolacím soudem, že zahrnutí spotřební daně do hodnoty zásilky nepředstavuje jiné výlohy, na které se pojištění sjednané mezi účastníky nevztahovalo. Poukazuje na čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, podle něhož se za jiné výlohy považují takové výlohy, jež mají přímý vztah k přepravě. Správnost výkladu, že spotřební daň není zahrnuta v hodnotě zásilky, potvrzuje podle dovolatelky i zahraniční judikatura německého Spolkového soudního dvora (Bundesgerichtshof) k výkladu článku 23 Úmluvy CMR. Německý Spolkový soudní dvůr došel explicitně k závěru, že spotřební daň není součástí hodnoty zásilky a její náhrada nepřichází v úvahu (viz rozsudek „Urteil BGH I ZR 154/07“ z 10. 12. 2009, bod 23). Dovolatelka poukazuje na to, že pokud by pod pojem „hodnota zásilky“ ve smyslu čl. 23 odst. 1 Úmluvy CMR subsumoval i spotřební daně, jak učinil odvolací soud v rozporu se smyslem ustanovení čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, pak by bylo možno touto absurdní argumentací odvolacího soudu stejně tak dospět k závěru, že součástí hodnoty zásilky je rovněž clo a dovozní (byť jsou explicitně uvedeny v čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR), neboť bez nich zboží v praxi obchodovat rovněž nelze. Případně by odvolací soud mohl dospět k závěru, že je hodnota zásilky tvořena všemi budoucími potenciálními složkami a maržemi zohledněnými při konečném prodeji zboží spotřebiteli (tj. DPH, spotřební daně, clo, přepravné, balné, prodejní marže, cena reklamy apod.), což je nepochybně nesprávný závěr.

4. Žalovaná s ohledem na výše uvedené je přesvědčena, že na spotřební daň lze nahlížet jedinečně jako na „jinou výlohu vzniklou v souvislosti s přepravou zásilky“ ve smyslu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR. Má za to, že jestliže v pojistné smlouvě bylo do režimu jiných výloh v souvislosti s přepravou, které pojištění krylo, zahrnuto jen dovozní a clo, není oprávněný nárok žalobkyně na pojistné krytí dalších jiných výloh, tedy ani spotřební daně. Svůj názor dovolatelka podpořila též odkazem na Nizozemský Nejvyšší soud ve věci C04/290HR3, kdy uvedený soud dospěl k závěru, že čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR má být aplikován toliko na náklady, které jsou přímo spojeny s běžnou realizací přepravy, a kdy soud současně dovodil, že povinnost uhradit spotřební daň vznikla až jako sekundární aspekt v důsledku neočekávané okolnosti v rámci přepravy zboží. Jako další příklad uvedla dovolatelka rozhodnutí ve věci Buchanan & Co. v. Babco Forwarding & Shipping (UK) [1978] A.C. 141. House of Lords, ve kterém byl učiněn závěr, že případné daně lze zahrnout pod pojem „jiné výlohy“ ve smyslu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, a současně zde bylo uvedeno, že v žádném případě nelze tyto vedlejší výdaje (tj. případné daně apod.) subsumovat pod pojem „hodnota zboží“, který naopak odráží toliko tržní cenu zboží (tj. cenu podle vystavených faktur, resp. jiných dokladů).

5. Dovolatelka navrhl, aby Nejvyšší soud rozhodnutí odvolacího soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

6. K dovolání žalované podala žalobkyně vyjádření, v němž navrhla jeho zamítnutí, neboť má za to, že rozhodnutí odvolacího soudu je správné, neboť je po právu, že hodnota zásilky v sobě zahrnovala i spotřební daň. Argumentaci žalované považuje za účelovou ve snaze vyhnout se pojistnému plnění. Poukazuje na čl. 7 VPP, který stanoví, že pojistné plnění se stanoví jako náhrada škody, za kterou pojištěný odpovídá podle obecně závazných právních předpisů. V řízení bylo přitom prokázáno, že žalobkyně nahradila škodu uplatněnou a danou podle obecně závazných předpisů. Žalobkyně trvá na tom, že uhrazená spotřební daň je součástí hodnoty zásilky v době převzetí, neboť jak správně dovodil odvolací soud, dané zboží podléhalo spotřební dani od počátku, jestliže daňová povinnost vzniká podle § 8 zákon č. 353/2003 Sb. již výrobou předmětné lihoviny. V daném případě došlo podle znění zákon č. 353/2003 Sb. pouze k podmíněnému osvobození od zaplacení daně, resp. bylo pouze podmíněně odloženo její přiznání, vyměření a zaplacení. Žalobkyně zdůraznila, že zákon nestanoví,

že daňová povinnost vznikne později, jen odkládá „její účinky“. Argumentaci dovolatelky, kdy soudu podsouvá svůj závěr, že součástí hodnoty zásilky by při právním názoru odvolacího soudu, muselo být i dovozní a clo, považuje žalobkyně za nepřipadnou, neboť spotřební daň je vázána již na samotnou výrobu zboží, zatímco dovozní a clo je vázáno na další právní skutečnosti. Poukazuje na čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, uvádějící formulaci, „kromě toho“ (kromě hodnoty zásilky) se hradí dovozní, clo a jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky. Zákodárce tedy podle žalobkyně uvedeným čl. 23 odst. 4 zjevně považoval za nutné zdůraznit náhrady, které jsou nad rámec hodnoty zásilky ve smyslu čl. 23 odst. 1, 2. Argumentace dovolatelky, že by podle závěru odvolacího soudu mohla být hodnota zásilky tvořena všemi potenciálními složkami a maržemi, je podle žalobkyně nepřiléhavá a vpravdě absurdní, když sama Úmluva CMR výslovně definuje pojem „hodnota zásilky“ a způsob jejího určení v čl. 23 odst. 2. Polemizuje-li dovolatelka o pojmu výše tržní ceny v kontextu s tím, kdo byl dodavatelem, odesílatelem, atd., jedná se o polemiku předčasnou, neboť touto otázkou se odvolací soud logicky nezabýval, když rozhodl o nároku pouze co do základu. V souvislosti s tím žalobkyně poznamenala, že Nejvyšší soud již ve své rozhodovací praxi se zabýval pojmem ceny obvyklé, obecné, tržní tak, že ji představuje cena, za kterou lze v daném čase a místě náhradní věc stejné kvality pořídit (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. [25 Cdo 3729/2011](#)). Na základě uvedené argumentace považuje žalobkyně dovolání žalované za nedůvodné a účelové.

7. Nejvyšší soud České republiky (dále jen „Nejvyšší soud“), jako soud dovolací (§ 10a o. s. ř.), po zjištění, že dovolání bylo podáno včas osobou oprávněnou, tedy účastnicí řízení (§ 240 odst. 1 o. s. ř.), která je řádně zastoupena advokátem (§ 241 odst. 1 a 4 o. s. ř.), se zabýval přípustností podaného dovolání.

8. Podle § 237 o. s. ř. není-li stanoveno jinak, je dovolání přípustné proti každému rozhodnutí odvolacího soudu, kterým se odvolací řízení končí, jestliže napadené rozhodnutí závisí na vyřešení otázky hmotného nebo procesního práva, při jejímž řešení se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu nebo která v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyla vyřešena nebo je dovolacím soudem rozhodována rozdílně anebo má-li být dovolacím soudem vyřešena právní otázka posouzena jinak.

III.

Přípustnost dovolání

9. Nejvyšší soud dospěl k závěru, že žalovanou včas podané dovolání je podle § 237 o. s. ř. přípustné, neboť napadené rozhodnutí závisí na vyřešení otázky, která nebyla v rozhodovací praxi dosud řešena, tj. otázky, zda spotřební daň je nebo není jinou výlohou vzniklou v souvislosti s přepravou zásilky ve smyslu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, neboť vyřešení této otázky je nezbytné pro právní posouzení otázky, zda je žalovaná povinna z pojistné smlouvy poskytnout plnění ve výši žalobou nárokováné částky, představující zaplacenou spotřební daň, jestliže pojistná smlouva neobsahuje ujednání o připojištění jiných výloh v souvislosti s přepravou zásilky ve smyslu čl. 23 bodu 4 Úmluvy CMR.

IV.

Důvodnost dovolání

10. Ustanovení čl. 23 vyhlášky č. 11/1975 Sb., o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), v platném znění, stanoví:

1. Má-li dopravce podle ustanovení této Úmluvy povinnost nahradit škodu za úplnou nebo částečnou ztrátu zásilky, vypočítá se náhrada z hodnoty zásilky v místě a době jejího převzetí k přepravě.
2. Hodnota zásilky se určuje podle burzovní ceny, a není-li burzovní cena, podle běžné tržní

ceny, a není-li ani burzovní ani běžná tržní cena, podle obecné hodnoty zboží stejné povahy a jakosti.

3. Náhrada škody však nesmí přesahovat 8,33 zúčtovacích jednotek za kilogram chybějící hrubé hmotnosti.

4. Kromě toho se hradí dovozní, clo a jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky, a to při úplné ztrátě v plné výši a při částečné ztrátě poměrným dílem; jiné škody se nehradí.

11. Pro stanovení běžné tržní ceny zásilky je rozhodující, že v posuzovaném případě byla dodavatelem a odesílatelem zásilky firma S. P. - B., s. r. o., dopravcem žalobkyně a příjemcem italský subjekt. Přeprava zboží probíhala v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 24 a násl. zák. č. 353/2003 podle něhož povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vznikla až v důsledku znehodnocení zboží při nehodě v Itálii ve smyslu § 9 odst. 3 písm. a) zák. č. 353/2003. Jestliže vznik povinnosti zaplatit spotřební daň se neváže k momentu zahájení přepravy, nelze bez dalšího dovodit, že spotřební daň je součástí běžné tržní ceny zásilky.

12. Jestliže spotřební daň není součástí tržní ceny zásilky, bylo třeba se zabývat výkladem pojmu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR „jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky“ s ohledem na řešení otázky, zda spotřební daň je nebo není jinou výlohou ve smyslu uvedeného ustanovení.

13. Pro interpretaci nelze bez dalšího použít vnitrostátní právo. To lze pouze pro řešení takových otázek, na které Úmluva CMR nedopadá nebo pro které Úmluva CMR na vnitrostátní právo přímo odkazuje (srov. např. znění čl. 32 odst. 3 Úmluvy CMR). Jde tak o jinou situaci, než předvídá např. § 756 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Úmluva CMR je unifikační úmluvou, jejímž účelem je sjednotit úpravu podmínek přepravní smlouvy v mezinárodní silniční nákladní dopravě (srov. znění preambule Úmluvy CMR). Z povahy věci proto i výklad Úmluvy by měl být postaven na stejném základě ve všech smluvních státech, bez ohledu na to, ve kterém státě je nárok uplatňován. Pojmy Úmluvy je tak třeba interpretovat nezávisle na jejich významu v právu vnitrostátním (neodkazuje-li na ně úmluva přímo). Dosažení obdobného účinku Úmluvy CMR ve všech signatářských státech vyžaduje autonomní výklad, který je činěn též s přihlédnutím k účelu, cílům a systematickému uspořádání Úmluvy. Uvedený závěr je třeba aplikovat s ohledem na faktickou povahu Úmluvy CMR, která sama o sobě není všeobsažná a zároveň zde neexistuje mezinárodní soudní těleso, které by bylo schopné utvářet skutečně autonomní výklad smlouvy. Při výkladu je tak třeba přihlédnout i k zahraničním soudním rozhodnutím; potud lze mluvit o autonomním výkladu. Autonomní interpretace v případě Úmluvy CMR představuje proto takový výklad, který respektuje co nejlepší sledování účelu a cíle Úmluvy a je v souladu s určitou obecnou rozhodovací praxí napříč signatářskými státy (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2016, sp. zn. [31 Cdo 1570/2015](#), uveřejněný pod č. 15/2018 Sb. rozh. obč.).

14. Judikatura evropských soudů i literatura, řešící výklad uvedeného pojmu, není v řešení jednotná. Existují jak zastánci užšího výkladu tohoto pojmu, tak zastánci širšího výkladu.

15. Užší výklad tohoto pojmu je reprezentovaný zejména německou judikaturou a literaturou. Předpokládá, že „jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky“ pokrývají výlohy (náklady) obvykle vzniklé v průběhu řádné přepravy při sjednání přepravní smlouvy. Obvykle se tak hradí následující výlohy: odměna dopravce, náklady na pojištění nákladu během přepravy, výdaje na nakládku a skladování zboží na dopravním prostředku (za předpokladu, že činnosti jsou prováděny odesílatelem), výdaje vynaložené na získání požadovaných dokumentů. Na druhou stranu se nehradí - v důsledku toho, že dané výlohy jsou pouze důsledkem škodné události na zásilce - například výlohy na znalecké posudky, náklady skladování, zpětné dopravy či likvidace zásilky (v důsledku škodné události), výlohy spojené s daní z přidané hodnoty a spotřební daní [srov. AMBROŽUK D.,

Charges refunded by the carrier responsible for damage to the consignment. *European Journal of Service Management*, 4 (28/2), s. 10, rozsudek Spolkového soudního dvora (Bundesgerichtshof) – BGH I ZR 154/07 ze dne 10. 12. 2009]. V uvedeném rozsudku žalobkyně po žalované požadovala náhradu škody způsobené mezinárodní přepravou tabákových výrobků, přičemž tyto byly po cestě ve Francii odcizeny, což způsobilo, že z nich žalobkyně měla uhradit spotřební daň. Žaloba na náhradu částky odpovídající spotřební dani byla zamítnuta. Soud dovedl, že daň z tabáku, kterou by ještě žalobkyně případně měla zaplatit ve Francii, je spotřební daní (čl. 1 odst. 1, čl. 3 odst. 1 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, Úř. Věst. L 076, s. 1 a násl.), a jedná se tak o výdaje spojené s poškozením, na jejichž úhradu se nevztahuje čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR. Daň narostlá (přirostlá) v tranzitní zemi Francii vznikla v důsledku škody, protože cigarety přepravované v režimu podmíněného osvobození od daně (čl. 4 písm. c), čl. 15 směrnice Rady 92/12/EHS) byly během přepravy uvedeny do oběhu krádeží. Podle čl. 6 odst. 1, čl. 20 odst. 1 ve spojení s čl. 15 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS se žalobkyně stala daňovým dlužníkem. Pokud by byla přeprava provedena v souladu se smlouvou, nevznikly by dotčené náklady. To znamená, že krádež sama o sobě způsobuje výdaje, které se nenahrazují podle čl. 23 odst. 4 CMR.

16. Uvedený výklad převládá i v Nizozemsku (srov. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Nizozemska (Hoge Raad) ve věci C04/290HR ze dne 14. 7. 2006, v němž soud řešil případ, kdy Společnost Philip Morris požadovala zaplacení náhrady škody včetně cla a spotřební daně zaplacené v důsledku krádeže jejich cigaret při přepravě, na kterou se vztahovala Úmluva CMR. V důsledku krádeže byla společnost povinna uhradit spotřební daň z důvodu uvedení výrobku do oběhu krádeží. Nárok na náhradu škody představující uhrazenou spotřební daň byl nizozemským soudem zamítnut. Možno je zmínit i rozhodnutí polského soudu v Lodži ze dne 27. 10. 2017, kterým byl zamítnut nárok na úhradu částky odpovídající uhrazené spotřební dani za zásilku. Soud v této souvislosti odkázal i na čl. 6 odst. 1 písm. i) Úmluvy CMR, jež určitým způsobem definuje pojem „náklady spojené s přepravou“, který představuje dovozní, vedlejší poplatky, cla a ostatní výdaje vznikající od okamžiku uzavření smlouvy až do vydání zásilky. Podle polského soudu spotřební daň nebyla výlohou ve smyslu uvedeného ustanovení čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR [srov. AMBROŽUK Dorota, Charges refunded by the carrier responsible for damage to the consignment. *European Journal of Service Management*, 4 (28/2), s. 11 a 12].

17. Širší výklad pojmu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR „jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky“ je reprezentovaný zejména soudy ve Francii a Spojeném království a Dánsku. Zastánci tohoto širšího výkladu projednávaného pojmu argumentují, že tento pojem by měl být vykládán široce, ale smysluplně, kdy by měly být zahrnuty výlohy, které vznikly v důsledku škody na zásilce přepravcem nebo osobou, za kterou zodpovídá. Podle tohoto výkladu by se tak měly hradit i výlohy představující spotřební daň, kterou musí oprávněný uhradit v souvislosti se ztrátou zásilky [srov. AMBROŽUK D., Charges refunded by the carrier responsible for damage to the consignment. *European Journal of Service Management*, 4 (28/2), s. 11.].

18. Zahraniční literatura odkazuje i na rozhodnutí soudu v Paříži ze dne 30. 3. 1973, který řešil případ, kdy došlo ke zmizení části zásilky při přepravě, přičemž příjemce odmítl zásilku převzít. Žalobce v důsledku toho nemohl požadovat vratku na DPH. Podle soudu však tuto škodu musel nahradit přepravce (viz HILL, D. J., GLASS, D. A., MESSENT, A.G. *CMR: Contracts for the International Carriage of Goods by Road*. Ebook. Informa Law from Routledge, 2014. ISBN 978-1-85978-593-5, odst. 9.34).

V britském rozhodnutí ve věci *Buchanan & Co v. Babco Forwarding & Shipping, (UK) [1978] A.C. 141*. House of Lords, dospěla sněmovna lordů k závěru, že uhrazená spotřební daň spadá pod pojem „jiné výlohy“ podle čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR. Obdobně rozhodl ve svém rozsudku i Nejvyšší soud Dánska, který na britské rozhodnutí explicitně odkázal (viz SCHELIN Johan, *CMR Liability in a Law & Economics Perspective*, Stockholm Institute for Scandinavian Law 1957-2010, s. 187).

19. Nejvyšší soud při své úvaze při řešení předestřené otázky, která není výslovně v Úmluvě CMR řešena, se přiklonil k judikatuře těch soudů evropských států, které ve svých rozhodnutích prosadily výklad pojmu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR „jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky“ tak, že spotřební daň je „jinou výlohou“ ve smyslu ustanovení čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, resp. že uhrazená spotřební daň spadá pod pojem „jiné výlohy“ podle čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR. Dovolací soud přisvědčil výše uvedeným důvodům širšího výkladu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR. Vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 9 odst. 3 písm. a) zákona č. 353/ 2003 Sb. u vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich ztráty nebo znehodnocení, s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení, v posuzovaném případě tak vznikla tato povinnost k okamžiku zničení zásilky v důsledku dopravní nehody, a lze ji tak zahrnout pod pojem jiné výlohy vzniklé v souvislosti s přepravou zásilky. Nejvyšší soud proto nepovažuje za správný právní závěr odvolacího soudu, který dovedl, že spotřební daň nepředstavuje „jinou výlohu“ ve smyslu čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, a že spotřební daň je součástí hodnoty zboží v místě a době jeho převzetí k přepravě.

20. Nejvyšší soud uzavřel, že odvolací soud neřešenou právní otázkou předestřenou dovolatelkou, zda spotřební daň je, nebo není „jinou výlohou vzniklou v souvislosti s přepravou zásilky“, neřešil správně, nevyložil pojem „jiné výlohy“, uvedený v čl. 23 odst. 4 Úmluvy CMR, ve smyslu tohoto ustanovení Úmluvy CMR správně, tudíž dovolací důvod nesprávného právního posouzení věci (§ 241a odst. 1 o. s. ř.) byl v dané věci naplněn.

21. Nejvyšší soud proto napadený rozsudek odvolacího soudu podle § 243e odst. 1 o. s. ř. bez jednání (§ 243a odst. 1 o. s. ř.) zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení (§ 243g odst. 1 o. s. ř.), v němž bude odvolací soud vázán právním názorem dovolacího soudu (§ 243g odst. 1 věta za středníkem o. s. ř.); odvolací soud rozhodne také o dosavadních nákladech řízení včetně řízení dovolacího (§ 243g odst. 1 věta druhá o. s. ř.).