



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka a ve věci

žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**

IČO: 148 03 534

sídlem Vítězná 1, 284 03 Kutná Hora

zastoupená advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D. BA

sídlem Pod Oborou 907, 293 06 Kosmonosy

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2023, č. j. 15799-3/2023-900000-314,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci se soud zabývá otázkou, zda žalobkyně uvolnila vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do volného daňového oběhu tím, že je při zahájení dopravy neuvedla v elektronickém průvodním dokladu (dále jen „e-AD“).

Shodu s prvopisem potvrzuje: E. M.

2. Žalobkyně podniká v oblasti výroby a zpracování tabáku a tabákových výrobků. Dne 24. 10. 2019 zahájila dopravu vybraných výrobků (tabáku a cigaret) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu v Pardubicích do daňového skladu v italské Tortoně. Pro tuto dopravu žalobkyně vyplnila e-AD, ARC 19CZ590301923DK50WG52, v němž deklarovala 201,6 kg tabáku ke kouření a 8 320 000 ks cigaret. Doprava těchto vybraných výrobků proběhla v zapečetěném nákladovém prostoru kamionu. Dne 28. 10. 2019 byly vybrané výrobky přijaty bez jakýchkoliv nesrovnalostí.
3. Žalobkyně následně Celnímu úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) v oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019, ARC 19CZ590301923DK50WG52 (dále jen „oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019“), sdělila, že pochybila při vyplňování e-AD, neboť do něj nezahrnula 115,2 kg tabáku ke kouření. Tento tabák byl uveden pouze na příslušné faktuře č. 1100191100005433 a dodacím listu č. 1014367317.
4. Celní úřad proto z tohoto tabáku žalobkyni doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 2. 2023, č. j. 85608/2023-610000-32.4 (dále jen „dodatečný platební výměr“), spotřební daň za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 257 588 Kč. Platebním výměrem ze dne 16. 2. 2023, č. j. 85611/2023-610000-32.4, dále stanovil žalobkyni penále ve výši 51 518 Kč.
5. Proti těmto rozhodnutím celního úřadu podala žalobkyně odvolání, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 15. 9. 2023 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl. Žalovaný nerozporoval, že se vybrané výrobky umístěné v daňovém skladu v Pardubicích nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Dle e-AD však bylo pro dopravu v tomto režimu určeno pouze 201,6 kg tabáku ke kouření a 8 320 000 ks cigaret. Pakliže žalobkyně bez dalšího naskladnila do zapečetěného kamionu dalších 115,2 kg tabáku ke kouření, které nebyly v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních zahrnuty v e-AD, vyjmula tyto vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od daně, čímž je podle § 3 písm. k) bodu 1. zákona o spotřebních daních uvedla do volného daňového oběhu. Za této situace vznikla žalobkyni jakožto plátcí daně povinnost z předmětného tabáku ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit spotřební daň. Jelikož tak neučinila, byla jí daň doměřena. Z hlediska dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně přitom není podle žalovaného podstatné, zda byl nezdaněný tabák uveden na příslušné faktuře a dodacím listu, ani zda částka složená žalobkyní na depozitním účtu pro zajištění daně pokrývala výši spotřební daně ze všech dopravovaných výrobků.

II. Obsah podání účastníků

6. Žalobkyně v žalobě připouští, že při vyplňování e-AD pochybila, když v něm neuvedla 115,2 kg tabáku ke kouření. Toto administrativní pochybení nicméně zhojila tím, že řidič kamionu měl u sebe po celou dobu dopravy správně vyplněný dodací list. Navíc není pochyb, že všechny vybrané výrobky byly řádně dopraveny až do daňového skladu v Itálii, kde byla řádně odvedena spotřební daň. Žalobkyně je proto přesvědčena, že předmětný tabák neuvedla do volného daňového oběhu, jak mylně dovodily celní orgány. V případě kontroly vybraných výrobků při dopravě by celní orgány žádné jiné pochybení (než to týkající se vyplnění e-AD) nezjistily. Chybu v e-AD navíc žalobkyně sama nahlásila, přičemž prokázala, že k uvolnění zboží do volného daňového oběhu na území České republiky

nedošlo. Zboží bylo určeno pro italský trh, kam bylo též v režimu podmíněného osvobození od daně řádně dopraveno.

7. Žalobkyně dále namítá, že nesrovnalost v předmětném e-AD nedosahuje takové intenzity, aby zpochybnila samotný doklad či identifikaci vybraných výrobků. Doklad e-AD byl doplněn dodacím listem, v němž byly vybrané výrobky jednoznačně identifikovány. Na daný případ se proto užije stanovisko Generálního ředitelství cel ze dne 15. 3. 2021, č. j. 14324/2021-900000-30 (dále jen „stanovisko GŘC“), jež zohledňuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019-34. K obdobným závěrům ohledně nesprávného množství nafty na dokladu o dopravě dospěl NSS rovněž v rozsudku ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57. V této souvislosti žalobkyně dále odkazuje na typově shodnou kauzu, kterou řešil Celní úřad pro Pardubický kraj, konkrétně na právní názor tohoto celního úřadu vyjádřený v úředním záznamu ze dne 23. 5. 2022, č. j. 74459/2022-590000-31 TR/CZ590000/22/00603 (dále jen „úřední záznam ze dne 23. 5. 2022“).
8. Žalobkyně rovněž namítá, že příslušná částka spotřební daně byla složena na depozitním účtu pro zajištění daně ze všech dopravovaných vybraných výrobků. K tvrzení žalovaného na str. 9–10 napadeného rozhodnutí, že tabulka o stavu bankovních záruk v dokumentu BZ.pdf matematicky neodpovídá, žalobkyně uvádí, že celním orgánům omylem předložila tabulka s daty z jiného dne. Aktualizovanou tabulku s vysvětlením výpočtů proto žalobkyně přiložila k žalobě. K těmto údajům měly celní orgány přístup. Předloženou tabulkou žalobkyně pouze deklaruje, že nevyčerpané prostředky na účtu bankovní záruky dalece – konkrétně o 1 356 001 014 Kč – převyšovaly hodnotu dopravovaného zboží. I pokud by na e-AD bylo uvedeno správné množství vybraných výrobků, částka složená na depozitní účet by se nezměnila. Jestliže celní orgány z nějakého důvodu nedokázaly tuto částku užít na úhradu spotřební daně, jedná se o problém na jejich straně.
9. Žalobkyně se též dovolává legitimního očekávání, že jí při administrativní chybě v dokladu e-AD nebude uložena pokuta ani nebude doměřena spotřební daň. V minulosti totiž bylo v jiných případech zboží přepravováno do jiných členských států, přičemž tyto výrobky nebyly uvedeny v e-AD, a přesto nedošlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobkyně tyto skutkově shodné případy řádně nahlásila celním úřadům. Konkrétně se jednalo o oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017, ARC 17CZ6103053X3RFHUDHN3 (dále jen „oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017“), a oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019. V daném případě žalobkyně nerozumí tomu, proč celní orgány postupovaly odlišně. Celní úřad navíc vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání až po téměř třech letech od realizace dopravy a oznámení o pochybení při nakládce. Pakliže celní orgány mění svou zavedenou správní praxi, nesmí tak činit retroaktivně. Argumentovaly-li celní orgány jinými případy, které vyhodnotily jako protiprávní, žalobkyně upozorňuje, že se nejedná o skutkově shodné věci. V prvních dvou případech týkajících se zdaňovacích období duben a říjen 2019 (19CZ6103059TDE5TTT9M0 a 19CZ610305CU4F5UD1L91) totiž nebylo správné množství dopravovaného zboží uvedeno na dodacím listu a ve třetím případě týkajícím se zdaňovacího období září 2021 (21CZ6103054LU2X5N5LX1) byla uvedena chybná hmotnost tabáku v kilogramech na zjednodušenom sprievodnom dokumentu podle § 19aa odst. 8 zákona č. 106/2004 Z. z., o spotrebnej dani z tabakových výrobkov. Oproti tomu v daném případě bylo správné množství dopravovaných výrobků uvedeno na dodacím listu, který měl řidič po celou dobu přepravy stále k dispozici. Stejně množství tabáku bylo

uvedeno též na fakturách a přejímkách z daňového skladu v Itálii, které byly označeny jako *Ontvangen voorraad per truck*.

10. Žalobkyni je navíc z praxe známo, že k administrativní chybě při vyplňování e-AD dochází i v jiných členských státech Evropské unie. Po prokázání, že zboží bylo řádně dopraveno na místo určení, nebyla v zemi odeslání, v níž došlo k chybnému vyplnění e-AD, danému subjektu nikdy uložena pokuta, natož doměřena daň. Celní orgány by měly národní úpravu vykládat v souladu se smyslem a účelem směrnice 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“). Je proto nepřijatelné, aby celní orgány doměřovaly daň a ukládaly pokutu za situace, kdy zboží prokazatelně opustilo Českou republiku a bylo řádně dopraveno do Itálie, kde bylo též spotřebováno a kde z něj byla odvedena spotřební daň.
11. Žalobkyně má dále za to, že výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 11. 2022 je nicotná. Celním orgánům byly totiž dobře známy skutkové okolnosti případu, které nijak nerozporovaly, pouze je jinak právně hodnotily. Za těchto okolností se nejedná o pochybnosti, které by odůvodňovaly vydání výzvy ve smyslu § 89 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).
12. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem celních orgánů, že svědecké výpovědi pracovníků, které vyplnily e-AD, nemohly zvrátit zjištěný skutkový stav. Tyto pracovníce mohly např. prokázat skutečnost, že denně ručně vyplňují desítky elektronických průvodních dokladů, a je proto téměř vyloučené, aby nikdy nedošlo k překlepu. Přestože žalobkyně zavedla dvojí kontroly, aby zamezila vzniku administrativních chyb, lidský faktor bohužel nelze nikdy zcela vyloučit, a velmi výjimečně tak k chybám může docházet. V tomto ohledu již žalobkyně nemůže vyvinout větší úsilí.
13. Žalobkyně pro úplnost podotýká, že za administrativní pochybení při vyplňování e-AD jí byla dále uložena pokuta ve výši 50 000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí celních orgánů podala další správní žalobu, která je u Krajského soudu v Praze vedena pod sp. zn. 41 Af 5/2023. Dokud žalobkyně v dané kauze nezačala argumentovat omylem při vyplňování e-AD, celní úřad její oznámení o nesrovnalosti nijak nerozporoval a souhlasil s tím, že se jedná o pouhé administrativní pochybení.
14. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě upozorňuje, že chybné vyplnění e-AD rozhodně nelze považovat za pouhou administrativní chybu, jak tvrdí žalobkyně. Řádné vyplnění e-AD je nezbytné k získání objektivních informací o přepravě vybraných výrobků a k její účinné kontrole. Skutečnost, že zboží bylo nakonec doručeno odběrateli v Itálii, nezbavuje žalobkyni povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, pakliže vybrané výrobky uvedla do volného daňového oběhu. Doprava zboží neuvedeného v e-AD odporuje smyslu elektronického systému pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „EMCS“) a může být dokonce zneužita. Tvrzení žalobkyně, že chybu při vyplňování e-AD nahlásila sama, pokládá žalovaný za poněkud účelové, neboť nesrovnalost by byla zjistitelná i z evidence podle § 38 zákona o spotřebních daních. Žalobkyní zmiňované stanovisko GŘC se týká zajištění vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu dopravovaných bez dokladu podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, tedy věci nijak nesouvisející s doměřením spotřební daně. Nepříléhavá je rovněž argumentace žalobkyně judikaturou NSS. Pokud jde o žalobkyní odkazované kauzy, které jí měly údajně založit legitimní očekávání, žalobkyně již nezmiňuje, že po těchto případech již následovala další rozhodnutí, která na vzniklou situaci reagovala jinak.

Dřívější chybné posouzení věci tak u žalobkyně nemohlo vzbudit legitimní očekávání. Ke svému tvrzení, že v jiných členských státech Evropské unie je obdobné pochybení při vyplňování e-AD čistě administrativní povahy, pak žalobkyně nepředložila žádný důkaz.

15. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které zdůrazňuje, že systém EMCS neumožňuje kontrolu odeslaného množství výrobků. Pokud jsou do systému zadány všechny potřebné údaje, doprava je automaticky schválena. Neobstojí proto tvrzení žalovaného, že by na pochybení při vyplňování e-AD přišel sám kontrolou evidence vybraných výrobků ve skladu. Žalobkyně dále podrobně rozebírá rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, který pokládá pro posuzovanou věc za zcela přílehlavý. Stran praxe celních orgánů v jiných členských státech žalobkyně uvádí, že po ní nelze požadovat prokázání negativní skutečnosti. Tvrzení žalobkyně naopak může vyvrátit žalovaný tím, že vykoná mezinárodní dožádání, což žalobkyně ostatně navrhovala v průběhu doměřovacího i přestupkového řízení. Závěrem žalobkyně upozorňuje, že jakožto výrobce tabákových výrobků má sama zájem na tom, aby nebyl systém EMCS zneužíván, neboť nelegální distribuce vybraných výrobků ji výrazně poškozuje.

III. Průběh jednání

16. Při jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila nosné body své argumentace, především to, že nesoulad mezi e-AD a fakticky převáženým zbožím je primárně administrativním pochybením, na které jednak ona sama upozornila orgány celní správy, neboť se jakožto velká společnost snažila chovat korektně. Orgány celní správy nadto v minulosti za tato pochybení daň nevyměřily. V této souvislosti žalobkyně vyslovila otázku, jak by asi celní orgány postupovaly, pokud by v e-AD bylo uvedeno naopak větší množství než skutečně převážené, a zda by v takovém případě daň vracely. Žalovaný odkazoval na závěry písemného vyhotovení a snažil se zdůrazňovat, že daň byla v souvislosti s nesprávně vyplněnými údaji v e-AD, navíc sama žalobkyně v souvislosti s nesprávně vyplněnými údaji v e-AD sama podávala daňová přiznání.
17. Soud při jednání doplnil dokazování následujícími listinami, které nebyly součástí správního spisu, ale žalobkyně i celního orgány z nich ve své argumentaci vycházely:
 - stanoviskem GŘC,
 - úředním záznamem ze dne 23. 5. 2022
 - oznámením o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017
 - oznámením o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019
18. Soud dále doplnil dokazování listinami předloženými žalovaným, a to
 - oznámením žalobkyně o nesrovnalosti ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2605016/MAD
 - daňovým přiznáním žalobkyně ke spotřební dani za měsíc květen 2016,
 - dále rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 11. 2013, č. j. 41514-2/2013-90000304.7, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru celního úřadu ze dne 28. 6. 2013, č. j. 89852/2013-6000324.
19. Pokud jde o návrhy na důkaz aktualizovanou tabulkou o stavu bankovních záruk, daňovým přiznáním žalobkyně ke spotřební dani za období září 2021, platební výměrem celního úřadu ze dne 29. 10. 2021, č. j. 448638/2021-610000-32.4, oznámením ve věci vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně ze dne 15. 10. 2021, ARC 21CZ66103054LU2X5N5LX1, a konečně výsledkem zaměstnankyň žalobkyně vyplňujících

předmětný e-AD, pak bylo v průběhu jednání vyjasněno, že skutkové okolnosti, k jejichž prokázání byly uvedené důkazní prostředky navrhovány, nejsou mezi stranami sporné, proto soud tyto důkazy již neprováděl.

IV. Posouzení věci soudem

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel v souladu s § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Neuvedení vybraných výrobků v e-AD

21. Mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu, tedy že žalobkyně vedle 201,6 kg tabáku ke kouření deklarovaných v e-AD dopravila do jiného členského státu (Itálie) ještě navíc i 115,2 kg tohoto tabáku, avšak toto posledně uvedené množství vybraného výrobku neuvedla v e-AD. Rovněž není sporu o tom, že žalobkyně toto opomenutí následně sama oznámila celnímu úřadu. Podstata sporu je především o právních důsledcích těchto skutečností z hlediska rozsahu daňové povinnosti.
22. Předmětný tabák se po dobu, kdy byl umístěn v daňovém skladu v Pardubicích, nacházel v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Jedná se o zvláštní daňový režim uplatňovaný mj. na přepravu zboží (vybraného výrobku) podléhajícího spotřební dani, jehož smyslem je odklad povinnosti přiznat nebo zjistit, vyměřit a zaplatit daň až do dne uvedení zboží do volného daňového oběhu ve státě spotřeby zboží. Podobně jako v případě osvobození od spotřební daně je i podmíněné osvobození určitým beneficiem, které je navíc v případě podmíněného osvobození z povahy věci pouze dočasné, neboť nejde o sejmutí ale o pouhé odložení daňové povinnosti vázané na dodržení zákonem stanovených podmínek (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015-45, č. 3274/2015 Sb. NSS, odst. 28, ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS, odst. 23, a ze dne 31. 5. 2022, č. j. 8 Afs 313/2018-105, odst. 32). Pakliže daňový subjekt některou z podmínek pro nakládání s vybraným výrobkem poruší, a vyjme jej tak z režimu podmíněného osvobození od daně do volného daňového oběhu, vzniká mu povinnost ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit spotřební daň [§ 3 písm. k) bod 1. ve spojení s § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních]. V případě dopravy vybraného výrobku mezi členskými státy je režim podmíněného osvobození od daně zachován pouze za dodržení podmínek stanovených v § 24 až 27f zákona o spotřebních daních [srov. § 19 odst. 1 písm. b) téhož zákona].
23. Pro posuzovanou věc je klíčová podmínka stanovená v § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého „[v]ybrané výrobky mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem.“
24. Při výkladu smyslu a účelu této podmínky je třeba vycházet z unijního práva, které zavádí harmonizovaná opatření zajišťující volný oběh výrobků podléhajících spotřební dani v rámci vnitřního trhu Evropské unie (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015-45, č. 3274/2015 Sb. NSS, odst. 28). V daném případě se jedná o již zrušenou směrnici 2008/118/ES a k ní vydané prováděcí nařízení 684/2009. Nyní účinná směrnice

2020/262, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní, a s ní související nařízení 2022/1636, se na dopravu vybraných výrobků provedenou v říjnu 2019 neužije.

25. Povinnost dopravovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s e-AD, kterou stanoví § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních, je transpozicí čl. 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES, podle kterého se „[p]řeprava zboží podléhajícího spotřební dani se považuje za uskutečňovanou v režimu s podmíněným osvobozením od daně pouze v případě, že se uskutečňuje za použití elektronického správního dokladu [tj. elektronického průvodního dokladu – pozn. soudu] zpracovaného podle odstavců 2 a 3.“ Bližší požadavky na e-AD stanoví čl. 3 nařízení 684/2009 ve spojení s tabulkou 1 přílohy I tohoto nařízení.
26. Řádně vyplněný e-AD představuje základní nástroj pro fungování elektronického systému EMCS, který umožňuje příslušným orgánům sledovat, a příp. též kontrolovat, přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (srov. recitály 20 a 21 směrnice 2008/118/ES). Jak upozornil NSS v rozsudku ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS, „systém [EMCS] může fungovat pouze za předpokladu, že reálný pohyb vybraných výrobků bude odpovídat pohybu, který byl ohlášen prostřednictvím elektronických průvodních dokladů (e-AD), neboť jedině tak mohou celní orgány jednotlivých členských států vědět, kde se vybrané výrobky právě nacházejí a případně je také zkontrolovat.“
27. Provedení dopravy zcela v souladu s e-AD tudíž nelze vnímat jako pouhý formalismus, nýbrž jako základní předpoklad pro zajištění toho, aby pohyb zboží v režimu podmíněného osvobození od daně byl pod stálým daňovým dohledem. Neobstojí proto tvrzení žalobkyně, že neuvedení vybraných výrobků v e-AD představuje pochybení toliko administrativní povahy, které lze zhojit tím, že je dopravovaný výrobek specifikován na dodacím listu, faktuře či přejímce (kterou žalobkyně v žalobě chybně označila jako *Ontvangen voorraad per truck*, ačkoliv v průběhu daňového řízení takový doklad celním orgánům nepředložila, viz přílohy k odvolání ze dne 16. 3. 2023). Tyto listiny jsou totiž pouze běžnými doklady užívanými v obchodním styku mezi odesílatelem a příjemcem zboží, které nemohou nahrazovat e-AD dostupný pro celní orgány v systému EMCS. Unijní ani vnitrostátní legislativa ostatně nepřipouští, aby daňový subjekt případnou absencí dopravovaného výrobku v e-AD či obdobné pochybení související s jeho vyplněním nahrazoval jinými důkazními prostředky nasvědčujícími tomu, že fakticky došlo k dopravě vybraného výrobku do jiného členského státu.
28. Celní orgány proto správně dovodily, že pokud žalobkyně dopravovala (navíc) 115,2 kg tabáku ke kouření do jiného členského státu, aniž by tento vybraný výrobek v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvedla v e-AD, vyjmula takto dopravovaný tabák z režimu podmíněného osvobození od daně do volného daňového oběhu již na daňovém území České republiky (§ 3 písm. k) bod 1. zákona o spotřebních daních]. Za této situace vznikla žalobkyni povinnost ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit spotřební daň (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Na vzniku této povinnosti ničeho nemění ani skutečnost, že na pochybení při vyplnění e-AD upozornila celní orgány sama žalobkyně v oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019.
29. Lichá je rovněž námitka žalobkyně, že se na posuzovanou věc užije stanovisko GŘC, které vychází z rozsudku NSS ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019-34. Jak správně uvedly již celní orgány, předmětné stanovisko se týkalo zajištění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, nikoliv dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými

státy. Závěry stanoviska GŘC ohledně možnosti doplnit neúplný doklad o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních – tedy doklad zcela odlišné povahy, než je e-AD – proto nejsou na posuzovanou věc aplikovatelné.

30. V souvislosti se stanoviskem GŘC žalobkyně dále odkazovala na úřední záznam ze dne 23. 5. 2022, v němž Celní úřad pro Pardubický kraj popsal důvodné podezření o spáchání přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních pro skutek ze dne 1. 7. 2021 spočívající v neuvedení části dopravovaného tabáku v e-AD. Soud dává za pravdu žalovanému, že právní názor vyjádřený v předmětném úředním záznamu není pro posuzovanou věc závazný, a to tím spíše, že se jedná o názor vyjádřený toliko v úředním záznamu před zahájením daňového, resp. přestupkového řízení. Jinak řečeno, pouhý odkaz Celního úřadu pro Pardubický kraj na stanovisko GŘC nemění nic na tom, že se na posuzovanou věc závěry tohoto stanoviska neuplatní. Navíc nelze přehlédnout, že žalobkyně ve svých podáních cituje pouze část úředního záznamu ze dne 23. 5. 2022, která podporuje její argumentaci. Přitom však přehlíží jinou část, v níž Celní úřad pro Pardubický kraj výslovně připustil, že neuvedení vybraných výrobků v e-AD nemusí představovat pouhé administrativní pochybení, ale může se jednat o případ jejich neoprávněného uvedení do volného daňového oběhu ve smyslu § 3 písm. k) bodu 1. zákona o spotřebních daních.
31. Nepřílehavá je též argumentace rozsudkem NSS ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, z něž žalobkyně dovozovala, že chyba v e-AD je vadou, kterou bylo možné zhojit např. dodacím listem, pokud je možno jednoznačně identifikovat vybrané výrobky, jejich množství a jejich zdanění. Odkazovaný rozsudek NSS se týkal dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty a povinnosti uhradit penále v souvislosti s údajným daňovým podvodem při přeprodeji leteckého petroleje. Ani vzdáleně tudíž nesouvisel s otázkami řešenými v této věci. Z obsahu repliky vyplývá, že žalobkyně měla namísto zmiňovaného rozsudku sedmého senátu NSS ve skutečnosti na mysli spíše rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 Afs 76/2021-42, který se týkal jí uváděného rozvozu nafty stočené v obci Kojátky. Ani tento rozsudek však není pro posuzovanou věc jakkoliv relevantní, neboť se týkal dopravy výrobků s vadným dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních, tedy otázky nijak nesouvisející s dopravou výrobků neuvedených v e-AD.
32. Argumentovala-li žalobkyně tím, že se snažila jednat transparentně a inkriminovaný nesoulad mezi údaji v e-AD a fakticky převáženým zbožím sama oznámila, pak soud konstatuje, že tato skutečnost nemá vliv na vznik daňové povinnosti. Jak již bylo řečeno, tato povinnost vzniká v okamžiku vynětí vybraného výrobku z režimu podmíněného osvobození od daně do volného daňového oběhu [§ 3 písm. k) bod 1. ve spojení s § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních], tedy na základě objektivního jednání daňového subjektu, nikoliv na základě jeho subjektivních pohnutek. Soud nevyklučuje, že dobrovolné oznámení inkriminovaného nesouladu může mít význam pro navazující rozhodnutí o přestupku, například ve vztahu k naplnění materiální stránky či úvaze o výši sankce. Tato otázka však není předmětem nyní posuzované věci.

Zajištění daně

33. V případě dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně z daňového skladu umístěného na daňovém území České republiky do daňového skladu v jiném členském státě je podle § 25 odst. 4 zákona o spotřebních daních provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo oprávněný odesílatel „*povinen poskytnout zajištění daně ve výši daně, kterou by byl povinen přiznat a zaplatit při uvedení dopravovaných vybraných*

výrobků do volného daňového oběhu, pokud tento zákon nestanoví jinak. Zajištění musí být platné pro všechny členské státy“ (srov. § 24 odst. 3 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 25 odst. 4 in fine téhož zákona). Citované ustanovení funguje jako určitá pojistka, která eliminuje rizika spojená s přepravou v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (recitál 19 a čl. 18 směrnice 2008/118/ES).

34. Zajištění daně představuje – vedle provedení dopravy s e-AD – další podmínku pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy. Tato podmínka musí být splněna v rozsahu výše daně, kterou by byl povinný subjekt povinen přiznat a zaplatit při uvedení dopravovaných vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Zjednodušeně řečeno, zajištění daně je třeba poskytnout pouze ve vztahu k vybraným výrobkům, které jsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, a tedy dosud nebyly uvedeny do volného daňového oběhu.
35. Žalobkyně namítala, že ke dni provedení dopravy složila na depozitní účet pro zajištění daně částku pokrývající výši spotřební daně ze všech dopravovaných výrobků, včetně těch neuvedených v e-AD.
36. Tato argumentace je však zcela mimoběžná s důvody, pro které celní orgány doměřily žalobkyni spotřební daň a stanovily jí penále. Pokud totiž již žalobkyně uvedla 115,2 kg tabáku ke kouření do volného daňového oběhu, nebyla povinna ve vztahu k tomuto zboží poskytovat jakékoli zajištění daně. Případné přebytky na depozitním účtu pro zajištění dan tak nemohly mít na určení daňového režimu dopravovaného zboží žádný vliv. Za těchto okolností nelze celním orgánům vytýkat, že neužily přebytky na depozitním účtu k úhradě doměřené spotřební daně. Ani tato námitka tak není důvodná.

Legitimní očekávání

37. Žalobkyně dále namítala, že v obdobných případech, kdy neuvedla zboží v e-AD, jí v minulosti nebyla spotřební daň doměřena. Na základě této ustálené správní praxe jí tak vzniklo legitimní očekávání, že ani v tomto případě nepřistoupí celní orgány k doměření daně.
38. Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad)“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07).*
39. Legitimní očekávání však nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem. Jak NSS zdůraznil v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS, účastník řízení se *„nepochybně před správním orgánem může dovolávat*

obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale může se domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“

40. V daném případě žalobkyně dovozovala správní praxi zakládající legitimní očekávání z oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017 a oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019.
41. Oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019 žalobkyni nemohlo založit legitimní očekávání již z toho důvodu, že právě na jeho základě získaly celní orgány poznatek o pochybení při vyplnění e-AD, ARC 19CZ590301923DK50WG52, a následně zahájily doměřovací řízení za zdaňovací období říjen 2019. Nejedná se tak o „srovnatelný“ případ zakládající ustálenou správní praxi, nýbrž o případ posuzovaný v této věci. V tomto ohledu je tak argumentace žalobkyně nutně nedůvodná.
42. Pokud jde o oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017, v něm žalobkyně celním orgánům oznámila pochybení při vyplnění e-AD, ARC 17CZ6103053X3RFHUDHN3, to skutečně snese srovnání s posuzovanou věcí (konkrétně se pochybení týkalo neuvedení 100 000 kusů cigaret). Ani tento ojedinělý případ nicméně sám o sobě nemohl založit dlouhodobou a jednotnou správní praxi v tom smyslu, že by neuvedení vybraných výrobků v e-AD nebylo možné kvalifikovat jako jejich vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a uvedení do volného daňového oběhu. Pokud navíc celní orgány v návaznosti na oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017 žalobkyni nedoměřily odpovídající spotřební daň, nejedná se o postup, který se pohyboval v mezích prostoru pro uvážení, jenž jim poskytuje zákon. Vzhledem k tomu postup celních orgánů v daném případě nezaložil legitimní očekávání, jehož by se mohla žalobkyně v posuzované věci oprávněně dovolávat.
43. Soud však musí zčásti korigovat úvahu žalovaného ve vztahu k námitce legitimního očekávání. Celní úřad totiž ve vztahu k této otázce odkázal (viz str. 7 dodatečného platebního výměru) na případy ze zdaňovacích období duben 2019, říjen 2019 a září 2021, v nichž sama žalobkyně uznala neoprávněné vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V odvolání a následně i v žalobě se žalobkyně vůči uvedeným případům vymezovala s tím, že se jedná o skutkově zcela odlišné věci, které nelze srovnávat s posuzovaným případem. Žalovaný však k této námitce pouze ve stručnosti konstatoval, že pokud „se jednalo o skutkově odlišné případy, tím spíše [...] nemohlo vzniknout žádné legitimní očekávání“ (str. 11 napadeného rozhodnutí). Tím ale žalovaný poněkud posunul předmět vznesené odvolací námítky, v níž se žalobkyně vymezovala vůči argumentaci celního úřadu, tedy případy z předchozích zdaňovacích období neuváděla na podporu svých tvrzení, jak se zřejmě mylně domníval žalovaný. Uvedené dílčí argumentační pochybení žalovaného ovšem nemá jakýkoliv vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podstatná je totiž skutečnost, že žalobkyni ohledně postupu celních orgánů při posuzování pochybení souvisejících s neuvedením vybraných výrobků v e-AD žádné legitimní očekávání skutečně nevzniklo (viz odst. 39 až 40 tohoto rozsudku). Jakákoliv další argumentace, která měla vyvrátit námitku žalobkyně týkající se nepřipustného zásahu do jejího legitimního očekávání, se tak soudu jeví jako nadbytečná. Vzhledem k tomu nejsou pro nyní posuzovanou věc relevantní skutečnosti týkající se daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období září 2021.

44. Z hlediska otázky ustálené správní praxe nicméně nemá pro posuzovanou věc valný význam ani žalovaným předkládané prohlášení o nesrovnalosti ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2605016/MAD, včetně navazujícího daňového přiznání žalobkyně ke spotřební dani za měsíc květen 2016. Uvedené listiny nasvědčují tomu, že žalobkyně za období května 2016 přiznala spotřební daň za vynětí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození do volného daňového oběhu. Žalobkyně však nikdy nezpochybovala přiznání k dani za květen 2016 ani její doměření. Podstata jejích námitek směřovala k tomu, že žalovaný od června 2017 přistoupil odlišné správní praxi, kdy v souvislosti se zjištěním rozporu mezi údaji v e-AD a fakticky převáženými výrobky nedoměřoval daň, z čehož ona dovodila legitimní očekávání v budoucí nedoměření v obdobných případech. Jakkoli je tato námitka s ohledem na shora popsané (viz odst. 38 až 43) věcně nedůvodná, tak to nemění nic na tom, že žalovaným uplatněná oponentní argumentace se zde míjí s její podstatou.
45. Přisvědčit ovšem nelze ani žalobní námitce týkající se praxe v jiných členských státech Evropské unie, která zůstala pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení. Za účelem prověření tohoto tvrzení přitom nelze po celních orgánech požadovat, aby využívaly nástroje mezinárodní spolupráce při správě daní, které nemohou sloužit k nahrazování procesní aktivity daňového subjektu. V této souvislosti soud připomíná, že výklad vnitrostátního práva provedený celními orgány zcela odpovídá smyslu a účelu směrnice 2008/118/ES (viz odst. 26 tohoto rozsudku).
46. Argumentovala-li žalobkyně tím, že spotřební daň z týchž vybraných výrobků byla odvedena též v Itálii, soud shodně s celním úřadem odkazuje na čl. 33 odst. 1 a 6 směrnice 2008/118/ES, jehož účelem je zabránění dvojího zdanění (str. 8 a 10 dodatečného platebního výměru). Bylo proto na žalobkyni (resp. na jejím italském odběrateli) uvědomit italské celní orgány o tom, že vybrané výrobky byly propuštěny do volného daňového oběhu již na daňovém území České republiky, a s poukazem na tuto skutečnost je požádat o vrácení spotřební daně odvedené v Itálii. Pokud této možnosti žalobkyně (resp. její odběratel) nevyužila, nejedná se o překážku, která by bránila doměření spotřební daně českými celními orgány.
47. Zástupkyně žalobkyně při jednání předešlela otázku, jak by asi celní orgány postupovaly, pokud by v e-AD bylo uvedeno naopak větší množství než skutečně převážené, a zda by v takovém případě došlo k vrácení daně. Byť soud připouští, že tato argumentace má racionální jádro, nemůže se s ní ztotožnit. V případě, že by v e-AD bylo uvedeno větší množství výrobků, než kolik je fakticky převážené, zůstalo by toto faktické menší množství i nadále v limitech toho, k čemu je dle příslušného e-AD deklarován režim podmíněného osvobození. Zjednodušeně řečeno, případným převážením menšího množství by se žalobkyně stále pohybovala v „mantinelech deklarace“, neboť by nepřekračovala hranici, za kterou končí režim podmíněného osvobození a začíná režim volného oběhu. K vyměření daně by tudíž mohlo dojít až teprve v okamžiku, kdy by žalobkyně toto menší množství (nebo jeho část) vědomě uvolnila do volného oběhu, což by v daném případě odpovídalo okamžiku vyskladnění zboží u odběratele v Itálii. Pokud by v takovém (hypotetickém) případě italská celní správa doměřila spotřební daň jen na základě údajů e-AD, ačkoliv faktické množství uvolněné do volného oběhu daňového oběhu by bylo nižší, pak by bylo možno uvažovat o částečném vrácení vyměřené daně postupem dle italských vnitrostátních předpisů (srov. čl. 33 odst. 1 a 6 směrnice 2008/118/ES). V nyní posuzované věci však došlo k převozu většího množství, než kolik bylo deklarováno v e-AD, daň tudíž byla vyměřena právě za překročení hranice, za kterou končí režim podmíněného osvobození a začíná režim

volného daňového oběhu. K překročení ono „mantinelu deklarace“ tedy došlo již v okamžiku, kdy celní sklad v Pardubicích opustil kamion, do něhož byly naskladněny výrobky v množství překračujícím deklarovaných 201,6 kg.

Ostatní námitky

48. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 11. 2022 byla nicotná, jelikož neobsahovala pochybnosti o skutkovém stavu ve smyslu § 89 daňového řádu.
49. Celní úřad ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 24. 11. 2022 jednoznačně specifikoval důvody, pro které mu vznikly konkrétní pochybnosti o správnosti a průkaznosti daňového přiznání žalobkyně za zdaňovací období říjen 2019, a to konkrétně o správnosti údajů o množství vybraných výrobku ve sloupci 3, řádku 1.a1, a o výši daně ve sloupci 6, řádku 1.a2, a průkaznosti žalobkynina tvrzení, že jí nevznikla žádná daňová povinnost. Tyto pochybnosti pak celní úřad ve výzvě dále náležitě odůvodnil způsobem, který v základu odpovídá důvodům pro doměření spotřební daně uvedeným v dodatečném platebním výměru. V tomto ohledu je zcela mylná představa žalobkyně, že se pochybnosti celního úřadu mohly týkat toliko skutkového stavu, o němž od počátku řízení nebylo sporu. Jak totiž vyplývá z § 89 odst. 1 daňového řádu, pochybnosti se mohou týkat jednak „*správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení*“, jednak „*jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo [...] pravdivosti údajů v nich uvedených*.“ Žalovaný proto správně dovodil, že výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 11. 2022 není nicotná ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu.
50. Správná je rovněž úvaha celních orgánů o neprovedení výsledku zaměstnankyň žalobkyně, které vyplňovaly předmětný e-AD. Žalobkyní uváděné okolnosti, k nimž navrhovala zaměstnankyně vyslechnout, tj. ke způsobu vyplňování e-AD a mechanismu kontroly, by zjevně nemohly nijak přispět ke zjištění skutkového stavu potřebného pro rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně. Způsob vyplňování předmětné e-AD ani žalobkyní přijaté interní kontrolní mechanismy nebyly ze strany nikdy zpochybňovány, stejně jako nebyl nikdy zpochybňován samotný obsah vyplněného e-AD. Spor se týkal toliko právních důsledků plynoucích z toho, že určité údaje byly v předmětném e-AD opomenuty. Soud nevylučuje, že přijetí kontrolních mechanismů na vyplňování celních dokladů by případně mohlo mít relevanci ve vztahu k přezkumu celním úřadem uložené pokuty za přestupek spočívajícího v uvedení neoznačených výrobků do volného oběhu, tato otázka však není předmětem tohoto řízení.
51. Soud naproti tomu přisvědčuje žalobkyni, že pro nyní posuzovanou věc je bez významu rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2013, č. j. 41514-2/2013-90000304.7, jež se skutečně týkalo skutkově i právně zcela odlišné věci.

V. Závěr a náklady řízení

52. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. března 2024

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu