



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**, IČO: 14803534  
sídlem Vítězná 1, Kutná Hora  
zastoupená advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA  
sídlem Pod Oborou 907, Kosmonosy

proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2023, č. j. 40017-2/2023-900000-314,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Platebním výměrem ze dne 26. 7. 2023, č. j. 340546/2023-610000-32.4 vyměřil Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2022 ve výši 12 166 Kč. Žalobkyně dle celního úřadu nepřiznala spotřební daň ze 40 krabiček (788 kusů) cigaret a 3,260 kg tabáku, které vyrobila ve svém

daňovém skladu a dne 15. 10. 2022 je odcizil agenturní zaměstnanec, který je přehodil přes plot areálu, kde je posléze žalobkyně nalezla.

2. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl žalobkynino odvolání proti platebnímu výměru a potvrdil jej.
3. Žalovaný se v odůvodnění plně ztotožnil s úvahami celního úřadu, které zopakoval. Žalobkyně provozuje daňový sklad, v němž vyrábí a skladuje tabákové výrobky na základě příslušného povolení. Podmínkou č. 21 tohoto povolení je, že pokud žalobkyně zjistí odcizení tabákových výrobků, musí nejpozději následující pracovní den informovat správce daně. To žalobkyně nesplnila, neboť krádež tabákových výrobků oznámila až dne 30. 12. 2022. Podle § 3 písm. k) bodu 1. zákona o spotřebních daních se uvedením do volného daňového oběhu rozumí každé, i protiprávní vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně. V případě výroby vybraných výrobků v daňovém skladu dojde k vyjmutí z režimu podmíněného osvobození v okamžiku, kdy fyzicky opustí prostor daňového skladu. Není podstatné, kdo uvedení do volného daňového oběhu způsobil.
4. Krádež není nepředvídatelnou a neodvratitelnou ztrátou výrobků. Takovou událostí nelze rozumět skutečnosti, které jsou běžnou součástí podnikatelského rizika, včetně jednání vlastních zaměstnanců. Žalobkyně musí jako provozovatelka daňového skladu předvídat riziko krádeže a činit opatření k jejich minimalizaci. Krádež je tedy odvratitelnou událostí, která je plně v rukou žalobkyně, jež je proto odpovědná i za zaplacení spotřební daně bez ohledu na to, kdo uvedl vybrané výrobky do volného daňového oběhu. Žalobkyně má možnost domáhat se v občanském soudním řízení náhrady škody. Podle § 37 a 38 zákona o spotřebních daních je povinna vést evidenci vybraných výrobků. Celnímu úřadu je známo, že žalobkyně provádí pravidelné měsíční inventury, na jejichž základě v případě zjištěných ztrát podává daňová přiznání.
5. K žalobkynině námitce, že spotřební daň se platí ze spotřeby, avšak odcizené tabákové výrobky nebyly spotřebovány, žalovaný poukázal na čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní. Dle tohoto ustanovení se propuštěním ke spotřebě rozumí situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění. Není tedy potřeba, aby výrobky byly spotřebovány. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 5. 2018, sp. zn. 8 Tdo 395/2018, není případný, neboť v nynější věci je znám vlastníkem tabákových výrobků (žalobkyně), který má objektivní odpovědnost za celý režim podmíněného osvobození.
6. Žalovaný dále ve shodě s celním úřadem zopakoval, že krádež nelze podřadit pod pojem nepředvídatelné ztráty podle § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních, resp. vyšší moci dle čl. 7 odst. 4 směrnice o obecné úpravě spotřebních daní. Odkázal na výklad těchto pojmů podaný v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 12. 2007, C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée*, stanovisku generální advokátky v této věci a rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 AfS 48/2015 – 45, č. 3274/2015 Sb. NSS. Pojem vyšší moci obsahuje objektivní složku, která spočívá v neobvyklých událostech nezávislých na vůli hospodářského subjektu, a subjektivní složku, která spočívá v povinnosti dotčeného subjektu zabezpečit se proti následkům neobvyklé události tím, že učiní vhodná opatření, aniž by však podstoupil nepřiměřené oběti. Krádež tabákových výrobků není ničím neobvyklá a výjimečná, neboť představuje riziko, se kterým musí každý podnikatel počítat (zvláště u tak žádaného zboží). Lze ji předvídat, pojistit se proti ní a vhodnými prostředky jí předcházet. Nenaplnuje tak objektivní kritérium. Nesplňuje ani subjektivní

kritérium, neboť žalobkyně nejednala s řádnou péčí (výběr zaměstnanců, bezpečnostní agentury, rozdílné vykazování ztracených výrobků, chybné vedení evidence výrobků či neoznámení krádeže správci daně). Odcizením navíc tabákové výrobky nezanikly a neztratily způsobilost být předmětem daně, neboť byly stále k dispozici ke spotřebě. Nebyla tak splněna ani tato podmínka dle § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních.

7. Důkaz svědeckou výpovědí A. Č. by nemohl zvrátit spolehlivě zjištěný skutkový stav a z žalobkyní předložené evidence dle § 37 zákona o spotřebních daních není patrné chybějící množství tabákových výrobků, které byly dne 15. 10. 2022 nalezeny.
8. K námitce, že celní úřad rozhodl v rozporu se svou předchozí správní praxí, žalovaný dodal, že J. Ž. celní úřad vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků jako skladovateli, jelikož v prostorách objektů, které užíval, skladoval neznačené tabákové výrobky, které byly odcizeny žalobkyní. Zahájil také vyměřovací řízení s žalobkyní, neboť potvrdila, že výrobky vyrobila ve svém daňovém skladu. Daň jí ale nevyměřil, neboť by to bylo v rozporu se zákazem dvojího zdanění. Ve věci J. Ž. šlo o neznačené tabákové výrobky, které byly u něj nalezeny na základě domovní prohlídky a které J. Ž. zakoupil za účelem následného prodeje, ačkoliv věděl, že byly získány trestným činem. Byly plně v jeho dispozici. J. Ž. tedy měl k těmto výrobkům kvalifikovaný vztah dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, čímž se stal plátcem daně. V neprospěch žalobkyně hovoří i to, že odcizení ve stanovené lhůtě neoznámila správci daně, tuto skutečnost nezanesla do zákonné evidence a vybrané výrobky po jejich nálezů vrátila zpět do svého daňového skladu (přestože v něm lze skladovat jen výrobky v režimu podmíněného osvobození). V nynější věci byly tedy výrobky po odcizení a nálezů vráceny zpět do daňového skladu, kde byly v dispozici žalobkyně, zatímco u J. Ž. nikoliv (žalobkyně s nimi nemohla dále manipulovat, protože nebyly v její dispozici). Proto jde o skutkově rozdílné případy.

### Žaloba

9. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí i platebního výměru.
10. Žalobkyně uvádí, že pracovník externí společnosti odcizil z jejího daňového skladu cigarety, které v tašce přehodil přes plot. Tam byly ještě téhož dne nalezeny při pravidelné obchůzce ostrahy. Žalobkyně je následně zlikvidovala. Žalobkyně nesouhlasí s doměřením spotřební daně z těchto odcizených a zlikvidovaných cigaret. Podle žalobkyně není mezi účastníky sporný skutkový stav, ale pouze právní posouzení.
11. Žalobkyně předně namítá, že vybrané výrobky neuvedla do volného daňového oběhu. Z daňového skladu je odcizil agenturní zaměstnanec A. Č., který se k tomu i přiznal. Do volného daňového oběhu je tedy dle § 3 odst. 1 písm. k) zákona o spotřebních daních uvedl on, čímž se stal plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a byl povinen daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 tohoto zákona. Žalobkyně výrobky našla a následně zlikvidovala. Nedošlo tedy k jejich uvedení na trh a nikdo je nespotřeboval. Základním principem spotřebních daní přitom je, že se hradí ze spotřeby.
12. Dále žalobkyně argumentuje, že krádež představuje nepředvídatelnou ztrátu ve smyslu § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních. Proto jí podle § 9 odst. 3 písm. d) tohoto zákona nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že krádež z daňového skladu je odvrátitelná okolnost. Žalobkyni není zřejmé, z čeho to žalovaný dovodil. Odkázal na rozsudek Soudního dvora *Société Pipeline Méditerranée*, který ale

vyznívá ve prospěch žalobkyně, neboť krádež spočívá v události nezávislé na vůli žalobkyně. Není navíc na věc žalobkyně zcela přílehlavý, neboť se týkal úniku látek z ropovodu. Jde-li o subjektivní složku, žalobkyně soustavně činí opatření k zamezení krádežím. Jejich účinnost plyne i ze skutečnosti, že se kradené zboží podařilo ihned najít a zamezit jeho distribuci. Při nástupu do zaměstnání žalobkyně seznamuje nové zaměstnance s pravidly chování. Zloděj nebyl žalobkynin zaměstnanec, nýbrž zaměstnanec dodavatelské společnosti zajišťující logistiku v závodě v Kutné Hoře. Žalobkyně se neúčastnila jeho náboru. K zabránění krádežím dále ostraha monitoruje závod kamerovým systémem, provádí namátkové kontroly šatních skříněk (i zaměstnanců třetích stran) a rentgenuje zavazadla zaměstnanců. Již nyní ke krádežím dochází minimálně. Protiprávní činnost agenturního zaměstnance žalobkyně sama odhalila, avšak vzhledem k chybě v komunikaci mezi interními odděleními ji ihned nenahlásila celnímu úřadu. To ale napravila předložením seznamu záchytů za rok 2022. Žalobkyně má tedy za to, že činí vhodná opatření, aby se zabezpečila proti následkům krádeže, aniž by podstoupila nepřiměřené oběti. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že cigarety mohly být stále předmětem spotřební daně. Podle žalobkyniných interních norem nemohou být kradené výrobky distribuovány k prodeji a musí být zlikvidovány jako odpad. To se i stalo a byl o tom vyhotoven protokol.

13. Dále žalobkyně namítá, že jí svědčí legitimní očekávání. V roce 2019 celní úřad doměřil spotřební daň jednomu z pachatelů krádeže výrobků (J. Ž.). Vlastníkem kradeného zboží byla tehdy také žalobkyně. V rozporu s tímto postupem (a rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2021, č. j. 3 Af 23/2017 – 112) nyní celní úřad vyměřil daň žalobkyni. Žalobkyně legitimně očekávala, že pokud je znám pachatel krádeže, bude spotřební daň stanovena právě jemu. K argumentaci žalovaného žalobkyně dodává, že o skutkově totožné situaci se jedná z důvodu, že se v obou případech jednalo o krádeže z daňového skladu způsobené třetí osobou. V případě J. Ž. existovali i další tři spolupachatelé a kradené zboží se nenašlo hned, nicméně i tehdy bylo nakonec zlikvidováno. V nynějším případě bylo zboží do areálu žalobkyně vráceno jen za účelem likvidace.
14. Žalobkyně se také domnívá, že výzva k odstranění pochybností ze dne 25. 1. 2023 je nicotná. Pochybnosti, které v ní správce daně formuloval, nejsou pochybnostmi o skutkovém stavu ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ale pouze jiným právním hodnocením. Správce daně neuvedl žádnou pochybnost, kterou by bylo možno odstranit. Skutkový stav mu byl znám, nezpochybňoval jej, pouze jej jinak právně hodnotil. Celní úřad ani neprovedl svědeckou výpověď A. Č., neboť by nemohla zvrátit spolehlivě zjištěný skutkový stav. Správci daně tedy nezpochybnili zjištěný skutkový stav, což podporuje argumentaci žalobkyně, že výzva byla nicotná.
15. Konečně žalobkyně namítá, že žalovaný chybně odkázal na § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť žalobkyně je plátkyní spotřební daně z tabákových výrobků již od 10. 12. 2003, jak plyne z potvrzení o registraci. Nemohla se tedy stát plátkyní dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních až v říjnu 2022.

#### Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na napadené rozhodnutí.
17. Dodává, že celní úřad formuloval výzvu k odstranění pochybností ze dne 25. 1. 2023 v souladu s § 89 odst. 2 daňového řádu tak, aby umožnil žalobkyni podat konkrétní a určitou odpověď. Celní úřad měl pochybnosti o průkaznosti a správnosti daňového přiznání, neboť zde uvedené údaje o množství vybraných výrobků (0 ks a 0 kg) a výši daně (0 Kč) se

neshodovaly s množstvím výrobků uvedených žalobkyní v přípisu celnímu úřadu. Na výzvu žalobkyně reagovala přípisem ze dne 9. 2. 2023, v němž sdělila, že spotřební daň by měla být vyměřena A. Č., který vybrané výrobky odcizil a přehodil přes plot.

18. K žalobkynině poslední námitce žalovaný uvádí, že § 4 zákona o spotřebních daních definuje osoby a podmínky, za nichž se stávají plátcí daně. Nejširší kategorií jsou osoby, které uvádějí vybrané výrobky do volného daňového oběhu, včetně provozovatelů daňových skladů. Žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, tj. podle § 3 písm. k) bodu 1 zákona o spotřebních daních dne 15. 10. 2022, kdy opustily v důsledku krádeže daňový sklad. Žalobkyně se stala plátkyní daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, protože dostatečně nezajistila vyjmutí výrobků z režimu podmíněného osvobození. Žalobkyně byla povinna se registrovat jako plátkyně daně nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit. Jako plátkyně je registrována od 10. 12. 2003.

### Replika

19. V replice žalobkyně odkazuje na žalobní argumentaci.

### Posouzení věci

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez jednání. Žalobkyně s takovým postupem souhlasila (resp. souhlasila s rozhodnutím bez jednání, jestliže soud nebude provádět dokazování, k čemuž soud nepřistoupil) a u žalovaného se má za to, že souhlas vyslovil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Účastníci ani nenavrhli provedení žádných důkazů.
21. Soud úvodem shrnuje, že rozhodující skutečnosti jsou mezi účastníky nesporné. Žalobkyně jako provozovatelka daňového skladu vyrobila a skladovala vybrané výrobky (cigarety a tabák ke kouření), které externí (agenturní) zaměstnanec A. Č. dne 15. 10. 2022 odcizil a přehodil přes plot žalobkynina areálu (daňového skladu). Žalobkyně (resp. pracovnice ostražky) je ještě tentýž den v 3:05 hodin nalezla. Následně je vrátila zpět do daňového skladu (viz též incident report ze dne 15. 10. 2022, který popisuje nález výrobků a výsledky šetření) a dne 27. 1. 2023 je zlikvidovala (viz též protokol o likvidaci; obojí je součástí správního spisu).

*Žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a nesvědčilo jí legitimní očekávání*

22. Prvním žalobním bodem žalobkyně namítá, že odcizené vybrané výrobky neuvedla do volného daňového oběhu a nevznikla jí povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Namísto toho vznikla pachateli krádeže. V jiném případě přitom celní úřad vyměřil daň přímo pachateli krádeže.
23. Podle § 3 písm. k) bodu 1. zákona o spotřebních daních (soud při posouzení věci vychází ze znění účinného do 31. 10. 2022) se pro účely tohoto zákona rozumí uvedením do volného daňového oběhu každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně.

24. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)].
25. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.
26. Podle § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu odpovídá společně a nerozdílně za daň kromě plátce daně uvedeného v odstavci 1 písm. a) také právnická nebo fyzická osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu uvedeny. V případě, že uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bylo neoprávněné, odpovídá za daň společně a nerozdílně také právnická nebo fyzická osoba, která se na tomto neoprávněném uvedení do volného daňového oběhu podílela.
27. Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.
28. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních definuje osobu plátce daně mj. jako právnickou osobu, která je provozovatelem daňového skladu, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit *v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu* (§ 9 odst. 1). Na citované ustanovení navazuje § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který spojuje vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit s *uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu*. Uvedením do volného daňového oběhu se pak dle § 3 písm. k) bodu 1. zákona o spotřebních daních rozumí každé, *i protiprávní*, vyjmutí vybraných výrobků z *režimu podmíněného osvobození od daně*. Konečně v režimu podmíněného osvobození od daně je mj. výrobek, který je umístěn v daňovém skladu [§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních].
29. Žalobkyně argumentuje, že odcizené vybrané výrobky neuvedla do volného daňového oběhu, neboť z režimu podmíněného osvobození od daně je protiprávně vyjmul agenturní zaměstnanec tím, že je přehodil přes plot daňového skladu, tedy umístil je mimo něj [§ 3 písm. k) bod 1. a § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Výše citovaný § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních ale nepožaduje, aby *sám* provozovatel daňového skladu *přímo* uvedl vybrané výrobky do volného daňového oběhu k tomu, aby se stal plátcem daně. Povinnost daň přiznat a zaplatit i postavení plátce daně vzniká dle tohoto ustanovení provozovateli daňového skladu (toliko) „*v souvislosti s uvedením*“ vybraných výrobků do volného daňového oběhu – bez ohledu na to, *kdo konkrétně* je do volného oběhu uvedl. Stačí tedy, že dojde k vyjmutí výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně.
30. Uvedené lze podpořit i systematickým výkladem § 4 zákona o spotřebních daních. Podle odst. 3 totiž platí, že „[v] *případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu odpovídá společně a nerozdílně za daň kromě plátce daně uvedeného v odstavci 1 písm. a) také právnická nebo fyzická osoba, jejímž jménem byly vybrané výrobky do volného daňového oběhu*

*uvedeny. V případě, že uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bylo neoprávněné, odpovídá za daň společně a nerozdílně také právnická nebo fyzická osoba, která se na tomto neoprávněném uvedení do volného daňového oběhu podílela.*“ (zvýraznil soud). Zákon zde tedy speciálně upravuje i solidární povinnost osoby, která výrobky neoprávněně uvedla do volného daňového oběhu, daň přiznat a zaplatit (tj. v rovině nalézací i platební, viz rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 168/2021 – 39). Kdyby ji měla *pouze* tato osoba – což je výklad prosazovaný žalobkyní – neuvádělo by toto ustanovení výslovně, že odpovídá „*také*“ a „*společně a nerozdílně*“, tj. vedle provozovatele daňového skladu.

31. Tento výklad má i jasnou oporu v unijním právu. Zákon o spotřebních daních transponuje směrnici o obecné úpravě spotřebních daní, a proto je třeba použít tzv. eurokonformní výklad, tedy interpretovat jej v souladu s unijní právní úpravou (viz bod 28 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 168/2021 – 39). Ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních má svůj předobraz v čl. 7 odst. 1 směrnice o obecné úpravě spotřebních daní, dle něž daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě. To je v čl. 7 odst. 2 písm. a) této směrnice definováno mj. jako situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění [viz § 3 písm. k) bod 1. zákona o spotřebních daních, který transponuje toto ustanovení]. Jako osobu povinnou ke vzniklé daňové povinnosti ve vztahu k této situaci pak čl. 8 odst. 1 písm. a) bod i) směrnice označuje *oprávněného skladovatele*. Text směrnice je tak zcela jasný a jednoznačný: opustí-li zboží podléhající spotřební dani režim s podmíněným osvobozením, vzniká daňová povinnost oprávněnému skladovateli. Nezáleží na tom, kdo zboží propustil ke spotřebě. I toto ustanovení pak upravuje daňovou povinnost jakékoliv „*jiné*“ osoby, která se podílela na neoprávněném opuštění daňového skladu. Stejně jako česká úprava tedy počítá s tím, že tato osoba za daň odpovídá *vedle* skladovatele (a nikoliv sama, viz též čl. 8 odst. 2 upravující solidární odpovědnost více osob k dlužné spotřební dani).
32. V projednávané věci tak žalobkyni jako provozovatelce daňového skladu vznikla dle § 4 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat v okamžiku, kdy vybrané výrobky (cigarety a tabák) opustily daňový sklad, tj. agenturní zaměstnanec je přehodil přes plot areálu, čímž je vyjmul z režimu podmíněného osvobození [§ 3 písm. k) bod 1. a § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních]. Není podstatné, zda i jemu samotnému vznikla daňová povinnost. I v kladném případě by odpovídal toliko společně a nerozdílně, tedy vedle žalobkyně, a nikoliv namísto ní (§ 4 odst. 2 zákona o spotřebních daních).
33. Skutečnost, že žalobkyně je registrována jako plátkyně daně již od 10. 12. 2003, na tom nic nemění. Žalobkyně směřuje povinnost registrace ke spotřební dani s otázkou, kdo je jejím plátcem (tedy osobou povinnou daň přiznat a zaplatit). Žalobkyně byla dle § 9 odst. 2 zákona o spotřebních daních povinna se registrovat jako plátkyně daně nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit. Jde ale jen o evidenční úkon, který nijak nesouvisí s tím, kdo má v konkrétním případě (hmotněprávní) postavení plátce daně dle § 4 zákona o spotřebních daních. Jinak řečeno, skutečnost, že se žalobkyně registrovala jako plátkyně daně nevylučuje, aby se následně stala plátkyní daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních (naopak se to předpokládá – smyslem registrační povinnosti je i získání přehledu o osobách, které jsou pravidelnými plátcí daně ve vztahu ke konkrétním uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu).
34. Podstatná není ani okolnost, že nalezené cigarety a tabák nebyly spotřebovány, nýbrž je žalobkyně zlikvidovala. Soud nepopírá, že účelem zavedení spotřebních daní je mj. i regulace

spotřeby určitých výrobků. Jak ale správně podotkl žalovaný, zákon nespojuje vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit se samotným spotřebováním vybraného výrobku, ale (toliko) s jeho uvedením do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních), včetně protiprávního vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od daně [§ 3 písm. k) bod 1. zákona o spotřebních daních]. Spotřebování vybraného výrobku není podmínkou vzniku daňové povinnosti ani dle směrnice o obecné úpravě spotřebních daní (viz čl. 7 odst. 1 a 2).

35. Konečně žalobkyni ani nesvědčilo žádné legitimní očekávání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně zdůvodnil, proč se ve věci J. Ž. nejednalo o obdobnou situaci jako nyní. Žalovaný především poukázal na to, že: (1) J. Ž. odcizené výrobky *skladoval*, tedy stal se plátcem daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, (2) J. Ž. *nebyl sám pachatelem krádeže*, nýbrž je od pachatelů zakoupil (přestože věděl, že jsou kradené) a (3) žalobkyni nebyla daň vyměřena *jen z důvodu, aby nedošlo ke dvojímu zdanění* (tedy nikoliv proto, že by jí nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit).
36. Žalobkyně tyto skutkové rozdíly zcela přehlíží. Soudu tedy nezbyvá než ve shodě s žalovaným konstatovat, že podstatně odlišují nynější věc od věci tehdejší. V nynější věci nepřípadala v úvahu aplikace § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť popsanou situaci (protiprávní vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození) řeší § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních, který daňovou povinnost pachatele krádeže stanoví toliko solidárně, tedy vedle povinnosti provozovatele daňového skladu. Jelikož celní úřad v tehdejší věci vyměřil daň toliko skladovateli, který sám výrobky neodcizil, nelze z ní dovozovat ani žádnou „zavedenou správní praxi“, dle níž by celní úřad vždy daň vyměřoval pachateli krádeže, je-li znám. Konečně, ani ve věci Jana Žilky žalovaný nevyločil, že by mohl daň napříště vyměřit žalobkyni. Neučinil tak jen proto, že ji již dříve vyměřil J. Ž.. Ze stejných důvodů je nepřipadný i odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 23/2017 – 112. I zde se jednalo o vyměření daně skladovateli vybraných výrobků.
37. Žalobní body jsou nedůvodné.

*Krádež v projednávané věci nepředstavuje nepředvídatelnou ztrátu*

38. Žalobkyně dále zastává názor, že krádež představuje nepředvídatelnou ztrátu ve smyslu § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních, a proto jí podle § 9 odst. 3 písm. d) tohoto zákona nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.
39. Podle § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí nepředvídatelnou ztrátou nebo znehodnocením takové znehodnocení, úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta vybraných výrobků, kdy v důsledku prokazatelně nepředvídatelné a neodvratitelné události nemohou být tyto vybrané výrobky předmětem daně podle tohoto zákona.
40. Podle § 9 odst. 4 písm. d) zákona o spotřebních daních povinnost zákona o spotřebních daních daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem zúčtování ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků, nejpozději však do jednoho měsíce po zjištění ztráty nebo znehodnocení, s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení; do ztrát a znehodnocení se nezahrnují ztráty a znehodnocení ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a ztrát při skladování.

41. Soud konstatuje, že žalobkynina argumentace se zcela míjí s důvody vyměření spotřební daň. Žalobkyně se domáhá toho, aby krádež vybraných výrobků byla posouzena jako nepředvídatelná ztráta podle § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních, která představuje výjimku z povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 4 písm. d) tohoto zákona. Zcela ale pomíjí, že jí podle tohoto ustanovení daňová povinnost vůbec nevznikla, a především ani nebyla napadeným rozhodnutím vyměřena. Žalobkyně se stala plátkyní daně dle § 9 odst. 1 ve spojení s § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, a nikoliv § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 4 odst. 1 písm. b) bodu 4. zákona o spotřebních daních. Jinými slovy – není podstatné, zda byla naplněna výjimka z ustanovení, které ve věci správní orgány vůbec neaplikovaly. Již z toho důvodu je žalobní bod neopodstatněný.
42. Jen nad rámec lze ale poznamenat, že pro to, zda byly naplněny podmínky § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních, ani není nutné se složitě zabývat otázkou, zda krádež je, či není neodvratitelnou událostí a jsou naplněna subjektivní a objektivní hlediska dle judikatury Soudního dvora (či mu dokonce pokládat předběžnou otázku). Jak správně konstatoval žalovaný, ve věci jednoznačně není splněn poslední definiční znak nepředvídatelné ztráty dle § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních: tedy že o takové znehodnocení, úplné zničení nebo *nenahraditelnou ztrátu, pro kterou vybrané výrobky nemohou být předmětem daně*. I kdyby se krádež v projednávané věci dala pokládat za „ztrátu“, zcela jistě nevedla k tomu, že by odcizené cigarety a tabák nemohly být předmětem daně. Žalobkyně totiž tabák našla [proto navíc nejde ani o ztrátu „nenahraditelnou“ – viz výše citovaný § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních] a umístila zpět do daňového skladu. Tomu, aby byl dál distribuován a spotřebován, z hlediska zákona o spotřebních daních nic nebránilo. Jeho fyzikální vlastnosti se nijak nezměnily (aspoň žalobkyně to netvrdila). Posléze sice došlo k jeho likvidaci, což ale nelze přičítat samotné ztrátě, nýbrž jednání žalobkyně a jejím (toliko) interním pravidlům. Ostatně sama žalobkyně implicitně připouští, že kradený tabák a cigarety mohly být předmětem daně, neboť se v předchozím žalobním bodě domáhá vyměření daně pachateli krádeže.

*Výzva k odstranění pochybností nebyla nicotná ani nezákonná*

43. Konečně žalobkyně namítá „*nicotnost*“ výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 1. 2023.
44. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odst. 2 ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
45. Soud předně konstatuje, že žalobkyně netvrdí, jak by se případná nezákonnost (či dokonce nicotnost) výzvy k odstranění pochybností měla promítnout v zákonnosti napadeného rozhodnutí. Sama tvrdí, že skutkový stav je mezi účastníky nesporný. Výzva má přitom především daňovému subjektu poskytnout šanci svá tvrzení prokázat či je opravit a prokázat tvrzení nová (§ 89 odst. 1 daňového řádu). Za situace, kdy je dle žalobkyně skutkový stav nesporný a zjištění správce daně odpovídají jejím tvrzením (což plyne i z napadeného rozhodnutí), nemohla být žalobkyně takovou výzvou nijak zkrácena na svých procesních právech, nadto s jakýmkoliv důsledky pro zákonnost napadeného rozhodnutí.

46. Soud nemá na rozdíl od žalobkyně ani za to, že by výzva k odstranění pochybností ze dne 25. 1. 2023 byla vydána v rozporu s § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu. Z obsahu správního spisu plyne, že celní úřad nejprve výzvou ze dne 4. 1. 2023 vyzval žalobkyni k podání řádného daňového přiznání za říjen 2022 v návaznosti na zjištění nálezu cigaret a tabáku za plotem žalobkynina areálu, což považoval za jejich uvedení do volného daňového oběhu. Na to žalobkyně reagovala odpovědí ze dne 19. 1. 2023, ve které podobně jako v žalobě argumentovala, že daň měla být vyměřena pachateli krádeže, a navíc se jedná o nepředvídatelnou ztrátu. Současně podala daňové přiznání za říjen 2022, v němž přiznala nulovou daň a nulový počet vybraných výrobků. Na to žalovaný vydal výzvu k odstranění pochybností ze dne 25. 1. 2023, ve které uvedl, že má pochybnost o správnosti údajů o množství vybraných výrobků uvedeném v daňovém přiznání (tj. 0), neboť se neshoduje s množstvím uvedeným v podání daňového subjektu ze dne 19. 1. 2023, a o průkaznosti tvrzení, že žalobkyni nevznikla žádná daňová povinnost, neboť neprokázala, že vybrané výrobky nebyly uvedeny do volného daňového oběhu.
47. Na takové výzvě soud nespatřuje nic nezákonného, natož aby byla nicotná. Právní náhled přirozeně ovlivňuje i to, jaká skutková tvrzení a zjištění jsou, či nejsou relevantní. Celní úřad byl za daného, žalobkyní tvrzeného skutkového stavu přesvědčen, že byla povinna daň přiznat. V kontextu tohoto právního názoru (který žalobkyni předtím vyjevil ve výzvě k podání daňového přiznání) logicky vnímal její tvrzení o tom, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 0 Kč z nulového množství vybraných výrobků jako nesprávná i neprůkazná. Pochybnosti vyjádřil zcela konkrétně v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu – přiznané množství se lišilo od množství uvedeného v podání ze dne 19. 1. 2023 a žalobkyně ani neprokázala, že by výrobky nebyly uvedeny do volného daňového oběhu. Žalobkyni tím poskytl možnost, aby svá tvrzení opravila, vysvětlila a popř. i prokázala nová tvrzení, přesně jak předpokládá § 89 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně mohla např. přijmout právní posouzení žalovaného a nově tvrdit celou daň za všechny odcizené výrobky či mohla přijít i se zcela novými tvrzeními a důkazy, které by opodstatňovaly „nulovou“ daň (např. že výrobky ve skutečnosti nikdy neopustily daňový sklad) apod. Není tedy pravda, že mohla toliko jinak právně argumentovat. Tuto cestu si sama vybrala.
48. Pro úplnost soud dodává, že námitku neprovedení důkazu svědeckou výpovědí pachatele krádeže A. Č. žalobkyně formuluje na podporu údajné nicotnosti výzvy k odstranění pochybností. Nenamítá tedy, že by žalovaný tento důkaz neprovedl nezákonně. Sama ostatně tvrdí, že skutkový stav nebyl sporný (a nikoliv že by v důsledku neprovedení této výpovědi neunesla důkazní břemeno ke svým tvrzením), čímž potvrzuje úvahu správce daně, že by byl tento svědecký výslech nadbytečný (tedy že veškeré rozhodné skutečnosti již byly spolehlivě prokázány).
49. I poslední žalobní bod je nedůvodný.

### **Závěr a náklady řízení**

50. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
51. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a jejich náhradu ani nežádal. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**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](http://www.nssoud.cz).

Praha 18. července 2024

**Lenka Bursíková v. r.**  
předsedkyně senátu