



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**, IČO: 148 03 534
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 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2023, č. j. 15618-2/2023-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

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“).

2. Žalobkyně podniká v oblasti výroby a zpracování tabáku a tabákových výrobků. Dne 18. 3. 2022 zahájila dopravu vybraných výrobků (cigaret) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu v Kutné Hoře do daňového skladu v nizozemském Bergen op Zoom. Pro tuto dopravu žalobkyně vyplnila e-AD, ARC 22CZ6103058QDZVJUJDG4, v němž deklarovala 3 380 000 ks cigaret. Doprava těchto vybraných výrobků proběhla v zapečetěném nákladovém prostoru kamionu. Dne 23. 3. 2022 byly vybrané výrobky přijaty bez jakýchkoliv nesrovnalostí.
3. Žalobkyně zaslala dne 25. 4. 2022 výpis z evidence daňových skladů za měsíc březen 2022. Celní úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) provedl na základě tohoto podání dne 6. 5. 2022 kontrolu vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně a zjistil rozdíl v množství 210 000 ks odeslaných vybraných výrobků – cigaret.
4. Žalobkyně dne 4. 5. 2022 celnímu úřadu sdělila, že došlo k administrativnímu pochybení při vystavení e-AD do daňového skladu a že v Nizozemsku bylo přijato o 210 000 ks cigaret více, než bylo deklarováno v e-AD.
5. Celní úřad proto výzvou ze dne 12. 9. 2022 vyzval žalobkyni, aby podala řádné daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2022. Poté, co žalobkyně podala daňové přiznání, kde deklarovala 0 ks vybraných výrobků a daň ve výši 0 Kč, vydal celní úřad dne 24. 11. 2022 výzvu k odstranění pochybností ve věci vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu dne 18. 3. 2022 a dopravených do jiného členského státu ve volném daňovém oběhu.
6. Při postupu k odstranění pochybností dospěl celní úřad k závěru, že žalobkyni vznikla za zdaňovací období březen 2022 povinnost přiznat a zaplatit daň dle § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s odkazem na § 3 písm. k) bod 1 téhož zákona, podle kterého se uvedením do volného daňového oběhu rozumí každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně.
7. Celní úřad následně žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 9. 2. 2023, č. j. 72133/2023-610000-32.4 (dále jen „platební výměr“), spotřební daň za zdaňovací období březen 2022 ve výši 756 987 Kč.
8. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 8. 9. 2023 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný nerozporoval, že se vybrané výrobky umístěné v daňovém skladu v Kutné Hoře nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Dle e-AD však bylo pro dopravu v tomto režimu určeno 3 380 000 ks cigaret. Pakliže žalobkyně bez dalšího naskladnila do zapečetěného kamionu dalších 210 000 ks cigaret, 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 těchto tabákových výrobků ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit spotřební daň. Jelikož tak neučinila, byla jí daň vyměřena. Z hlediska dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně přitom není podle žalovaného podstatné, zda byly cigarety uvedeny 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.

Obsah podání účastníků

9. Žalobkyně v žalobě připouští, že při vyplňování e-AD pochybila, protože v něm neuvedla všechny přepravované cigarety. 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 Nizozemsku, kde byla řádně odvedena spotřební daň. Žalobkyně je proto přesvědčena, že 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 celním orgánům oznámila. Zboží bylo určeno pro nizozemský trh, kam bylo též v režimu podmíněného osvobození od daně řádně dopraveno.
10. Žalobkyně dále namítá, že nesrovnalost v 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 (blíže nespecifikovanou) kauzu, kterou řešil Celní úřad pro Pardubický kraj.
11. 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. 8–9 napadeného rozhodnutí, že tabulka o stavu bankovních záruk v dokumentu BZ.pdf matematicky neodpovídá, žalobkyně uvádí, že odpovídá, a přikládá k žalobě vysvětlení. Celním orgánům omylem předložila tabulku 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 1 866 582 026 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.
12. Žalobkyně se též dovolává legitimního očekávání, že jí při administrativní chybě v dokladu e-AD nebude uložena pokuta ani nebude vyměřena spotřební daň. V minulosti totiž v jiných případech přepravovala zboží 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, ARC 19CZ590301923DK50WG52 („oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019“). V daném případě žalobkyně nerozumí tomu, proč celní orgány postupovaly odlišně. 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 spotřebnej dani z tabakových výrobkov. Oproti tomu v projednávaném 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 Nizozemsku (*Ontvangen voorraad per truck*).

13. Žalobkyni je navíc z praxe známo, že k administrativním chybám 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 Nizozemska, kde bylo též spotřebováno a kde z něj byla odvedena spotřební daň.
14. 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.
15. 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.
16. 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 Nizozemsku, nezabývá 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 zneužita. Tvrzení žalobkyně, že chybu při vyplňování e-AD nahlásila sama, pokládá žalovaný za 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 vyměřením spotřební daně. Nepřílehavá 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. Výslech svědkyň byl nadbytečný, celní orgány nezpochybňovaly, že došlo k administrativnímu pochybení.

17. 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 č. j. 7 Afs 45/2021-57, který pokládá pro posuzovanou věc za zcela příležitý. 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 dožadání, což žalobkyně ostatně navrhovala v průběhu 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 poškozují.
18. V duplice žalovaný uvádí, že se žalobkyně pokouší bagatelizovat význam svého „administrativního pochybení“. V dalších podáních se pak účastníci přeli ohledně významu rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2013, č. j. 3 Afs 76/2021-42, pro projednávanou věc.

Procesní předpoklady

19. 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 (dále „s. ř. s.“), ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného a 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 přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
20. Dokazování soud neprováděl, neboť bylo možné rozhodnout toliko na základě správního spisu, který nevyžaduje provádění dokazování (např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS) a na základě skutečností, které byly mezi účastníky nesporné (srov. § 120 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.; srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2024, č. j. 6 As 336/2023-46, bod 9). Účastníci v písemných podáních ostatně žádné důkazy nenavrhli, skutkové otázky jsou mezi stranami nesporné a strany se rozcházejí jen v otázce jejich právního hodnocení.
21. K podání z 7. 2. 2024 žalobkyně přiložila tabulku s počty vyplněných dokladů e-AD s tvrzením, že jich v březnu 2022 vydala 738, což představuje 54 takových dokladů denně. Měla-li žalobkyně v úmyslu tuto tabulku navrhnout k důkazu, nemá tento důkazní návrh relevantní souvislost s předmětem řízení. Soud sice nezpochybňuje, že žalobkyně jakožto velká společnost vyplňuje mnoho takových dokladů, což může vysvětlovat vznik administrativních chyb. V projednávaném případě však není důvod tohoto pochybení, ani případné zavinění, relevantní. Pokud jde o tabulku bankovních záruk přiloženou k žalobě, ani ta není pro rozhodování soudu relevantní, neboť žalovaný své rozhodnutí postavil na tom, že existence zajištění není pro posouzení věci podstatná a na údajné rozpory v tabulce poukazoval jen podpůrně.

22. Soud neprováděl dokazování, a tak v souladu s vůlí vyjádřenou žalobkyní (srov. č. 1. 30 soudního spisu) rozhodl bez nařízení jednání. S tímto postupem vyslovil žalovaný souhlas implicitně podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Posouzení věci soudem

23. Zdejší soud o obdobné věci týchž účastníků rozhodl již rozsudkem ze dne 28. 3. 2024, č. j. 51 Af 12/2023-68, od kterého neměl důvod se v dané věci odchýlit, a tak z něj i nyní vychází.

Neuvedení vybraných výrobků v e-AD

24. Mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu, tedy že žalobkyně vedle cigaret deklarovaných v e-AD dopravila do jiného členského státu (Nizozemska) navíc i 210 000 ks cigaret, které neuvedla v e-AD. Podstata sporu tkví v právních důsledcích této skutečnosti z hlediska rozsahu daňové povinnosti.
25. Posuzované tabákové výrobky se po dobu, kdy byly umístěny v daňovém skladu v Kutné Hoře, nacházely 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, bod 28, ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS, bod 23, a ze dne 31. 5. 2022, č. j. 8 Afs 313/2018-105, bod 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].
26. 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“.
27. 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, bod 28). 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 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“. Aktuální směrnice Rady 2020/262, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (přepřevzaté znění; dále jen „směrnice 2020/262“), jejíž čl. 20 odst. 1

upravuje povinnost použití elektronického správního dokladu shodně, se na posuzované období nevztahuje (srov. čl. 54-57 směrnice 2020/262).

28. 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*“.
29. 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. 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 absenci 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.
30. Celní orgány proto správně dovodily, že pokud žalobkyně dopravovala (navíc) vybrané výrobky do jiného členského státu, aniž by je v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvedla v e-AD, vyjmula takto dopravované cigarety 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).
31. NSS ve výše citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 72/2019-34 řešil případ rozhodnutí o propadnutí nafty zajištěné z důvodů její přepravy bez dokladů prokazujících její zdanění. Dospěl k závěru, že doprava vybraných výrobků s neúplnými doklady a doprava bez dokladu nepředstavuje z *hlediska rozhodnutí o uvolnění zajištěných výrobků* rovnocennou situaci. Neúplné doklady totiž lze i po zajištění výrobků doplnit dalšími listinami, a *prokázat tak zdanění* daných výrobků. Tento rozsudek však na danou situaci nedopadá. V daném případě nejde o propadnutí věci, zajištění či otázku *předchozího* zdanění, nýbrž o uvolnění vybraného výrobku do volného oběhu, tedy o změnu *režimu* vybraného výrobku, která působí na daňovou povinnost žalobkyně teprve *pro futuro*.
32. Strany se shodují v tom, že na rozsudku č. j. 8 Afs 72/2019-34 je založeno stanovisko GŘC. Žalovaný tedy správně na str. 9 napadeného rozhodnutí uvedl, že se týká jiné situace [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; srov. též rozsudek č. j. 51 Af 12/2023-68, bod 2] a že 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. Již proto nemůže být žalobní námitka související se stanoviskem GŘC důvodná.

33. Pro úplnost soud uvádí, že žalobkyně v souvislosti se stanoviskem GŘC dále odkazovala na postup *oddělení 31* Celního úřadu pro Pardubický kraj, které mělo v blíže nespecifikovaném úředním záznamu uvádět, že nesrovnalosti v dokladech e-AD nedosahují intenzity zpochybňující totožnost vybraných výrobků. Soud k tomu předně uvádí, že v projednávané věci nebyl spor o totožnost vybraných výrobků, nýbrž zejména o jejich *množství*. Především však ani případný (chybný) právní názor vyjádřený v úředním záznamu jiného celního orgánu není pro posuzovanou věc závazný [měla-li pak žalobkyně na mysli, 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 spočívající v neuvedení části dopravovaného tabáku v e-AD (srov. rozsudek č. j. 51 Af 12/2023-68, bod 30), pak není závazný tím spíše, že se jedná o předběžný právní názor vyjádřený v rané fázi (resp. před zahájením) *přestupkového řízení*, tedy řízení jiného typu, než v projednávaném případě].
34. Nepřílehavá je též argumentace rozsudkem č. j. 7 Afs 45/2021-57, z nějž 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. Ani rozsudek č. j. 3 Afs 76/2021-42, který se týkal propadnutí zajištěné nafty (řidič uváděl, že veze jiné množství, než bylo uvedeno na dokladech, neboť část nafty již stočil), 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.
35. Soud opakuje, že daňová 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 (zde: vyskladnění z daňového skladu bez odpovídajícího hlášení v e-AD), nikoliv na základě jeho subjektivních pohnutek. Pohnutka či „zavinění“ k takovému jednání nehraje roli.

Zajištění daně

36. 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).
37. 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.

38. 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.
39. Tato argumentace je však zcela mimoběžná s důvody, pro které celní orgány vyměřily žalobkyni spotřební daň. Pokud totiž již žalobkyně uvedla 210 000 ks cigaret *do volného daňového oběhu*, nebyly v režimu podmíněného osvobození od daně a nebyla tedy povinna ve vztahu k tomuto zboží poskytovat jakékoliv zajištění. Případné přebytky na depozitním účtu pro zajištění daně 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 spotřební daně. Ani tato námitka tak není důvodná.

Legitimní očekávání

40. Žalobkyně dále namítala, že v obdobných případech, kdy neuvedla zboží v e-AD, jí v minulosti nebyla spotřební daň doměřena. Na základě této – dle ní ustálené – správní praxe jí tak vzniklo legitimní očekávání, že ani v tomto případě nepřistoupí celní orgány k vyměření daně.
41. Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát 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. náleží Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07).
42. 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“*.
43. 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, na základě nichž nemělo dojít ke stanovení spotřební daně.

44. Soudu je z úřední činnosti (srov. rozsudek č. j. 51 Af 12/2023-68, zejm. body 2 a 9) známo, že na základě oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019 zahájily celní orgány doměřovací řízení za zdaňovací období říjen 2019 v případě, který zdejší soud projednával právě v citovaném rozsudku č. j. 51 Af 12/2023-68 (srov. jeho bod 2, 9, 41). V tomto případě soud aproboval doměření daně celními orgány, a tak nelze hovořit o jiné správní praxi zakládající legitimní očekávání – tato praxe celních orgánů je naopak zcela souladná s projednávanou věcí.
45. Tvrdí-li dále žalobkyně, že celní orgány naopak na základě oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017 nestanovily spotřební daň, ačkoliv v něm měla žalobkyně celním orgánům oznámit pochybení při vyplnění e-AD, ARC 17CZ6103053X3RFHUDHN3, ohledně 100 000 ks cigaret (srov. rozsudek č. j. 51 Af 12/2023-68, bod 42), nemohl takový ojedinělý případ sám o sobě 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 celní orgány skutečně v návaznosti na toto oznámení o nesrovnalosti žalobkyni nedoměřily odpovídající spotřební daň, nejedná se o postup, který se pohyboval v mezích prostoru pro uvážení, jenž jim poskytuje zákon. Vzhledem k tomu (nesprávný) postup celních orgánů v daném případě nezaložil legitimní očekávání, jehož by se mohla žalobkyně v posuzované věci oprávněně dovolávat.
46. Soud shrnuje, že žalobkyně poukázala na dva případy odlišné praxe. Jeden z těchto případů o odlišné praxi nesvědčí, neboť jde o soudem již přezkoumávaný případ, ve kterém byla žalobkyni spotřební daň naopak doměřena. Jediný zbývající případ by pak nemohl svědčit o tom, že by existovala nějaká ustálená praxe celních orgánů. Taková praxe by navíc byla v rozporu se zákonem, jak jej soud vyložil výše. Žalobkyni tedy nesvědčilo legitimní očekávání a žalobní bod není důvodný.
47. Přisvědčit nelze ani žalobní námitce týkající se praxe v jiných členských státech Evropské unie, která zůstala pouze v rovině ničím nepodložených a nekonkretizovaných 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 bod 27 tohoto rozsudku).
48. Argumentovala-li žalobkyně tím, že spotřební daň z týchž vybraných výrobků byla odvedena též v Nizozemsku, soud shodně s celním úřadem odkazuje na čl. 33 odst. 1 a 6 směrnice 2008/118/ES, jehož účelem je zabránění dvojímu zdanění (str. 8 a 10 platebního výměru). Bylo proto na žalobkyni (resp. na jejím holandském odběrateli) uvědomit holandské 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 Nizozemsku. Pokud této možnosti žalobkyně (resp. její odběratel) nevyužila, nejedná se o překážku, která by bránila vyměření spotřební daně českými celními orgány.

Ostatní námitky

49. 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.

50. 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 březen 2022, a to konkrétně o správnosti údajů o množství vybraných výrobků 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 vyměření spotřební daně uvedeným v 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 dovedl, že výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 11. 2022 není nicotná ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu.
51. Správná je rovněž úvaha celních orgánů o neprovedení výsledku zaměstnankyň žalobkyně, které vyplňovaly 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 e-AD ani žalobkyní přijaté interní kontrolní mechanismy celní orgán nikdy nezpochybňovaly, stejně jako samotný obsah vyplněného e-AD. Spor se týkal toliko právních důsledků plynoucích z toho, že určité údaje byly v e-AD opomenuty. Soud nevylučuje, že přijetí kontrolních mechanismů při vyplňování celních dokladů by případně mohlo mít relevanci ve vztahu k přezkumu pokuty uložené celním úřadem za přestupek spočívající v uvedení neoznačených výrobků do volného oběhu. Tato otázka však není předmětem tohoto řízení.

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 31. ledna 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu