



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové, soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové a soudce Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**, IČO 148 03 534
sídlem Vítězná 1, 284 03 Kutná Hora - Sedlec
zastoupená advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA
sídlem Staroměstské náměstí 88/10, 293 01 Mladá Boleslav

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2023, č. j. 8570-2/2023-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. V této věci se soud zabývá otázkou, zda žalobkyně uvolnila vybrané tabákové 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“), a dopustila se tak přestupku spočívajícího v neoznačení vybraných tabákových výrobků.

2. Žalobkyně podniká v oblasti výroby a zpracování tabáku a tabákových výrobků. Ve dnech 24. 10. 2019, 1. 7. 2021 a 29. 7. 2021 dopravovala tabákové výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu v Pardubicích do daňového skladu v Itálii. Pro tyto účely vyplnila e-AD (ARC 19CZ590301923DK50WG52, ARC 21CZ5903018MZX55ZJY47, ARC 21CZ59030169YNL90XZD0). Doprava těchto vybraných výrobků proběhla v zapečetěném nákladovém prostoru kamionu. Výrobky byly v Itálii přijaty bez jakýchkoliv nesrovnalostí. Žalobkyně následně oznámila nesrovnalosti při vyplňování e-AD, a to dne 12. 11. 2019 ve vztahu k dopravě dne 24. 10. 2019, tj. e-AD ARC 19CZ590301923DK50WG52, a dne 30. 8. 2021 ve vztahu k dopravě dne 1. 7. 2021, tj. e-AD ARC 21CZ5903018MZX55ZJY47, a k dopravě dne 29. 7. 2021 (tj. e-AD ARC 21CZ59030169YNL90XZD0). Celnímu úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) v oznámeních o nesrovnalostech sdělila, že pochybila při vyplňování e-AD, neboť do nich nezahrnula některé položky tabáku ke kouření (dne 24. 10. 2019 se jednalo o 115,2 kg tabáku, dne 1. 7. 2021 se jednalo o 2 268 kg tabáku, dne 29. 7. 2021 se jednalo o 259,2 kg tabáku). Tyto tabáky byly uvedeny pouze na příslušných fakturách a dodacích listech.
3. Celní úřad zahájil s žalobkyní řízení o třech přestupcích podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a spojil jejich projednání do jednoho řízení.
4. Rozhodnutím ze dne 10. 1. 2023, č. j. 5574/2023-610000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), uznal celní úřad žalobkyni vinnou ze spáchání tří přestupků podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, kterých se dopustila tím, že uvedla do volného oběhu nezařazené tabákové výrobky (tabák ke kouření), čímž porušila § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Přestupků se dopustila tím, že dne 24. 10. 2019 (115,2 kg tabáku, ARC: 9CZ590301923DK50WG52), dne 1. 7. 2021 (2 268 kg tabáku, ARC: 21CZ5903018MZX55ZJY47) a dne 29. 7. 2021 (259,2 kg tabáku, ARC: 21CZ59030169YNL90XZD0) dopravovala z daňového skladu v Pardubicích do daňového skladu v Itálii tabák ke kouření, aniž by ho uvedla na e-AD a aniž by poskytla zajištění daně pro jeho dopravu. Tím žalobkyně nesplnila podmínky dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním v daňovém skladu. Celní úřad uložil žalobkyni úhrnný trest pokuty ve výši 50 000 Kč a náhradu nákladů řízení.
5. V odůvodnění celní úřad k námitce žalobkyně o porušení legitimního očekávání odkázal na čtyři rozhodnutí celních úřadů, ve kterých shledaly žalobkyni vinnou ze spáchání obdobných přestupků (neuvedení některých přepravovaných výrobků v e-AD). Žalobkyní zmiňované dva případy celní úřady chybně vyhodnotily. Avšak celní úřad pochybení následně napravil a o skutku ze dne 24. 10. 2019 zahájil řízení o přestupku, které poté spojil s řízením, ve kterém rozhodl prvostupňovým rozhodnutím. Celní úřad rovněž korigoval své předchozí závěry ohledně uplatnění stanoviska Generálního ředitelství cel ze dne 15. 3. 2021, č. j. 14324/2021-900000-30 (dále jen „stanovisko GŘC“). Stanovisko GŘC se totiž vztahuje k institutu zajištění a následného uvolnění vybraných výrobků, nelze jej proto použít v této věci. Celní úřad rovněž vyhodnotil jako neúčelný návrh žalobkyně zjišťovat mezinárodními dožadováními, zda byla odvedena italská spotřební daň, neboť tato otázka nijak nesouvisí s posouzením přestupkové odpovědnosti žalobkyně. Žalobkyně sice předložila písemnosti, které nasvědčují tomu, že výrobky byly skutečně dovezeny do italských daňových skladů, i v tom jsou ovšem patrné nesrovnalosti (příjemce v době ukončení dopravy totiž neupozornil na to, že bylo dopravováno větší množství výrobků, než bylo uvedeno v e-AD). Pro posouzení přestupkového jednání však není podstatné, zda zboží

dorazilo do Itálie, ale že nebylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně (neboť nebylo uvedeno na e-AD), tudíž neznačené tabákové výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu, a to už na území České republiky při vyskladnění z daného skladu v Pardubicích. Dále celní úřad uvedl, že se při objektivní odpovědnosti neposuzuje zavinění. Lze se pouze liberovat, pokud právnická osoba prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila. Důkazní břemeno přitom tížilo žalobkyni. Žalobkyně však žádné důvody pro liberaci neuvedla ani neprokázala. Pokutu uložil celní úřad při dolní hranici zákonné sazby. Přihlédl k množství tabákových výrobků, které žalobkyně neoprávněně uvedla do volného daňového oběhu, k výši základního kapitálu žalobkyně a počtu zaměstnanců (žalobkyni označil jako velkého podnikatele), k tomu, že za posledních pět let již byla žalobkyně uznána vinnou ze spáchání tohoto typu přestupku (celní úřad odkázal na konkrétní rozhodnutí) a uložené tresty nevedly k nápravě. Celní úřad přihlédl rovněž k tomu, že žalobkyně na zjištěné nesrovnalosti sama upozornila, při řízení spolupracovala a nejednalo se o záměrné podvodné jednání.

6. Proti prvostupňovému rozhodnutí se žalobkyně odvolala, její argumentace je obdobná jako ta v žalobě.
7. V záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že v popisu skutku ve výrocích I. – III. vypustil slova „a bez poskytnutí zajištění daně pro jejich dopravu“, ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl. Žalovaný potvrdil závěry celního úřadu, že žalobkyně, která v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních nezahrnula v e-AD všechny přepravované tabákové výrobky (tabák ke kouření v množství 115,2 kg, 2 268 kg a 259,2 kg), tímto postupem uvedla tyto výrobky do volného daňového oběhu podle § 3 písm. k) bodu 1. zákona o spotřebních daních. Žalobkyně pak měla povinnost tyto nezahrnuté tabákové výrobky označit tabákovou nálepkou podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních, což neučinila. 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. Žalovaný korigoval závěry celního úřadu, a uvedl, že pro účely řízení o přestupcích je nadbytečné zjišťovat, zda žalobkyně řádně zajistila daň při jednotlivých dopravách. Tato otázka je předmětem řízení o doměření daně. Žalovaný potvrdil úvahy celního úřadu, že vzal při úvahách o trestu v potaz, že žalobkyně sama na zjištěné nesrovnalosti upozornila, a uložil žalobkyni trest při dolní hranici zákonné sazby. Doplnil, že je na žalobkyni, aby přijala taková opatření, aby k občasným administrativním chybám nedocházelo. Žalovaný zdůraznil smysl a účel splnění formálních požadavků na vyplnění e-AD. Uvede-li totiž daňový subjekt chybné údaje v e-AD, bude mít správce daně zkreslené informace a nemůže získat objektivní informace o přepravě vybraných výrobků. Zároveň tím může dojít k vynětí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně, a jejich uvedení do volného oběhu. Není tak podstatné, že k uvolnění zboží do volného daňového oběhu fakticky nedošlo.

Obsah žaloby

8. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
9. Žalobkyně v žalobě připouští, že při vyplňování e-AD pochybila. 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 dané tabákové výrobky 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. Žalobkyně se tedy ani nemohla dopustit přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť ve smyslu § 114 odst. 6 písm. b) téhož zákona tabákovou nálepkou nesmí být označeny tabákové výrobky, které jsou určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu. Zboží bylo určeno pro italský trh, kam bylo též v režimu podmíněného osvobození od daně řádně dopraveno.

10. Žalobkyně dále namítá, že nesrovnalosti e-AD nedosahují takové intenzity, aby zpochybnily 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 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 (oddělení 31).
11. 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, ARC 19CZ590301923DK50WG52 (dále jen „oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019“). Není zřejmé proč celní orgány postupovaly odlišně. Pokud celní orgány argumentovaly 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 Itálii (faktury a přejímky žalobkyně navrhuje provést jako důkazy).
12. 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 nepřipustné, 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.

Obsah vyjádření žalovaného

13. 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. Jiné doklady (např. dodací listy nebo faktury) nemohou nahradit e-AD, což vyplývá z § 26 odst. 1 zákona o spotřební dani. 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.
14. Je sice pravdou, že tabákovou nálepkou nesmí být označeny tabákové výrobky, které jsou určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu. Avšak žalobkyně v e-AD neuvedla veškeré tabákové výrobky, které měla v úmyslu dopravovat. Tyto tabákové výrobky, neuvedené na e-AD, tedy pro konkrétní dopravu určeny nebyly. Žalobkyně snad tento úmysl při vystavování dodacího listu měla, ale upustila od něj.
15. 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 řízením o přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřební dani. Nepřiléhavá 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 je obdobné pochybení při vyplňování e-AD chápáno čistě jako administrativní povahy a není trestáno, pak žalobkyně nepředložila žádný důkaz.

16. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně má povoleno automatické schvalování zahajování dopravy z daňového skladu (tzv. samoschvalování). To znamená, že provozovatel daňového skladu (žalobkyně) zasílá návrh e-AD pomocí EMCS správci daně. EMCS ověří správnost a platnost údajů, zda má provozovatel daňového skladu povoleno automatické schvalování, a zda je dostatečné zajištění pro danou dopravu. V případě, že EMCS neshledá vady, přidělí referenční kód (ARC), což znamená, že bude schváleno zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně.

Obsah dalších podání účastníků

17. V replice žalobkyně 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 právě na základě kontroly evidence vedené podle § 38 zákona o spotřebních daních nahlásila svou chybu.
18. Žalobkyně od svého úmyslu dodat výrobky do daňového skladu v Itálii v režimu podmíněného osvobození od daně rozhodně neupustila. Zboží bylo vyskladněno ve správném množství, čemuž odpovídají správné dodací listy i faktury. Údaje do systému EMCS je nutné zadat ručně a pracovnice, která tyto údaje z dodacích listů přepisovala, se „uklepla“. Přestože žalobkyně zavedla systém dvojí kontroly, nelze zcela vyloučit lidskou chybu. Žalobkyně připojila tabulku s počty vyplněných e-AD za roky 2019 až 2022, ve které je uvedeno, že v roce 2021 žalobkyně vyplnila 7 125 e-AD dokladů. K pochybením došlo pouze dvakrát, tj. v 0,02 % případů.
19. 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 přílehavý. 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 v průběhu přestupkového řízení navrhovala. 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. Žalobkyně rovněž upřesnila svůj odkaz na úřední záznam celního úřadu ze dne 23. 5. 2022, č. j. 74459/2022-590000-31 TR/CZ590000/22/00603, ve kterém bylo užito i stanovisko GŘC a rozsudek NSS č. j. 8 Afs 72/2019-34.
20. Žalovaný v duplice uvedl, že vzhledem k délce působení žalobkyně na českém trhu (déle než 30 let) se jeví argumentace žalobkyně jako účelová. Pokud má žalobkyně skutečně zavedenou dvojí kontrolu, je otázka, zda jsou tyto kontroly efektivní. Žalobkyně je nicméně právnickou osobou a její odpovědnost je objektivní. V žalobkyní odkazovaném úředním záznamu celního úřadu je pak vyjádřen chybný názor, který následně celní úřad korigoval. Nelze automaticky předjímat, že bude tento chybný právní názor následně převzat.

Splnění procesních podmínek

21. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná.
22. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
23. Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
24. Soud neprováděl dokazování, a tak v souladu s vůlí vyjádřenou žalobkyní (srov. č. 1. 33 soudního spisu) rozhodl bez nařízení jednání. S tímto postupem vyslovil žalovaný souhlas implicitně podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
25. Žalobkyní navržené důkazy (faktury a přejímky a tabulky vyplněných e-AD) jsou součástí správního spisu. Soud tak rozhodoval pouze na základě správního spisu, kterým dokazování neprovádí (např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Posouzení žaloby soudem

26. Zdejší soud se již zabýval obdobnou argumentací žalobkyně, byť vznesenou v souvislosti s doměřením spotřební daně za tabákové výrobky, které nebyly při dopravě do jiného členského státu uvedeny v e-AD, a to v rozsudku ze dne 28. 3. 2024, č. j. 51 Af 12/2023-68 (doměření daně za dopravu tabákových výrobků dne 24. 10. 2019, jde o totožné zboží, kterého se týká výrok I. prvostupňového rozhodnutí), a rozsudku ze dne 31. 1. 2025, č. j. 37 Af 8/2023-70. Soud nemá důvod se od dříve vyslovených právních závěrů v dané věci odchýlit, a tak z nich vychází i nyní.

Neuvedení vybraných výrobků v e-AD a jejich značení

27. Mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu, tedy že žalobkyně vedle tabákových výrobků deklarovaných v e-AD dopravila do jiného členského státu (Itálie) navíc i další tabák ke kouření, který neuvedla v e-AD. Rovněž není sporu o tom, že žalobkyně toto opomenutí následně sama oznámila celnímu úřadu. Podstata sporu tkví v právních důsledcích této skutečnosti z hlediska přestupkové odpovědnosti žalobkyně.
28. Žalobkyně byla shledána vinnou ze spáchání přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, kterého se právnická osoba dopustí tím, že do volného daňového oběhu uvede neznačené tabákové výrobky, které musí být značeny. Za tento přestupek lze uložit pokutu od 50 000 Kč do 50 000 000 Kč.
29. 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, 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, vyjme jej tak z režimu podmíněného osvobození od daně do volného daňového oběhu a 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]. Současně, pokud výrobky nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně (tj. jsou v režimu volného daňového oběhu), musí být značeny tabákovou nálepkou (§ 114 odst. 2 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].

30. Pro posuzovanou věc je klíčová podmínka stanovená v § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého mohou být vybrané výrobky dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem.
31. 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 č. j. 6 Afs 48/2015-45, 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 (přepřpracované 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). Bližší požadavky na e-AD pak stanoví čl. 3 nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (dále jen „nařízení č. 684/2009“) ve spojení s tabulkou 1 přílohy I tohoto nařízení.
32. 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 č. j. 9 Afs 218/2019-38 „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.“
33. 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.

34. Celní orgány proto správně dovodily, že pokud žalobkyně dopravovala (navíc) vybrané výrobky do jiného členského státu, které v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních neuvedla v e-AD, vyjmula takto dopravované výrobky 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].
35. Jelikož tyto výrobky nebyly uvedeny v e-AD (tj. byly ve volném daňovém oběhu), nemohly být určeny ani pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu ve smyslu § 114 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalovaný tak dospěl ke správnému závěru, že ustanovení § 114 odst. 6 zákona o spotřebních daních se v daném případě neuplatní, a přezkoumatelně zdůvodnil, že pokud tabákové výrobky nejsou uvedeny v daném e-AD, nejsou ani určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně. Podpůrně lze odkázat rovněž na § 114a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, který zakládá právní fikci (sousedím „považuje se za“), že neznačeným tabákovým výrobkem je ten, který ačkoliv musí být značen tabákovou nálepkou, jí značen není (bez nutnosti dané tabákové výrobky do volného oběhu fakticky uvést). Žalobkyně tedy naplnila všechny znaky skutkové podstaty přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a), tj. do volného daňového oběhu uvedla neznačené tabákové výrobky (jejich neuvedením v e-AD), které však značeny být musely, neboť nebyly v režimu podmíněného osvobození od daně.
36. Na vzniku této odpovědnosti ničeho nemění ani skutečnost, že na pochybení při vyplnění e-AD upozornila celní orgány sama žalobkyně v oznámení o nesrovnalostech. K této skutečnosti celní orgány adekvátně přihlédly při stanovení výše pokuty, neboť jí právě s ohledem na tuto skutečnost uložily při dolní hranici zákonné sazby (přestože šlo o úhrnný trest za tři přestupky). Celní úřad rovněž přiléhavě uvedl, že odpovědnost žalobkyně jako právnické osoby je odpovědností objektivní, u které se neposuzuje zavinění [§ 20 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění zákona č. 417/2020 Sb. (dále jen „přestupkový zákon“)]. Žalobkyně se mohla z odpovědnosti liberovat, pokud by prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila (§ 21 přestupkového zákona). Důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložení takového úsilí přitom tížilo žalobkyni (srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 As 299/2018-31, nebo ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 As 195/2018-27). Jak však správně uvedl celní úřad, žalobkyně takové okolnosti neprokázala. Žalobkyně sice v odvolání uvedla, že zajistila dvojí kontrolu zadávání údajů do systému, ovšem toto své tvrzení nijak podrobněji nepopsala (není tak ani zřejmé, v jakém mechanismu měla dvojí kontrola spočívat) ani ho nijak neprokázala. K odvolání připojila pouze tabulku, ze které vyplývá kolik e-AD žalobkyně ročně vyplní. Liberačním důvodem (vynaložení veškerého úsilí, aby přestupku zabránila) přitom není to, že žalobkyně vyplňuje tisíce e-AD ročně a ani to, že k těmto pochybením při vyplňování e-AD (dle tvrzení žalobkyně) dochází pouze v menšině případů. Podstatné pro posouzení by bylo, jaká konkrétní opatření žalobkyně přijala, aby k těmto pochybením nedocházelo. Žalobkyně ani v žalobě nijak své tvrzení o zavedení dvojí kontroly neprokázala. Žalobkyně tedy neprokázala naplnění liberačního důvodu podle § 21 přestupkového zákona. Není přitom povinností správních orgánů ani soudu žalobkyni doporučovat, jakým způsobem má předcházet porušení právních předpisů (srov. rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 As 92/2008-82).

37. Nedůvodná 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.
38. Žalobkyně dále odkazovala na úřední záznam ze dne 23. 5. 2022, v němž celní úřad popsal důvodné podezření o spáchání přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních pro skutek ze dne 1. 7. 2021 (srov. výrok III. prvostupňového rozhodnutí) spočívající v neuvedení části dopravovaného tabáku v e-AD. Shodnou námitku žalobkyně již uplatnila i v předchozích souvisejících řízeních o doměření spotřební daně (projednávané zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 12/2023 a sp. zn. 37 Af 8/2023). V těchto řízeních soud uvedl, že právní názor vyjádřený v předmětném úředním záznamu není pro posouzení doměření spotřební daně 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 na stanovisko GŘC nemění nic na tom, že se na posuzovanou věc závěry tohoto stanoviska neuplatní. Žalobkyně tuto námitku uplatnila nyní znovu, navíc ovšem opomněla, že se tento úřední záznam týká právě nyní projednávaného skutku ze dne 1. 7. 2021. Názor uvedený v úředním záznamu přitom celní úřad v průběhu řízení sám přehodnotil a následně v prvostupňovém rozhodnutí své předchozí tvrzení o aplikovatelnosti stanoviska GŘC i korigoval. Celní úřad uvedl, že stanovisko GŘC se vztahuje k institutu zajištění a následného uvolnění vybraných výrobků, a proto jej nelze použít v této věci.
39. Nepříléhavá je též argumentace rozsudkem NSS ze dne 27. 2. 2023, 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 ovšem 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. Pokud měla žalobkyně namísto zmiňovaného rozsudku sedmého senátu NSS ve skutečnosti na mysli 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, tak ani tento rozsudek není pro posuzovanou věc relevantní. Týkal se totiž dopravy výrobků s vadným dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních, tedy otázky nijak nesouvisející s dopravou výrobků neuvedených v e-AD.

Legitimní očekávání

40. Žalobkyně dále namítala, že v obdobných případech v minulosti, kdy neuvedla zboží v e-AD, nebyla za takové jednání trestána. Na základě této ustálené správní praxe jí tak mělo vzniknout legitimní očekávání, že ani v tomto případě nebude za pochybení postižena.
41. 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).

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. Shodnou námitku přitom uplatnila již v řízeních projednávaných zdejším soudem pod sp. zn. 51 Af 12/2023 (body 37 až 42 daného rozsudku) a sp. zn. 37 Af 8/2023 (body 40 až 46 daného rozsudku), a zdejší soud ji opakovaně shledal nedůvodnou. Žalobkyně opomíjí, že právě na základě jejího oznámení ze dne 12. 11. 2019 (k němuž se dovolává založení legitimního očekávání, že nebude za své opomenutí trestána) bylo zahájeno přestupkové řízení v této věci. Celní orgány změnilly své předběžné právní hodnocení a nakonec shledaly žalobkyni vinnou ze spáchání přestupku. Nelze tedy hovořit o správní praxi zakládající legitimní očekávání, pokud závěry v úředním záznamu samotný celní úřad následně v řízení popřel – a změnu přitom vysvětlil. Soudu je z úřední činnosti známo, že na základě oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019 zahájily celní orgány rovněž doměřovací řízení za zdaňovací období říjen 2019 (srov. rozsudek č. j. 51 Af 12/2023-68, body 2, 9, 41). V tomto případě přitom soud aproboval doměření daně celními orgány. Právě na základě oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019 získaly celní orgány poznatek o pochybení žalobkyně při vyplnění e-AD, ARC 19CZ590301923DK50WG52, a proto následně zahájily doměřovací řízení za zdaňovací období říjen 2019 a přestupkové řízení (nyní projednávané). Nejedná se tak o srovnatelný případ zakládající ustálenou správní praxi, nýbrž o případ přímo věcně posuzovaný. Argumentace žalobkyně je nepřiléhavá a nedůvodná.
44. 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). Avšak tento ojedinělý případ 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 celní orgány skutečně v návaznosti na toto 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 (viz rozsudky zdejšího soudu č. j. 51 Af 12/2023-68 a č. j. 37 Af 8/2023-70). Vzhledem k tomu (nesprávný) postup celních orgánů v daném případě nezaložil legitimní očekávání, jehož by se mohla žalobkyně v posuzované věci oprávněně dovolávat.

45. Soud shrnuje, že ačkoli žalobkyně poukázala na dva případy odlišné praxe, ani jeden jí legitimní očekávání založit. Jeden z těchto případů o odlišné praxi nesvědčí, neboť jde o soudem nyní přezkoumávaný případ. Druhý případ by pak nemohl svědčit o tom, že by existovala *ustálená* praxe celních orgánů. Taková praxe by byla navíc v rozporu se zákonem (důsledky znovu srov. v rozsudcích č. j. 51 Af 12/2023-68 a č. j. 37 Af 8/2023-70). Vzhledem k tomu nemohl postup celních orgánů založit legitimní očekávání žalobkyně.
46. Přisvědčit nelze ani žalobní námitce týkající se praxe v jiných členských státech Evropské unie, která zůstala pouze v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Po celních orgánech nelze požadovat, aby za účelem prověření tohoto tvrzení 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.
47. Argumentace žalobkyně, že spotřební daň z týchž vybraných výrobků byla odvedena též v Itálii, se mívá s předmětem tohoto řízení (tj. posouzením přestupkové odpovědnosti). Nadto shodnou námitku žalobkyně uplatnila v žalobách proti rozhodnutím o doměření spotřební daně; viz bod 48 rozsudku č. j. 37 Af 8/2023-70 a bod 46 rozsudku č. j. 51 Af 12/2023-68. Soud v těchto rozsudcích odkázal na čl. 33 odst. 1 a 6 směrnice 2008/118/ES, jehož účelem je zabránění dvojího zdanění a uvedl, že bylo na žalobkyni (resp. na jejím odběrateli v jiných členských státech) uvědomit místní 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 jiných členských státech. Nicméně soud znovu opakuje, že otázka odvedení spotřební daně nijak nesouvisí s přestupkovou odpovědností žalobkyně; ta spočívá v evidenčním pochybení.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

48. Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí 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). Připadne-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. dubna 2025

Lenka Oulíková, v.r.
předsedkyně senátu