



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Petra Mikeše ve věci žalobkyně: **Philip Morris ČR a. s.**, se sídlem Vítězná 1, Kutná Hora, zastoupená JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou se sídlem Staroměstské náměstí 10, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2023, čj. 15799-3/2023-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2024, čj. 51 Af 12/2023-68,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval důsledky chybného údaje o přepravovaném množství tabáku na elektronickém průvodním dokladu pro dopravu výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně (e-Ad). Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem žalovaného a krajského soudu, že množství tabáku přepravovaného nad rámec množství uvedeného v e-Ad přestalo být v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a žalobkyně tak měla za tento tabák uhradit spotřební daň.

[2] Žalobkyně podniká v oblasti výroby a zpracování tabáku a tabákových výrobků. Dne 24. 10. 2019 zahájila dopravu vybraných výrobků (tabáku a cigaret) v režimu

podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu v Pardubicích do daňového skladu v Itálii. Pro tuto dopravu vyplnila elektronický průvodní doklad (e-AD) ve smyslu § 26 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V něm deklarovala dopravu 201,6 kg tabáku ke kouření a 8 320 000 ks cigaret. Doprava těchto vybraných výrobků proběhla v zapečetěném nákladovém prostoru kamionu. Dne 28. 10. 2019 byly výrobky přijaty v daňovém skladu v Itálii.

[3] Žalobkyně následně Celnímu úřadu pro Středočeský kraj v oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019 sdělila, že pochybila při vyplňování e-AD, neboť do něj nezahrnula 115,2 kg tabáku ke kouření. Tento tabák uvedla pouze na příslušné faktuře a dodacím listu. Žalobkyně také složila finanční prostředky na bankovní záruku ke dni uskutečnění přepravy ve výši pokrývající rizika spojená s přepravou skutečně přepravovaného zboží, tedy celkem 201,6 + 115,2 kg tabáku. Z tohoto množství byla také odvedena spotřební daň v Itálii.

[4] Celní úřad však z nedeklarovaného množství tabáku (115,2 kg) žalobkyni doměřil dodatečnými platebními výměry spotřební daň ve výši 257 588 Kč a penále ve výši 51 518 Kč.

[5] Proti těmto rozhodnutím celního úřadu podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl. Žalovaný nespороval, že se vybrané výrobky umístěné v daňovém skladu v Pardubicích nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Dle e-AD však bylo pro dopravu v tomto režimu určeno pouze 201,6 kg tabáku ke kouření a 8 320 000 ks cigaret. Pakliže žalobkyně bez dalšího naskladnila do zapečetěného kamionu dalších 115,2 kg tabáku ke kouření, které nebyly v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních zahrnuté v e-AD, vyjmula tyto vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od daně. Tím 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 tabáku ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit spotřební daň. Jelikož tak neučinila, byla jí daň doměřena. Z hlediska dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně přitom není podle žalovaného podstatné, zda byl nezdaněný tabák uveden na příslušné faktuře či dodacím listu, ani zda částka složená žalobkyní na depozitním účtu pro zajištění daně pokrývala výši spotřební daně ze všech dopravovaných výrobků.

[6] Krajský soud žalobu žalobkyně zamítl. Ztotožnil se s názory žalovaného. Dodal, že provedení dopravy zcela v souladu s e-AD 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 příjemce. 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 elektronického systému pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (EMCS).

[7] Krajský soud dále neshledal, že by existovala nějaká ustálená správní praxe, na základě které by žalobkyně mohla mít legitimní očekávání, že taková chyba v e-Ad bude tolerována a daň jí nebude doměřena.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Konkrétně vznesla následující dva okruhy kasačních námitek.

[9] Za prvé závěr krajského soudu a žalovaného vede k absurdním a formalistickým důsledkům. Stěžovatelka trvá na tom, že šlo o pouhé administrativní pochybení. V e-Ad bylo pouze v důsledku lidské chyby vyplněno jiné množství přepravovaného tabáku. Stěžovatelka uváděla v souladu s původním názorem prvostupňového správce daně, že nedostatek na dokladu e-AD lze zhojit mj. tím, že údaje byly správně vyplněny na dodacím listu, faktuře, a rovněž na prohlášení italského příjemce.

[10] Stěžovatelka dále poukazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se přepravy nafty. Podle ní nesprávné množství nafty na dokladu o dopravě není vadou, která by způsobila, že doklad o dopravě jakoby nebyl a stěžovatelka by naftu dopravovala bez dokladu. I v tomto případě tak lze dovodit, že uvedení nesprávného množství dopravovaných výrobků na dokladu e-AD za situace, kdy správné množství je na dodacím listu i faktuře, není vadou, která by způsobila, že doklad e-AD jakoby nebyl a stěžovatelka dopravovala zboží bez dokladu. Ne každé pochybení v údajích na dokladu jej činí neúčinným. Podstatné je zohlednit povahu chyby. Z dodacích listů a přiložených faktur jednoznačně vyplývá, že dopravovány do Itálie byly právě výrobky, z nichž správce daně doměřuje českou spotřební daň, přestože tyto nikdy nebyly uvedeny do volného daňového oběhu v ČR.

[11] Krajský soud pochybil i pokud uvedl, že provedení dopravy zcela v souladu s e-AD 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. Tento závěr soudu podle stěžovatelky není správný, neboť stěžovatelka v posuzovaném případě vyplnila doklad e-AD, který byl zaveden do systému EMCS. Tedy celní orgány byly informovány o této dopravě a měly tedy i možnost tuto dopravu zkontrolovat. Pokud by se tak stalo, zjistily by, že zboží v kamionu přepravované odpovídá údajům na dodacím listu, a že na dokladu e-AD je překlep. Výše spotřební daně z celého dopravovaného množství navíc byla zajištěna, a vzhledem k výši bankovní záruky složené stěžovatelkou, byla zajištěna i výše spotřební daně ze zboží, které na dokladu e-AD nebylo uvedeno. Po ukončení přepravy v Itálii byla navíc nesrovnalost na dokladu e-AD stěžovatelkou nahlášena a byla odvedena italská spotřební daň ze skutečně dopraveného množství výrobků, které se shodovalo s údaji na dalších listinách – faktura, dodací list, potvrzení italského příjemce zboží.

[12] Za druhé, stěžovatelka namítá, že krajský soud chybně odmítl i argumenty o legitimním očekávání stěžovatelky. Legitimním očekáváním stěžovatelky z důvodu správní praxe celních úřadů bylo, že obdobné chyby v e-Ad nepovedou k žádnému negativnímu důsledku pro daňový subjekt. Stěžovatelka uvedla dva případy z minulosti, kdy celní úřad postupoval v případě chyby v dopravovaném množství na dokladu e-AD tak, že nedoměřil spotřební daň, ani nezahájil přestupkové řízení.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Měl za to, že rozsudek krajského soudu je správný a netrpí žádnou vadou. Žalovaný trval na tom, že nešlo o prosté administrativní pochybení. Část tabáku, za který byla stěžovatelce doměřena daň, byla přepravována bez e-Ad jako jediného relevantního dokladu pro určení, zda šlo stále o zboží v režimu podmíněného osvobození od daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Předmětem sporu v nyní posuzované věci je, jaké důsledky má chybně vyplněný e-Ad na setrvání výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, respektive na povinnost zaplatit spotřební daň. Skutkové okolnosti případu nejsou mezi účastníky sporné. Vycházel z nich žalovaný i krajský soud.

[15] Nejvyšší správní soud má předně za to, že krajský soud vyšel ze správné právní úpravy.

[16] Podle § 3 písm. k) bodu 1 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 13. 2. 2023 uvedením do volného daňového oběhu je každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně.

[17] Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

[18] Podle § 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je vybraný výrobek, mezi něž tabák patří, v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz (§ 24 až 27f).

[19] Jedna z těchto podmínek je uvedena ve větě první § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle které vybrané výrobky, mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem.

[20] Krajský soud i správně zmínil, že tato úprava je transpozicí evropského práva, které je třeba při jejím výkladu zohlednit. Jak nakonec Nejvyšší správní soud již dříve uvedl (rozsudek ze dne 13. 10. 2020, čj. 10 Afs 61/2019-63) úpravu pravidel pro přepravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně obsahovala v relevantní době (od roku 2020 je nová evropská úprava) kromě zákona o spotřebních daních také směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS a 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 podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. V tomto konkrétním případě nicméně zákon o spotřební dani věrně odráží znění směrnice.

[21] Podle článku 21 odst. 1 směrnice č. 2008/118 se přeprava zboží podléhajících spotřební dani považovala za uskutečňovanou v režimu s podmíněným osvobozením od daně pouze v případě, že se uskutečňovala za použití elektronického správního dokladu zpracovaného podle odstavců 2 a 3. Podle odst. 6 předá odesílatel osobě, která zboží podléhající spotřební dani doprovází, výtisk elektronického správního dokladu nebo

pokračování

jakýkoli jiný obchodní doklad, ve kterém je zřetelně uveden specifický správní referenční kód. Tento doklad musí být k dispozici, aby mohl být příslušným orgánům na žádost předložen po celou dobu přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Podle článku 3 odst. 1 nařízení č. 684/2009 musí návrh elektronického správního dokladu a elektronický správní doklad, kterému byl přidělen správní referenční kód, splňovat požadavky uvedené v tabulce 1 přílohy I tohoto nařízení, tedy musí mimo jiné obsahovat konkrétní údaje o příjemci, místu dodání a době přepravy.

[22] Z judikatury Soudního dvora také vyplývá, že skladovatel je v zásadě odpovědný za veškerá rizika spjatá s režimem podmíněného osvobození od daně, zejména když při pohybu těchto výrobků došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani. Tato odpovědnost je mimoto objektivní a nespočívá na prokázaném nebo presumovaném zavinění skladovatele, nýbrž na jeho účasti na hospodářské činnosti (rozsudek ze dne 24. 3. 2022, C-711/20, *TanQuid Polska Sp. z o. o.*, bod 43). Není tedy pochyb o tom, že v případě porušení předpisů při dopravě, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani, je to skladovatel, komu vzniká povinnost zaplatit spotřební daň.

[23] Nejvyšší správní soud také v citovaném rozsudku čj. 10 Afs 61/2019-63, bodě 21, uvedl, že právní předpisy stanovují přísné podmínky pro přepravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a určují k tomu zúčastněným subjektům podrobný závazný postup. Odpovídá to povaze režimu podmíněného osvobození od daně, který má usnadnit volný pohyb vybraných výrobků, současně však bránit riziku daňových úniků přísným administrativním dohledem. Z citované právní úpravy vyplývá, že vybrané výrobky musejí být doprovázeny řádným dokladem po celou dobu dopravy.

[24] Sporná mezi účastníky je aplikace těchto pravidel na skutkové okolnosti tohoto případu. Jejich pozice lze shrnout následovně. Stěžovatelka má za to, že elektronický průvodní doklad (e-Ad) byl sice chybný, ale šlo pouze o administrativní chybu, či překlep, který by neměl mít za důsledek povinnost stěžovatelky uhradit spotřební daň. Dle žalovaného a krajského soudu naopak tato chyba měla za následek, že 115,2 kg tabáku ke kouření bylo odesláno z daňového skladu bez elektronického průvodního dokladu a uvedeno do volného daňového oběhu. Tím pádem stěžovatelce vznikla povinnost zaplatit spotřební daň.

[25] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se základní premisou žalovaného, která byla potvrzena krajským soudem, že stěžovatelka odeslala sporných 115,2 kg tabáku ke kouření bez dokladu e-Ad. Takto situaci interpretovat nelze. Podle nesporných skutkových okolností případu stěžovatelka v konkrétním kamionu, který byl po dobu cesty zapečetěn a bez nesrovnalostí dorazil na určené místo do daňového skladu v Itálii, dopravovala tabák ke kouření a cigarety. K této zásilce stěžovatelka vystavila e-Ad, který obsahoval položku tabák ke kouření. V políčku 17d pro množství bylo uvedeno chybné množství přepravovaného tabáku. To je však situace odlišná, než že by byl tabák ke kouření převážen zcela bez dokladu e-Ad. Sporné je přepravované množství.

[26] Na druhou stranu Nejvyšší správní soud již souhlasí s argumentací správních orgánů a krajského soudu, že nelze obecně připustit situaci, aby daňové subjekty v režimu podmíněného osvobození od daně přepravovaly vybrané výrobky s dokladem e-Ad, ve

kterém by bylo uvedeno chybné množství. To by mohlo ohrozit základní účel systému, tedy aby příslušné orgány mohly sledovat a kontrolovat přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od daně.

[27] Přeprava byla sice uskutečňována s vystaveným e-Ad, který byl řádně registrován v systému ECMS. V tomto dokumentu, který je jediným relevantním dokumentem z pohledu daňového, však bylo uvedeno jiné množství tabáku, než bylo přepravováno. Řidič měl u sebe sice dodací list, který uváděl správné množství tabáku. Nicméně dodací list je dokument užívaný v obchodním styku mezi odesílateli a příjemci zboží. Nemůže tedy nahradit e-AD a nemá veřejnoprávní důsledky.

[28] Stěžovatelka dále poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které nemůže každá chyba na dokladech při přepravě zboží podléhajícímu spotřební dani vést formalisticky k závažným negativním důsledkům. Tato judikatura však není na nyní posuzovanou věc aplikovatelná.

[29] Tato judikatura se týkala daňového dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních. Podle ní je vždy potřeba v případě pochybností o předloženém dokladu posoudit, zda jeho vady dosahují takové intenzity, aby bylo možné zpochybnit doklad jako takový a usoudit, že se vůbec nejedná o doklad (rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2012, čj. 5 Afs 25/2012-30; či ze dne 25. 1. 2021, čj. 8 Afs 72/2019-34, bod 14). V posledně citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„se tedy nemůže zcela ztotožnit ani s názorem žalovaného, který považuje dopravu bez dokladu a dopravu s dokladem, který neobsahuje všechny náležitosti, za rovnocennou situaci. Takto kategorický náhled by totiž v některých případech mohl vést ke zcela absurdním a formalistickým důsledkům. ... Není ostatně ani vyloučeno, že by některé chybějící údaje (skutečnosti) bylo možné doplnit i jinými doklady, z nichž by splnění nezbytných podmínek alespoň v souhrnu vyplývalo, což by se mohlo týkat jak dokladů předložených při kontrole, tak předložených následně“* (bod 16). Obdobně v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, čj. 3 Afs 76/2021-42, Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud jde o chybně uvedené přepravované množství, nejde o vadu, která by způsobila, že doklad o dopravě jako by nebyl a stěžovatelka by výrobek (v daném případě naftu) dopravovala bez dokladu (bod 25).

[30] Zásadní rozdíl oproti nyní řešené věci však spočívá v tom, že tato judikatura se netýkala uvolnění výrobků do volného daňového oběhu jako v nyní posuzovaném případě, ale o uvolnění zajištěných výrobků. Právní úprava se liší zejména v tom, že je zásadní rozlišovat, zda se jedná o výrobky dopravované bez dokladu nebo s dokladem, který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku čj. 8 Afs 72/2019-34: *„Novelou provedenou zákonem č. 315/2015 Sb. se navíc významným způsobem rozšířil okruh situací, ve kterých musí dojít k uvolnění zajištěných vybraných výrobků. Není to pouze tehdy, kdy vybrané výrobky nebyly přepravovány či skladovány se správnými a pravdivými doklady, ale i tehdy, kdy se zpětně prokáže, že ačkoliv doklady byly v tomto směru vadné, objektivně se jednalo o vybrané výrobky, které byly zdaněny (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2020, čj. 2 Afs 47/2018-52). Ostatně důvodová zpráva k tomu mj. uváděla: „Nová úprava umožní správci daně uvolnit zajištěné vybrané výrobky, které byly dopravovány s dokladem, který v dané situaci vyžaduje zákon, ale který obsahuje nesprávné nebo nepravdivé údaje. Vybrané výrobky mohou být v rámci řízení uvolněny, pokud účastník řízení prokáže jejich zdanění (například evidencemi, objasněním nesrovnalostí v dokladu, atp.), resp. jejich oprávněné nabytí bez daně (důkazní*

pokračování

břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalosti odpovídá požadavkům zákona, lze jej uznat jako doklad prokazující zdanění. (...) Nesprávné nebo nepravdivé údaje mohou vzniknout z nepozornosti či chybou v psaní a počtech. Tyto chyby mohou vzniknout například v průběhu přepravy, neboť může docházet k postupnému odkládání zboží a je nutno po každé změně znovu spočítat množství zboží a vyčíslit daň. Pokud se tedy u zajištěných vybraných výrobků následně prokáže, že ačkoli byly dopravovány s dokladem obsahujícím nesprávné či nepravdivé údaje, ale byly řádně zdaněny, resp. nabyty oprávněně bez daně, nebude docházet k jejich propadnutí nebo zabránění, ale budou uvolněny“ (Poslanecká sněmovna Parlamentu, sněmovní tisk č. 512, funkční období 2013 - 2017).“

[31] Doklad o dopravě podle § 5 zákona o spotřebních daních je doklad, kterým se prokazuje, že šlo již o zdaněné výrobky. Judikatura tak reagovala na situaci, kdy docházelo k zajištění a následnému propadnutí výrobků, které byly již zdaněny. V případě chyb v dokladu o dopravě mohou daňové subjekty zdanění výrobků prokázat jinými doklady. Tím se zabránit faktické sankci propadnutí výrobků, byť byly řádně zdaněny. V nyní posuzovaném případě je však právní úprava odlišná. Týká se otázky dopravy nezdaněných výrobků, a nikoliv dopravy již zdaněných výrobků, a v návaznosti tím, zda výrobky mají nebo nemají být zdaněny v důsledku propuštění do voleného oběhu.

[32] Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, podle § 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je vybraný výrobek, mezi něž tabák patří, v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz. Jedna z těchto podmínek je uvedena ve větě první § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle které vybrané výrobky, mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem. Právní úprava neobsahuje žádnou zmínku o nesprávných údajích na dokladu.

[33] Stěžovatelce také nelze přisvědčit, že nebyl ohrožen řádný výběr daně, neboť celní orgány byly o dopravě informovány. V případě kontroly poté měl dopravce doklady, dle kterých by se zjistilo, že na e-Ad je pouze překlep. Nicméně zjištění takové chyby by bylo jen otázkou náhody, zda bude kontrola konkrétní přepravy provedena. Pokud by nebyla provedena, tak by ke zjištění chyby nemuselo nikdy dojít. Daňové subjekty by tak mohly z daňového skladu uvolnit výrobky, které nebyly zdaněny.

[34] Nejvyšší správní soud nepominul ani argument stěžovatelky, že v důsledku rozhodnutí celních orgánů v tomto případě došlo ke dvojímu zdanění uvedeného množství tabáku. Zdanění tabáku v Itálii však nemá vliv na skutečnost, že stěžovatelka vyjmula zmíněných 115,2 kg tabáku z režimu podmíněného osvobození od daně, neboť jej dopravovala, aniž by splnila všechny podmínky stanovené pro dopravu a vývoz, jak požaduje § 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tyto výrobky byly tak uvolněny již v Česku do volného daňového oběhu. Ke zdanění v Itálii tedy již dojít nemělo. Tuto situaci je tak třeba s italskými daňovými orgány.

[35] Věc lze tedy shrnout tak, že právní úprava je striktní a formalistická. Osoba provozující daňový sklad je odpovědná za veškerá rizika spjatá s režimem podmíněného osvobození od daně, zejména když při pohybu těchto výrobků došlo k nesrovnalosti nebo porušení předpisů, se kterými je spojen vznik povinnosti ke spotřební dani. Stěžovatelka sice

vyplnila elektronický průvodní doklad (e-AD) ve smyslu § 26 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V něm však deklarovala dopravu jiného množství tabáku, než skutečně odeslala. Režim podmíněného osvobození od daně se tak vztahoval pouze na množství přepravovaného tabáku, která bylo uvedeno v e-AD.

[36] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatelky ohledně jejího legitimního očekávání.

[37] Krajský soud správně poukázal na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které právní 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 (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, bod 81). Takovou ustálenou praxi však stěžovatelka v tomto řízení neprokázala.

[38] Jak uvedl již krajský soud, stěžovatelka poukázala na dva případy. Jeden se však týkal nyní posuzovaného případu, ve kterém celní orgány právě zahájily doměřovací řízení. Není podstatné, že k zahájení řízení došlo až o několik let později, co se správní orgány o nesrovnalosti dozvěděly. Stále jde však o totožný případ. Zbývá tedy jeden případ. Jeden případ však nevytváří ustálenou a dlouhodobou praxi správních orgánů.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu