



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní 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, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2025, č. j. 37 Af 8/2023-70,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**1. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2023, č. j. 15618-2/2023-900000-314.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 2. 2023, č. j. 72133/2023-640000-32.4, kterým byla stěžovateli vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2022 v celkové výši 756 987 Kč. K vyměření spotřební daně správce daně přistoupil, neboť stěžovatelka uvolnila do volného oběhu nezdaněné výrobky (210 000 ks cigaret).

[3] Stěžovatelka podle elektronického průvodního dokladu (e-AD) ve dnech od 18. 3. 2022 do 23. 3. 2022 uskutečňovala dopravu 3 380 000 ks cigaret v režimu podmíněného osvobození od daně. Ve skutečnosti však přepravovala 3 590 000 ks cigaret (tj. o 210 000 ks cigaret více). Vzhledem k tomu, že tyto cigarety v e-AD uvedeny nebyly, nebyly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, ale byly ve smyslu § 3

písm. k) bod 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 26. 4. 2022 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), uvolněny do volného oběhu a stěžovatelka měla jakožto plátce daně povinnost z těchto tabákových výrobků přiznat a zaplatit spotřební daň.

## 2. Rozsudek krajského soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Krajský soud upozornil, že podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních může být zboží dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s e-AD, přičemž tato úprava odpovídá čl. 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“); v době dopravy cigaret sice již platila jiná směrnice upravující spotřební daň, podle jejích přechodných ustanovení se však stále měla použít směrnice 2008/118/ES. Řádně vyplněný e-AD představuje základní nástroj pro fungování elektronického systému pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani EMCS (*Excise Movement and Control System*), který umožňuje příslušným orgánům sledovat a případně kontrolovat přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od daně. Provedení dopravy v souladu s e-AD tak nelze vnímat jako formalismus, nýbrž jako základní předpoklad pro zajištění toho, aby byl pohyb zboží v režimu podmíněného osvobození od daně pod stálým dohledem. Na tom nic nemění ani skutečnost, že bylo správné množství cigaret uvedeno na dodacím listu a faktuře příjemce. Tyto listiny jsou jen doklady užívanými v obchodním styku mezi odesílatelem a příjemcem, které e-AD dostupný pro celní orgány v systému EMCS nemohou nahradit. Krajský soud tedy uzavřel, že pokud stěžovatelka přepravovala 210 000 ks cigaret neuvedených v e-AD, nebyly tyto cigarety přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, došlo k jejich uvolnění do volného daňového oběhu, a bylo tak namístě vyměřit spotřební daň.

[6] Za mimoběžnou označil krajský soud námitku stěžovatelky, že měl správce daně spotřební daň strhnout z depozitního účtu na zajištění daně, neboť na tento účet stěžovatelka složila částku pokrývající výši spotřební daně včetně 210 000 ks cigaret neuvedených v e-AD. Tyto cigarety vzhledem k neuvedení v e-AD byly uvolněny do volného daňového oběhu, a stěžovatelka tak k nim nebyla povinna poskytovat jakékoliv zajištění; případné přebytky na depozitním účtu pro zajištění daně nemohly mít na určení daňového režimu dopravovaného zboží žádný vliv.

[7] Stěžovatelce nesvědčilo ani legitimní očekávání, že přes chybné uvedení počtu přepravovaných cigaret v e-AD nebudou nadbytečné cigarety hodnoceny jako uvolněné do volného daňového oběhu. Stěžovatelka dovozovala správní praxi zakládající legitimní očekávání ze dvou oznámení o nesrovnalosti (ze dne 15. 6. 2017 a ze dne 12. 11. 2019), na jejichž základě nemělo dojít k vyměření spotřební daně. Krajskému soudu bylo z jeho úřední činnosti známo, že na základě oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019 zahájily celní orgány doměřovací řízení za zdaňovací období říjen 2019 a došlo k doměření daně. Spotřební daň tedy nebyla vyměřena pouze v případě oznámení o nesrovnalosti ze dne 15. 6. 2017, tento ojedinělý případ však nemůže založit legitimní očekávání, že by neuvedení vybraných výrobků v e-AD nebylo možné kvalifikovat jako jejich vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od daně a uvedení do volného daňového oběhu.

pokračování

[8] Krajský soud dodal, že byla-li spotřební daň z těchto vybraných výrobků odvedena i v Nizozemsku, kam byly výrobky dovezeny, bylo na stěžovatelce, aby uvědomila dané orgány, že byly vybrané výrobky propuštěny do volného daňového oběhu už na daňovém území České republiky, a požádala o vrácení daně odvedené v Nizozemsku. Nevyužila-li toho stěžovatelka (resp. její odběratel), nejde o překážku, která by bránila vyměření spotřební daně českými celními orgány.

### 3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[9] Proti rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Závěry krajského soudu a žalovaného vedou dle stěžovatelky 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 přepravovaných cigaret. 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 a faktuře.

[11] Dále stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se přepravy nafty. Podle ní nesprávné množství nafty na dokladu o dopravě není vadou, která by způsobila, že se na doklad o dopravě hledí, jako by nebyl, protože by daňový subjekt naftu dopravoval 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, v jejímž důsledku se na doklad e-AD hledí, jako kdyby neexistoval, 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 Nizozemska byly právě výrobky, z nichž správce daně doměřuje českou spotřební daň, přestože tyto nikdy nebyly uvedeny do volného daňového oběhu v ČR.

[12] Stěžovatelka upozornila, že v posuzovaném případě vyplnila doklad e-AD, který byl zaveden do systému EMCS, a celní orgány tedy byly informovány o dopravě a měly 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 – 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 Nizozemsku byla navíc nesrovnalost na dokladu e-AD stěžovatelkou nahlášena a byla odvedena spotřební daň v Nizozemsku ze skutečně dopraveného množství výrobků, které se shodovalo s údaji na dalších listinách, tj. na faktuře a na dodacím listu.

[13] Stěžovatelka též namítá, že krajský soud chybně odmítl i argumenty o legitimním očekávání. 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 (na základě oznámení o nesrovnalosti ze dne ze dne 15. 6. 2017 a ze dne 12. 11. 2019).

[14] Krajský soud též zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti tím, že se vyhnul otázce, zda zboží uvedené v dokladu e-AD bylo zajištěno. K tomu pouze uvedl, že zboží bylo uvolněno do volného daňového oběhu na území ČR, a zajištěno tedy být nemuselo.

[15] Na závěr kasační stížnosti stěžovatelka položila otázku, jak by měly celní orgány postupovat v případě, že by daňový subjekt v dokladu e-AD vyplnil větší než převážené množství. Celní orgány by z výrobků uvedených navíc spotřební daň nevracely. V případě obrácené administrativní chyby (tj. uvedení menšího než přepravovaného množství výrobků) je tedy zřejmé, že daňový subjekt spotřební daň rovněž odvádět nemá.

[16] 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 cigaret, za kterou 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.

[17] V replice stěžovatelka setrvala na své s tím, že pochybení při vyplnění dokladu e-AD lze zhojit tím, že má u sebe během přepravy řidič dokumenty, z nichž jednoznačně vyplývá přesné množství přepravovaného zboží, což by žalovaný mohl ověřit, kdyby vykonal kontrolu rozporované dopravy v jejím průběhu. Celní orgány navíc do roku 2021 zastávaly obdobný názor, a stěžovatelce tak vzniklo legitimní očekávání, že bude moci zhojit pochybení na dokladu e-AD správným vyplněním dodacího listu i v budoucnu. Stěžovatelka též zdůraznila, že vyplňuje vydává desítky dokladů e-AD denně a že pochybení lidského faktoru nelze vyloučit.

#### 4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci jsou rozhodné otázky vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 3 písm. k) bod 1 zákona o spotřebních daních v případě nesprávného uvedení počtu dopravovaných cigaret v e-AD (§ 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních) a legitimního očekávání stěžovatelky, že pro ni nebude mít negativní důsledky, dopustí-li se při vyplnění e-AD administrativní chyby (překlepu). Obdobnou situací se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 28. 5. 2025, č. j. 8 Afs 120/2024-56, a od závěrů, k nimž dospěl v uvedené věci, se nyní nemá důvod odchýlit. V odkazovaném případě sice šlo o přepravu tabáku (ve větším množství, než

pokračování

jaké bylo uvedeno v e-AD) do daňového skladu v Itálii, nikoliv o přepravu cigaret do Nizozemska, nejedná se však o rozdíly, které by byly pro posouzení věci rozhodné.

[21] Podle § 3 písm. k) bodu 1 zákona o spotřebních daních se rozumí „*uvedením do volného daňového oběhu každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně*“. Povinnost daně ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). V režimu podmíněného osvobození od daně lze vybraný výrobek (zde cigarety) dopravovat pouze za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz v § 24 až § 27f zákona o spotřebních daních [srov. § 19 odst. 1 písm. b) téhož zákona]. Jednu z těchto podmínek stanoví § 26 odst. 1 zákona o spotřební dani, podle jehož věty první „*[v]ybrané výrobky mohou být dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem*“.

[22] Krajský soud správně zmínil, že tato úprava je transpozicí unijního práva, které je třeba při jejím výkladu zohlednit. Jak nakonec Nejvyšší správní soud už dříve uvedl (viz rozsudek ze dne 13. 10. 2020, č. j. 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 kromě zákona o spotřebních daních také směrnice 2008/118/ES a nařízení Komise (ES) č. 684/2009, 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“). V tomto konkrétním případě nicméně zákon o spotřební dani věrně odráží znění směrnice.

[23] Podle článku 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES se přeprava zboží podléhajícího 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 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, době přepravy a množství výrobku v příslušných měrných jednotkách (k tomu konkrétně srov. část 17 písm. d této tabulky).

[24] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem podotýká, že sice ode dne 18. 3. 2020 je v platnosti směrnice Rady (EU) 2020/262, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní, ta ovšem řešenou problematiku upravuje stejně (srov. čl. 20 odst. 1 této směrnice) a podle jejího čl. 55 odst. 1 mají být vnitrostátní předpisy k jejímu provedení použitelné od 13. 2. 2023, tj. ke dni zrušení výše zmiňované směrnice 2008/118/ES. Pro posouzení jednání stěžovatelky, k němuž došlo v březnu roku 2022, je tak namístě vycházet z dřívější úpravy, tedy ze směrnice č. 2008/118/ES.

[25] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) také vyplývá, že „*skladovatel nese odpovědnost za veškerá rizika související s přepravou výrobků podléhajících spotřební dani*

*a nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením, a tento skladovatel je v důsledku toho označen za povinného k platbě spotřební daně v případě nesrovnalostí nebo porušení předpisů při přepravě těchto výrobků zakládajících povinnost k uvedené dani. Tato odpovědnost je tak objektivní a spočívá nikoliv na prokázaném nebo předpokládaném pochybení skladovatele, ale na jeho účasti na hospodářské činnosti“ (viz rozsudek SDEU ze dne 2. 6. 2016, C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*  $\square$ , bod 31 a 32, jakož i na něj navazující judikaturu, zejm. rozsudky SDEU ze dne 24. 2. 2021, C-95/19, *Agenzia delle Dogane*, bod 52, a 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.*

[26] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2020, č. j. 10 Afs 61/2019-63, bodě 21, uvedl, že právní předpisy „[s]tanovují 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.“

[27] V posuzované věci je mezi účastníky sporu, jak shora uvedená pravidla aplikovat na její skutkové okolnosti. Obdobně jako ve výše uvedené věci sp. zn. 8 Afs 120/2024 Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze situaci hodnotit tak, že stěžovatelka odeslala sporných 210 000 ks cigaret bez dokladu e-AD. Podle nesporných skutkových okolností případu totiž stěžovatelka v konkrétním kamionu, který byl po dobu cesty zapečetěn a bez nesrovnalostí dorazil na určené místo do daňového skladu v Nizozemsku, dopravovala cigarety a k této zásilce vystavila e-AD. V poli 17d pro množství bylo uvedeno chybné množství přepravovaných cigaret (3 380 000 ks cigaret namísto reálně přepravovaných 3 590 000 ks). Nejde tedy o situaci, kdy by byly cigarety přepravovány zcela bez e-AD – sporné je pouze přepravované množství. Nejvyšší správní soud však souhlasí s argumentací správních orgánů a krajského soudu, že nelze obecně připustit, aby daňové subjekty v režimu podmíněného osvobození od daně přepravovaly vybrané výrobky s dokladem e-AD s chybně uvedeným množstvím výrobků. Již jen to může ohrozit základní účel systému – možnost celních orgánů sledovat a kontrolovat přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od daně.

[28] Stěžovatelka přepravu uskutečňovala s vystaveným a v systému ECMS řádně zaregistrovaným e-AD; v tom však bylo uvedeno jiné množství cigaret, než bylo ve skutečnosti přepravováno. Tento dokument je přitom jediným dokumentem, který je z daňového pohledu relevantní. Ačkoliv tedy řidič přepravující cigarety u sebe měl dodací list se správným množstvím cigaret, na posouzení věci to nic nemění. Dodací list je totiž dokument užívaný v obchodním styku, který nemůže nahradit e-AD a nemá veřejnoprávní důsledky.

[29] 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. Nicméně tato judikatura není pro nyní posuzovanou věc přílehavá. Týkala se totiž daňového dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních.

pokračování

[30] Dle závěrů zmíněné judikatury 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; srov. rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2012, č. j. 5 Afs 25/2012-30, a ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019-34, bod [14]. V posledně uvedeném 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“*. Obdobně též v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 Afs 76/2021-42, Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě nesprávně uvedeného přepravovaného množství, nejde o vadu, která by způsobila, že se na doklad o dopravě hledí, jako by nebyl, protože by stěžovatelka výrobek (v daném případě naftu) dopravovala bez dokladu.

[31] Zásadní rozdíl oproti nyní řešené věci však spočívá v tom, že tato judikatura se netýkala uvolnění výrobků do volného daňového oběhu jako v případě stěžovatelky, ale šlo o uvolnění zajištěných výrobků (§ 42c zákona o spotřebních daních). 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 ve shora zmíněném rozsudku č. j. 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 břemeno zde leží na straně účastníka řízení). Pokud je v rámci řízení prokázáno, že doklad po objasnění nesrovnalostí 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 zabrání, ale budou uvolněny‘ (Poslanecká sněmovna Parlamentu, sněmovní tisk č. 512, funkční období 2013 - 2017).“*

[32] Dokladem o dopravě podle § 5 zákona o spotřebních daních, o kterém se hovoří v citaci výše, se prokazuje, že jde o již 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 i jinými doklady. Tím lze zabránit propadnutí výrobků, byly-li řádně zdaněny. V nyní posuzovaném případě je však právní úprava odlišná. Týká se otázky dopravy nezdaněných výrobků, a nikoliv dopravy výrobků již zdaněných, a v návaznosti na to též otázky, zda výrobky mají, nebo nemají být zdaněny v důsledku propuštění do voleného oběhu.

[33] Jak již bylo uvedeno, vybraný výrobek (zde cigarety) je v režimu podmíněného osvobození od daně jen, je-li dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz [§ 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních], mezi něž patří i povinnost dopravovat tyto výrobky výhradně s elektronickým průvodním dokladem (§ 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Právní úprava neobsahuje žádnou zmínku o nesprávných údajích na dokladu.

[34] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že „z pohledu orgánů celní správy nebrozilo žádné riziko“ z důvodu, že byly celní orgány o dopravě informovány. K tomu zdejší soud uvádí, že po celních orgánech nelze rozhodně požadovat, aby v průběhu každé jednotlivé přepravy kontrolovaly, zda odpovídají veškeré údaje uvedené na e-AD skutečnému stavu a všem ostatním dokladům. Povědomí celních orgánů o uskutečňování přepravy tedy není pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti rozhodné.

[35] Nejvyšší správní soud nepominul ani argument stěžovatelky, že v důsledku rozhodnutí celních orgánů v tomto případě došlo ke dvojímu zdanění uvedeného množství cigaret. Zdanění cigaret v Nizozemsku ovšem nemá vliv na skutečnost, že stěžovatelka vyjmula zmíněných 210 000 ks cigaret z režimu podmíněného osvobození od daně, neboť je dopravovala, aniž by splnila všechny podmínky stanovené pro dopravu a vývoz, jak požaduje § 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Tyto výroby proto byly uvolněny do volného daňového oběhu již na území ČR, a ke zdanění v Nizozemsku tedy již dojít nemělo. Tuto situaci je tak třeba řešit s daňovými orgány v Nizozemsku.

[36] Lze tedy shrnout, že osoba provozující daňový sklad (stěžovatelka) 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 odst. 1 zákona o spotřebních daních, v něm však deklarovala dopravu jiného množství cigaret, než skutečně odeslala. Režim podmíněného osvobození od daně se tak vztahoval pouze na množství přepravovaných cigaret, které bylo uvedeno v e-AD.

[37] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky ohledně jejího legitimního očekávání. Krajský soud správně poukázal na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 81). Takovou ustálenou praxi však stěžovatelka v tomto řízení neprokázala.

pokračování

[38] Jak uvedl již krajský soud, stěžovatelka poukázala na dva případy, v nichž podle ní nedošlo k vyměření (resp. doměření) spotřební daně, ačkoliv se dopustila obdobného pochybení jako v nyní posuzované věci. V jednom ze stěžovatelkou uváděných případů (oznámení o nesrovnalosti ze dne 12. 11. 2019) však k doměření daně došlo a rozhodnutí správních orgánů následně obstála i v soudním přezkumu (šlo o doměření daně za zdaňovací období říjen 2019, kterým se zdejší soud zabýval ve výše uvedeném rozsudku č. j. 8 Afs 120/2024-56). Přitom, jak vyplývá z uvedeného rozsudku zdejšího soudu, není podstatné, že správce daně zahájil ve věci zdaňovacího období říjen 2019 až za několik let poté, co se o nesrovnalosti dozvěděl. Zbývá tedy jeden případ, kdy k vyměření (doměření) daně v důsledku chybného uvedení množství přepravovaného vybraného výrobku v e-AD nedošlo – jediný případ ovšem evidentně není způsobilý založit ustálenou a dlouhodobou praxi správních orgánů.

[39] Ani stěžovatelčinu názoru, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný z důvodu, že se vyhnul posouzení, zda byly cigarety neuvedené na e-AD zajištěny ve smyslu § 21 an. zákona o spotřebních daních, nelze přisvědčit. Krajský soud stěžovateli vysvětlil, že zajištěno bylo množství cigaret uvedené v e-AD a přeplatek na depozitním účtu nemůže mít vliv na daňový režim dopravovaného zboží. Zda stěžovatelka fakticky složila na depozitní účet částku odpovídající záloze za sporných 210 000 ks cigaret, nemá vliv na posouzení otázky, jestli došlo k jejich uvolnění do volného daňového oběhu a jestli proto měla stěžovatelka povinnost daň za tyto cigarety přiznat a zaplatit.

[40] Pokud jde o stěžovatelčinu otázku, jak by měly celní orgány postupovat, pokud by bylo na dokladu e-AD uvedeno větší než přepravované množství, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o zcela hypotetickou otázku, která není pro nyní řešenou věc jakkoliv podstatná. Situace, kdy stěžovatelka má odvést spotřební daň kvůli tomu, že neuvedla veškeré přepravované výrobky (resp. jejich správné množství) na e-AD, je nadto zcela nesrovnatelná se stěžovatelkou prezentovaným případem, v němž by měl celní orgán hypoteticky vracet nikdy neodvedenou spotřební daň v důsledku obdobného pochybení daňového subjektu.

## 5. Závěr a náklady řízení

[41] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 25. července 2025

5 Afs 38/2025

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu