



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **Philip Morris ČR a. s.**, Vítězná 1, Kutná Hora, zastoupené advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, Staroměstské náměstí 10, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí ze dne 28. 3. 2023, čj. 8570-2/2023-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2025, čj. 41 Af 5/2023-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Ve věci jde o přepravu tabáku z tuzemského daňového skladu do Itálie a o odložení výběru spotřební daně. Soud opakuje, že řádné vyplnění elektronického průvodního dokladu je jednou z podmínek, za nichž lze spotřební daň nezaplatit v ČR, tj. za nichž lze tabák přepravovat v režimu podmíněného osvobození od daně.

1. Popis věci

[2] Žalobkyně – společnost zabývající se zpracováním tabáku a prodejem tabákových výrobků – v říjnu 2019 a dvakrát v červenci 2021 odeslala zboží do daňového skladu v Itálii, aniž v souvisejících elektronických průvodních dokladech (běžně označovaných jako *e-AD*) uvedla jeho správné množství (do dokladů nezapsala tabák ke kouření v množství 115,2 kg, 2 2680 kg a 259,2 kg). Na své pochybení ve všech případech krátce poté sama upozornila celní úřad. V roce 2022 zahájil Celní úřad pro Pardubický kraj řízení o přestupcích podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, spočívajících v uvedení

neznačených tabákových výrobků do volného daňového oběhu. Žalobkyně tím, že doklady nevyplnila úplně, podle celního úřadu nesplnila podmínky stanovené pro režim podmíněného osvobození tabákových výrobků od spotřební daně, a v důsledku toho – z hlediska práva – uvedla zboží do volného oběhu. Celní úřad uložil žalobkyni za spáchání přestupků pokutu na dolní hranici zákonné sazby, konkrétně 50 tis. Kč (horní hranice pokuty byla 50 mil. Kč).

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí celního úřadu odvolala, Generální ředitelství cel ho však potvrdilo (jen mírně změnilo skutkové věty). Žalobkyně neuspěla ani u Krajského soudu v Praze. Proti zamítavému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

[4] Kromě toho, že celní úřad v neúplném vyplnění tabákových výrobků do e-AD spatřoval přestupek, za výrobky nezapsané do e-AD také doměřil spotřební daň (za říjen 2019). Stěžovatelka se proti tomu bránila, neuspěla však ani u NSS (viz rozsudek ze dne 28. 5. 2025, čj. 8 Afs 120/2024-56; a podobně i rozsudek ze dne 25. 7. 2025, čj. 5 Afs 38/2025-33, který se týkal cigaret nezapsaných v e-AD a odeslaných do Nizozemí). NSS tehdy dospěl k závěru, že nelze obecně připustit, aby daňové subjekty v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně přepravovaly tabákové výrobky s elektronickým průvodním dokladem, ve kterém by bylo jejich množství uvedeno chybně.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[5] V nynějším kasačním řízení stěžovatelka tvrdí, že řešené tabákové výrobky nikdy nebyly uvedeny do volného oběhu na území ČR, ale byly dopraveny – v zapečetěném kamionu a po vyplnění elektronických průvodních dokladů (e-AD) – do Itálie, kde byly zdaněny a spotřebovány. Administrativní pochybení při vyplňování e-AD nesvědčí o nepravdivosti tohoto tvrzení. Chybu v dokladech nebylo možné napravit během přepravy, po jejím ukončení ji však stěžovatelka vždy sama nahlásila. Správný údaj o množství odeslaného zboží byl nadto vždy vyplněn v dodacím listě, který měl přepravce u sebe. Celní orgány díky vyplnění e-AD věděly, že se uskutečňuje přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od daně, a kdyby tuto přepravu kontrolovaly, zjistily by, že přepravované zboží odpovídá dodacímu listu. Stěžovatelka nadto zavedla dvojí kontrolu ručního vyplňování e-AD a od roku 2023 i jeho automatické vyplňování u balených tabákových výrobků. Z dřívějších administrativních chyb se tedy poučila. Stěžovatelce vadí, že byla potrestána za neznačení výrobků tabákovými nálepkami, přestože tyto nálepky podle zákona [§ 114 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních] nemohla na výrobky nalepit, protože byly určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu.

[6] Stěžovatelka dále tvrdí, že správní orgány ani krajský soud nevzaly v úvahu závěry rozsudku NSS ze dne 25. 1. 2021, čj. 8 Afs 72/2019-34 (a obdobné závěry rozsudku ze dne 9. 5. 2023, čj. 3 Afs 76/2021-42). Podle nich lze údaje chybějící na dokladech o dopravě doplnit i jinak, respektive chyba na dokladu není vadou, která by způsobila neúčinnost (právní neexistenci) dokladu. Stěžovatelka přitom nesouhlasí s krajským soudem, že tyto závěry – týkající se dokladu o dopravě, nikoli přímo e-AD – nelze na její věc vztáhnout ani analogicky. Krajský soud dále řekl, že nezákonná praxe celních úřadů spočívající v nezahajování přestupkových řízení kvůli chybám v e-AD nemohla založit stěžovatelčino

pokračování

legitimní očekávání. Ani s tím stěžovatelka nesouhlasí, protože podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, zakládá legitimní očekávání i nezákonná správní praxe.

[7] Generální ředitelství cel ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že vyplnění e-AD není formalitou, naopak zajišťuje účinný přehled o pohybu výrobků podléhajících spotřební dani. Výrobky, které nebyly uvedeny v e-AD, byly v podstatě dopravovány bez elektronického průvodního dokladu. Po odeslání z daňového skladu se tak pohybovaly mimo režim podmíněného osvobození od daně, tj. ve volném daňovém oběhu, a měly být označeny tabákovou nálepkou. Legitimní očekávání zakládá jen ustálená, jednotná a dlouhodobá správní praxe; takovou ale stěžovatelka neprokázala. Uvedla totiž jen dva případy, kdy celní úřad přestupkové řízení nezahájil; ve druhém případě to ovšem dodatečně učinil. Generální ředitelství cel upozorňuje i na to, že NSS stěžovatelce nevyhověl v daňové větví její věci.

[8] Stěžovatelka nadále tvrdí, že chyby při vyplňování elektronických průvodních dokladů u ní jsou a byly výjimečné. Ročně vyplní desetitisíce dokladů – a zde se řeší chyby v jednom dokladu z roku 2019 a ve dvou z roku 2021. Stěžovatelka nesouhlasí se závěry vyslovenými ve věci 8 Afs 120/2024 a upozorňuje, že je napadla ústavní stížností. Konečně stěžovatelka navrhuje, aby NSS předložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, protože se Soudní dvůr dosud nezabýval neúmyslnou chybou při vyplňování e-AD. Konkrétně se má podle stěžovatelky NSS zeptat, zda lze v členském státě odeslání doměřit spotřební daň jen proto, že byl nedopatřením chybně vyplněn elektronický průvodní doklad, a to navíc za situace, kdy je spotřební daň odvedena v členském státě určení. (Případně může NSS formulovat otázku jinak nebo položit i jiné otázky, bude-li to považovat za vhodné.)

[9] Generální ředitelství cel považuje za nadbytečné obracet se na Soudní dvůr EU. Výklad unijního práva je podle něj jednoznačný a odpovědi na navržené otázky nejsou nezbytné pro rozhodnutí v této konkrétní věci.

3. Posouzení věci

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Tabákové výrobky (cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření) jsou předmětem spotřební daně; jejím plátcem je (zpravidla) výrobce, popřípadě dovozce. Zaplacení spotřební daně se prokazuje tabákovou nálepkou – běžně si výrobce (dovozce) od správce daně nakoupí nálepky (čímž „předplatí“ spotřební daň) a tabákové výrobky pak těmito nálepkami značí. Tabákové výrobky na území ČR (zde vyrobené nebo sem dovezené) proto musejí být značeny tabákovou nálepkou. Právnícká osoba, která do volného daňového oběhu uvede neznačené tabákové výrobky, se dopustí přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[12] Od spotřební daně jsou v ČR podmíněně osvobozeny mimo jiné tabákové výrobky, které jsou tu vyrobeny a následně odeslány do daňového skladu v jiném členském státě. Tyto výrobky se tabákovými nálepkami neznačí v ČR (zde jsou od daně dočasně osvobozeny), ale až v členském státě, kam jsou dopraveny a kde jsou uvedeny do volného daňového oběhu. Pro takový postup – odvedení spotřební daně až v jiném členském státě – však musí být splněna řada zákonných (a unijním právem harmonizovaných) předpokladů. Pokud tyto

předpoklady (podmínky) splněny nejsou, tabákové výrobky dopravované do jiného členského státu nejsou v ČR osvobozeny od spotřební daně, a musejí být tedy značeny tabákovými nálepkami. Jedna z podmínek, za nichž se tabákový výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, je, aby *byl dopravován s elektronickým průvodním dokladem* (§ 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních; podle čl. 21 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní, účinné před 13. 2. 2023, se *přeprava 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*). Elektronický průvodní (v pojmosloví směrnice „správní“) doklad vyplní odesílatel zboží, ověří ho tuzemský správce daně a předá ho i orgánům cílového členského státu (od osoby, která zboží fyzicky dopravuje, pak správce daně může požadovat předložení referenčního kódu odkazujícího na příslušný elektronický průvodní doklad). Tato opatření zajišťují, aby byl pohyb nezdaněného zboží pod daňovým dohledem.

[13] NSS se už několikrát vyjádřil k elektronickým průvodním dokladům coby podmínce osvobození od spotřební daně:

- Ve věci 8 Afs 313/2018 se NSS zabýval situací, kdy byly tehdy ještě listinné průvodní doklady minerálních olejů odeslaných z Polska označeny padělanými razítky tuzemského celního úřadu a tvrzeného tuzemského příjemce (ten navíc vyloučil, že s odesílatelem zboží kdy spolupracoval). Řešilo se (i prostřednictvím předběžné otázky položené Soudnímu dvoru EU), zda lze zahájit přepravu v režimu podmíněného osvobození od daně, přestože o ní tvrzený příjemce neví, a zda přeprava s následně nepotvrzenými průvodními doklady je přepravou s průvodními doklady. Za tehdejší zákonné a unijní úpravy byla odpověď na obě otázky kladná (rozsudek ze dne 31. 5. 2022, čj. 8 Afs 313/2018-105, bod 38).
- Ve věci 9 Afs 218/2019 pak NSS řešil situaci, kdy nebyla dodržena trasa přepravy lihu uvedená v elektronickém průvodním dokladu (namísto přes Rakousko byl líh dopraven přímo z Německa do ČR). Zdůraznil, že je zásadní, aby byl pohyb nezdaněného zboží stále pod daňovým dohledem a že systém dohledu může fungovat, jen pokud pohyb zboží bude odpovídat pohybu, který byl ohlášen prostřednictvím elektronických průvodních dokladů (rozsudek ze dne 1. 11. 2019, čj. 9 Afs 218/2019-38, č. 3953/2020 Sb. NSS, bod 40).
- Konečně přímo to, že v elektronickém průvodním dokladu nebyly vyplněny všechny skutečně odesílané výrobky, NSS posuzoval ve dvou jiných věcech nyníější stěžovatelky – ve věci 8 Afs 120/2024 týkající se odeslání tabáku do Itálie a ve věci 5 Afs 38/2025 týkající se odeslání cigaret do Nizozemí. V obou věcech NSS dospěl k závěru, že režim podmíněného osvobození od daně se vztahuje právě jen na takové množství přepravovaných výrobků, které bylo uvedeno v elektronickém průvodním dokladu (8 Afs 120/2024, bod 35; 5 Afs 38/2025, bod 36).

[14] Z těchto závěrů vyplývá následující. Účinný daňový dohled nad pohybem nezdaněných výrobků je možný jen za předpokladu, že elektronický daňový doklad odpovídá skutečnosti. Není-li elektronický doklad řádně vyplněn, nevyplněné zboží není v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. A není-li zboží v režimu podmíněného osvobození od daně, je – z právního hlediska – uvolněno do volného daňového oběhu. Konečně pak, je-li zboží uvedeno do volného daňového oběhu, musí za něj

pokračování

být zaplacená spotřební daň. Z toho všeho vyplývá, že zboží nevyplněné v elektronickém průvodním dokladu musí být značeno tabákovými nálepkami, které prokazují, že za něj byla odvedena spotřební daň.

[15] V nynější věci byla stěžovatelka pokutována, protože zboží nevyplněné v elektronickém průvodním dokladu neoznačila tabákovými nálepkami. Tvrdila, že nemusela, protože bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. S touto obranou však nemohla – vzhledem k výše shrnutému – uspět.

[16] S jednotlivými kasačními námitkami se NSS vypořádává takto. Stěžovatelka uváděla, že ve vyplňování elektronických průvodních dokladů chybovala zřídka, své chyby obratem nahlásila celnímu úřadu, a nadto už přijala určitá opatření, aby se chybám propříště vyhnula. Žádná z těchto skutečností však nesvědčí o tom, že v době spáchání přestupků vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupkům zabránila, tedy že se může zprostit své objektivní odpovědnosti za přestupek (podrobně viz napadený rozsudek krajského soudu, bod 36). Stěžovatelčinu přičinlivost však správní orgány vzaly v úvahu při stanovení výše pokuty – z rozmezí 50 tisíc až 50 milionů Kč stěžovatelce uložily pokutu ve výši 50 tis. Kč. Stěžovatelka dále namítala, že se nemohla dopustit přestupku spočívajícího v neznačení tabákových výrobků, jestliže zákon přímo zakazuje značit tabákové výrobky určené pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu. Doprava tabáku, který stěžovatelka nezahrnula do e-AD, však nemohla proběhnout v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tento tabák tedy k takové dopravě nebyl určen, a stěžovatelka ho proto byla povinna označit tabákovou nálepkou prokazující zaplacení spotřební daně (rozsudek krajského soudu, bod 35).

[17] Stěžovatelka také tvrdila, že se krajský soud neřídil závěry rozsudků 8 Afs 72/2019 a 3 Afs 76/2021. Krajský soud oba rozsudky ve svém rozhodnutí zmínil (v bodech 37 a 39). Nevycházel z nich, protože se týkaly pohybu zdaněných výrobků ve volném daňovém oběhu, nikoli pohybu zboží v režimu podmíněného osvobození od daně. Ani NSS nevidí prostor pro jejich uplatnění, protože situace v nynější věci je zcela odlišná. Ve dvou uváděných věcech šlo o to, že celní úřad zajistil naftu, která byla dopravována s dokladem neobsahujícím všechny zákonné náležitosti, a neuvolnil ji (nevrátil) ani poté, kdy bylo jinak prokázáno, že byla řádně zdaněna. S takovým postupem NSS nesouhlasil. Naproti tomu v nynější věci nemohlo být jinak prokázáno, že se tabák nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, protože zařazení do tohoto režimu je podmíněno konkrétním dokladem, a to právě e-AD, který stěžovatelka pro určité množství tabáku neměla. Krajský soud podle stěžovatelky dále nerozhodl v souladu s usnesením rozšířeného senátu ve věci 6 Ads 88/2006, jestliže neřekl, že legitimní očekávání zakládá i nezákonná správní praxe. V citovaném usnesení se ovšem nic takového netvrdí a judikatura NSS naopak zdůrazňuje, že se u správních orgánů lze dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li předchozí postup správních orgánů v souladu se zákonem (rozsudek krajského soudu, bod 42).

[18] Konečně stěžovatelka upozornila, že rozsudek ve věci 8 Afs 120/2024 napadla ústavní stížností, a dále navrhla, aby NSS položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Samo napadení určitého rozhodnutí ústavní stížností však neruší ani toto rozhodnutí, ani závěry v něm vyslovené. Ostatně zmiňovaná ústavní stížnost byla odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost (usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 10. 2025, sp. zn. IV. ÚS 2166/25)

a stejný právní závěr jako ve věci 8 Afs 120/2024 vyslovil NSS i ve věci 5 Afs 38/2025. Co se týče položení předběžné otázky Soudnímu dvoru, k tomu by bylo nutné přistoupit, pokud by ohledně výkladu unijního práva panovaly pochybnosti. Tak tomu ovšem v nynější věci není – zákon o spotřebních daních v souladu s unijní směrnicí výslovně požaduje, aby se na přepravu zboží podléhajícího spotřební dani vztahoval režim podmíněného osvobození od daně jen v případě, že je zboží přepravováno za použití elektronického průvodního dokladu. V nynější věci pro určité množství přepravovaného tabáku stěžovatelka elektronický průvodní doklad nevyplnila, a proto se na něj režim podmíněného osvobození od daně nemohl vztahovat.

4. Závěr a náklady řízení

[19] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení; Generálnímu ředitelství cel pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. prosince 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu