



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Philip Morris ČR a.s.**, se sídlem Vítězná 1, Kutná Hora, zast. JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou, se sídlem Staroměstské náměstí 88/10, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2023, č. j. 11609-3/2023-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2025, č. j. 41 Af 7/2023-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se zabývá zpracováním tabáku a prodejem tabákových výrobků. V souvislosti s touto činností dopravovala cigarety v zapečetěném kamionu z daňového skladu v Kutné Hoře do daňového skladu v Nizozemsku. Činila tak v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, avšak do elektronického průvodního dokladu (e-AD) nezahrnula 210 000 ks cigaret. Na tuto nesrovnalost sama upozornila Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“).

[2] Celní úřad shledal žalobkyni vinnou ze spáchání přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), kterého se dopustila tím, že uvedla do volného oběhu neznačené tabákové výrobky (cigarety), čímž porušila § 114 odst. 2 téhož zákona.

Nesplnila totiž podmínky dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním výrobků do daňového skladu. Za to jí uložil pokutu ve výši 50 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. Žalovaný však v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl.

[4] Cigarety, které byly umístěny v daňovém skladu v Kutné Hoře, se nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně, který se mimo jiné uplatňuje i na dopravu zboží (vybraného výrobku). Pokud daňový subjekt některou z podmínek pro nakládání s vybraným výrobkem poruší, vyjme jej tak z režimu podmíněného osvobození od daně. V důsledku toho mu vznikne povinnost ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit spotřební daň. Pokud nejsou výrobky dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně (tj. jsou v režimu volného daňového oběhu), musí být značeny tabákovou nálepkou. Klíčovou podmínkou v této věci je, že vybrané výrobky mohou být podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s e-AD. Tuto podmínku žalobkyně ohledně 210 000 ks cigaret nedodržela.

[5] Námitka žalobkyně, že neuvedení vybraných výrobků v e-AD představuje pouze administrativní pochybení, podle krajského soudu neobstojí. Provedení dopravy zcela v souladu s e-AD je totiž základním předpokladem pro zajištění toho, aby pohyb zboží v režimu podmíněného osvobození od daně byl pod stálým daňovým dohledem. Neuvedení zboží v e-AD proto nelze zhojit tím, že je dopravovaný výrobek specifikován na dodacím listu či faktuře. Proto žalobkyně dopravovala vybrané výrobky do jiného členského státu v rozporu s § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z tohoto důvodu nemohly být tyto výrobky 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. Žalobkyně tak naplnila všechny znaky skutkové podstaty přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tj. do volného daňového oběhu uvedla neznačené tabákové výrobky (v důsledku jejich neuvedení v e-AD), které však značeny být musely, neboť nebyly v režimu podmíněného osvobození od daně.

[6] Na vzniku této odpovědnosti nic nemění skutečnost, že žalobkyně na své pochybení upozornila celní úřad. Celní úřad k tomuto oznámení přihlédl při ukládání trestu. Žalobkyně se mohla z odpovědnosti liberovat, pokud by prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila. Žalobkyně však svá tvrzení nijak konkrétněji nepopsala a ani je neprokázala.

[7] Na posuzovanou věc se nevztahuje stanovisko Generálního ředitelství cel ze dne 15. 3. 2021, č. j. 14324/2021-900000-30 (dále jen „stanovisko GRČ“), vycházející z rozsudku NSS ze dne 25. 1. 2021, č. j. 8 Afs 72/2019-34, neboť se týká 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. Stejně tak nejsou přílehlavé ani odkazy na rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, a ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 Afs 76/2021-42.

pokračování

[8] Celní úřad sice v záznamu o podezření ze spáchání přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních uvedl, že mělo jít o administrativní pochybení. Právní názor obsažený v tomto záznamu však není podle krajského soudu závazný. Navíc byl vyjádřen ještě před zahájením daňového řízení i řízení o přestupku. Celní úřad svá tehdejší tvrzení sám přehodnotil a korigoval.

[9] Žalobkyně odkázala na případy, kdy podobně jako v této věci oznámila orgánům celní správy nesrovnalost a trestána nebyla (šlo o oznámení ze dne 15. 6. 2017 a 12. 11. 2019). Žalobkyně však pomíjí, že na základě jejího oznámení ze dne 12. 11. 2019 bylo zahájeno přestupkové řízení, v němž byla shledána vinnou ze spáchání přestupku, a také jí byla doměřena daň za zdaňovací období říjen 2019. Orgány celní správy totiž změnily své předběžné právní posouzení. Nejde tedy o případ zakládající ustálenou správní praxi. Co se týká oznámení ze dne 15. 6. 2017, tento ojedinělý případ nemohl založit ustálenou správní praxi. Navíc by se jednalo o správní praxi nezákonnou.

[10] Argumentace, že příslušná daň byla vybrána v Nizozemsku, se mívá s předmětem tohoto řízení. Shodnou námitku uplatnila žalobkyně i v řízeních, jejichž předmětem bylo doměření daně. Soud v těchto řízeních uvedl, že bylo na žalobkyni (resp. jejím odběrateli) oznámit celním orgánům členského státu, že výrobky byly propuštěny do volného daňového oběhu již na daňovém území České republiky, a požádat je o vrácení spotřební daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka se nemohla dopustit přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, neboť v souladu s § 114 odst. 6 písm. b) téhož zákona nesmí být tabákovou nálepkou značeny výrobky, které jsou určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu. Doprava se uskutečňovala za použití elektronického správního dokladu, jak požadují příslušné předpisy. Došlo pouze k překlepu při jeho vyplnění. Pokud by orgány celní správy provedly kontrolu při přepravě, zjistily by, že zboží bylo dopravováno v souladu s údaji uvedenými v dodacím listu, a toto zboží bylo přijato v místě určení, čímž došlo k řádnému ukončení přepravy.

[13] Smyslem elektronického systému pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (EMCS) je získat informace o dopravě v reálném čase, a umožnit tak provádění předepsaných kontrol. Stěžovatelka e-AD vyplnila a zavedla do systému, a proto orgány celní správy o přepravě věděly. Měly tedy i možnost přepravu zkontrolovat. Pokud by tak učinily, zjistily by, že zboží v kamionu odpovídá údajům na dodacím listu. Kromě administrativní chyby při vyplňování e-AD by nebyla objevena žádná další nesrovnalost. Pochybení navíc stěžovatelka sama nahlásila a prokázala, že nedošlo k uvolnění zboží do volného daňového oběhu na území České republiky. Zboží bylo určeno pro nizozemský trh, kam bylo také dopraveno, a proto nesmělo být označeno českými tabákovými nálepkami.

[14] Podobně i orgány celní správy zastávaly názor, že zmíněnou nesrovnalost na e-AD lze zhojit tím, že v dodacím listu a faktuře jsou správné údaje. Doposud totiž vycházely ze stanoviska GŘC, které zohledňuje závěry rozsudku NSS č. j. 8 Afs 72/2019-34. Z tohoto rozsudku vyplývá, že neúplné doklady lze doplnit dalšími listinami.

[15] Krajský soud, stejně jako správní orgány, však stanovisko GŘC ani zmíněný rozsudek NSS nezohlednil, a proto dochází k absurdním a formalistickým důsledkům, že má stěžovatelka požádat o vrácení daně v Nizozemsku, kde však bylo zboží prokazatelně spotřebováno, a že je naopak v pořádku stanovení daně v České republice, kde zboží nebylo nikdy uvedeno do volného daňového oběhu ani spotřebováno (došlo tudíž ke dvojímu zdanění).

[16] Stěžovatelka odkázala i na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 76/2021-42, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nesprávně uvedené množství nafty na dokladu o dopravě není vadou, která by způsobovala, že doklad o dopravě jako by nebyl, a že by tudíž byla nafta dopravována bez dokladu. Stěžovatelce není zřejmé, proč nelze závěr tohoto rozsudku použít i v této věci, když je ve spojení s ostatními prostředky (např. dodacím listem) možné jednoznačně identifikovat vybrané výrobky, jejich množství a zdanění. Krajský soud sice uvedl, že doklad o dopravě má jinou povahu než e-AD, zákon o spotřebních daních však ani v případě dokladu o dopravě explicitně neupravuje možnost, že nedostatky na dokladu lze zhojit jinými prostředky, přesto tento výklad Nejvyšší správní soud zastává. Nikoliv každé pochybení činí doklad neúčinným. Je třeba zohlednit povahu nesrovnalosti. To vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 315/2015 Sb.

[17] Závěr krajského soudu, že stěžovatelka může požádat o vrácení zaplacené daně v Nizozemsku, není správný. Základním principem spotřebních daní je, že se hradí v místě spotřeby. Tímto místem bylo právě Nizozemsko, kde bylo zboží uvedeno do volného daňového oběhu a také spotřebováno. Stěžovatelka proto nemůže žádat o vrácení spotřební daně. Nelze ani tvrdit, že odvedení daně nijak nesouvisí s přestupkovou odpovědností stěžovatelky. Jde stále o jeden skutek, za který celní správa trestá stěžovatelku hned dvakrát (stanovením daně a uložením pokuty).

[18] Dále se stěžovatelka vyjadřuje k liberaci. Uvádí, že v době, kdy došlo k nesrovnalosti, se e-AD vyplňoval ručně tak, že údaje z dodacích listů byly přepisovány do e-AD. Pokud došlo k překlepu a zaměstnanec si jej všiml až po zahájení přepravy, e-AD již nebylo možné opravit. Stěžovatelka následně zavedla dvojí kontrolu vyplňování e-AD, aby již do budoucna k překlepům nedocházelo. V roce 2023 přešla k automatizaci procesu u balených tabákových výrobků. Počty přepravovaných kusů tohoto zboží jsou tak již vyplňovány automaticky převodem z interního systému. Stěžovatelka tedy po zjištění zde projednávané chyby zavedla opatření, která eliminují možnost, že se bude stejná chyba opakovat.

[19] Krajský soud odmítl i argumentaci týkající se legitimního očekávání. Stěžovatelka odkázala na dva případy, kdy oznámila chyby v dopravovaném množství v e-AD a orgány celní správy jí nedoměřily daň ani ji neuznaly vinnou ze spáchání přestupku. Krajský soud uvedl, že druhý z uvedených příkladů nelze použít, neboť v něm orgány celní správy svůj názor změnily. To je sice pravda, ale není možné odhlédnout od okolností, za nichž tak

pokračování

učinily. Celní úřad vydal výzvu k podání daňového přiznání až po třech letech od oznámení nesrovnalosti (6 dní před prekluzí). Došlo k tomu poté, co stěžovatelka tímto případem argumentovala v řízeních týkajících se nyní posuzovaného pochybení. Pokud by tuto argumentaci nevznesla, nebyla by jí daň ve věci, na kterou se odvolávala, doměřena. Celní správa tak zpětně mění svou dosavadní praxi. Do chvíle, než stěžovatelce byla doručena výzva k podání přiznání ke spotřební dani, byla v dobré víře, že se dopustila pouze administrativní chyby. K nyní posuzovanému jednání došlo ještě před tím, než jí byla výzva k podání přiznání k dani doručena.

[20] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[21] Povinnost řádně vyplnit e-AD nepředstavuje žádnou formalitu a uvedení nesprávných údajů nelze považovat za administrativní pochybení. Jde o nezbytný prostředek k zajištění účinné kontroly a přehledu o pohybu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani. To, že měl řidič po celou dobu přepravy dodací list, je irelevantní, neboť nejde o doklad, na jehož základě se realizuje doprava v režimu podmíněného osvobození od daně. Jde pouze o doklad, že určité zboží bude odesláno. Faktura je pouze účtem za provedenou práci nebo dodané zboží. Pokud by bylo možné e-AD nahradit jinými dokumenty, byl by § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních nadbytečný.

[22] Co se týká úředního záznamu celního úřadu, žalovaný poznamenává, že šlo pouze o názor vyjádřený před zahájením řízení, který následně celní úřad sám přehodnotil. V rámci tohoto přehodnocení korigoval i svá předchozí tvrzení o aplikovatelnosti stanoviska GRČ tak, že jej nelze použít, neboť se vztahuje k institutu zajištění a uvolnění vybraných výrobků.

[23] Uvedením do volného daňového oběhu se podle § 3 písm. k) bodu 1 zákona o spotřebních daních rozumí každé, tedy i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně. Tím, že stěžovatelka vyskladnila vybrané výrobky z daňového skladu (tedy z režimu podmíněného osvobození od daně), uvedla tyto výrobky do volného daňového oběhu. Proto bylo její povinností označit takto vyskladněné výrobky tabákovou nálepkou. Je pravdou, že tabákovou nálepkou nelze označit výrobky, které jsou určeny pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu. Výrobky, které však nebyly uvedeny v e-AD, nelze považovat za výrobky určené pro dopravu v tomto daňovém režimu.

[24] Ke dvojímu zdanění žalovaný uvádí, že stěžovatelka neměla vzhledem k vyjmutí zboží z režimu podmíněného osvobození od daně odvést daň v Nizozemsku. Pokud tak učinila, má věc řešit s nizozemskými daňovými orgány. Dále žalovaný uvedl, že legitimní očekávání může založit pouze ustálená, jednotná a dlouhodobá praxe. Tu však stěžovatelka neprokázala. Odkázala na dva případy. U jednoho již Nejvyšší správní soud dovodil, že legitimní očekávání stěžovatelce nevzniklo. Druhý případ dlouhodobou praxí správních orgánů vytvořit nemůže.

[25] Stěžovatelka v replice zopakovala svoji předchozí argumentaci. Zmiňuje, že rozsudek NSS č. j. 5 Afs 38/2025-33, který se týká daňové větve nyní posuzovaného případu, napadla ústavní stížností. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 3. 2022 ve věci C-711/20 *TanQuid Polska*. Tato věc však na

nynější řízení nedopadá, neboť se týká podvodného jednání (padělání dokladů). Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky, které by se, zjednodušeně řečeno, týkaly důsledků administrativní chyby při vyplňování e-AD.

[26] Žalovaný v duplice uvedl, že považuje výklad unijního práva za jednoznačný. Navržené otázky nejsou nezbytné pro rozhodnutí. Žalovaný odkazuje na rozsudek č. j. 8 Afs 120/2024-56, v němž se Nejvyšší správní soud stěžovatelkou zmiňovanými důsledky administrativní chyby při vyplňování dokladu e-AD již zabýval.

III. Posouzení kasační stížnosti

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[28] Kasační stížnosti není důvodná.

[29] Účastníci řízení ve svých podáních opakovaně odkazovali na řízení, v nichž taktéž vystupovali a kde byly řešeny otázky, které je třeba posoudit i v této věci (stěžovatelka ve všech řízeních uplatňovala na obdobný skutkový stav v zásadě totožné námitky). Od závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud v těchto řízeních dospěl, nemá důvod se odchýlovat.

[30] Konkrétně jde nejprve o rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2025, č. j. 8 Afs 120/2024-56. Tato věc se týkala pochybení při dopravě tabáku z daňového skladu v Pardubicích do daňového skladu v Itálii, kdy stěžovatelka nezahrnula do e-AD 115,2 kg tabáku ke kouření, a proto jí byla doměřena spotřební daň. Dále jde o rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2025, č. j. 10 Afs 94/2025-51, který se také týká nezahrnutí veškerého tabáku při dopravě do daňového skladu v Itálii do e-AD, konkrétně šlo o jedno odeslání zboží v říjnu 2019 (již zmiňovaných 115,2 kg) a dvě v červenci 2021 (2 268 a 259,2 kg). Za tato jednání byla stěžovatelka shledána vinnou ze spáchání přestupku podle § 135q odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních (jde tedy o stejnou skutkovou podstatu jako v nynější věci).

[31] Poslední rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2025, č. j. 5 Afs 38/2025-33, se týká nezahrnutí 210 000 ks cigaret do e-AD při dopravě do daňového skladu v Nizozemsku, která započala dne 18. 3. 2022. Toto jednání je předmětem posouzení i v nyní posuzované věci. Pátý senát se zabýval doměřením spotřební daně, zatímco v této věci jde o odpovědnost za přestupek.

[32] Nejvyšší správní soud vychází z toho, že oběma účastníkům je obsah těchto rozhodnutí znám, není ani sporu, že závěry v nich učiněné jsou použitelné i v této věci (byť stěžovatelka s nimi nesouhlasí). Nejvyšší správní soud tak považuje za dostatečné, když vypořádá námitky stěžovatelky stručným shrnutím závěrů těchto rozsudků (k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2024, sp. zn. I. ÚS 2956/23).

pokračování

[33] V projednávané věci je stěžejní, zda tím, že stěžovatelka dopravila 210 000 ks cigaret do daňového skladu v Nizozemsku, aniž by je zahrnula (resp. uvedla jejich správné množství) do e-AD, vyjmula tyto výrobky z režimu podmíněného osvobození od daně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tomu tak bylo.

[34] To, kdy se vybraný výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, upravuje § 19 odst. 1 zákona o spotřebních daních. V tomto režimu se vybraný výrobek nachází, pokud je umístěn v daňovém skladu nebo je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz (§ 24 až 27f). Jedna z podmínek pro dopravu je upravena v § 26 odst. 1 větě první zákona o spotřebních daních, podle níž mohou být vybrané výrobky dopravovány v tomto režimu pouze s e-AD.

[35] Je třeba zdůraznit, 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 (viz rozsudek NSS č. j. 8 Afs 120/2024-56, bod 35).

[36] Nutnost této striktnosti vychází z podstaty právní úpravy, která staví na tom, že je třeba zajistit, aby byl pohyb nezdaněného zboží pod neustálým daňovým dohledem (viz důvodová zpráva citovaná v rozsudku NSS ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019-38, bodě 24). Tím, že stěžovatelka dopravila zboží do daňového skladu v Nizozemsku, aniž jej zahrnula do e-AD, tedy porušila zájem na tomto dohledu. Proto neobstojí názor, že správné množství bylo uvedeno na dodacím listu či faktuře. Tyto dokumenty jsou z hlediska daňového dohledu irelevantní. Argument, že orgány celní správy měly informaci o dopravě, a proto mohly samy provést kontrolu, nemůže obstát. Při takovém výkladu by byla stěžovatelka odpovědná v zásadě pouze za vystavení e-AD, nikoliv za jeho obsah (k tomu srov. např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 38/2025-33, body 28 a 34). To by v konečném důsledku vedlo k tomu, že systém daňového dohledu by nemohl být efektivní. Takový výklad by navíc odporoval judikatuře Soudního dvora Evropské unie shrnuté v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 38/2025-33, bodě 25, z níž naopak vyplývá, že stěžovatelčina odpovědnost je poměrně široká (a je navíc objektivní).

[37] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že možnost státu sledovat a kontrolovat přepravu zboží v režimu podmíněného osvobození od daně představující základní účel aplikované právní úpravy může být narušen již jen v důsledku chybného uvedení množství vybraných výrobků. To, že jde kvalitativně o jinou situaci, než kdyby stěžovatelka odeslala 210 000 ks cigaret zcela bez e-AD (nikoliv „pouze“ s chybným označením množství výrobků), na uvedeném nic nemění. Z tohoto důvodu nelze připustit, aby byly v režimu podmíněného osvobození od daně přepravovány vybrané výrobky v množství, které neodpovídá e-AD (viz rozsudky NSS č. j. 5 Afs 38/2025-33, bod 27, a č. j. 8 Afs 120/2024-56, bod 26). Proto neobstojí argument, že šlo pouze o administrativní chybu.

[38] Opustil-li tedy vybraný výrobek (210 000 ks cigaret) daňový sklad [§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních] a zároveň nebyl dopravován za podmínek § 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, nemohl být nadále v režimu podmíněného

osvobození od daně. Není-li zboží v režimu podmíněného osvobození od daně, je z právního hlediska uvolněno do volného daňového oběhu. Cigarety tak musely být podle § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních označeny tabákovými nálepkami (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 94/2025-51, bod 14). Z tohoto důvodu není důležité, zda byly cigarety nezahrnuté do e-AD prokazatelně dopraveny v zapečetěném kamionu do Nizozemska, kde měly být také spotřebovány.

[39] Dále stěžovatelka argumentuje dvojím zdaněním. V této věci sice nejde o doměření daně, na druhou stranu je zde zjevná provázanost mezi zákonnou povinností označit výrobky tabákovou nálepkou a povinností odvést daň v České republice. Proto Nejvyšší správní soud uvádí, že ke zdanění v Nizozemsku dojít nemělo (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 38/2025-33, bod 35).

[40] Stěžovatelku nezavazuje odpovědnosti ani to, že nesrovnalost ohlásila (byť jde jistě o příkladnou reakci). Tuto skutečnost zohlednil celní úřad při stanovení výše pokuty u spodní hranice zákonné sazby. Relevantní není ani to, že stěžovatelka vyplňuje značné množství e-AD, přičemž pochybení se dopouští jen zřídka. Je na stěžovatelce, aby zajistila dodržování svých povinností.

[41] Stěžovatelčin odkaz na rozsudky NSS č. j. 8 Afs 72/2019-34 a č. j. 3 Afs 76/2021-42 není přílehlavý. Tato judikatura se totiž netýkala uvolnění výrobků do volného daňového oběhu jako v nyní posuzovaném případě, ale o uvolnění zajištěných (zdaněných) výrobků. To, že se vybraný výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, nelze prokázat jinak, neboť samotné zařazení do tohoto režimu je podmíněno konkrétním dokladem, kterým je podle § 26 odst. 1 zákona o spotřebních daních pouze e-AD (viz rozsudky NSS č. j. 8 Afs 120/2024-56, body 29-31, č. j. 5 Afs 38/2025-33, body 29-32, a č. j. 10 Afs 94/2025-51, bod 17). Této problematice se týká i stěžovatelčina citace důvodové zprávy k zákonu č. 315/2015 Sb., a proto ani z ní vycházet nelze.

[42] Stěžovatelka neuvedla ani žádné okolnosti svědčící závěru, že v době spáchání přestupku vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila, tedy že se může zprostit své objektivní odpovědnosti za přestupek. Stěžovatelka sice uvedla, jak se vyvíjely její vnitřní procesy při vyplňování e-AD (dvojitá kontrola a automatizace). Šlo však o vývoj, který měl teprve následovat poté, co spáchala nyní posuzovaný přestupek, a proto není z hlediska naplnění liberačního důvodu relevantní. K době, kdy ke spáchání přestupku došlo, tak stěžovatelka pouze uvedla, že údaje z dodacích listů do e-AD přepisovali její zaměstnanci s tím, že pokud se dopustili překlepu, již jej nebylo možné opravit. Z tohoto tvrzení rozhodně nevyplývá, že by snad měl být liberační důvod naplněn.

[43] Co se týká legitimního očekávání, které v ní měla vyvolat správní praxe orgánů celní správy, poukazuje stěžovatelka především na to, že dne 18. 3. 2022, kdy započala doprava, ještě orgány celní správy nedaly najevo, že by se měly zabývat nesrovnalostí, kterou oznámila dne 12. 11. 2019. V tomto je třeba dát stěžovatelce za pravdu. Nicméně i tak je nutno zohlednit, že vyřízení oznámení o nesrovnalosti nemuselo být definitivní. Svůj postup mohly orgány celní správy ohledně skutečností, které jim stěžovatelka dne 12. 11. 2019 oznámila, ještě změnit (samozřejmě před uplynutím prekluzivní lhůty), což ostatně také učinily. Nemusely k tomu být splněny ani žádné přísné podmínky, jak je tomu např.

pokračování

u dozorčích prostředků, které z povahy věci silně zasahují do právní jistoty účastníků. V zásadě postačovalo, aby orgány celní správy změnu svého názoru srozumitelně vysvětlily. Vzhledem k tomu, že orgány celní správy mohly svůj postup v dané věci poměrně jednoduše změnit, nebylo možné jej považovat za konečný. Náhled správního orgánu (byť ne nutně konečný) jistě hraje určitou roli, nicméně jej nelze ani zcela srovnávat se situací, kdy by se jednalo o postup aprobovaný v pravomocném rozhodnutí, či kdy by uplynula taková doba, že by správní orgány již nemohly svůj názor změnit.

[44] V zásadě však jde o nadbytečné úvahy. Především je totiž třeba zdůraznit, že správní praxe, jak ji stěžovatelka popisuje, byla nezákonná, jak správně uvedl také krajský soud. Pokud by takovou praxi orgány celní správy následovaly, vedlo by to v konečném důsledku k tomu, že by Česká republika nedodržovala závazky plynoucí jí z členství v Evropské unii, což nelze akceptovat (viz rozsudky NSS ze dne ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS, či č. j. 10 Afs 94/2025-51, bod 17).

[45] Stěžovatelka dále uvádí, že nelze vycházet z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *TanQuid Polska*, jak to učinil Nejvyšší správní soud ve dvou ze zmíněných rozsudků, neboť tento případ je postaven na jiných skutkových okolnostech. Nejvyšší správní soud nicméně neměl za významné konkrétní skutkové okolnosti daného případu, pouze převzal obecné teze o odpovědnosti skladovatele. K podobnému závěru dospěl ostatně i Ústavní soud v usnesení ze dne 15. 10. 2025, sp. zn. IV. ÚS 2166/25, bodě 9, kterým pro zjevnou neopodstatněnost odmítl ústavní stížnost stěžovatelky proti rozsudku NSS č. j. 8 Afs 120/2024-56.

[46] Nejvyšší správní soud neshledal důvod předložit předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Výklad evropského práva je v tomto případě jasný. Doprava zboží se považuje za uskutečněnou v režimu podmíněného osvobození od daně pouze v případě, že se uskutečňuje za použití elektronického správního dokladu (čl. 21 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS). Pro 210 000 ks cigaret však stěžovatelka e-AD nevyplnila, a proto se na ně režim podmíněného osvobození od daně nemohl vztahovat (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 94/2025-51, bod 18).

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 11. února 2026

Tomáš Kocourek
předseda senátu