



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Henryk Prochera – PROTRANSPROCHERA**, NIP 8830015058, REGON 890182457, místem podnikání Krosnowice 149, Polská republika, zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem v Ostravě, Českobratrská 1403/2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Praha 4, Budějovická 7, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. září 2013, č. j. 25311-2/2013-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. června 2016, č. j. 11 Af 48/2013 - 74,

**takto:**

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za řízení o kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč. Uvedená částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení případu

[1] Dne 6. dubna 2011 provedli pracovníci Celního úřadu v Náchodě (dále též „celní úřad“) v Náchodě – Bělovsi kontrolu dvou cisternových návěsů žalobce a zjistili, že převáží minerální olej. Řidiči cisternových vozů předložili pouze standardní nákladní listy (dle

mezinárodní dohody CMR) bez číselného označení. Pracovníci celního úřadu převážený minerální olej zajistili a celně technická laboratoř v Hradci Králové následně provedla analýzu odebraných vzorků, z níž vyplynulo, že se jedná namísto deklarovaného mazacího oleje o minerální olej kombinované nomenklatury 27101991 (dle Společného celního sazebníku Evropského společenství). V obou případech měla být příjemcem zboží společnost IRON SUPPORT s. r. o. s místem dodání v Holčovicích, Dlouhé vsi 90. Jak celní úřad zjistil, v místě stočení se nachází rodinný dům a není zde žádná možnost skladování nebo stáčení minerálních olejů.

[2] Výzvou ze dne 14. listopadu 2012 vyzval celní úřad žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani, na kterou žalobce ve stanovené lhůtě nereagoval. Platebním výměrem ze dne 29. ledna 2013 rozhodl celní úřad tak, že vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011 ve výši 608 930 Kč. V odůvodnění celní úřad uvedl, že na základě analýzy celně technické laboratoře lze zařadit zajištěný minerální olej do kódu kombinované nomenklatury 27101991. Minerální oleje KN 2710 19 71 až 2710 19 99 jsou uvedeny v § 45 odst. 3 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tyto minerální oleje jsou předmětem daně z minerálních olejů bez ohledu na to, k jakým účelům jsou používány, avšak podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních u nich vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v druhém odstavci téhož ustanovení. S odkazem na § 134m odst. 2 písm. e) zákona o spotřebních daních dospěl celní úřad k závěru, že uvedené mazací minerální oleje mají vlastnosti uvedené v bodech 1 až 3 a tudíž jsou předmětem značkování, proto pokud byly označeny jako mazací oleje, pak měly být značkovány. Výsledky zkoušek však prokázaly, že značkovány nebyly, tudíž je podle celního úřadu průkazné, že byly určeny pro pohon motorů. Žalobce se tak stal plátcem spotřební daně.

[3] Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání. Namítal, že nemůže být plátcem daně, není-li vlastníkem zboží a pouze je v dobré víře převážel. Odesílatel – polská společnost BIOGENS Sp. z o. o. Sp. k. – údajně při převzetí zboží žalobce ujistil, že doklady k vybraným výrobkům jsou kompletní a v pořádku. Žalobce neměl v okamžiku převzetí zboží žádnou možnost ověřit, zda a o jaké jde ve skutečnosti minerální oleje. Zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně.

[4] Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný částečně změnil výrok prvostupňového rozhodnutí, v podstatných bodech je však potvrdil. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že rozhodující je, zda dopravce výrobku prokázal jeho zdanění či nikoli. Odůvodnění rozhodnutí celního úřadu doplnil v tom směru, že vybrané výrobky lze mezi členskými státy Evropské unie dopravovat pouze s průvodním dokladem pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, nebo se zjednodušeným průvodním dokladem podle § 29 a § 30 zákona o spotřebních daních. Žalobce byl proto povinen dopravovat minerální olej buď se zjednodušeným průvodním dokladem, nebo v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobce však při kontrole předložil pouze nákladní list CMR, který však nelze považovat za doklad prokazující zdanění. Byly tedy splněny obě podmínky vyžadované § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních,

pokračování

tj. žalobce dopravoval větší množství vybraného výrobku podléhajícího spotřební dani a neprokázal, že by výrobek oprávněně nabyl bez daně. V tomto závěru odkázal žalovaný na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 30. září 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56. Dopravce by měl podle názoru žalovaného být schopen úsudku o tom, jaká látka a za jakých podmínek má být dopravována.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu. V ní krom výše uvedených námitek uplatnil též řadu dalších výhrad, zejména stran nedostatečného označení žalobce jako účastníka řízení v rozhodnutích správních orgánů obou stupňů, absence zákonných náležitostí výroku rozhodnutí obou stupňů, chybného označení prvostupňového orgánu v odvolacím rozhodnutí. Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) žalobu zamítl jako nedůvodnou, avšak jeho rozhodnutí zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 24. února 2016, č. j. 6 Afs 243/2015 - 52. V něm vypořádal veškeré námitky žalobce (dále též „stěžovatel“) jako nedůvodné, s jedinou výjimkou. Nejvyšší správní soud dal stěžovateli za pravdu v tom, že krajský soud se opomněl věcně vypořádat s žalobním bodem, podle něhož dokazování před celním úřadem k otázce, zda výrobek přepravovaný stěžovatelem skutečně podléhal spotřební dani, bylo nedostatečné. Po vrácení věci vydal městský soud nový rozsudek označený v návěti.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti výše uvedenému rozsudku městského soudu podal stěžovatel včas kasační stížnost. V ní vyslovil nesouhlas s vývody městského soudu, podle nichž důkazy provedené ve správním řízení, byť jde o důkazy nepřímé, tvoří relativně uzavřený okruh, z něhož lze usoudit, že přepravovaný minerální olej byl určen pro pohon motorů. Podle stěžovatele jednotlivé skutečnosti, z nichž městský soud vychází, se v daném případě objevují pouze nahodile a jejich spojení a následné vývody městského soudu z nich jsou pouhými domněnkami. Nadto jedna z těchto skutečností, totiž že v místě určení nebyly podmínky pro uskladnění přepravovaného minerálního oleje, nebyla ani prokázána. Povinností správních orgánů bylo dospět k takovým skutkovým závěrům, o nichž není pochybnost, a to tím spíše, že v daném případě se jedná o uložení spotřební daně významného rozsahu přepravci. Stěžovatel připomíná svou dřívější argumentaci, že v daném případě bylo možné uplatnit nanejvýš postih za správní delikt spočívající v neoznačkování vybraných výrobků, který však může spáchat pouze příjemce nebo dovozce minerálního oleje, nikoliv jeho přepravce. S neoznačkováním vybraného zboží však není spojen vznik daňové povinnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že jako přepravce řádně převzal v Polské republice k mezinárodní přepravě zboží, které v okamžiku jeho převzetí nebylo předmětem daně.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že značkování je významným prvkem pro zjištění účelu použití daného minerálního oleje a zabránění daňových úniků. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 575/2006 Sb. (novela zákona o spotřebních daních) bylo značkování některých dalších minerálních olejů a chemických výrobků vyvoláno zvyšujícím se počtem kontrolních zjištění, podle kterých se do pohonných hmot přimíchávají jiné nezdaněné výrobky – oleje. Absence značkování je proto významnou skutečností, ze které lze usuzovat, že je daný minerální olej určen pro pohon motorů. Olej

zjištěný u žalobce byl vykazován jako mazací olej, avšak svou viskozitou, barvou a zápachem byl snadno zaměnitelný s motorovou naftou a značkován nebyl, ač jako mazací olej značkován být měl. Současně bylo zjištěno, že žalobce olej přepravoval bez potřebných dokladů ve smyslu zákona o spotřebních daních. Významnou skutečností bylo rovněž to, že místem určení zásilky bylo místo na adrese: Holčovice, Dlouhá Ves 90. Na základě dožádání provedl na místě šetření Celní úřad Krnov, který zjistil, že na uvedené adrese je pouze zchátralý rodinný dům. Žádné zařízení, které by umožňovalo stočení a skladování minerálních olejů se zde nenachází. Uvedené místo tedy nemohlo být skutečným místem dodání předmětného minerálního oleje. Další významnou skutečností podle žalovaného je, že žalobce žádným způsobem nereagoval na výzvu Celního úřadu Praha k podání daňového přiznání. Žalobce tím, že nekomunikoval s celním úřadem, významně oslabil svou pozici.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Městský soud ve svém rozsudku shodně se stěžovatelem dospěl k závěru, že to byly správní orgány, kdo měl povinnost shromáždit a vyhodnotit v dostatečné míře důkazy pro závěr, že k předmětnému minerálnímu oleji vznikla žalobci daňová povinnost. Otázku, zda břemeno důkazní unesly, rozhodl městský soud takto: „*Z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, jakož i z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že předmětný minerální olej byl svou viskozitou, barvou a zápachem snadno zaměnitelný s motorovou naftou. Přepravovaný minerální olej byl vykazován jako mazací olej. Ten přitom podle ustanovení § 134m odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních značkování podléhá, na rozdíl od minerálních olejů určených pro pohon motorů (ust. § 134b odst. 2 zákona o spotřebních daních). Minerální olej tedy nebyl značkován, ačkoli vzhledem ke svým vlastnostem značkován být měl. V situaci, kdy je zákonem zakázáno značkování minerálního oleje, právě pokud se jedná o pohonné hmoty, se jeví jako vysoce pravděpodobné, že skutečným určením předmětného minerálního oleje bylo právě použití pro pohon motorů. To vše ve spojení se skutečností, že byl olej přepravován bez potřebných dokladů nezbytných pro dopravu minerálních olejů a místo určení, které neumožňovalo jakékoli jejich skladování či stáčení. Usoudil-li na základě těchto skutečností správní orgán prvního stupně, že žalobci vznikla povinnost ke spotřební dani, má soud takový závěr za dostatečně podložený. K tomu je zejména třeba poukázat na ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, který zakotvuje v daňovém řízení princip volného hodnocení důkazů a dále stanoví, že správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Jakkoli je zřejmé, že pro určení předmětného minerálního oleje nebyl opatřen žádný přímý důkaz, tvoří shora uvedené nepřímé důkazy relativně uzavřený okruh, z něhož lze usoudit na to, že minerální olej byl určen pro pohon motorů. Dalšího dokazování proto nebylo třeba. Nebyl proto ani důvod, aby se žalovaný – nad rámec uplatněných odvolacích námitek – dokazováním těchto skutečností znovu zabýval v řízení o odvolání. Městský soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že učiněná zjištění dostatečně odůvodňují závěr o tom, že žalobci povinnost ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vznikla, jelikož jím*

pokračování

*přepřavovaný olej byl určen k použití pro pohon motorů. Námitku proto soud posoudil jako nedůvodnou.“*

[10] Nejvyšší správní soud záměrně cituje klíčovou pasáž z rozsudku městského soudu v úplnosti, neboť má na rozdíl od stěžovatele za to, že úvahám městského není co vytknout. Zákonodárce ukládá dovozcům a příjemcům minerálních olejů osvobozených od platby spotřební daně povinnost tyto oleje označkovat (a naopak zakazuje značkovat oleje, které být od daně osvobozeny nemají). Minerální oleje totiž nejsou osvobozeny od platby daně jako celek, ale osvobození závisí na konečném způsobu jejich použití. Smysl povinnosti označkovat vybrané výrobky tudíž spočívá v tom, že usnadňuje následnou kontrolu, zda nedochází k daňovým podvodům, tj. zda uvedené oleje nejsou užívány k jiným účelům, než pro něž na ně byla daňová úleva poskytnuta. Nelze tedy než souhlasit s městským soudem v tom, že již samotná skutečnost, že minerální olej byl v daném případě přepřavován bez zaplacení spotřební daně, byl vykazován jako mazací olej, ale přitom nebyl řádně označován, vede k důvodnému podezření, že byl určen k některému z účelů vymezených v § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, které osvobození od platby spotřební daně nezakládají.

[11] Stěžovatel naproti tomu naznačuje, že neznačkování minerálního oleje určeného jako mazací olej mohlo být v daném případě způsobeno pouhým nedopatřením, že mohlo jít o opomenutí dovozce, který oleje z Polské republiky odesílal. To se však vzhledem k dalším okolnostem jeví jako naprosto nepravděpodobné. Stěžovatel především přepřavoval neoznačovaný minerální olej bez potřebných dokladů nezbytných pro dopravu minerálních olejů. Tato skutečnost, kterou stěžovatel nezpochybňuje, významně podporuje domněnku, že se jednalo o plánovanou akci, jejímž cílem bylo převézt neoznačované minerální oleje z polského území na území ČR v režimu osvobození od povinnosti platit spotřební daň a zde je užít způsobem, který nárok na osvobození od platby spotřební daně nezakládal. Tomu pak dále odpovídá i fakt, že v místě určení, kam měly být oleje dopraveny, se nenachází průmyslový objekt, nýbrž pouze rodinný dům, u něhož lze důvodně předpokládat, že není technicky vybaven pro přijetí minerálních olejů v množství, v jakém byly dopravovány. Takový předpoklad je zcela racionální. Pokud by zcela mimo veškerá reálná očekávání byl daný rodinný dům vybaven potřebnou technologií (např. nádržemi na skladování většího množství minerálních olejů), lze zcela spravedlivě požadovat po stěžovateli, aby důkaz v tomto směru navrhl provést v daňovém řízení on. Neučinil-li tak, nelze žalovanému vytýkat, že – při absenci odvolacích námitek v tomto směru – vyšel z předpokladu, že rodinný dům má pouze takové vybavení, jaké se u tohoto typu stavby obvykle vyskytuje, a dovodil z toho, že místo určení bylo místem fiktivním, tudíž že k uskladnění, resp. užití minerálních olejů mělo ve skutečnosti dojít jinde. Tím se řetězec důkazů uzavírá a vývody městského soudu tak rozhodně nelze označit za pouhé nepodložené domněnky, jak se snaží tvrdit stěžovatel.

[12] Nelze než konstatovat, že skutkový stav zjištěný správními orgány nebudí pochybnosti a že městský soud ve svém rozsudku naprosto přesvědčivě vypořádal námitky proti učiněným zjištěním, které ostatně stěžovatel vznesl až v soudním řízení. Při hodnocení důkazů vztahujících se k otázce, zda přepřavované minerální oleje spadaly do kategorie výrobků, u nichž je dána povinnost zaplatit spotřební daň, nemohly správní

orgány nikterak přihlížet k tomu, že povinnost zaplatit daň má být v daném případě uložena dopravci. Nejvyšší správní soud připomíná, co již uvedl ve svém výše citovaném předchozím rozsudku v této věci, tj. že z dosavadní judikatury jednoznačně vyplývá, že při kumulativním splnění podmínek formulovaných v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních se dopravce stane plátcem daně bez dalšího, tj. bez ohledu na skutečnost, zda věděl, nebo vědět mohl, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, č. j. 1 Afs 94/2009 - 56).

[13] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že městský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsanych důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

#### IV. Náklady řízení

[14] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný měl ve věci úspěch, podle obsahu spisu mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[15] Stěžovatel ve věci podal v pořadí druhou kasační stížnost a zaplatil podruhé soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. února 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, tzn. vydaného ještě před zahájením řízení o kasační stížnosti, však účastník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (§ 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Podle § 10 odst. 1 zákona o soudních poplatcích soud vrátí poplatek z účtu soudu, jestliže jej zaplatil ten, kdo k tomu nebyl povinen. Soudní poplatek za druhou kasační stížnost, řízení o níž bylo zahájeno až po vydání citovaného usnesení rozšířeného senátu, tedy stěžovatel zaplatil v době, kdy již podle citovaného usnesení nebyl povinen soudní poplatek zaplatit. Proto jej Nejvyšší správní soud v plné výši vrací. Lhůta pro vrácení soudního poplatku je stanovena v § 10a odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb.

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

V Brně dne 19. srpna 2016

JUDr. Tomáš Langášek

pokračování

6 Afs 145/2016 - 46

předseda senátu