



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobce: **P. P.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Kacafírkem, advokátem, sídlem Pražská 84/15, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2023 č. j. 6157-13/2023-900000-319, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. května 2024, č. j. 15 Af 15/2023-43,

t a k t o :

- 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.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Celní úřad pro Ústecký kraj platebním výměrem ze dne 7. 10. 2022 vyměřil žalobci spotřební daň ze surového tabáku za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 54 819 152 Kč. Žalovaný na základě žalobcova odvolání platební výměr změnil tak, že namísto dokazováním byla daň stanovena podle pomůcek a vyměřenou daň snížil na 54 712 610 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu.

[2] Krajský soud vycházel z toho, že účelem zákonné konstrukce plátce daně ze surového tabáku je zabránění obcházení daně z tabákových výrobků a řešení složité důkazní situace.

Z judikatury dovodil, že pro určení osoby ve smyslu § 131a odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je třeba, aby celní orgány zjistily osobu, která měla k surovému tabáku nejužší vztah.

[3] Krajský soud potvrdil závěr celních orgánů, že žalobce byl osobou, u které byl surový tabák zjištěn a která zároveň neprokázala skutečnosti stanovené § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, protože byla plátcem daně ze surového tabáku. Surový tabák byl totiž zjištěn v prostoru, který žalobce fakticky užíval, přičemž přístup k těmto prostorům měl žalobce pod svou kontrolou a měl vliv na to, co bude v prostorech umístěno. Surový tabák se do prostorů žalobcem užívaných nedostal bez jeho vědomí. Manipulaci se surovým tabákem měl žalobce zjevně pod svojí kontrolou. Za přispění dalších osob realizoval uskladňování a vyskladňování krabic, které dle videozáznamů zcela odpovídaly krabicím obsahujícím zajištěný surový tabák, do skladu, v němž byl surový tabák zjištěn. Obdobně realizoval nakládku nákladního vozidla, v němž byl tabák zjištěn. Spisový materiál pro uvedený závěr poskytuje dostatečnou oporu a rozhodnutí žalovaného relevantní zjištění srozumitelně popisuje.

[4] Zároveň v řízení nevyplývala informace o existenci jiné osoby, která by k surovému tabáku měla kvalifikovanější vztah než žalobce. Žalobce sice tvrdil, že obsah krabic neznal a s krabicemi pouze manipuloval pro jinou osobu dle jejích požadavků. Krajský soud však toto tvrzení odmítl jako účelové. Žalobce totiž tuto osobu nijak neidentifikoval.

[5] Krajský soud shledal nedůvodnými i další žalobní námitky. Dospěl k závěru, že navzdory dílčím korekcím argumentace žalovaného ob stojí jeho závěry k jednotlivým rozhodným otázkám. Do těchto závěrů nesměřují důvody žalobcovy kasační stížnosti, proto je Nejvyšší správní soud podrobněji neuvádí.

[6] Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[8] Stěžovatel namítal, že rozsudek krajského soudu je nezákonný a zjevně nespravedlivý.

[9] Krajský soud se dle stěžovatele při interpretaci § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních dopustil excesivně extenzivního výkladu pojmu osoby, u které byl surový tabák zjištěn, a rovněž excesivně extenzivního výkladu judikatury, na niž rozsudek krajského soudu v tomto ohledu odkazuje. V důsledku nesprávné interpretace byla daň nesprávně vyměřena stěžovateli.

[10] Ze skutkových zjištění celních orgánů vyplývá, že na činnostech při skladování surového tabáku, jeho úpravě na tabák ke kouření, výrobě cigaret a jejich úpravě do balení určených k distribuci se podílelo více osob. Celní orgány i soud však rezignovaly na zjištění, které osoby a jakým způsobem se podílely na takové činnosti, zejména kdo fakticky ovládal nákup a dovoz surového tabáku do skladů, zpracování tabáku a obchod s tabákovými výrobky a kdo z této činnosti profitoval. Celní orgány, potažmo soud dospěly k závěru, že postavení plátce daně ze surového tabáku má stěžovatel, bez řádného objasnění podílu konkrétních osob. Jednání, jež orgány přičítají stěžovateli, bylo marginální. Uplatněný

pokračování

výklad je v rozporu s ústavně konformní interpretací zákona o spotřebních daních a požadavkem spravedlnosti.

[11] Stěžovatel zdůraznil, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že surový tabák byl celním úřadem zjištěn při prohlídce nákladního automobilu zn. Volvo na silnici D 6, jehož vlastníkem byla společnost L&K Polská republika a řidičem A. T., prohlídce návěsu a při prohlídce ve skladu S., jehož vlastníkem je V. L., tedy nikoli v prostoru, k němuž by měl vztah stěžovatel.

[12] Celní úřad nevyměřil spotřební daň ze surového tabáku osobám, u nichž byl tabák zjištěn, nevyměřil ji ani osobám, kterým V. L. umožnil sklad S. užívat, jejich identitu celní úřad nezjišťoval. Závěr celního úřadu, že stěžovatel je osobou s nejbližším vztahem k surovému tabáku, je neopodstatněný. Žalovaný pochybení celního úřadu ignoroval.

[13] Stěžovatel označil za nespravedlivý způsob, jakým se soud vypořádal s jeho tvrzením, že nevěděl, jaké zboží obsahují krabice, které pomáhal uskladnit. Nepodložené je tvrzení soudu, že se stěžovatel pohyboval v prostoru skladu, kde se nacházely otevřené krabice s tabákem, krabice s odpadem z výroby cigaret a velké množství materiálu sloužícího pro výrobu cigaret včetně k tomu určeného výrobního zařízení.

[14] Stěžovatel z uvedených důvodů navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí celních orgánů.

[15] **Žalovaný** ve vyjádření souhlasil s krajským soudem, že osobou, u které byl surový tabák zjištěn, je osoba, která surový tabák fakticky ovládala. V řízení bylo dostatečně prokázáno, že právě stěžovatel je osobou, u které byl předmětný surový tabák zjištěn. Tvrzení stěžovatele o nevědomosti o druhu zboží, které měl pod svou kontrolou, nelze vzhledem k obsahu spisu akceptovat.

[16] V **replíce** stěžovatel uvedl, že tvrzení žalovaného, že stěžovatel je prokazatelně osobou, u níž byl surový tabák zjištěn, je založeno na spekulacích. Celní orgány při zjišťování osoby, která měla k surovému tabáku nejužší vztah, selhaly. Stěžovatele nelze spojovat s trestnou činností, byl činný pouze při nakládce uzavřených krabic a jiná činnost mu nebyla prokázána.

[17] Stěžovatel doplnil, že k cigaretám, které byly dne 5. 11. 2021 zjištěny u zahraničního řidiče v nákladním automobilu, jehož majitelem je polská společnost, nemá stěžovatel žádný vztah. Jeho poměr k nákladu je totožný, jako je vztah řidiče, který náklad převážel. Nebylo prokázáno, že stěžovatel věděl, jaké zboží je v uzavřených obalech. Totéž platí o tabáku, který byl zjištěn v objektu S., jehož majitelem je V. L.. Žalovaný pominul rozporuplnou výpověď vlastníka, že objekt ponechal volně přístupný a nezajímal se, co se v něm děje nebo jak a kým je využíván, a zároveň objekt chránil a hlídal i s pomocí psů.

[18] Stěžovatel zopakoval, že nebyl osobou, u které byl surový tabák zjištěn. S obsahem krabic nebyl seznámen, manipulaci s krabicemi prováděl za úplatu. Jeho činnost nelze považovat za jednání, s nímž právní předpis spojuje postavení plátce spotřební daně ze surového tabáku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[20] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[21] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné na úvod věcného vypořádání připomenout, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Uvedení konkrétních stížných námitek brojících proti rozhodnutí krajského soudu nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě či odkazem na žalobní argumentaci, neboť žalobní námítka směřovaly proti jinému rozhodnutí, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). V této souvislosti Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že s ohledem na dispoziční zásadu, jíž je řízení před správními soudy ovládáno, rozsah a hloubku přezkumu napadených aktů ve správním soudnictví určuje zásadně žalobce, resp. v řízení o kasační stížnosti stěžovatel.

[22] Stěžovatel v projednávaném případě opakuje námítky, které byly již obsahem žaloby, aniž by kvalifikovaně reagoval na argumentaci krajského soudu. Text žaloby byl upraven jen formálně. Stížní námítka jsou založena na paušálním nesouhlasu se závěry a argumentací žalovaného a krajského soudu. Věcné kasační námítka v této podobě jsou na hraně přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[23] Spornou je v projednávané věci otázka, zda stěžovatel byl osobou, u které byl zjištěn surový tabák ve smyslu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních.

[24] Podle § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních *plátcem daně ze surového tabáku je osoba, u které byl zjištěn surový tabák, u kterého neprokázala 1. původ surového tabáku, 2. účel použití surového tabáku, nebo 3. identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.*

[25] Stěžovatel stejně jako v žalobě namítal excesivně extenzivní interpretaci § 131a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních ze strany žalovaného a krajského soudu.

[26] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2024, čj. 8 Afs 202/2022-49, platí, že osoba, u níž byl zjištěn surový tabák, se stane plátcem daně ze surového tabáku, neprokáže-li jakoukoliv ze skutečností uvedenou ve výčtu v § 131a odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tedy původ surového tabáku, účel použití surového tabáku, nebo identifikaci osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.

[27] Tuto část hypotézy § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních však stěžovatel v kasační stížnosti nerozporoval. Stěžovatelovy námítka směřovaly pouze proti první části hypotézy citované normy; stěžovatel namítal, že nebyl osobou, u níž byl surový tabák zjištěn.

[28] Krajský soud vycházel z prejudikatury, která vykládá sousloví „osoba, u níž byl zjištěn surový tabák“ ve smyslu § 42d odst. 3 zákona o spotřebních daních (rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 10 Afs 45/2018-44), resp. sousloví „osoba, která vybrané výrobky skladuje nebo dopravuje“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 7 Afs 18/2018-27, ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 59/2008-80, ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85). Na základě této prejudikatury krajský soud vyložil termín osoby, u níž byl zjištěn surový tabák ve smyslu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních tak, že jde o osobu, která nad surovým tabákem vykonávala faktické panství, resp. měla k surovému tabáku nejužší vztah.

[29] Stěžovatel proti uvedenému výkladu § 131a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nebrojil, nesouhlasil pouze se závěrem, že právě on byl osobou s nejužším vztahem k surovému tabáku v posuzované věci.

[30] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně rekapituloval skutková zjištění, která správní orgány vedla k závěru o tom, že právě stěžovatel je osobou s úzkým vztahem k surovému tabáku, a důkazní prostředky, z nichž správní orgány tato zjištění učinily. Jak krajský soud shrnul, stěžovatel měl vliv na to, co bude umístěno v prostorech, v nichž byl surový tabák zjištěn, tyto prostory fakticky užíval a přístup k nim měl pod svojí kontrolou. Nakládal rovněž se samotným surovým tabákem a dispozici s ním měl rovněž pod svojí kontrolou. Uvedená aktivita stěžovatele přitom byla zdokumentována a bohatý obsah správního spisu zahrnující důkazy opatřené orgány činnými v trestním řízení, popsaná skutková zjištění dokládá. Žalobní námitky nebyly podle krajského soudu způsobilé zjištěný skutkový stav vyvrátit ani zpochybnit.

[31] Stejný závěr je nutno učinit ke kasačním námitkám stěžovatele. Ten v kasační stížnosti obsáhle rekapituloje skutková zjištění, která však nijak věcně nezpochybnuje. Obecná námitka stěžovatele, že nebyl zjištěn podíl jednotlivých osob na nákupu, dopravě, skladování, zpracování či distribuci, nevyvrací spisem podložená zjištění o rozsáhlé aktivitě stěžovatele ve vztahu k surovému tabáku, a tedy ani závěr, že právě stěžovatel byl osobou, u níž byl surový tabák zjištěn.

[32] S ohledem na uvedená judikaturní východiska není pro určení plátce spotřební daně relevantní, zda stěžovatel měl vlastnický či jiný právní vztah k prostorám, v nichž byl surový tabák zjištěn, nebo zda ze své činnosti profitoval.

[33] Stěžovatel v kasační stížnosti označil za nespravedlivý způsob, jakým se krajský soud vypořádal s jeho tvrzením, že nevěděl, jaké zboží obsahují krabice, s jejichž uskladněním pomáhal.

[34] Krajský soud v reakci na obdobné žalobní tvrzení stěžovatele, že o obsahu krabic neměl povědomí, uvedl, že v prostorech, v nichž se stěžovatel při manipulaci s baleními surového tabáku pohyboval, se nacházely i otevřené krabice s tabákem, krabice obsahující odpad z výroby cigaret, materiál určený k výrobě cigaret a také zařízení určené k výrobě cigaret. Přitom odkázal na protokoly o sledování osob a věcí ze dne 2. 1. 2022 a 10. 12. 2021 včetně videozáznamů a fotodokumentace a protokoly o prohlídce skladu S. včetně fotodokumentace, pořízené v trestním řízení. Doplnil také, že ve vozidlech užívaných stěžovatelem byly rovněž zjištěny věci sloužící k výrobě cigaret (bod 42 rozsudku krajského soudu ve spojení s body 39 a 40). Na takovém vypořádání Nejvyšší správní soud neshledal nic nespravedlivého. Argumentace krajského soudu je logická a je podložena spisovým materiálem.

[35] K nové námitce uplatněné v replice, že žalovaný pominul rozporuplnou výpověď svědka V. L., Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet, neboť byla uplatněna po lhůtě stanovené pro doplnění kasační stížnosti ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce jako stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročez Nejvyšší správní soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 17. října 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu