



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **VELTA PLUS EU, s. r. o.**, se sídlem Závodu míru 790, Karlovy Vary, zastoupeného prof. JUDr. Janem Křížem, CSc., advokátem se sídlem Dlouhá 13, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2013, č. j. 945-2/2013-900000-304.6, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 6. 2014, č. j. 57 Af 29/2013 - 85,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** právo na náhradu 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 :

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem Celního úřadu Karlovy Vary ze dne 2. 11. 2012, č. j. 20401-7/2012-086100-021, byla žalobci podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon“ nebo „zákon o spotřebních daních“) vyměřena za zdaňovací období 2011 spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 5 926 072 Kč. Proti rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž zamítavě rozhodl žalovaný (stěžovatel) shora uvedeným rozhodnutím. Žalobce se bránil podáním žaloby ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“ nebo „krajský soud“).

[2] V záhlaví označeným rozsudkem krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení [§ 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku kasační stížnost.

II. Shrnutí obsahu napadeného rozsudku

[3] Podle závěrů o skutkovém stavu, které krajský soud učinil, dne 27. 10. 2011 v ranních hodinách přijel do areálu žalobce nákladní automobil partnera žalobce, společnosti VimpeX Tobacco Kft, se sídlem 1195 Budapešť, Hofherr A. u. 11/a. V nákladovém prostoru nákladního automobilu se nacházely tabákové výrobky v celkové hmotnosti 4.422,44 kg. Jednalo se o očekávanou dodávku tabákových výrobků, neboť společnost VimpeX byla dlouhodobým obchodním partnerem žalobce, který pro ni vyráběl tabákové kapsy. Příjezd nákladního automobilu byl žalobci ohlášen, žalobce jej proto do areálu vpustil. Správní orgán prvního stupně provedl týž den (27. 10. 2011) v provozovně žalobce kontrolu značení tabákových výrobků.

[4] Krajský soud vyšel ze znění § 4 odst. 1 písm. f) zákona s tím, že plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela. Skladováním neznačených tabákových výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně se pro účely tohoto zákona rozumí jejich skladování v prostorách k tomu určených (skladech), v dopravních prostředcích, a to i při přepravě, v kancelářích nebo jiných prostorách a v prodejních místech včetně stánkového a obdobného prodeje (§ 115 odst. 4 zákona o spotřebních daních).

[5] Žalobce trval na tom, že skladovatelem tabákových výrobků nebyl. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85, podle kterého „[p]ro zázvěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) „skladuje“ vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným“ způsobem“. Soud dospěl k závěru, že pojem „skladování“ je obecným pojmem užívaným zákonem o spotřebních daních i v jiných ustanoveních zákona, tudíž není žádný důvod pro to, aby tento pojem byl vykládán odlišně ani v nyní souzené věci. Pojem „detence“ je tradičně vykládán jako stav faktického ovládní nějaké věci, ale bez vůle ji mít pro sebe. Tím se odlišuje od držby, protože držitel s věcí nakládá, jakoby mu patřila.

[6] Na základě nastíněné úvahy se krajský soud zaměřil na zjištění, zda z těchto hledisek žalobce povinnost k zaplacení daně skutečně stíhala. Předmětné zboží dopravovala společnost VimpeX Tobacco Kft, proto až do okamžiku, kdy předmětné zboží bylo předáno do dispozice žalobce, byla plátcem daně tato společnost. Doprava předmětného zboží byla realizována v rámci mezinárodní silniční nákladní dopravy. Potvrzení převzetí zboží na nákladním listu je zásadní skutečností, kterou příjemce zboží stvrzuje převzetím zboží. Až na základě podpisu nákladního listu CMR vznikají zásadní právní důsledky.

[7] Žalobce měl k dispozici a správním orgánům předložil jím nepodepsaný nákladní list CMR. Správní orgány nebyly oprávněny tento důkaz pominout jako nepodstatný, naopak byly povinny vypořádat se s tím, zda za dané situace lze na žalobce pohlížet jako na detentora. Pokud žalobce k prokázání otázky, kdo „fakticky ovládal“ předmětné zboží, navrhl výslech řidiče kamionu, bylo povinností správních orgánů také tento výslech provést, neboť výslech řidiče mohl potvrdit, či vyvrátit tvrzení žalobce o tom, že zboží bylo stále v dispozici společnosti VimpeX Tobacco Kft.

pokračování

[8] Podle názoru krajského soudu se žalovaný dopustil nesprávného hodnocení důkazů, neboť pominul důkazy, které byly způsobilé osvětlit otázku, kdo „*fakticky ovládal*“ předmětné zboží. Toto procesní pochybení mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pokud by předmětné zboží „*fakticky ovládala*“ společnost VimpeX Tobacco Kft, nemohl by být žalobce považován za plátce spotřební daně. Žalobce prováděl teprve kontrolu předmětného zboží před jeho převzetím, což potvrzuje svědecká výpověď svědka K. Svědek K. prováděl fyzickou kontrolu zboží, právní stav prověřovala svědkyně B., která právní vady zjistila. Po jejich zjištění došlo k přerušování další kontroly a k tomu, že nebyl podepsán nákladní list. Podle závěru napadeného rozsudku k převzetí zboží nedošlo.

[9] Jako relevantní krajský soud vyhodnotil i námitku dvojího zdanění vznesenou žalobcem. Vypořádání otázky, zde ve vztahu k tvrzením žalobce činěných v průběhu daňového řízení a jednotlivým vyjádřením společnosti VimpeX Tobacco Kft. K této otázce, bylo nezbytné proto, že liberujícím důvodem bylo prokázání, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné. Jelikož se však žalovaný s touto odvolací námitkou nijak nevypořádal, došlo k porušení ustanovení § 102 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[10] Včasnou kasační stížností stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[11] Stěžovatel nejprve vylíčil průběh kontroly, při které byly nalezeny předmětné tabákové výrobky. Kontrola značení tabákových výrobků byla prováděna v areálu daňového skladu žalobce, kde správce daně zjistil existenci vybraných výrobků (tabáku ke kouření různého obchodního označení) o celkové hmotnosti 4.422,44 kg. U předmětných tabákových výrobků nebylo prokázáno jejich zdanění (nebyly značeny tabákovou nálepkou). Tabákové výrobky byly nalezeny zčásti na kamionu a zčásti ve skladových prostorech. Žalobce v odvolacím řízení sdělil, že neměl povinnost oznámit celnímu úřadu dopravované množství vybraných výrobků ani poskytnout zajištění daně ve smyslu § 29 zákona o spotřebních daních, neboť se tabákové výrobky nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně.

[12] Referát ELO (Excise Liaison Office) odboru 23 – Daní Generálního ředitelství cel požádal o prověření v Maďarské republice, kdo je vlastníkem předmětných tabákových výrobků, v jakém režimu se tento tabák nacházel (zda v režimu volného oběhu či v režimu podmíněného osvobození od daně), zda maďarská společnost VIMPEX TOBACCO Kft. (odesílající tabákové výrobky na daňové území České republiky) oznámila maďarské celní správě, že bude tento tabák dopravovat na základě zjednodušeného průvodního dokladu, a v jakém postavení se společnost VIMPEX TOBACCO Kft. nachází ve smyslu zákona o spotřebních daních. Bylo zjištěno, že maďarská společnost je oprávněným příjemcem, dále že byly z vybraných výrobků odstraněny a zničeny maďarské tabákové nálepky, že odesílatel je oprávněn odeslat tabákové výrobky zjednodušeným průvodním dokladem (používaný jen pro výrobky v režimu volného oběhu), dále bylo maďarské společnosti uloženo uhradit spotřební daň (zda tak učinila, uvedeno nebylo). Dále bylo sděleno, že této společnosti bylo vydáno speciální povolení, které umožňuje odesílat pouze vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu.

[13] Stěžovatel dospěl k závěru, že tabákové výrobky měly být značeny českými tabákovými nálepkami a žalobce měl povinnost oznámit celnímu úřadu množství očekávaných vybraných výrobků a měl povinnost zaplatit spotřební daň. Žalobce se však až do doby předložení

zjednodušeného přepravního dokladu choval, jakoby se jednalo o výrobky podmíněně osvobozené od daně. Žalobce nečinil sporným to, že by prokázal, že nalezené vybrané výrobky byly zdaněné či je nabyt bez daně. Sporným činí to, že výrobky neskladoval pro absenci vědomé dispozice s nimi, tudíž nemá povinnost zaplatit spotřební daň. Při kontrole značení tabákových výrobků, kterou provedli celníci Celního úřadu Karlovy Vary dne 27.10.2011 na základě vyhodnocení situace z hlediska existence skutečností zakládajících důvodné podezření, bylo v areálu žalobce prokázáno skladování neznačených tabákových výrobků žalobcem. Pro posouzení, zda žalobce skladoval vybrané výrobky, je rozhodující otázka, zda došlo k naplnění materiálních znaků „skladování“ a zda je žalobce odpovědnou osobou.

[14] Stěžovatel opřel své rozhodnutí o výklad pojmu „skladování“ podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 26. 02. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, je uvedeno, že „pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) skladuje vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení ..., tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenici. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah ke skladnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit tak před znehodnocením, odcizením atd. ... pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence. Detenční právo vykonává osoba, která stejně jako držitel vykonává faktické panství nad věcí, avšak nakládá s věcí jako s cizí. U detentora je tedy dáno faktické ovládnutí věci...“. Závěr krajského soudu, který cituje generální advokátka Juliane Kokott, podle níž „k tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list...je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že zboží dopravce převzal“... „není rozhodné, zda odvolatel provedl další formální úkony jako potvrzení dodacího listu či zápis do vlastní skladové evidencí“, a dodává „je nutno uvést jeho (celního úřadu) závěr za nesprávný“, považuje stěžovatel za nesprávný.

[15] Nesprávná je rovněž úvaha krajského soudu, která se zabývá naplněním formálních znaků „skladování“. Podle názoru stěžovatele vede takový závěr k tomu, že by při existenci vybraných výrobků u skladovatele nebylo možné tuto osobu za neoprávněné skladování postihnout, pokud by nebyl učiněn záznam ve skladové evidenci, popř. pokud by nebyl potvrzen nákladní list příjemcem, a naopak, potvrzení nákladního listu bez přítomnosti vybraných výrobků by skladováním bylo.

[16] Stěžovatel dále připomněl, že v souladu s daňovým řádem přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, přičemž žalobce ve svém odvolání nijak neparticipuje (míněno zřejmě „netrvá“) na potvrzení dokladu CMR, nenamítá je a navíc ze spisového materiálu předložení nákladního listu CMR celnímu úřadu nebylo prokázáno. Proti argumentaci krajského soudu svědčí čl. 12 odst. 1 Úmluvy, který se sice týká oprávnění odesílatele disponovat se zásilkou, nicméně jej lze dle názoru stěžovatele použít i pro „převzetí zásilky“ v obecném smyslu: „Odesílatel je oprávněn disponovat se zásilkou, zejména může požadovat na dopravci zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání zásilky jinému příjemci, než který byl uveden v nákladním listě. Toto právo však zaniká, jakmile je druhý výtisk nákladního listu odevzdán příjemci nebo jakmile příjemce uplatní právo podle článku 13 odst. 1; od tohoto okamžiku je dopravce povinen řídit se příkazy příjemce“.

[17] Stěžovatel pokládá za nesprávné, že krajský soud akcentuje formální znaky skladování a zcela pomíjí jeho atributy ve smyslu zákona o spotřebních daních, ze kterých vyplývá nezbytnost postihnout za neoprávněné skladování neznačených tabákových výrobků (v daném případě ve volném daňovém oběhu) skutečného skladovatele, tj. osobu, která má k těmto výrobkům vlastní subjektivní vztah, založený zejména na materiálních znacích. Závěrem stěžovatel polemizuje s hodnocením svědeckých výpovědí krajským soudem s tím, že žalobce stejně jako každý příjemce čehokoliv si po vyložení zpravidla kontroluje, zda je dovezeno uváděné množství, kvalita, druh apod. K tomu, aby žalobce zjistil, že je předmětné zboží dovezeno v rozporu se zákonem o spotřebních daních

pokračování

a jiným způsobem, než předpokládal žalobce, postačovalo předložení zjednodušeného přepravního dokladu, tzv. dokladu SAD (slouží výhradně a jen pro přepravu vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu) řidičem kamionu. Další činnosti, jako je třídění zboží, nenasvědčují předběžné kontrole, ale skutečné manipulaci se zbožím a jeho vykládce do skladovacích prostor žalobce.

[18] Pokud jde o námitku dvojího zdanění, stěžovatel vysvětlil, že při zjištění, že by předmětné výrobky byly zdaněny dvakrát, a při naplnění zákonných podmínek je možné se domoci vrácení spotřební daně v členském státě, v němž nebyly vybrané výrobky spotřebovány, nebo nedošlo k porušení režimu vybraných výrobků.

[19] Žalobce se ke kasací stížnosti nevyjádřil.

IV. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Stěžovatel vytýká napadenému rozsudku nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud přezkoumal kasací stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že není důvodná.

[21] Podle § 115 odst. 4 zákona o spotřební dani (ve znění účinném do 31. 12. 2012) *[s]kladováním neznačených tabákových výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně se pro účely tohoto zákona rozumí jejich skladování v prostorách k tomu určených (skladech), v dopravních prostředcích, a to i při přepravě, v kancelářích nebo jiných prostorách a v prodejních místech včetně stánkového a obdobného prodeje.* Citované zákonné ustanovení vymezuje orgány státní správy, které mohou kontrolovat, zda jsou předmětné tabákové výrobky značeny tabákovými nálepkami. Předmětem kontroly mohou být jak tabákové výrobky skladované v prostorách k tomu určených, tak tabákové výrobky nacházející se v dopravních prostředcích, v kancelářích nebo v jiných prostorách a v prodejních místech, včetně stánkového a obdobného prodeje. Podle § 4 písm. f) zákona *je plátcem daně osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.* Kasací soud poukazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2003, sp. zn. 11 Ca 127/2003 (dostupný v systému ASPI), podle něhož daňová povinnost, v tomto případě ke spotřební dani, nevzniká jako následek porušení právních povinností daňového subjektu, ale vzniká tehdy, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky.

[22] Krajský soud se v provedeném řízení důvodně zaměřil na stěžejní otázku, zda zákonem stanovené podmínky pro vznik daňové povinnosti byly splněny, přičemž dospěl ke správnému závěru, že v řízení nebylo prokázáno, že k jejich splnění došlo.

[23] Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 24. 11. 2005, č. j. 2 As 42/2004 - 81, *„[s]oud může v mezích § 77 s. ř. s. nejen sám hodnotit důkazy provedené správním orgánem a nezávisle na něm, a může i vlastním dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale má i pravomoc provést a hodnotit další důkazy nad rámec dokazování provedeného ve správním řízení. Může tak ve shodě s principem plné jurisdikce ustanovit i nový skutkový stav jako podklad pro své rozhodnutí. Shledá-li ale důvodně soud, že správní orgán provedl dokazování v potřebném rozsahu, nelze mu kasací stížností vytýkat, že měl provádět důkazy další.“* V napadeném rozhodnutí krajský soud zcela v souladu s principem plné jurisdikce hodnotil provedené důkazy, a to důkazy listinné, fotodokumentaci

i svědecké výpovědi, a dospěl k závěru, který logicky z provedeného dokazování vyplývá a vytváří ucelený a věrohodný závěr o skutkovém stavu.

[24] Žalobce (jeho pracovníci) podle závěrů soudu umožnil vjezd nákladního automobilu společnosti VIMPEX TOBACCO Kft., neboť jeho zásilku očekával. Řidič započal s vykládkou, avšak pracovnice žalobce, svědkyně B., shledala nesrovnalosti v právní stavu vykládaného zboží (všimla si, že tabák není označen nálepkami); z tohoto důvodu byla vykládka přerušena a žalobce nestvrdil převzetí zboží podpisem nákladního listu CMR. Závěry, k nimž krajský soud dospěl, odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatel pominul důkazy, které byly způsobilé objasnit, kdo předmětné zboží fakticky ovládal. Nevypořádal se s námitkou dvojího zdanění vznesenou žalobcem, porušil tím § 102 odst. 3 daňového řádu a krajský soud důvodně napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil.

[25] Pokud jde o namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zdejší soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, v němž se uvádí: „I. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. II. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“ Napadený rozsudek vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů netrpí. Důvody rozhodnutí se opírají o řádná skutková zjištění.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[26] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci v řízení náklady nevznikly, soud proto nepřiznal právo na jejich náhradu ani jemu.

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

V Brně dne 18. prosince 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu