



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **KLARIANDR COMPANY s.r.o.**, IČ: 279 10 024, se sídlem Chudenická 1059/30, Praha 10 - Hostivař, zast. JUDr. Janem Peterem, advokátem, se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2016, č. j. 11 Af 21/2014 – 32,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 3. 2014, č. j. 13562/2014-900000-304.5 (dále též „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 24. 7. 2013, č. j. 109491/2013-510000-31-R, kterým byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 1.523.872 Kč a uložena pokuta za opožděné tvrzení daně ve výši 76.192 Kč. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsál, že dne 8. 11. 2012 bylo celní hlídkou na 142,5 km silnice R6 ve směru na Cheb vytipován k provedení kontroly dopravní prostředek VW Crafter, RZ: X. Řidič vozidla však nerespektoval výzvy k zastavení, hlídce ujel, po chvíli dopravní prostředek odstavil, uzamkl a ponechal osamocen na místě. Kontrolou odstaveného vozidla bylo zjištěno, že se v něm nachází větší množství cigaret (712.000 ks, z nichž 512.000 ks bylo bez tabákových nálepek a 200.000 ks s tabákovými nálepkami Moldávie), které nebyly značeny v souladu s § 114 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve zněních pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Vlastníkem předmětného vozidla byla zjištěna firma žalobkyně. Protože celním orgánům nebyly předloženy žádné doklady prokazující řádné zdanění zjištěných cigaret, byla žalobkyně vyzvána k podání daňového přiznání.

[2] Žalovaný s námitkou žalobkyně, že není plátkyní spotřební daně, protože k ní nebyla registrována, nesouhlasil, neboť závěr, zda žalobkyně je plátcem spotřební daně, nezávisí na její registraci, ale na splnění kritérií obsažených v zákoně o spotřebních daních. K argumentaci žalobkyně, že nebyla dopravcem zjištěných neznačených cigaret, ale pouze vlastníkem dopravního prostředku, který zapůjčila panu „J. R.“, bytem Ch., uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že jedinou osobou, která mohla v inkriminované době s vozidlem disponovat, byla žalobkyně. Tvrzení o zapůjčení vozidla třetí osobě nebylo prokázáno, zvláště když z důvodu nedostatečných informací ze strany žalobkyně nemohla být existence této osoby zjištěna a prověřena. Žalobkyně neprokázala, že vozidlo zapůjčila třetí osobě, zvláště když tuto osobu ani řádně neoznačila, nezná ji a nemá s ní bližší kontakt. Jedinou zjištěnou osobou, mající vztah k vozidlu a ke zjištěným tabákovým výrobkům je žalobkyně, a to minimálně formou detence. Celní úřad proto vyměřil daň podle pomůcek správně, jelikož žalobkyně ani po výzvě nepodala daňové tvrzení.

[3] Žalobkyně ve včas podané žalobě vytýkala žalovanému, že se odmítl zabývat její námitkou, že není registrovaným plátcem daně, a další námitkou, že nebyla dopravcem a nemůže být tudíž ani plátcem spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních; nemůže jí proto být spotřební daň vyměřena. Celní orgány se měly pečlivěji zabývat výkladem pojmu „doprovce“ ve smyslu zákona o spotřební dani. Podle názoru žalobkyně za něj nemůže být považován pouze vlastník vozidla. Nepopírala, že je vlastníkem předmětného vozidla, to však v listopadu 2012 zapůjčila „J. R.“, bytem Ch. Přeprava zadržovaných cigaret tudíž nebyla prováděna pracovníky žalobkyně a ta proto nemůže být označována za dopravce se všemi důsledky vyplývajícími pro takový subjekt ze zákona o spotřebních daních. Výklad pojmu dopravce, který zvolil žalovaný, je příliš extenzivní, neboť by dopravcem byly veškeré leasingové společnosti, které jsou vlastníky vozidel, ačkoli by vozidlo ovládala jiná osoba. Orgánům činným v trestním řízení, i celním orgánům, je přitom osoba žalobkyní označeného řidiče vozidla „Ř.“ známá, neboť se údajně opakovaně dopouští trestné činnosti na úseku daní, přesto však není po něm daň vymáhána. Žalobkyně proto navrhovala, aby městský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 12. 8. 2014, v němž tvrdil, že se dostatečně zabýval otázkou, zda lze žalobkyni vyměřit spotřební daň, ačkoliv k ní nebyla registrována. Dospěl ke kladnému výsledku a zdůraznil, že otázka registrace žalobkyně byla ve vztahu k její povinnosti zaplatit daň vedlejší. K věci samé uvedl, že bylo bezpečně prokázáno, že žalobkyně vlastnila vozidlo, v němž byly dopravovány neznačené cigarety, které jsou předmětem spotřební daně. Žalobkyně podle názoru žalovaného neprokázala své tvrzení, že vozidlo zapůjčila třetí osobě, tudíž neunesla v tomto směru břemeno tvrzení a důkazní. Za tohoto stavu nelze požadovat po celním úřadu, aby prováděl další dokazování. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že byly splněny veškeré podmínky obsažené v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních pro konstatování, že žalobkyně je plátkyní spotřební daně a že je povinna tuto daň zaplatit. Pokud se žalobkyně dovolává toho, že dopravcem podle takového výkladu bude z titulu vlastnictví určena i každá leasingová společnost, uvedl, že leasingová společnost bude schopna příslušnými smlouvami, na rozdíl od žalobkyně, doložit, kdo vozidlo užíval. Setrval na stanovisku, že celním orgánům není známá osoba pana „Ř. (R.)“, neboť žalobkyně nikdy tuto osobu blíže neidentifikovala. Žalovaný proto navrhoval, aby městský soud zamítl jako nedůvodnou.

pokračování

[5] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 1. 2016, č. j. 11 Af 21/2014 – 32, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Soud v první řadě nesouhlasil s námitkou žalobkyni, že jí nelze spotřební daň vyměřit, neboť v době, kdy byl platební výměr vydán, nebylo pravomocně rozhodnuto o registraci žalobkyně jako plátce spotřební daně. Plátcem daně totiž nemusí být podle zákona o spotřebních daních a daňového řádu pouze ten, kdo je jako plátce této daně pravomocně registrován. Daňovým subjektem je totiž ten, koho za daňový subjekt označuje zákon. Plátcem daně se tedy osoba stává ihned poté, co jsou splněny podmínky stanovené v příslušném daňovém zákonu, zde v zákoně o spotřebních daních. Touto skutečností se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně zabýval. Ve vztahu k námitce žalobkyně, že nemůže být určena jako dopravce tabákových výrobků, když vozidlo půjčila třetí osobě, soud odkázal na ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, který za plátce daně označuje osobu, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu. Za stěžejní považoval zjištění, zda žalobkyně „dopravovala vybrané výrobky“. Zdůraznil, že znakem dopravování nemusí být vlastnictví dopravního prostředku, plátcem daně je však ten, kdo vybrané výrobky dopravuje nebo skladuje, tj. ten, kdo vybrané výrobky fakticky drží. Soud při výkladu pojmu „dopravuje“ vyšel z ustálené judikatury ve vztahu k pojmu „skladuje“, neboť tato judikatura respektuje smysl a cíl právní úpravy. V judikatuře převážil názor, že skladováním se rozumí stav, kdy určitá osoba má vybrané výrobky ve své faktické držbě, v detenci. Vyšel dále z toho, že ve vozidle žalobkyně byly převáženy vybrané výrobky, avšak řidič vozidla celní hlídce utekl, přičemž vozidlo před svým útekem zamkl. Z uvedeného plyne, že ten, kdo vybrané výrobky dopravoval, disponoval též klíči k tomuto vozidlu. Tímto subjektem je bez pochyby žalobkyně. Z obsahu spisu vyplývá, že si žalobkyně následně vozidlo převzala (jednatel společnosti Andrey Zhilenko potvrdil převzetí svého vozidla bez poškození s veškerými doklady k provozu), tudíž musela mít klíče k dispozici. Jednatelka žalobkyně Larissa Zhilenko dne 9. 11. 2012 sice uvedla, že vozidlo zapůjčila dne 6. 11. 2012 kolem 18 hodiny na základě telefonické prosby její známé paní T. R.; přítel jmenované pak uvedl, že manželé R. bydlí v Ch. v objektu bývalé sběrný Kovošrotu bez čísla popisného. Současně bylo zjištěno, že na této adrese nebyl v době šetření správního orgánu nikdo k zastížení, telefonní číslo bylo nedostupné. K věci dále vypovídal Andrey Zhilenko, jednatel žalobkyně, který mj. uvedl, že ve čtvrtek 8. 11. 2012 mu telefonoval známý, jestli by nemohl jeho kamarádovi, jmenoval se asi M., asi Ukrajinec, půjčit auto, čemuž vyhověl z důvěry ke kamarádovi. Auto půjčoval kamarádovi, který se jmenuje J., zná ho z Ch., neví však přesně, kde bydlí. Osobu jménem M. nezná. Žádný doklad o zapůjčení vozidla nemá, úplata sjednána nebyla. Soud uzavřel, že výpovědi jednatelů žalobkyně se odlišují. Za tohoto stavu tedy nelze dospět k závěru, které konkrétní osobě bylo předmětné vozidlo půjčeno, neboť ji nelze na základě těchto údajů jednoznačně identifikovat. Jelikož žalobkyně neoznačila jinou osobu, která vozidlo řídila, nebo která by mohla sdělit, kdo vozidlo řídil, nezbyvá než konstatovat, že detenci k obsahu přepravovaného nákladu měla žalobkyně. Soud zdůraznil, že žalobkyně měla dostatečně zvážit půjčování dodávkového vozidla neznámé osobě. Pokud by soud akceptoval námitku žalobkyně, že nebylo prokázáno, že je za dané situace plátcem spotřební daně, mělo by to za následek, že stát nebude moci vybrat daň v případě, kdy řidič kontrolovaného vozidla uteče.

[6] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2016, č. j. 11 Af 21/2014 – 32, podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasací stížnost ze dne 19. 2. 2016 z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Souhlasila s tím, že v inkriminované době byla vlastníkem vozidla VW Crafter, avšak počátkem listopadu 2012 je zapůjčila „J. R.“, bytem Ch., který buď osobně, nebo za použití třetí osoby, převážel dne 8. 11. 2012 neoznačené cigarety. Jednatelka stěžovatelky přitom byla schopna od počátku řízení tuto osobu označit, tudíž ji mohly a měly celní orgány zjistit a řádně vyslechnout. Stěžovatelka vyslovila názor, že po ní nelze požadovat, aby pobyt jiného občana vypátrala, neboť nemá takové možnosti jako státní orgány. Nesouhlasila

rovněž s tím, že by jí bylo možné vyměřit spotřební daň pouze na základě toho, že je vlastníkem vozidla, neboť nelze paušálně tvrdit, že má-li někdo ve svém objektu umístěny věci podléhající spotřební dani, automaticky tím vykonává detenci. Tvrzení, že někdo vykonává detenci, je nutno prokázat, nikoli pouze tento faktický stav tvrdit. Setrvala na názoru, že vlastník auta, který je zapůjčil třetí osobě, nemůže s ním nebo s věcmi v něm uloženým nakládat; vlastník auta s ním za takové situace nenakládá. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 4. 3. 2016. Poukázal na to, že v řízení bylo bezpečně prokázáno, že stěžovatelka byla vlastníkem vozidla, které přepravovalo nezdaněné tabákové výrobky. Tvrzení o zápůjčce auta třetí osobě nebylo ničím potvrzeno. Stěžovatelka neunesla břemeno tvrzení a důkazní, proto jí musela být za dané situace spotřební daň vyměřena. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[8] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřípustnost.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 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. Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *„nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“* Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *„nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“*

[10] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí městského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné

pokračování

náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[12] V případě napadeného rozsudku se městský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nejistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž namítá nesprávné posouzení otázky důvodnosti žaloby ve vztahu k provedení dostatečného dokazování a posouzení toho, zda jí lze vyměřit spotřební daň. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatelka se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jejímu postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

[13] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjištěvané, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

[14] Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení městského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že celní orgány postupovaly správně. Městský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby s ohledem na okolnosti případu, a to i odkazem na recentní judikaturu správních soudů; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Stěžovatelka v tomto směru městskému soudu fakticky ničeho nevyčítá, neboť konkrétně neuvádí, v čem je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný. Samotný nesouhlas stěžovatelky s jeho závěry přitom v žádném případě nemohou způsobit důvodnost jejího tvrzení, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, zvláště když jeho obsahu porozuměla a pokud s ním věcně polemizuje a dovozuje jeho nesprávnost.

[15] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., naopak lze konstatovat, že se městský soud dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky; odůvodnění jeho rozhodnutí je možno označit za úplné a přesvědčivé, a proto na ně lze zcela odkázat.

[16] K věci samé, tedy naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud k závěrům městského soudu dodává následující:

[17] Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že jednatel stěžovatelky pan Andrey Zhilenko dne 9. 11. 2012 uvedl, že mu zavolal známý ve čtvrtek dne 8. 11. 2012 ráno, jestli by nemohl jeho kamarádovi, kterého představil asi jako M., asi jako Ukrajince, půjčit auto, což učinil. Vůz půjčil kamarádovi, který se jmenuje J., zná ho z Ch., myslí si, že tam i bydlí. J. kamaráda jménem M. nezná, doklad o zapůjčení vozidla nemá, úplatu nepožadoval, není mu známo, k čemu auto potřeboval, usuzoval, že asi k práci. Vozidlo v minulosti půjčil jenom dvakrát, jinak je používá on sám. Jednatelka stěžovatelky paní Zhilenko Larissa potvrdila, že předmětné vozidlo patří stěžovateli. Vozidlo podle jejího údaje bylo zapůjčeno dne 6. 11. 2012,

okolo 18:00 hod. na základě telefonické prosby její známé paní T. R. Přítel jednatelky pan N. A. potvrdil zapůjčení vozidla panu J. R., uvedl i jeho adresu v Ch., a to v objektu bývalé sběrný Kovošrotu bez č.p.; na této adrese nebyl nikdo v době šetření zastížen. Jednatel stěžovatelky pan Zhilenko následně převzal vozidlo od správního orgánu. Stěžovatelka v odvolání ze dne 28. 8. 2013 k věci mj. uvedla, že vozidlo bylo zapůjčeno panu J. R., bytem Ch., přičemž vlastní přepravu zadržovaných výrobků nezajišťovala svými lidmi.

[18] Nejvyšší správní soud se zabýval námitkou stěžovatelky, v níž uváděla, že nebyla učiněna dostatečná opatření k zajištění výslechu svědka pana R. (Ř., R.). Odkazuje v tomto směru na výše popsaný obsah údajů poskytnutých jednatelem stěžovatelky a na tu část odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu, kde se s nimi soud vypořádal se závěrem, že svědka R. (Ř., R.) nebylo možno kontaktovat, neboť stěžovatelka jej nedostatečně identifikovala. Nejvyšší správní soud odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, v němž byla řešena obdobná otázka, podle kterého „*Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že správce daně vyvinul veškerou myslitelnou aktivitu ke kontaktování společnosti a jejích jednatelem (srov. například již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013). Nadto je třeba konstatovat, jak ostatně zdejší soud již učinil například v rozsudku ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, že ani sama stěžovatelka zjištění správních orgánů o fiktivních sídlech společností a nepobývání jednatelem na adresách zapsaných v obchodním rejstříku a evidenci obyvatel nijak nevyvracela (např. tvrzením, že v minulosti na uvedených adresách se společnostmi jednala) ani neuváděla žádnou jinou možnost (adresa, telefon, e-mail), jak uvedené tři společnosti či jejich jednatele kontaktovat (případně jak a kde je kontaktovala v minulosti). Judikatura zdejšího soudu při tom vychází z toho, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navrhovaný daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102, kde bylo uvedeno, že k tíži správního orgánu nelze připsat skutečnost, že navržený svědek byl na adrese uvedené daňovým subjektem nedostižitelný a daňový subjekt neuvedl jiný důkaz.*

Městským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 24/2010 skutečně uvádí, že by „bylo iracionální pokoušet se předvést svědka jednak z adresy, která neexistuje, či z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje“. Přesně tohoto postupu se finanční orgány v nynější věci držely. Pokud pátý senát Nejvyššího správního soudu dále pokračoval, že v odpovědi na dožádání byla sdělena další možná adresa svědka, a to navíc adresa, na které si svědek převzal doručovanou písemnost, je zcela evidentní, že bylo povinností správních orgánů prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka předvolat, případně z ní předvést. Shodná situace však v nynějším případě nenastala, oba případy se tak od sebe zásadním způsobem odlišují. Finančním orgánům nebyla známá žádná další adresa, na které by se mohly relevantní osoby zdržovat, a nebyla sdělena ani ze strany dožádaného finančního úřadu či stěžovatelky. Z citovaného judikátu nelze dovodit požadavek na větší procesní aktivitu finančních orgánů.“

[19] V posuzované věci se zjevně jedná o obdobný případ, neboť stěžovatelka v průběhu daňového nebo soudního řízení neuváděla dostatečné údaje, kterými by bylo možné osobu, již měla v inkriminovanou dobu vozidlo zapůjčit, identifikovat. Stěžovatelka totiž postupně uváděla tři (či dokonce čtyři) různé podoby jména této osoby (R., Ř., R., R.). K adrese jeho pobytu uvedla pouze to, že se má jednat o objekt bývalé sběrný Kovošrotu bez č.p. v Ch., na níž se však celnímu orgánu nepodařilo nikoho zastihnout a zjistit. Za takové situace, kdy bylo stěžovatelce po nahlížení do spisu známo, že jí uváděná osoba není dohledatelná, měla stěžovatelka vyvinout dodatečné úsilí k tomu, aby předložila identifikační údaje osoby, které měla vozidlo zapůjčit, jelikož nelze z logiky věci požadovat po celním orgánu, aby předvedl a vyslechl osobu, kterou nemůže ztotožnit. Bylo přitom věcí stěžovatelky, kterou tíží břemeno tvrzení a důkazní, aby věděla, komu a jak půjčuje svůj majetek, neboť tyto skutečnosti nemůže z povahy věci znát celní orgán.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud v tomto směru nemůže odhlédnout, že tvrzení stěžovatelky o tom, komu vozidlo v inkriminovanou dobu zapůjčila, nejsou konzistentní. Jednatel stěžovatelky pan Zhilenko totiž uvedl, že vozidlo měl půjčit prostřednictvím svého kamaráda, o kterém vlastně neví, kde bydlí, jeho kamarádovi se jménem M., jehož však vůbec nezná. Jednatelka stěžovatelky paní Larissa Zhilenko však k témuž zapůjčení uvedla, že se tak stalo o dva dny dříve na základě jejího telefonického rozhovoru s její kamarádkou paní T. R. I kdyby Nejvyšší správní soud odhlédl od tohoto rozporu, musí dále poukázat na to, že stěžovatelka bez jakéhokoli dalšího vysvětlení uvádí různé podoby jména osoby, které měla vozidlo zapůjčit. Stěžovatelka totiž hovoří o panu R. (R.), o panu Ř. nebo R. Není přitom zjevné, zda se jedná o pouhý překlep, nebo zda se má jednat o dopřesňování jména jedné a téže osoby. V takovém případě však nelze tím spíše vinit celní orgány, že tuto osobu neztotožnily, když stěžovatelka v průběhu daňového nebo soudního řízení nebyla schopna konzistentně tvrdit, komu vozidlo zapůjčila. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že tvrzení stěžovatelky o zapůjčení vozidla třetí osobě nebylo ničím prokázáno, a jeví se rovněž jako rozporné zejména když se správnímu orgánu nepodařilo tuto osobu zjistit ani v místě stěžovatelkou tvrzeného bydliště.

[21] Nejvyšší správní soud se v neposlední řadě pozastavuje nad celkovým postupem stěžovatelky, která údajně bezplatně půjčila vozidlo třetí osobě, o níž vlastně vůbec nic neví, a že následně poté, co bylo vozidlo zajištěno a předáno stěžovatelce, se od této osoby nesnažila získat příslušenství k vozidlu, které mu před zapůjčením měla předat. Z toho, že tato osoba vozidlo řídila a utekla hlídce celního orgánu, totiž vyplývá, že k vozidlu měla klíče, jejichž prostřednictvím vozidlo nastartovala, ale následně i uzamkla. Lze předpokládat, že stěžovatelka jí předala i potřebné doklady k vozidlu, jakými jsou osvědčení o registraci vozidla, osvědčení o měření emisí, event. doklady o pojištění. Nejvyšší správní soud přitom nepovažuje za pravděpodobné a obvyklé, aby stěžovatelka nevyvinula jakékoli další úsilí k tomu, aby osobu, které vozidlo zapůjčila a které zůstaly minimálně klíče k vozidlu, sama nevypátrala, aby získala klíče, jejichž prostřednictvím může tato třetí osoba kdykoli vozidlo stěžovatelky ovládat, případně aby získala další informace, které by mohla předat celním orgánům za účelem zproštění se své daňové povinnosti.

[22] K otázce určení „definice dopravce“, jak stěžovatelka v kasační stížnosti podrobně rozvádí, Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 – 53, podle kterého *„Pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje tím, že předmětné ustanovení na něj nedopadá, neboť doprava pro třetí osobu byla zcela náhodná a stěžovatel nebyl stálým dopravcem, nelze s takovou argumentací soublasit. Zákon o spotřebních daních nevyžaduje, aby se jednalo o „stálého dopravce“. I při „náhodném“ dopravování vybraných výrobků ve větším množství, než je uvedeno v § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních, se subjekt stává plátcem daně, neprokáže-li, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, tedy pouze na základě toho, že, byť jednorázově, vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění. V této otázce lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007 - 59, dostupný na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud sice zaujímal stanovisko k problematice skladování tabákových výrobků, ovšem s ohledem na dikci § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních konstatoval, že „je zcela zřejmé, že ve shora uvedeném smyslu se osoba, která skladuje ve větším množství vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává plátcem spotřební daně ze zákona (ex lege), bez povinnosti registrace“. S takovým subjektem je možné vést řádné daňové řízení... V této souvislosti je třeba zdůraznit, že pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně stěžovateli není vůbec rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem vybraných výrobků, ale výhradě otázka, zda stěžovatel jakožto dopravce těchto výrobků prokázal jejich zdanění spotřební daní, či nikoliv.“* V souladu s tímto závěrem Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že není rozhodné, zda stěžovatelka prováděla dopravu vybraných výrobků opakovaně či dlouhodobě. Důležité je pouze to, zda byla provedena doprava vybraných výrobků (v podobě

faktické činnosti), což bylo v projednávané věci prokázáno tím, že ve vozidle stěžovatelky byly celním orgánem zjištěny vybrané výrobky v podobě 712000 kusů tabákových výrobků. Tvrzení stěžovatelky o tom, že vozidlo zapůjčila třetí osobě, kterou de facto nezná, nebylo prokázáno, jak bylo výše uvedeno.

[23] Nejvyšší správní soud dále odkazuje na dikci ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podle které „*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*“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem). Za situace, kdy celní orgány zajistily velké množství nezdaněných tabákových výrobků ve vozidle stěžovatelky, které před celní hlídkou ujíždělo, nelze dospět k závěru, že by se stěžovatelka na dopravě těchto výrobků nepodílela, naopak lze hovořit minimálně o její solidární odpovědnosti za tuto daň, a to bez ohledu na to, že ve vozidle stěžovatelky nebyl zjištěn nikdo z jejích zaměstnanců. Svého postavení plátce by se stěžovatelka mohla podle názoru Nejvyššího správního soudu zprostit pouze tehdy, pokud by skutečně a bezrozporně prokázala, že dopravu vybraných výrobků prováděl třetí subjekt, k čemuž nedala souhlas, protože pak by se nedalo hovořit o tom, že by se na dopravě podílela. Plátcem spotřební daně se rovněž zásadně nemohou stát ani leasingové společnosti, protože v jejich případě se jedná o zcela jinou právní situaci, kdy sice leasingové společnosti vozidlo náleží, ale k předmětu leasingu má velmi úzký vztah jeho faktický uživatel, který jej dlouhodobě užívá na základě uzavřené smlouvy často bez bližšího vědomí leasingové společnosti, která nedává souhlas s jednotlivým užitím předmětu leasingu – srov. např. právo leasingového nájemce na náhradu škody vůči škůdci, ačkoli je vlastníkem leasingového vozidla leasingová společnost viz rozsudek Nejvyššího soudu 24. 4. 2014, sp. zn. 25 Cdo 689/2012.

[24] Nejvyšší správní soud totiž zdůrazňuje, že vlastnictví zavazuje (srov. čl. 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod), z čehož Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá nejen to, že vlastníkově náleží zisky a užitky z vlastnictví věci, ale že jej zavazuje k odpovědnosti – srov. např. odpovědnost provozovatele vozidla za jednání jiné osoby, které vozidlo svěčila, podle ustanovení § 125f zákona o silniční dopravě. Jestliže stěžovatelka měla údajně zcela lehkověžně pronajímat své vozidlo třetímu subjektu, o němž ničeho konkrétního neví, aniž by se zajímala, na co vozidlo, které se dá použít k dopravě vybraných výrobků, použije, nelze hovořit o tom, že by se na dopravě vybraných výrobků nepodílela a že tudíž není plátcem spotřební daně. Nejvyšší správní soud s ohledem na rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, proto souhlasí se závěrem, že stěžovatelka byla právem stanovena jako plátce předmětné spotřební daně.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Městského soudu v Praze k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[26]

[27] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci procesně úspěšná, proto

pokračování

nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému pak podle obsahu spisu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. července 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu