



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **M. J.**, zast. Mgr. Markem Ježkem, advokátem se sídlem Tovární 1707/33, Český Těšín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2018, čj. 33039-2/2018-900000-315, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2019, čj. 22 Af 30/2018-42,

**t a k t o :**

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

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) rozhodnutím ze dne 11. 8. 2017 vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za měsíc říjen 2013 podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve spojení s § 9 odst. 1 a § 45 odst. 4 téhož zákona. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v říjnu 2013 uvedl v celkem jedenácti případech do volného daňového oběhu na daňovém území ČR minerální olej uvedený v § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, který byl určen k použití pro pohon motorů, aniž z něj byla přiznána a uhrazena spotřební daň. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně změnil a daňovou povinnost žalobci snížil. Na rozdíl od správce daně vzal žalovaný za prokázané v říjnu 2013 pouze čtyři případy, kdy žalobce na daňovém území ČR přepravoval minerální olej a uvedl jej zde do volného oběhu, a to konkrétně u doprav označených celními orgány čísly 1, 2, 3 a 7.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud rozsudkem zamítl. Soud dospěl k závěru, že celní orgány rozhodnutí založily na logickém a nenarušeném řetězci důkazů, byť šlo o důkazy nepřímé. Tyto důkazy prokazují, že žalobce uskutečnil na území

ČR všechny čtyři sporné jízdy a uvedl zde minerální olej do volného oběhu. Soud nedovodil ani žádné procesní pochybení, jmenovitě nezákonný výslech polských zaměstnanců žalobce.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Kritizuje, že celní orgány opírají skutkové závěry jen o nepřímé důkazy. Z těchto důkazů nadto vůbec nelze dovodit čtyři dovozy minerálních olejů do ČR v říjnu 2013. Z důkazů vůbec neplyne, že by minerální olej byl na území ČR „vyskladněn“, a už vůbec z nich neplyne, že se tak stalo v areálu garáží obchodní společnosti Prostory Kramolišova s. r. o. Svědkové k tomu neuvedli žádné konkrétní informace. Nadto svědkové mluvili o třech až čtyřech případech dovozu minerálního oleje, správce daně však přesto rozhodl, že se tak stalo v období říjen až listopad 2013 až dvacetkrát (což žalovaný korigoval na celkem devět případů). Dále pak stěžovatel upozorňuje na „zcela zásadní námitky“ k dopravě č. 2, která proběhla jinak než zbytek případů, za které stěžovateli celní orgány vyměřily spotřební daň. Konečně upozorňuje na nezákonnost výslechů jeho řidičů – Poláků, kteří česky nerozumí. Přesto s nimi správce daně jednal bez přítomnosti tlumočníka.

[4] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Rekapituluje skutková zjištění, upozorňuje, že důkazy utvořily jednoduší řetězec, kterým bylo prokázáno, že minerální olej do místa deklarovaného stěžovatelem mimo území ČR nikdy dodán nebyl. Naopak byl uveden do volného oběhu na daňovém území ČR, a to s největší pravděpodobností v areálu společnosti Prostory Kramolišova.

## III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] NSS nejprve zvážil komplex argumentů tvořících klíčovou námitku, dle níž vznik povinnosti stěžovatele uhradit spotřební daň z minerálních olejů za měsíc říjen 2013 nebyl v celním řízení dostatečně prokázán. Stěžovatel především argumentuje vlastním výkladem svědeckých výslechů, které hodnotí jinak než žalovaný a krajský soud. Svědci prý ke sporné otázce nic konkrétního neuvedli, nadto se jejich výpověď od závěrů celních orgánů zčásti liší (především v otázce, kolikrát k dovozu minerálních olejů v období říjen až listopad 2013 došlo).

[8] NSS k tomu uvádí, že stěžovatel podobně jako v žalobním řízení kritizuje skutková zjištění správce daně a žalovaného jen selektivním zdůrazňováním některých dílčích aspektů svědeckých výpovědí. Obecně pak jen tím, že všechny důkazy ohledně dovozu minerálních olejů jsou nepřímé povahy. Ze správního spisu však v této věci vyplynuly poznatky, které na dovozy olejů do Česka v rozporu s jejich deklarovaným cílem jednoznačně ukazují, jakkoliv některé pro věc nepodstatné otázky zůstávají relativně otevřené. Skutková zjištění správce daně, korigovaná závěry žalovaného, nelze vytrhávat z jejich kontextu. Proto ani polemika stěžovatele se závěry celních orgánů neobstojí, je-li hodnocena proti skutkovým zjištěním těchto orgánů jako celku.

pokračování

[9] Předně stěžovatel v této věci nijak nezpochybnil skutečnosti, které pracovníci správce daně zjistili dne 21. 11. 2013 při kontrole v areálu v Ostravě. Pracovníci celní správy při kontrole přistihli osoby, které z plastových kontejnerů umístěných v nákladovém prostoru stěžovatelova tahače s návěsem přečerpávaly minerální olej do kontejnerů nacházejících se na manipulační ploše a v garáži. Podle dokladů mělo jít o olej s označením SEPAR X, který měl být přepravován z Německa do Maďarska (do Budapešti). Správce daně na základě laboratorních zkoušek upřesnil, že se jedná o minerální olej KN 27101999, který nebyl značkován ani nebyl dopravován s řádným dokladem o zdanění. Správce daně vyslechl dva stěžovatelovy zaměstnance, řidiče a jeho spolujezdce, polské občany, kteří byli ztotožněni na místě kontroly. Oba svědci podepsali dvoustránkové poučení v polštině a shodně prohlásili, že rozumí jednání v polském i v českém jazyce a nepožadují přítomnost tlumočnicka. Oba uvedli, že jsou zaměstnanci stěžovatele, pracují pro něj jako řidiči na dobu neurčitou. Vlastníkem zajištěného nákladního vozidla je stěžovatel. Minerální olej z Německa dopravovali asi třikrát nebo čtyřikrát. Vždy měli jet do Maďarska, ale nikdy tam nedojeli, neboť u hraničního přechodu mezi Polskem a Českem byli kontaktováni nějakým Čechem, který jim sdělil, že je „změna dispozic“, navedl je do téhož areálu v Ostravě, kde měli počkat, až bude zboží vyloženo, a pak odjeli. Než byl olej stočen, spali.

[10] Správce daně dále vyslechl dvě osoby, které stáčely olej při kontrole dne 21. 11. 2013. Svědek J. M. uvedl, že do areálu přijel tentýž den, čekal tam na něj P. V. Společně pak stáčeli naftu z polského kamionu a byli zadrženi pracovníky správce daně. P. V. mu nabídl stáčení jako přivýdělek a k tomu případně rozvoz nafty, pokud bude o něj mít někdo zájem. Polští řidiči se jich na nic neptali, jen připravili kamion. Předchozího dne si svědek stočil 950 litrů motorové nafty do své kostky, předpokládal, že se jednalo o naftu ze zásob z některých předchozích dodávek z tohoto kamionu. Svědek P. V. uvedl, že byl osloven v létě 2013, aby se podílel na přečerpávání a rozvozu hydraulického oleje. Skládalo se to na Kramolišově a rozváželo soukromým odběratelům, kteří to používali pro pohon motorů. Činnost v areálu probíhala od září do listopadu 2013, svědek ví o čtyřech případech, vždy to bylo 28 000 litrů. Svědek V. si nepamatoval, zda se jednalo o stejné auto, nevěděl ani, jaký druh minerálního oleje přečerpával dne 21. 11. 2013, ale uvedl, že veškerý olej byl nabízen a používán pro pohon motorů. Svědek zmínil jako odběratele pana H. Svědek P. H. vypověděl, že koupil od svědků V. a M. dva kontejnery s motorovou naftou za cenu celkem 56 000 Kč plus 2 000 Kč za kontejnery, jednak pro osobní spotřebu (do vlastního auta), jednak pro potřebu kamaráda.

[11] Správce daně vyslechl též stěžovatele, a to prostřednictvím mezinárodního dožádání v Polsku. Stěžovatel uvedl, že v době od 23. 9. 2013 do 21. 11. 2013 zajišťoval dopravu minerálních olejů od odesílatele DAXOIL X, Görlitz, Německo, do Maďarska a na Slovensko. Jeho nákladní vozidla na českém území zastavovala pouze kvůli přestávce.

[12] Podle zajištěných dokladů CMR týkajících se sporných přeprav minerálního oleje SEPAR X od odesílatele DAXOIL proběhlo v době od 23. 9. 2013 do 21. 11. 2013 celkem dvacet jedna přeprav tohoto typu oleje, které byly zahájeny u odesílatele DAXOIL v německém Görlitz. Místo plánované vykládky bylo buď v maďarské Budapešti anebo v Ľubotici na Slovensku. Příjemcem minerálních olejů dle dokladů měla být maďarská obchodní společnost GOOD TIME HUNGARY KFT. Mezinárodním dožádáním z Maďarska správce daně zjistil, že na udávané adrese v Budapešti tato společnost nesídlí a nelze ji kontaktovat ani nikde jinde v Maďarsku. Právě na budapešťskou adresu měl přitom stěžovatel – dle dokladů – dopravovat minerální oleje. Podobně je tomu i na udávaném místě určení v slovenské Ľubotici: vlastníkem tamní nemovitosti je společnost TAVAL s. r. o., která však odesílatele DAXOIL ani příjemce GOOD TIME HUNGARY KFT nezná. Prostory na adrese v Ľubotici sice TAVAL s. r. o. pronajímá jiné obchodní společnosti, na této adrese se však žádné minerální oleje nepřijímají.

Na podkladě těchto zjištění celní orgány uzavřely, že místa určení a identita příjemců zásilek minerálních olejů jsou na listech CMR uvedeny nepravdivě.

[13] V říjnu 2013 (což je období řešené v nynější věci) mělo proběhnout celkem jedenáct přeprav. Žalovaný na rozdíl od důkazně poněkud problematického přístupu správce daně uznal jako nepochybné případy přepravy minerálních olejů do Česka jen jízdy č. 1, 2, 3 a 7. Ve vztahu k jízdám č. 1, 3 a 7 správce daně a žalovaný zjistili, že ve všech případech stěžovatelovo vozidlo překročilo hranice ČR v Bohumíně a dále pokračovalo v jízdě maximálně 40 minut. Poté řidiči měli přestávku a po opětovném zahájení cesty dojelo auto do 20 minut zpět do Bohumína a překročilo hranice do Polska. Po zjištění nejkratší cesty z Bohumína na Slovensko považoval správce daně za nereálné, aby vozidlo v době od vstupu do ČR mohlo – s ohledem na zaznamenanou dobu jízdy a čerpání přestávek – dojet na Slovensko. Navíc cesta vede přes mýtné úseky a stěžovatelovo vozidlo by muselo být zaznamenáno, což se nestalo. Stejně tak považoval správce daně – vzhledem ke zjištěné délce a době jízdy vozidla - za nereálné, aby vozidlo po návratu do Polska ještě stihlo dojet do Lubicce a téhož dne se vrátilo do Německa. Nadto v elektronickém mýtném systému Slovenska není za říjen 2013 žádný záznam o pohybu vozidla stěžovatele.

[14] NSS považuje za významné též to, že žalovaný k věci nepřistoupil paušálně a změnil daňovou povinnost stěžovatele v těch sedmi případech jízd v říjnu 2013, kdy bylo sporné již jen to, zda stěžovatelovo vozidlo vůbec vjelo na české území. V případě jízd 4, 5, 6, 8, 9, 10 a 11 totiž elektronický mýtný systém vozidlo stěžovatele na území ČR vůbec nezaznamenal. Dle žalovaného je sice evidentní, že ani v těchto případech stěžovatelovo vozidlo nedodalo olej na formální místo určení, není však vůbec jasné, zda povinnost k spotřební dani vznikla v tuzemsku (přečerpáním oleje, jak se tomu stalo právě v případech jízd č. 1, 2, 3 a 7). Žalovaný odmítl i tezi správce daně, že stěžovatelovo vozidlo mohlo jet v ČR po nezaplatněných komunikacích. Bylo totiž podivné, že na jedné straně správce daně argumentuje obdobným způsobem prováděné přepravy v případech jízd č. 1, 2, 3 a 7, ovšem na druhou stranu ignoruje významné odlišnosti v případě zbývajících jízd. NSS k tomu dodává, že rozhodnutí žalovaného ukazuje, že hodnotil každou jízdu zvlášť a vyhodnocoval zvlášť jednotlivé důkazy ohledně vzniku daňové povinnosti.

[15] NSS má tedy ve shodě s krajským soudem a žalovaným za to, že dovoz minerálních olejů do Česka je v uvedených případech nesporný, *nota bene* v situaci, kdy formální místa určení dle dokladů CMR jsou evidentně nepravdivá a velmi pochybná je též osoba formálního příjemce GOOD TIME HUNGARY KFT (viz bod [12] shora). Není přitom podstatné, že řidiči celkový počet jízd, zjevně účelově, snižovali na „tři až čtyři“, respektive že svědek V. ví jen o čtyřech případech podobného dovozu olejů, jako se to stalo dne 21. 11. 2013 při přečerpávání nákladu, do něhož překvapivě vstoupili pracovníci celní správy. Stěžovatel upozorňuje, že krom onoho jednoho listopadového případu svědci hovoří maximálně o dalších čtyřech jízdách, ovšem žalovaný mu vyměřil spotřební daň za měsíce září, říjen a listopad 2013 celkem v devíti případech. NSS upozorňuje, že řidiči počet celkových jízd uvádí jen přibližně, nadto je přirozené, že jejich celkový počet snižují v zájmu ochrany zájmů zaměstnavatele (stěžovatele). Svědek V. nadto nemusel být u všech překládek olejů. Je totiž dost dobře možné, že při tom mohly pomáhat i jiné osoby. Klíčové je, že svědci – řidiči – shodně uvádí, že náklad do formálně určeného místa v Budapešti nedovezli ani jednou, „vždy byl dodán na stejné místo do Ostravy“. Je evidentní, že dle všeho šlo o areál společnosti Prostory Kramolišova, byť přesná identifikace tohoto místa je pro účely vyměření daňové povinnosti bez většího významu. Nadto řidiči takto postupovali evidentně mnohokrát, čemuž odpovídá jejich mechanické následování pokynů údajně neznámého Čecha ke změně trasy jízdy (srov. bod [9] shora).

pokračování

[16] Celní orgány i krajský soud se dostatečně vyjádřily i ke „zcela zásadním námitkám“ k dopravě č. 2, která proběhla jinak než zbytek jízd v říjnu 2013. Základní odlišnost této přepravy nákladu spočívá v poněkud jiné trase, než byly trasy zbývající. Stěžovatelovo vozidlo, které mělo při jízdě z Německa dopravit olej do slovenské Ľubotice, bylo dne 3. 10. 2013 v 03:09:32 zachyceno mýtnou bránou Ohrazenice – Svijany a pokračovalo po mýtných úsecích až do okolí Velkého Meziříčí a po 10 minutách jízdy (cca kolem 06:40 hod.) řidiči čerpali přestávku. Ve 12:35 hod. vozidlo pokračovalo v jízdě, ve 12:43:50 hod bylo zachyceno mýtnou bránou u Velkého Meziříčí a v 15:59:44 hod. pak mýtnou bránou Svijany – Ohrazenice směrem do Görlitz. Podle zjištění správce daně je cesta z Velkého Meziříčí do Ľubotice dlouhá 479 km, trvá přes 5 hodin a vede přes mýtné úseky. Správce daně tak považoval za vyloučené, aby s ohledem na údaje o provozu vozidla ve spojení s výstupem z mýtných bran mohla být jízda zahájena 2. 10. 2013 v Görlitz ukončena dne 3. 10. 2013 v Ľubotici. To stručně shrnul též krajský soud v rozsudku v bodě 12 (pasáž na s. 7 nahoře). Nadto i zde platí důležité skutkové tvrzení, které NSS již zmínil shora: ani na tuto jízdu není v elektronickém mýtném systému Slovenska v rozhodné době žádný záznam o pohybu stěžovatelova vozidla. Protože stěžovatel zůstává ve své kritice k hodnocení dopravy č. 2 velmi obecný, postačí jen odkázat na příslušné pasáže rozhodnutí žalovaného (bod 15, pasáž na s. 14) a již cit. část rozsudku krajského soudu. NSS mu jen dává za pravdu, že právě na tuto přepravu č. 2 nelze použít výpovědi svědků M., V. a H., kteří se vesměs účastnili překládky v ostravském areálu. To ale na jednoznačnosti celého daňového příběhu jízdy č. 2 nic nemění.

[17] Shora uvedené skutkové poznatky nelze ani relativizovat tím, že dle stěžovatele šlo o důkazy povýtce nepřímého charakteru. NSS shodně s krajským soudem upozorňuje, že komplex těchto důkazů (z nichž některé jsou navíc i přímé, byť ne nutně zcela určité - viz shora uváděné výpovědi svědků) je přesvědčivý a utváří uzavřenou skutkovou mozaiku, která bez větších pochybností ukazuje na to, co se v říjnu 2013 při dovozu minerálních olejů opravdu stalo.

[18] Polemika stěžovatele ohledně rozvržení důkazního břemene v tomto typu řízení je pak již povýtce akademická. V nynějším případě je nesporné, že správce daně, respektive žalovaný museli účinně zpochybnit tvrzení stěžovatele, které prokazoval v prvé řadě příslušnými doklady. To se však celním orgánům nepochybně podařilo (k výkladu rozložení důkazního břemene podle § 92 daňového řádu v této věci srov. blíže detailní odůvodnění rozsudku krajského soudu v bodě 12; obecně k rozložení důkazního břemene v oblasti spotřební daně z minerálních olejů srov. např. rozsudek ze dne 18. 1. 2017, čj. 3 Afs 237/2015-36, část III).

[19] Konečně stěžovatel kritizuje, že jeho řidiči v postavení svědků vypovídali před českým správcem daně bez přítomnosti tlumočníka. Stěžovatel upozorňuje na porušení § 76 odst. 3 daňového řádu, dle něhož každý, kdo neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka. NSS však shodně s krajským soudem a žalovaným hodnotí tuto námitku jako účelovou. Klíčové je, že polští řidiči byli nejprve řádně poučeni o svých procesních právech a povinnostech, a to v rodném jazyce (ve spise je mj. polsky sepsaný protokol o těchto právech). Teprve poté svědci výslovně prohlásili, že rozumí jednání v polštině a češtině a nepožadují přítomnost tlumočníka. NSS se proto shoduje s krajským soudem, že správce daně nemusel tlumočníka k výslechu přibírat. Další argumenty již připojil krajský soud jen nad rámec nezbytně nutného (mj. že stěžovatel neupřesňuje, čemu konkrétně svědci neporozuměli a v jakých otázkách se spletli). Proto NSS nepovažuje za potřebné se vyjadřovat k polemice stěžovatele s těmito argumenty.

[20] Na závěr snad jen k stěžovatelově otázce, zda zaměstnanci správce daně byli „jazykově kompetentní“ provádět výslech rodilých Poláků, NSS poznamenává, že polština je jazyk velmi blízký češtině, což se projevuje zejména v oblasti severní Moravy a Slezska, kde je (přínejmenším pasivní) znalost polštiny mnohem obvyklejší než ve zbytku České republiky (srov. k tomu např. rozsudek ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010-107).

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[21] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. května 2020

Zdeněk Kühn.  
předseda senátu