



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **R. S.**, zastoupeného JUDr. Radislavem Bražinou, Ph.D., advokátem se sídlem Ostrava, Českobratrská 1403/2, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 3. 2021, č. j. 25 Af 35/2018-47,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Ustanovenému zástupci žalobce JUDr. Radislavu Bražinovi, Ph.D., se přiznává odměna za zastupování žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 8 228 Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Náklady právního zastoupení nese stát.

Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) rozhodnutím ze dne 9. 1. 2017, č. j. 4553/2016-570000-32.5, rozhodl ve smyslu ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu, že žalobce, jakožto osoba podílející se na dopravě vybraných výrobků (minerálních olejů), odpovídá ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) věty za středníkem zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) společně a nerozdílně za spotřební daň ve výši 285 138 Kč za zdaňovací období květen 2015, stanovenou platebním výměrem č. j. 77371/2016-570000-32.5 plátcí spotřební daně – společnosti B-star s.r.o., se sídlem Riegrova 857, Frýdek – Místek (dále jen „společnost B-star“). Současně tímto rozhodnutím žalobce vyzval, aby stanovenou daň uhradil ve lhůtě 15 dní od právní moci tohoto rozhodnutí. Odvolání proti touto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018, č. j. 23250-4/2018-90000-315, a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce

u Krajského soudu v Ostravě žalobu; tu krajský soud rozsudkem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 25 Af 35/2018-47, zamítl.

[2] Z odůvodnění rozsudku krajského soudu se podává, že soud vzal skutkové okolnosti, z nichž vycházely celní orgány, za prokázané, a ztotožnil se i s tím, jak byly v daňovém řízení vyhodnoceny.

[3] Pokud jde o posouzení míry účasti žalobce na dopravě vybraných výrobků, krajský soud předeslal, že žalobní argumentace je vedena v zásadě jen v obecné rovině, aniž by byla podepřena relevantními skutečnostmi; žalobce přitom nepolemizuje se skutkovými zjištěními celních orgánů, pouze je jinak interpretuje, aniž by však přdestřel odlišnou skutkovou verzi své účasti.

[4] Krajský soud považoval za zásadní vyjádření samotného žalobce v daňovém řízení. Zdůraznil, že žalobce sám uvedl, že na základě ústní dohody se společností ROPERO TRADING Kft (dále jen „ROPERO TRADING“) doprovodil řidiče dopravního prostředku (pana S.), převážejícího předmětný nezdaněný minerální olej, před areál bývalého zemědělského družstva v Děhylově (tzv. „náhradního skladu“), přičemž celou dobu kontroloval, zda uvedený řidič nebude muset tankovat (žalobce měl dle dohody poskytnout řidiči finanční prostředky na zajištění natankování pohonných hmot do dopravního prostředku). V podání ze dne 30. 1. 2017 žalobce sám uváděl, že stál před předmětným areálem a telefonoval, aby panu S. předal finanční prostředky na nákup pohonných hmot. Uvedené skutečnosti přitom zcela korespondovaly s vyjádřením řidiče, pana S. Ve shodě s celními orgány krajský soud dále označil za významné zjištění, že ROPERO TRADING (jako dodavatel) dopravoval stejný vybraný výrobek (minerální olej CLEANOL 7, KN 27101999) s nakládkou u společnosti MOLTO INDISTRUIES GmbH (dále jen „MOLTO INDISTRUIES“) do ČR prostřednictvím dopravce B-star také dne 16. 4. 2015, kdy v pozici deklarovaného příjemce figurovala společnost T1 invest s. r. o. (dále jen „T1 invest“), jejímž jediným jednatelem a společníkem byl žalobce. Podle názoru krajského soudu nelze rozumně předpokládat, že by žalobce, vystupující jako jednatel a společník společnosti T1 invest, nebyl v rámci nyní posuzované přepravy blíže obeznámen o předmětu přepravy a jejich dalších okolnostech, jestliže pouze zhruba o jeden měsíc dříve byla společnost T1 invest konečným odběratelem téhož minerálního oleje od téhož dodavatele, jehož přepravu zajišťoval týž dopravce. Za uvedené situace nelze podle krajského soudu pokládat účast žalobce při posuzované přepravě vybraných výrobků za toliko náhodnou, byť společnost T1 invest v daném případě jako konečný odběratel nefigurovala. Žalobce si musel být v dané situaci minimálně vědom okolností povahy dopravovaného minerálního oleje, jakož i postavení dodavatele a dopravce z pohledu § 134w odst. 1 a § 134m odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Závěr celních orgánů, podle kterého se žalobce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních podílel na dopravě zjištěných vybraných výrobků, proto ob stojí.

[5] Jako nedůvodnou označil krajský soud též námitku, dle které nebylo v daňovém řízení postaveno najisto, že přepravovaný minerální olej nesměl být použit jako palivo, topivo nebo k výrobě takových látek. I zde označil argumentaci žalobce jako obecnou, přičemž zdůraznil, že povinnost prokázat účel využití vybraných výrobků způsobem nepodléhajícím spotřební dani leží na daňovém subjektu; v tomto směru žalobce v daňovém řízení ani v žalobě nic konkrétního neuvedl a neprokázal.

[6] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, odvolávající se na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti a jejím doplnění lze rozdělit do pěti okruhů.

pokračování

[8] **Zaprvé** stěžovatel odmítá názor krajského soudu, dle kterého **v žalobě neuvedl konkrétní skutkové okolnosti, dokládající, že se na dopravě vybraných výrobků nepodílel.**

[9] **Zadruhé** stěžovatel oponuje konkrétním závěrům daňových orgánů (aprobovaným krajským soudem), týkajícím se **jeho účasti (podílení se) na dopravě vybraných výrobků.** Podle názoru stěžovatele žalovaný manipuluje se skutkovými závěry tak, aby navodil dojem, že v otázce skutkového stavu mezi ním a stěžovatelem neexistují rozpory; tak tomu ale není.

[10] Stěžovatel nezpochybňuje, že se na základě *ústní dohody* s jednatelem společnosti ROPERO TRADING Ing. Sadloněm setkal s řidičem dopravního prostředku panem S. za účelem předání peněz na natankování pohonných hmot do tohoto vozidla. V doplnění kasační stížnosti k tomu doplnil, že se jednalo jen o jeho *projev vstřícnosti* vůči Ing. Sadloňovi; nejednal na základě jakékoli *smlouvy* s ním. Jelikož pan S. do nádrže vozidla sám přečerpal část přepravovaného minerálního oleje, nemusel již stěžovatel v souvislosti se zajištěním pohonných hmot vyvíjet žádnou další aktivitu.

[11] Závěr daňových orgánů (aprobovaný krajským soudem), že stěžovatel vozidlo řízené panem S. do areálu v Děhylově naváděl, neodpovídá skutečnosti. Stěžovatel toto vozidlo pouze doprovázel, neboť pan S. do nádrže načerpal neznámou látku a stěžovatel měl obavy, zda nebude při jízdě do prudkého kopce (směrem na Děhylov) muset tankovat. Nadto pan S. cestu do areálu v Děhylově znal, neboť do něj původně *dorazil*, avšak nebyl do něj vpuštěn.

[12] Stěžovatel rovněž popírá, že by byl v areálu v Děhylově v rozhodné době fyzicky přítomen a jakkoli se podílel na vykládce nákladu. Poté, co zjistil, že vozidlo s nákladem do areálu dorazilo, využil první místo vhodné k otočení svého vozidla a vydal se na cestu domů. Přitom byl pracovníky správce daně zastaven, a to ve vzdálenosti zhruba 500 m od areálu. Ze skutečnosti, že z místa, kde otáčel své vozidlo (v křížení ulic K Sýkornici a Zemědělská v Děhylově) lze vidět na vjezd do areálu, kam dorazilo vozidlo řízené panem S., nelze dovozovat, že se zde stěžovatel zdržoval se záměrem kontrolovat, zda vozidlo pana S. vjede do areálu (tj., že došlo k dodání zásilky).

[13] Celní orgány ani krajský soud podle stěžovatele nezohlednily motivaci popsaného jednání stěžovatele, kterou byla výlučně snaha pomoci svému dřívějšímu obchodnímu partnerovi v nesnázích. Není neobvyklé, že se podnikatel obrátí na jiného podnikatele, k němuž má důvěru, s žádostí o pomoc. Stěžovateli není známo, proč pan S. nezískal pomoc od společnosti B- star; nepovažuje to nicméně pro posouzení sporné otázky za podstatné. Ostatně celním orgánům nic nebránilo, aby tuto otázku položily panu S. při jeho výslechu.

[14] Stěžovatel k této kasační námitce uzavřel, že *podílení se* na dopravě vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních vyžaduje, aby činnost dané osoby měla zásadní význam pro realizaci dopravy, tedy že byla způsobilá průběh dopravy závazně ovlivnit. To znamená, že půjde o osobu, která svými pokyny anebo jednáním závazně určila či ovlivnila průběh dopravy, případně měla z realizace dopravy nějaký zisk. To rozhodně nebyl případ stěžovatele, který průběh dopravy neovlivnil (ve smyslu určení jiné trasy dodávky či jiného určení jejího cíle), nebyl též jejím objednatelům či organizátorem.

[15] **Třetí** kasační námitkou stěžovatel namítá, že **závěry celních orgánů vycházejí z ničím nepodložené domněnky, že stěžovateli bylo známo, jaké zboží pan S. převáží.** Tak tomu ovšem není, protože Ing. Sadloň mu tuto informaci nesdělil a stěžovatel o obsahu přepravované zásilky nevěděl. Dovožovat, že stěžovateli muselo být zřejmé, že jde o minerální oleje, jen z faktu, že před více jak měsícem byla jeho společnost příjemcem obdobného zboží, možné není. K tomu v doplnění kasační stížnosti stěžovatel doplnil úvahy, proč podle jeho názoru přepravovaný

minerální olej (CLEANOL-7) nemohl v daném případě podléhat zdanění spotřební daní. Z této premisy pak dovodil závěr, že nemohlo-li dojít ke zdanění dané komodity, nemohlo dojít ani ke vzniku solidárního závazku stěžovatele k úhradě spotřební daně.

[16] Ve čtvrté skupině kasačních námitek stěžovatel uvádí, že i pokud by soud neakceptoval jeho argumentaci v předcházející námitce, pak nelze přehlédnout, že celní orgány ani krajský soud nevysvětlily, **z čeho měl stěžovatel dovodit, že doprava předmětných minerálních olejů probíhá v rozporu se zákonem**, tj. že dopravce nebude schopen prokázat jejich oprávněné převážení v režimu bez úhrady spotřební daně, respektive v režimu osvobození od daně. Stěžovatel namítá, že nemohl vědět, že dopravce nebude schopen prokázat řádný účel použití minerálního oleje CLEANOL-7; nelze mu rovněž klást k tíži počínání pana S., který načerpal část přepravovaného nákladu do palivové nádrže.

[17] V této souvislosti stěžovatel uvádí, že (minimálně implicitně) celní orgány i krajský soud vycházejí z konceptu objektivní odpovědnosti osob, které se podílejí na dopravě vybraných výrobků, tj. že tato odpovědnost nastupuje bez dalšího. Takový koncept považuje stěžovatel (minimálně ve svém případě) za nepřiměřeně přísný. Připomíná, že v rozhodné době (i) neměl informace o tom, které zboží je převáženo, (ii) nevěděl, že v průběhu dopravy mělo dojít k porušení zákona o spotřebních daních a (iii) z žádného právního předpisu mu neplynula povinnost ověřit si povahu dopravovaného nákladu.

[18] Stěžovatel poukazuje na obdobný institut ručení upravený v zákoně o dani z přidané hodnoty (který považuje za blízký solidární odpovědnosti podle zákona o spotřebních daních) s tím, že podle zákona o dani z přidané hodnoty je nutné zkoumat i vědomostní složku jednání, tzn., zda potenciální daňový ručitel mohl a měl vědět, že osoba, za jejíž daňové povinnosti může v budoucnu ručit, své zákonné povinnosti poruší. Má za to, že i tímto aspektem věci se měly celní orgány zabývat.

[19] Konečně v rámci této kasační námítky stěžovatel poukazuje na objektivně danou rozdílnost v informovanosti o povaze zboží u dopravce a například osob podílejících se na skladování; osoby posledně zmiňované mohou relevantně požadovat informace o skladovaném zboží a předejít tím případným rizikům ve vztahu k možnému porušení veřejnoprávních povinností.

[20] V pátém okruhu kasačních námitek stěžovatel namítá, že se celní orgány ani krajský soud nevypořádaly s otázkou **možné úhrady spotřební daně společností B-star** (která by tak měla učinit primárně). Po stěžovateli požadují celní orgány plnou úhradu daně i v situaci, **kdy** (dle informací stěžovatele) **byl přepravovaný minerální olej** (spolu s přepravními boxy v hodnotě zhruba 100 000,- Kč) **zabaven, aniž by přistoupily k jejich zpeněžení a tím i k započtení výtěžku prodeje na úhradu spotřební daně**. Osud minerálních olejů je nejasný a nelze vyloučit, že celní správa bude spotřební daň inkasovat od stěžovatele, dopravce i nového kupce tohoto oleje, tzn. vícekrát. Stěžovatel má rovněž informace, že **německé celní orgány uložily uhradit spotřební daň za předmětný minerální olej společnosti MOLTO INDUSTRIES**; v takovém případě by mělo dojít k vyrovnání daně mezi německými a českými orgány, v opačném případě by došlo ke dvojímu zdanění na úkor stěžovatele.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trvá na skutkových zjištěních, jak jsou podrobně popsány v odůvodnění rozhodnutí správce daně a shrnuty v odst. [23] odůvodnění jeho rozhodnutí a odst. [19] odůvodnění rozsudku krajského soudu. Zde popsané aktivity stěžovatele dle jeho názoru zjevně přesahují míru účasti, kterou by nebylo možné hodnotit jako podílení se na dopravě vybraných výrobků. Nad rámec uvedených zjištění žalovaný uvedl, že bez významu není ani další okolnost věci, a sice že pomoc s řešením problémů vzniklých v průběhu

pokračování

dopravy žádal po stěžovateli dodavatel minerálního oleje a nikoli dopravce, který předmětnou dopravu realizoval. O údajné poskytnutí finančních prostředků na nákup nafty řidiči dopravce byl dodavatelem požádán právě stěžovatel, ačkoli sídlo dopravce se nacházelo ve Frýdku-Místku, který je od místa setkání řidiče dopravce se stěžovatelem (Martinov) vzdálen přibližně stejně, jako bydliště stěžovatele. Je tedy s podivem, že došlo-li k situaci, kdy dopravce svého řidiče nevybavil dostatečnými prostředky pro nákup pohonných hmot, řešil tuto situaci stěžovatel na základě žádosti maďarského dodavatele tím, že vezl řidiči zhruba 30 km od svého bydliště peníze na nákup nafty, namísto toho, aby svůj problém řešil přímo dopravce, a řidiči, nacházejícímu se zhruba ve stejné vzdálenosti od jeho sídla, peníze na nákup nafty doručil sám. I tato okolnost podle žalovaného rovněž svědčí závěru, že úloha stěžovatele v předmětné dopravě byla významnější než jen poskytnutí drobné, víceméně náhodné přátelské výpomoci, a dále činí nelogickými důvody a motivaci stěžovatele k jeho účasti na předmětné dopravě. Uvedený závěr podporuje dle žalovaného i fakt, že i přesto, že řidič dopravce nakonec nepotřeboval žádnou pomoc, tj. ani poskytnutí finančních prostředků na nákup nafty, ani pomoc s navigací do místa vykládky, stěžovatel přesto zásilku doprovázel až do místa vykládky, kde vyčkal až do zahájení vykládky předmětného minerálního oleje, aby, jak sám tvrdí, mohl řidiči poskytnout pomoc při případných problémech, a aby se ujistil, že dodání minerálního oleje proběhlo v pořádku.

[22] K námitce, že stěžovatel nic nevěděl o povaze dopravovaného zboží ani o tom, že by tato doprava mohla být v rozporu se zákonem o spotřebních daních, žalovaný upozornil, že zákon o spotřebních daních v § 4 odst. 1 písm. f) jasně formuluje podmínky, za kterých se dopravce stává plátcem daně. Jsou-li kumulativně splněny, dopravce se stane plátcem daně bez dalšího, tj. bez ohledu na to, zda věděl či mohl vědět, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani. Námitka, že se žalovaný i krajský soud měli zabývat otázkou, zda žalovaný věděl, či mohl a měl vědět, že při realizaci předmětné dopravy dojde k porušení zákona o spotřebních daních, je tudíž irelevantní. Zmínka týkající se dřívější naprosto shodné obchodní operace, kterou se stejným dodavatelem provedl přímo stěžovatel, jakožto jednatel společnosti T1 invest, jen dokresluje, že žalobce měl již před projednávanou dopravou osobní zkušenost o charakteru obchodních operací dodavatele ROPERO TRADING i o povaze vybraných výrobků, se kterými obchoduje. Za těchto okolností byla namísto alespoň základní míra opatrnosti stěžovatele při spolupráci s tímto dodavatelem, pakliže se stěžovatel nezákonných operací s vybranými výrobky neúčastnil zcela vědomě. Ve světle uvedené osobní zkušenosti stěžovatele s dodavatelem předmětného minerálního oleje a charakterem jím prováděných obchodních operací se jeví nelogické a těžko uvěřitelné tvrzení stěžovatele, že výše popsanou - nikoli drobnou a nevýznamnou - pomoc při dopravě předmětných minerálních olejů poskytl dodavateli, respektive dopravci zcela nezištně, jen na základě dřívějších (prokazatelně problematických) obchodních vztahů (odst. 3.8., 4.3. kasační stížnosti).

[23] Pokud jde o pátou skupinu kasačních námitek, žalovaný uvedl, že ke dvojímu zdanění předmětného minerálního oleje způsobenému úhradou předepsané daně jak dopravcem, tak i stěžovatelem, nedošlo a dojít nemůže, neboť po úhradě předepsané daně se každá další příchozí platba této daně stává přeplatkem a je vrácena. Rovněž námitka, dle které se žalovaný ani krajský soud nezabývali otázkou, zda již nebyla spotřební daň uhrazena například v Německu tamním celním orgánům, je irelevantní, neboť podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je to právě daňový subjekt, který má prokázat, že příslušná spotřební daň z vybraných výrobků již byla uhrazena, nikoli správce daně či správní soud. Stejně bezpředmětná je i otázka placení spotřební daně z předmětných vybraných výrobků německým celním orgánům, neboť povinnost předmětnou daň přiznat a zaplatit vznikla plátcí daně (doprovci) i solidárnímu dlužníkovi (stěžovateli) až na daňovém území České republiky dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, přičemž správcem této spotřební daně je Celní správa České republiky. Byla-li tedy z předmětných minerálních olejů zaplacená jiná daň v jiném státě a tamním celním orgánům, nejedná se o daň z minerálních olejů, jejímž správcem je dle zákona o spotřebních

daních pouze Celní správa České republiky. Především však žalobce ani nikdo jiný v průběhu daňového řízení netvrdil, že předepsaná spotřební daň již byla uhrazena, natož aby takové své tvrzení prokázal. K námitce týkající se nakládání se zabaveným minerálním olejem žalovaný uvedl, že tato otázka nijak nesouvisí s projednávanou věcí, neboť osud zajištěných (§ 42 zákona o spotřebních daních) a následně propadlých či zabraných vybraných výrobků (§ 42d odst. 1 zákona o spotřebních daních) nemá na existenci a výši vyměřené daňové povinnosti žádný vliv.

[24] Ze všech uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Pokud jde o **první kasační námitku**, stěžovateli lze přisvědčit v tom, že neobstojí závěr krajského soudu, podle kterého žalobní tvrzení, upínající se k otázce (ne)účasti stěžovatele na dopravě vybraných výrobků, jsou „v zásadě obecná“ (viz odst. [16] odůvodnění jeho rozsudku). Stěžovatel totiž skutečně dostatečně konkrétně předestřel svou verzi skutkového děje (to, že se jednalo o tvrzení nekonzistentní a v průběhu řízení se měnící, není otázkou její určitosti, ale hodnověrnosti – k tomu viz dále) a splnil tak svou povinnost tvrzení. Uvedené konstatování však nemůže mít na zákonnost rozsudku krajského soudu žádný vliv, neboť podstatné je, že příslušnou argumentaci stěžovatele krajský soud ve všech jejích aspektech reálně posoudil a vypořádal v odst. [19] odůvodnění svého rozsudku.

[28] Nedůvodná je i **druhá skupina kasačních námitek**, ve které stěžovatel namítá, že jeho pomoc řidiči vozidla přepravujícího vybrané výrobky nelze hodnotit jako podílení se na dopravě těchto výrobků. Nejvyšší správní soud považuje stěžovatelem předestřený popis událostí za nevěrohodný, nelogický a rozporný nejen s ostatními skutkovými zjištěními, ale i vnitřně.

[29] Nejvyšší správní soud především sdílí již pochybnosti celních orgánů o tvrzených okolnostech samotného zapojení stěžovatele do pomoci řidiči vozidla přepravujícího vybrané výrobky. Ve shodě s nimi považuje za krajně nepravděpodobné, že by se jednalo o „běžnou výpomoc mezi podnikateli“, jak tvrdí stěžovatel, neboť sám stěžovatel ve své výpovědi před správcem daně uvedl, že se společností ROPERO TRADING (potažmo jejím jednatelem Ing. Sadloněm) obchodoval v minulosti pouze v jediném případě, nadto zboží dodané touto firmou pro nesplnění kvality dodávky nepřijal. Kasační soud se též ztotožňuje s argumentem žalovaného, který označil za nelogické, aby se dodavatel zboží obracel při potížích smluvního dopravce o pomoc na stěžovatele, a nikoli na subjekty zúčastněné na dané transakci.

[30] Pokud jde o samotný popis skutkového děje předestřený stěžovatelem, zde nelze přehlédnout, že stěžovatel svá tvrzení v průběhu času měnil a v některých aspektech si i protičeří.

[31] Zatímco v kasační stížnosti tvrdí, že Ing. Sadloňovi přislíbil (pouze) dovézt řidiči vozidla peníze na nákup nafty, ve svém vyjádření v řízení před správcem daně uvedl, že byl požádán i o „doprovod“ tohoto vozidla, což zopakoval i v rámci své výpovědi v odvolacím řízení dne 28. 1. 2016 a v samotném odvolání; že byl požádán též o „navigaci“ vozidla řízeného panem S. do skladu v Děhylově, uvedl ostatně i v žalobě.

[32] Nejvyšší správní soud nemá ve shodě s celními orgány i krajským soudem rozumné pochybnosti o tom, že stěžovatel vozidlo řízení panem S. do areálu v Děhylově skutečně

pokračování

doprovázel, což ostatně stěžovatel při svém výslechu dne 28. 1. 2016 explicitně uvedl; tuto premisu nepřímou podporuje i výpověď P. S., který správci daně potvrdil, že ho do areálu doprovodil muž ve stříbrném vozidle zn. Mercedes (jako řidič takového vozidla byl celními orgány v blízkosti předmětného areálu identifikován právě stěžovatel – viz dále), jakkoli nebyl schopen stěžovatele jednoznačně identifikovat. V žalobě již stěžovatel zcela popřel, že by vozidlo s vybranými výrobky jakýmkoli způsobem doprovázel, neboť řidiči vysvětlil, že se má vrátit do areálu, kam nebyl původně vpuštěn. Tvrdil, že zůstal se svým vozidlem stát daleko před areálem; i kdyby tomu tak bylo, je ovšem evidentní, že minimálně podstatnou část cesty z Martinova do Děhylova (zhruba 4 km) dané vozidlo musel sledovat či doprovázet. Svá skutková tvrzení stěžovatel opět upravil v kasační stížnosti, kde uvedl, že vozidlo řízené panem S. *nedoprovázel*, ale *kontroloval*, zda cestou do prudkého kopce nebude muset tankovat; toto *prima vista* absurdní tvrzení doplnil v kasační stížnosti tak, že měl obavy, zda dané vozidlo vyjede prudký kopec, neboť nebylo zřejmé, co pan S. na parkovišti v Martinově nalil do palivové nádrže.

[33] Za zcela nevěrohodné považuje kasační soud i tvrzení stěžovatele, dle kterého se v inkriminované době do blízkosti skladu v Děhylově nepřiblížil (a tedy nemohl ani sledovat průběh vykládky zboží, jak dovodily celní orgány). I zde lze upozornit na výpověď stěžovatele ze dne 28. 1. 2016, kdy uvedl, že po dohodě s Ing. Sadloněm vozidlo řízené panem S. do areálu doprovodil, „...*kde následně začal* [pan S. – pozn. NSS] *zboží skládat*“. Toto jeho původní tvrzení přitom zapadá do kontextu obsahu služebního a úředního záznamu zasahujících celníků ze dne 27. 5. a 1. 6. 2015 (viz složka č. 4 prvoinstanční části spisu), z nichž se podává, že: (i) naproti vjezdu do areálu v Děhylově byl v rozhodné době spatřen (a identifikován) stěžovatel, vystupující ze stříbrného vozidla zn. Mercedes, který na dotaz popřel, že by měl s probíhající vykládkou zboží v areálu cokoli společného, přičemž však po odjezdu hlídky byl touto hlídkou spatřen u vrátnice areálu, který upřeně sledoval; poté, co se hlídka po zhruba kilometru jízdy otočila a vrátila se zpět, zjistila, že stěžovatel sedí ve svém vozidle a telefonuje; (ii) vozidlo řízené panem Strakošem doprovázelo vozidlo zn. Mercedes stříbrné barvy. Zde je nutno upozornit, že stěžovatel tyto skutkové podklady výslovně nerozporoval (pouze trval na svých, postupně jím samým korigovaných skutkových tvrzeních) a nenavrhl ani doplnění dokazování (například svědeckou výpovědí příslušných celníků), přestože mu tato možnost byla poskytnuta. Přítomnost stěžovatele v bezprostřední blízkosti skladovacího areálu tedy vyplývá nejen ze záznamů pořízených pracovníky celní správy, ale i z jeho výpovědi, že viděl, jak bylo započato se skládáním nákladu; nepřímou jí potvrzuje i výpověď P. S. (viz odst. [32] výše), která do daného kontextu jednoznačně zapadá. Zbývá dodat, že i v této části stěžovatel svou původní výpověď opakovaně měnil. Zatímco ve svém vyjádření k věci správci daně sdělil, že ani nevěděl, kde se skladovací areál v Děhylově nachází (čímž se už dostal do kolize se svým tvrzením, že nebylo nutné pana S. navigovat či doprovázet, neboť mu vysvětlil, že jde o areál, kam původně nebyl vpuštěn), v žalobě uvedl, že pouze zaparkoval vozidlo u kraje vozovky (aby nepřekážel dopravě) a telefonoval (čímž ovšem zcela pomíjí svůj první kontakt s celníky – viz výše) a v kasační stížnosti, respektive jejím doplnění, uvádí, že do blízkosti skladovacího areálu se dostal pouze proto, že se jednalo o první místo, kde mohl bezpečně otočit své vozidlo a vydat se na cestu domů.

[34] Lze tedy vyslovit dílčí závěr, že skutková zjištění daňových orgánů (podrobně shrnutá v odůvodnění rozhodnutí žalovaného) z hlediska existence potřebných podkladů a způsobu jejich hodnocení ob stojí; krajský soud proto nepochybil, pokud je svým rozsudkem aproboval.

[35] K dané skupině kasačních námitek zbývá dodat, že prokázanou účast stěžovatele na dopravě předmětných vybraných výrobků nelze považovat za účast zcela náhodné, na věci nikterak nezainteresované osoby, jak tvrdí stěžovatel. Nebylo sice prokázáno, že by byl stěžovatel tím, kdo dopravu vybraných výrobků organizoval, usměrňoval, či jinak ovlivňoval, či že by měl ze své účasti jakýkoli zisk; to však není pro naplnění podmínky *podílení se na dopravě* ve smyslu

ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních nutné. Z textu zákona nelze tuto nutnou vyšší míru zapojení osoby do dopravy dovodit, přičemž stěžovatel nekonkretizuje, z čeho svůj opačný právní závěr vyvozuje.

[36] Co se týče **třetí kasační námítky**, zde Nejvyšší správní soud upozorňuje, že tato námítka nemá svůj předobraz v žalobě. Stěžovatel sice v bodě II. (desátém odstavci) uvedl, že závěr celních orgánů, dle kterých dopravovaný minerální olej měl sloužit k pohonu motorů, jsou ničím nepodložené (a počínání řidiče – pana S. nelze nikterak spojovat se stěžovatelem), tím však nebrojí proti premise daňových orgánů, že věděl o tom, že dopravovaným nákladem jsou minerální oleje. Argumentace stěžovatele v bodu III. žaloby sice rovněž souvisí s otázkou přepravovaného nákladu, směřuje však pouze proti závěru celních orgánů, že u zjištěných minerálních olejů nebylo prokázáno jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně, respektive k nevědomosti stěžovatele, že by se mohlo o takový případ jednat. Tuto část žalobní argumentace (nadto značně neurčitou) lze tedy přiřadit ke čtvrtému okruhu žalobních námitek, který bude vypořádán dále. Konečně argumentace stěžovatele v doplnění kasační stížnosti (replice) vystavená na tvrzení, že minerální olej CLEONOL-7 vůbec nemohl podléhat spotřební dani, je zcela novým tvrzením v soudním řízení.

[37] Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Jelikož stěžovateli evidentně nic nebránilo v tom, aby kasační argumentaci uplatněnou v třetím bodě kasační stížnosti uplatnil již v žalobě, je zřejmé, že v této části je kasační stížnost nepřipustná a Nejvyšší správní soud se jí proto věcně nezabýval.

[38] **Čtvrtým okruhem kasačních námitek** stěžovatel namítá, že se celní orgány vůbec nezabývaly tím, zda mohl mít stěžovatel povědomost o možném porušení zákona o spotřebních daních dopravcem (což stěžovatel popírá), přičemž krajský soud jejich postup nesprávně aproboval. Ke stěžovatelem výše předestřené argumentaci (viz odst. [16] – [19] výše) je nutné upozornit, že nastolenou otázkou (tj. zda dopravce vybraných výrobků, potažmo osoba, která se na jejich přepravě podílí, odpovídá za spotřební daň bez ohledu na to, zda mohla vědět, že se podílí na jednání, kterým se porušuje zákon o spotřebních daních) se Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně zabýval, přičemž není důvod se od této ustálené judikatury v nyní projednávané věci jakkoli odchylovat.

[39] Již v rozsudku ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, kasační soud při výkladu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních konstatoval, že „[p]okud 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 souhlasit. 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.“ Shodně se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v pozdějším rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009-56, kde v obdobné situaci uvedl, že „doprovce se stává plátcem spotřební daně, neprokáže-li, že přepravované výrobky jsou zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Příslušný subjekt se tedy v takovém případě stane plátcem daně bez dalších podmínek, pouze na základě toho, že vybrané zboží dopravuje či skladuje a neprokáže jejich zdanění [...] Zákon o spotřebních daních v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) jasně formuluje podmínky, za kterých se dopravce stává plátcem daně. Jsou-li kumulativně splněny, dopravce se stane plátcem daně bez dalšího, tj. bez ohledu na skutečnost, zda věděl, nebo vědět mohl, že přepravované výrobky podléhají spotřební dani. [...] Námítka žalobce [tj. dopravce – pozn. NSS], že byl uveden v omyl ohledně povahy přepravovaných výrobků, je nepřipadná,

pokračování

neboť celní orgány ze zákona nejsou oprávněny v takové situaci daň prominout, případně ji snížit.“ V rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009-68, Nejvyšší správní soud opět konstatoval, že „[p]obnutky, popřípadě vědomost o tom, jaké vybrané výrobky [žalobkyně – pozn. NSS] uskladnila, jsou již nerozhodné, neboť postavení toho, kdo výrobky skladuje, jako plátce daně, stanoví zákon [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních – pozn. NSS] zcela striktně, bez jakýchkoli výjimek, bez jakéhokoli prostoru pro správní uvážení celních orgánů, tzn. i bez jakéhokoli prostoru pro zohlednění žalobcem namítaných skutkových okolností případu.“ Z novější judikatury srov. shodně například rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 10. 2019, č. j. 5 Afs 55/2018-84 (citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[40] Uvedená judikatura je na případ stěžovatele plně aplikovatelná. Jakkoli se totiž znění ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních v průběhu času změnilo (nejzásadnější změnou bylo zařazení věty za středníkem provedené ke dni 1. 4. 2010 zákonem č. 59/2010 Sb., dopadající na případ stěžovatele), definice plátce daně zde uvedená zůstává stále založená na naplnění zde uvedených zákonných podmínek, a to *per se*. Bez významu je též otázka, zda shora uvedené judikatorní závěry byly vysloveny v souvislosti s dopravou vybraných výrobků (rozsudky č. j. 5 Afs 35/2008-53. a č. j. 1 Afs 94/2009-56) či jejich skladováním (rozsudky č. j. 1 Afs 81/2009-68, a č. j. 5 Afs 55/2018-84), neboť jde o zcela rovnocenné způsoby naplnění hypotézy citovaného ustanovení zákona, bez dalších podmínek či odlišností. Konečně ani odlišnost v tom, jaké výrobky byly v uvedených věcech skladovány respektive přepravovány (s výjimkou věci sp. zn. 5 Afs 35/2008, kde šlo o minerální oleje, se jednalo o líh), nehraje z hlediska aplikovatelnosti uvedené judikatury žádnou roli; vždy se jednalo o *vybrané výrobky* ve smyslu jejich definice uvedené v § 1 zákona o spotřebních daních, přičemž § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona mezi jednotlivými typy vybraných výrobků nerozlišuje.

[41] Zbývá dodat, že rozšíření okruhu plátců spotřební daně [věta za středníkem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních], které dopadá na případ stěžovatele, je postaveno na zcela shodném principu, jako u samotných dopravců či skladovatelů vybraných výrobků, od jejichž postavení se odvozuje.

[42] Lze tedy uzavřít, že ve světle konstantní a jednotné judikatury Nejvyššího správního soudu k předmětné otázce je argumentace stěžovatele zcela lichá; v podrobnostech lze na shora uvedené rozsudky tohoto soudu odkázat.

[43] Konečně, co se týká **pátého okruhu kasačních námitek**, zde, stejně jako v případě třetí kasační námítky (viz výše), platí, že jde v podstatné části o argumentaci novou, v žalobě neuplatněnou, a tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelnou.

[44] Stěžovatel sice v části III. žaloby, ve třetím odstavci na str. 5 zmínil, že spotřební daň je kromě něj **vymáhána** po dalších dvou subjektech (dopravci a společnosti OMAK ROOF, s. r. o.) a upozorňoval, že existuje-li reálná možnost, že tyto subjekty budou (byť i ve splátkách) schopny vyměřenou daň uhradit, není namístě stěžovatelova „penalizace“, (což se okrajově promítá i do jeho kasační argumentace), tato argumentace nicméně zcela evidentně míří mimo rámec soudního přezkumu rozhodnutí, kterým bylo **určeno, že stěžovatel odpovídá za daň stanovenou blíže specifikovaným platebním výměrem dopravci a kterým byl současně vyzván k její úhradě**. Stěžovatelem nastolená otázka v žalobě se tedy netýkala vyměření a placení daně, ale směřovala až k jejímu případnému vymáhání (nedojde-li k její úhradě na základě výzvy správce daně dobrovolně), tedy zcela mimo rámec obsahu žalobou napadeného rozhodnutí. Jakkoli tedy lze krajskému soudu vytknout, že se k danému žalobnímu tvrzení výslovně v odůvodnění svého rozsudku nevyjádřil, je evidentní, že toto jeho dílčí pochybení nemůže mít na zákonnost jeho rozsudku vliv.

[45] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není (v rozsahu způsobilém meritorního projednání) důvodná. Za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[46] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v soudním řízení před Nejvyšším správním soudem jakékoliv důvodně vynaložené náklady vznikly; soud tak žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

[47] Nejvyšší správní soud ustanovil stěžovateli k jeho žádosti zástupce z řad advokátů; náklady řízení v tomto případě hradí stát (§ 35 odst. 10 s. ř. s., § 120 s. ř. s.). Ustanovený zástupce učinil v řízení o kasační stížnosti dva úkony právní služby, kterými bylo doplnění kasační stížnosti a podání repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „advokátní tarif“)]. Za každý z těchto úkonů mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy ustanovenému zástupci náleží 6 800 Kč. Ustanovený zástupce je plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), proto mu odměna byla navýšena o částku DPH. Celková výše odměny ustanoveného zástupce tak činí 8 228 Kč. Tato částka bude JUDr. Radislavu Bražinovi, Ph.D. vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 20. května 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu