



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobce: **S. M.,**
zastoupený advokátem Mgr. Robertem Šupem
sídlem Klíčová 2, 353 01 Mariánské lázně

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2019, č. j. 86-9/2019-900000-319,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu pro Karlovarský kraj – platebním výměřům ze dne 11. 5. 2015, č. j. 8810-2/2015-540000-31, č. j. 9863-2/2015-540000-31, č. j. 9864-2/2015-540000-31, č. j. 9871-2/2015-540000-31, č. j. 9892-2/2015-540000-31 a č. j. 9897-2/2015-540000-31, takto:

„I. za použití § 101, § 102 daňového řádu a podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních, se u všech napadených rozhodnutí do jejich výroku vkládá poslední věta ve znění: „Spotřební daň byla vyměřena podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.“

II. za použití § 101, § 102 daňového řádu a podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních, se napadené rozhodnutí č. j. 9871-2/2015- 540000-31 mění tak, že ve výroku se věta: „vyměřuje z moci úřední za zdaňovací období září 2013 na základě ustanovení § 139 odst. 1 daňového řádu, spotřební daň z minerálních olejů ve výši 65700,- Kč, slovy: „šedesátpěttisícsetmsetkorunčeských“ nahrazuje větou: „vyměřuje z moci úřední za zdaňovací období září 2013 na základě ustanovení § 139 odst. 1 daňového řádu, spotřební daň z minerálních olejů ve výši 21900,- Kč, slovy: „dvacetjedentisícdevětsetkorunčeských“ a za slovem „Množství:“ se nahrazuje hodnota „6000 litrů“ hodnotou „2000 litrů“ a za slovem „Vyměřená:“ se hodnota „65700 Kč“ nahrazuje hodnotou „21900 Kč“.

III. za použití § 101, § 102 daňového řádu a podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních, se napadené rozhodnutí č. j. 9892-2/2015- 540000-31 mění tak, že ve výroku se věta: „vyměřuje z moci úřední za zdaňovací období říjen 2013 na základě ustanovení § 139 odst. 1 daňového řádu, spotřební daň z minerálních olejů ve výši 76650,- Kč, slovy: „sedmdesátšesttisícšestsetpadesátkorunčeských“ nahrazuje větou: „vyměřuje z moci úřední za zdaňovací období říjen 2013 na základě ustanovení § 139 odst. 1 daňového řádu, spotřební daň z minerálních olejů ve výši 21900,- Kč, slovy: „dvacetjedentisícdevětsetkorunčeských“, za slovem „Množství:“ se nahrazuje hodnota „7000 litrů“ hodnotou „2000 litrů“ a za slovem „Vyměřená:“ se hodnota „76650 Kč“ nahrazuje hodnotou „21900 Kč“.

V ostatním zůstávají napadená rozhodnutí nezměněna.“

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobce předně nesouhlasil s právním závěrem žalovaného, že měl povinnost podat daňové přiznání ke spotřební dani z minerálního oleje, tvrdit výši daně a tuto zaplatit a že se stal plátcem spotřební daně. Zároveň byl žalobce přesvědčen, že žalovaný stanovil daň dle pomůcek předčasně a zároveň nesprávně, přičemž nesprávně zjistil i skutkový stav a chybným způsobem použil institut stanovení daně dle pomůcek. Podle žalobce tak napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení, bylo vydáno na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu a správní orgán se dostatečně nevypořádal s uplatněnými námitkami žalobce. Žalobce dále nesouhlasil se závěry, které

žalovaný dovodil z podkladů shromážděných v řízení před správním orgánem prvního stupně, ani se závěry, které dovodil z doplněných podkladů v odvolacím řízení.

3. Dále žalobce konstatoval, že je mu známo, že pan V. J. přepravil jako dopravce ve třech případech ze skladu v Pöhlde od odběratele Stralis Trade s.r.o. pro příjemce KUMA, s.r.o. minerální olej. Pouze v některém z těchto případů řídil vozidlo pro pana J. žalobce, což však nemůže založit žalobcovu daňovou povinnost. Z jednotlivých CMR je zřejmé, že dopravcem byl pan J. Není tudíž podle žalobce možné, aby daňová povinnost vznikala řidiči, který řídí vozidlo pro jiného. Navíc Celní úřad Karlovarského kraje vyzval dne 30. 5. 2016 pana V. J., aby podal daňové přiznání a zaplatil daň. Pan V. J. tak učinil a přiznání dne 7. 6. 2016 podal. S ohledem na to nelze požadovat, opětovné uhrazení této daně po žalobci.
4. Žalobce ke shora uvedenému rovněž uvedl, celní úřad podsouvá žalobci, že prodával minerální oleje (dovezené ze SRN) na území ČR. Žalobce opakovaně upozorňoval na to, že dovezený minerální olej byl pana J. pro jeho potřebu. Další minerální oleje, uváděné ve výměrech a přípisech celního úřadu, žalobce nikdy nepřivezl, nekoupil, neskladoval ani neprodával. Žalobce v celním řízení pouze uvedl, že prodával motorovou naftu ze skladu ve Svatavě.
5. Podle žalobce tedy žalovaný směšuje dvě rozdílné záležitosti. První je řízení o vyměření spotřební daně za údajně dovezené a žalobcem údajně prodávané minerální oleje ze skladu v SRN. Toto řízení probíhá a byla v něm vydána napadená rozhodnutí. Druhou záležitostí je prodej motorové nafty ze Svatavy (nikoliv minerálního oleje) a případná daňová povinnost. Tato záležitost však není předmětem daňového řízení, ve kterém byla vydána napadená rozhodnutí a sám žalovaný tuto skutečnost potvrzuje v napadeném rozhodnutí ze dne 8. 4. 2019.
6. Dále žalobce namítal, že Celní úřad stanovil daň podle pomůcek nezákonným způsobem, když směšuje dohromady dvě různé záležitosti a dovozuje z nich nesprávný skutkový závěr, důkazy hodnotí účelově, nikoli v souvislostech a věc nesprávně právně posoudil. V této souvislosti žalobce odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, a ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62, které jsou aplikovatelné na projednávaný případ, a ze závěrů tam uvedených lze pro danou věc dovodit, že nelze použít jako důkaz protokol o výsledku žalobce ze dne 18. 11. 2013 jako osoby podezřelé dle § 76 odst. 3 tr. řádu, nelze k němu vůbec přihlížet a to ani v rámci případného stanovení daně podle pomůcek. S ohledem na to žalovaný podle žalobce pochybil, když právě protokol tvoří základ pro jeho úvahy pro stanovení daně dle pomůcek a nakonec podle něj bylo stanoveno i množství údajně prodaných minerálních olejů.
7. Žalobce však poukazoval na to, že učinil rovněž výpověď i dne 23. 2. 2015, kde se podrobně vyjadřoval k okolnostem dovozu minerálních olejů V. J. Z této výpovědi vyplývá, že pouze řídil vozidlo, kterým byly minerální oleje V. J. dováženy, minerální oleje neskladoval a neprodával, přičemž taková činnost nezakládá povinnost platit či přiznat daň z minerálního oleje. Shora uvedené skutečnosti potvrdil ve svých výpovědích ze dne 18. 11. 2013 a 19. 2. 2015 i V. J. Dále žalobce uvedl, že i pokud by celní úřad přihlížel k výpovědi žalobce ze dne 18. 11. 2013, je nutné zohlednit okolnosti podání této výpovědi a další jeho výpovědi, jakož i výpovědi pana J.

8. Žalobce dále upozorňoval na skutečnost, že v žádném z případů nekoupil minerální oleje. Jejich vlastníkem byl vždy V. J., který za jejich koupi platil a byl také jako dopravce uveden na mezinárodních nákladních listech - CMR a na dalších CMR uvedených v usnesení o zahájení trestního stíhání. Žalobce pouze působil jako řidič vozidla pro V. J., nebo jej ve výjimečných případech zastoupil při prodeji jeho jiného zboží (nafty - nikoliv motorového oleje). Žalobce trval na tom, že nikdy neprodal zboží (tj. minerální olej), za které byla vyměřena spotřební daň na vlastní účet. Pokud by snad někdy k prodeji došlo, tak k prodeji nafty na účet V. J., kterému předal utrženou kupní cenu. Je tedy zřejmé, že S. M. jednal jako zástupce - příkazník V. J. a pokud vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, tak pouze a jenom V. J. Tyto skutečnosti potvrdil V. J. ve svém výsledku podezřelého ze dne 18. 11. 2013. Podle žalobce z výpovědí, ani z jiných důkazů provedených v daňovém řízení v žádném případě konkrétně nevyplývá, že by žalobce měl prodat či skladovat minerální olej v množství 1.000 litrů za měsíc červen 2013, v množství 2.000 litrů za měsíc červenec 2013, v množství 1.000 litrů za měsíc srpen 2013, v množství 6.000 litrů za měsíc září 2013, v množství 7.000 litrů za měsíc říjen 2013 a v množství 2.000 litrů za měsíc listopad 2013. Navíc jak celní úřad dospěl k takovým závěrům, nelze podle žalobce z napadených platebních výměrů nijak dovodit a v tomto rozsahu jsou tedy tyto platební výměry nepřezkoumatelné.
9. Žalobce rovněž poukazoval na to, že i v usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 18. 11. 2013 je uvedeno, že minerální olej dovezl řidič V. J. Konstatoval, že výpověď žalobce ze dne 18. 11. 2013 je sama o sobě vnitřně rozporná, není v souladu s jinými předloženými důkazy a je nutno přihlídnout k tomu, že tuto učinil poté, co byl zadržen, neměl k dispozici brýle a ne vše, co je v protokolu uvedeno odpovídá skutečnosti. Jasným důkazem je i to, že v záhlaví protokolu je uvedeno, že žalobce je svobodný, ačkoliv je již dávno ženat. Celní úřad dále podle žalobce dovozuje, že údajných 10.000 litrů minerálního oleje, za který vyměřil v prvním stupni spotřební daň, se mělo do ČR přivést ze SRN, zřejmě ze skladu v Pöhlde. To však není pravda. V této souvislosti žalobce odkázal na další důkazy provedené v trestním řízení vedeném před Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 3 T 17/2016. Především poukazoval na výpověď Mgr. M. W. ze dne 19. 10. 2017, jehož společnost RM Chemie skladovala minerální oleje ve skladu v Pöhlde. Uvedená výpověď potvrzuje tvrzení žalobce, že mimo to, že někdy (pouze) řídil vozidlo pro V. J., tak s obchodem s minerálním olejem ze SRN neměl nic společného. Navíc svědek potvrzuje, že V. J. koupený minerální olej nebyl způsobilý pro pohon motorů. Jiný minerální olej (než dle uvedených tří CMR) ze SRN zřejmě vůbec dovezen nebyl a jedná se pouze o fabulaci žalovaného.
10. Žalobce pokračoval tím, že jiná situace je v souvislosti s prodejem nafty. Odvedení spotřební daně za prodej nafty však není předmětem daňového řízení, ve kterém byla vydána napadená rozhodnutí. Žalobce připustil, že pro V. J. prodával jeho naftu, kterou měl uskladněnou v cisterně cca od roku 2011 v areálu ve Svatavě. Žalobce jako pracovník V. J. dostával odměnu 1 Kč za jeden litr prodané nafty. Tuto naftu považoval za zdaněnou a skutečným prodávajícím byl V. J. a byl to on, komu vznikla daňová povinnost, a kdo měl podat daňové přiznání. Tuto skutečnost V. J. potvrdil ve své výpovědi z 19. 11. 2017 v trestním řízení a danou výpověď žalobce též předložil k důkazu celnímu úřadu. Podle žalobce žalovaný správně nepřihlížel k protokolu o domovní prohlídce ze dne 18. 11. 2013, která se konala v jeho domě v Ú. Žalobce namítal, že domovní prohlídka byla povolena na nemovitostech zapsaných na LV č. X pro k. ú. Ú. u Ž. Položka pod bodem 12-1 ks. IBC kostka obsahu 1.000 litrů byla však nalezena na pozemku X v témž katastrálním území,

jehož vlastníkem však je S. P., Ú., D. Ž. Prohlídka těchto prostor povolena nebyla, IBC kostka není ve vlastnictví žalobce, a tento neví, komu patří. Tato IBC kostka byla prázdná. Další dvě IBC kostky byly v objektu žalobce. Byly však prázdné, na dně by usazený kal a policie měla při odeírání vzorků zbytků v těchto nádobách vůbec problém, aby se zbytky obsahu podařilo přelit do policejních odměrek vypadajících jako skleničky od přesnídávky. Toto je zřejmé z fotodokumentace a z videozáznamu při této domovní prohlídce. Rovněž se ukázal správný závěr žalobce, že protokol o převzetí zboží společností ČEPRO ze dne 13. 3. 2014 (tj. z doby 4 měsíce po domovní prohlídce) nezachycuje převzetí kontejnerů žalobce a zejména jejich obsahu, které byly zajištěny při domovní prohlídce u žalobce. Nádoby žalobce byly prázdné. U žalobce nebylo zajištěno 1840 litrů minerálního oleje a tento tedy nemohl být ani ČEPRO předán. Tyto důkazy (protokol o domovní prohlídce z 18. 11. 2013 a protokol o převzetí zboží z 13. 3. 2014) spolu nesouvisí a nedokládají, že by byl u žalobce zajištěn minerální olej, natož v množství 1840 litrů.

11. K dalším důkazům, úředním záznamům o podaném vysvětlení dle § 158 odst. 6 tr. řádu žalobce namítal, že tyto nelze použít v trestním řízení, s odkazem na shora uvedenou argumentaci to není možné ani v daňovém řízení. Žalovaný by měl tyto osoby předvolat a vyslechnout, zejména proto, že mezi obsahem podáním vysvětlení a vypovědí těchto osob, jsou podstatné rozpory. Je-li žalobci podsouváno, že prodával minerální olej ze SRN, tak vysvětluje, že pokud někdy informoval, že nafta (nikoliv minerální olej) je z Německa, bylo to proto, že docházelo ke krádežím nafty ze statku v D. Ž. a okolí a nechtěl s tím být spojován. Ve výzvě žalovaného ze dne 25. 1. 2019 uváděné osoby vypovídaly v hlavním líčení v postavení svědka jinak, než na úřední záznamy o podaném vysvětlení před zahájením trestního stíhání dle 158 odst. 5 tr. řádu. Žádný svědek neuvedl, že nafta byla z Německa a svědci často uvedli, že odebrali méně nafty, než původně uváděli. Žalobce navrhl, aby si žalovaný tyto protokoly obstaral k důkazu ze spisu KS v Plzni sp. zn. 3 T 17/2016. Zejména se jednalo o výpověď F. A., E. A., F. F., L. H. a P. M.
12. Závěrem žalobce namítal, že důkazy (pomůcky), z nichž žalovaný dovozuje, že skladoval či prodal 10.000 litrů motorového oleje, tvoří ucelený řetězec, který by logicky podporoval tuto verzi. Důkazy ve vzájemném rozporu nelze považovat za řádný důkaz ani za podklad pro výpočet daně pomůckou. V právě probíhajícím trestním řízení byl zpochybněn znalecký posudek, kterým byla stanovena daň, neboť znalkyně vycházela jen z údajů ve sdělení obvinění. Současně byl prezentován názor, že daňovou povinnost neměli obvinění, ale jiné subjekty, které s komoditami nakládaly. V trestním řízení dochází ke změně důkazní situace, zejména ve vztahu k podaným vysvětlením dle § 158 odst. 6 tr. řádu, když svědci nyní v hlavním líčení vypovídají jinak nejen ohledně množství, ale i ohledně dalších podstatných skutečností. Správce daně nepřihlédl podle § 98 odst. 2 daňového řádu dostatečně ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i kdyby jím nebyly uplatněny. Jedná se zejména o nepoužitelnost výpovědi žalobce jako podezřelého, a další rozpory ve výpovědích svědků, z nichž bylo dovozováno, že jim žalobce prodával minerální oleje dovezené ze SRN.
13. Žalobce žádal, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný konstatoval, že co se týče jednotlivých námitek žalobce, tyto korespondují s odvoláním žalobce a byly vypořádány napadeným rozhodnutím. Žalovaný s odkazem na str. 14 napadeného rozhodnutí popřel, že by směřoval prodej minerálních olejů ze SRN a ze Svatavy. Pokud jde o užití úředních záznamů pořízených v trestním řízení, žalovaný odkázal na str. 16 napadeného rozhodnutí a dodal, že úřední záznamy prokazují, že vypovídající osoby odebíraly od žalobce minerální oleje, a že jde o období § 78 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Úřední záznamy nelze použít jako důkazní prostředek podle § 79 odst. 3 daňového řádu, ale jako pomůcku při stanovení daně je podle § 98 odst. 3 písm. b) daňového řádu užit lze. Pokud jde o výpověď žalobce dne 18. 11. 2013, žalovaný z ní ve prospěch žalobce vyšel při odhadu množství minerálních olejů nabízených žalobcem prodejem pro pohon motorů. Odkaz žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 5/2005-85 a 2 Afs 45/2012-62 není podle žalovaného přílehlavý.
15. S ohledem na shora uvedené žalovaný žádal, aby Krajský soud v Plzni žalobu zamítl.

IV.

Replika

16. V podání ze dne 29. 7. 2019 žalobce argumentoval obdobně jako v podané žalobě. Navíc uvedl, že daň musí být vyměřena za konkrétní obchodní případ či případy, čímž se vymezuje předmět řízení. Tak tomu je i v případě, že je daň stanovena správcem dle pomůcek, přičemž ohledně předmětu řízení podle žalobce nebyl ani za použití pomůcek prokázán vznik daňové povinnosti na straně žalobce. Správce daně nemůže z prodeje nafty žalobcem ze Svatavy dovozovat závěr, že žalobce prodal i minerální olej pocházející ze SRN.
17. Žalobce trval na svém návrhu a žádal, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

V.

Posouzení věci soudem

18. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný výslovně (žalovaný ve vyjádření k žalobě a žalobce v replice) souhlasili s tímto postupem, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
19. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

20. Žaloba není důvodná.
21. Ze spisu předloženého žalovaným soud zjistil, že Celní úřad pro Karlovarský kraj vydal dne 11. 5. 2015 šest platebních výměrů specifikovaných v bodě 1 odůvodnění tohoto

rozsudku, jimiž žalobci vyměřil z moci úřední za zdaňovací období červen až listopad 2013 spotřební daň z minerálních olejů v celkové výši 208 050 Kč. K odvolání žalobce proti těmto výměrům byly napadeným rozhodnutím žalovaného platební výměry změněny o doplnění výroku, že daň byla vyměřena podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu, a byla ponížena výše daně vyměřené za zdaňovací období září a říjen 2013 na celkovou výši 109 500 Kč - ve zbytku zůstala prvoinstanční rozhodnutí nezměněna.

22. Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy.
23. Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou povinni plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak; ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátcí oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak.
24. Podle § 3 písm. l) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí uvedením do volného daňového oběhu každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně, každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, a každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.
25. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem 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.
26. Podle § 44 odst. 1 písm. c) bod 1 ve spojení s § 45 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních platí, že plátcem daně z minerálních olejů je osoba, které vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit při použití nebo prodeji minerálních olejů uvedených pod kódem nomenklatury 3403 pro pohon motorů.
27. Podle § 46 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 45 odst. 3 písm. h), odst. 4 zákona o spotřebních daních vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit při uvedení minerálních olejů do volného daňového oběhu pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, a také dnem použití nebo prodeje minerálních olejů uvedených pod kódem nomenklatury 3403 pro pohon motorů.
28. Soud shrnuje, že podle výše popsané právní úpravy platí pro minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3403, že daňová povinnost mohla žalobci vzniknout, pokud žalobce prodával oleje pro pohon motorů (§ 46 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních).
29. Rozhodným pro posouzení případu je § 145 odst. 1 daňového řádu, podle něhož platí, že nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.
30. Klíčové pro posouzení věci je též ustanovení § 98 daňového řádu.

31. Podle jeho odst. 1 platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
32. Podle odst. 3 tohoto zákonného ustanovení jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (písm. a), podaná vysvětlení (písm. b), porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností (písm. c) a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (písm. d).
33. Soud předesílá, že v případě stanovení daně pomůckami správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Důkazní povinnost a s ní související břemeno daňového subjektu jsou postaveny na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a toto své tvrzení doložit. Iniciativa v tvrzení a prokazování správnosti daňové povinnosti přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek. Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění svých zákonných povinností daňovým subjektem, typicky nepodání daňových tvrzení k výzvě správce daně podle § 145 daňového řádu. Jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku již nelze stanovit dokazováním, pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně užitím pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008-71). Při stanovení daně za užití pomůcek platí princip, že nelze kombinovat způsob stanovení daně dokazováním a pomůckami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-88).
34. K této problematice existuje rozsáhlá ustálená judikatura správních soudů.
35. Podstatná právní východiska přehledně shrnul Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. května 2018, čj. 4 Afs 108/2018 – 36, kde uvedl, že pro posouzení zákonnosti vyměřené daně je rozhodné, že daň byla stanovena podle pomůcek a nikoliv dokazováním. „Podle ustálené judikatury NSS, která se sice týká [§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.](#), o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s [§ 98 daňového řádu](#), a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. [9 Afs 85/2012 - 33](#), ze dne 2. 4. 2014, č. j. [1 Afs 20/2014 - 40](#), či ze dne 22. 9. 2016, č. j. [4 Afs 74/2016 - 46](#)), „stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. [4 Afs 87/2015 - 29](#), č. [3418/2016 Sb. NSS](#)). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2009, č. j. [1 Afs 6/2009 - 81](#), či ze dne 23. 3. 2007, č. j. [2 Afs 20/2006 - 90](#)). Žalovanému ani soudům nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. [8 Afs 128/2005 - 126](#)). (...) V rozsudku ze dne 19. 11. 2015, č. j. [2 Afs 164/2015 - 34](#), Nejvyšší

správní soud v této souvislosti konstatoval, že „pomůcky jsou náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Přestože správce daně při tomto postupu může použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly daňový subjekt předložil a které nebyly zpochybněny, nadále se jedná o kvalifikovaný odhad, přiblížení se skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Nejedná se o opakované dokazování a nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená podle pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním.“ (...) V rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. [8 Afs 69/2010 - 103](#), NSS uvedl, že: „námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Soud v citovaném rozsudku demonstroval své závěry na teoreticky zkonstruovaném příkladu: na něm vysvětlil, že daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Jako příklad použil soud daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších: proti dani stanovené pomocí pomůcek mohl takový subjekt namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž by k této námitce musel předložit důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Své tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů, nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti.“

36. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 224/2016 - 40 ze dne 26. července 2017 se u daně stanovené podle pomůcek přezkumná činnost omezuje pouze na zjištění, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, či zda byly použité pomůcky přiměřené dle § 114 odst. 4 daňového řádu. „Jak Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně, který představuje toliko kvalifikovaný odhad a nelze očekávat stejný výsledek jako při stanovení daně dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou a kvalifikovaný odhad správce daně se musí snažit realitě co nejvíce přiblížit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. [2 Afs 207/2005 - 55](#), či ze dne 20. 10. 2010, č. j. [8 Afs 9/2010 - 99](#)).“
37. V rozsudku čj. 7 Afs 104/2004-54 ze dne 23. června 2005 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „Skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru. (...) V této souvislosti je nutné zdůraznit, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí platí dispoziční zásada, neboť soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, jak vyplývá z § 75 odst. 2 věta první a § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. S ohledem na uvedenou dispoziční zásadu tak obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Stěžovatelka v žalobě neuváděla skutečnosti, kterými by zpochybňovala dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení základu daně a daně, jak na to důvodně také poukázal krajský

soud, a se žalobními body obsaženými v žalobě se krajský soud vypořádal způsobem přesahujícím jejich kvalitu.“

38. Popsaná judikatorní východiska pro soudní přezkum rozhodnutí o stanovení daně pomůckami soud shrnuje tak, že soudní přezkum se omezuje, vždy však v mezích žalobních námitek, výlučně na dvě otázky. První z nich je, zda daňový subjekt skutečně nesplnil povinnost přiznat daň a zda nedostatek důkazů neumožňoval stanovit daň dokazováním. Druhou je, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Soudu nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se tak stalo mimo rámec správního uvážení a zvolený postup by byl zjevně nesprávný či nelogický. Jinými slovy, každá žalobní námitka týkající se chybného výběru pomůcek, pokud nejde o zjevný excés, je z podstaty nedůvodná. Důvodnou na rozdíl od toho může být námitka směřující k tomu, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která měla být, byť odhadem, stanovena. Důvodnou může být i námitka zpochybňující dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení daně.
39. V posuzované věci celní úřad šesti výzvami čj. 8810/2015-540000-31, čj. 9863/2015-540000-31, čj. 9864/2015-540000-31, čj. 9871/2015-540000-31, čj. 9892/2015-540000-31 a čj. 9897/2015-540000-31 ze dne 20. 2. 2015 vyzval žalobce k podání daňového přiznání za předmětné období. Výzvy odůvodnil celní úřad následovně: Šetřením policie bylo zjištěno, že žalobce přijal ze Spolkové republiky Německo minerální oleje a následně je prodával třetím osobám pro pohon motorů. Tyto poznatky vyplynuly z výpovědi žalobce na policii dne 18. 11. 2013. Při výsledku dne 30. 12. 2014 žalobce uvedl, že žádné oleje nikomu neprodával, že v případě kdy dne 18. 11. 2013 vypovídal o naftě z Německa, ve skutečnosti hovořil o minerálních olejích, a popřel údaje uvedené dne 18. 11. 2013 s tím, že u výsledku neměl své brýle, nikdo mu je nechtěl půjčit a protokol mu byl pouze přečten. Z těchto skutečností celní orgán dovodil, že žalobci vznikla daňová povinnost z důvodu prodeje minerálních olejů pro pohon motorů. Celní orgán poučil žalobce o povinnosti podat daňové přiznání a vyzval k jeho podání a stanovil mu k tomu náhradní lhůtu. Současně ho poučil o tom, že nevyhoví-li včas výzvě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Na to reagoval žalobce námitkami ze dne 27. 2. 2015, kde popřel, že by oleje prodával, a daňové přiznání nepodal. Námitky byly celním úřadem zamítnuty rozhodnutím ze dne 20. 3. 2015. Prvoinstančními rozhodnutími stanovil celní úřad daň dokazováním.
40. Klíčová je výzva žalovaného ze dne 25. 1. 2019, čj. 86-4/2019-900000-319, jíž sdělil žalobci podle § 115 odst. 2 daňového řádu, že daň bude stanovena pomůckami, že opatřil podklady rozhodnutí (pomůcky), k nimž se může žalobce vyjádřit a že může navrhnout nebo předložit pomůcky k osvědčení množství prodaných nezdaněných minerálních olejů pro pohon motorů. Výzva byla podrobně odůvodněna následovně. Vzhledem k probíhajícímu trestnímu řízení žalovaný doplnil podklady pro rozhodnutí mj. o listiny z trestního spisu a registru vozidel, podklady rozhodnutí jednotlivě specifikoval a provedl jejich hodnocení. Žalovaný shrnul, že z podkladů rozhodnutí plyne, že žalobce v rozhodném období prodával minerální oleje zakoupené ve Spolkové republice Německo na českém území konkrétním osobám pro pohon motorů a stal se tak plátcem daně. Žalovaný odůvodnil, že v důsledku odmítnutí povinnosti přiznat daň nebylo možno žalobci stanovit daň na základě dokazování. Proto žalovaný narovnal procesní pochybení celního úřadu a poučil žalobce, že bude daň stanovovat na základě pomůcek, které ve výzvě označil, nepředloží-li žalobce jiné pomůcky. Na výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 12. 2. 2019, v němž popřel, že je plátcem daně, namítl nepoužitelnost protokolu o domovní prohlídce a za důkaz označil výpovědi svědků v hlavním líčení.

41. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že daňovou povinnost žalobce stanovenou pomůckami žalovaný dovedl z prodeje minerálních olejů pro pohon motorů.
42. Soud předesílá, že vzhledem k tomu, že daň byla žalobci stanovena pomůckami, jakákoli žalobní námitka mířící mimo předmět soudního přezkumu, tj. podmínky pro stanovení daně pomůckami a zjevná nespolehlivost pomůcek, musí být soudem posouzena jako mimoběžná, tudíž nedůvodná.
43. Žalobce v žalobě nenamítl, že žalovaný použil pro stanovení daně pomůcky nesprávně. Vzhledem k absenci této žalobní námitky tuto otázku soud neposuzoval. Nicméně obiter dictum soud uvádí, že žalovaný při zvolení postupu při stanovení daně pomůckami nikterak nepochybil, protože daňové orgány vzhledem k jeho výpovědi dne 18. 11. 2013 a výpovědi dne 30. 12. 2014 a výpovědím F. A., E. A., Č. C., F. F., J. F., L. H. a P. M. dospěly k logickému závěru, že žalobce minerální oleje ze SRN na území ČR pro pohon motorů prodával. Tento závěr zcela odpovídá popsaným podkladům. Z protokolu o výpovědi žalobce dne 18. 11. 2013 soud ověřil, že žalobce výslovně uvedl, že z Německa v období července až října 2013 v nejméně 10 případech dovezl (buď sám nebo s J.) a na českém území prodal 10 000 l nafty, přičemž naftu prodal třetím osobám a od J. za to dostával 1 Kč za každý prodaný litr nafty (str. 5 a 6 protokolu). Kupující naftu zpočátku přebírali o žalobce v jeho bydlišti, ale pak zvolil způsob, že jim naftu rozvážel sám, „protože to bylo moc na očích“ (závěr str. 3 protokolu). Svou výpověď stvrdil žalobce i při svém výslechu v postavení obviněného dne 19. 11. 2013 (viz protokol ze dne 19. 11. 2013). K výpovědi ze dne 18. 11. 2013 neměl žalobce žádných připomínek ani při vazebním zasedání dne 20. 11. 2013 (viz protokol ze dne 20. 11. 2013). Je na místě doplnit, že ve výpovědi dne 18. 11. 2013 žalobce uvedl, že naftu ze Svatavy prodával jen v roce 2012. Pokud jde o výpověď žalobce před celními orgány dny 30. 12. 2014, tehdy uvedl, že minerální oleje ze SRN neprodával, že pouze převážel ze SRN minerální oleje domů k Jarošovi, přičemž připustil, že ve dvou případech minerální oleje dovezené ze SRN uskladnil u sebe v Ú., ale potom si je vzal J. zase zpět. Na začátku výpovědi žalobce uvedl, že minerální oleje J. ztopil v kotli, na konci uvedl, že s minerálními oleji J. vytápěl bazén. Žalobce na závěr dodal, že hovořil-li 18. 11. 2013 při své výpovědi o naftě z Německa, mínil tím minerální oleje, které „putovaly V. J. pro vytápění“. Soud ověřil z úředních záznamů o podaných vysvětleních v trestním řízení, že vyslýchané osoby (kupující) potvrdily následující skutečnosti: v roce 2013 žalobce prodal naftu z Německa ve čtyřech případech celkem 800 l F. A., v jednom případě 1 000 l nafty z Německa P. M. (v červnu 2013). Č. C. uvedl, že žalobce prodával naftu, neuvedl nic k jejímu původu ani časové určení prodeje. E. A. uvedl, že žalobce na podzim 2013 prodával naftu z Německa. F. F. uvedl, že mu žalobce v roce 2013 prodal ve dvou případech celkem 300 l nafty z Německa. J. F. uvedl, že od žalobce na jaře 2013 koupil naftu. L. H. uvedl, že mu na jaře 2013 dovezl žalobce s J. 500 l nafty, na jejíž koupi se dohodl s J. Soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje, že je zcela zřejmé, že žalobce prodával minerální oleje pro pohon motorů. Tvrdil to sám žalobce při své výpovědi dne 18. 11. 2013 (viz výše), potvrdili to i vyslechnuté třetí osoby (F. A. 800 l, P. M. 1 000 l, F. F. 300 l nafty). Výpověď žalobce před celními orgány dny 30. 12. 2014, kdy prodej minerálních olejů popřel, se jeví jako zcela nevěrohodná, protože právě výslechy třetích osob byl prodej žalobcem prokázán a jeho odlišná výpověď ze dne 30. 12. 2014 tak vyvrácena. Veškeré výhrady žalobce k prvotní výpovědi ze dne 18. 11. 2013 (neměl brýle, byl zadržen) nemohou obstát, protože svou výpověď stvrdil i dne 19. 11. 2013. Tudíž celní úřad postupoval správně, pokud žalobce vyzval k podání daňového přiznání. Žalobce však daňové přiznání nepodal, i když byl

poučen, že v takovém případě bude daň stanovena pomůckami. Žalobce se jen omezil na popírání vzniku daňové povinnosti, aniž by předestřel odlišnou skutkovou verzi reality, k níž by navrhoval důkazy – žalobce nerozporoval, že někdy minerální oleje dovezl, že je někdy prodával. Proto postupoval žalovaný správně, když (poté co o tomto záměru řádně vyrozuměl žalobce a dal mu možnost se k tomu vyjádřit) stanovil daň pomůckami. Jelikož žalobce přes výzvu nepodal daňové přiznání a bylo zřejmé, že žalobce nějaké oleje pro pohon motorů prodával, bylo stanovení daně pomůckami zcela na místě.

44. O jednotlivých žalobních námitkách uvážil soud následovně.
45. Brojil-li žalobce žalobou proti správnosti skutkovému zjištění žalovaného (s odkazem na protokoly o své výpovědi ze dne 23. 2. 2015, výpovědi V. J. dne 18. a 19. 11. 2013 a 19. 12. 2015 a výpověď sv. W. dne 19. 10. 2017), že žalobce prodával minerální oleje pro pohon motorů na území ČR, pak jde o námitku mimoběžnou a nedůvodnou, protože jde mimo předmět soudního přezkumu, tj. mimo podmínky pro stanovení daně pomůckami a zjevnou nespolehlivost pomůcek (viz výše). Námitka nevyvrací existenci pochybností vedoucích k závěru o tom, že žalobce oleje pro pohon motorů prodával.
46. Soud dodává, že aprobuje závěr žalovaného v druhém odstavci str. 14 napadeného rozhodnutí, že daňová povinnost žalobci vznikla, i když by minerální olej prodával pro V. J., olej byl případně vlastnictvím V. J. a žalobce na něm profitoval pouze 1 Kč za prodaný litr, protože žalobce minerální olej nabízel k prodeji ve smyslu výše popsané právní úpravy.
47. Dále žalobce argumentoval tím, že sice řídil vozidlo pro V. J. (dále jen „dopravce“) ze skladu v Pöhlde v SRN za účelem přepravy minerálního oleje od odběratele Stralis Trade s. r. o. pro příjemce KUMA, s. r. o., ale daňová povinnost žalobci nemohla vzniknout z titulu řízení vozidla jako řidiči. Tato žalobní námitka není důvodná, protože jde o námitku mimoběžnou: Stanovení daně není napadeným rozhodnutím nijak řízením vozidla dopravce žalobcem odůvodněno. Jinými slovy, jelikož napadené rozhodnutí řízením vozidla žalobcem, tj. dovozem, odůvodněno nebylo, mířila tato žalobní námitka do skutečnosti pro rozhodnutí irelevantní, a proto nemohla mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí a je tudíž nedůvodná. Stejně hodnocení učinil soud ohledně žalobní námitky, že žalobce oleje nekoupil ani neskladoval, protože toto jednání žalobce nebylo předmětem posuzovaného řízení. K oběma námitkám lze dodat, že též míří mimo předmět soudního přezkumu, tj. podmínky pro stanovení daně pomůckami a zjevnou nespolehlivost pomůcek (viz výše).
48. Další námitka spočívala v tom, že dopravce daň přiznal a zaplatil. I tato námitka se mýlí předmětem přezkumu ze strany soudu, protože se netýká podmínek pro stanovení daně pomůckami ani nepřiměřenosti pomůcek.
49. Námitka, že žalobce prodával motorovou naftu ze Svatavy a s tím je daňová povinnost směřována, je nedůvodná, protože jde o skutečnost, která nemá vztah k předmětu řízení, jež vyústilo k vydání napadeného rozhodnutí (viz str. 14 a úvod str. 15 napadeného rozhodnutí).
50. Žalobce dále namítal, že úřední záznamy o podání vysvětlení nemohou být v daňovém řízení použity jako důkaz. Nelze-li úřední záznamy pořízené v trestním řízení užít jako důkaz v trestním řízení, nemohou být použity pro dokazování ani v daňovém řízení. Z těchto důvodů podle žalobce nemohl být použit protokol o jeho výpovědi ze dne 18. 11. 2013 ani jako důkaz ani jako pomůcka. Žalobce namítl, že protokol byl nesprávně užít

jako pomůcka i při stanovení množství prodaných olejů. Žalobce dodal, že celní orgány měly osoby (A., A., F., H. a M.), které podaly do protokolů vysvětlení, vyslechnout jako svědky vzhledem k rozporům v jejich výpovědích. Správce daně neměl přihlížet podle § 98 odst. 2 daňového řádu jako k výhodě pro žalobce k podaným vysvětlením a měl vysvětlující osoby vyslechnout, aby bylo vyvráceno, že žalobce oleje prodával.

51. Námitka není důvodná.

52. Nejprve je nutno zopakovat, že v posuzované věci dokazování neprobíhalo, tudíž veškerá argumentace žalobce směřující k rozsahu dokazování je mimoběžná. Pokud žalobce uvádí, že vysvětlení nemohou být užita jako pomůcka při stanovení daně, pomíjí § 98 odst. 3 písm. b) daňového řádu, podle kterého vysvětlení podané podle daňového řádu je jednou z pomůcek. Není žádného důvodu postupovat u vysvětlení podaných podle trestního řádu jinak. Pokud jde o výpověď samotného žalobce dne 18. 11. 2013, její správnost žalobce, jak již soud výše uvedl, výslovně potvrdil za účasti svého obhájce v protokolu o výpovědi obviněného dne 19. 11. 2013.

53. Námitka, že celní orgány neměly přihlížet k některým pomůckám (vysvětlení žalobce a dalších osob) podle § 98 odst. 2 daňového řádu, nemůže obstát, protože toto zákonné ustanovení stanoví povinnost přihlížet k pomůckám, z nichž plyne pro žalobce nižší daň, nikoli, že by daňový orgán neměl přihlížet k podkladům, které se vztahují k samotnému závěru o existenci daňové povinnosti.

54. Stěžejním důvodem pro závěr o nedůvodnosti námitky je však fakt, že námitka míří mimo rámec přezkumu ze strany soudu, protože míří do chybného výběru pomůcky pro stanovení daně. Žádný zjevný exces při použití shora popsaných vysvětlení a výpovědí žalobce ani netvrdí, ale soud ho ani neshledal, a to z důvodů popsaných v předchozím odstavci. Žalobce netvrdí nepřiměřenost zvolených pomůcek, ani ji neprokázal. Stěží se může žalobce dovolat hrubého nepoměru se stanovenou daní, pokud žalovaný vyšel při stanovení daně z výpovědi žalobce (dne 18. 10. 2013). Toto je i důvod pro posouzení poslední námitky žalobce spočívající v tom, že zvolené pomůcky nelze považovat za podklad pro výpočet pomůckou, jako nedůvodné.

55. Soud závěrem shrnuje, že námitky žalobce nebyly pro přezkum rozhodnutí o stanovení daně pomůckami právně významné. Protože žádná z žalobních námitk nesměřovala k tomu, že daň neměla být žalovaným stanovována pomůckami, a námitky týkající se toho, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, má soud z výše uvedených důvodů za nedůvodné, nemohly žalobní námitky obstát. Zdejší soud totiž napadené rozhodnutí smí zkoumat výlučně v mezích žalobních námitk, a proto může zkoumat pouze skutečnosti, týkající se naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a není oprávněn zabývat se věcnými tvrzeními či hodnocením důkazů předložených v odvolacím či soudním řízení, pokud se netýkaly podmínek postupu při stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný při konstrukci pomůcek nijak nevybočil z mezí správního uvážení a stanovení samotné daně podle pomůcek nepředstavovalo žádný exces, když žalovaný vyšel z tvrzení samotného žalobce ohledně objemu prodaného oleje při výpovědi dne 18. 11. 2013. Napadené rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek bylo dostatečně odůvodněno a je z něj zřejmé, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje žalovaný splnění podmínek takového způsobu stanovení (viz str. 10 až 13 napadeného rozhodnutí) a současně uvedeno, proč byla ta která pomůcka zvolena a nakolik bylo při vyměření daně přihlédnuto ke skutečností, které představují výhody pro žalobce (viz str. 14 až 17 napadeného rozhodnutí). Žalobce žalobou brojil především proti napadenému

rozhodnutí z důvodu, že oleje neprodával. Prostý nesouhlas žalobce se závěry žalovaného však není způsobilý jakkoli zvrátit správnost závěrů daňových orgánů. Pokud chtěl žalobce docílit toho, aby mu nebyla stanovena daň pomůckami, bylo na něm, aby včas přdestřel ucelenou skutkovou verzi reality, ze které by vyplynulo, že skutkový stav, ze kterého vycházely daňové orgány, neodpovídal skutečnosti. Vzhledem k tomu, že žalobce žádnou takovou ucelenou konkurující verzi reality nenabídl a ani neprokázal, nelze dospět k závěru, že by pomůcky byly žalovaným zvoleny nesprávně.

56. Soud dodává, že pokud žalobce argumentoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, a ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62 (že v těchto rozsudcích je stanoveno, že úřední záznamy o podání vysvětlení podle § 158 odst. 5 tr. řádu nemohou být v daňovém řízení důkazními prostředky), pak první z uvedených rozhodnutí (zveřejněné na www.nssoud.cz) se žalobcem specifikovaného právního posouzení netýká a právní závěr, jehož se žalobce dovolává, neobsahuje. Druhé z uvedených rozhodnutí obsahuje právní hodnocení, že „S ohledem na shora uvedené lze tedy konstatovat, že žádný z protokolů o výpovědi zadržované osoby, na něž se stěžovatel odvolává, nebylo v dané věci možno použít jako důkazu v trestním řízení. Nebyly-li použitelné pro dokazování před soudem, nemohou být logicky bez dalšího převzaty jako důkazy v jiném řízení, zde v řízení daňovém. Kategorický závěr krajského soudu o naprosté a bezvýjimečné nepoužitelnosti těchto listin jako důkazů však také nelze akceptovat. Daňové řízení není totiž řízením o trestním obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publikované pod č. 209/1992 Sb.) a není tak nutné na něj vztahovat všechny procesní standardy (včetně požadavků na dokazování), jimiž je ovládáno řízení trestní. Pokud by nebylo v daném řízení možné opatřit o skutečnostech, jichž se posuzované výpovědi týkaly, důkazy, které by mohly být v tomto řízení provedeny, lze si představit i akceptování těchto protokolů, coby listinných důkazů; takový postup by však měl být postupem ultima ratio, vyhrazeným jen pro výjimečné případy, neboť opačný přístup by byl popřením principu bezprostřednosti, který se uplatňuje i v dokazování v daňovém řízení. V nyní posuzované věci ovšem nic nenasvědčuje závěru, že by celním orgánům cokoli bránilo provést svědecké výsledky M. a L. B., R. M., M. H., či jiných osob, v rámci daňového řízení. Celním orgánům taktéž nic nebránilo obstarat si protokoly o výsledcích svědků provedených při hlavním líčení Okresním soudem v Benešově. (...). Jak totiž zdejší soud v minulosti judikoval například v rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 (publikovaném pod č. 1936/2009 Sb. NSS), „provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“ Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že byl-li výsledek výše jmenovaných osob proveditelný též v daňovém řízení, nebylo možné postupovat způsobem, kdy byly pouze hodnoceny informace z výsledků provedených policejním orgánem před zahájením trestního řízení.“ Je proto zřejmé, že závěr žalobce, který učinil z popsání druhého rozhodnutí (že úřední záznamy o podání vysvětlení dle § 158 odst. 5 tr. řádu zásadně nemohou být důkazními prostředky v daňovém řízení) z právních závěrů popsání rozhodnutí neplyne. V každém případě se však žádný z rozsudků netýkal stanovení daně pomůckami, o což v posuzovaném případě šlo.
57. Žalobu soud shledal z výše uvedených důvodů nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

58. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal ve vyjádření k žalobě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 16. dubna 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu