



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce: A.K., dřevovýroba**, místem podnikání ..., zastoupeného Mgr. Pavlem Francem, advokátem, se sídlem Brno, Údolní 33, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23.1.2017, č.j. 1951/2017-900000-304.8, ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8 a č.j. 2302/2017-900000-304.8, ze dne 27.1.2017 č.j. 6888/2017-900000-304.8 a č.j. 6909/2017-900000-304.8,

t a k t o:

- I. Žaloba se 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.

Napadená rozhodnutí

Žalobce se žalobou domáhal zrušení níže uvedených rozhodnutí žalovaného.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 23.1.2017, č.j. 1951/2017-900000-304.8, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*Celní úřad*“) ze dne 27.5.2016 č.j. 29027/2016-540000-31, jímž byla žalobci za zdaňovací období červen 2012 vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) ve výši 140.270 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu ze dne 21.6.2016 č.j.

33378/2016-540000-31, jímž byla žalobci za zdaňovací období červenec 2012 vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) ve výši 98.222 Kč a současně zamítnuta žalobcova žádost o prodloužení lhůty k doplnění dokazování.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26.1.2017, č.j. 2302/2017-900000-304.8, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu ze dne 23.6.2016 č.j. 33957/2016-540000-31, jímž byla žalobci za zdaňovací období srpen 2012 vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) ve výši 65.043 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27.1.2017, č.j. 6888/2017-900000-304.8, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu ze dne 4.7.2016 č.j. 35164/2016-540000-31, jímž byla žalobci za zdaňovací období září 2012 vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) ve výši 86.724 Kč a současně zamítnuta žalobcova žádost o prodloužení lhůty k doplnění dokazování.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27.1.2017, č.j. 6909/2017-900000-304.8, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu ze dne 8.7.2016 č.j. 35694/2016-540000-31, jímž byla žalobci za zdaňovací období říjen 2012 vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) ve výši 108.405 Kč a současně zamítnuta žalobcova žádost o prodloužení lhůty k doplnění dokazování.

II. Žaloba

Žalobce žalobu odůvodnil osmi skupinami žalobních bodů.

V první skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Nenalezeny žádné lehké topné oleje v místě podnikání daňového subjektu*“ uvedl, že dle žalovaného: „Dne 24.3.2015 byl v areálu sídla právnické osoby KSZ s.r.o., IČ: 263 80 242, na adrese Nový Kostel 107, 351 34 Skalná (dále jen „KSZ s.r.o.“), totožné s místem podnikání odvolatele, proveden celním úřadem hromadný odběr vzorků minerálních olejů určených pro pohon motorů z nádrží stavebních a zemědělských strojů. Jednatelem právnické osoby je od 16.1.2008 M. K., nar. ... (syn odvolatele) a společníky jsou členové rodiny včetně odvolatele. Vzorky byly odebrány v 19 případech, přičemž o jejich odběru byly sepsány protokoly č. 540301-15-03-014 až 032. Po provedené analýze vzorků Celně technickou laboratoří obdržel celní úřad protokoly o zkoušce ze dne 2.4.2015, přičemž téměř u třetiny odebraných vzorků (koncová čísla protokolů 015, 016, 020, 026, 027, 029 a 030) byla analýzou zjištěna přítomnost značkovací látky SOLVENT YELLOW 124 v množství 0,2 až 1,4 mg/l.“ Minerální olej podléhající barvení a značkování musí obsahovat nejméně 6 mg/kg značkovací látky (chemický název zní N-ethyl-N-[2-(1-isobutoxy-ethoxy)ethyl]-4-(fenylazo)anilin) a tolik červeného barviva (SR19 je barvivo Solvent Red 19), které olej prokazatelně zabarví. Barvení a značkování topných olejů a paliv pro neautomobilové motory má zmenšit snadnost podvodné manipulace s těmito produkty (viz § 2 vyhlášky č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů). Výsledky odborného vyjádření Celně technické laboratoře ze dne 15.4.2015 vydané pod sp. zn. 17684/2015-900000-020 prokazují, že v žádné z kontrolovaných nádrží vozů z vozového parku daňového subjektu nebyl nalezen žádný povinně barvený nebo značkováný minerální olej, a tudíž se neprokázalo, že by daňový subjekt nakládal s barvenými nebo značkovánými minerálními oleji. Žalovaný přitom sám v napadeném rozhodnutí neuvádí, co ze skutečnosti, že téměř u třetiny odebraných vzorků byla analýzou zjištěna přítomnost značkovací látky SOLVENT YELLOW 124 v množství 0,2 až 1,4 mg/l, dovozuje. Z jeho zjištění není žádným

způsobem možné dovodit, jak došlo k tomu, že se byt' v minimálním množství značkovací látka v nádržích vyskytla: buď proto, že již v průběhu výroby nebo předání minerálních olejů k prodeji došlo v závodě výrobce ke styku minerálního oleje a značkovací látky, nebo protože v průběhu nakládání s minerálními oleji u prodejce došlo v provozovně prodejce ke styku minerálního oleje a značkovací látky, nebo protože daňový subjekt natankoval naftu do nádrže, ve které byl kdysi v minulosti převážen značkováný minerální olej. Žalobce má proto za to, že k výsledkům analýzy vzorků Celně technickou laboratoří lze v předmětném řízení přihlížet pouze do té míry, že prokazují, že daňový subjekt v době hromadného odběru vzorků, tj. k 24.3.2015, neužíval k pohonu motoru žádného ze svých aut nebo zemědělského stroje lehký topný olej nebo obdobnou látku povinně zbarvenou značkovací látkou. Výsledky analýzy vzorků ovšem nijak neprokazují, že by žalobce kdy do kterékoli nádrže čepoval lehký topný olej nebo jinou obdobnou látku povinně zbarvenou, neboť nebylo zjištěno ani prokázáno, že by v některé z nádrží, ze kterých byly vzorky odebrány, se kdy nacházela taková látka povinně zbarvená. Pro stopové množství značkovací látky nebylo možné prokázat, jak se do vzorků dostalo. Příkladem lze situaci přirovnat k poučení výrobců v potravinářském průmyslu, kteří např. na obalech mléčné čokolády upozorňují, že výrobek může obsahovat stopy lískových oříšků nebo mandlí, protože výrobce v závodě, ve kterém vyrábí mléčnou čokoládu, vyrábí a balí i čokoládu s lískovými ořechy nebo s mandlemi. Konstatování žalovaného na str. 9 napadeného rozhodnutí, že „*přítomnost značkovače i barviva ostatně potvrdila výše popsaná analýza odebraného vzorku topného oleje*“, kterým podporuje svůj závěr, že faktury společnosti Neumann vystavované daňovému subjektu jako odběrateli, jejichž předmětem měl být (extra)lehký topný olej, byly vystavovány oprávněně a daňový subjekt (extra)lehký topný olej od společnosti Neumann odebíral, je v rozporu s § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), neboť z výše uvedených důvodů nemá oporu v provedeném dokazování.

Ve druhé skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Informaci o jednom dovozu lehkých topných olejů v dubnu 2012 nelze vztáhnout na posuzované období*“ žalobce uvedl, že žalovaný opírá své závěry mimo jiné o důkazní prostředky, mj. protokol o místním šetření č.j. 7870/2012-076300-032, protokol o podaném vysvětlení č.j. 7870-4/2012-076300-032, oba ze dne 27.4.2012, protokol o zkoušce č.j. 17964/2012-900000-020 ze dne 29.5.2012 a daňové přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2012, které byly do spisu vloženy dle 11.2.2016 a které se vztahují k realizované kontrole dopravy minerálního oleje (LTO) od společnosti Neumann žalobci, což vyplývá z údajů uvedených na faktuře č. 094781-0 ze dne 27.4.2012 a výpovědi kontrolovaných osob – pana L.H. a M.Š. Výše uvedené důkazní prostředky ovšem svědčí pouze o jediném případě nákupu a dovozu lehkých topných olejů žalobcem ze SRN, konkrétně od společnosti Neumann. Přitom si žalobce dovoluje upozornit, že i v tomto případě došlo ke změně výpovědi zúčastněných osob, tj. p. Š. a A, a není tudíž jasné, komu byly lehké topné oleje skutečně určeny. Nicméně spotřební daň za předmětný dovoz byla uhrazena žalobcem. Žalobce na tomto místě upozorňuje na výpověď paní K. v průběhu hlavního líčení před Okresním soudem v Chebu dne 9.12.2016, ve které paní K. uvedla, že její manžel nakoupil lehké topné oleje v SRN jen jednou, za což mu vynadala a tím měla celou věc za ukončenou (viz protokol z hlavního líčení ze dne 9.12.2016, který je součástí dalších spisů žalovaného a přílohou tohoto podání). Dle žalobce tudíž nelze z výše označených důkazních prostředků žalovaného dovodovat, že pokud nakoupil nebo byly na jeho jméno jednou nakoupeny lehké topné oleje v SRN, lze mít za to, že je nakupoval a dovážel po dobu od února 2012 do února 2014, tj. po dobu dvou (2) let.

Ve třetí skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Odvozená povaha údajně nakupovaného lehkého topného oleje*“ žalobce uvedl, že žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí postup, jakým se zbavil pochybností o tom, že se v projednávaném případě jednalo

o (extra) lehké topné oleje, tedy plynové oleje, jež jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů (viz str. 8 – 9 napadeného rozhodnutí). Závěr žalovaného je ovšem odvozený z veřejně dostupných informací o lehkých topných olejích a jejich kategoriích, resp. zařazení. Nikde ale žalovaný neuvádí, jaké minerální oleje vlastně společnost Neumann prodává a jestli je tedy vůbec možné, aby uvedené LTO prodala žalobci. Žádný z důkazů, ze kterých žalovaný vychází, tak nemá oporu ve skutečném stavu, kterým by bylo např. alespoň prověření sortimentu prodávajícího v inkriminovaném období. Protože závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování a žalovaný nezjistil stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti v rozsahu nezbytném pro soulad jeho úkonu s požadavky zákona a § 2 daňového řádu, není tudíž ani nadále jisté, jaký lehký topný olej mohl v předmětném období žalobce skutečně nakoupit. Postup žalovaného, kterým dovodil, že žalobce nakupoval (extra) lehké topné oleje, tj. plynové oleje, je tak v rozporu s § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „*správní řád*“).

Ve čtvrté skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Odvozená identifikace daňového subjektu dle vydaných dokladů*“ žalobce konstatoval, že žalovaný dospěl na základě důkazů založených ve spisu k závěru, že nabyvatelem LTO byl žalobce uvedený na fakturách a přílohách vydaných společností Neumann pod označením „*Firma, Ales K., Nový Kostel 107, CZ – 35134 Skalna*“, číslo zákazníka 010182, což dle názoru žalovaného je bezesporu označení podnikající fyzické osoby, tedy žalobce. Žalovaný se přitom opírá nejen o faktury vydané společností Neumann, ale odkazuje i na výpověď pana Š. a P. Pan P. přitom není věrohodný svědek, který by dokázal žalobce identifikovat, protože sám uvádí, že s ním nikdy nevedl žádná jednání. Žádná jednání nevedl ani s panem Š. a potvrzuje, že p. Š. neuměl německy, zatímco p. P. neumí česky. Účelem jejich setkání byla vždy platba a podpis potvrzení o příjmu zboží pro účely jeho vývozu do ČR, které si pan Š. s nejvyšší pravděpodobností nikdy ani nepřeložil. Jak uvedl, bylo mu to jedno a v SRN si tak mohli napsat, co chtěli, on by to podepsal. Žalobce v průběhu řízení opakoval svůj názor, že žalovaný není oprávněn dávat výpovědím zaměstnanců společnosti provedeným v SRN bez účasti daňového subjektu význam, který jim dává, na což poukázal mimo jiné ve svém vyjádření ke sdělení správce daně doručeném správci daně dne 6.5.2016 pod č.j. 22023-2/2016-540000-31. Své závěry opírá žalovaný, potažmo Celní úřad zejména o výpověď pana P. jako zaměstnance pana N., viz str. 7 napadeného rozhodnutí. Daňový subjekt již v odvolání poukázal na skutečnost, že z výpovědi pana P. je jednoznačné, že se svědek nikdy osobně nesetkal s panem K., dokonce že se nikdy nesetkal s jiným zástupcem daňového subjektu než s panem Š., který o sobě tvrdil, že zastupuje daňový subjekt, ale tuto skutečnost ani nebyl schopen prokázat žádným dokladem opatřeným aktuálním datem (viz obdobně výše). Žalobce dále v části žaloby uvozené slovy „*Tvrzení pana P. proti tvrzení paní K.*“ uvedl, že paralelně s řízením vedeným před orgány celní správy probíhá trestní řízení před Okresním soudem v Chebu. Na tomto místě si žalobce dovolí odkázat na protokol z hlavního líčení v předmětném řízení, který nemohl použít dříve, neboť hlavní líčení se konalo dne 9.12.2016, a tudíž poté, co bylo žalobci doručeno napadené rozhodnutí žalovaného. Dle platebního výměru Celního úřadu má tento za prokázané, že „*na základě ústně provedených objednávek na dodání lehkých topných olejů od společnosti Neumann a společnosti Martins byly následně zaměstnanci, resp. pověřenými osobami daňového subjektu, nakupovány lehké topné oleje.*“. V platebním výměru Celní úřad sám blíže nespecifikuje, jakým způsobem a kdo měl ústní objednávky realizovat. V navazujících řízeních, potažmo platebních výměrech specifikoval úřad názor vycházející z výpovědi pana P., že objednávky realizovala paní K. telefonicky. Závěr úřadu nemá oporu v jiném dokazování než v tvrzení pana P., že se údajná paní K. měla dotazovat na ceny pohonných hmot, resp. lehkých topných olejů nebo nafty. To je v přímém rozporu s tím, co uvedli pan A.K. a paní O.K. v průběhu hlavního líčení před Okresním soudem v Chebu dne 9.12.2016. Paní K. před soudem uvedla: „*O dovážení topných olejů a*

nafty ze Spolkové republiky Německo do České republiky na firmu mého manžela mi známo nic není, já můžu akorát říct, že mně momentálně toto vůbec nic neříká. Já se zabývám čistě jenom vývozem a výrobou u nás ve firmě. To znamená, že když já mám nějaké vývozy a my dennodenně vyvážíme, tak já se vždycky obracím na svého syna, který má na starosti vývoz nebo dopravu do těch firem. Firmu Neumann GmbH se sídlem v Mitterteichu znám, lépe řečeno pana N. znám, protože jsme spolu rok a půl spolupracovali, a to ohledně zprostředkování pracovních sil. Bylo to období 2012 a 2013, asi rok a půl. Bylo to na základě toho, že on hledal někoho v Čechách, pracovní síly pro německý pracovní trh, odborníky, to znamená topenáře, lakýrníky, malíře atd. Tenkrát jsem se zaměřila s tím, že to zkusíme s mým personalistou dát podněty k tomu, že bychom mohli zaměstnat nezaměstnané v Německu, takže jsme se takhle nějak propojili. Tato spolupráce trvala, i když v malé míře, asi rok a půl. O tom, že by můj manžel s firmou pana N. spolupracoval i na bázi odebrání topných olejů a nafty, o tom nic nevím. Jednou jsem něco takového zaslechla, kvůli tomu jsem manželovi vynadala a to bylo všechno. I když my jsme rodina zaměstnaná v celé firmě, tak se nevidíme každý den, takže to, co dělá manžel nebo druhý syn, moc nevnímám, já si dělám to svoje, kde mám zaměstnaných pomalu padesát lidí. Ve firmě N. jsem osobně byla asi dvakrát. My jsme vždycky jeli s manželem z jednání a jednou jsme tam byli, protože pan N., tak jsem se s ním vlastně seznámila, navštívil naše stáje a měl zájem o ustájení koně. Tak jsme se dali dohromady kvůli tomu a říkal, že v Mitterteichu má firmu a že když pojedeme, tak se můžeme stavit. My jsme se tam tenkrát po jednání jednou stavili, jestli se rozmyslel, jestli chce dát svého koně k nám, tak jsme si dali kafe a to bylo všechno. Pak nás navštívil pan N. s tím, že má pro mě návrh, a to právě přišel s návrhem o zaměstnání těch lidí. Do firmy pana N. jsem nikdy netelefonovala, abych se informovala o záležitosti týkající se ceny a množství topných olejů a nafty. Já jsem volala panu N. určitě několikrát, ale ohledně těch lidí. Já jsem musela ty lidi shánět a vyřizovat věci ohledně dojíždění, zaměstnání atd., protože spousta těch lidí neuměla německy, takže všechno to šlo de facto přese mě. Já umím německy docela dobře. Pana J.P. jsem tam myslím viděla jednou na recepci, protože nám sháněl pana N. My jsme tam vždycky přijeli, jak se říká na blind, takže jsme tam byli neočekávaně. S panem P. jsem telefonicky mluvila, protože mi sháněl pana N. Poté bylo svědkyni předestřeno, že svědek P. ve své výpovědi uváděl: „Na začátku obchodního vztahu častěji volala paní K., dotazovala se na cenu topného oleje. Tato osoba se představovala jako paní K. Paní K. se mnou často na začátku obchodního vztahu telefonovala, jednalo se o ceny a termíny vyzvednutí, protože jsme mívali v poledne zavřeno“. K tomu svědkyně uvádí: Tak to ne, rozhodně ne. Já jsem vyloženě komunikovala s panem N., a když jsem ho nemohla sehnat, protože on byl často na cestách, tak jsem to musela vyřizovat přes něj. Že bych jednala s panem P. ohledně nějaké ceny nafty a podobně, to určitě ne.“ Z citované výpovědi vyplývá, že paní K. popřela, že by kdy s panem N. jednala o cenách minerálních olejů nebo se na ně jen dotazovala. Paní K. rovněž popřela, že by o těchto záležitostech jednala s panem N. S ním jednala výlučně o ustájení koně nebo o lidech, kteří by mohli pracovat v SRN a kterým zprostředkovávala zaměstnání. Žalobce dále v části žaloby uvozené slovy „Svědék H. potvrdil dovozy nafty“ uvedl, že v průběhu hlavního líčení před Okresním soudem v Chebu dne 9.12.2016 byl vyslechnut i pan L.H., který pro daňový subjekt pracoval v blíže neurčené době (před cca 3 – 4 lety) po dobu půl roku jako řidič. Pan H. popřel, že by u společnosti N. s panem Š. nakupovali lehké topné oleje. Výslovně uvedl, že šlo o ojedinělý případ, při kterém byli na území České republiky zadrženi, a lehké topné oleje byly zabaveny celní správou. Pan H. tudíž ve své výpovědi nepotvrdil závěry Celního úřadu o opakovaných nákupech lehkých topných olejů u společnosti N. a jejich dovozech pro daňový subjekt na území České republiky. Žalobce má za to, že výše označené závěry žalovaného v napadnutém rozhodnutí, potažmo Celního úřadu v platebním výměru, který mu předcházel, jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Žalobce má tudíž za to, že závěr žalovaného, potažmo Celního úřadu, že subjektem, který u společnosti Neumann nakupoval lehké topné oleje a dovážel je na území České republiky k dalšímu

prodeji nebo použití, nemají oporu. K dnešnímu dni byly prokázány další skutečnosti, ke kterým Celní úřad odmítal přihlížet v řízení v prvním stupni. Závěry žalovaného, potažmo Celního úřadu neodpovídají tomu, co svědci skutečně vypověděli a co navíc vyšlo najevo v průběhu navazujícího trestního řízení, a tudíž vyhodnocení protokolu o výpovědi jako důkazu je v rozporu s § 8 daňového řádu.

V páté skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Porušení zásady bezprostřednosti dokazování a přetrvávající rozpory ve svědeckých výpovědích*“ žalobce konstatoval, že dle žalovaného (str. 15 – 16 napadeného rozhodnutí) byla „*výpověď M. Š. do protokolu o výsledku obviněného posuzována jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti s ostatními získanými důkazy – tj. výpovědi J. Ch. P., zaměstnance společnosti Neumann, fakturami a dodacími listy vystavených společností Neumann a dále též s písemnostmi vyhotovenými dne 27.4.2012 v rámci kontroly dopravy LTO od společnosti Neumann odvolateli a výsledků analýzy odebraného vzorku. Odvolací orgán má za to, že předmětný protokol o výsledku obviněného M. Š. poskytuje společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících tvrzení odvolatele, že LTO byl kupován na základě jeho instrukcí a dopravován na daňové území České republiky nebyl. Celní úřad tak své důkazní břemeno ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-61 unesl.*“. S tímto závěrem žalobce hrubě nesouhlasí, a to z důvodu rozporu postupu žalovaného s § 31 odst. 4 daňového řádu a z důvodu porušení zásady bezprostřednosti dokazování. K rozporu postupu žalovaného s § 31 odst. 4 daňového řádu žalobce konstatoval, že žalovaný, potažmo Celní úřad v napadeném rozhodnutí a platebním výměru vysvětlují, že si při svém rozhodování budou přihlížet pouze k výpovědi pana Š., kterou učinil do protokolu o výsledku svědka před vyšetřujícím policejním orgánem dne 25.3.2015, tj. před tím, než změnil svou výpověď. Žalovaný obdobně jako Celní úřad k tomu poznamenává, že k později učiněným výpovědím nebude přihlížet, protože je nepovažuje za věrohodné. Takový postup žalovaného, potažmo Celního úřadu je v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu, podle kterého provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Tomu je dle výkladu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-80, možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí. Výše popsáním způsobem však žalovaný svévolně vyloučil některé z výpovědí svědků (konkrétně p. Š. nebo U.), které nekorespondovaly s jeho obrazem o údajných nákupech a dovozech LTO žalobcem. Žalobce považuje za nesprávné, že žalovaný nijak nezohlednil jím navrhované listinné důkazy (viz dále) a svědecké výpovědi, které by objasnily přetrvávající rozpory nebo dokonce podpořily obraz o událostech, jak jej žalovanému, potažmo Celnímu úřadu předložil žalobce. K porušení zásady bezprostřednosti dokazování žalobce uvedl, že má navíc za to, že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu žalovaný, potažmo Celní úřad porušili v předmětné věci svým postupem zásadu bezprostřednosti dokazování. Protokol o výsledku svědka Š. ze dne 25.3.2015, ke kterému jedinému žalovaný, potažmo Celní úřad přihlíží jako k důkazu vypovídajícím o dovozech LTO, je dle přesvědčení žalobce nepoužitelný. Žalobce ani jeho právní zástupce totiž nebyli předmětnému výsledku svědka přítomni a nemohli mu klást doplňující otázky. Pan Š. přitom byl vyslechnut i za podmínek § 164 odst. 4 trestního řádu. V důsledku toho by nebylo možné přečíst v hlavním líčení tento protokol k důkazu, namísto výsledku této osoby dle shora uvedeného ustanovení. Protokol by bylo možné pouze předeštířít postupem podle § 212 trestního řádu, a to pouze v případě, budou-li mezi nimi a výpověďmi u hlavního líčení odchylky. Protokol o výpovědi, který byl předeštířen, ovšem v tomto případě nemůže být důkazem, tedy podkladem výroku o vině obviněného, a to ani ve

spojení s jinými ve věci provedenými důkazy (srov. § 212 odst. 2 in fine trestního řádu). 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. Žalobce tímto netvrdí, že by uvedený protokol byl jako listina naprosto a bezvýjimečně nepoužitelný. Žalobce rozumí tomu, že daňové řízení není 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. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2014, sp.zn. 2 Afs 45/2012, si lze představit, že by byl protokol jako listinný důkaz přípustný, pokud by nebylo v daném řízení možné opatřit o skutečnostech, jichž se posuzované výpovědi týkaly, důkazy, které by mohly být v tomto řízení provedeny. V souladu s označenou judikaturou Nejvyššího správního soudu by však takový postup 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 řidičů – zaměstnanců žalobce či jiných osob v rámci daňového řízení. Celním orgánům taktéž nic nebránilo obstarat si protokoly o výsleších svědků provedených při hlavním líčení Okresním soudem v Chebu, resp. žalobce jim je v průběhu řízení sám dodal. Z napadeného rozhodnutí je ovšem zřejmé, že žalovaný k této skutečnosti nijak nepřihlédl a s předloženým důkazem žalobce se vůbec nevypořádal. Dále žalobce uvedl, že již ve svém odvolání uváděl: Z citovaných pasáží z výpovědi pana Š., o které se opírá napadené rozhodnutí, vyplývá, že pan Š. nevěděl, co přesně od společnosti N. dováží, a nevěděl, zda se jedná o olej nebo o naftu. To je podstatný rozdíl, který má významný vliv i na zjištění, zda transportovaná látka byla předmětem spotřební daně, či nikoli. Pan Š. evidentně ani nevěděl, jak pan K. naložil s tím, co pan Š. transportoval od společnosti N. do Nového Kostela, tj. nikdy nepotvrdil, že by byl svědkem toho, zda transportovaná látka byla složena v Novém Kostele a tam užita, nebo zda v Novém Kostele vůbec složena nebo užita nebyla. O jeho výpověď tudíž nelze věrohodně opřít závěry napadeného rozhodnutí. Takové rozhodnutí by pak bylo nepřezkoumatelné. Celní úřad uvádí, že p. Š. uvedl, že „*přepravované lehké topné oleje mají červenou barvu*“. Toto tvrzení není ničím podloženo. Celní úřad si nijak neověřil, jak se p. Š. dozvěděl o barvě přepravované látky, o jaký odstín šlo a nakolik byl výrazný nebo jaký význam barvě přikládal, když jedním dechem tvrdil, že nevěděl, zda převáží olej nebo naftu. V napadeném rozhodnutí cituje Celní úřad z výpovědi daňového subjektu. Daňový subjekt přitom pokaždé vypovídal o nakládání s naftou. O tom, že nakupoval nebo transportoval LTO, se nijak nezminil. Celní úřad z toho přitom dovodil: „*Daňový subjekt ve své výpovědi nepopírá dovozy minerálních olejů, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a byly dovezeny na daňové území České republiky. Dále ve své výpovědi uvádí, že minerální oleje byly vyvezeny zpět na daňové území Spolkové republiky Německo v režimu tranzitu.*“ Citovaný závěr Celního úřadu nemá oporu v provedeném dokazování, natož ve výpovědi daňového subjektu, na kterou Celní úřad v napadeném rozhodnutí poukazuje. Takové vyhodnocení výpovědi daňového subjektu je v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu, neboť Celní úřad nevychází ze skutečného obsahu právního jednání, tj. výpovědi daňového subjektu. Takovým způsobem zatížil Celní úřad řízení vadou, která vedla k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

V šesté skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Nesprávný závěr žalovaného k poučení na vydaných dokladech v SRN*“ žalobce uvedl, že žalovaný se s námitkou žalobce k poučení na vydaných dokladech v SRN vypořádal tak, že absence poučení nezakládá liberační důvod k daňové povinnosti a že je v zájmu podnikatelského subjektu informovat se

o svých povinnostech sám. Žalobce má za to, že takový závěr žalovaného je nesprávný. Na fakturách předložených daňovému subjektu je uvedeno následující poučení vztahující se k podmínkám nakládání s LTO a jejich zdanění: „*Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung! U.UST-ID-Nr.: DE222114284*“ a dále „*STEUERBEGÜNSTIGTES ENERGIEERZEUGNIS! Darf nicht als Kraftstoff verwendet werden, es sei denn, eine solche Verwendung ist nach dem Energiesteuergesetz oder der Energiesteuer-Durchführungsverordnung zulässig. Jede andere Verwendung als Kraftstoff hat steuer- und strafrechtliche Folgen! In Zweifelsfällen wenden Sie sich bitte an Ihr zuständiges Hauptzollamt.*“, dle kterého jsou doklady vystaveny pro dodávku nepodléhající zdanění na vnitřním trhu EU a obsahují i potvrzení o daňovém zvýhodnění. Dle těchto dokladů nesměl být LTO použit jako palivo, ledaže by takové použití bylo přípustné podle zákona o daních z energie nebo prováděcích předpisů. Jakékoli jiné použití jako paliva má daňové a trestní důsledky. Daňový subjekt chápe citované poučení a potvrzení jako doklad, kterým se prodávající chrání, aby mohl eventuálně prokázat, že skutečného odběratele poučil o tom, jak s prodávanými LTO nakládat. Dále je na faktuře uvedeno: „*Unsere Lieferungen und Leistungen fallen nicht unter Paragraph 13b UStG.*“, tedy že dodávky a služby společnosti Neumann nespádají pod § 13b zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), který definuje případy vzniku daňové povinnosti příjemci plnění. Na fakturách předložených daňovému subjektu od společnosti Neumann je uvedeno poučení o tom, k jakým účelům smí, resp. nesmí být používán daňově zvýhodněný minerální olej. Současně je uvedeno, že cena zahrnuje částku zákonného odvodu na tvoření zásob benzínu a nafty, topných olejů a petroleje. Dle žalovaného vznikla žalobci povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. g) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“), dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky. Žalobce předložil žalovanému řadu důkazů a ucelený obraz podporující jeho tvrzení, že od společnosti nikdy žádné lehké topné oleje nepřijal, nemohl je tudíž ani uvést do volného daňového oběhu nebo použít sám. Žalobce proto v průběhu řízení před žalovaným, resp. Celním úřadem navrhoval, aby Celní úřad prošetřil a prokázal, jak měl žalobce LTO převzít a použít. Žádné důkazy provedené žalovaným, resp. Celním úřadem neprokazují, jak žalobce s LTO naložil a převzetí LTO považuje žalobce za neprokázané. Žalobce má za to, že nesprávné poučení společnosti Neumann může svědčit o jejím dissimulovaném právním jednání. Společnost Neumann vydáním žalobci předložených faktur na předmětný LTO simulovala jinou skutečnost, o které nemá daňový subjekt žádné ponětí. Takto vydané faktury považuje za neplatné. Žalobce si je vědom, že je jeho povinností mít přehled o svých zákonných povinnostech. V tomto případě však byl obětí dissimulovaného jednání ze strany společnosti Neumann. V podnikatelském styku si subjekty nemohou dovolit uvádět nesprávné poučení na vydané doklady a uvádět v omyl své obchodní partnery, jelikož takové chování s sebou obnáší špatnou pověst a obchodní partnery odrazuje. Žalobce prokázal nezbytnou míru opatrnosti a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Proto má za to, že v tomto případě mu nemůže jít k tíži jednání společnosti Neumann včetně jejího nesprávného poučení na fakturách, a žalobci tedy nevznikla žádná další daňová povinnost, kterou by nesplnil. Žalobce v této souvislosti upozorňuje, že se žalovaný touto jeho námitkou vůbec nezabýval a nijak se s ní nevypořádal.

V sedmé skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Nesprávný závěr žalovaného k námitce nemožnosti plnit dle dokladů vystavených v SRN*“ žalobce uvedl, že žalovaný opírá své závěry mimo jiné o důkazní prostředky, mj. protokol o místním šetření č.j. 7870/2012-076300-032, protokol o podaném vysvětlení č.j. 7870-4/2012-076300-032, oba ze dne 27.4.2012, které se vztahují k realizované kontrole dopravy minerálního oleje (LTO) od společnosti N. žalobci, což vyplývá z údajů uvedených na faktuře č. 094781-0 ze dne

27.4.2012 a výpovědi kontrolovaných osob – pana L.H. a M.Š. Výše uvedené důkazní prostředky ovšem svědčí pouze o jediném případě nákupu a dovozu lehkých topných olejů žalobcem ze SRN, konkrétně od společnosti N. Přitom si žalobce dovoluje upozornit, že i v tomto případě došlo ke změně výpovědi zúčastněných osob, tj. p. Š. a A.K., a není tudíž jasné, komu byly lehké topné oleje skutečně určeny. Nicméně spotřební daň za předmětný dovoz byla uhrazena žalobcem. Žalobce na tomto místě upozorňuje na výpověď paní K. v průběhu hlavního líčení před Okresním soudem v Chebu dne 9.12.2016, ve které paní K. uvedla, že její manžel nakoupil lehké topné oleje v SRN jen jednou, za což mu vynadala a tím měla celou věc za ukončenou (viz protokol z hlavního líčení ze dne 9.12.2016, který je součástí dalších spisů žalovaného a přílohou tohoto podání). Dle žalobce tudíž nelze z výše označených důkazních prostředků žalovaného dovozovat, že pokud nakoupil nebo byly na jeho jméno jednou nakoupeny lehké topné oleje v SRN, lze mít za to, že je nakupoval a dovážel po dobu od února 2012 do února 2014, tj. po dobu dvou (2) let. Žalovaný nijak nevyvrátil námitku žalobce, že není možné, aby pan Š. absolvoval cestu do Mitterteichu za účelem nákupu lehkých topných olejů, když v té době absolvoval cestu do Scheideggu. Žalovaný pouze poukázal na události dne 27.4.2012. Z jednoho dne se však nedá dovozovat průběh dalších dnů a měsíců a dokládat události jiné než právě ty, které se udály během dne 27.4.2012. Žalobce si dále tímto dovoluje ohradit se proti argumentům žalovaného, dle kterých nehodlá přihlížet k žalobcem předloženým cestovním příkazům nebo knize jízd a dalším dokladům jen proto, že žalobce při jejich vyplnění nepostupoval formálně zcela správně. Z důvodů formální nesprávnosti by totiž v posuzované věci nebylo možné akceptovat jako důkaz ani doklady předložené společnostmi Neumann a Martins v SRN, protože ani tyto doklady nejsou formálně správně vydané a už vůbec ne úplné. Žalovaný vytkl žalobci v napadeném rozhodnutí, že neuvedl konkrétně, jakými formálními vadami trpí dokumenty předložené německými společnostmi. Žalobce proto tímto uvádí své námitky k formální (ne)správnosti a neúplnosti dokladů získaných od společností se sídlem v SRN: Nutné doklady dle směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS: Dle čl. 33, 34 a souv. směrnice by musely společnosti Neumann a Martins vyhotovit průvodní doklad obsahující základní údaje dokladu podle čl. 21 odst. 1 směrnice, tj. elektronického správního dokladu. Společnosti měly příslušným orgánům SRN předložit návrh elektronického správního dokladu pomocí elektronického systému podle článku 1 rozhodnutí č. 1152/2003/ES (dále jen „elektronický systém“). Jejich povinností bylo zároveň předat osobě, která zboží podléhající spotřební dani doprovází, výtisk elektronického správního dokladu nebo jakýkoli jiný obchodní doklad, ve kterém je zřetelně uveden specifický správní referenční kód. Tento doklad musí být k dispozici, aby mohl být příslušným orgánům na žádost předložen po celou dobu přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Ani jedna ze společností nedoložila, že by doklad se specifickým správním referenčním kódem kdy kterému řidiči předala. Náležitosti elektronického správního dokladu dle Nařízení Komise (ES) č. 684/2009: Nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24.7.2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, upravuje v příloze I náležitosti Elektronické zprávy používané pro účely přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Žalobci nebyla nikdy žádná Elektronická zpráva předložena. Náležitosti zjednodušeného průvodního dokladu dle Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92: Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17.12.1992, o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství, upravuje povinné náležitosti všech tří (3) vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu. Pro přehled jsou uvedeny v příloze č. 2 tohoto podkladu. Dle čl. 4 nařízení se zjednodušený průvodní doklad vystaví ve třech vyhotoveních. První vyhotovení si ponechá dodavatel pro daňovou kontrolu. Druhé

vyhotovení doprovází zásilku a ponechá si je příjemce. Třetí vyhotovení doprovází zásilku a příjemce je vrátí dodavateli s potvrzením o přijetí s odkazem na další daňový postup týkající se tohoto zboží v členském státě určení, pokud to dodavatel vyžaduje zejména pro účely vrácení daně. Toto vyhotovení se přiloží k případné žádosti o vrácení daně podle čl. 22 odst. 3 směrnice 92/12/EHS. Prohlášení řidičů a dodací listy vystavené společnostmi v SRN nesplňují požadavky na zjednodušený průvodní doklad. Daňové doklady dle zákona o spotřebních daních: Na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Minimální náležitosti faktury (daňového dokladu): a) obchodní firma nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo plátce, b) obchodní firma nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, nabyvatele, c) množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výše spotřební daně celkem, e) datum vystavení daňového dokladu, f) číslo daňového dokladu, g) kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká, h) množství minerálních olejů v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně, ch) údaj o tom, že minerální oleje byly označovány a obarveny. Žalobce ve výše uvedeném výčtu minimálních náležitostí faktury tučně zvýraznil náležitosti, které na předložených fakturách ze SRN zcela chybí. Není proto z předložených faktur ani seznatelné, jaké minerální oleje měl žalobce nakupovat a dovážet. Doklad o prodeji, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího, c) množství prodaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení dokladu o prodeji, f) číslo dokladu o prodeji, g) kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká, h) údaj o tom, že minerální oleje byly označovány a obarveny. Žalobce ve výše uvedeném výčtu minimálních náležitostí dokladů o prodeji tučně zvýraznil náležitosti, které na předložených fakturách, pokud bychom je interpretovali jako doklady o prodeji, ze SRN zcela chybí. Není proto z předložených dokumentů seznatelné, jaké minerální oleje měl žalobce nakupovat a dovážet. Doklad o dopravě vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu, vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji. Doklad o dopravě musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesílatele, b) adresu místa určení a v případě, že to není možné, jiné údaje určující polohu místa určení, c) množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, nebo sazba spotřební daně, e) datum vystavení dokladu o dopravě, f) číslo dokladu o dopravě, g) kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká, h) údaj o tom, že minerální oleje byly označovány a obarveny. Zdanění vybraných výrobků při dovozu se prokazuje rozhodnutím o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení nebo jiným rozhodnutím správce daně o vyměření daně. Vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu lze dopravovat pouze s daňovým dokladem, dokladem o prodeji, dokladem o dopravě nebo rozhodnutím správce daně o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo jiným rozhodnutím správce daně o vyměření daně. Na vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu dopravované bez a) daňového dokladu, dokladu o prodeji nebo dokladu o dopravě se hledí, jako by byly dopravovány s příslušným dokladem, pokud byl příslušný doklad před zahájením

dopravy přijat správcem daně prostřednictvím elektronického portálu správce daně, nebo b) rozhodnutí správce daně o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo jiné rozhodnutí správce daně o vyměření daně se hledí, jako by byly dopravovány s tímto rozhodnutím, pokud bylo toto rozhodnutí před zahájením dopravy oznámeno. Žalobce má za to, že uvedené formální náležitosti procesu prodeje a vývozu minerálních olejů, jak o něm svědčili zaměstnanci německých společností, nebyly splněny. Ze všech protokolů předložených v předmětných řízeních, o které se žalovaný, resp. Celní úřad opírají, vyplývá, že žádný z příslušných orgánů ani postupu německých společností neprověřoval. Prokázání oprávněného nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně: (1) Oprávněné nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně se prokazuje povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, bylo-li vydáno, a dokladem o osvobození vybraných výrobků od daně. (2) Doklad o osvobození od daně, který je plátce, popřípadě uživatel povinen bezodkladně vydat při vydání vybraných výrobků osvobozených od daně, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, odesílajícího plátce, popřípadě uživatele, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, přijímajícího uživatele, c) množství vybraných výrobků osvobozených od daně, u nichž vznikla daňová povinnost, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) prohlášení, že v ceně vybraných výrobků není obsažena daň, e) místo odeslání, f) místo přijetí, g) datum vystavení dokladu o osvobození od daně, h) číslo dokladu o osvobození od daně. (3) Oprávněné nabytí dovezených vybraných výrobků osvobozených od daně se prokazuje povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, byla-li povinnost jej vystavit, a zároveň rozhodnutím o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení nebo jiným rozhodnutím správce daně o vyměření daně. Žalobce pochopitelně žádný z uvedených dokladů nemá, neboť ani lehké topné oleje pro účely vytápění, který je osvobozen od spotřební daně, od společnosti Neumann ani Martins nedovážel, natož aby je nakupoval. Společnost Neumann i Martins je ovšem měla vystavit.

V osmé skupině žalobních bodů uvozené slovy „*Nesprávné posouzení a vyhodnocení provedeného dokazování*“ žalobce uvedl, že se žalovaný v rozhodnutí vůbec nevypořádal s námitkou žalobce k posouzení a vyhodnocení provedeného dokazování. Námitku dissimulovaného právního jednání vypořádal pouze konstatováním, že výpověď J.Ch.P. a vydané doklady společnosti Neumann v kontextu s výpovědí pana M.Š. jednoznačně prokazují, že k nákupu topného oleje došlo. Paralelně s řízením vedeným před orgány celní správy probíhá trestní řízení před Okresním soudem v Chebu. Na tomto místě si žalobce dovolí odkázat na protokol z hlavního líčení v předmětném řízení, který nemohl použít dříve, neboť hlavní líčení se konalo dne 9.12.2016, a tudíž poté, co bylo žalobci doručeno napadené rozhodnutí. Dle platebního výměru Celního úřadu má tento za prokázané, že „*na základě ústně provedených objednávek na dodání lehkých topných olejů od společnosti Neumann a společnosti Martins byly následně zaměstnanci resp. pověřenými osobami daňového subjektu, nakupovány lehké topné oleje*“. V platebním výměru Celní úřad sám blíže nespecifikuje, jakým způsobem a kdo měl ústní objednávky realizovat. V navazujících řízeních, potažmo platebních výměrech specifikoval úřad názor vycházející z výpovědi pana P., že objednávky realizovala paní K. telefonicky. Závěr úřadu nemá oporu v jiném dokazování než v tvrzení pana P., že se údajná paní K. měla dotazovat na ceny pohonných hmot, resp. lehkých topných olejů nebo nafty. To je v přímém rozporu s tím, co uvedli pan A.K. a paní O.K. v průběhu hlavního líčení před Okresním soudem v Chebu dne 9.12.2016. Paní K. před soudem uvedla: „*O dovážení topných olejů a nafty ze Spolkové republiky Německo do České republiky na firmu mého manžela mi známo nic není, já můžu akorát říct, že mně momentálně toto vůbec nic neříká. Já se zabývám čistě jenom vývozem a výrobou u nás ve firmě. To znamená, že když*

já mám nějaké vývozy, a my dennodenně vyvážíme, tak já se vždycky obracím na svého syna, který má na starosti vývoz nebo dopravu do těch firem. Firmu Neumann GmbH se sídlem v Mitterteichu znám, lépe řečeno, pana N. znám, protože jsme spolu rok a půl spolupracovali, a to ohledně zprostředkování pracovních sil. Bylo to období 2012 a 2013, asi rok a půl. Bylo to na základě toho, že on hledal někoho v Čechách, pracovní síly pro německý pracovní trh, odborníky, to znamená topenáře, lakýrníky, malíře atd. Tenkrát jsem se zaměřila s tím, že to zkusíme s mým personalistou dát podněty k tomu, že bychom mohli zaměstnat nezaměstnané v Německu, takže jsme se takhle nějak propojili. Tato spolupráce trvala, i když v malé míře, asi rok a půl. O tom, že by můj manžel s firmou pana N. spolupracoval i na bázi odebrání topných olejů a nafty, o tom nic nevím. Jednou jsem něco takového zaslechla, kvůli tomu jsem manželovi vynadala a to bylo všechno. I když my jsme rodina zaměstnaná v celé firmě, tak se nevidíme každý den, takže to, co dělá manžel nebo druhý syn, moc nevnímám, já si dělám to svoje, kde mám zaměstnaných pomalu padesát lidí. Ve firmě Neumann jsem osobně byla asi dvakrát. My jsme vždycky jeli s manželem z jednání a jednou jsme tam byli, protože pan N., tak jsem se s ním vlastně seznámila, navštívil naše stáje a měl zájem o ustájení koně. Tak jsme se dali dohromady kvůli tomu a říkal, že v Mitterteichu má firmu a že když pojedeme, tak se můžeme stavit. My jsme se tam tenkrát po jednání jednou stavili, jestli se rozmyslel, jestli chce dát svého koně k nám, tak jsme si dali kafe a to bylo všechno. Pak nás navštívil pan N. s tím, že má pro mě návrh, a to právě přišel s návrhem o zaměstnání těch lidí. Do firmy pana N. jsem nikdy netelefonovala, abych se informovala o záležitosti týkající se ceny a množství topných olejů a nafty. Já jsem volala panu N. určitě několikrát, ale ohledně těch lidí. Já jsem musela ty lidi shánět a vyřizovat věci ohledně dojíždění, zaměstnání atd., protože spousta těch lidí neuměla německy, takže všechno to šlo de facto přese mě. Já umím německy docela dobře. Pana J. P. jsem tam, myslím, viděla jednou na recepci, protože nám sháněl pana N. My jsme tam vždycky přijeli, jak se říká na blind, takže jsme tam byli neočekávaně. S panem P. jsem telefonicky mluvila, protože mi sháněl pana N. Poté bylo svědkyni předestřeno, že svědek P. ve své výpovědi uváděl: „Na začátku obchodního vztahu častěji volala paní K., dotazovala se na cenu topného oleje. Tato osoba se představovala jako paní K. Paní K. se mnou často na začátku obchodního vztahu telefonovala, jednalo se o ceny a termíny vyzvednutí, protože jsme mívali v poledne zavřeno.“ K tomu svědkyně uvádí: Tak to ne, rozhodně ne. Já jsem vyloženě komunikovala s panem N., a když jsem ho nemohla sehnat, protože on byl často na cestách, tak jsem to musela vyřizovat přes něj. Že bych jednala s panem P. ohledně nějaké ceny nafty a podobně, to určitě ne.“ Z citované výpovědi vyplývá, že paní K. popřela, že by kdy s panem N. jednala o cenách minerálních olejů nebo se na ně jen dotazovala. Paní K. rovněž popřela, že by o těchto záležitostech jednala s panem N. S ním jednala výlučně o ustájení koně nebo o lidech, kteří by mohli pracovat v SRN a kterým zprostředkovávala zaměstnání. Žalobce na podporu tvrzení paní K. dohledal v archivu předmětné faktury a předkládá je soudu, aby potvrdil pravdivost tvrzení paní K. Žalovaný tedy nemůže žalobcovu námitku odbýt s odkazem na to, že judikatura citovaná žalobcem v odvolání na projednávaný případ nepřiléhá. Není totiž pravdou, že neexistují pochybnosti o pravosti a správnosti vydaných dokladů a pravdivosti výpovědi zaměstnance zahraničního prodejce topných olejů. K případné absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež mají být základem daňové povinnosti, jsou povinny přihlédnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti. Tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to na základě námitky účastníka řízení nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 26.2.2009, sp.zn. I. ÚS 1169/07, či ze dne 15.3.2010, sp.zn. I. ÚS 2082/09, dostupné na nalus.usoud.cz, a především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.12.2010, č.j. 7 Afs 130/2009-200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS).

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žaloba obsahuje zcela identické žalobní námitky, které žalobce uplatnil v předchozích žalobách evidovaných soudem pod sp.zn. 30 Af 3/2017 a sp.zn. 30 Af 4/2017. Z tohoto důvodu plně odkazuje na svá vyjádření k těmto žalobám č.j. 11199-4/2017-900000-304.8 a č.j. 12048-4/2017-900000-304.8, doručená soudu datovou schránkou dne 13.3.2017. Žalovaný setrvává zcela na svém právním posouzení věci obsaženém v napadených rozhodnutích.

IV.

Replika žalobce

Žalobce v replice uvedl, že ve vyjádřeních k žalobám vedeným soudem pod sp.zn. 30 Af 3/2017 a sp.zn. 30 Af 4/2017 se žalovaný vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům a provedeným důkazům, mj. i k nenalezení lehkých topných olejů v místě podnikání žalobce, s ohledem na které se ovšem žalovaný ve svých vyjádřeních sám přiznal, že značkovací látka SY 124 je oproti barvivu identifikovatelná i po několikanásobném naředění, tj. smícháním motorové nafty smíchané se značeným minerálním olejem s další motorovou naftou, i s odstupem času. Tím žalovaný sám přiznává, že nalezení značkovací látky samo o sobě mnoho neříká. Pokud se v nádrži značkovací látka najde, mohly být v nádrži převáženy LTO v nedávné době, ale také se tam mohlo jednou vyskytnout malé množství, nebo od doby výskytu LTO v nádrži mohla uplynout řada měsíců či let atd. V konkrétním případě žalobce došlo dne 27.4.2012 k jednorázovému dovozu LTO, z čehož logicky vyplývá, že v nádrži po LTO mohly zůstat stopy po značkovací látce. Doložený je tak pouze tento ojedinělý případ. Vzhledem ke skutečnosti, že je značkovací látka identifikovatelná i po několikanásobném naředění a není tak možné určit, jak se stopové množství značkovací látky do vzorků dostalo a zda vůbec jakkoliv souvisí se zdaňovacím obdobím, za které byla žalobci vyměřena daň, z její přítomnosti ve velmi malém množství nevyplývá žádný závěr použitelný pro toto řízení. Výše uvedené není dle žalobce jediným pochybením žalovaného s ohledem na dokazování. Žalovaný například dále nezjišťoval, zda vozidla z vozového parku žalobce mohou vůbec tankovat topný olej. Přitom je obecně známo, že topný olej poškozuje motorová vozidla, zejména vstřikovací mechanismy a jejich součástky. Nadto ke kontaminaci stopovým množstvím topného oleje mohlo dojít i při běžné manipulaci s palivem či jinými látkami. Látka SY 124 se přidává i do petroleje, plynových olejů a nafty pro lodní dopravu. Ke kontaminaci přitom mohlo dojít právě při manipulaci s petrolejem. Pokud se totiž automobil na delší dobu odstavuje, přilije se do nádrže petrolej, který váže vodu, a motor se protočí proto, aby nedošlo k zrezivění vstřikovacího čerpadla a vstřiku motoru. V této souvislosti žalobce upozorňuje, že automobily nebyly používány již několik let, což žalobce dokládá fotodokumentací, a nelze tedy vyloučit, že k zabránění výše popsání poškození byl použit právě petrolej, který následně v nádržích zanechal stopy značkovací látky. Ve věci je rovněž nutné vzít v úvahu, že zaměstnanci celní správy při odběru vzorku z 51 automobilů ani jednou nepropláchli nasávací pistoli, ač jim to zákon nařizuje, což rovněž mohlo vést k vadným výsledkům dokazování. Žalovaný rovněž pochybil, když bere za důkaz o vzniku daňové povinnosti ve všech 218 případech pouhé 3 případy dovozu a existenci faktur založených u jiných společností v jejich účetnictví. V účetnictví žalobce nejsou takové faktury založeny, nejsou ani založeny relevantní cestovní příkazy. Je s podivem, že se žalovaný za situace, kdy zástupci společnosti Neumann odmítli vypovídat před soudem v trestním řízení vedeném s žalobcem, nezabýval vůbec reálnou možností, že žalobce topný olej skutečně neodebral a že se ve skutečnosti zástupci společnosti Neumann naopak dopustili trestněprávně relevantního jednání za využití údajů žalobce, a to zejména v situaci, kdy tyto faktury obsahovaly špatné

údaje. Žalovaný pochybil, pokud faktury získané od německých společností považoval za pravé pouze s ohledem na skutečnost, že byly získány cestou mezinárodní právní pomoci, a dalšími fakty se již nezabýval. Způsob získání důkazního prostředku nemůže osvědčovat jeho pravost. Žalovaný tvrdí, že jednotlivé důkazy údajně tvoří ucelený řetězec důkazů prokazující nákup topných olejů a motorové nafty žalobcem prostřednictvím zainteresovaných osob a jejich dopravu na daňové území České republiky. Žalobce má však za to, že toto tvrzení není pravdivé. Důkazy ucelený řetězec netvoří a žádný takový závěr z nich nevyplyvá. Jednotlivé důkazy neprokazují žádné podstatné skutečnosti, jelikož jsou nejednoznačné a možných závěrů z nich vyplývá několik. Ani dohromady netvoří ucelený řetězec důkazů, naopak z nich vyplývá, že se žalovanému nepodařilo prokázat, že žalobci vznikla daňová povinnost. Žalovaný ovšem tuto skutečnost ignoruje a zcela evidentně vybírá a uměle vykládá důkazy způsobem, aby vedly k jím předem zaujatému závěru. V odůvodnění rozhodnutí jsou tak žalovaným vzaty v úvahu pouze ty důkazy, které svědčí v neprospěch žalobce, které nejsou podrobeny jakémukoli zkoumání a prověřování, a naopak všechny důkazy, které svědčí v jeho prospěch, jsou žalovaným bez pádného důvodu odmítnuty. Tento postup je naprosto v rozporu se zásadami daňového řízení a dokazování vůbec. Žalovaný tak například vůbec nebral v úvahu, že by výpověď pana K. mohla být pravdivá. Zúčastněných ekonomických subjektů je však podstatně více než pouze žalobce a ekonomických důvodů dovozu minerálního oleje svědkem U. také, a není tedy zřejmé, proč si žalovaný vybral právě ten, ve kterém by LTO dovážel žalobce. Žalovaný v tomto rozsahu neprovedl žádné dokazování s ohledem na tyto další možné skutkové průběhy. Svědek U. – jeden z domnělých řidičů – přitom jednoznačně uvedl v hlavním líčení v trestním řízení, že topný olej nikdy nevezl, což svědčí ve prospěch jednoho z jiných scénářů, ve kterých minerální oleje nedováží žalobce. Ke stejnému závěru vede i výpověď pana H. Pan H. totiž v trestním řízení potvrdil, že mu pan S. dovážel minerální oleje jako protiplnění za opravy aut. Ze svědecké výpovědi pana H. nade vší pochybnost vyplývá, že mu pan S. minerální oleje vozil, čímž se potvrzuje výpověď pana S. a ostatních svědků, že předmětné obchody se odehrávaly bez vědomí pana K. a pan K. se tak stal bez svého zavinění obětí podvodu. Žalovaný vedle sebe staví jednotlivé skutečnosti a vyvozuje z nich závěr o vzniku daňové povinnosti žalobce, avšak takový závěr je jen jednou z mnoha spekulací, které si lze ze zjištěných skutečností domyslet. Žalovaný argumentuje tím, že poukázal na případ zjištění dopravy topných olejů ze dne 27.4.2012 a 20.2.2014 od společnosti Neumann a dne 9.8.2012 od společnosti Martins. Tyto skutečnosti ovšem nesvědčí o tom, že by žalobce nakupoval a dovážel LTO po celé období od února 2012 do února 2014. Opět je tak takový závěr čistou spekulací, která nemá oporu v dokazování. Žalobce dále konstatoval, že žalovaný rovněž uvádí myšlenkový konstrukt, že žalobce vlastní několik motorových dopravních prostředků, kde mohou být použity topné oleje jako palivo. Takové odůvodnění je absurdní, jelikož v současnosti je běžné pro fyzické osoby vlastnit motorové dopravní prostředky, tím spíše pro podnikatele podnikající v několika různých oblastech. Vlastnictví těchto dopravních prostředků nemůže odůvodňovat závěr, že měl žalobce důvod dovážet LTO do České republiky. Dalšího zjednodušení a nepodložených spekulací se žalovaný dopouští v části, kdy uvádí, že paní K. hovoří německy. Opět z této skutečnosti nic nevyplyvá. Příkladem lze situaci přirovnat k situaci, kdy by orgány činné v trestním řízení odůvodňovaly spáchání trestného činu konkrétním pachatelem tím, že umí italsky, takže je součástí italské mafie. Z tohoto příkladu je zjevné, že odůvodnění žalovaného je chybné. Koneckonců i sám žalovaný uznal, že paní K. mohla jednat se společností Neumann o jiných podnikatelských aktivitách, tedy opět přiznává, že své odůvodnění zakládá na spekulaci. Žalovaný naopak nevznáší žádnou pochybnost k výpovědi pana P. a dalším zaměstnancům německých společností, zatímco u zaměstnanců žalobce má pochybnosti o jejich nestrannosti. Pro všechny tyto osoby je přitom charakteristický zaměstnanecký poměr a tedy jeho potencionální vliv na výpověď. Žalovaný ho ovšem bere v úvahu jen s ohledem na zaměstnance žalobce. Toto svědčí o dvojím přístupu. Pakliže má pochybnosti u zaměstnanců

žalobce s ohledem na jejich zaměstnanecký poměr, měl by je vznést i u ostatních zaměstnanců a zvážit variantu, že daní zaměstnanci mohou svého zaměstnavatele tzv. krýt a ze strachu o ztrátu zaměstnání nesdělí správním orgánům všechny informace. Pokud chce žalovaný přistupovat k jednotlivým svědkům stejně, nemůže vznášet pochybnosti aplikovatelné na obě strany jen u některých na základě obecných domněnek. Ve věci rovněž nelze pominout skutečnost, že společnost Neumann od roku 2005 nejméně do roku 2009 sama dovážela ze SRN do ČR cisterny lehkých topných olejů. Nejméně v případě jednoho dovozu přitom došlo k porušení daňových povinností ze strany společnosti Neumann, které vyústilo v udělení pokuty celním úřadem. Tyto skutečnosti musí být správnímu orgánu známy z jeho úřední činnosti. Tento kontext povahy podnikání společnosti Neumann je podle názoru daňového subjektu dalším důvodem nevěrohodnosti výpovědi pana P. Podle žalobce je totiž naopak možné, že se ze strany společnosti Neumann mohlo jednat o snahu o zakrytí vlastní nelegální činnosti a zaměstnanci společnosti Neumann tak měli silný důvod vypovídat ve prospěch svého zaměstnavatele. Ani tato skutečnost ovšem nebyla ze strany celního úřadu a následně odvolacího orgánu zohledněna a žádný z orgánů se s ní nijak nevypořádal. Žalovaný se navíc při hodnocení výpovědi pana P. dopustil vícero pochybení. Svědek pracoval ve společnosti Neumann GmbH a Co.Kg do jara 2013. Žalovaný tedy nemohl při rozhodování o pravosti faktur vydaných touto společností po tomto období vycházet z jeho výpovědi. Jak by mohl svědek potvrdit pravost něčeho, pokud se děje nemohl účastnit. Pokud tedy žalovaný označil faktury za pravé na základě jeho výpovědi, pak pochybil. Není rovněž pravdou, že pan P. nemá žádný motiv nemluvit pravdu o okolnostech nákupu topného oleje. Jednoznačně má, neboť z každých 1000 litrů mu mohlo zůstat minimálně 200 euro v hotovosti, aniž by na to někdo přišel. Do společnosti Neumann GmbH a Co.Kg jezdí z Chebu občané a do kanystrů nakupují v desítkách litrů topný olej, který nakupují bez dokladů, ale platí ho včetně DPH. Svědek tedy mohl „nastřádat“ oněch 990 litrů a vystavit na ně fakturu na firmu K., tedy bez DPH, a částku odpovídající DPH si mohl ponechat, aniž by cokoliv kdokoliv zjistil. Ani tímto možným scénářem se ovšem žalovaný bez zjevného důvodu nezabýval. Stran jízd provedených řidiči, zejména panem Š., žalobce dále odkazuje na trestní řízení, kde byl proveden důkaz tachografickými kotoučky. S ohledem na tento důkaz nelze dospět k názoru, že by žalobce mohl dovést 169.799 litrů topného oleje a 13.607 litrů motorové nafty a tím porušit své daňové povinnosti, a to s odkazem na to, že v rozhodném období podle tachografických kotoučků M.Š. vykonal celkem 60 cest o vzdálenosti tam a zpět 84 km a času trvání jízdy v délce cca 96 min. Tachografické kotoučky z vozidla Mercedes, tzn. x, mají svědčit o tom, že pan Š. jezdil do Mittereichu pro topný olej a někdy i pro naftu. Soud v trestním řízení konstatoval, že za období od 11. 2. 2011 do 20. 2. 2014 vykonal vůz celkem 60 jízd. Za účelem nákupu topného oleje a nafty mělo být ovšem dle žalovaného uskutečněno 190 jízd. Žalovaný tedy nemůže odkazem na 60 jízd odůvodnit vznik daňové povinnosti v rozsahu odběru ve 190 případech a v dalších 28 případech ve vztahu k topnému oleji údajně odebranému od společnosti Martins Kohlenhandlung GmbH. Jízda do žalovaným tvrzených měst je přitom jen další čistou spekulací žalovaného. Tachografické kotoučky se navíc shodují se vzdáleností do města Marketwitz. Do města Marketwitz zaměstnanci obžalovaného jezdili velice často do firmy Kopiercentrum, kde dělali přípravu na výrobu loutkových divadel. Celkově má žalobce za to, že nebyl prokázán vznik daňové povinnosti. Odůvodnění žalovaného i Celního úřadu se opírá o spekulace nejružnějšího druhu, je přistupováno rozdílně k stejným druhům důkazů a vznik daňové povinnosti není zjištěn. Žalovaný přitom měl k věci přistoupit v duchu zásady in dubio pro reo a analogicky ji použít, a tedy dojít k závěru, že nebylo možné zjistit, zda daňová povinnost vznikla. Tento závěr ostatně vyplývá i z platné judikatury, na kterou žalobce žalovaného opakovaně upozorňoval a kterou se žalovaný zřejmě rozhodl ignorovat. Žalobce dále citoval několik pasáží z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2014, č.j. 7 Afs 66/2013-78, s tím, že uvedený judikát lze aplikovat i na posuzovaný případ. I v tomto případě totiž bylo provedeno nedostatečné a selektivní zjištění

skutkového stavu, na základě kterého se žalovaný „rozhodl“ vyměřit daň žalobci, aniž by z provedených důkazů vyplývalo, že to byl skutečně žalobce, kdo LTO dovážel, či zda k dovozu vůbec některým ze zúčastněných subjektů došlo.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Žalobce doplnil, že podniká od roku 1991, tzn. nějakých 27 let, za tu dobu na zelené louce postavil několik továren, bez cizího kapitálu, je pořád ryze česká firma, vydělal pro tento stát několik set milionů korun a tohle, z čeho je obviněn, je skutečnost taková, že by to mělo smysl, když si to někdo koupí a hned to prodá. Ale aby žalobce ze svých vlastních zdrojů financoval svoji firmu, je naprostý nesmysl. A druhá věc je to, v tak malém rozsahu. V podstatě jsou to tři nebo čtyři roky, jedná se o nějakou částku asi 3,5 milionu, což je pro firmu, jako kdyby žalobce šel a ukrad někde tatranku, tak je to zanedbatelná částka. Postup celní správy byl takový, se kterým se žalobce nikdy nesetkal. Ani jeden svědek nikde nic nedoznal, nic nepřiznal, prostě řekli pouze pravdu, že to nikdy nevozili. Žalobce vezl pouze v několika případech motorovou naftu, kterou měl zavedenou v účetnictví zcela legálně a jestli tam nezaplatil daň, tak by mu byla tato nafta zdaněna a stejně by mu ta daň byla vrácena, takže by nula od nuly pošla, protože žalobce v té době prováděl ještě práce ve vnitrozemí, v Německu rozebírali větrné elektrárny a měli tam stavební stroje. A jelikož z České republiky může žalobce převézt pouze 20 litrů nafty, tak ji nakupovali v Německu, u toho pana N., který jí prodal bez DPH, a to žalobce vždy normálně zcela legálně dal do účetnictví, nebyl to žádný problém. I pokud by to žalobce dodal a stejně by peníze dostal zpátky, tam se jednalo o pár desítek, o pár tisíc litrů, takže v tomhle problém žalobce nevidí. To, z čeho byl žalobce nařčen, se nikdy nedopustil, celní správa, stejně finanční úřad postupovali tím způsobem, že řekli: „*strop je černej a prostě přesto nejel vlak*“. Všechno se to nahrávalo, žalobce se tam skutečně tak rozčiloval, prostě byl pod policejním dohledem, tři policisté, nebo celní správa tam za ním seděli, šest hodin, vždycky žalobce vyslyšali, prostě k ničemu se nedopracovali a napsali si tam vyloženě to, co se jim skutečně hodí. Žalobce z toho byl šokován, vždyť jej ta celá kauza vyšla na nějakých 10 milionů. Kde je napsáno, že třeba za rok nevyrukuje celní správa s tím, že žalobce dluží někde miliardu, a připraví žalobce o podnik, který má dneska hodnotu téměř miliardy korun, někdo si ho koupí za 10 milionů, no a za 10 let žalobce třeba očistí, no ale vrátí mu pouze těch 10 milionů. Žalobce má větrné elektrárny, dělá biomasu, jako koníček se věnoval divadlům, pilařskou výrobu, dřevovýrobu, dělá ubytování, má masokombinát. Žalobce má pět dětí, synové mu pomáhají, takže ten záběr je obrovský. Vše žalobci v podstatě ještě poškodilo zdraví. Žalobce to ze začátku nějakým způsobem bral s rezervou, nebral to vážně. Ale potom u trestního soudu byl doslova šokován. Jak je vůbec takováto věc možná, žalobce se nechce nikoho dotknout, ale pan soudce v Chebu, to je bývalý policista, nic proti tomu samozřejmě, zná jej z minulých let, ale žalobce měl od začátku, 25 let problémy s celní správou, protože žalobce vozil denně zboží do Německa, denně z Německa, kdysi, ještě když jsme nebyli v Evropské unii, nebo v Schengenu, tak byly na hranicích problémy. Oni žalobci cíleně vždycky zadržovali auta, byly doby, že žalobce zaměstnával i 300 lidí, do dneška je pořád fyzická osoba, a dělali žalobci takové problémy, že kolikrát mu přijel šofér a říkal: „Jo mám Tě pozdravovat a celníci Ti vzkazují, že Vám to stejně jednou zavřou ty továrny“. Takhle se žalobcem jednali. Takže žalobce to bere jako mstu, prostě mu nikdo nikde nic nedokázal, pan soudce v Chebu si celou kauzu vykonstruoval, vytrhal prostě výsledky z kontextu, napsal tam to, co se mu hodí.

Žalobce konstatoval, daňový subjekt splní svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestřel, prokáže-li toto tvrzení svým účetnictvím. Opak může být přípustný pouze za těch předpokladů, že správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Povinností celního úřadu bylo prokázat, že všechny faktury, které byly vystavené společnostmi Neumann anebo společnostmi Martins v Německu byly zaneseny do mezinárodního systému, tak, jako by se skutečně jednalo o vývozy lehkých topných olejů nakoupených u těchto společností a vyvezených pro žalobce, a byly skutečně realizovány. Že žalobce byl jejich příjemcem a byl povinen tyto dovozy zdanit. Ne každá chyba v účetnictví způsobí takovou intenzitu pochybností, aby účetnictví bylo prohlášeno za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Žalobce má za to, že tyto skutečnosti nebyly prokázány, protože jednak vystavené faktury samy o sobě obsahují chyby, jednak protokoly o výpovědích svědků, o které se celní úřad opírá, nejsou jednoznačné a nesvědčí vždy o tom, že skutečně ty lehké topné oleje byly dováženy. Sami řidiči nebyli schopni jednoznačně potvrdit, že dováželi lehké topné oleje, natož nebylo zřejmé, že byly skutečně dovezeny pro žalobce. Dalším důkazem byly tachografické štítky, které ale nebyly nalezeny ve firmě, nýbrž v bydlíšti, v místě bydlíště pana Š., jako jednoho z řidičů, další rozpory pak byly vysvětleny, zejména o rozpory ve výpovědích svědků, zaměstnanců německých společností. Pokud žalobce namítal, že faktury nejsou oprávněné, resp. že nebyly vystaveny po právu, a on nic neodebral, a bránil se dalšími tvrzeními, tzn., upozorňoval na to, že jeho řidiči v určité dny jezdili k jiné společnosti, že vykonávali jiné práce a které, pak celní úřad se musí zabývat i všemi námitkami vznesenými daňovým subjektem a vypořádat se s nimi tak, aby skutečně obraz, který získává o té projednávané a šetřené věci, byl ucelený a ne jen pouze vycházet z jedné hypotézy.

Žalobce doplnil, že zaměstnanec německé firmy, který samozřejmě poznal šoféra i žalobce, protože žalobce v té firmě asi 2x byl ohledně zaměstnanců, ohledně nákupu nafty, ke které se žalobce hlásí, tam nebyl žádný evidentní problém, tak vypovídal, jako že žalobce tyto topné oleje nakupoval a odvážel. Sám pán přiznal, že je běžná praxe v Chebu, že kdejaký řidič si tam jezdí a topný olej si tam nakupuje a jezdí na něj, ač to ničí motory, což má žalobce zjištěno. Ale oni na to jezdí a kupují si 20, 40 litrů, to nějak celní správa toleruje. Takže někdo si koupí 80, 100 litrů, nakupují s německým DPH, takže cena třeba jednoho litru je 1 EUR. Kdežto žalobce, jako firma, bych to nakupoval té spotřební daně, což je zhruba 20 centů rozdíl. Takže je možné, že prodáváč, aniž by majitel firmy o tom věděl, si vždycky nastrádá 1000 litrů, protože to, co žalobce ví, tak to prodávají bez lístku, no a potom se napíše na žalobce faktura za 800 EUR, no ale on má 200 EUR v kapse, o kterých nikdo neví a je to zcela legální a nikdo o tom neví. Na to žalobce poukazoval, že mohou tyto praktiky nastat, bohužel i soud, který třeba přiznal, že třeba faktury na naftu, že jsou falzifikáty, ale že je mohli i napsat Němci, na to nereagoval. Žalobce chce jenom dokázat, že na nákupu mohl vydělávat ten německý prodáváč.

VI.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že*

daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak jakékoli jiné daňové řízení, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

B.

Soud má za to, že správní orgány unesly důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, resp. prokázaly, že o souladu účetnictví žalobce se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

Ty byly zapříčiněny zcela zásadními zjištěními, a to zachycení dvou žalobcových dovozů nezdaněných topných olejů ze Spolkové republiky Německo, o nichž vypovídají protokoly o místních šetřeních ze dne 27.4.2012, kdy byl zjištěn dovoz 990 l topného oleje nakoupeného od společnosti Neumann GmbH & Co. KG, a ze dne 9.8.2012, kdy byl zjištěn dovoz 992 l topného oleje od společnosti Martins Kohlenhandlung GmbH.

Prvoinstanční orgán k tomu například v prvoinstančním rozhodnutí týkajícím se měsíce červenec 2012 uvedl: „*Dalším podkladem, který byl získán v jiném daňovém řízení téhož daňového subjektu, jsou důkazní prostředky z daňového řízení vedeného v souvislosti s dopravou vybraného výrobku - topného oleje zaznamenané v protokolu o místním šetření č. j. 7870/2012-076300-032 ze dne 27.4.2012 a související protokoly o podaném vysvětlení č. j. 7870-3 a 7870-4/2012-076300-032 a následné daňové řízení, zaznamenané v úředním záznamu o vložení dalších důkazních prostředků č. j. 9216/2016-540000-31 ze dne 11.2.2016. V souvislosti s prováděním silniční kontroly vozidla RZ x tovární značky MAN ve vlastnictví daňového subjektu, byla zjištěna hlídkou Celního úřadu Cheb dne 27.4.2012 doprava nezdaněného topného oleje v množství 990 litrů. Přepravy se účastnili zaměstnanci daňového subjektu pan L.H., nar. ... a zaměstnanec M.Š. Oběma zaměstnanci bylo do protokolu sděleno, že přepravovaný vybraný výrobek je ve vlastnictví daňového subjektu. Daňový subjekt spotřební daň z minerálních olejů přiznal podáním daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2012 dne 21.6.2012 a zaplatil na základě*

vystaveného platebního výměru 11672/2012-076300-022. Tyto skutečnosti podporují tvrzení, že daňový subjekt bezesporu přijímal topný olej, který byl uveden do volného daňového oběhu v jiném členském státě a který je určen pro podnikání na daňovém území České republiky. Dne 9.8.2012, zastavila hlídka mobilního dohledu Celního úřadu Cheb dodávkové vozidlo Mercedes 207 D RZ x, v době kontroly řízeno osobou P. S. V podaném vysvětlení tvrdil P. S., že přepravovaný topný olej je jeho a dováží ho pro účely vytápění domu. Dle údajů na nákladovém listě číslo 0753 a faktuře číslo 72136 ze dne 9.8.2012 byl topný olej určen pro daňový subjekt a dodavatelem byla společnost Martins. Na základě zjištění oddělení mobilního dohledu Celního úřadu Cheb ze dne 9.8.2012 bylo zahájeno daňové řízení s fyzickou osobou P. S., který dne 24.9.2012 podal přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2012 evidované Celním úřadem Cheb pod č.j. 17597/2012-070300-022 na množství 990 litrů lehkého topného oleje a daň ve výši 10.841 Kč. Na základě podání daňového přiznání Celní úřad Cheb vystavil dne 2.10.2012 platební výměr č.j. 18084/2012-076300-022, který byl dne 15.10.2012 P. S. uhrazen.“.

K námitkám žalobce o tom, že „žalovaný vedle sebe staví jednotlivé skutečnosti a vyvozuje z nich závěr o vzniku daňové povinnosti žalobce, avšak takový závěr je jen jednou z mnoha spekulací, které si lze ze zjištěných skutečností domyslet. Žalovaný argumentuje tím, že poukázal na případ zjištění dopravy topných olejů ze dne 27.4.2012 a 20.2.2014 od společnosti Neumann a dne 9.8.2012 od společnosti Martins. Tyto skutečnosti ovšem nesvědčí o tom, že by žalobce nakupoval a dovážel LTO po celé období od února 2012 do února 2014. Opět je tak takový závěr čirou spekulací, která nemá oporu v dokazování“, je nezbytné uvést, že zjištění těchto „utajených dovozů“ skutečně samo o sobě neprokazuje uskutečnění i dalších dovozů. V zásadním směru však snižuje věrohodnost tvrzení žalobce, že žádné další, krom „tří utajených dovozů“, při nichž byl přistižen, neučinil. Současně dotváří mozaiku komplexních zjištění správních orgánů.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26.7.2006, čj. 3 Azs 35/2006-104, uvedl, že „dokazovat nelze něco, co neexistuje. Jedná se o tzv. negativní důkazní teorii, o níž se pojednává mj. v publikaci prof. JUDr. Aleny Winterové, CSc., a kol.: *Civilní právo procesní*. 4. vydání, Linde Praha, a.s., 2006, str. 279: "Teorie negativní je založena na tom, že negativní skutečnosti nemohou být dokazovány, a je tedy ten, kdo tvrdí negativní skutečnost, od důkazního břemene osvobozen. Nedávný judikát NS ČR poskytuje pěkný příklad aplikace této teorie, když s poukazem na nemožnost dokazování negativní skutečnosti rozhodl, že žalovaný v bytovém sporu podle § 706 OZ není zatížen důkazním břemenem stran skutečnosti, že nemá vlastní byt, a tudíž opak toho - existenci vlastního bytu žalovaného - musí prokázat žalobce.“

Žalobce tvrdil, že žádné další dovozy, krom těch, při kterých byl přistižen, neučinil. Jednalo se negativní tvrzení, které žalobce nemohl prokázat. Důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění dalších dovozů tak leželo na správních orgánech.

Na tomto místě je nezbytné uvést, že podle § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Z právě citovaného ustanovení vyplývá, že skutečný rozsah „utajených dovozů“ lze prokázat i jinými důkazními prostředky, než místními šetřeními, resp. „přistižením žalobce přímo při činu“. Skutečnost, že žalobce při těchto všech dalších dovozech přistižen nebyl, sama o sobě nevyvrací, že k jiným dovozům došlo.

V případě žalobce se těmito důkazními prostředky ve spojení s listinnými důkazy staly především výpovědi svědků ze strany dodavatelů žalobce, společností Neumann GmbH & Co. KG a Martins Kohlenhandlung GmbH, a osob, které dovozy ve prospěch žalobce uskutečňovaly.

Postup při obstarání těchto důkazních prostředků byl přitom zcela logický. V okamžiku, kdy byly zjištěny dva žalobcovy „*utajené dovozy lehkých topných olejů*“, jeden od společnosti Neumann GmbH & Co. KG a druhý od společnosti Martins Kohlenhandlung GmbH, bylo u těchto německých dodavatelů ověřeno, zda žalobce nerealizoval i další dovozy, resp. nákupy „*lehkých topných olejů*“.

V této souvislosti byly obstarány účetní doklady, ze kterých vyplývá, jaké další dovozy, resp. nákupy žalobce od těchto společností učinil. Prostřednictvím jejich zaměstnanců, kteří byli vyslechnuti v pozici svědků, byly údaje v těchto dokladech potvrzeny. Od osob, které dovozy uskutečňovaly, bylo při jejich výpovědích zjištěno, že tyto byly realizovány jménem a na účet žalobce a že odebrané zboží bylo dovezeno ze Spolkové republiky Německo do České republiky k žalobci. Ze zjištěných skutečností současně vyplývá, že dovozy byly realizovány ve své podstatě stejným způsobem, jako tomu bylo v případě dvou dovozů, při nichž byl žalobce přistižen. Stejní řidiči, podobné množství, stejné místo určení, stejní odběratelé, stejný způsob plateb za zboží, řidiči podepsaná prohlášení o tom, že zboží bude vyvezeno do České republiky, atd.

Správní orgány tak celým komplexem důkazních prostředků unesly důkazní břemeno ohledně toho, že žalobce uskutečnil další a jaké dovozy. Na základě vyhodnocení těchto důkazů bylo dospěno k závěru o skutečném rozsahu dovozů žalobce v rozhodných obdobích. Tudíž daňovou povinnost žalobce bylo možné stanovit na základě dokazování.

Za této situace již žalobce nechránila „*tzv. negativní důkazní teorie*“.

Dokazování v daňovém řízení je budováno na jiných zásadách než řízení trestní. Pokud chtěl žalobce zvrátit správnost závěrů správních orgánů, bylo jeho povinností předestřít věrohodnou skutkovou verzi reality, ze které by například vyplývalo, jaké jiné zboží než „*lehké topné oleje*“ nakupoval, za jaké jiné zboží platil, proč řidiči podepisovali prohlášení o tom, že zboží bude vyvezeno do České republiky či kam jinam bylo zboží dováženo. Tuto svoji skutkovou verzi reality byl současně povinen prokázat.

Vzhledem k tomu, že žalobce žádnou takovou věrohodnou skutkovou verzi reality nepředestřel, pouze neustále dokola tvrdil, že žádné další „*utajené dovozy*“ neuskutečnil, nemohl být v daňovém řízení ani v řízení soudním se svými námitkami úspěšný.

Holá tvrzení žalobce například o tom, že „*zaměstnanec německé firmy pořizoval ve svůj prospěch fiktivní doklady na účet žalobce*“, že se bránil „*dalšími tvrzeními, tzn., upozorňoval na to, že jeho řidiči v určité dny jezdili k jiné společnosti, že vykonávali jiné práce a které*“ či že se ze strany správních orgánů jednalo o „*mstu*“, nejsou, aniž by byla prokázána, způsobila zvrátit správnost komplexních skutkových zjištění správních orgánů.

Nepodstatné pro prokázání toho, v jakém rozsahu došlo či nedošlo k předmětným dovozům, jsou i žalobcem tvrzené skutečnosti o rozsahu a době trvání jeho podnikání, že částka doměrku „*asi 3,5 milionu, je pro žalobce tak zanedbatelná, jako kdyby žalobce šel a ukrad někde tatranku*“, že „*i pokud by vše žalobce dodal, stejně by peníze dostal zpátky,*

jednalo se o pár desítek, o pár tisíc litrů, takže v tomhle problém žalobce nevidí“, že „dovozy by pro žalobce nebyly ekonomicky výhodné“, že „koníčkem žalobce byla divadla“, že „měl 25 let problémy s celní správou“ či že „pan soudce v Chebu si celou kauzu vykonstruoval, vytrhal prostě výsledky z kontextu, napsal tam to, co se mu hodí“. I pokud by totiž všechna tato tvrzení byla pravdivá, nevylučovalo by to, aby žalobce ve zjištěném rozsahu předmětné dovozy uskutečnil.

K jednotlivým žalobním námitkám je pak nezbytné uvést následující.

C.

Soud neshledal důvodnou první skupinu žalobních bodů.

Žalovaný v konstatační části odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: „Dne 24.3.2015 byl v areálu sídla právnické osoby KSZ s.r.o., IČ: 263 80 242, na adrese Nový Kostel 107, 351 34 Skalná (dále jen „KSZ s.r.o.“), totožné s místem podnikání odvolatele, proveden celním úřadem hromadný odběr vzorků minerálních olejů určených pro pohon motorů z nádrží stavebních a zemědělských strojů. Jednatelem právnické osoby je od 16. 1. 2008 M. K., nar. ... (syn odvolatele), a společníky jsou členové rodiny včetně odvolatele. Vzorky byly odebrány v 19 případech, přičemž o jejich odběru byly sepsány protokoly č. 540301-15-03-014 až 32. Po provedené analýze vzorků Celně technickou laboratoří obdržel celní úřad protokoly o zkoušce ze dne 2.4.2015, přičemž téměř u třetiny odebraných vzorků (koncová čísla protokolů 015, 016, 020, 026, 027, 029 a 030) byla analýzou zjištěna přítomnost značkovací látky SOLVENT YELLOW 124 v množství 0,2 až 1,4 mg/l.“.

V další části odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: „Nutno dodat, že účel použití nebyl, resp. ani nemohl být fakticky s odstupem času prokázán, nicméně podobnost složení LTO a motorové nafty (prokázaná analýzou odebraných vzorků) a existence značkovací látky v palivových nádržích dopravních prostředků společnosti KSZ s.r.o. (prokázaná analýzou odebraných vzorků) nasvědčuje použití LTO pro pohon motorů. Účel použití však v projednávaném případě nesouvisí se vznikem povinnosti daň přiznat a zaplatit, jak bylo popsáno shora.“.

Z právě citovaných částí odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že není pravdivým tvrzení žalobce o tom, že žalovaný neuvedl, co ze zjištění Celně technické laboratoře dovozuje. Žalovaný jednoznačně uvedl, že nic, co by bylo podstatné pro existenci daňových povinností žalobce.

Žalovaný neopřel své závěry o daňových povinnostech žalobce o zjištění Celně technické laboratoře. Za této situace je zcela tak zbytečné, vznášet proti zjištěním Celně technické laboratoře jakékoli námitky, neboť i pokud by byly důvodné, nebyly by jakkoli způsobilé prokázat nezákonnost napadených rozhodnutí.

Jak uvedl žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí, žalobci „vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 3 písm. g) zákona o spotřebních daních“, podle kterého povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu na daňovém území České republiky nebo dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky, pokud tyto výrobky byly přijaty plátcem uvedeným v § 4 odst. 1 písm. e) v jiném členském státě a jsou dopravovány na daňové území České republiky. Konkrétně bylo žalobci

přičítáno, že „žalobce předmětné topné oleje zakoupil ve Spolkové republice a nechal dopravit na pozemek v jeho vlastnictví nacházejícím se na daňovém území České republiky“.

Závěry žalovaného jsou zcela správné, neboť pro vznik daňových povinností žalobce nebylo podstatné, co žalobce s dovezenými topnými oleji dále dělal, zda je například prodal či spotřeboval v kontrolovaných strojích, o čemž by hypoteticky mohlo svědčit nalezení značkovací látky. Nebylo tudíž ani nutné zjišťovat, jakým způsobem se značkovací látka „v nádržích vyskytla“.

Dlužno doplnit, že k odběru vzorků došlo 24.3.2015, přičemž předmětem řízení jsou zdaňovací období červen až říjen 2012. Ani z časového hlediska tak nemůže mít zjištění Celně technické laboratoře jakýkoli vliv na prokázání či neprokázání skutečností rozhodných v roce 2012.

Zjištěné skutečnosti tak nesvědčí v neprospěch žalobce, ze stejných důvodů však nemohou svědčit ani v jeho prospěch.

D.

Soud neshledal důvodnou ani druhou skupinu žalobních bodů.

Jak již bylo uvedeno shora, důvodem vyměření daně žalobci nebyla „*informace o jednom dovozu lehkých topných olejů v dubnu 2012*“.

Zachycení dvou žalobcových dovozů nezdaněných topných olejů ze Spolkové republiky Německo, o nichž vypovídají protokoly o místních šetřeních ze dne 27.4.2012, kdy byl zjištěn dovoz 990 l topného oleje nakoupeného od společnosti Neumann GmbH & Co. KG, a ze dne 9.8.2012, kdy byl zjištěn dovoz 992 l topného oleje od společnosti Martins Kohlenhandlung GmbH, bylo zdrojem jednoznačných vážných a důvodných pochybností o souladu účetnictví žalobce se skutečností ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Zjištění těchto „*utajených dovozů*“ samo o sobě neprokazuje uskutečnění i dalších dovozů. V zásadním směru však snižuje věrohodnost tvrzení žalobce, že žádné další, krom těch, při nichž byl přistižen, neučinil. Současně dotváří mozaiku komplexních zjištění správních orgánů.

V případě žalobce byly důvodem doměření daně skutečnosti vyplývající z celého komplexu důkazních prostředků, kterými byly ve spojení s listinnými důkazy především výpovědi svědků ze strany dodavatelů žalobce, společností Neumann GmbH & Co. KG a Martins Kohlenhandlung GmbH, a osob, které dovozy ve prospěch žalobce uskutečňovaly.

Slovy žalovaného, uvedenými například v rozhodnutí žalovaného ze dne 26.1.2017 č.j. 2275/2017-900000-304.8: „*Skutečnosti vedoucí k závěru odvolacího orgánu, že odvolatel topné oleje nakupoval a dopravoval ze Spolkové republiky Německo do místa jeho podnikání prostřednictvím svých zaměstnanců, jsou popsány shora. Tvrzení odvolatele, že tomu tak nebylo, nemá oporu v předložených důkazních prostředcích. Taktéž námitka týkající se dissimulovaného právního úkonu, kterého se měla dopustit společnost Neumann a současně i společnost Martins, spočívá pouze v rovině domněnky odvolatele a nemůže ve světle získaných důkazů obstát. Výpověď J. Ch. P. a vydané doklady společnosti Neumann v kontextu s původní výpovědí M. Š. stejně jako výpověď L. A. Z. a B. R. a vydané doklady společnosti Martins v kontextu s původní výpovědí P. S. jednoznačně prokazují, že k nákupu topného oleje od uvedených společností došlo. Skutečnost, že sjednání kontraktu o nákupu topných olejů od*

společnosti Martins byl přítomen odvolatel, vypověděla B. R. do protokolu o výsledku svědka. Pochybnosti o pravosti a správnosti vydaných dokladů a pravdivosti výpovědi zaměstnanců zahraničního prodejce topných olejů odvolací orgán neshledal. Zmiňovaná judikatura Nejvyššího správního soudu tak na projednávanou kauzu nepřiléhá. Z výpovědi M. Š. citovaných výše opakovaně vyplynulo, že topné oleje byly dopravovány do místa podnikání odvolatele, tedy na adresu Nový Kostel č. p. 107 a z výpovědi P. S. do protokolu o výsledku obviněného vyplývá, že topné oleje byly dopravovány do areálu Libockého dolu ve vlastnictví odvolatele.“.

Tyto zjištěné skutečnosti a závěry není jakkoli způsobila zvrátit svědecká výpověď paní K. o tom, že „její manžel nakoupil lehké topné oleje v SRN jen jednou, za což mu vynadala a tím měla celou věc za vyřízenou“. Svědek totiž může vypovědět pouze o tom, co vlastními smysly vnímal. Skutečnost, že „má svědkyně za to, že se tak stalo pouze jednou“, nevylučuje prokázání dalších dovozů jinými důkazními prostředky, k čemuž v dané věci došlo.

D.

Soud neshledal důvodnou ani třetí skupinu žalobních bodů.

Tvrzení žalobce o tom, že závěr žalovaného o dovozu „lehkého topného oleje“ je pouze „odvozený z veřejně dostupných informací o lehkých topných olejích, resp. zařazení“, je zcela nedůvodné.

Jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí, bylo vycházeno zejména z obsahu předmětných faktur a svědeckých výpovědí zaměstnanců německých společností.

Již prvoinstanční orgán například v prvoinstančním rozhodnutí týkajícím se měsíce srpen 2012 uvedl: „Svědék, zaměstnanec společnosti Neumann, J. Ch. P., nar. ... vypověděl o skutečnostech ohledně objednávky, prodeje včetně úhrady v hotovosti, nakládky a dopravy lehkého topného oleje od prodejce společnosti Neumann k daňovému subjektu, čímž podpořil tvrzení správce daně o předem dohodnuté dodávce lehkého topného oleje mezi společností Neumann a daňovým subjektem a předem určeného okruhu osob a dopravních prostředků pro přepravu lehkého topného oleje. Výslech svědka provedl Finanční úřad Regensburg dne 8.9.2015. V souvislosti s doplněním trestního spisu č. j. KRPK-16946/TČ-2015-190080 byl protokol zároveň postoupen správci daně, evidovaný pod č.j. 49491-2/2015-540000-31. Svědek, vedoucí společnosti Martins, L. A. Z., vypověděl o skutečnostech ohledně objednávky, prodeje včetně úhrady v hotovosti, nakládky a dopravy topného oleje od prodejce k daňovému subjektu. Ve svých výpovědích nepopírá, že přišel do kontaktu s P. S. a daňovým subjektem. Ve výpovědi uvádí, že prodáván byl výlučně lehký topný olej. Výsledky svědka provedl dne 1.10.2014 Celní pátrací úřad v Drážďanech, oddělení spotřebních daní pod č.j. A70067/2014-734, protokol z výsledku je evidován správcem daně pod č.j. 20528/2015-540000-31 a výslech svědka L. A. Z., který provedl Úřední soud Plauen, dne 17.9.2015 pod č. j. 4.2 AR 12/15, protokol z výsledku je evidován správcem daně pod č.j. 49491-3/2015-540000-31. Protokol z jednání Úředního soudu Plavno číslo jednací 4.2 AR 12/15 ze dne 17.9.2015 ve kterém svědkyně, zaměstnankyně společnosti Martins, B. R. vypověděla o skutečnostech ohledně objednávky, prodeje, včetně úhrady v hotovosti, nakládky a dopravy lehkého topného oleje od prodejce k daňovému subjektu. Ve výpovědi uvedla, že společnost Martins dodávala daňovému subjektu topný olej. Pravidelné dodávky topného oleje před zahájením obchodního vztahu sjednávali pan K. a P.S., který následně topný olej

přebíral v pověření pana K. Dle tvrzení svědkyně B. R., společnost Martins provedla dle doloženého IČ daňového subjektu ověření údajů na Průmyslové a obchodní komoře a na celním úřadu a nebyly zjištěny překážky v dodávání topného oleje daňovému subjektu. Obchodní vztahy mezi subjekty trvaly od druhého čtvrtletí roku 2012 do prvního čtvrtletí roku 2014. Své tvrzení dokládá výčtem vydaných daňových dokladů, které se shodují s daňovými doklady doloženými v trestním spisu. V souvislosti s doplněním trestního spisu vedeného PČR spisové značky KRPK-16946/TČ-2015-190080, byl protokol postoupen správci daně, který ho eviduje pod č. j. 49491-3/2015-540000-31.“.

Pro to, aby bylo prováděno dokazování tím, „*jaké minerální oleje vlastně společnost Neumann prodává a jestli je tedy vůbec možné, aby uvedené LTO prodala žalobci, resp. byl prověřen sortiment prodávajícího v předmětném období*“, nebyl žádný důvod. Pomine-li soud existenci listinných důkazů, tj. dokladů o prodeji zboží, a svědeckých výpovědí, existují jednoznačné důkazy o tom, že oba dodavatelé v rozhodném období „*lehké topné oleje*“ měli „*ve svém sortimentu*“. Těmito důkazy jsou stanoviska k sazebnímu zařazení zboží ze dne 31.5.2012, o zkoumání vzorku odebraného při kontrole uskutečněné dne 27.4.2012 (společnost Neumann GmbH & Co. KG), a ze dne 3.10.2012, o zkoumání vzorku odebraného při kontrole uskutečněné dne 9.8.2012 (společnost Martins Kohlenhandlung GmbH).

Pokud jde o žalobcem namítanou společnost „*Neumann*“, nelze pominout ani tu skutečnost, že žalovaný například v rozhodnutí ze dne 23.1.2017 č.j. 1951/2017-900000-304.8, uvedl: „*Dne 19.11.2015 vyzval celní úřad Finanční úřad pro Karlovarský kraj rozhodnutím č.j. 57736/2015-540000-31 k poskytnutí dokladů k minerálním olejům nakoupeným odvolatelem, které finanční úřad získal vlastní činností ve spolupráci s Finanční správou Spolkové republiky Německo. Finanční úřad celnímu úřadu dne 4.12.2015 poskytl kopie faktur vydaných společností Neumann, za období let 2012 až 2014, na kterých je jako odběratel uvedena firma „K.A. ..., CZ-35134 Skalna“. Předmětem prodeje byla ve 22 případech motorová nafta, v ostatních 113 případech se jednalo o lehký topný olej, označený na fakturách „UN 1202, HEIZÖL (LEICHT), 3, III, (D/E), UMWELTGEFÄHRDEND, Ausnahme Nr. 18“. Přílohu každé faktury tvoří kopie prohlášení o tom, že zakoupený topný olej bude vyvezen do České republiky. Prohlášení jsou ve většině případů podepsaná jménem Š., pouze v pěti případech je uvedeno jméno R.U. nebo V.K.“. I z označení zboží na fakturách jednoznačně vyplývalo, že byl nakupován „*lehký topný olej*“.*

Pokud měl žalobce za to, že od svých německých dodavatelů odebral jiné zboží, nic mu nebránilo, aby uvedl a následně prokázal, jaké jiné zboží v předmětných zdaňovacích obdobích dovážel.

F.

Soud neshledal důvodnou ani čtvrtou skupinu žalobních bodů.

1.

Pokud by snad žalobce mínil žalobní námitku již pouhým označením této skupiny žalobních bodů, tj. „*odvozená identifikace daňového subjektu dle vydaných dokladů*“, tak je nezbytné uvést, že skutečnost, že odběratelem topných olejů od německých společností byl právě žalobce, byla odvozena nikoli jen z „*vydaných dokladů*“, nýbrž celého komplexu důkazů, jehož součástí byly především výpovědi svědků ze strany dodavatelů žalobce, společností Neumann GmbH & Co. KG a Martins Kohlenhandlung GmbH, a osob, které dovozy ve prospěch žalobce uskutečňovaly.

Dále je nezbytné uvést, že není pravdivým tvrzení, že by „výpovědi zaměstnanců společnosti byly v SRN provedeny bez účasti daňového subjektu“.

Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Žalovaný například v odůvodnění rozhodnutí ze dne 26.1.2017 č.j. 2275/2017-900000-304.8, které se týkalo dodávek od obou německých společností, uvedl, že „daňovému řízení předcházelo (a kontinuálně pokračuje) řízení trestní, v jehož rámci byl proveden výslech zaměstnance společnosti Neumann, pana J. Ch. P. (E. N., jednatel společnosti, dle písemného vyjádření ze dne 28.8.2015 podat výpověď odepřel). Dle protokolu o výsledku svědka, sepsaného Finančním úřadem Regensburg dne 8.9.2015, byl J. Ch. P. vyslechnut za přítomnosti mj. Mgr. Petra Ptáčka, obhájce odvolatele v trestním řízení. Současně byl proveden výslech zaměstnanců společnosti Martins, pana L. A. Z. a paní B. R. (T. K., jednatel společnosti, dle písemného vyjádření ze dne 7.9.2015 podat výpověď odepřel). Z obou protokolů o výsledku svědků, sepsaných úředním soudem v Plavnu (SRN) dne 17.9.2015, je zřejmé, že L. A. Z. a B. R., byli vyslechnuti za přítomnosti mj. Mgr. Petra Ptáčka, obhájce odvolatele v trestním řízení. Celní úřad výslech zahraničních svědků v daňovém řízení opětovně neinicioval, jelikož předmětnými protokoly disponoval a obsah výpovědi považoval za dostačující. Dále je nutno poznamenat, že žádné pochybnosti o pravdivosti podaných výpovědí ze spisu nevyplývají, sdělené informace korespondují s obsahem výpovědi M. Š. zaznamenané v protokolu o výsledku obviněného č. j. KRPK-16946-91/TČ-2015-190080-C ze dne 25.3.2015 či obsahem výpovědi P. S. zaznamenané v protokolu o výsledku obviněného č. j. KRPK-16946-89/TČ-2015-190080-C ze dne 25.3.2015 a naopak podané výpovědi v kontextu s ostatními důkazními prostředky dotváří ucelený obraz o skutkovém stavu, tedy že organizátorem nákupu a dopravy topných olejů od společnosti Neumann i společnosti Martins byl právě odvolatel.“.

Z obsahu žalovaným citovaných protokolů jednoznačně vyplývá, že bylo zcela respektováno právo žalobce „být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností“, když těmto výsledkům byl osobně přítomen jeho zástupce. Žalobci současně nic nebránilo, aby skutečnosti svědky do těchto protokolů uvedené eventuálně konkrétním způsobem rozporoval nebo navržením jiných důkazů vyvrátil.

Pokud jde o námitky žalobce ve vztahu ke svědecké výpovědi pana P., žalovaný například v rozhodnutí ze dne 27.1.2017, č.j. 6888/2017-900000-304.8, uvedl, že „celní úřad v napadeném rozhodnutí uvedl, že „Z výpovědi zaměstnance společnosti Neumann J. Ch. P. nar. 18.10.1959 je doloženo, že u společnosti Neumann vedl jednání s panem A. K. jednatel společnosti pan N.“ Dle odvolatele však z výpovědi nelze dovodit, že by pan P. věděl, že se skutečně jednalo o osobu odvolatele. Z výpovědi naopak vyplývá, že se odvolatelem osobně nikdy nesetkal. Toto tvrzení však není pravdivé. Pan J. Ch. P. do protokolu o výsledku svědka sepsaným finančním úřadem Regensburg dne 8.9.2015 vypověděl: „Pana K. a pana Š. znám. Kdy jsem se s nimi seznámil, to už nevím. Pana K. jsem potkal při jedné z jeho návštěv u pana N. seznámil - to by bylo příliš silné. S panem K. jsem nevedl žádná obchodní jednání. Obchodní jednání vedl pan N. jako jednatel. Pan Š. doprovázel dopravy, nebyl řidič. Nejednalo se o žádnou známost v tomto smyslu. Pan Š. neuměl téměř vůbec německy a já nemluví ani slovo česky. Důvodem našich setkání byla platba a podpis potvrzení o příjmu. Přijížděl dvěma různými vozidly, malým modrým kamionem (transportérem) s plachtou bez nápisu nebo uzavřenou modrou dodávkou (skříňovým vozem), podobnou jako VW Transporter nebo Mercedes Sprinter. Dodávka měla na dveřích nápis firmy K. pokud si vzpomínám. Byly také dny, kdy pan Š. nepřišel, to přijel pouze řidič.“ Na výzvu úřední osoby svědek popsal osobu pana A.K.následně: „Panu K. bylo

tenkrát podle mého cca 50 - 55 let, cca 1,75 cm vysoký, tmavé vlasy, podobně jako pan advokát P., a je štíhlý.“ Z výpovědi jednoznačně vyplývá, že pan J.Ch.P. přišel s odvolatelem do styku, přestože s ním obchodní jednání nevedl a nadto byl schopen provést popis jeho osoby. Lze doplnit, že M.Š. do protokolu o výsledku obviněného vypověděl, cit.: „Na dotaz uvádím, že jsem tam jezdil Mercedesem Sprinter, jedná se o firemní vozidlo, myslím, že dřív tam bylo nějaké logo firmy, ale nyní je přestříkané, takže tam nic není.“

S právě provedené citace napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný s odvolací námitkou vypořádal zcela konkrétně odkazem především na obsah protokolu o svědecké výpovědi pana P. Žalobci tak nic nebránilo v tom, aby tyto závěry v žalobě konkrétním způsobem rozporoval, což však neučinil. Vzhledem k tomu, že tak žalobce neučil, lze stejně obecně, jak činil žalobce uvést, že z ničeho nevyplývá, že by pan P. byl „nevěrohodným svědkem“. Pan P. konkrétním způsobem vypověděl o skutečnostech, které vnímal svými smysly. Žalobce identifikoval jak příjmením, tak přibližným věkem a podobou. Vypověděl o tom, že zná jak žalobce, tak pana Š., za jakým účelem s panem Š. jednal i jakými vozidly bylo pro zboží ježděno.

Skutečnost, že „pan Š. zastupoval žalobce“, vyplývá z výpovědi pana Š. K obdobné odvolací námitce žalovaný například v odůvodnění rozhodnutí ze dne 27.1.2017, č.j. 6888/2017-900000-304.8, uvedl: „Odvolací orgán má za to, že předmětný protokol o výsledku obviněného M.Š. poskytuje společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících tvrzení odvolatele, že minerální oleje kupovány na základě jeho instrukcí a dopravovány na daňové území České republiky nebyly. Celní úřad tak své důkazní břemeno ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009 – 61 unesl. Třebaže M.Š. do protokolu o výsledku obviněného ze dne 25.3.2015 úvodem vypověděl, že jej odvolatel poslal pro olej nebo naftu a neví přesně, co to bylo, v navazující pasáži již konkrétně uvedl, cit.: „Na dotaz uvádím, že většinou mi tankovali topný olej, někdy naftu. Mělo to červenou barvu. Tankoval jsem 990 litrů, to prý je povolené. Říkal to pan K.“ Taktéž na dotaz kontrolujících celníků dne 27.4.2012, zda ví, co veze za zboží, do protokolu o podaném vysvětlení č.j. 7870-4/2012-076300-032, vypověděl, cit.: „Ano, vím, vezu topný olej“. Skutečnost, že topný olej je předmětem spotřební daně z minerálních olejů, je popsána ve vypořádání námitky bod bodem Ad 2. Do zmíněného protokolu o výsledku obviněného M.Š. dále vypověděl, cit.: „Doklady jsem předával panu K. po návratu z Německa. Po příjezdu jsem auto zaparkoval v Novém Kostele v areálu firmy, odevzdal jsem doklady, které jsem k tomu dostal a šel jsem si po své práci. Oni si to pak vyložili. Takto to bylo pokaždé.“ Z obou výpovědí pana Š. tedy jednoznačně vyplývá, že o dopravě topného oleje věděl a na základě instrukcí odvolatele jej dopravoval do sídla místa podnikání odvolatele. V projednávaném případě ovšem není podstatné prokázání, jakým způsobem bylo s topnými oleji dále nakládáno. Tvrzení M.Š. o červené barvě dopravovaného topného oleje považuje odvolací orgán za věrohodné, seznatelné vizuálně (byl přítomen nakládkám topného oleje), a to zejména s ohledem na zákonnou povinnost značkování a barvení topných olejů (červeným barvivem), popsaným ve vypořádání námitky pod bodem Ad 2. Taktéž v protokolu o zkoušce č. j. 17964/2012-900000-020 ze dne 29.5.2012 odebraného vzorku topného oleje dopravovaného dne 27.4.2012, se uvádí, že vzorek je prokazatelně zbarven do červena“.

Z obsahu výpovědi pana Š. jednoznačně vyplývá, že jednal jménem a na účet žalobce. Na základě výpovědi pana Š. ani pana P. nelze dospět k jinému závěru, než že odběratelem zboží byl žalobce.

V této souvislosti nelze pominout závěry, které k odvolací námitce žalobce o tom, že „by se podle § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních na úhradě daně měli podílet i řidiči“,

žalovaný uvedl například v rozhodnutí ze dne 27.1.2017, č.j. 6888/2017-900000-304.8. Žalovaný uvedl: „*Předně tvrzení odvolatele o tom, že M. Š., R. U. a P. S. nejednali na příkaz odvolatele, neodpovídá informacím podaným těmito zaměstnanci v trestním řízení (o použitelnosti takto získaných důkazů bylo pojednáno ve vypořádání první námitky). M. Š. do protokolu o výsledku obviněného č.j. KRPK-16946-91/TČ-2015-190080-C ze dne 25.3.2015, R. U. do protokolu o výsledku svědka č.j. KRPK-16946-89/TČ-2015-190080-C ze dne 25.3.2015 i P. S. do protokolu o výsledku obviněného č. j. KRPK-16946-95/TČ-2015-190080-C ze dne 25.3.2015 shodně vypověděli, že instrukce o nákupu a dopravě topných olejů (vydávané odvolatelem za naftu) ze Spolkové republiky Německo dostávali, obvykle s finančními prostředky, od odvolatele, případně prostřednictvím jeho syna M. K. Topné oleje dopravovali do místa podnikání odvolatele nebo do areálu Libockého dolu ve vlastnictví odvolatele a obdržené dokumenty mu odevzdávali. V otázce určení plátce daně dle namítaného § 4 odst. 3 věty druhé zákona o spotřebních daních je prvotně nezbytné zkoumat, jakým způsobem a do jaké míry se na předmětných dopravách topných olejů do tuzemska uvedené osoby podílely, resp. v jakém postavení se při neoprávněném uvedení topných olejů do volného daňového oběhu nacházely a v čí prospěch jednaly. Ze spisového materiálu vyplývá, že uvedené osoby v roli řidičů plnily na základě instrukcí odvolatele jeho vůli, a to jak z postavení podřízeného zaměstnance (Š., U.), tak z neformálního pracovního vztahu (S.). Odvolatel jim k tomuto účelu poskytl nezbytné prostředky (dopravní prostředek, skladovací nádrž, finanční hotovost). Nadto byli z jeho strany nesprávně informováni o dopravě motorové nafty a dodržení patřičných předpisů. Topné oleje nebyly dováženy řidiči pro jejich osobní spotřebu, nýbrž pro aktivity spojené s podnikatelskou činností odvolatele, tudíž z této činnosti neměli žádný profit. Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 201/2004 - 142 uvádí, že nelze postihnout zaměstnance za skutky, které činili na základě pokynu zaměstnavatele, cit.: „V daném případě bylo zjištěno, že stěžovatel v postavení zaměstnance (řidiče) obchodní společnosti do ČR dovážel benzín. Celní orgány stejně jako krajský soud dospěly k závěru, že zboží skutečně do ČR dovezl stěžovatel, což on sám nepopíral, a toto zboží nebylo procleno ani nebyla poskytnuta celní záruka či zajištěn celní dluh. K tomu je však nutno uvést, že podle nálezu sp. zn. II. ÚS 237/02 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 29, str. 327) „skutečnost, zda stěžovatel jednal vlastním jménem či jménem a ve prospěch zastoupené osoby, byla pro dané rozhodnutí (poznámka soudu: o stanovení celního dluhu) klíčová.“ Z obsahu příslušných správních spisů přitom vyplývá (viz rekapitulace provedená výše), že zákazníkem, který vystupoval v předmětných smluvních vztazích o koupi benzínu byla firma Š. anebo fyzická osoba J. Š. [viz německé doklady o vyzvednutí zboží (Abholausweis); celní dokumentace, kde je uveden příjemce zboží; faktury] a stěžovatel zde vystupuje toliko jako řidič (viz zmíněné doklady o vyzvednutí zboží, kde se takto i podepsal). Je tedy bez jakýchkoliv důvodných pochyb zjevné, že stěžovatel nebyl smluvní stranou předmětného obchodního vztahu, nýbrž toliko v rámci svého zaměstnaneckého poměru převážel zboží přes hranice. Nejvyšší správní soud proto za této skutkové situace zjistil, že je plně aplikovatelný shora citovaný právní názor Ústavního soudu, že při stanovení celního dluhu nelze určit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči, převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání.“ Právní názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem lze dle odvolacího orgánu aplikovat i na projednávanou kauzu, jelikož popsané atributy dopravy jsou s předmětnou kauzou podobné (dovoz/doprava minerálního oleje, doklady znějící na odvolatele, role řidiče). Šetřením bylo zjištěno, že protiprávního jednání se dopustil odvolatel, přičemž zúčastněné osoby (řidiči) pouze vykonávaly zadané úkoly a plnily jeho vůli. Při určení plátce spotřební daně tudíž nelze formálně aplikovat znění § 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních věty druhé na kohokoliv, kdo se na neoprávněném uvedení do volného daňového oběhu podílí, nýbrž je nezbytné přihlídnout ke všem okolnostem majícím na toto určení relevantní vliv. V projednávaném případě tedy nelze konstatovat, že se*

zmíněné osoby popsaného jednání podílely takovou mírou, aby bylo možno je celním úřadem označit za plátce daně“.

Soud se s těmito závěry žalovaného zcela ztotožňuje, neboť odpovídají i závěrům, ze kterých vychází v rozhodnutí citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu.

2.

Předně je nezbytné uvést, že žalovaný se s obsahem protokolu o hlavním líčení ze dne 9.12.2016 nemohl vypořádat, neboť tento mu byl žalobcem doručen až po vydání napadených rozhodnutí.

Přesto je nezbytné uvést, že skutečnosti uváděné žalobce z obsahu tohoto protokolu, žádným způsobem neprokazují nezákonnost napadených rozhodnutí.

Svěddecká výpověď paní K. není jakkoli způsobilá zvrátit zjištěné skutečnosti a závěry.

Svědék totiž může vypovědět pouze o tom, co vlastními smysly vnímal. Skutečnosti, že svědkyni „o dovážení topných olejů a nafty ze Spolkové republiky Německo do České republiky na firmu jejího manžela není nic známo“ či že „jednou něco takového zaslechla, kvůli tomu manželovi vynadala a to bylo všechno“, nevylučují prokázání dovozů jinými důkazními prostředky, k čemuž v dané věci došlo. Že svědkyně o učiněných dovezech nemusela, stejně tak jako tomu bylo v případě dvou „utajených dovozů“, při nichž byl žalobce přistižen, nic vědět, je možné.

Uskutečnění dovozů nevylučují ani jiné vztahy mezi uvedenými společnostmi, tj. zprostředkování pracovních sil, ustájení koně, shánění pana N. panem P. či příležitostné návštěvy u pana N.

Konečně, pokud jde o svědkyni uváděné neuskutečnění telefonátů s panem P. „ohledně nějaké ceny nafty a podobně“, je nezbytné uvést, že i pokud by k těmto telefonátům nedošlo, stále by to nevylučovalo, že k předmětným dovozům došlo. Tyto skutečnosti nijak nečiní výpověď svědka pana P. nevěrohodnou. Identitu volajícího nelze ověřit, tudíž je možné, že pan P. mohl mluvit s jinou osobou ženského pohlaví. Pan P. ve své výpovědi ze dne 8.9.2015 ostatně uvedl pouze toto: „Vzpomínám si na příležitostné telefonáty nějaké paní, která se ohlásila jako paní K.(ová). Dotazovala se na ceny topných olejů.“ Podstatné však je, že pro prokázání uskutečnění předmětných dovozů nebyly rozhodné „telefonáty svědkyně ohledně ceny“ či „telefonické objednávky“, nýbrž to, zda bylo prokázáno, že k fakturovaným odběrům předmětného zboží došlo a kam bylo zboží dovezeno.

3.

Jak vyplývá z obsahu odůvodnění napadených rozhodnutí, byly závěry žalovaného opřeny o výpovědi pánů Š., U. a S. Pokud byl zmíněn pan H., pak toliko v souvislosti s odhaleným „utajeným dovozem“ ze dne 27.4.2012.

Stejně tak jako v případě svědkyně paní K., jeho „nevědomost o dalších dovezech, než při kterém byl přistižen“ nevylučuje prokázání dovozů jinými důkazními prostředky, k čemuž v dané věci došlo. Že svědek o učiněných dovezech nemusel nic vědět je možné.

Pokud jde o žalobcem použité návěti „*Svěděk H. potvrdil dovozy nafty*“, tak tuto skutečnost sám žalobce popírá, když uvádí, že svědek uvedl, že „*šlo o ojedinělý případ, kdy byli na území České republiky zadrženi, a lehké topné oleje byly zabaveny celní správou*“. Dlužno doplnit, že jak již bylo shora uvedeno, vzorek dne 27.4.2012 dováženého zboží byl zkoumán Celně technickou laboratoří. Bylo tak prokázáno, že se v tomto případě nejednalo o „*naftu*“.

G.

Soud neshledal důvodnou ani pátou skupinu žalobních bodů.

1.

Námítka žalobce o tom, že žalovaný „*některé důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým*“, kterou žalobce vznesl ve vztahu ke změně výpovědi pana Š., je nedůvodná.

Jak vyplývá například z rozhodnutí žalovaného ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8, žalovaný uvedl: „*V daňovém řízení byly předmětné protokoly o výsledku obviněných odvolateli zpřístupněny formou založení do veřejné části daňového spisu a odvolatel se mohl kdykoliv seznámit s jejich obsahem. Současně celní úřad v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu odvolatele vyrozuměl o obsahu svědeckých výpovědí M. Š. a P. S. a jejich hodnocení ve vztahu k výpovědi těchto osob v postavení obviněných informoval. Konkrétně celní úřad konstatoval, že „Pozdější změnu výpovědi řidiče Š. považuje správce daně za ryze účelovou a ničím nepodloženou, která byla učiněna pod vlivem obavy ze ztráty zaměstnání svého a členů rodiny. Pokud by, zaměstnanec Š. jím uvedené skutečnosti do protokolu o výsledku obviněného neznal, nemohl by je vypovídat.“ Zároveň celní úřad uvedl, že „pozdější změnu výpovědi přepravce S. považuje správce daně za ryze účelovou a ničím nepodloženou, která byla učiněna pod vlivem obavy ze ztráty obydlí pro sebe a svou manželku. Pokud by, přepravce S. jím uvedené skutečnosti do protokolu o výsledku obviněného neznal, nemohl by je vypovídat.“ K tomuto závěru se přiklání též odvolací orgán, jelikož svědecká výpověď učiněná oběma osobami u celního úřadu obsahuje na rozdíl od výpovědí učiněných do protokolů o výsledku obviněného vyhybavé, nekonkrétní, nepravdivé i nelogické odpovědi. Popření obsahu předchozí výpovědi M. Š. logicky vyplývá z důvodu obavy o ztrátu zaměstnání sebe i rodinných příslušníků - do protokolu o výsledku obviněného M. Š. na dotaz, jak dlouho je zaměstnán u odvolatele, odpověděl, cit.: „Od 28.6.1996, přítelkyně je tam asi 6 let, nevlastní syn je tam asi 19 let, mladší syn tam pracuje asi 10 let, snacha je tam asi 5 let, jsme tam celá rodina a tím pádem jsme na dlažbě.“ Popření obsahu předchozí výpovědi P. S. logicky vyplývá z důvodu obavy o ztrátu bydlení sebe a manželky - do protokolu o výsledku obviněného P. S. vypověděl, že mu ze strany odvolatele bylo nabídnuto místo hlídače v Libockém dole s ubytováním a na oplátku pro odvolatele vykonával různé služby - hlídal areál, opravoval věci a též nakupoval a dopravoval ze Spolkové republiky Německo topný olej pro odvolatele. P.S. vypovídal jako obviněný též v řízení před Okresním soudem v Chebu, kdy do protokolu o hlavním líčení č. j. 6 T 1/2016 (přiložený k odvolání) vypověděl, cit.: „Kdyby mi pan K. řekl, že v tom Libockém Dole už nemůžu být, tak to by byl můj konec, šel bych pod most.“ Z uvedeného jednoznačně vyplývá existenční závislost pana S. (včetně jeho ženy) na odvolateli. K námitce nevěrohodnosti svědeckých výpovědí zaměstnanců společností Neumann a Martins z důvodu, že i tito zaměstnanci jsou na svém zaměstnavateli závislí, a nelze předpokládat, že by dobrovolně svědčili v neprospěch svého zaměstnavatele, odvolací orgán konstatuje, že tito zaměstnanci byli vyslýcháni v postavení svědků, nikoliv v postavení obviněných z trestného činu (M.Š.,*

P.S.) a svoji výpověď oproti jmenovaným do současné doby nezměnili. Nadto tvrzení zmíněných svědků odpovídá obsahu písemností vydaných jejich zaměstnavateli a založených v jejich účetnictví a (v případě společnosti Neumann prokazatelně) předaných finančním orgánům Spolkové republiky Německo. Výpovědi zahraničních svědků se v jednotlivých aspektech shodují s výpovědí M.Š. a P.S. do zmíněných protokolů o výsledku obviněného ze dne 25.3.2015 a nic tak nenasvědčuje jejich nevěrohodnosti či účelovosti. Výpověď M.Š. do protokolu o výsledku obviněného byla posuzována jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti s ostatními získanými důkazy - tj. výpovědí J.Ch.P. zaměstnance společnosti Neumann, fakturami a dodacími listy vystavených společností Neumann a dále též s písemnostmi vyhotovenými dne 27.4.2012 v rámci kontroly dopravy LTO od společnosti Neumann odvolateli a výsledků analýzy odebraného vzorku. Stejným způsobem byla posuzována výpověď P.S. do protokolu o výsledku obviněného, přičemž tato byla konfrontována s výpovědí L.A.Z. a B.R., zaměstnanců společnosti Martins, fakturami, dodacími listy a prohlášeními o vývozu zboží vydanými touto společností. Pro úplnost lze doplnit, že L.A.Z. a B.R. byli vyslýcháni i v řízení před Okresním soudem v Chebu, avšak oproti původním výpovědím nesdělili žádné nové okolnosti mající na věc relevantní význam, pouze potvrdili informace podané v minulosti. Odvolací orgán má za to, že předmětné protokoly o výsledku obviněného M.Š. a P.S. poskytují společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících tvrzení odvolatele, že minerální oleje kupovány na základě jeho instrukcí a dopravovány na daňové území České republiky nebyly. Celní úřad tak své důkazní břemeno ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 61 unesl.“.

Jak vyplývá z právě provedených citací, při nevycházení ze změněné výpovědi pana Š., se ze strany žalovaného nejednalo o jakoukoli „svévůli“. Postup žalovaného byl zcela logický, opřený o jasné a důvodné argumenty.

Pana Š. při své původní výpovědi vypovídal konkrétně, v souladu se skutečnostmi vyplývajících jak z listinných důkazů, tak ostatních svědeckých výpovědí. Následně svoji výpověď zcela pozměnil, skutečnosti jím uváděné byly nekonkrétní, nebyly nepodloženy ostatními zjištěními a současně pan Š. uvedl konkrétní informace o tom, že je zcela závislý na žalobci. Z pohledu těchto skutečností žalovaný správně považoval změnu výpovědi za nevěrohodnou a správně vycházel z původní výpovědi pana Š. Svědek nově vypovídal v daňovém a trestním řízení vedeném přímo proti žalobci.

Námítka žalobce o tom, že žalovaný „některé důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým“, kterou žalobce vznesl ve vztahu výpovědi pana U., je také nedůvodná.

Ze žádného z napadených rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný uvedl, že odmítá vycházet ze „změněné výpovědi“ pana U. Žalobce nijak nekonkretizoval, kdy měl a jak pan U. svoji výpověď změnit a jak to mělo ovlivnit zákonnost závěrů žalovaného. Nic takového nevyplývá ani z porovnání obsahu protokolů o výpovědi tohoto svědka ze dne 25.3.2015 a ze dne 13.5.2015.

Dlužno doplnit, že v odvolání tuto skutečnost žalobce sám uvedl, když konstatoval: „Zaměstnanec U. byl vyslechnut jako svědek rovněž dne 25.3.2015 a z výsledku byl pořízen protokol s č. j. KRPK-16946-94/TČ-2015-190080-C (dále jen „první výslech zaměstnance U.“). Dne 13.5.2015 zaměstnanec U. vypověděl do protokolu s č.j. 21741-2/2015-540000-31 v souvislosti s výpovědí svědka (dále jen „druhý výslech zaměstnance U.“). Zaměstnanec U. svou výpověď nezměnil.“.

V případě pana Š. byly rozpory v jeho výpovědích řádně odstraněny, v případě výpovědi pana U. žádné rozpory nebyly.

2.

a)

Jak již bylo uvedeno, podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (§ 93 odst. 3 daňového řádu).

Právě citovaná ustanovení daňového řádu je nezbytné vykládat podle jejich smyslu a nikoli mechanicky, čehož se dovolává žalobce ve snaze zbavit se pro něho obsahově nevýhodného výsledku.

Zákonodárce v důvodové zprávě k ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu uvedl: *„Odstavec 3 upravuje postup pro využití protokolu o svědecké výpovědi získaného z jiného řízení. Pokud se bude jednat o řízení nedaňové nebo daňové řízení vedené s jiným daňovým subjektem, má daňový subjekt právo navrhnout provedení svědecké výpovědi, přičemž správce daně musí tomuto návrhu vyhovět, pokud je provedení svědecké výpovědi reálně možné (nikoliv tedy při úmrtí svědka či jeho reálné nedosažitelnosti)“*.

Již z důvodové zprávy tak vyplývá, že ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu nemůže být vykládáno kategoricky v tom smyslu, že protokol o svědecké výpovědi pořízený v jiném řízení je vždy, kdy daňový subjekt navrhne výpověď téhož svědka v právě probíhajícím daňovém řízení, nepoužitelný a správce daně je povinen výslech svědka provést. Pomine-li soud objektivní důvody nemožnosti provedení svědecké výpovědi, tj. v důvodové zprávě zmiňované *„úmrtí svědka či jeho reálná nedosažitelnost“*, zmiňuje se zákonodárce o *„nedaňovém řízení“* či o *„daňovém řízení vedené s jiným daňovým subjektem“*. Tedy například bude-li se jednat o protokol o svědecké výpovědi z *„daňového řízení vedeného přímo s daňovým subjektem“*, pak *„správce daně nemusí návrhu na provedení svědecké výpovědi vyhovět“*.

Výjimky z *„nutnosti provést svědeckou výpověď a nepoužitelnosti protokolu o svědecké výpovědi pocházejícího z jiného řízení“* jsou dány tím, že ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu je nezbytné vykládat ve spojení s ustanovením § 96 odst. 5 daňového řádu.

Ve vztahu ke konkrétním okolnostem toho kterého případu je nezbytné prověřovat, zda v *„jiném řízení“* při výsledku svědka bylo či nebylo respektováno *„právo daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování jeho práv a povinností“*, resp. zda opakování svědecké výpovědi je nezbytné k realizaci práv daňového subjektu a je způsobilé vnést do daňového řízení pro rozhodnutí podstatné skutečnosti nebo zda tomu tak není.

Do první skupiny případů budou spadat protokoly o svědeckých výpovědích pocházejících z řízení, při nichž nebylo daňovému subjektu poskytnuto právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Dále sem budou patřit i případy protokolů o svědeckých výpovědích pocházejících z jiných řízení, při nichž sice bylo daňovému subjektu poskytnuto právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, avšak cílem svědecké výpovědi nebylo zjištění skutkových okolností případu podstatných pro daňové řízení nebo jen částečně.

Do druhé skupiny případů pak budou spadat protokoly pocházející daňových řízení vedených přímo s daňovým subjektem, při nichž bylo daňovému subjektu poskytnuto právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, a cílem svědecké výpovědi nebylo zjištění skutkových okolností případu podstatných i pro právě probíhající daňové řízení. Za stejných podmínek sem budou patřit i protokoly o svědeckých výpovědích pocházejících „*nedaňových řízení*“. Společné těmto případům je, že opakované provedení svědecké výpovědi by nemohlo přinést nic nového, neboť svědek by opakovaně vypovídal k témuž.

Pokud jde o judikaturu Nejvyššího správního soudu, ani tato nesvědčí pro mechanický výklad ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs 58/2017 – 78, uvedl, že „*z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v daňovém řízení lze jako důkaz použít také listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotčených listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“* Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*tyto listiny také nemohou být jediným rozhodujícím důkazem zpochybňujícím účetnictví daňového subjektu: „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.“* (viz rozsudek NSS ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009 - 57). *Je-li výslech dotčených osob proveditelný též v daňovém řízení, není možné pouze hodnotit informace z výsledků provedených policejním orgánem (srov. rozsudek NSS ze dne 29.1.2012, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62).“* Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*v posuzovaném případě správce daně a žalovaný v rámci dokazování hodnotili také úřední záznam o podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu J. Z. ze dne 30.5.2012 a K. T. ze dne 16.5.2012. Úřední záznam pořízený podle § 158 odst. 6 trestního řádu lze jako důkaz v trestním řízení použít pouze za podmínek stanovených trestním řádem. Omezená použitelnost úředního záznamu o podání vysvětlení jako důkazního prostředku je projevem zásady bezprostřednosti trestního řízení: „Soud má rozhodovat na základě důkazů před ním provedených, tedy na základě svého*

bezprostředního dojmu z provedeného řízení. Má tedy rozhodovat na základě pramene důkazu, který je mu v dané fázi řízení nejbližší – má-li tedy před sebou živou osobu (svědka nebo obviněného), musí takovou osobu vyslechnout, a nikoliv namísto toho přečíst úřední záznam o podaném vysvětlení, jakkoliv třebas i takováto osoba sama na obsah tohoto záznamu odkáže.“ (viz rozsudek NSS ze dne 9.9.2010, č. j. 1 As 34/2010 - 73). Tato skutečnost však sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu úředního záznamu a v daňovém řízení jej lze použít jako důkaz za podmínek uvedených v rozsudcích tohoto soudu ze dne 30. 1.2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 7.2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57. Podstatou předmětné judikatury k této otázce je to, že výslech svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výslech tohoto svědka v jiném řízení. Tím by byla narušena zásada bezprostřednosti daňového řízení, jelikož daňový subjekt by přišel o možnost účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky. Použití takového podkladu v souvislosti s jinými důkazy je však za účelem zjištění skutečného stavu věci (§ 93 odst. 1 daňového řádu) přípustné. Důkazní hodnota takového podkladu je pak otázkou, s níž se musí správce daně vypořádat v rámci procesu hodnocení důkazů“.

b)

K námitkám žalobce je pak nezbytné uvést, že není vůbec pravdivým tvrzení žalobce o tom, že správní orgány „přihlíží k protokolu o výslechu svědka Š. ze dne 25.3.2015“, jakožto „k jedinému důkazu vypovídajícím o dovozech LTO“.

Shora již bylo několikrát odůvodněno, že bylo vycházeno z celého komplexu důkazů. Nikoli tedy jen z „protokolu o výslechu svědka Š. ze dne 25.3.2015“.

Důvodným není ani tvrzení žalobce o „nepoužitelnosti výslechu“ z důvodu, že „žalobce ani jeho právní zástupce nebyli výslechu svědka přítomni a nemohli mu klást otázky“.

Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Pokud je daňový subjekt uvědomen o výslechu svědka a rozhodne se svého práva podle § 96 odst. 5 daňového řádu nevyužít, není neúčast daňového subjektu či jeho zástupce při výslechu porušením jeho práv. Skutečnost, že daňový subjekt nevyužije svého práva, totiž neznamená, že neměl možnost být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky.

Na tomto místě je vhodné poukázat na žalobcem nerozporované závěry, které zaujal žalovaný například v rozhodnutí ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8: „K námitce nepřítomnosti odvolatele či jeho obhájce při výslechu obviněných M.Š. a P.S. je nutno doplnit, že ze sdělení Policie České republiky č. j. KRPK-16946-184/TČ-2015-190080-C ze dne 13.12.2016, získaného na žádost odvolacího orgánu, vyplývá, že odvolatel si jako obhájce zvolil Mgr. Z.P., jenž byl telefonicky vyrozuměn o zadržení odvolatele a o konání úkonů (výslechů obviněných). Dále se ve sdělení uvádí, že „Mgr. Z.P. sdělil, že je momentálně v zahraničí a že jej bude zastupovat Mgr. P.P. Tento byl rovněž telefonicky vyrozuměn o konání úkonů. Vzhledem k tomu, že Mgr. P.P. byl v té době u Okresního soudu v Táboře, sdělil, že se úkonu nemůže zúčastnit a že se dostaví v odpoledních hodinách. Stejně tak byl telefonicky vyrozuměn o konání výslechu svědka v 16 hod. téhož dne (viz přiložené úřední záznamy- č. j. KRPK-16946-87/TČ-2015 190080-C a č. j. KRPK-16946-93/TČ-2015-190080-C, oba ze dne 25.3.2015). Obhájce obviněného A.K. byl vyrozuměn o konání úkonů a měl možnost se jich zúčastnit, resp. měl možnost zajistit si substituční zastoupení.“ V úředním záznamu č. j. KRPK-16946-93/TČ 2015-190080-C se uvádí, že „Dnešního dne v 14.30 hod byl telefonicky

vyrozuměn Mgr. P.P. o tom, že na SKPV OHK Cheb bude v 16.00 hod. pokračováno výsledkem svědků. Jmenovaný vzal informaci na vědomí s tím, že je stále u soudu v Táboře a že se k úkonům nestihne vrátit, souhlasil s tím, aby úkony byly provedeny bez jeho přítomnosti.“ Z výše uvedeného je zřejmé, že odvolatel nebyl zkrácen na svém zákonném právu být účasten při výsledku obviněných, jak namítá.“

Jak vyplývá z obsahu protokolu pana Š. ze dne 25.3.2015, byl pan Š. vyslechnut jakožto obviněný po sdělení obvinění, přičemž žalobci, jak bylo uvedeno shora, bylo umožněno se výsledku účastnit a klást spoluobviněnému otázky. Odkazy žalobce na ustanovení § 164 odst. 4 a § 212 odst. 2 trestního řádu tak nejsou příkladné.

Bez ohledu na tuto skutečnost správní orgány byly oprávněny z obsahu protokolu vycházet, přičemž řádně odůvodnili proč tak učinily a proč nevycházely z obsahu změněných výpovědí pana Š. Zde je třeba odkázat na závěry, které soud zaujal shora. Obsah protokolu nebyl jediným důkazem, byl součástí komplexního souboru důkazních prostředků a skutečnosti panem Š. původně vypovězené zcela zapadaly do mozaiky zjištěných skutečností, tak jak vyplývaly z obsahu listin a svědeckých výpovědí zaměstnanců německých společností.

Ve vztahu k závěrům, které zaujal soud v bodě a), byly pro vedené trestní řízení podstatné stejné skutkové okolnosti, jako pro řízení daňové. Správní orgány tudíž nebyly povinny výslech pana Š. opakovat, ač tak přesto učinily.

Žalobce se tedy mýlí i ve své námitce o tom, že „celní orgánům nic nebránilo provést svědecké výslechy řidičů“.

Jak vyplývá z protokolů ze dne 13.5.2015, byly prvoinstančním orgánem, a to za osobní účasti žalobce, provedeny svědecké výpovědi svědků S., Š., K. i U.

K poslední námitce žalobce je nezbytné uvést, že „protokoly o hlavním líčení u Okresního soudu v Chebu“ měly správní orgány k dispozici a jejich obsah hodnotily. V odůvodnění rozhodnutí ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8, bylo například uvedeno: „P.S. vypovídal jako obviněný též v řízení před Okresním soudem v Chebu, kdy do protokolu o hlavním líčení č. j. 6 T 1/2016 (přiložený k odvolání) vypověděl, cit.: „Kdyby mi pan K. řekl, že v tom Libockém Dole už nemůžu být, tak to by byl můj konec, šel bych pod most.“ Z uvedeného jednoznačně vyplývá existenční závislost pana S. (včetně jeho ženy) na odvolateli.“. Nebo: „Pro úplnost lze doplnit, že L.A.Z. a B.R. byli vyslýcháni i v řízení před Okresním soudem v Chebu, avšak oproti původním výpovědím nesdělili žádné nové okolnosti mající na věc relevantní význam, pouze potvrdili informace podané v minulosti.“. Či: „Po seznámení se s obsahem předmětného protokolu o hlavním líčení, potažmo výpovědi Karla Housera, dospěl odvolací orgán k závěru, že námitka je zcela lichá...“ Anebo: „Odvolací orgán nepopírá existenci rozporů výpovědí Mi. Š. a P. S., učiněných jak v rámci soudního řízení, tak v daňovém řízení vedeném celním úřadem, s výpověďmi zaměstnanců společností Martins a Neumann. Za významnou okolnost odvolací orgán však považuje změnu obsahu původní výpovědi, učiněnou do protokolů o výsledku obviněných. Výpovědi obou osob učiněných u celního úřadu, však shodně s názorem celního úřadu považuje odvolací orgán za účelové, jak bylo detailně popsáno shora (viz Ad 1.). Stejně tak vnímá odvolací orgán i výpovědi učiněné v rámci soudního řízení.“

Otázkou povahy dováženého zboží a z jakých důkazů při tom bylo vycházeno, se soud zabýval již shora při vypořádání nedůvodnosti třetí skupiny žalobních bodů. Závěry žalovaného nebyly opřeny pouze o obsah výpovědi pana Š.

Žalovaný například v rozhodnutí ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8, uvedl: „*Třebaže M. Š. do protokolu o výsledku obviněného ze dne 25.3.2015 úvodem vypověděl, že jej odvolatel poslal pro olej nebo naftu a neví přesně, co to bylo, v navazující pasáži již konkrétně uvedl, cit.: „Na dotaz uvádím, že většinou mi tankovali topný olej, někdy naftu. Mělo to červenou barvu. Tankoval jsem 990 litrů, to prý je povolené. Říkal to pan K. “ Taktéž na dotaz kontrolujících celníků dne 27.4.2012, zda ví, co veze za zboží, do protokolu o podaném vysvětlení č.j. 7870-4/2012-076300-032, vypověděl, cit.: „Ano, vím, vezu topný olej“.* Skutečnost, že topný olej je předmětem spotřební daně z minerálních olejů, je popsána ve vypořádání námitky bod bodem Ad 2. Do zmíněného protokolu o výsledku obviněného M. Š. dále vypověděl, cit.: „*Doklady jsem předával panu K. po návratu z Německa. Po příjezdu jsem auto zaparkoval v Novém Kostele v areálu firmy, odevzdal jsem doklady, které jsem k tomu dostal a šel jsem si po své práci. Oni si to pak vyložili. Takto to bylo pokaždé.*“ Z obou výpovědí pana Š. tedy jednoznačně vyplývá, že o dopravě topného oleje věděl a na základě instrukcí odvolatele jej dopravoval do sídla místa podnikání odvolatele. V projednávaném případě ovšem není podstatné prokázání, jakým způsobem bylo s topnými oleji dále nakládáno. Tvrzení M. Š. o červené barvě dopravovaného topného oleje považuje odvolací orgán za věrohodné, seznatelné vizuálně (byl přítomen nakládkám topného oleje), a to zejména s ohledem na zákonnou povinnost značkování a barvení topných olejů (červeným barvivem), popsaným ve vypořádání námitky pod bodem Ad 2. Taktéž v protokolu o zkoušce č. j. 17964/2012-900000-020 ze dne 29.5.2012 odebraného vzorku topného oleje dopravovaného dne 27. 4. 2012, se uvádí, že vzorek je prokazatelně zbarven do červena. Závěrečné tvrzení odvolatele, že M. Š. pokaždé vypovídal o motorové naftě, není ve světle výše uvedených důkazních prostředků pravdivé.“

Ze žalovaným citovaných pasáží výpovědi pana Š. vyplývá, že „*věděl, co dováží*“, vypověděl: „*Na dotaz uvádím, že většinou mi tankovali topný olej, někdy naftu.*“, a „*kam to dováží*“, vypověděl: „*Doklady jsem předával panu K. po návratu z Německa. Po příjezdu jsem auto zaparkoval v Novém Kostele v areálu firmy, odevzdal jsem doklady, které jsem k tomu dostal a šel jsem si po své práci. Oni si to pak vyložili. Takto to bylo pokaždé.*“

Jak již bylo uvedeno při vypořádání nedůvodnosti první skupiny žalobních bodů, pro vznik daňových povinností žalobce nebylo podstatné, co žalobce s dovezenými topnými oleji dále dělal, zda je například prodal či spotřeboval v kontrolovaných strojích. Skutečnost, zda pan Š. o dalším osudu dovezeného zboží věděl či nevěděl, tak nebyla vůbec podstatná.

Pan Š. také vypověděl: „*Mělo to červenou barvu.*“ Podkladem pro závěr o barvě převáženého zboží je tak výpověď pana Š. Žalovaný současně vycházel z protokolu Celně technické laboratoře o zkoušce ze dne 29.5.2012, č.j. 17964/2012-900000-020, odebraného vzorku topného oleje dopravovaného dne 27.4.2012, kde bylo uvedeno, že „*vzorek je prokazatelně zbarven do červena*“. Konstatování žalovaného, že „*tvrzení M.Š. o červené barvě dopravovaného topného oleje považuje odvolací orgán za věrohodné, seznatelné vizuálně (byl přítomen nakládkám topného oleje)*“ není nelogické. Je-li červená barva viditelná, měl pan Š. příležitost barvu zjistit.

Žalovaný k odvolací námitce žalobce například v rozhodnutí ze dne 26.1.2017, č.j. 2275/2017-900000-304.8, uvedl: „*Odvolatelem citované konstatování celního úřadu: „Daňový subjekt ve své výpovědi nepopírá dovozy minerálních olejů, které byly*

uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a byly dovezeny na daňové území České republiky. Dále ve své výpovědi uvádí, že minerální oleje byly vyvezeny zpět na daňové území Spolkové republiky Německo v režimu tranzitu.“ vychází z protokolu o ústním jednání č. j. 20920/2015-540000-31 ze dne 16.4.2015 sepsaného s odvolatelem, avšak termín „minerální oleje“ měl být přesněji nahrazen pojmem motorová nafta, o které odvolatel vždy hovořil (třebaže pod pojem minerální oleje celní úřad v předmětu jednání zahrnul naftu i LTO). Odvolatel též připustil, že motorovou naftu na daňovém území Spolkové republiky Německo nakupoval a v několika případech ji dovezl na daňové území České republiky, ale současně doplnil, že ji v řádu hodin vyvezl zpět (v tzv. režimu tranzitu). Nepřesnost tvrzení celního úřadu nemůže za daných okolností zapříčinit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jak namítá odvolatel.“

Z právě citované části odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá, že nebylo vycházeno z toho, že by žalobce doznal, že by „nakupoval nebo transportoval LTO“.

H.

Soud neshledal důvodnou ani šestou skupinu žalobních bodů.

Pokud jde o poučení uvedená na předmětných fakturách, tato nijakým způsobem neovlivňují vznik daňových povinností žalobce, nečiní faktury neplatnými ani neprokazují existenci jakéhokoli disimilovaného jednání. I pokud by předmětné faktury byly „neplatné“, stále by to nic neměnilo na tom, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že a v kolika případech žalobce ve Spolkové republice nakoupil „lehké topné oleje“ a že tyto dovezl do České republiky.

Jak již bylo dvakrát uvedeno, pro vznik daňových povinností žalobce nebylo podstatné, co žalobce s dovezenými topnými oleji dále dělal, zda je například prodal či spotřeboval v kontrolovaných strojích. Správní orgány tak nebyly povinny „prošetřovat a prokazovat, jak měl žalobce LTO použít“.

Skutečnost, že se vše odehrávalo „v rámci podnikání“ žalobce, bylo správně uvedeno například v napadeném rozhodnutí ze dne 23.1.2017 č.j. 1951/2017-900000-304.8, odůvodněno takto: „Vzhledem k tomu, že doklady vystavené společností Martins obsahují údaje o identifikačním čísle, pod kterým odvolatel podniká a s ohledem na dopravu topných olejů do tuzemska P.S. na základě ústních instrukcí odvolatele, je evidentní, že nákup a doprava topných olejů ze Spolkové republiky Německo byla odvolatelem organizována v postavení podnikající fyzické osoby. V odůvodnění napadeného rozhodnutí celní úřad cituje z protokolu o výsledku obviněného P. S., cit.: „K. tam nechal svoje nacionále, číslo firmy s tím, že by se odtud brala nafta“. Taktéž pracovnice společnosti Martins, B. R., shodně vypověděla, cit.: „Pan K. před tím, než jsme začali náš obchodní vztah, byl jednou osobně v našem prodejním místě s panem S. Pan S. vždy v pověření pana K. zboží vyzvedával. Byly předloženy doklady. My jsme se nato informovali, zda firma existuje. Neviděli jsme žádný problém v tom, abychom odvážky neprováděli. Obchodní podklady jsme měli. Měli jsme daňová identifikační čísla. Já jsem se informovala, co je nutno při kontaktu s českými firmami dodržet. Informovala jsem se na průmyslové a obchodní komoře a na celním úřadu. (...) Pan K. předložil toto potvrzení, když se poprvé s panem S. dostavil k nám do firmy. Jedná se o výpis z rejstříku o existenci firmy K.“ Ve vztahu ke

druhému z dodavatelů pak žalovaný dospěl k obdobnému závěru například v napadeném rozhodnutí ze dne 27.1.2017, č.j. 6909/2017-900000-304, uvedl: *„Vzhledem k tomu, že předmětné doklady obsahovaly údaje o jeho jménu, přímení, adrese, PSČ, obci a současně poznámku, že se jedná o „Firmu“, dospěl celní úřad v kontextu s prvotní výpovědí M. Š. do protokolu o výsledku obviněného a existenci podpisů M. Š. na potvrzeních o vývozu zboží a výpovědí zaměstnance společnosti Neumann, pana J. Ch. P., k závěru, že objednatel topného oleje byl odvolatel v postavení podnikající fyzické osoby. S tímto závěrem se ztotožňuje i odvolací orgán.“*

Pokud žalobce tvrdí, že *„lehké topné oleje nemohl uvést do volného oběhu“*, je potřebné upozornit na to, že z pohledu aplikace ustanovení § 9 odst. 3 písm. g) zákona o spotřebních daních není podstatné, zda výrobky byly žalobcem uvedeny do volného oběhu, nýbrž že *„vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě“*.

Namítá-li žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou, že *„žalobce prokázal nezbytnou míru opatrnosti a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“*, je nezbytné uvést, že takto formulovanou námitku žalobce v žádném ze svých odvolání neuplatnil. Žalovaný se s ní tak nemohl vypořádat.

Žalobce v odvoláních pouze obecně uvedl: *„Daňový subjekt v průběhu řízení opakovaně uváděl, že LTO v Německu nenakupoval, ani odtamtud nedovážel. Jestliže tvrdí, že žádné LTO od společnosti Martins nenakupoval, nemohl je ani dovážet a pak nemohou být v jeho účetnictví žádné doklady, které by tuto skutečnost dokladovaly. Daňový subjekt disponuje pouze doklady o nákupu zboží nebo látek, které nakupoval. Ty pochopitelně zařadil do svého účetnictví, pokud souvisely s podnikatelskou činností daňového subjektu. Soudy již judikovaly, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr spotřební daně) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb (viz rozsudek NSS č.j. 5 Afs 83/2012-46 ze dne 23. 8. 2013).“*

Pomine-li soud okolnost, že žalobce netvrdil, jaká měl přijmout opatření, aby zajistil, že se nebude účastnit podvodu, nebyl zde vůbec žádný prostor pro aplikaci žalobcem namítaného. V daných věcech to totiž byl žalobce, kdo se daňových podvodů dopouštěl, resp. kdo neplnil své daňové povinnosti na území České republiky, nikoli někdo jiný, ve vztahu ke kterému by měl žalobce prokazovat *„dobrou víru“*.

CH.

Soud neshledal důvodnou ani sedmou skupinu žalobních bodů.

Pokud jde o opakované námitky žalobce o tom, že *„důkazní prostředky svědčí pouze o jediném případě nákupu a dovozu lehkých topných olejů ze SRN, z čehož nelze dovozovat, že je nakupoval a dovážel od února 2012 do února 2014“* a že *„paní K. v průběhu hlavního*

líčení u Okresního soudu v Chebu vypověděla, že její manžel nakoupil lehké topné oleje v SRN jen jednou“, jejich nedůvodnost byla popsána již shora.

Žalovaný například v odůvodnění rozhodnutí ze dne 27.1.2017, č.j. 6909/2017-900000-304.8, uvedl: „Přestože se odvolatel snaží poukazem na vydané doklady společnosti DEMMEL AG, cestovní příkazy M.Š. za měsíc říjen 2012, zpochybnit prokázaný nákup a dopravu topných olejů od společnosti Neumann v měsíci říjnu 2012, nemají dle odvolacího orgánu tyto důkazní prostředky, shodně s názorem celního úřadu vyjádřeným v napadeném rozhodnutí, adekvátní důkazní sílu. U cestovních příkazů byla zpochybněna jejich formální stránka, osvědčující jejich řádnost a průkaznost, nad pochybnosti popsané celním úřadem odvolací orgán poukazuje též na nesprávně uvedenou pracovní dobu od 7:00 do 15:30 hodin, přičemž převážná většina pracovních cest byla realizována mimo tuto dobu. Porovnání ujetých vzdáleností nebylo za dané období možno provést, jelikož nebyla předložena kniha jízd. Z knihy jízd za období leden až červenec 2012 však v porovnání s cestovními příkazy M.Š. však vyplývá, že údaje byly evidovány v cestovních příkazech nesprávně, resp. nepřesně, kdy údaj o vzdálenosti Nový Kostel – Scheidegg neodpovídal skutečně ujeté vzdálenosti odpovídající rozdílu kilometrů před jízdou a po jízdě (viz rozhodnutí o odvolání vztahující se k předchozím zdaňovacím obdobím). Taktéž údaje o počátku a konci pracovního výkonu považuje odvolací orgán s ohledem na stejné, zaokrouhlené časy (odjezd 22:30 hod. nebo 23:00 hod., příjezd 16:00 hod.), za nepřesné a orientační. Nesprávné, neúplné a nepřesné údaje zásadním způsobem snižují transparentnost a hodnověrnost cestovního příkazu jakožto důkazního prostředku. Přesto odvolací orgán považuje tvrzení odvolatele o započetí pracovních jízd ve večerních hodinách předchozího dne (popsané v odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období duben 2012) za akceptovatelné a reálné, a taktéž tvrzení o vystavování faktur a dodacích listů společnosti DEMMEL AG v den dodání zboží, mohou vzájemně nasvědčovat tomu, že v inkriminovaných dnech byly M.Š. pracovní cesty realizovány. Zmíněné důkazní prostředky však neprokazují skutečnou dobu, po kterou byla pracovní cesta absolvována, zejména tedy kdy byla odjezdem z místa podnikání odvolatele zahájena a příjezdem ukončena. Evidence se též jeví jako zmatečná, když v některých případech se datum uskutečnění pracovní cesty shoduje s datem porřízení topných olejů uvedeným na fakturách a v ostatních případech je datum uveden o den dříve (předpokládaný den odjezdu ve večerních hodinách). Absolvování pracovní cesty M.Š. tudíž nevyklučuje nákup topných olejů u společnosti Neumann. Přestože se odvolatel snaží předloženými důkazy tvrdit, že k nákupu topných olejů dojít nemohlo, jelikož M.Š. nemohl být na dvou místech zároveň (Scheidegg - sídlo společnosti DEMMEL AG a Mitterteich - sídlo společnosti Neumann), získané důkazy jednoznačně prokazují, že M.Š. absolvoval pracovní cestu do Scheideggu, tak následně na zpáteční cestě, vedoucí přes Mitterteich, nakoupil topné oleje u společnosti Neumann. Dle cestovního příkazu a knihy jízd absolvoval M. Š. konkrétně dne 27.4.2012 s vozidlem MAN, SPZ CHI 65-64, pracovní cestu do Scheideggu. Do Scheideggu se, v souladu s tvrzením odvolatele, vydal již ve večerních hodinách 26.4.2012. Dne 27.4.2012 ve 14:15 hod. bylo však hlídkou celní správy zkontrolováno toto vozidlo v Chebu, řízené L. H., se spolucestujícím M. Š. Přepřavovány byly topné oleje zakoupené dle výpovědi uvedených osob do protokolů o podaném vysvětlení č. j. 7870-3 a 4/2012-076300-032, v čase cca 13:30 hod od společnosti Neumann pro odvolatele. Ačkoliv M. Š. do protokolu o výpovědi obviněného uvedl, že pro topné oleje se jezdilo většinou ráno kolem páté hodiny, je z výše uvedeného zřejmé, že k nákupu docházelo i v jinou denní dobu. S ohledem na shora popsané skutečnosti, tak minimálně dne 27.4. 2012 došlo k nákupu topných olejů u společnosti Neumann cestou zpět z Scheideggu. Taktéž údaj o ukončení pracovní jízdy v 16:30 hod. neodpovídá skutečnosti, jelikož v této době ještě M. Š. podával u Celního úřadu v Chebu vysvětlení k dopravě LTO a jednání bylo ukončeno teprve v 17:00 hod., viz protokol o podaném vysvětlení č. j. 7870-4/2012-076300-032 ze dne 27.4.2012. Právě tento konkrétní případ poukazuje na

nedostatečnou vypovídací potažmo důkazní hodnotu odvolatelem předloženého důkazního prostředku. Z údajů na fakturách vydaných společností Neumann vyplývá, že byly vystaveny ve dnech 2. 10., 5. 9. 10., 11. 10., 16. 10., 18. 10., 23. 10., 25. 10., 30. 10. a 31. 10. 2012. Z cestovního příkazu M. Š. je seznatelné, že pracovní cestu do Scheideggu v inkriminovaných dnech nevykonával, čemuž odpovídá i tvrzení odvolatele v podaném odvolání, a evidenci cestovních příkazů tak odvolatel nemůže na podporu svého tvrzení jako důkazní prostředek vůbec použít. Odvolatel dále argumentuje vyhodnocením zajištěných kotoučků tachografu nákladního vozidla Mercedes 416 Policií ČR, avšak tento důkazní prostředek není součástí spisového materiálu a navíc není zřejmé, kdo vyhodnocení prováděl. Přesto lze však k této námitce konstatovat, že ve zmíněných dnech nevykonával dle cestovního příkazu M. Š. pracovní cestu a zmíněná vzdálenost (163 km) nemusela zahrnovat pouze cestu do Mitterteichu a zpět (přibližně 80 km). Samotné zjištění jízdy služebním vozidlem M. Š. opět zpochybňuje onu předkládanou evidenci cestovních příkazů, ve které nejsou tyto jízdy řádně zaznamenány. K namítané absenci vyhodnocení předložených cestovních příkazů celním úřadem odvolací orgán konstatuje, že celní úřad po jejich získání a ověření provedl jejich hodnocení, jak ve vztahu k jejich formální správnosti, tak k prošetřovanému skutkovému stavu. Nikoliv formální nesprávnost, nýbrž nedostatek relevantních údajů vedl celní úřad k závěru, že předložená evidence nemá dostatečnou vypovídací důkazní hodnotu a nevyvrací názor celního úřadu, že M. Š. v inkriminované dny nakupoval topné oleje u společnosti Neumann. Jak již bylo několikrát v tomto rozhodnutí uvedeno, skutečnost, že topné oleje byly nakupovány od společnosti Neumann na základě instrukcí odvolatele, prostřednictvím jeho zaměstnance M. Š., bylo prokázáno existencí dokladů vydaných společností Neumann, získaných v rámci mezinárodní spolupráce od německé daňové správy, výpovědí zaměstnance společnosti Neumann, pana J. Ch. P., existencí podpisů pana Š. na potvrzeních o vývozu zboží a výpovědi M. Š. do protokolu o výpovědi obviněného. Nepodložené tvrzení odvolatele, že tomu tak nebylo, změna výpovědi M. Š. a předložení evidence cestovních příkazů chatrné důkazní hodnoty nemůže tento názor nijak změnit. K odvolatelem předloženým fakturám a dodacím listům vydaných odvolatelem za zboží, které dodává společnost DEMMEL AG odvolací orgán doplňuje, že nemá o jejich existenci a správnosti žádné pochybnosti, přesto však tyto doklady nemohou samy o sobě ani ve vzájemné spojitosti s evidencí cestovních příkazů prokázat, že M. Š. nemohl nakupovat topné oleje od společnosti Neumann. Z předložených dokladů nevyplývá, kdo předmětné zboží dopravoval (zda to byl právě M. Š.) a kdo a kdy zboží za společnost DEMMEL AG fyzicky převzal (což by mělo být seznatelné právě z dodacích listů). Pro potvrzení realizace pracovní jízdy M. Š. tedy nemají žádnou vypovídací hodnotu.“

Jak již bylo uvedeno shora, pokud chtěl žalobce zvrátit správnost závěrů správních orgánů, bylo jeho povinností předestřít věrohodnou skutkovou verzi reality, ze které by například vyplývalo, jaké jiné zboží než „lehké topné oleje“ žalobce nakupoval, za jaké jiné zboží platil, proč řidiči podepisovali prohlášení o tom, že zboží bude vyvezeno do České republiky či kam jinam bylo zboží dováženo. Tuto svoji skutkovou verzi reality byl současně povinen prokázat.

Žalobce se tedy mýlí, pokud se domnívá, že „bylo povinností žalovaného vyvracet námitku žalobce, že není možné, aby pan Š. absolvoval cestu do Mitterteichu za účelem lehkých topných olejů, když v té době absolvoval cestu do Scheideggu“. Naopak bylo povinností žalobce, aby své skutkové verze případu prokázal.

Jak vyplývá z provedené citace odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný „nepřihlížel k žalobcem předloženým cestovním příkazům nebo knize jízdy a dalším dokladům jen proto, že žalobce při jejich vyplnění nepostupoval formálně zcela správně“, nýbrž

z důvodu jejich mizivé nebo vůbec žádné důkazní hodnoty. Jednalo se o listiny vyhotovené žalobcem, obsahující fingoané údaje (viz. den 27.4.2012), a důkazy, které neměly ve vztahu k inkriminovaným dnům žádnou vypovídací hodnotu, nebo vůbec neprokazovaly, že se týkají pana Š. (faktury a dodací listy vydané odvolatelem za zboží, které dodává společnosti DEMMEL AG).

Základní rozdíl v důkazní hodnotě žalobcem předložených důkazů, oproti listinám týkajících se společností Neumann GmbH & Co. KG a Martins Kohlenhandlung GmbH., spočíval v tom, že pravdivost údajů uvedených v žalobcem předložených důkazních prostředcích nebyla podpořena vůbec ničím. Oproti svědeckým výpovědím zaměstnanců německých společností a výpovědí řidičů žalobce.

Žalobce se mýlí i v tom, že by snad jím konstruovaná „*formální nesprávnost a neúplnost dokladů získaných od společností se sídlem v SRN*“ měla prokazovat, že žalobci žádné daňové povinnosti nevznikly. Je tomu tak pro to, že jak již bylo podrobně odůvodněno shora, v případě žalobce bylo zcela jednoznačně celým komplexem důkazních prostředků prokázáno, že zde byly splněny všechny podmínky pro vznik jeho daňových povinností. Rozhodně neplatí, že v případě „*formální nesprávnosti a neúplnosti dokladů*“, daňové povinnosti nevznikají, resp. z dovezeného zboží podléhajícího zdanění není třeba odvést daň.

CH.

Soud neshledal důvodnou ani osmou skupinu žalobních bodů.

Obecná námitka žalobce o to, že se žalovaný „*vůbec nevypořádal s námitkou žalobce k posouzení a vyhodnocení provedeného dokazování*“, je v přímém rozporu s obsahem odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný se podrobně vypořádal se všemi námitkami žalobce, které převážné míře zpochybňovaly právě správnost provedeného dokazování.

K žalobcem tvrzenému „*dissimulovanému jednání*“ se soud vyjádřil při odůvodnění nedůvodnosti šesté skupiny žalobních bodů. Žalobce namítaná „*absolutní neplatnost soukromoprávních úkonů*“ z ničeho nevyplývá.

Skutečností, že obsah výpovědi paní K. zaznamenaná do protokolu o hlavním líčení u Okresního soudu v Chebu ze dne 9.12.2016 neprokazuje nezákonnost napadených rozhodnutí se soud vyjádřil při vypořádání nedůvodnosti čtvrté skupiny žalobních bodů v části 2.

I.

Ke skutečnostem uváděným žalobcem v replice k vyjádření žalovaného je nezbytné odkázat na závěry, které soud uvedl shora, zejména pokud jde o otázku „*nalezení značkovací látky*“ a relevantnosti komplexních zjištění správních orgánů. Právě komplexnost těchto zjištění odlišuje věc žalobce od žalobcem odkazované věci souzené Nejvyšším správním soudem pod sp.zn. 7 Afs 66/2013.

Současně je nezbytné uvést, že pokud měl žalobce za to, že vše se odehrálo jinak, než jak vyplynulo z provedených důkazů, bylo jeho povinností předejít věrohodnou skutkovou verzi reality, která by byla způsobila zvrátit správnost komplexních skutkových zjištění správních orgánů. A tuto skutkovou verzi také prokázat. Nic takového žalobce neučinil.

Konečně je nutné žalobce upozornit na to, že soudní řízení správní je ovládáno zásadou koncentrace řízení. Podle § 71 odst. 2 věta třetí s.ř.s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Uvádět nové žalobní body, tj. vznášet nové skutkové a právní důvody, z nichž žalobce považoval napadená rozhodnutí nezákonná (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.), již nebyl oprávněn v replice k vyjádření žalovaného, neboť tato byla podána až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z pohledu těchto opožděně uplatněných žalobních bodů soud nebyl oprávněn posuzovat zákonnost napadených rozhodnutí.

Jde o námitky žalobce o tom, že *„zástupci společnosti Neumann odmítli vypovídat před soudem v trestním řízení vedeném se žalobcem“*, *„žalovaný nebral v úvahu, že by výpověď pana K. mohla být pravdivá“*, *„pan H. v trestním řízení potvrdil, že mu pan S. dovážel minerální oleje jako protiplnění za opravy aut“*. Dále jde o námitky, že *„žalovaný uvádí myšlenkový konstrukt, že žalobce vlastní několik motorových dopravních prostředků, kde mohou být použity topné oleje jako palivo“*, *„skutečnost, že paní K. hovoří německy, z ničeho nevyplývá“*, *„zaměstnanci německých společností jsou podjatí pro jejich pracovní poměr k zaměstnavateli, žalovaný se dopouští dvojího přístupu“*, *„společnost Neumann sama od roku 2005 nejméně do roku 2009 sama dovážela ze SRN do ČR cisterny lehkých topných olejů, přičemž nejméně jednou obdržela pokutu od celního úřadu“*, *„svědek P. pracoval u společnosti Neumann GmbH & Co. KG teprve od jara 2013“*, *„z důkazu tachografickými kroužky provedeného v trestním řízení vyplývá, že nebyl vykonán nezbytně nutný počet jízd a vzdálenost se shoduje se vzdáleností do města Marketwitz, kam zaměstnanci jezdili velice často do firmy Kopiercentrum, kde dělali přípravu na výrobu loutkových divadel.“*

Nad rámec uvedeného je vhodné uvést, že ani žádná z opožděně podaných námitek neprokazuje nezákonnost napadených rozhodnutí.

Tvrzení žalobce o tom, že *„zástupci společnosti Neumann odmítli vypovídat před soudem v trestním řízení vedeném se žalobcem“* samo o sobě neprokazuje, že žalobce *„topný olej skutečně neodebral“*. Nemění také nic na tom, že pan P. byl vyslechnut na osobní přítomnosti zástupce žalobce v pozici svědka a obsah jeho výpovědi je zaznamenán v protokolu ze dne 8.9.2015.

Pokud jde o výpověď pana K., žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí nedospěl k závěru, že by výpověď pana K. nebyla pravdivá. Tato byla žalovaným hodnocena ve vztahu k ostatním důkazům. Žalobce ani neuvádí, co konkrétně by z výpovědi pana K. mělo svědčit pro jinou skutkovou verzi reality. Pan K. potvrdil odběry zboží, popsal jejich průběh, podepisování dokladů a platby za zboží. Pokud uváděl, že dovážel *„naftu“*, vzhledem k tomu, že nekontroloval, co je mu nakládáno a podepisoval doklady o nákupu a vývozu *„lehkých topných olejů“*, nemá toto tvrzení žádnou vypovídací hodnotu.

„Pan H. v trestním řízení potvrdil, že mu pan S. dovážel minerální oleje jako protiplnění za opravy aut“, avšak uvedl, že mu dovezl *„topný olej jednou nebo dvakrát, jednalo se o kanystr o objemu 20 litrů“*. K doplňujícím dotazům svědek nedokázal množství blíže specifikovat. Obsah výpovědi vůbec nevyvrací skutečnosti vyplývající z komplexních zjištění správních orgánů. Skutečnost, že pan S. dal několik málo litrů *„lehkého topného oleje“* panu H., ve vztahu k žalobcem dováženému množství, nevyvrací závěr o tom, že žalobce odebíral od svých německých dodavatelů *„lehké topné oleje“*.

Odůvodnění napadených rozhodnutí nestojí na *„myšlenkovém konstrukt, že žalobce vlastní několik motorových dopravních prostředků, kde mohou být použity topné oleje jako*

palivo“. Několikrát již bylo uvedeno, že co žalobce s dovezeným zbožím dále dělal, je skutečností nepodstatnou.

Odůvodnění napadených rozhodnutí nestojí na závěru, že „paní K. hovoří německy“.

Pokud jde o námitku žalobce o tom, že „zaměstnanci německých společností jsou podjatí pro jejich pracovněprávní poměr k zaměstnavateli, žalovaný se dopouští dvojího přístupu“, je vhodné upozornit, že s obdobnou námitkou žalobce se žalovaný vypořádal již v napadených rozhodnutích. Například v rozhodnutí ze dne 23.1.2017, č.j. 1951/2017-900000-304.8, žalovaný uvedl: „K námitce nevěrohodnosti svědeckých výpovědí zaměstnanců společností Neumann a Martins z důvodu, že i tito zaměstnanci jsou na svém zaměstnavateli závislí, a nelze předpokládat, že by dobrovolně svědčili v neprospěch svého zaměstnavatele, odvolací orgán konstatuje, že tito zaměstnanci byli vyslýcháni v postavení svědků, nikoliv v postavení obviněných z trestného činu (M. Š., P. S.) a svoji výpověď oproti jmenovaným do současné doby nezměnili. Nadto tvrzení zmíněných svědků odpovídá obsahu písemností vydaných jejich zaměstnavateli a založených v jejich účetnictví a (v případě společnosti Neumann prokazatelně) předaných finančním orgánům Spolkové republiky Německo. Výpovědi zahraničních svědků se v jednotlivých aspektech shodují s výpovědí M. Š. a P. S. do zmíněných protokolů o výsledku obviněného ze dne 25.3.2015 a nic tak nenasvědčuje jejich nevěrohodnosti či účelovosti.“ Toto odůvodnění je zcela správné. Zásadní rozdíl spočíval právě v tom, že v případě panů Š. a S. bylo nezbytné vyřešit rozpor v jejich výpovědích, a to na rozdíl od zaměstnanců německých společností.

I v případě, že by bylo pravdivé tvrzení žalobce o tom, že „společnost Neumann sama od roku 2005 nejméně do roku 2009 sama dovážela ze SRN do ČR cisterny lehkých topných olejů, přičemž nejméně jednou obdržela pokutu od celního úřadu“, tato skutečnost by neprokazovala, že žalobce od této společnosti předmětné zboží nemohl nakupovat.

Tvrzení žalobce o tom, že „svědek P. pracoval u společnosti Neumann GmbH & Co. KG teprve od jara 2013“ je zjevně nepravdivé. Svědek P. při své svědecké výpovědi dne 8.9.2015 uvedl: „Do května 2013 jsem působil ve firmě Neumann v pobočce Mitterteich jako vedoucí/ředitel obchodního zastoupení. Firma měla pobočky v Mitterteichu a Aue (Durynsko). V té době se firma Neumann zabývala prodejem produktů z minerálních olejů, jako např. topným olejem, naftou a mazivý. V květnu r. 2013 jsem na vlastní žádost z firmy odešel.“

Pokud jde o tvrzení žalobce o tom, že „z důkazu tachografickými kroužky provedeného v trestním řízení vyplývá, že nebyl vykonán nezbytně nutný počet jízd a vzdálenost se shoduje se vzdáleností do města Marktwitz, kam zaměstnanci jezdili velice často do firmy Kopiercentrum, kde dělali přípravu na výrobu loutkových divadel.“, ani toto nedokládá, že se vše událo jinak, než bylo zjištěno. Jak vypověděli zaměstnanci německých společností, jezdil žalobce pro předmětné zboží různými auty. Okruh aut, která žalobce k převozu zboží používal, není znám, tudíž nelze porovnáním „tachografických štítků“ dospět k závěru o to, že žalobce žádné cesty ke svým německým dodavatelům nevykonával. Navíc zjištěné skutečnosti vypovídají o úplně něčem jiném. O cestách do Marktwitz za účelem přípravy výroby loutkových divadel se žádný ze svědků nezmínil.

VII.

Rozhodnutí soudu

Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

Soud neprovedl žádný další z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : 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.

V Plzni dne 6. února 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.