



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Hany Ptáčkové v právní věci žalobce: ■■■ bytem ■■■, zastoupeného Jiřím Pokorným, daňovým poradcem se sídlem Heliova 270/15, Liberec 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 32822-3/2015-900000-304.8 a č. j. 46689-3/2015-900000-304.8,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 20. 11. 2015, č. j. 32822-3/2015-900000-304.8, a č. j. 46689-3/2015-900000-304.8, se z a m í t á**
- II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím č. j. 32822-3/2015-900000-304.8 byl změněn výrok rozhodnutí Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 8. 4. 2015, č. j. 20045/2015-560000-31. Tímto prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2011 ve výši 1 722 545 Kč. Změna výroku spočívala v tom, že text „§ 145 odst. 1“ byl nahrazen textem „§ 90 odst. 3“. V ostatním zůstalo prvostupňové rozhodnutí nezměněno. Rozhodnutím č. j. 46689-3/2015-900000-304.8 žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil platební výměr celního úřadu ze dne 24. 6. 2015, č. j. 35930/2015-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011 ve výši 1 054 047 Kč.

Žalobce namítá, že není plátcem spotřební daně z minerálních olejů a že mu tedy v souvislosti s nakládáním s minerálním olejem dovezeným z Rakouska nevznikla povinnost daň přiznat a platit. Pokud žalobce nemá povinnost daň přiznat a platit, znamená to, že není povinen činit ohledně této okolnosti daňové tvrzení. Žalobce nestíhá důkazní břemeno, kterým by měl vyvracet nedoložená tvrzení celního úřadu týkající se minerálního oleje KN 2710 1999. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85, a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 4. 2008, č. j. 15 Ca 182/2006-56, týkající se rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce tvrdí, že daňovým subjektem není a že minerální olej neužil. Pokud celní úřad tvrdí, že žalobce je zatížen daňovou povinností, a to navíc v důsledku údajného specifického nakládání s předmětným minerálním olejem (jeho použití pro pohon motorů), je na celním úřadu, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu prokázal, že žalobce skutečně takovou daňovou povinnost má. Celní úřad v průběhu celého řízení žádný konkrétní důkaz o použití předmětného minerálního oleje pro pohon motorů nepřinesl, a po žalobci žádal, aby prokazoval negativní skutečnost, tj. že s minerálním olejem naložil způsobem, který ke vzniku daňové povinnosti nevede.

Žalobce má dále za to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s jeho odvolacími námitkami. K odvolací námitce, že žalobce nenakládal s minerálními oleji, nepoužil minerální olej pro pohon motorů a není vlastníkem areálu společnosti ■■■■■, žalovaný uvedl, že i když se obchodních transakcí účastnilo více osob, byl to právě žalobce, kdo tyto obchody organizoval a zajišťoval dopravu oleje z Rakouska do České republiky. Žalobce však zdůrazňuje, že dopravcem byla zahraniční právnická osoba a žalobce nemohl olej přepravovat, skladovat, nabízet, ani prodávat pro pohon motorů, neboť olej neměl ve své dispozici. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je plátcem daně osoba, která skladuje nebo dopravuje předmětné výrobky. Žalobce podmínky tohoto ustanovení nesplňuje, neboť minerální olej neskladoval, ani nedopravoval. Osoby, které se na skladování nebo přepravě pouze podílí, nejsou podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plátcí daně, ale pouze osobami, které za daň společně a nerozdílně odpovídají.

Žalobce také brojí proti tvrzení žalovaného, že minerální olej financoval. Podle žalobce „předání finanční hotovosti“ nelze považovat za financování. Z výpovědi paní ■■■■■ vyplynulo, že jí žalobce předával hotovost a že dodávky rumunskému odběrateli minerálního oleje byly hrazeny v hotovosti. Z této výpovědi žalovaný dovodil, že je to žalobce, kdo zajišťuje financování minerálních olejů. Podle žalobce však docházelo k tomu, že zástupci rumunského odběratele skládali hotovost k jeho rukám, on ji jako zástupce dopravce předal paní V. a ta ji vložila na účet společnosti, které tyto finanční prostředky náležely.

Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, že předmětný minerální olej byl smíchán s motorovou naftou, byl distribuován na čerpací stanice ovládané žalobcem, používán pro pohon motorů a z prodeje vzniklé směsi plynuly žalobci tržby. Toto tvrzení není dle žalobce nijak prokázané. Tyto závěry mají dle správce daně vyplývat z výpovědi svědků - řidičů, provozní a dispečerky. Většina výpovědí však pochází z policejního spisu, svědci se nacházejí v postavení obviněných v trestním řízení a jejich výpověď je prostředkem jejich vlastní obhajoby. Většina svědků také při soudním jednání v roce 2014 své výpovědi zásadně

zpochybnila.

Žalobce brojí proti tvrzení celního úřadu a žalovaného, že dovoz minerálních olejů do Rumunska byl fiktivní. Není zřejmé, z jakých skutečností správní orgány tento závěr dovozují, platební výměry jsou dle žalobce v tomto směru nepřezkoumatelné. To, že zaměstnanci žalobce nevozili předmětný minerální olej do Rumunska, neznamená, že tam nebyl dodán prostřednictvím vlastní dopravy odběratele.

Žalobce nesouhlasí s hodnocení vydaných a přijatých faktur společnosti ■■■ s. r. o. Dle žalobce také nebylo žalovaným objasněno, jaká byla vůle smluvních stran při nákupu technického oleje od polské společnosti ■■■ z. o. o.

Žalobce namítá, že žalovaný se nijak nevyjádřil k informaci o dodávkách minerálního oleje do objektu bývalé mlékárny ve Znojmě, kterou získal od svědků ■■■ a ■■■. Dle žalobce tato informace vyvrací spekulace správce daně, že technický olej byl použit pro pohon motorů na čerpacích stanicích ■■■.

Žalobce dále zdůrazňuje, že znalecký posudek, z něhož správce daně vycházel, nemůže být vůbec použit jako důkazní prostředek, neboť znalec pracoval pouze s podklady a informacemi, které mu předala Policie ČR. Policie ČR však z neznámého důvodu nezajistila údaje ze skladové evidence evidované prostřednictvím výpočetní techniky na čerpacích stanicích provozovaných právníckými osobami. Znalec pak nesprávně dovozuje, že když mu Policie ČR skladovou evidenci nepředložila, pak taková evidence neexistuje. Znalec dále konstatuje, že v účetnictví žalobce nenalezl skladovou evidenci sortimentu prodáváného na čerpacích stanicích pohonných hmot, aniž by si ověřil, zda žalobce v předmětném období vůbec nějakou čerpací stanici pohonných hmot provozoval. Žalobce provozoval čerpací stanici pouze v období jednoho měsíce, a to v roce 2009, neměl tedy důvod účtovat zásobu zboží prodáváného na čerpací stanici, zboží neskladoval, neboť ho dodával přímo odběratelům. Jediným zbožím nutným k evidenci by mohla být dopravní technika.

Žalobce namítá, že v zadání znaleckého úkolu bylo po znalci požadováno, aby odpovídal na výlučně právní otázky, což je nepřípustné. Znalec také činí závěry o tom, kde byl minerální olej podle něj prodán, pokud nebyl prodán zahraničnímu odběrateli. K takovým spekulativním závěrům však znalec vůbec není oprávněn. Znalec navíc učinil svůj závěr o fiktivních dodáních a prodeji olejů v České republice pro pohon motorů nikoliv z údajů účetní evidence, ale na základě údajů vyplývajících z vyšetřovacího spisu Policie ČR.

Žalobce také tvrdí, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobce provozoval čerpací stanice, na nichž docházelo k nakládání s minerálními oleji. Z živnostenského rejstříku jasně vyplývá, že žalobce disponoval provozovnou pro tuto koncesovanou živnost naposledy v roce 2009.

V závěru žaloby žalobce poukazuje na nedostatky v interpretaci prepisů odposlechů žalovaným. Tvrdí, že správce daně prepisy odposlechů necituje, ale uvádí svou interpretaci rozhodných skutečností, kterou však dle žalobce odposlechy často vůbec neobsahují. Obdobně také hodnocení sledování obsahuje tendenční závěry, které s ohledem na provedený rozsah sledování objektivně nelze učinit. Jako příklad žalobce uvádí, že správce daně nemá

přehled o tom, zda z cisterny neodčerpalo obsah jiné vozidlo. Dle žalobce také není jasné, jak má správce daně monitorován pohyb soupravy s minerálním olejem od nakládky oleje z Rakouska do místa vykládky.

Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný podal k žalobě vyjádření, ve kterém konstatoval, že žalobní námitky ve větší míře kopírují námitky uplatněné v odvolacím řízení, které žalovaný dostatečným způsobem vypořádal v napadeném rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům proto žalovaný shrnul argumentaci vyjádřenou v napadeném rozhodnutí.

III. Zjištění ze správního spisu

Dne 14. 4. 2014 celní úřad vyzval žalobce k podání tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2011. V odůvodnění této výzvy celní úřad uvedl, že dne 1. 3. 2011, 8. 3. 2011, 15. 3. 2011, 21. 3. 2011 a 25. 3. 2011 byly celním úřadem zjištěny přepravy minerálního oleje KN 27101999 od společnosti [redacted] z o. o. ul. [redacted], [redacted]. Převážní společnost [redacted] s. r. o. přepravila daný náklad do areálu společnosti [redacted] v [redacted] ulici v [redacted]. Nakládka minerálních olejů probíhala v Rakousku u společnosti [redacted]. Příjemcem byla společnost [redacted] s. r. o., přesto byl olej dovezen do Liberce a podle pokynů žalobce distribuován jako nafta na čerpací stanice.

Dne 2. 5. 2014 celní úřad vyzval žalobce k podání tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011, neboť popsane přepravy minerálního oleje KN 27101999 byly zjištěny i dne 1. 4. 2011, 6. 4. 2011 a 11. 4. 2011.

Dne 30. 4. 2014 podal žalobce daňové přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2011 a dne 19. 5. 2014 za zdaňovací období duben 2011, ve kterých byl oddíl I. nevyplněn a výše daně byla uvedena ve výši 0 Kč.

Následně byly celním úřadem vydávány opakované výzvy k odstranění vad podání týkajících se zdaňovacího období březen 2011, respektive duben 2011.

Jelikož žalobce neodstranil pochybnosti uvedené ve výzvách, pokračoval celní úřad v dokazování. Dne 5. 3. 2015, respektive 25. 5. 2015 vydal celní úřad sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností za uvedená zdaňovací období, k nimž měl žalobce možnost se vyjádřit.

Dne 8. 4. 2015 vydal celní úřad pro Liberecký kraj platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2011 ve výši 1 722 545 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že bylo prokázáno, že žalobce skladoval minerální olej, který byl přepraven ve dnech 1. 3. 2011, 7. 3. 2011- 8. 3. 2011, 14. 3. 2011- 15. 3. 2011, 21. 3. 2011 a 25. 3. 2011 do České republiky. Minerální olej byl dopraven na pokyn žalobce do Liberce, Ostašovské ulice a nebyl vyvezen do Rumunska. Od počátku byly oleje určeny pro pohon

motorů. Na pokyn žalobce byl minerální olej přečerpán a rozvezen na čerpací stanice. Na základě protokolů o výpovědích svědků, zjištění Policie ČR, úředních záznamů o provedeném vyhledávacím úkonu a záznamů z odposlechů, dospěl správce daně k závěru, že plátcem spotřební daně je žalobce. Z jeho podnětu byl minerální olej objednán J. V., jeho zaměstnankyní, která zastupovala společnost ■■■ s. r. o. Minerální olej byl přepraven společností ■■■, Německo, kterou provozoval žalobce, prostřednictvím cisternové přepravy řízené ■■■, zaměstnancem žalobce, do ■■■ ulice v ■■■i. V daňovém řízení bylo dle celního úřadu prokázáno, že prodej a následný vývoz minerálního oleje do Rumunska byl fiktivní, což potvrzuje i výpověď J. ■■■ a ■■■. Celní úřad podrobně hodnotil i další důkazy, které měl k dispozici, a které prokazují, že vykládka minerálních olejů probíhala v Liberci. Jedná se zejména o výsledky řidičů ■■■ a ■■■. Z výsledku svědka ■■■ vyplynulo, že přečerpával na letišti ■■■ v Liberci rakouskou naftu a tu poté rozvážel na pumpy do ■■■ a ■■■. Skutečnost, že docházelo k mísení minerálního oleje s naftou na pokyn žalobce, potvrdil i ■■■. Celní úřad dále konstatoval, že z odposlechů a na základě sledování pohybu nákladních vozidel přepravujících nezdaněné minerální oleje, které detailně popsal, bylo prokázáno, že minerální olej přepravovaný dne 28. 2. 2011 z ■■■ cisternovou soupravou dojel téhož dne do areálu Ostašovské ulice v Liberci, dne 1. 3. 2011 byl tento olej přečerpán a rozvážen na čerpací stanice. Stejně podrobně celní úřad popisoval i přepravy minerálního oleje dne 7. 3. 2011, dne 14. 3. 2011, dne 21. 3. 2011 a dne 25. 3. 2011. Celní úřad také poukázal na znalecký posudek č. 37/13 vyžádaný Policií ČR, který zcela jasně prokazuje fiktivní obchod, kde odběratelem měla být rumunská společnost ■■■ s. r. l. Celní úřad dospěl k závěru, že minerální olej je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, neboť byl určen pro pohon motorů, a vznikla u něho povinnost daň přiznat a zaplatit v souladu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, se sazbou daně 10 950 Kč/1000 l dle § 48 tohoto zákona a žalobce je tedy plátcem spotřební daně z minerálních olejů, neboť provozoval čerpací stanice (od roku 2011 společnost ITSL spol. s. r. o., kde statutárním orgánem byl žalobce) zavážené směsí nafty a oleje a současně byl dopravcem pohonných hmot a minerálního oleje, jak vyplynulo z dokazování.

Dne 24. 6. 2015 vydal Celní úřad pro Liberecký kraj platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011 ve výši 1 054 047 Kč. Odůvodnění daného platebního výměru se v podstatných rysech shoduje s odůvodněním platebního výměru ze dne 8. 4. 2015.

IV. Napadená rozhodnutí žalovaného správního orgánu

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že i přesto, že bylo na obchodních transakcích s minerálními oleji angažováno několik právnických osob (■■■ s. r. o., ■■■ z. o. o., ■■■), jediným organizátorem a osobou, která zajišťovala dopravu olejů z Rakouska do České republiky, byl právě žalobce. Financování dle žalovaného probíhalo předáním hotovosti žalobcem paní ■■■, která finanční hotovost vložila na bankovní účet a bezhotovostně s ní hradila veškeré výdaje s nákupem související. Bylo prokázáno, že olej byl smíchán s motorovou naftou a byl převezen na čerpací stanice ovládané žalobcem. Žalovaný stejně jako správce daně odkázal na znalecký posudek č. 37/13, kde je uvedeno, že na čerpacích stanicích nebyla vedena skladová evidence zásob a nebylo možné zjistit výši prodeje pohonných hmot. Ve zdaňovacím období březen 2011 byl spolehlivě celním úřadem zjištěn dovoz minerálního oleje v celkovém množství

157 310, 58 litrů a ve zdaňovacím období duben 2011 v celkovém množství 96 264,12 litrů, na kterém se žalobce podílel formou organizování, realizací přípravy a prodejem spotřebitelům. Dle žalovaného celní úřad unesl důkazní břemeno, na rozdíl od žalobce, který v dané věci odmítl vypovídat.

K odvolací námitce, v níž žalobce zpochybňoval výpovědi svědků, žalovaný uvedl, že žalobce pro svá tvrzení nepředložil žádné důkazy, a to ani na výzvu k doplnění odvolání. Dle žalovaného jsou výsledky svědků řádnými důkazními prostředky. Řidiči ■■■ a ■■■ ve svých svědeckých výpovědích konkrétně popsali mísení minerálního oleje a nafty. Míchání oleje a nafty popisovala i svědkyně ■■■, která také uvedla, že se směs roztvářela do čerpacích stanic žalobce. Podle žalovaného je zásadní otázkou v předmětné věci nikoliv míchání olejů a nafty, ale použití této směsi pro pohon motorů.

Fiktivní dovoz minerálního oleje dle žalovaného prokazují důkazy provedené ve správním řízení nebo vyplývající z policejního spisu (konkrétně se jedná o protokol o výsledku obviněné ■■■, protokol o výpovědi svědka ■■■, znalecký posudek č. 37/13 a neexistence dokladů nutných pro mezinárodní přepravu).

Odvolací námitku týkající se dovozu minerálních olejů do Znojma žalovaný odmítl, neboť nemá žádnou souvislost s dopravou olejů v inkriminovaných dnech.

Žalovaný dále zmínil, že součástí spisu je kopie kupní smlouvy uzavřené dne 25. 8. 2010 mezi společností ■■■ s. r. o. a ■■■ z. o. o., jejímž předmětem je prodej technického oleje. Objasnění vůle smluvních stran není dle žalovaného předmětem důkazního řízení, neboť se v něm zkoumá především vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Závěr o účelovosti faktur vyhotovených společností ■■■ s.r.o. se opírá o zjištěné skutečnosti, tj. že předmětný minerální olej nebyl dodán společnosti ■■■ s.r.o., ale v průběhu přepravy smíchán s jinými minerálními oleji a distribuován na čerpací stanice. Žalovaný zdůrazňoval personální propojenost jednotlivých aktérů a odkazoval na znalecký posudek č. 37/13.

Z provedených důkazů, zejména z přepisů odposlechů mezi žalobcem a řidiči, z monitorování pohybu nákladních vozidel, včetně fotodokumentace bylo dle žalovaného jasně prokázáno, že organizaci přepravy a distribuci minerálních olejů zajišťoval žalobce.

Ohledně námitek, jimiž žalobce napadá použití znaleckého posudku jako důkazního prostředku v daňovém řízení, žalovaný poukázal na to, že znalecký posudek č. 37/13 ze dne 2. 7. 2013 byl zpracován Ing. ■■■ znalkyní z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence a ekonomická odvětví různá, se specializací na daně. Celní úřad získal tento důkazní prostředek v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu a zařadil jej do daňového spisu. O použití znaleckého posudku, jako jednoho z důkazních prostředků, byl žalobce informován doručením úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 3. 2015, respektive 25. 5. 2015. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by znalec činil spekulativní závěry ohledně právních otázek. Závěry znalce jsou dle žalovaného odborné, tzn. z účetních evidencí vyvoditelné. Návrh žalobce, aby správce daně zhodnotil znalecký posudek po skutkové stránce, žalovaný odmítl, neboť neměl pochybnosti o správnosti skutkových a odborných závěrů tohoto posudku. Žalovaný zdůraznil, že v případě nesouhlasu se závěry znalce, je třeba věc předložit k posouzení jinému znalci.

V. Posouzení soudem

Napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud nejprve předesílá, že pod sp. zn. 59 Af 31/2014 řešil obdobnou věc téhož žalobce týkající se zdaňovacích období říjen 2009 - březen 2010, kdy předmětem sporu bylo také fiktivní dodání minerálních olejů, stejného sazebního zařazení do Rumunska. Ve věci následně rozhodoval i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 237/2015 - 36.

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně obdržel podnět s konkrétními informacemi o tom, jak žalobce nakládá s minerálním olejem. Následně shromáždil další podklady - nahlížel do trestního spisu a pro účely daňového řízení taktéž provedl výsledky svědků.

Na základě uvedeného měl za prokázané, že minerální oleje, jejichž dopravu žalobce organizoval a zajišťoval z Rakouska ve dnech 1. 3. 2011, 7. 3. - 8. 3. 2011, 14. 3. - 15. 3. 2011, 21. 3. 2011, 25. 3. 2011 a ve dnech 1. 4. 2011, 6. 4. 2011 a 11. 4. 2011 do České republiky, již dále neprodal do Rumunska, jak tvrdil, ale že je užil na území České republiky k pohonu motorů. Svou skutkovou verzi o nakládání s dovezeným minerálním olejem sdělil žalobci ve výzvě ze dne 14. 4. 2014 pod č. j. 19966/2014-560000-31, kterou žalobce vyzval k podání daňového přiznání za zdaňovací období březen 2011 a ve výzvě ze dne 2. 5. 2014 pod č. j. 23822/2014-560000-31, kterou žalobce vyzval k podání daňového přiznání za zdaňovací období duben 2011. Ten poté správci daně předložil daňová přiznání, v nichž trvá na tom, že mu žádná daňová povinnost nevznikla a že má taktéž za to, že není ani daňovým subjektem - plátcem spotřební daně.

Správce daně však již v této fázi disponoval dostatečnými podklady, aby oprávněně nahlížel na žalobce jako na plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřební dani.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních *plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*

Žalobce tvrdí, že to nebyl on, ale zahraniční osoba, nejednal svým jménem a na svůj účet, nebyl přepravecem a ani nenabízel a neprodával zboží pro pohon motorů. Žalovaný však v napadených rozhodnutích netvrdí, že by žalobce byl dopravcem, ale popisuje, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že se žalobce na dopravě a skladování minerálních olejů

rozhodným způsobem podílel. Ostatní zúčastněné osoby plnily jeho vůli vyplývající z podřízeného vztahu. Osoby vyjmenované ve větě první (skladovatel nebo ten, kdo dopravuje) stejně jako osoby vyjmenované ve větě druhé (podílník na skladování nebo dopravě) je nutno považovat za rovnocenné plátce s povinností daň přiznat a zaplatit. Dikcí „odpovídá za daň společně a nerozdílně“, která v soukromém právu svědčí o existenci dlužnické solidarity, je třeba vykládat tak, že všechny osoby vyjmenované v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních jsou odpovědné za všechny daňové povinnosti jak v rovině nalézací, tak platební, vztahující se ke skladování či dopravě za příslušné zdaňovací období. Tyto daňové subjekty mají povinnost podat k výzvě správce daně daňové přiznání, nesou shodné důkazní břemeno celé daňové povinnosti a také odpovídají za zaplacení celé daňové povinnosti.

Správce daně proto žalobce opakovaně vyzval, aby odstranil pochybnosti o správnosti a úplnosti blanketních daňových přiznání.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje ustanovení § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Přes nepochybné důkazní břemeno daňového subjektu není správce daně zbaven povinnosti dbát, a to ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Krajský soud v Ústí nad Labem k obdobně koncipovanému rozložení důkazního břemene podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (zrušeného daňového řádu s účinností od 1. 1. 2011) v rozsudku ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 259/2006 - 44 konstatoval, že „*k prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.*“ Nejvyšší správní soud dále v rozsudcích ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (obdobně též v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41) uvedl, že „*daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.*“

Podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních *předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 1971 až 2710 1999. Podle odstavce 4 téhož ustanovení u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.*

Jak patrně, minerální olej KN 2710 1999 je možno užít pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu zákonem stanovených směsí, anebo též jinak. Vykázal-li žalobce daňový odvod ve výši 0 Kč, pak tím současně tvrdí, že daný minerální olej užil jiným způsobem, než jak je stanoveno v § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Toto tvrzení musí být žalobce schopen prokázat, pokud byl celním úřadem vyzván k tomu, aby odstranil pochybnosti právě ohledně určení, jak žalobce s minerálním olejem KN 2710 1999 naložil. Důkazní břemeno tedy spočívá na žalobci nikoli na celním úřadu jako správci daně. Celní úřad požadoval prokázat jen to, co žalobce tvrdil ve svém daňovém přiznání. Výzva k odstranění pochybností tak nepožaduje po žalobci něco, co by nemohl splnit. Způsob, jakým žalobce s daným minerálním olejem naložil, není prokazování negativní skutečnosti, nýbrž žalobce byl celním úřadem vyzván, aby osvědčil, že minerální oleje byly užity k jiným účelům, než pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 daňového řádu. Šlo tak pouze o prokázání skutečností, které logicky vyplývaly z žalobcem předloženého daňového přiznání, a ohledně nichž spočívalo na žalobci důkazní břemeno.

Pokud jde o financování nákupu minerálních olejů žalobcem, soud se ztotožňuje se závěry žalovaného popsanými na str. 5 obou napadených rozhodnutí. Tvrzení žalobce o předání finanční hotovosti zástupcem rumunského odběratele je zcela nepodložené, dodání zboží do Rumunska nebylo v průběhu řízení prokázáno. S námitkou, že platební výměr nezmiňoval důkazní prostředky prokazující, že minerální olej nebyl vyvezen do Rumunska, se žalovaný podrobně vypořádal na str. 9 obou napadených rozhodnutí. Žalobcovy úvahy o tom, že dodání rumunskému odběrateli se mohlo uskutečnit na území České republiky, pokud by si tento odběratel zajistil dodání z České republiky do Rumunska, jsou bezpředmětné. Pokud by tomu tak skutečně bylo, byl to žalobce, kdo měl předložit důkazní prostředky o tom, jakým způsobem byl předmětný olej do Rumunska dopravován. Správce daně skutkový stav a své úvahy podle § 102 odst. 4 daňového řádu odůvodnil podrobně v platebních výměrech, nejsou tedy nepřezkoumatelné, jak tvrdí žalobce.

Žalobce v žalobě zpochybňuje výpovědi svědků - řidičů, provozní a dispečerky s tím, že byly učiněny v trestním řízení, kde byla většina svědků v postavení obviněných. K tomu soud uvádí, že správní spis obsahuje i výpovědi těch samých svědků, kteří o míchání minerálního oleje s motorovou naftou vypovídali u celního úřadu (viz str. 7 a 8 obou napadených rozhodnutí). Z výpovědí svědků zaznamenaných v trestním řízení i v řízení před celním úřadem vyplývá, že se v hlavních bodech, tj. dopravě minerálního oleje do České republiky, míchání s motorovou naftou, distribucí na čerpací stanice i dalším odběratelům a zejména skutečností, že se tak dělo na pokyn žalobce, shodují a vzájemně doplňují. Výslechu svědků na celním úřadu měl žalobce možnost být přítomen, čehož však nevyužil. Žalobce v žalobě také konkrétně neuvádí, kdo z vyslýchaných svědků a jakým způsobem měl svou dřívější výpověď zpochybnit.

S námitkou týkající se faktur společnosti ■■■ s. r. o. a vůle stran při uzavírání kupní smlouvy dne 25. 8. 2010 se žalovaný řádně vypořádal na str. 10 obou napadených rozhodnutí. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že v dané věci bylo nadbytečné prokazovat vůli stran při uzavírání předmětné kupní smlouvy, neboť bylo prokázáno, že minerální olej společnosti RIST s.r.o. dodán nebyl a i dodání rumunské firmě ■■■ bylo fiktivní. Za této situace i s ohledem na personální propojenost do obchodu zapojených firem, nelze než přisvědčit

závěru o účelovosti vyhotovených faktur.

Tvrzení, že se žalovaný nevyjádřil k informaci o dodávkách minerálního oleje do objektu bývalé mlékárny ve Znojmě, kterou získal od svědků ■■■ a ■■■, není pravdivé (viz str. 9 obou napadených rozhodnutí). Žalovaný jasně uvedl, že informace o dopravě minerálního oleje do Znojma nemá žádnou souvislost s dodávkami uskutečněnými v předmětných dnech. Z důkazů založených ve správním spise vyplývá, že v označených dnech minerální olej do Znojma dopravovány nebyly.

Pokud jde o provozování čerpacích stanic, z platebního výměru za zdaňovací období březen 2011 (str. 10) a za zdaňovací období duben 2011 (str. 14) vyplývá, že správce daně vycházel z výpisu z obchodního rejstříku, dle kterého byl provoz čerpacích stanic převeden v lednu 2011 na společnost ■■■ s. r. o., kde byl statutárním orgánem ve funkci ředitele ■■■ a ■■■ působila jako vedoucí organizační složky.

K vypracovanému znaleckému posudku se vyjádřil zdejší soud již v rozsudku ze dne 18. 9. 2015, č. j. 59 Af 31/2014 - 595, i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 237/2015 - 36. Nejvyšší správní soud konstatoval: „*I když stěžovatel napadá podmínky, za nichž znalkyně svůj posudek sestavila a poukazuje na to, že účetní evidence jako podklad posudku nebyly úplné, nemá to podle názoru Nejvyššího správního soudu na skutkové závěry vliv. Ty totiž vyplývají ze souhrnu všech těchto důkazů a tomu odpovídá i závěr znaleckého posudku, podle něhož je z předložených písemností zřejmé, že k prodeji minerálních olejů nedošlo a jedná se jen o fiktivní dodání. Konstatování znalkyně, že minerální olej byl přeměněn na motorovou naftu a prodán na území jiným odběratelům, sice z účetních dokladů nelze dovodit, avšak totožný závěr správce daně má dostatečnou oporu ve výpovědích svědků. Z výpovědi řidičů a účetních totiž vyplývá, že v prostorách stěžovatele docházelo ke smísení nafty a minerálních olejů a tato směs byla dodávána do čerpacích stanic.*

Nejvyšší správní soud se přitom neztotožnil s námitkou, že žalovaný nemohl znalecký posudek v daňovém řízení použít jako důkaz. Úvahu o limitech použití důkazů získaných v trestním řízení (projednávané věci šlo o výpověď osoby svědka či obviněného) - v rámci jiného (správního) řízení přdestřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 - 95. Vycházel z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, v němž vyložil, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí, a to za splnění určitých podmínek, především musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení. Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem. 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 dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily; pokud by byly výpovědi svědků zaznamenané v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti přdestřeny.

Z uvedeného podle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že i znalecký posudek, jakožto důkazní prostředek pořízený v trestním řízení, lze v daňovém řízení jako listinný důkaz

provést. Z hlediska věcného zaměření se znalkyně v posudku detailně zabývala rozbořem účetnictví stěžovatele. Rozhodné skutečnosti o pohybech v účetnictví stěžovatele tak vyplývají z provedeného znaleckého posudku. Nejvyšší správní soud má proto za to, že nebylo nezbytné, aby totožné posouzení účetnictví stěžovatel provedl správce daně sám znovu v daňovém řízení, popř. aby za tímto účelem ustanovil dalšího znalce. Postup správce daně byl podle názoru Nejvyššího správního soudu vhodný z hlediska hospodárnosti řízení, zvláštní ustanovení znalce pro daňové řízení by bylo nadbytečné.

Stěžovateli proti obsahu znaleckého posudku, jako stejně proti všem ostatním důkazům, nepochybně zůstaly zachovány věcné námitky. V tomto ohledu ostatně závěry znaleckého posudku napadá, když poukazuje na podmínky, za kterých podle jeho názoru tento posudek znalkyně vyhotovila. Znalecký posudek však zapadá do celé řady důkazů a je s nimi souladu.“ Vyslovené závěry Nejvyššího správního soudu jsou použitelné i na nyní projednávanou věc.

K namítané nesprávné interpretaci odposlechů a nedostatkům v monitorování osob soud konstatuje, že i tuto námitku vznesl žalobce již v odvolání. Vzhledem k tomu, že námitka je obecná a spekulativní, považuje soud způsob, jakým se s ní vypořádal žalovaný na str. 12 a 13 napadených rozhodnutí, za dostačující. Žalovaný odkázal na obsah prvostupňových rozhodnutí, která tyto důkazní prostředky podrobně hodnotila, a konstatoval, že žalobcova hypotéza provedeným důkazům neodpovídá. Z jednotlivých protokolů o sledování osob a věcí jednoznačně vyplývá, v jaké době bylo sledování zahájeno i ukončeno. Všechny důkazy ve vzájemné souvislosti pak prokazují použití předmětných minerálních olejů pro pohon motorů.

Krajský soud proto shledal, že žalobce proti shromážděným důkazům nenabídl svoje důkazy, které by dosavadní zjištění správce daně vyvracely, a že tak neunesl důkazní břemeno ke svému daňovému tvrzení, podle něhož nebyl povinen daň přiznat a zaplatit.

VI. Závěr a náklady řízení

S ohledem na právní závěry přijaté v tomto rozsudku soud žalobu jako nedůvodnou zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalovaný s takovým postupem souhlasil a žalobce nevyjádřil ve stanovené lhůtě svůj nesouhlas.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 6. června 2017

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu