



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **A. K.**, zastoupený Mgr. Pavlem Francem, advokátem, se sídlem Údolní 33, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 2. 2018, č. j. 57 Af 8/2017 - 142,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 2. 2018, č. j. 57Af 8/2017 - 142 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 1. 2017, č. j. 1951/2017-900000-304.8 (dále „napadené rozhodnutí 1“), ze dne 26. 1. 2017, č. j. 2275/2017-900000-304.8 (dále „napadené rozhodnutí 2“) a č. j. 2302/2017-900000-304.8 (dále „napadené

rozhodnutí 3“), ze dne 27. 1. 2017, č. j. 6888/2017-900000-304.8 (dále „napadené rozhodnutí 4“) a č. j. 6909/2017-900000-304.8 (dále „napadené rozhodnutí 5“).

[2] **Napadeným rozhodnutím 1** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 27. 5. 2016, č. j. 29027/2016-540000-31, který byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) za zdaňovací období červen 2012 ve výši 140 270 Kč.

[3] **Napadeným rozhodnutím 2** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 21. 6. 2016, č. j. 33378/2016-540000-31, který byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 98 222 Kč.

[4] **Napadeným rozhodnutím 3** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 23. 6. 2016, č. j. 33957/2016-540000-31, který byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 65 043 Kč.

[5] **Napadeným rozhodnutím 4** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 4. 7. 2016, č. j. 35164/2016-540000-31, který byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) za zdaňovací období září 2012 ve výši 86 724 Kč.

[6] **Napadeným rozhodnutím 5** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 8. 7. 2016, č. j. 35694/2016-540000-31, který byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (lehkého topného oleje) za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 108 405 Kč.

[7] Společným východiskem všech těchto rozhodnutí byly následující skutečnosti: Dne 10. 6. 2014 byly zahájeny úkony trestního řízení k objasnění a prověření skutečností, důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ze kterého byl podezřelý stěžovatel tím, že v období minimálně od 3. 1. 2012 do 20. 2. 2014 prostřednictvím dalších minimálně tří osob, dopravil ze Spolkové republiky Německo do České republiky minerální oleje zdanitelné spotřební daní v množství minimálně 118 970 litrů a 13 837 litrů motorové nafty, u nichž nebylo prokázáno jejich zdanění, nebo způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně, čímž mohlo dojít ke krácení spotřební daně a DPH, které bylo celním úřadem předběžně vyčísleno částkou přesahující 2 300 000,- Kč. V průběhu dalšího trestního prověřování vyšlo najevo, že k předmětným dopravám uvedených výrobků docházelo již od 11. 2. 2011, kdy součet všech jednotlivých doprav za uvedené období, realizovaných pod obchodním názvem firmy K. u dvou odběrných míst ve Spolkové republice Německo, činil 223, a v součtu se jednalo o 210 595 litrů minerálních olejů. Dne 24. 3. 2015 byl v areálu sídla KSZ, s.r.o., na adrese totožné s místem podnikání stěžovatele, proveden celním úřadem hromadný odběr vzorků minerálních olejů určených pro pohon motorů z nádrží stavebních a zemědělských strojů. Jednatelům dané právnické osoby byl syn stěžovatele a společníky členové rodiny včetně stěžovatele. Analýzou odebraných a zaprotokolovaných vzorků byla zjištěna přítomnost značkovací látky SOLVENT

pokračování

YELLOW 124 v množství 0,2 až 1,4mg/l. K následnému podnětu bylo se stěžovatelem zahájeno daňové řízení, jehož postup vyústil ve výzvy stěžovateli k podání daňových přiznání. Ve vztahu k nyní projednávané věci se jednalo o výzvy k podání daňových přiznání za měsíce červen až říjen 2012. Stěžovatel ve všech případech vykázal v daňových přiznáních ke spotřební dani daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Celní úřad poté zahájil postup k odstranění pochybností a na základě učiněných zjištění a důkazů koncentrovaných ve spisech vydal rozhodnutí o vyměření daně, která byla k podaným odvoláním po přezkoumání napadenými rozhodnutími potvrzena, a odvolání byla zamítnuta.

[8] Žalobce podal proti napadeným rozhodnutím **žalobu** ze dne 23. 3. 2017, v níž poukazoval na to, že v místě jeho podnikání nebyly nalezeny žádné lehké topné oleje. Zjištěné látky v areálu sídla společnosti KSZ také neobsahovaly nejméně 6 mg/l značkovací látky a tolik červeného barviva, které olej prokazatelně zabarví (což je požadavek na barvení a značkování minerálního oleje). Žalovaný podle žalobce nevysvětlil, jak k tomu mohlo dojít. Žalobce dále namítal, že doložené informace o jednom dovozu lehkých topných olejů v dubnu 2012 nelze vztáhnout na další období a další údajné dovozy. Žalovaný také nijak neověřil, zda společnost Neumann, jako jeden ze dvou žalovanou tvrzených dodavatelů ze Spolkové republiky Německo, vůbec mohla deklarované lehké topné oleje skutečně dodávat. Další pochybení spatřoval žalobce v tom, že žalovaný vycházel z výpovědí zaměstnanců zahraničních společností provedených v Německu bez jeho účasti. Přitom výpověď zaměstnance P. je neprůkazná stran toho, že odběratelem byl skutečně žalobce, neboť pan P. žalobce nikdy neviděl, jednal pouze s panem Š., který o sobě tvrdil, že zastupuje žalobce (coby odběratele a daňový subjekt), který však tuto skutečnost nebyl schopen prokázat žádným dokladem opatřeným aktuálním datem. Výpověď pana P. není pravdivá i z toho důvodu, že s ním měla objednávky řešit manželka žalobce, ta to však v trestním řízení kategoricky odmítla. Svědek H. (osoba působící u žalobce) ve své výpovědi v trestním řízení potvrdil pouze jeden nákup lehkého topného oleje, při kterém byli na území České republiky zadrženi celní správou. Žalobce se důrazně ohrazoval proti tomu, že celní orgány využívaly pouze výpovědi z trestního řízení, které vyznívají v jeho neprospěch, aniž by přihlédly k opačným výpovědím učiněným v daňovém řízení. U některých výpovědí provedených v trestním řízení nadto žalobce nebyl přítomen; jelikož výslech pana Š. by musel být v trestním řízení opakován, nelze jej bez dalšího použít ani v daňovém řízení. Nadto podle žalobce celní orgány vycházely pouze z určitých pasáží výpovědí, aniž by zohlednily určité nepřesnosti či zjistily přesnější informace o stavu věci, a výpovědi tak nevyhodnotily řádně. Celní orgány se rovněž nedostatečně zaobíraly poučením na vydaných dokladech v Německu. Žalobce setrval na svém tvrzení, že nikdy žádné lehké topné oleje nepřijal, na což se měly celní orgány zaměřit, přičemž vyslovil podezření, že získané faktury společnosti představují simulované jednání. Žalovaný se nevypořádal s tím, že pan Š. nemohl provádět cestu do Mittereichu za účelem nákupu lehkých topných olejů, jelikož v té době měl absolvovat cestu do Scheideggu; poukaz na formální vadnost cestovních příkazů či knihy jízdy označil žalobce za nedostatečný. Zopakoval, že údajní dodavatelé nevydávali řádné doklady dle směrnice Rady č. 2008/118/ES či dle nařízení Komise č. 684/2009 nebo nařízení Komise č. 3649/92, a že jejich postupem (jejich řádností) se nikdo nezabýval. Podívoval se přitom nad tím, že důkazní situace v paralelně probíhajícím trestním řízení je zcela opačná.

[9] Krajský soud se v odůvodnění **napadeného rozsudku** nejprve zabýval otázkou přenosu důkazního břemene, přičemž s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 44/2011 dospěl k závěru, že správce daně dostatečně prokázal své pochybnosti stran správnosti a úplnosti účetnictví žalobce. Pochybnosti správce daně byly zapříčiněny zcela zásadními zjištěními, a to zachycením 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, a ze dne 9. 8. 2012, kdy byl zjištěn dovoz 992 l topného oleje nakoupeného do společnosti Martins (druhý z dodavatelů ze Spolkové republiky Německo, označený žalovanou). Zjištění těchto utajených dovozů skutečně samo o sobě neprokazuje uskutečnění dalších dovozů, avšak v zásadním směru snižuje věrohodnost tvrzení žalobce, že žádné další dovozy (krom „utajených dovozů“, při nichž byl přistižen), neučinil a doplňuje mozaiku dalších zjištění celních orgánů. Skutečný rozsah utajených dovozů bylo podle soudu možné prokázat i dalšími důkazními prostředky; samotný fakt, že žalobce při těchto dalších dovozech nebyl přistižen, sám o sobě nevyvrací, že k nim došlo. Celní úřady postupovaly správně, pokud od dodavatelů, zjištěných u dovozů, při nichž byl žalobce přistižen, zjišťovali, zda nedošlo k dalším dodávkám. Byly tak obstarány účetní doklady dokládající realizaci dalších dodávek pro žalobce, což potvrdily i výsledky zaměstnanců těchto společností. Rovněž byly provedeny výsledky osob, které dovozy uskutečňovaly; z nich vyplynulo, že dovozy byly realizovány jménem a na účet žalobce, a že odebrané zboží bylo dovezeno z Německa do České republiky k žalobci. 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). Daňovou povinnost žalobce tak bylo možné stanovit na základě dokazování, přičemž se žalobce nemůže dovolávat tzv. negativní důkazní teorie, s tvrzením, že žádné utajené dovozy neuskutečnil. Za dané situace tak měl žalobce předeštit věrohodnou skutkovou verzi reality a tu prokázat.

[10] Podle krajského soudu celní orgány své závěry o daňových povinnostech žalobce neopřely o zjištění Celně technické laboratoře. Pro vznik daňové povinnosti žalobce bylo vedlejší, co žalobce s dovezenými topnými oleji dále dělal (zda je prodal nebo spotřeboval, o čemž by svědčilo nalezení značkovací látky; nebylo tudíž ani nutné zjišťovat, jakým způsobem se značkovací látka vyskytla v nádržích). Důvodem vyměření daně nebyla ani samotná informace o zjištěném dovozu lehkých topných olejů v dubnu 2012, jako sama o sobě. Na závěrech celních orgánů nemohou podle soudu nic změnit ani domněnky svědkyně K. o tom, že k dovozu lehkých topných olejů došlo pouze jednou. Celní orgány rovněž řádně prokázaly, že se jednalo o dovoz lehkých topných olejů podléhajících spotřební dani. To, že předmětní dodavatelé mohli žalobci dodávat lehké topné oleje, vyplývá ze zjištění stran žalobcem přiznaných dodávek lehkých topných olejů od těchto dodavatelů. To, že žalobce byl skutečným odběratelem lehkých topných olejů, nevyplývá jen z vydaných dokumentů, ale z celého komplexu do sebe zapadajících důkazů. Soud přitom souhlasil s tím, že výpovědi svědků (pracovníků dodavatelů a žalobce) byly provedeny v souladu se zákonem. Protokoly o výpovědích vyhotovených v trestním řízení jsou za splnění příslušných podmínek použitelné i v daňovém řízení, neboť bylo respektováno právo žalobce být přítomen výslechu svědka. To, že toto právo nevyužil,

pokračování

nelze klást k tíži celním orgánům. Obdobně nelze z ničeho dovodit, že by pan P. byl jako svědek nevěrohodný. Na dokazování provedeným celními orgány nemůže ničeho změnit ani obsah protokolu o hlavním líčení konaném dne 9. 12. 2016, neboť svědkyně K. nevypověděla nic o tom, co skutečně viděla, ale vypovídala o tom, co si myslela, že žalobce činí. Na základě její výpovědi nelze také dovodit, že nebyly stran předmětných dodávek uskutečněny žádné telefonické domluvy mezi panem P. a paní, která se představila právě jako paní K.. Soud tak nezjistil, že by žalovaný jednotlivé důkazní prostředky hodnotil účelově či selektivně. K poučení uvedeným na předmětných fakturách potom krajský soud vysvětlil, že ta nijak neovlivňují vznik daňové povinnosti žalobce. Stejně tak je podle soudu vedlejší otázka dobré víry, neboť ta se zkoumá tehdy, pokud daňový subjekt dovozuje, že nevěděl o daňovém podvodu jiného subjektu; zde se však protiprávně choval žalobce sám. Soud dále zejména poukázal na to, že pravdivost údajů uvedených v žalobcem předložených důkazních prostředcích nebyla ničím podpořena, oproti svědeckým výpovědím zaměstnanců německých společností a výpovědí řidičů žalobce. Z ničeho tak nevyplývá ani údajná absolutní neplatnost soukromoprávních úkonů.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 18. 4. 2018. V jejím doplnění ze dne 4. 6. 2018 uvedl, že ji podal z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasil se závěry krajského soudu stran rozložení důkazního břemene, neboť soud sice vyšel z právních názorů Nejvyššího správního soudu, ty však na daný případ aplikoval nesprávně. Stěžovatel se totiž snažil svá tvrzení ohledně toho, že žádné dovozy neuskutečňoval, prokázat, avšak příslušné návrhy byly zamítnuty. Mělo být přihlédnuto k tomu, že stěžovatelovy možnosti prokázat, že k žádným dovozům nedošlo, jsou omezené. Od společnosti Neumann nakupoval pouze naftu, kterou používal na plnění nádrží jeřábů v Německu, což bylo řádně zaneseno do účetnictví. Prostřednictvím pana Š. nemohl v inkriminované dny nic dovážet, neboť tento řidič měl jezdit ke společnosti DEMMEL, tudíž nemohl v rámci jednoho dne být na více místech. Poukazoval rovněž na vadnost dokumentů od společnosti Neumann, což mělo být řešeno v rámci výsledků jejich zaměstnanců. Ve vztahu ke společnosti Martins stěžovatel setrvává na tom, že od ní nikdy nic neodebíral. Řidič, který měl od této společnosti dovážet lehké topné oleje, ostatně potvrdil, že je následně předával panu H.. Stěžovatel přitom nemůže prokázat svá negativní tvrzení o tom, že tuto společnost nezná a že s ní nikdy nejednal. Proto stěžovatel poukazoval na různé nesrovnalosti a možné nekalé úmysly různých osob. Stěžovatel nebyl povinen prokazovat, že lehké topné oleje nedovážel, jelikož tvrdí, že žádné dovozy kromě těch, kdy byl přistižen, neučinil. Stěžovatel s ohledem na jím doložené důkazy neví, co jiného měl navrhopvat, aby dokázal, že nic nedovážel. Za dané situace se soud měl více zabývat jeho důkazními návrhy, které uváděl již v průběhu daňového řízení. Měl tudíž být proveden výslech pana H., který byl jako tlumočník přítomen jednání s panem N.. Žalovaný si z jeho účetnictví vybral pouze cestovní příkazy, avšak nepoučil jej, co má on sám na základě svého účetnictví dokládat. Žalovaný porušil zásady daňového řízení tím, že si z trestního řízení vybral pouze ty důkazní prostředky, které se mu hodily. Pokud celní orgány aplikovaly ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřební dani, bylo podle názoru stěžovatele na nich, aby prokázaly, že došlo k uskutečnění dodávek ve prospěch stěžovatele. Stěžovatel neměl povinnost prokazovat, že lehké topné oleje nenakupoval a nedovážel, a to s ohledem na obsah svého

účetnictví. Celní orgány přitom dle stěžovatele neprokázaly, že by jeho účetnictví bylo nevěrohodné, neúplné či neprůkazné nebo nesprávné, zvláště když nebyla prokázána správnost faktur údajných dodavatelů.

[12] Stěžovatel opakoval, že jeden prokázaný dovoz od společnosti Neumann nedokládá uskutečnění zbývajících dovozů, zvláště když i ve vztahu k tomuto dovozu došlo ke změně výpovědi zúčastných osob (pana Š. a A. K.). Ojedinelé případy dovozu lehkých topných olejů panem Š. nebo S. nesvědčí o tom, že by stěžovatel dovážel po dobu 2 let. Soud tak nemohl zamítnout důkazní návrhy týkající se toho, zda vůbec bylo reálně možné lehké topné oleje v dané době dovážet. Stěžovatel fakticky nemohl mít na tvrzených dovozech lehkých topných olejů předpokládaný materiální zájem. Měl za to, že postup německé daňové správy a de facto i české daňové správy stran kontrol plnění jednotlivých povinností všech dotčených osob byl nedostatečný. Společnosti Neumann skutečně poskytl své identifikační údaje, avšak ve vztahu ke zcela jiným transakcím. Od společnosti Martins se stěžovatel zcela distancoval. Poskytnutí veřejně dostupných údajů není dokladem toho, že stěžovatel sám poskytl společnosti Martins své osobní údaje a následně opakovaně po dobu dvou let odebíral lehký topný olej. Stěžovatel odkazoval na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 66/2013 a dovozoval, že celní orgány se měly více zabývat okolnostmi vystavování dokladů a způsobu dopravy lehkých topných olejů a vlastního placení. Další vadu spatřoval v tom, že celní orgány nevymezily okruh skutečností, které je stěžovatel povinen dokázat. Stěžovatel tak nevěděl, které skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Stěžovatel se tak příslušné úvahy celních orgánů dozvěděl až z jejich rozhodnutí. Dále nesouhlasil s tím, že celní orgány neprověřovaly správnost a pravost faktur, jejichž náležitosti úspěšně zpochybnil. Závěry celních orgánů tak dle stěžovatele nemají podklad ve spise. Zvláště když se stěžovatel od všech dovozů distancoval a příslušní řidiči postupně měnili svou výpověď. Důkazy, o které se celní správy opírají, trpí vadami a neprokazují závěry celních orgánů bezvýhradně. Celní orgány pouze svévolně některé důkazní prostředky vyloučily ze své úvahy a přihlížely jen k těm, které se jim hodily pro jejich závěry. Pokud je odběr lehkých topných olejů prokazovaný na základě výpovědi pana Š., není ničím podloženo jeho tvrzení, že jím dopravované oleje byly červené, aniž by bylo toto jeho tvrzení blíže zkoumáno. Celní úřad nadto dezinterpretoval výpověď stěžovatele, z níž nesprávně dovodil údajné přiznání k dovozu minerálních olejů. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i v tom směru, že krajský soud dovodil, že namítal změnu výpovědi pana U., což stěžovatel nikdy neučinil. Výpověď pana Š. před Policií je podle stěžovatele vnitřně rozporná a nelze z ní ničeho dovodit. Není tak zřejmé, o kterou výpověď (zvláště bez odstranění rozporů v rámci jedné výpovědi) bylo možné se v daném řízení opřít bez provedení dalšího zkoumání. Výpovědi učiněné před Policií ČR nadto nejsou použitelné, protože tehdejší advokát stěžovatele (jeho substitut) fakticky neměl možnost se výsledků zúčastnit.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 6. 2018 odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Ohledně rozložení důkazního břemene měl žalovaný za to, že závěry krajského soudu plně odpovídají rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu v této otázce. Trval na tom, že celní orgány měly dostatek kvalitních důkazů prokazujících skutečnost, že zaměstnanci stěžovatele a další zúčastněné osoby nakupovaly z pověření stěžovatele lehké topné oleje od prodejců v Německu, jež následně dopravovaly na daňové

pokračování

území v České republice, čímž vznikla stěžovateli daňová povinnost. Není rovněž pravdou, že by celní úřad nesdělil stěžovateli svůj právní názor na danou právní situaci, neboť vydával příslušné výzvy, které řádně odůvodnil a vysvětlil, na základě čeho dospěl k příslušným závěrům. Stěžovatel na tyto výzvy ostatně reagoval. Ve vztahu k výtkám stěžovatele stran obchodních dokladů německých dodavatelů připomněl, že ty byly vydány nezávisle dvěma německými prodejci a byly založeny v jejich účetnictví. Prvotní výpovědi pracovníků stěžovatele potvrdili zaměstnanci německých dodavatelů. Pozdější změna výpovědí pracovníků stěžovatele byla shledána účelovou. Soud podle stěžovatele také správně uchopil žalobní argumentaci, která naznačovala změnu ve výpovědi pana U..

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které důvod nepřezkoumatelnosti podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají.

[16] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že krajský soud se měl údajně nesrozumitelně vyjádřit ve vztahu k jeho námitce stran porušení ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, přičemž poukazuje na závěry soudu ohledně „změny“ výpovědi pana U.; k tomu je nutné odkázat na znění jeho žaloby ze dne 23. 3. 2017 (viz strana 10), v níž uvádí, že *„žalovaný svévolně vyloučil některé výpovědi svědků (konkrétně p. Š. nebo U.), které nekorespondovaly s jeho obrazem o údajných nákupech a dovozech LTO žalobcem.“* Z tohoto žalobního bodu a jeho kontextu tak plyne, že stěžovatel ve své žalobě změnu výpovědi svědka p. U. spíše jen naznačil, což potom vedlo krajský soud k tomu, že v odůvodnění napadeného rozsudku slovo „změna“ dal do uvozovek. Krajským soudem zvolené odůvodnění tedy odpovídá „náznakovitému“ znění žaloby. Nejvyššímu správnímu soudu přitom není zřejmé, co stěžovatel touto argumentací konkrétně rozporuje, neboť na jedné straně hovoří o tom, že nikdy o žádné změně ve výpovědi pana U. nehovořil, na druhé straně v téže části kasační argumentace hovoří o tom, že dvě výpovědi tohoto svědka se v detailech liší, což rovněž Nejvyšší správní soud vede k závěru, že podle jeho názoru došlo ke změně ve výpovědích pana U., byť tato změna patrně není dle stěžovatelovy kasační argumentace podstatná.

[17] Pokud stěžovatel důvod nepřezkoumatelnosti spatřuje v tom, že rozhodnutí celních orgánů jsou nepřezkoumatelná pro nevysvětlené rozpory ve výpovědi pana Š., Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel fakticky napadá jednotlivé dílčí závěry učiněné celními orgány, resp. následně krajským soudem, a polemizuje s nimi. Taková okolnost však v žádném případě nesvědčí o tom, že by napadená rozhodnutí nebo napadený rozsudek byly nepřezkoumatelné, neboť stěžovatel ve skutečnosti s tam uvedenými závěry nesouhlasí. Odmítnutí těchto jasných závěrů nemůže založit důvod nepřezkoumatelnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto musí konstatovat, že žádné takové pochybení zakládající tento kasační důvod nezjistil – krajský soud žalobní námitky posoudil a vypořádal se s nimi; to je ostatně Nejvyššímu správnímu soudu zjevné i z toho, že stěžovatel proti těmto závěrům ve své kasační stížnosti obsáhle brojí.

[18] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že není povinností správního soudu zodpovědět každou dílčí námitku, ale že musí reagovat na základní klíčovou argumentaci (srov. odstavec 51 nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 644/18), kterou v projednávané věci bylo to, zda byly prokázány dovozy vybraných výrobků, přičemž na tento základní žalobní bod krajský soud dostatečně reagoval. Závěr o přezkoumatelnosti rozhodnutí soudu rovněž neplyne z toho, jak dlouhé či obsáhlé je jeho odůvodnění; proto postačuje, pokud krajský soud jasně, srozumitelně či i dokonce stručně reagoval na žalobní argumentaci. Posouzení, zda závěry krajského soudu jsou zákonné a správné, však představuje naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[19] Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí následující:

[20] Pokud stěžovatel s ohledem na obsah daňového spisu dovozuje, že unesl své břemeno tvrzení a důkazní stran neuskutečnění předmětných dovozů vybraných výrobků mimo ty, k nimž se v průběhu daňového řízení výslovně přiznal, musí Nejvyšší správní soud poukázat na rozhodovací praxi stran rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[21] Podle § 92 odst. 3 d. ř. „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Dle odst. 4 téhož ustanovení „*prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*“ Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. „*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.*“

[22] Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34).

[23] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne

pokračování

24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[24] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[25] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, bod 23). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“.

[26] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků). Daňový subjekt tak bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[27] Nejvyšší správní soud má tedy za to, že samotné tvrzení stěžovatele, že se určité skutečnosti nestaly (zde dovozy lehkých topných olejů) a že žádné dovozy lehkých topných olejů nemá vedeny ve svém účetnictví, samo o sobě ještě neznamená, že by

finanční orgány (resp. v projednávané věci celní orgány) nemohly dospět k opaku, tj. že k těmto daňově relevantním skutečnostem s ohledem na jiné důkazní prostředky nemající původ v účetnictví daňového subjektu (stěžovatele) došlo. Jinými slovy vyměření či doměření daňové povinnosti nemůže být odvislé pouze a jen od toho, zda daňově relevantní skutečnosti má daňový subjekt evidovány ve svém účetnictví či nikoli (či disponuje formálně bezvadnými průvodními doklady), protože potom by daňová povinnost byla odvislá pouze a jen od toho, zda se daňový subjekt „dobrovolně“ podvolí svým zákonným povinnostem a povede své účetnictví řádně či nikoli.

[28] Stěžovatel v předložené věci výše uvedené judikatorní závěry o přenášení důkazního břemene v případech prokazování daňově relevantních skutečností nepopírá. Domnívá se však, že unesl důkazní břemeno, a to s ohledem na to, že po něm nemůže být požadováno, aby prokázal to, co se podle jeho názoru nestalo. S touto argumentací se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Samotná argumentace stran negativní důkazní teorie nemůže na výše uvedeném ničem změnit. Z obsahu daňového spisu se totiž podává, že celní orgány v projednávané věci získaly řadu důkazních prostředků, z nichž vyplývá daleko vyšší daňová povinnost stěžovatele, než jak on tvrdí. V projednávané věci tak bylo postaveno na jisto, že daňové povinnosti stěžovatele byly zcela jiného charakteru, než jak se on nyní snaží zdejšímu soudu tvrdit.

[29] Celní orgány totiž nevycházely pouze a jen z faktur vydaných německými dodavateli a z tam uvedených údajů, které jsou veřejně dostupné (v takovém případě by na situaci plně dopadal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013 – 78), ale dále i z výsledků zaměstnanců německých společností, které stěžovateli dodávaly vybrané výrobky, z výsledku spolupracovníků stěžovatele, ze zjištění Celně technické laboratoře a i z toho, že stěžovatel sám přiznal, že v minulosti od týchž německých dodavatelů odebíral vybrané produkty, případně že s nimi on nebo společnosti s ním úzce spolupracující obchodovali. Nejedná se tak o situaci, kdy by celní orgány disponovaly pouze příslušnými fakturami, ale měly k dispozici celou řadu dalších důkazních prostředků, které bez jakýchkoli pochyb potvrzují, že stěžovatel předmětné vybrané výrobky ze Spolkové republiky Německo dovážel.

[30] Svědci (spolupracovníci stěžovatele) shodně vypověděli, že od německých dodavatelů opakovaně pro stěžovatele dováželi vybrané výrobky, tyto výpovědi nezávisle na sobě potvrdili i příslušní pracovníci německých dodavatelů, přičemž na svých výpovědích tito němečtí zaměstnanci ani dle stěžovatele ničeho nezměnili; dovozům vybraných výrobků odpovídá i to, že významné stopy po nich byly zjištěny u právnické osoby, která je se stěžovatelem úzce propojena. Stěžovatel přitom sám přiznává, že s německými dodavateli obchodoval (byť ve vztahu k jinému zboží či službám, a to buď sám, nebo prostřednictvím dalších spřízněných osob) a uznává (byť to nyní částečně popírá), že v minulosti byl „přistižen“ u typově zcela shodných dovozů vybraných výrobků od týchž dodavatelů. Nejvyšší správní soud má s ohledem na níže uvedené za to, že za takové situace popření inkriminovaných dovozů stěžovatelem nemůže vést k závěru, že stěžovateli nebylo prokázáno, že by předmětné vybrané výrobky v daném rozsahu ze Spolkové republiky Německo dovážel.

pokračování

[31] Ve vztahu k obsáhlé a podrobné argumentaci stěžovatele poukazující na údajné dílčí rozpory v jednotlivých důkazních prostředcích musí Nejvyšší správní soud obecně uvést, že stěžovatel svou argumentací zcela popírá základní zásadu dokazování spočívající v tom, že každý důkaz se posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (viz ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu), neboť stěžovatel si fakticky postupně vybírá jeden důkazní prostředek, který podrobí zevrubné kritice, avšak zcela přehlíží, že zde existují další důkazní prostředky, které jím zpochybňovaný důkazní prostředek ve své vzájemné souvislosti potvrzují. Jak totiž bylo výše uvedeno, v dané věci proti sobě nestojí jeden důkazní prostředek (např. v podobě výpovědi spolupracovníka stěžovatele, nebo stěžovatelem uznaný předchozí dovoz vybraných výrobků od společnosti Neuman) a příslušné faktury německých dodavatelů, ale celá řada důkazních prostředků, které vedou k jedinému možnému a logickému závěru o tom, že stěžovatel skutečně vybrané výrobky v daném množství dovážel.

[32] Nejvyšší správní soud tak neuvěřil argumentaci stěžovatele, že on se ničeho nedopustil a že žádné vybrané výrobky nedovážel, protože němečtí (dva na sobě zcela nezávislí) dodavatelé měli zneužít jeho údaje k vykazování fiktivních či simulovaných obchodů, k čemuž měli sloužit spolupracovníci stěžovatele, kteří měli tyto „simulované či fiktivní dodávky“ částečně realizovat ve prospěch zcela jiných subjektů, zvláště když byly nalezeny významné stopy po předmětných vybraných výrobcích u právnické osoby, která je se stěžovatelem úzce propojena, a když také spolupracovníci stěžovatele před orgány činnými v trestním řízení spontánně a v podstatných detailech zcela shodně (viz vysvětlení jednotlivých pracovníků, proč dováželi výrobky pod hranicí 1000 l) vypovídali o tom, že tak jednali na základě výslovných pokynů stěžovatele.

[33] Nejvyšší správní soud podpůrně ve stručnosti nad rámec závěrů celních orgánů poukazuje dále např. na to, že samotný stěžovatel uznává, že dostatečně neovládá německý jazyk a že proto při komunikaci s německy hovořícími osobami používal prostředníka, tlumočníka. Tomuto tvrzení stěžovatele přitom plně odpovídá výpověď pana Züchmantela (jednatele společnosti Martins, od níž se stěžovatel distancuje) ze dne 3. 6. 2016, že stěžovatel u nich jednal ve spojení s panem S., který uměl německy. Z toho Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že osoby ze společnosti Martins se stěžovatelem setkali a věděli, že neumí komunikovat německy a že musí využívat tlumočníka – pokud by stěžovatele neznali, nemohli by tuto skutečnost uvést.

[34] K použitelnosti důkazních prostředků získaných z trestního řízení v daňovém řízení je nutné vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého „listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být porovnány nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porovnány účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly porovnány 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 dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou 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 předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“ Nejvyšší správní soud má přitom za to, že výše uvedené podmínky byly v projednávané věci splněny. Výsledky provedené orgány činnými v trestním řízení totiž nebyly účelově učiněny tak, aby se celní orgány vyhnuly své povinnosti řádně vést daňové řízení, stěžovatel k nim měl zjevně přístup (zvláště když proti tam uvedeným závěrům s poukazem na další výsledky svědků brojí) a v průběhu trestního řízení byla zachována stěžovatelova práva na obhajobu.

[35] K jednotlivým důkazním prostředkům a jejich hodnocením Nejvyšším správní soud ve shodě s krajským soudem a s celními orgány uvádí, že z výpovědi paní K., manželky stěžovatele (aniž by ji Nejvyšší správní soud a priori z tohoto důvodu považoval za nevěrohodnou), vyplývá pouze to (viz její výslech Okresního soudu v Chebu během hlavního líčení dne 9. 12. 2016, pouze přeformulovaný pro účely odůvodnění tohoto rozsudku), že „o dovážení topných olejů a nafty ze Spolkové republiky Německo do České republiky na firmu jejího manžela ji známo nic není... že jí momentálně toto vůbec nic neříká... O tom, že by stěžovatel s firmou pana Neumanna spolupracoval i na bázi odebírání topných olejů a nafty, o tom nic neví. Jednou něco takového zaslechla, kvůli tomu manželovi vynadala a to bylo všechno.“ Z této části výpovědi paní K. plyne pouze to, že neměla tak podrobný přehled o činnosti stěžovatele a v jeho možných dovozech vybraných výrobků z Německa. Na jejím základě tak nelze tvrdit, že stěžovatel prokázal vyloučení možnosti dovozu těchto výrobků, neboť svědkyně fakticky vypověděla pouze to, že nemá tak podrobný přehled o činnostech stěžovatele.

[36] Ve vztahu k poukazu na cestovní příkazy řidiče Š., který měl v některé inkriminované době jezdit do společnosti Demmel, konkrétně do města Scheidegg, je nutné poukázat na to, že podle mapových podkladů je možné, aby se tento svědek při zpáteční cestě zastavil pro vybrané výrobky v Mittereichu, tudíž cestovní příkaz vystavený stěžovatelem tomuto svědku rovněž nevyvrací to, že tento svědek dané dovozy vybraných výrobků prováděl. Ostatně tento svědek v hlavním líčení konaném dne 3. 6. 2016 k výslovné poznámce soudce, že vybrané výrobky mohl v Mittereichu nabrat cestou uvedl pouze, že „Pokud jsem byl v Scheideggu, tak jsem nemohl být pro topný olej... To nemohl, to bylo v prvním případě a tam se nejezdilo... Protože jsme poprvé byli s tím chycení... Já Vám to nevysvětlím, ale nebyl jsem tam.“ Svědek Š. tedy na základě těchto cestovních příkazů a těchto námitek uplatněných nyní stěžovatelem nekonstatoval, že cesta do Mittereichu byla fakticky nemožná, neuskutečnitelná, s jasným vysvětlením, proč k takovému závěru dospěl, což by podporovalo tvrzení stěžovatele, ale pouze fakticky uvedl, že takové zastávky nedělal, protože se obával s ohledem na předchozí přistižení celní správou. Stran řádnosti evidence jízd Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí č. 5, kde se pojednává o nesprávnosti a rozpornosti jednotlivých údajů.

[37] Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožňuje s výtkami stěžovatele stran formální vadnosti faktur vystavenými německými dodavateli. Tyto faktury totiž v první řadě musejí obstát dle vnitrostátních německých předpisů, které dopadají na daňové subjekty obchodující s předmětným zbožím, nemusejí tedy odpovídat zvyklostem a způsobům běžně používaným v České republice. Splnění příslušných českých veřejnoprávních povinností bylo za dané situace věci stěžovatele, jak uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích. Nejvyšší správní soud rovněž nesdílí blíže nespecifikované výtky stěžovatele stran údajně vadného uvedení názvu stěžovatele a jeho DIČ na fakturách od společnosti Neumann, neboť příslušné faktury obsahují jméno stěžovatele, adresu N. K. X, CZ- X S.. Zaměstnanec této společnosti (pan P.) byl k otázce dodávek pro stěžovatele vyslechnut; skutečnost, že stěžovatel s jeho výpovědí nesouhlasí a distancuje se od jakýchkoli dodávek, nezpůsobuje vadnost této výpovědi, resp. možnost od ní odhlédnout.

[38] Pouhé distancování se stěžovatele od společnosti Martins rovněž automaticky neznamená, že by údaje od této společnosti a výsledky jejich pracovníků byly nesprávné, nevěrohodné či nepoužitelné. Skutečnost, že pan Schubert nad rámec dodávek pro stěžovatele u téže společnosti několikrát pořídil vybrané produkty v množství několika desítek litrů (tj. ve zcela jiném rozsahu oproti zbývajícím dodávkám ve prospěch stěžovatele), které následně dával panu H. jako vyrovnání svých osobních závazků za opravu vozidel, závěry učiněné celními orgány nijak nezpochybňují, neboť se typově jedná o drobné dovozy vybraných výrobků. Dovozy v řádech stovek litrů vybraných výrobků naopak plně odpovídají schémátům dovozů jménem a ve prospěch stěžovatele.

[39] Nejvyššímu správnímu soudu s ohledem na rozsáhlé dokazování provedené v rámci předmětných daňových řízení, resp. souvisejících trestních řízení, není zřejmé, co dalšího měly celní orgány v dané věci zkoumat a prokazovat, neboť na základě jejich pečlivé práce ve spolupráci s orgány Spolkové republiky Německo bylo zjištěno, kdo předmětné dovozy fakticky prováděl (spolupracovníci stěžovatele), na základě jakých pokynů a jménem koho a kdo činil příslušné objednávky. Skutečnost, že nebyla zjištěna písemná smlouva mezi stěžovatelem a jeho německými dodavateli, také nemůže otřást závěry celních orgánů, neboť není podmínkou platného uzavření smlouvy ani podle soukromoprávních předpisů a ani podle veřejnoprávních předpisů regulujících obchod s vybranými výrobky, aby smlouva byla uzavírána písemně. Za dané situace také podle Nejvyššího správního soudu nestačilo tvrdit či dovozovat, že vozidla stěžovatele mohla jezdit i jinde (např. do Marktredwitzu do firmy Kopiercentrum), ale bylo na místě, aby stěžovatel jasně a jednoznačně tvrdil a prokázal, že všechna vozidla stěžovatele v inkriminovanou dobu nemohla být použita pro odběr vybraných výrobků od německých dodavatelů, protože se např. nacházela zcela jinde nebo byla nepojízdná. Snaha stěžovatele o vyvolání pochybností s ohledem na rozsah dokazování provedeného celními orgány, resp. orgány činnými v trestním řízení, ve spojení s orgány veřejné moci Spolkové republiky Německo, proto nemohla být úspěšná.

[40] Nejvyšší správní soud tak nesouhlasí s námitkami stěžovatele, že celní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci a že neprovedly dostatečné dokazování, případně že jej dostatečně nepoučily o skutkovém stavu věci. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že během jednání dne 16. 4. 2015 bylo stěžovateli zřejmé, jaké řízení je s ním vedeno, když se

také k předmětným dovozům obsáhle vyjadřoval. Co bylo předmětem řízení, vyplývá i z následujících protokolů zachycující výslech svědků – spolupracovníků stěžovatele – i z výzev k podání dodatečného daňového přiznání. Vědomost stěžovatele o předmětu řízení vyplývá i z jeho námitek ze dne 18. 6. 2015 proti výzvám k podání daňových přiznání. Poučovací povinnost celních orgánů přitom podle Nejvyššího správního soudu nemá jít tak daleko, aby stěžovateli vysvětlovala, jakým konkrétním způsobem se má bránit, co konkrétně má tvrdit a jak to má prokazovat, případně aby se zabývaly všemi hypotetickými, ničím nedoloženými možnostmi (jak ostatně sám stěžovatel uvádí ve své kasační stížnosti i smyšlenkami). Jestliže stěžovatel tvrdí, že žalovaný měl v průběhu daňového kontroly vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt povinen dokázat, potom není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, na základě čeho stěžovatel dovodil, že u něj byla prováděna daňová kontrola, neboť obsah daňového spisu hovoří naopak o tom, že daňová kontrola u stěžovatele v žádném případě zahájena nebyla. Naopak celní orgán postupoval podle § 145 odst. 1 daňového řádu a stěžovatele vyzval k podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů. Důkazními návrhy stěžovatele se celní orgány zabývaly, přičemž konstatovaly, že z knihy jízd nelze vycházet; skutečnost, že tento závěr není pro stěžovatele příznivý, nezpůsobuje, že se celní orgány jeho důkazními návrhy nezabývaly.

[41] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s tím, jak celní orgány hodnotily jednotlivé výpovědi, zejm. když uvedly, že následně změny ve výpovědích spolupracovníků stěžovatele oproti těm výpovědím, které učinili v rámci trestního řízení, jsou účelové, neboť původní výpovědi zcela zapadají do logické konstrukce ostatních důkazních prostředků. To, že je tento závěr pro stěžovatele nepříznivý, ještě nedokládá, že celní orgány důkazy hodnotily svévolně. Namítané rozpory ve výpovědi pana Š. Nejvyšší správní soud nezjistil – pokud svědek uvedl, že přepravované produkty měly červenou barvu, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, co měly celní orgány za situace, kdy nebyly jakkoli zpochybněny smyslové schopnosti tohoto svědka, dále zkoumat a prokazovat. Z toho, že si uvedený svědek nebyl vždy jistý, co dovážel, když uvedl, že „*mne pan K. poslal se sprinterem pro olej, naftu, nevím přesně, co to bylo*“, přičemž následně konstatoval, že „*většinou mi tankovali topný olej, někdy naftu; mělo to červenou barvu*“, nelze ničeho ve prospěch stěžovatele dovozovat, neboť z citované výpovědi vyplývá pouze to, že svědek nemohl ve vztahu k množství uskutečněných dovozů přesně určit, co a kolikrát z území Spolkové republiky Německo ve prospěch stěžovatele dovážel, což Nejvyšší správní soud považuje za zcela pochopitelné.

[42] Ve vztahu k námitkám stěžovatele, že byla porušena jeho procesní práva tím, že se nemohl on nebo jeho zástupce účastnit prvotní výpovědi jeho spolupracovníků u orgánů činných v trestním řízení, Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry učiněné krajským soudem v napadeném rozsudku. Pokud tehdejší zástupce stěžovatele byl o výsledcích informován, přičemž nebyl schopen se jich účastnit, případně zajistit případnou substituci, nelze toto klást k tíži celním orgánům. Ostatně samotný stěžovatel souhlasí s tím, že jeho substituční zmocněnec sdělil Policii, že se nestihne vrátit k výsledku a že souhlasí s provedením těchto úkonů v jeho nepřítomnosti; v tomto směru Nejvyšší správní soud připomíná zásadu *volenti non fit iniuria* (chtějícímu se neděje bezpráví). Pokud substitut coby právní profesionál souhlasil s provedením těchto úkonů, nemůže následně stěžovatel tvrdit, že takové úkony byly učiněny nezákonně.

pokračování

[43] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ačkoli žalovaný měl v řízení úspěch, zdejší soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 20. března 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu