



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE PHU SOK SERVICE PABICH ELŻBIETA, PABICH TOMASZ SPÓŁKA JAWNA**, se sídlem Zajęcza 3, 97-400 Bełchatów Łódzkie, Polsko, zast. JUDr. Wiesławem Firlou, advokátem se sídlem Křížkovského 617/10, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 7. 2021, č. j. 22 Af 2/2020-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2019, č. j. 26526-3/2019-900000-313, ve věci spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2017.

[2] Platebním výměrem ze dne 17. 1. 2019, č. j. 13124/2019-570000-32.5, vyměřil Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) stěžovatelce v souladu s § 92 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový

řád“), spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Správce daně dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že stěžovatelkou přepravovaný minerální olej byl určen k použití pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu palivových směsí, stěžovatelka však nedisponovala potřebnými doklady pro jeho přepravu. Proti rozhodnutí správce daně podala stěžovatelka odvolání. Odvolací správní orgán (žalovaný) rozhodnutí správce daně změnil, ovšem pouze v otázce chybně uvedené místní příslušnosti, odvolacím námitkám nevyhověl.

[3] V žalobě stěžovatelka namítala, že správce daně a žalovaný nesprávně vyhodnotili důkazní prostředky (dokument handlowy č. 593/2017/DH a CMR č. 15/102017), v nichž je výslovně uvedeno, že přepravovaný minerální olej nebude použit jako palivo nebo pro výrobu tepla, ani jako přísada pro výrobu směsí, které by byly využívány jako palivo nebo pro výrobu tepla. Stěžovatelka tvrdila, že neměla indicie o podvodném jednání obchodního partnera, když ke zrušení jeho daňového identifikačního čísla došlo jediný den před započítáním přepravy. Judikatura týkající se přenesení důkazního břemene v případě nesouladu účetnictví se skutečností není dle stěžovatelky přiléhavá, neboť veškeré pochybnosti správce daně v jejím případě spočívají pouze v označení obchodního partnera za podvodníka a neuznání předložených důkazních prostředků. Stěžovatelka rovněž poukázala na irelevanci argumentace ohledně virtuálního sídla a neexistence skladu příjemce, když ve smluveném cíli přepravy sklad skutečně existuje.

[4] Ve vyjádření k žalobě žalovaný vysvětlil, že slovo „*podvodník*“ použil nikoli ve smyslu pachatele trestného činu podvodu, ale v obecném smyslu, neboť jde o osobu vystupující pod vymyšlenou identitou s padělanými doklady. Žádnou ze žalobních námitek nepovažoval žalovaný za důvodnou. Stěžovatelka v replice rozvedla argumentaci ohledně místa určení a existence skladu a opětovně zpochybnila hodnocení důkazů žalovaným, který si dle jejího názoru z předložených důkazních prostředků vybral jako pravdivé pouze ty informace, které jsou neutrální, příp. v neprospěch stěžovatelky.

[5] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Krajský soud nepřisvědčil názoru stěžovatelky, že by správce daně řádně nevyhodnotil jí označené listiny. Podle krajského soudu byly úkony osoby se smyšlenou identitou zcela oprávněně zpochybněny, přičemž není podstatné, kdy se stěžovatelka dozvěděla o problémech na straně příjemce přepravovaného minerálního oleje. Bylo povinností stěžovatelky jakožto přepravce dodržet podmínky, za nichž je možné přepravu provádět. Krajský soud rovněž upozornil, že závěry žalovaného nevycházejí pouze z podvodné identity obchodního partnera, ale rovněž z analýzy odebraného vzorku, z níž vyplývá nepřítomnost značkovací látky. Prohlášení o nedaňovém určení tudíž neodpovídalo objektivně zjištěnému skutkovému stavu. Závěry žalovaného shledal krajský soud logickými a racionálními, jakož i v souladu s judikaturou správních soudů. Krajský soud dále upozornil, že stěžovatelka nepředložila v řízení žádné důkazní prostředky a setrvala v naprosté nečinnosti. Krajský soud připustil, že i v případě, kdy za obchodního partnera jednal podvodník, mohly by být jím vystavené doklady legitimní, to by však muselo být v řízení prokázáno, což se nestalo.

[6] Pochybnost ohledně neexistence skladu příjemce představovala podle krajského soudu pouze okolnost dokreslující skutkový stav. Rozhodnou skutečností byla absence dokladů podle § 5 či § 30 zákona o spotřebních daních, což stěžovatelka nijak nerozporovala. Proto krajský soud konstatoval, že obsáhlá argumentace stěžovatelky

pokračování

ohledně existence skladu v cíli přepravy, obsažená v replice na vyjádření žalovaného, nesměřovala proti nosným důvodům rozhodnutí. Námitku ohledně účelového hodnocení důkazních prostředků formulovanou v replice vyhodnotil krajský soud jako obecnou a v obecné rovině k ní uvedl, že žalovaný hodnotil důkazy objektivně a v jejich vzájemné souvislosti. Krajský soud neshledal důvody k provedení stěžovatelkou navržených důkazů (výslechu blíže neurčených osob jednajících za stěžovatelku a listinných důkazů, které se vztahovaly k existenci skladu v místě dodání), neboť cíl dopravy nepředstavoval rozhodnou skutečnost pro stanovení daně.

[7] V **kasací stížnosti** stěžovatelka namítá, že okolnosti, které byly v její věci považovány za významné, nemohla nijak ovlivnit a stala se obětí hospodářské trestné činnosti jiných osob. Stěžovatelka připomíná, že ověřila daňovou registraci příjemce zboží v systému VIES a u svého dalšího obchodního partnera, přičemž nevyvstaly žádné okolnosti, na jejichž základě by mohla pojmout jakékoli podezření. Stěžovatelka uvádí, že mezi ní a „*podvodníkem*“ nikdy neprobíhalo žádné jednání či schůzky, neexistovalo ani žádné jiné propojení s touto osobou. Šlo o první realizovaný obchod mezi stěžovatelkou a tímto příjemcem. Dle stěžovatelky se celní orgány uchýlily k „*cherry pickingu*“ („*vyzobávání rozinek*“), neboť na jedné straně měla daná osoba vypovídat před maďarskými celními orgány (které ji musely ztotožnit), přesto je ze strany celního úřadu označována jako „*neznámá osoba*“. Ačkoli je pak tato osoba pro celní orgány nedůvěryhodná, její tvrzení ohledně neexistence skladů vzaly jako fakt. Stěžovatelka upozorňuje, že neměla jak získat informace o padělaném osobním dokladu, neboť tyto nebyly nijak zveřejněny. Ještě těsně před zahájením přepravy byl příjemce řádně zapsán ve všech příslušných rejstřících.

[8] Stěžovatelka je přesvědčena, že výtka ohledně účelového hodnocení důkazních prostředků byla formulována dostatečně určitě, avšak krajský soud pouze přejal závěr žalovaného, že důkazy byly hodnoceny řádně. Z toho stěžovatelka dovozuje, že celní orgány si mohou libovolně určit, které důkazní prostředky jsou důvěryhodné (ty, které směřují k odpovědnosti stěžovatelky) a které nikoli. Tato otázka je dle stěžovatelky zásadní, neboť právě až z nedůvěryhodnosti předložených dokumentů lze dovodit, že řidič nedisponoval veškerými dokumenty. Stěžovatelka je toho názoru, že řidič veškerými potřebnými dokumenty disponoval, celní orgány si však vybraly pouze některé informace jako důvěryhodné. Stěžovatelka namítá, že je nutno vzít v úvahu i otázku, kdy se mohla objektivně seznámit se skutečností, že osoba vůči ní jednající má být dle českých celních orgánů podvodník. Za přípravu dokumentů byl odpovědný odesílatel, ona sama nemohla mít žádnou představu o tom, že je české celní orgány vyhodnotí jako nedostatečné.

[9] Podle stěžovatelky dopravce není osobou povinnou ke značkování olejů, ona sama zároveň nedisponuje laboratoří, jíž by mohla nepřítomnost značkovací látky ověřit. Pouhá absence značkovací látky dle jejího názoru bez dalšího neprokazuje daňové určení zboží, když naopak další důkazy svědčí o určení nedaňovém. Stěžovatelka nedisponuje informací o případném odsouzení osoby vystupující za příjemce zboží, i kdyby však tato osoba skutečně byla odsouzena, nelze vyloučit, že v tomto konkrétním případě sdělila pravdivé informace. S touto možností se však posuzující orgány vypořádaly pouhým obecným odkazem na informace z jiných kauz a od zahraničních orgánů. Stěžovatelka *ad absurdum* dovozuje, že by měla objednávky dopravy z opatrnosti odmítat, protože nikdy nemůže mít jistotu o tom, koho české celní orgány označí za podvodníka. Ona sama není schopná prokázat, že jiná osoba není podvodník (když dle názoru orgánu České republiky

rozhodujícího o právech a povinnostech podvodníkem není pachatel trestného činu podvodu), ani to, že daná osoba jedná poctivě a v souladu s právem.

[10] Stěžovatelka zdůrazňuje, že její argumentace ohledně cíle přepravy je přílehlavá, neboť směřuje k vysvětlení, z jakých důvodů považovala příjemce zboží za osobu jednající v souladu s právem. Tato informace tedy dokresluje skutkový stav, jak uvádí krajský soud, ovšem nikoli ve smyslu potvrzení podezření celních orgánů, ale naopak ukazuje na správnost údajů uvedených v předložených dokladech. Podezření celních orgánů tak stojí toliko na údajně dřívější informaci celního úřadu. Dále stěžovatelka odkazuje na čtvrtý odstavec bodu IV žaloby, kde konkrétně uvedla, jaké informace měly svědčit v její prospěch a nebyly tak hodnoceny (nešlo tedy o námitku nekonkrétní, jak uvedl krajský soud). Závěrem stěžovatelka upozorňuje, že jí sice byla vytýkána absence dokladů, ovšem ta byla způsobena označením dokladů, kterými řidič disponoval, za nevěrohodné. Z tohoto důvodu stěžovatelka navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu i obou rozhodnutí správních orgánů.

[11] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že kasační stížnost je pouze rozvedením argumentů již uplatněných v odvolacím řízení a před krajským soudem, rozšířená o některá další ničím nepodložená tvrzení. Z tohoto důvodu žalovaný především odkazuje na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Žalovaný připomíná, že stěžovatelka byla (nečinným) účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků a na něj navazujícího řízení o zajištěných vybraných výrobcích, jež skončilo jejich propadnutím. Žalovanému není zřejmé, proč by měl mít pochybnosti o objektivních okolnostech případu, jež byly doloženy důkazy z několika zdrojů, když stěžovatelka ani netvrdí, že by tomu mělo být jinak. Verze stěžovatelky je však založena na údajích, jež byly do obchodních dokladů uvedeny na základě sdělení osoby jednající za nabyvatele vybraných výrobků, která prokazatelně vystupovala pod smyšlenou identitou. Žalovaný zcela objektivně vyšel ze spisového materiálu.

[12] K údajně absurdní situaci, kdy daná osoba vystupující pod smyšlenou identitou vypovídala před maďarskými celními orgány, žalovaný sděluje logické vysvětlení: výpověď proběhla ještě před tím, než byly maďarským orgánům sděleny pochybnosti o pravosti dokladu, jímž se tato osoba prokazovala. Otázku, zda se stěžovatelka mohla s uvedenými informacemi nějak seznámit, považuje žalovaný za irelevantní. Podle žalovaného stěžovatelka neměla slepě spoléhat na doklady, které obdržela od obchodních partnerů, ale měla si ověřit, že má k dispozici veškeré doklady nutné pro přepravu zboží přes území České republiky, neboť je to právě stěžovatelka, kdo se při provádění přepravy dostává do působnosti zde platných právních předpisů. Pokud by stěžovatelka prováděla veškeré ověřování, jež tvrdí, je s podivem, že o tom ve správním řízení nepředložila žádné doklady (např. smlouvy, vyjádření obchodních partnerů apod.).

[13] Žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka neuvedla žádné informace o tom, co se mělo se zbožím v místě dodání stát: zda mělo být přeloženo, předáno či stočeno. Žalovaný tak nemohl věc prověřit ani u rakouských celních orgánů, neboť jim nemohl dát žádné informace o tom, co a u koho mají šetřit. Podle žalovaného je neobvyklé rovněž to, že se o osud tohoto hodnotného zboží nikdo nezajímal – pokud si někdo skutečně objednal cisternu mazacího oleje a ta nedorazila, jistě by neměl problém poskytnout svou součinnost a doložit veškeré potřebné důkazní prostředky. Stěžovatelka však ve správním řízení vůbec nijak nereagovala na výzvu k podání daňového přiznání, ani k odvolání

pokračování

nepředložila žádné důkazní prostředky. Závěrem žalovaný upozorňuje, že se nikdy nevyjadřoval k tomu, zda byl spáchán nějaký trestný čin (ač mu to stěžovatelka neustále podsouvá). Slovo „podvodník“ žalovaný použil v obecném významu osoby, která podvádí (což je v případě osoby vystupující pod smyšlenou identitou a prokazující se padělaným dokladem přílehavé). Žalovaný upozorňuje, že ani trestní předpisy s označením „podvodník“ nepracují, jde tedy o nepodloženou a pro věc bezvýznamnou úvahu stěžovatelky.

[14] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je nedůvodná.

[16] Mezi stranami je nesporné, že dne 12. 10. 2017 byla provedena kontrola jízdní soupravy provozované stěžovatelkou, která dopravovala přibližně 30 tisíc litrů minerálního oleje. Z předložených dokladů bylo zjištěno, že mělo jít o olej kódu nomenklatury 2710 19 91, který měl být přepraven od polské společnosti Chemover Sp. z o. o do Rakouska, kde měla být jeho příjemcem maďarská společnost OneGlax Trade Kft (dále jen „OneGlax“). V dokladech, na něž odkazuje stěžovatelka (konkrétně dokument handlowy č. 593/2017/DH a CMR č. 15/102017), je obsažena deklarace kupujícího, že olej nebude použit či nabízen k prodeji jako palivo či jako složka palivových směsí. Správce daně přepravovaný olej zajistil a provedl laboratorní analýzu, z níž vyplynulo, že jde o zvláštní minerální olej dle § 134w zákona o spotřebních daních a že nebyl označován podle části šesté zákona o spotřebních daních. V následném řízení o zajištěném minerálním oleji bylo rozhodnutím ze dne 1. 8. 2018, č. j. 9954-12/2018-570000-12, rozhodnuto o jeho propadnutí.

[17] Správce daně již před provedenou kontrolou v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že bulharský identifikační doklad č. 641504104 na jméno „*Ivan Todorov Andreev*“, jímž se maďarským celním orgánům prokázala osoba jednající za OneGlax, byl padělaný, neboť doklad tohoto čísla byl vydán úplně jiné osobě a v jiný den. O údajném I. T. A., nar. údajně X, bulharské orgány nic nezjistily. Na základě těchto informací maďarské orgány ke dni 11. 10. 2017 zrušily DIČ společnosti OneGlax a podnikly kroky k jejímu vymazání z obchodního rejstříku (k tomu došlo dne 10. 7. 2018).

[18] Výzvou ze dne 2. 10. 2018 byla stěžovatelka dle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzvána k podání řádného daňového přiznání ke spotřební dani z přepravovaného minerálního oleje. Ve výzvě správce daně vyhodnotil shora uvedené skutkové okolnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti o pravdivosti prohlášení OneGlax, obsažených v předložených dokladech, z nichž dovodil, že přepravovaný minerální olej měl být určen k použití, nabízen k prodeji, nebo používán pro pohon motorů, výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních na území České republiky. Jelikož stěžovatelka na výzvu daňové přiznání nepodala, ani nijak jinak nezareagovala (např. sdělením, že jí povinnost přiznat daňové přiznání nevznikla), správce daně na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že přepravovaný minerální olej splňoval podmínky § 45 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních, byl tudíž předmětem spotřební daně. Stěžovatelce jakožto plátcí daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona

o spotřebních daních tak vznikla v souladu s § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona povinnost daň přiznat a zaplatit.

[19] Podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně „*také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99 a minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 20 90, které nejsou předmětem daně podle odstavce 1 písm. b)*“. Podle § 45 odst. 4 téhož zákona „*[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.*“

[20] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, „*kteřá 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*“.

[21] Uvedením do volného daňového oběhu se pak podle § 3 odst. 1 písm. k) bodu 4 zákona o spotřebních daních rozumí i „*každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně*“.

[22] Jak vyplývá z citovaných zákonných ustanovení, otázka, zda se dopravce stane plátcem spotřební daně, nezávisí na vědomosti této osoby o případných opomenutích či dokonce záměrných protiprávních jednáních třetích osob. Jedinou určující okolností je to, jestli bylo prokázáno nabytí vybraných výrobků oprávněně bez daně, případně jejich zdanění. Stěžovatelka netvrdí, že by přepravovaný minerální olej byl zdaněn, rozhodnou otázkou v projednávané věci je tedy to, zda měl být určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních (dále jen „daňové určení“; naopak jiné způsoby použití dále ve zkratce jen „nedaňové určení“). Není tedy podstatné, jaké informace získala stěžovatelka od svých obchodních partnerů, zda si tyto informace mohla nějak ověřit a zda takové ověření skutečně provedla. Stěžovatelce není kladeno k tíži, že si neověřila validitu DIČ společnosti OneGlax v posledních několika hodinách před započítáním přepravy, ale to, že přepravovala vybrané výrobky, které byly předmětem daně, aniž by disponovala příslušnými doklady o jejich zdanění.

[23] Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně odkázal na závěr žalovaného ohledně toho, že osoba jednající za OneGlax se prokazovala padělaným dokladem (pročež šlo o „*neznámou osobu*“) a zároveň považoval za validní i argumentaci žalovaného vyplývající z tvrzení této osoby před maďarským celním orgánem. Nejvyšší správní soud v těchto úvahách žádný rozpor neshledává. Jak vyplývá z protokolu maďarského celního orgánu ze dne 5. 7. 2017, který je součástí správního spisu, dotyčná osoba se maďarským orgánům skutečně prokázala bulharským identifikačním dokladem č. 641504104 s datem vydání dne 18. 3. 2024. Pravost tohoto dokladu však byla následně vyvrácena v rámci spolupráce s bulharskými úřady. Žalovaný, ani krajský soud, netvrdili, že by k výpovědi této osoby před maďarskými celními orgány mělo dojít až po zjištění, že doklad, jímž se prokazovala, nebyl pravý. Krajskému soudu tedy nic nebránilo vzít za prokázané jak to, že není známa

pokračování

identita osoby jednající za OneGlax, tak to, že tato osoba vypovídala před maďarskými celními orgány.

[24] Další pochybení krajského soudu spatřuje stěžovatelka ve skutečnosti, že krajský soud neposoudil hodnocení důkazů žalovaným jako „*cherry picking*“. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že žalovaný zpochybnil právě a jen údaje o místu dodání a prohlášení o nedaňovém určení minerálního oleje, a to na základě objektivně zjištěných okolností (osoba jednající za společnost OneGlax se prokazovala padělaným identifikačním dokladem, její tvrzení tedy nelze považovat za důvěryhodná). Jelikož neexistovaly žádné jiné indicie o tom, že by byly nesprávné jakékoli další údaje na dokladech obsažené, žalovaný neměl žádné podklady, na základě nichž by tyto údaje zpochybnil. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že nejde o žádné „*vyzobávání rozinek*“, ale ztotožňuje se se závěry krajského soudu, že zpochybnění prohlášení osoby jednající za OneGlax je logickým a racionálním závěrem vyplývajícím z provedeného dokazování.

[25] Argumentaci krajského soudu ohledně absence značkovací látky stěžovatelka rozporuje tvrzením, že nedisponuje vlastní přenosnou celní technickou laboratoří, aby si mohla sama ověřit splnění povinnosti třetích osob ke značkování minerálních olejů. K tomu je nutno uvést, že ani krajský soud, ani žalovaný nedovozují stěžovatelčinu odpovědnost za (ne)značkování oleje. Ze zjištění, že přepravovaný minerální olej nebyl označovaný, však jednoznačně vyplývá důvodné podezření o jeho daňovém určení – kdyby totiž šlo o minerální olej pro nedaňové určení, musel by být v souladu s § 134m odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních označován. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 19. 8. 2016, č. j. 6 Afs 145/2016-43, „*již samotná skutečnost, že minerální olej byl v daném případě přepravován bez zaplacení spotřební daně, byl vykazován jako mazací olej, ale přitom nebyl řádně označován, vede k důvodnému podezření, že byl určen k některému z účelů vymezených v § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, které osvobození od platby spotřební daně nezakládají.*“ Z citovaného rozsudku rovněž vyplývá, že pokud daňový subjekt tvrdí nedaňové určení neznačkováného minerálního oleje, je na něm, aby v řízení před správcem daně toto své tvrzení prokázal jinými důkazními prostředky. Judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce přenesení důkazního břemene odkazovaná krajským soudem je tedy přílehlavá i na projednávanou věc, byť se netýká přímo spotřební daně. Stěžovatelka však s žádnými novými důkazními prostředky v průběhu správního řízení nepřišla, pouze opakovala své odkazy na zpochybněná tvrzení OneGlax a akcentovala svou nevědomost o protiprávním jednání svých obchodních partnerů.

[26] V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že ani celní orgány, ani krajský soud neuváděly, že by v souvislosti s projednávanou věcí byla jakákoli osoba odsouzena za trestný čin podvodu ve smyslu § 209 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), příp. obdobný trestný čin dle bulharského, maďarského, rakouského či jakéhokoli jiného relevantního právního řádu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti musí dát za pravdu žalovanému, že mu stěžovatelka toto tvrzení opakovaně podsouvá, přestože, trestní zákoník slovo „*podvodník*“ vůbec neobsahuje. Naopak je nutno připustit, že označení osoby, která se prokazuje padělaným identifikačním dokladem (tedy v obecné řeči „*podvádí*“) za „*podvodníka*“ je přípustnou zkratkou. Lze rovněž připomenout, že v oblasti daní je „*podvod*“ mnohoznačným pojmem, který primárně označuje určité druhy jednání daňových

subjektů směřující k vylákání nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (tzv. řetězcové či karuselové podvody), avšak také obecně jakýkoli postup, jehož cílem je neuhrazení daně v zákonné výši (srov. např. Libuše Müllerová, Hoang Dieu Hoa: *Daňové podvody v souvislosti s účetnictvím*, dostupné na portálu dauc.cz, příp. v systému ASPI; či Zita Drábková: *Riziko účetních chyb a podvodů ve světle kreativního účetnictví*, Wolters Kluwer, 2020). Nelze tedy přisvědčit ani námitce, že se žalovaný či krajský soud použitím zkratky „*podvodník*“ dopustili porušení presumpce nevinny.

[27] Obdobně se Nejvyšší správní soud neztotožnil ani s úvahou stěžovatelky, dle níž by měla veškeré zakázky z opatrnosti odmítat, neboť si nemůže být jistá, koho české orgány následně označí za podvodníka. Stěžovatelka jakožto podnikatelka v oblasti přepravy si musí být vědoma své povinnosti dodržovat právní řád země, kde přepravu provozuje. Tomu pak musí odpovídat i případné soukromoprávní zajištění případných škod, které mohou stěžovatelce vzniknout opomenutím, nedodržením právních předpisů či dokonce vědomým protiprávním jednáním jejích obchodních partnerů. Není však úkolem českých celních orgánů ani soudů, aby poskytovaly právní poradenství či dokonce aby porušovaly obecně závazné právní předpisy jen z toho důvodu, že stěžovatelka sama nemusela nutně vědět, že její obchodní partneři jí nedali přesné informace a veškeré potřebné doklady k přepravovanému minerálnímu oleji.

[28] Jak již upozornil i krajský soud, v dané věci není rozhodné, na základě jakých okolností stěžovatelka dospěla k závěru, že její obchodní partneři jsou osoby „*jednající v souladu s právem*“. Lze poznamenat, že bylo povinností stěžovatelky, aby předložila veškeré důkazní prostředky již v průběhu správního řízení, neboť správní soudy vycházejí při přezkoumávání rozhodnutí správních orgánů v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Stěžovatelka však nejenže vůbec nereagovala na výzvu k podání daňového přiznání, ale rovněž v rámci odvolání odkázala pouze na dokumenty získané již v předchozím řízení a žádné nové důkazní prostředky nepředložila. Až v průběhu soudního řízení stěžovatelka předestřela argumentaci ohledně existence daňového skladu v deklarovaném místě dodání a tvrzení třetí osoby o možnosti jeho využití. Jak však správně vyhodnotil krajský soud, zpochybnění místa dodání a existence skladu OneGlax představovaly v rámci rozhodnutí žalovaného pouze podpůrnou argumentaci, která dokreslovala obraz situace, ale i bez těchto okolností byl zjištěn dostatek informací, které svědčily o daňovém určení přepravovaného minerálního oleje. Ani případné vyvrácení podpůrné argumentace žalovaného by tedy nemohlo mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[29] Co se pak týká pouze obecného vypořádání obecné argumentace ohledně nepřihlédnutí k okolnostem svědčícím ve prospěch stěžovatelky, ani v tomto nelze spatřovat pochybení krajského soudu. Lze přisvědčit stěžovatelce v tom, že z kontextu celého případu je zřejmé, že argumentace směřovala na neuznání prohlášení OneGlax o nedaňovém určení převáženého minerálního oleje (tedy v průběhu celého správního řízení jediné okolnosti svědčící ve prospěch stěžovatelky), touto problematikou se však krajský soud adresně zabýval již v bodech 9 a 10 napadeného rozsudku. Ani tato kasační námitka tudíž není důvodná.

[30] Závěrem Nejvyšší správní soud připouští, že nelze s naprostou jistotou vyloučit, že osoba jednající pod falešnou identitou v konkrétním případě sdělí pravdivé údaje a zároveň

pokračování

nedojde k označování minerálního oleje pouhým opomenutím prodávajícího. Šlo by ovšem o velmi nepravděpodobnou shodu okolností, již nesvědčí vůbec žádné indicie ani důkazní prostředky shromážděné v průběhu správního řízení (mimo zpochybněných prohlášení osoby jednající za OneGlax). Správní orgány naopak prokázaly vysokou míru pravděpodobnosti daňového určení minerálního oleje přepravovaného stěžovatelkou, s čímž následně spojily zákonem předpokládané důsledky [vyměření daně dopravci jakožto plátcí ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních].

[31] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu