



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **Mgr. Z. V.**, nar. X,  
bytem X,  
proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**  
se sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2022, č. j. 25264-4/2022-900000-316,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Předmět řízení*

- Celní úřad pro Plzeňský kraj (dále jen: „*správce daně*“) vydal následující platební výměry: platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2011 ze dne 9. 2. 2022, č. j. 34120/2022-600000-31, platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2011 ze dne 9. 2. 2022, č. j. 34122/2022-600000-31,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2011 ze dne 9. 2. 2022, č. j. 34123/2022-600000-31, platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2011 ze dne 9. 2. 2022, č. j. 34128/2022-600000-31, platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2011 ze dne 9. 2. 2022, č. j. 34137/2022-600000-31, a platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2011 ze dne 9. 2. 2022, č. j. 34147/2022-600000-31 (dále společně jen „platební výměry“).

- Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 29. 8. 2022, č. j. 25264-4/2022-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Jím platební výměry změnil tak, že do jejich výroků doplnil výčet zákonných ustanovení, která upravují základ daně z minerálních olejů, dále přistoupil k nahrazení textu „Použité pomůcky“ obsaženého ve výrocích platebních výměrů za text „Důkazní prostředky“ a ve výrocích nahradil u označení dvou důkazů text „Výslech svědka“ za „Výslech obžalovaného“. Nad rámec těchto formálních změn žalovaný změnil výši vyměřené daně ve vztahu k platebnímu výměru za zdaňovací období měsíce dubna 2011 z původní výše vyměřené daně v částce 8 388 029 Kč na částku 8 377 079 Kč (tedy vyměřenou daň snížil o 10 950 Kč) a ve vztahu k platebnímu výměru za zdaňovací období měsíce května 2011 změnil původní výši vyměřené daně v částce 5 384 882 Kč na částku 5 395 832 Kč (tedy vyměřenou daň zvýšil o 10 950 Kč).

#### Obsah žaloby

- Žalobce uvedl, že žalovaný i správce daně zatížili řízení předcházející vydání platebních výměrů závažnými procesními vadami, které způsobují nezákonnost platebních výměrů i napadeného rozhodnutí. Správní orgány upozadily práva žalobce a rezignovaly na základní zásady daňového řízení; nezdůvodnily přitom postupovaly i v rozporu s relevantní judikaturou. Daňové řízení bylo vedeno pouze jako formálně nezbytný podklad pro stanovení daňové povinnosti žalobce a správce daně byl rozhodnut vyměřit daň bez ohledu na stav dokazování. Správní orgány vycházely téměř výhradně z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2019, č. j. 34 T 4/2015-11051 (dále jen „trestní rozsudek“), kterým byl žalobce uznán vinným ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „tr. zákoník“). Správní orgány na základě trestního rozsudku činily spekulativní úvahy. Žalobce podotkl, že platebními výměry mu byla vyměřena daňová povinnost v mnohamilionové výši, která je pro něj doslova likvidační.
- Daňové řízení nemělo být vedeno správcem daně, neboť vystupoval v trestní věci vedené proti žalobci v pozici policejního orgánu a následně jako poškozený. Pro tuto svou aktivitu byl správce daně ovlivněn a dopředu rozhodnut daň vyměřit. Zároveň správce daně podlehl nesprávnému dojmu, že v daňovém řízení není potřeba vést příliš rozsáhlé dokazování, neboť již bylo provedeno v trestním řízení. Správci daně nic nebránilo delegovat daňové řízení v rámci zachování transparentnosti jinému správci daně. Žalobce vznesl námitku podjatosti v rámci daňového řízení, avšak ta byla jako nedůvodná zamítnuta.
- Správce daně vyměřil žalobci daň zejména na základě ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“), z něž vyplývá, že plátcem daně se stává osoba, která se podílí na skladování či dopravě vybraných výrobků, v projednávané věci minerálních olejů. Žalobci musela být prokázána přímá participace na dopravě a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

skladování vybraných výrobků. Žalobcem navrhované důkazy, které měly jeho participaci na činnostech zakládající povinnost platit daň vyvrátit, správní orgány bezdůvodně a protiprávně odmítaly.

- Správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel zejména z trestního rozsudku a okrajově z dalších listin získaných z trestního spisu. Podle žalobce představuje trestní rozsudek pouze jeden z důkazů provedených v daňovém řízení a nelze jej tedy přeceňovat či snad přímo s odkazem na existenci takového rozsudku rezignovat na provádění dalších důkazů. Žalobce se opakovaně v rámci daňového řízení dovolával zásady bezprostřednosti dokazování a dále se opakovaně vyjadřoval a vedl argumentaci k odlišnosti trestního a daňového řízení. Přestože lze připustit přenos určitých skutkových zjištění z trestního řízení do řízení daňového, tyto skutkové okolnosti nemusí za všech okolností svědčit pro jednoznačný závěr o tom, že se žalobce stal plátcem daně.
- Pro trestný čin podle § 240 tr. zákoníku lze stíhat kohokoli, kdo svým jednáním zapříčiní to, že daň není vyměřena vůbec anebo je vyměřena v nesprávné výši. Pro stanovení daňové povinnosti daňovému subjektu je však třeba postavit najisto, že daňový subjekt jednal, resp. se přímo participoval na jednání, se kterým zákon spojuje vznik daňové povinnosti. Žalobce odmítá, že by mu bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že se účastnil dopravy anebo skladování vybraných výrobků.
- Závěr o možném daňově relevantním jednání žalobce nelze vyčíst ani ze skutkové věty trestního rozsudku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnuje, že správce daně byl vázán názorem soudu, že žalobce je odpovědnou osobou za spotřební daň s odkazem na § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, k takovému závěru však nalézací ani odvolací soud v trestní věci nedospěli. Trestní rozsudek konstatuje, že došlo ke spáchání daňového trestného činu, který spáchal žalobce společně s dalšími odsouzenými osobami a stručný mechanismus spáchání tohoto trestného činu. Spáchání daňového činu bez dalšího neimplikuje daňovou odpovědnost žalobce. Ne každé jednání, kterým dochází k naplnění skutkové podstaty podle § 240 tr. zákoníku, lze zároveň subsumovat pod ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSD.
- Správní orgány provedly zcela nedostatečné dokazování ohledně otázky, zda se žalobce stal plátcem spotřební daně a na základě jakého jednání. Pokud správní orgány důkazy provedly, jejich obsah byl účelově dezinpretován a zkreslován. Správce daně převzal rétoriku orgánů činných v trestním řízení, a uzavřel, že není třeba důsledně prokazovat konkrétní činnost, prostřednictvím níž dochází ke zkrácení daně.
- Žalovaný formuloval výroky v napadeném rozhodnutí způsobem odporujícím daňovému řádu, což způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí provedl změnu výroků správce daně v jednotlivých platebních výměrech a následně uvedl, že v ostatním se výroky platebních výměřů nemění. To je ale v rozporu s ustanovením § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jež vyjmenovává způsoby, kterými může žalovaný rozhodnout o podaném odvolání. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že v dalších aspektech není nutné měnit platební výměry, měl s odkazem na § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítnout a platební výměry v dalším, neměněném rozsahu ponechat v platnosti. Tento postup žalovaného svědčí o zapovězené libovůli správního orgánu.
- Správce daně v platebních výměrech deklaruje, že byla vyměřena daň pomocí pomůcek, žalovaný však přistoupil ke změně tohoto výroku a v napadeném rozhodnutí uvedl, že daň byla vyměřena důkazními prostředky. V odůvodnění napadeného rozhodnutí ale

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

neuvádí, proč k této změně přistoupil. Tato změna tak způsobuje nepřezkoumatelnost a do jisté míry zmatečnost napadeného rozhodnutí. Nedostatečně odůvodněná změna použití důkazních prostředků namísto pomůcek pro stanovení daně činí daňové řízení těžko srozumitelným a nepřehledným, není totiž zřejmé, zda správce daně vyměřoval daň pomocí pomůcek či na základě provedeného dokazování. Žalobce upozornil, že volba způsobu vyměření daně přirozeně vyvolává procesní důsledky. V případě, že byla daň vyměřena na základě pomůcek, je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť došlo k výraznému překročení rozsahu přezkumu platebních výměrů zakotveném v § 114 odst. 4 daňového řádu.

- Jako zásadní žalobce vnímá to, že nevyslechnutím jím navržených svědků správní orgány jednoznačně porušily daňový řád, přičemž tato námitka sama o sobě je způsobilá zapříčinit zrušení napadeného rozhodnutí. Správní orgány bez zjevné příčiny upřednostnily protokoly o výslechu svědků z proběhlého trestního řízení před vlastním provedením těchto důkazů.
- Správce daně do spisu založil protokoly o výslechu svědků z trestního řízení. Žalobce některé z nich navrhl vyslechnout v rámci daňového řízení, tento návrh ale správce daně odmítl. Odmítnutí důkazních návrhů je v přímém rozporu s § 93 odst. 3 daňového řádu. Správní orgány z nepochopitelných důvodů zvolily naprosto nepřiléhavou a lichou argumentaci, ze které vyvodily, že bez ohledu na jasné znění zákona nemají povinnost výslechu svědků. Pro úplnost žalobce dodal, že jím učiněné návrhy neměly v žádném případě obstrukční charakter.
- Nevyslechnutím navržených svědků byla správními orgány popřena bezprostřednost dokazování v daňovém řízení a žalobci bylo odejmuto klást svědkům otázky. Je lichá argumentace žalovaného, že toto právo bylo žalobci zachováno, neboť mu svědčilo v trestním řízení. V trestním řízení leží těžiště dokazování jinde než v řízení daňovém, žalobce také v průběhu trestního řízení nemohl předpokládat, že bude zahájeno daňové řízení a klást tak svědkům otázky důležité z hlediska budoucího daňového řízení.
- K problematice provádění výpovědi svědků žalobce odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Af 379/2017-54, v němž je uvedeno, že tím, že stěžovatel na žádost žalobkyně nevyslechl svědky, porušil § 93 odst. 2 a 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, a zatížil tak řízení podstatnou vadou. Stěžovatel na jednu stranu použil nezákonné důkazy, když vycházel z výslechu těchto svědků jako listinných důkazů. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z jiného daňového řízení přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud však tak učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech svědků i ve svém daňovém řízení. Z citovaného rozsudku tak lze dojít k závěru, že povinnost správce daně provést výslech svědka podle § 93 odst. 3 daňového řádu není dokonce spojena ani s relevancí takto navrhané svědecké výpovědi a provedení takového výslechu nelze spojovat s jakýmkoli podmínkami. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč výslechy svědků provést nemusí, optikou citované judikatury je ale jeho argumentace nepřesvědčivá, lichá a nesprávná.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- Žalobce odmítá názor žalovaného, dle něž schopnost svědků reprodukovat skutečnosti proběhlé před více než 11 lety bude značně omezena. Je vyloučeno, aby správce daně neprovedl svědeckou výpověď s tímto odůvodněním.
- Žalobce dále odkázal na Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly Generálního finančního ředitelství č. j. 36381/22/7700-10124-506246, v němž je v čl. VIII. odst. 12 uvedeno, že správce daně musí daňovému subjektu vyhovět a svědeckou výpověď opakovat, pokud je to reálně možné. Ačkoli se tento metodický pokyn vztahuje primárně k daňové kontrole, jeho závěry stran výsledku svědků jsou aplikovatelné i v rámci postupu k odstranění pochybností. Důvody, pro které byl správce daně oprávněn odepřít výslech svědků, nebyly ani v jednom případě naplněny.
- Správní orgány dále porušily zásadu rovnosti zbraní. Správce daně měl pochybnosti o žalobcem tvrzené výši daně, vydal tak výzvy k odstranění pochybností. Žalobce se pokoušel pochybnosti odstranit právě navrhovanými svědeckými výslechy, které ale správce daně odmítal provádět. Žalobce ke každému důkaznímu návrhu podrobně popisoval, co jej k němu vede a které skutečnosti jím mají být prokázány.
- Je absurdní výklad ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu činěný žalovaným. Žalovaný má za to, že výčet výjimek je demonstrativní a mezi tyto výjimky zahrnul i odmítnutí důkazního návrhu s odkazem na obstrukční charakter takového návrhu. Žalobce má za to, že nelze jako zákonnou výjimku považovat subjektivní dojem správce daně o tom, že žalobce svými návrhy sleduje protahování řízení, když navrhovaní svědci byli pro správce daně jednoduše dosažitelní.
- Při stanovení výše daně vycházely správní orgány mj. z protokolu o výsledku obžalovaných Ing. J. K. a T. K. Oba ve své výpovědi popřeli, že jejich činnost by měla cokoli společného s obchodem s pohonnými hmotami. Pokud žalovaný argumentuje, že činnosti, kterými měl žalobce Ing. K. úkolovat, se vztahovaly i ke společností DOLFERA TRADE s. r. o. (dále jen „DOLFERA TRADE“) a next solutions s. r. o. (dále jen „next solutions“), není vůbec zřejmé, na základě čeho tak činí, neboť pro tento závěr není opora v důkazech. Za takové situace bylo tím spíše povinností správce daně provést výslech Ing. K. a T. K. a řádně je vyhodnotit. Protokoly o výsledku těchto svědků podporují tvrzení žalobce, že mu spotřební daň neměla být vyměřena.
- Správní orgány se také měly vypořádat s tvrzením Ing. K. a T. K. o tom, že s pohonnými hmotami neobchodovali ani s nimi neměli nic společného. Není pravdou, že by z jejich výpovědi vyplývalo, že jim žalobce dával pokyny při dopravě a prodeji nezdaněné motorové nafty. Oba odmítli svůj podíl na zmíněných činnostech a v tomto ohledu žalovaný deformuje obsah jejich výpovědí. Ani jedna výpověď neobsahuje konkrétní název společnosti, neobsahuje potvrzení toho, že dostávali pokyny od žalobce stran obchodu s pohonnými hmotami, výpovědi je tak třeba hodnotit spíše jako důkazy vylučující daňovou odpovědnost žalobce. Neprovedením výslechů zároveň správní orgány porušily princip bezprostřednosti dokazování a zatížily řízení vážnou procesní vadou.
- Žalobci není zřejmé, na základě čeho mu byla vyměřena daň z minerálních olejů prodaných společností DOLFERA TRADE, jejímž jednatelem je pan František Lacko. Žalovaný spekulativně dovozuje propojení žalobce se společností DOLFERA TRADE z protokolů svědků slyšených v rámci trestního řízení. Takový postup žalobce odmítá, neboť z důkazů v daňovém spise nelze dojít k závěru o jeho spojení s těmito osobami.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- Jeho napojení na společnost DOLFERA TRADE prokázáno nebylo a minimálně v rozsahu prodeje motorové nafty touto společností mu byla vyměřena chybně. Žalobce upozornil, že navrhoval i výslech F. L. Argument žalovaného, že daň z prodeje motorové nafty byla žalobci vyměřena, neboť doprava a následný prodej motorové nafty probíhal stejně jako u společnosti next solutions s. r. o., u které toto žalobce nezpochybňuje, není akceptovatelný. Žalovaný tak zvolil nepřipustnou skutkovou analogii.
- Žalobce nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi svědka A. S.. Žalovaný protokol o výslechu tohoto svědka považuje za stěžejní k postavení žalobce jako plátce daně. Ve skutečnosti je ale obsah výpovědi jiný. Rozhodně nepodporuje názor, že by se žalobce měl stát plátcem daně. A. S. nevyprávěl, že by se žalobce účastnil dopravy či přepravy pohonných hmot. Svědek vypovídal o hovorech mezi Ing. K. a T. K., které zaslechl, ale nedokázal jejich obsah nikterak specifikovat. Svědek nevyprávěl, že by byl přítomen tomu, že by žalobce úkoloval Ing. K. a T. K., žalobci tak není zřejmé, na základě čeho žalovaný považuje výslech tohoto svědka za stěžejní pro daňové řízení. Žalovaný zkrátka převzal hodnocení tohoto důkazu orgány činnými v trestním řízení, které je pro daňové řízení nepoužitelné.
- Svědecká výpověď P. H. podporuje žalobcovu stanovisko o nesprávně vyměřené dani. Pan H. jako jednatel společnosti GULL Oil s. r. o. (dále jen „GULL Oil“), která byla jediným odběratelem nezdaněné motorové nafty, vypověděl, že s žalobcem nikdy neřešil nic ve spojení s pohonnými hmotami. Z pohledu daňového řízení se jedná o zásadní tvrzení, které vyvrací právní konstrukci žalovaného. Žalovaný výpověď tohoto svědka relativizuje s odkazem na to, že komunikace ohledně obchodů probíhala prostřednictvím e-mailu, telefonu apod. a tento svědek nemohl vědět, s kým komunikuje. Za účelem prokázání, s kým svědek komunikoval, navrhl žalobce jeho výslech, který však nebyl správcem daně akceptován.
- Žalovaný v souvislosti s hodnocením protokolu s výpovědí P. H. poukazuje na hodnocení provedené orgány činnými v trestním řízení. Toto hodnocení je sice uvozeno *obiter dictum*, ale žalovaný tímto deklaruje svoje rozhodnutí neakceptovat objektivní důkazní situaci.
- Žalovaný ani neuvádí, jakým způsobem se měl žalobce na prodeji nezdaněné motorové nafty podílet. To je důležité i z hlediska možné organizace skladování vybraných výrobků, neboť to bylo realizováno právě ve skladišti společnosti GULL Oil.
- Žalobce má za to, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSD cílí na osoby, které se ve formě skladování či dopravy přímo podílejí na nakládání s vybranými výrobky. Z napadeného rozhodnutí není vůbec zřejmé, na základě čeho správní orgány dospěly k tomu, že organizaci dopravy lze přičítat právě žalobci. Účast žalobce na dopravě vybraných výrobků není zřejmá ani z trestního rozsudku.
- Z těchto důvodů žalobce soudu navrhl, aby napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

#### Vyjádření žalovaného

- Ve svém vyjádření k žalobě odkázal žalovaný v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém stejně jako ve výzvě podle § 115 daňového řádu ze dne 18. 7. 2022, č. j. 25264-2/2022-900000-316, seznámil žalobce se všemi rozhodnými skutkovými i

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

právními závěry. Žalovaný je přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí bez důvodných pochybností osvědčil, že žalobce naplnil podmínky, aby mohl být považován za plátce spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) ZSD.

- K námitce podjatosti žalovaný uvedl, že vymezení důvodů podjatosti správce daně je v daňovém řádu taxativní. Žalobce namítá podjatost celého úřadu žalovaného, tedy tzv. systémovou podjatost. Otázku systémové podjatosti řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 7. 2019, č. j. 9 As 70/2019-34, v němž došel k závěru, že povaha celního orgánu jako organizační složky státu a jeho kompetence vylučují existenci systémového rizika podjatosti, které může vzniknout tam, kde jsou všechny úřední osoby v zaměstnaneckém nebo obdobném poměru k subjektu, jehož zájmy mohou být v řízení přímo nebo nepřímo dotčeny. Tak tomu však v případě celního úřadu není, neboť správa spotřební daně je vrchnostenskou kompetencí celního úřadu jako státního orgánu.
- Pokud jde o postavení tehdejšího Celního ředitelství Plzeň a poté celního úřadu jako orgánů činných v trestním řízení, tak jejich postavení jako tzv. pověřených orgánů vyplývalo z § 4 odst. 3 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, § 8 odst. 2 písm. b) téhož zákona a § 12 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád). Je tak zřejmé, že celní úřad v každém řízení vystupoval na základě jiných kompetencí a tato řízení jsou na sobě nezávislá.
- K postavení poškozeného žalovaný uvádí, že poškozeným v případě daňových trestných činů je stát, za který uplatňuje práva poškozeného orgán veřejné moci, kterému je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní, jež souvisí s řešenou trestnou činností, tedy věcně a místně příslušný správce daně, kterým byl v tomto případě celní úřad.
- Správce daně v pozici poškozeného nemůže uplatnit nárok na náhradu škody vůči daňovému subjektu, pokud má škoda představovat zkrácenou daň, jak vyplývá z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, č. j. 15 Tdo 902/2013-148. V tomto usnesení jsou stanoveny dvě výjimky z tohoto pravidla – ručení pachatelem za dluhy vzniklé v souvislosti s jeho trestnou činností a odpovědnost pachatele v případě, kdy pachatelem trestného činu zkrácení daně je jiná osoba, než která je daňovým subjektem. Adhezní nárok na náhradu škody je tedy nárokem soukromoprávním, nikoli nárokem vyplývajícím z veřejného práva.
- Formálně jsou role správce daně a poškozeného zcela oddělené. Vzhledem k zákonnému vymezení podjatosti nelze mít za to, že by mohl být podjatý celní úřad jako takový. Na žádné skutečnosti, které by mohly poukazovat na podjatost konkrétní úřední osoby, žalobce nepoukázal.
- K námitce žalobce týkající se tvrzení, že plátcí daně dle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD musí být prokázána jeho přímá participace na dopravě a skladování vybraných výrobků, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se rozsáhle snažil žalobci vysvětlit, z jakého důvodu došel k závěru, že žalobce je plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD a objasnit zásady daňového řízení.
- V daňovém řízení je to žalobce, koho dle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží důkazní břemeno. To však neunesl, když vyjma požadavku na opakování výslechů různých osob, u kterých ani na opakované dotazy neuvedl, jaké relevantní skutečnosti by měly tyto výsledky přinést, žádné jiné důkazní prostředky neuvedl a neoznačil ani jiné osoby, které by měly být plátcí daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- K námitce použití trestního rozsudku žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, kde se s problematikou vázanosti trestním rozsudkem vypořádal. Ve smyslu § 99 daňového řádu je určující vymezení jednání, kterým byl trestný čin spáchán, resp. jednání, které zakládá daňovou povinnost uvedenou ve skutkové větě výroku rozsudku. Pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet. To vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.
- Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že daňově relevantní jednání nelze vyčíst ze skutkové větě právního rozsudku. Žalovaný podotkl, že v trestním rozsudku je uvedeno, že žalobce účastnil ve vzájemné součinnosti, v rámci které žalobce úkoloval Ing. K. a T. K., a dále ve vzájemné součinnosti s dalšími osobami vědomě se podílejícími na jednání spočívajícím v opatření, dovozu a prodeji minerálních olejů.
- Žalovaný podotkl, že opatření vybraných výrobků nelze subsumovat pod ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, ale v dané věci je relevantní, že obžalovaní vždy v součinnosti s dalšími osobami zajistili dopravu motorové nafty. Žalobce nemá pravdu, když tvrdí, že v trestním rozsudku není odkaz na § 4 odst. 1 písm. f) ZSD a soud konstatuje pouze krácení spotřební daně. Ve výroku trestního rozsudku je uvedeno, že *„shora popsaným dovozem a prodejem motorové nafty vznikla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e), § 44 odst. 1 písm. a), § 45 odst. 1 písm. b), § 46 odst. 1 písm. a) a § 48 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v celkové výši 22.995.219 Kč, přičemž obžalovaní a osoby jednající s nimi v součinnosti ani částečně nezajistili přiznání a zaplacení této daně Celní správě České republiky v rámci žádné z výše uvedených společností ani jiným způsobem, čímž zkrátili spotřební daň ve výši 22.995.219 Kč“*
- Důkazy nebyly dezinterpretovány a zkreslovány. Skutečnost, že k posuzování podkladů docházelo a nebyly pouze přejímány z trestního řízení, potvrzuje i fakt, že žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil na základě hodnocených faktur výši vyměřené spotřební daně v platebních výměrech č. j. 34122/2022-600000-31 a č. j. 34123/2022-600000-31.
- Žalovaný je přesvědčen, že jednání žalobce bylo pojmenováno i prokázáno. Zároveň žalobce zopakoval, že v daňovém řízení se zásada vyšetřovací neuplatňuje. Zatímco v trestním řízení je důkazní povinnost plně na orgánech činných v trestním řízení, v daňovém řízení důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt.
- V trestním řízení jsou i z hlediska zásady *in dubio pro reo* uplatňována přísnější kritéria pro dokazování, neboť důkazy musí prolomit zákonem presumovanou nevinu. Naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně splnění daňové povinnosti. Nelze také opomenout, že okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém.
- Provedená změna výroků platebních výměrů zcela odpovídala § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Nebyla u všech platebních výměrů formální, když v platebních výměrech č. j. 34122/2022-600000-31 a č. j. 34123/2022-600000-31 byla změněna i výše spotřební daně. Zároveň byly ve výrocích platebních výměrů provedeny také změny na základě žalobcovy odvolací námitky, kdy byl termín „výslech svědka“ nahrazen termínem „výslech obžalovaného“. Žalovaný ale nesouhlasí, že by věta „v ostatním se výroky napadených rozhodnutí nemění“ mohla mít nějaký vliv na zákonnost napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že v daňovém odvolacím řízení je uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně. Provedenými změnami platebních výměrů ani nedošlo k ovlivnění rozhodnutí v neprospěch žalobce, neboť celková výše spotřební daně zůstala stejná.

- Není pravda, že správce daně v platebních výměrech uváděl, že daň byla vyměřena pomocí pomůcek. V projednávané věci byl žalobce správcem daně vyzván k podání řádného daňového tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období března, dubna, května, července, srpna a září roku 2011. Na tuto výzvu žalobce reagoval sdělením, že mu nevznikla žádná daňová povinnost. Správce daně poté přistoupil k vydání výzev k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení podle § 89 daňového řádu, na které žalobce opět reagoval. Správce daně zhodnotil podklady ve spisových materiálech včetně žalobcových vyjádření a dospěl k závěru, že žalobce neodstranil jeho pochybnosti a neprokázal dostatečně věrohodně výši daně. Žalobce poté podal další vyjádření spolu s návrhem na pokračování dokazování, čemuž již celní úřad nevyhověl a přistoupil k vydání platebních výměrů.
- Nejen z průběhu řízení před správcem daně, ale i s ohledem na to, že ve výroku platebních výměrů nebyly uvedeny odkazy na § 98 daňového řádu, nejsou pochybnosti o tom, že nebyly pro stanovení daně využity daňové pomůcky a daň byla stanovena na základě dokazování. Žalobce zároveň v průběhu celého řízení namítal specifika dokazování v daňovém řízení, je proto stěží uvěřitelné, že žalobci není zřejmé, jakým způsobem byla daň stanovena.
- K námitce neuskutečnění výsledku svědků se žalovaný podrobně vyjadřoval již v napadeném rozhodnutí. Žalovaný se také vyjadřoval k využití důkazních prostředků získaných v průběhu trestního řízení a bezprostřednosti dokazování. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Žalovaný poznamenal, že v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
- Žalobce v rámci daňového řízení navrhl za účelem prokázání svého tvrzení, že není plátcem daně pouze opakované výsledky osob, které již byly v rámci trestního řízení vyslechnuty. Tyto osoby byly vyslechnuty ke všem relevantním okolnostem a žalovanému tak není zřejmé, jaké nové skutečnosti by jejich případný výslech mohl přinést. To neobjasnil ani žalobce, který konstantě výsledky těchto osob požadoval a jejich okruh v průběhu řízení dále rozšiřoval často i bez uvedení jmen. Žalobce pouze zpochybňoval, že výsledky provedené v trestním řízení svědčily jeho postavení plátce daně, aniž by uvedl i nějaké jiné důkazní prostředky, které by jeho tvrzení přisvědčovaly. Žalobce své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný nesouhlasí s tvrzení žalobce, že své důkazní návrhy podrobně odůvodňoval.
- Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 196/2019-55, dle něž je přípustné, aby správce daně určité důkazy nepovedl, pokud má za zřejmé, že takový důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Dále žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 70/2013-39, v němž je uvedeno, že je regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, jejímuž ověření nebo vyvrácení je tento důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, anebo je odůvodněně nadbytečný, neboť skutečnost, k níž má být

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena či vyvrácena jinak.

- Při hodnocení použitelnosti důkazních prostředků získaných z trestního řízení je třeba 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 být za splnění určitých podmínek podkladem pro rozhodnutí. Tyto listiny musí být pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení a dále v onom jiném řízení musí být pořizeny zákonným způsobem. Musí být také daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhopvat další důkazy, které by zjištění vyplývající z těchto listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.
- Podle žalovaného byly výše uvedené podmínky splněny. Žalovaný má dále za to, že požadavek na opakované provedení svědeckých výpovědí byl veden snahou mařit a účelově prodlužovat daňové řízení, neboť je žalobci známo, že prekluze práva stanovit spotřební daň v tomto případě nastane již dne 1. 1. 2023.
- K opětovnému provedení výslechů svědků žalovaný uvedl, že aby byla zachována zásada bezprostřednosti dokazování, má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze za podmínek podle odstavce 1 tohoto ustanovení jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakožto i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li takovým podkladem protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Použití takového podkladu v souvislosti s jinými důkazy je však za účelem zjištění skutečného stavu věci přípustné. Důkazní hodnota takového podkladu je pak otázkou, s níž se musí správce daně vypořádat v rámci procesu hodnocení důkazů.
- Výjimky z nutnosti provést svědeckou výpověď a nepoužitelnosti protokolu o svědecké výpovědi pocházejícího z jiného řízení jsou dány tím, že § 93 odst. 3 daňového řádu je nezbytné vykládat ve spojení s § 96 odst. 5 daňového řádu. Ve vztahu ke konkrétním okolnostem toho kterého případu je nezbytné prověřovat, zda v jiném řízení při výslechu svědka bylo či nebylo respektováno právo daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování jeho práv a povinností, resp. zda opakování svědecké výpovědi je nezbytné k realizaci práv daňového subjektu a je způsobilé vnést do daňového řízení pro rozhodnutí podstatné skutečnosti nebo zda tomu tak není. Toto právo nebylo žalobci v trestním řízení upřeno a zároveň navrhované výslechy svědků nemají s ohledem na navrhovaný rozsah, okolnosti projednávaného případu a dobu, která od protiprávního jednání uběhla, potenciál vnést do daňového řízení podstatné skutečnosti.
- Žalobci musí být zřejmé, že navrhování výslechů mnoha osob o skutečnostech, které se udály před 11 lety, a je tak reálný předpoklad, že jejich schopnost vybavit si a reprodukovat skutečnosti proběhlé před takovou dobou bude značně omezena, a které ve výsleších uváděly, že žalobce neznají, s žalobcem o dané věci nejednaly, nebo neví, s kým jednaly, je obstrukční taktikou, která má vést k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Použití listin, které obsahovaly výpovědi svědků, sloužilo v rámci dokazování především k tomu, aby byly objasněny vzájemné vazby, struktury, mechanismy a využívání tzv. bílých koňů. V otázce určení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD bylo prvotně nezbytné zkoumat,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

jakým způsobem a do jaké míry se na předmětných dopravách motorové nafty uvedené osoby podílely, resp. v jakém postavení se při projednávaném jednání nacházely a v čí prospěch jednaly.

- Žalobce neuvedl žádné důkazní prostředky, které by mohly osvědčit, že se plátcem daně nestal. Žalobce své návrhy odůvodňoval nutností zjistit od svědků účast jeho osoby na předmětném jednání, přestože se jedná o výstupy, které jsou zřejmé z provedených výslechů v trestním řízení, včetně vztahu těchto osob k žalobci. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.
- Ani žalobcovu tvrzení, že mu bylo odmítnutím provedení navržených výslechů svědků upřeno jeho právo klást vyslýchaným svědkům otázky, nepovažuje žalovaný za relevantní, když skutkový stav zjišťovaný v trestním řízení se zcela kryl se skutkovým stavem zjišťovaným v rámci řízení daňového. Svědci, pokud by si ještě něco pamatovali a případně by neodmítli vypovídat, by mohli opakovaně vypovídat k témuž, a sice jaká byla jejich pozice v dané struktuře. K navrhovaným výslechům řidičů, kteří prováděli dopravu vybraných výrobků, je třeba uvést, že protokoly o jejich výpovědích nejsou (vyjma J. M.) součástí spisového materiálu a na jejich výslech tak nedopadá § 93 odst. 3 daňového řádu. Z jejich výpovědí pouze vyplývalo, jak byla realizována doprava, k osobě žalobce řidiči nevypovídali.
- Provedení výslechu svědků navržených žalobcem, který ani v žalobě nikterak nespécifikoval, jakou daňově významnou skutečnost měli tito svědci přinést, stejně tak i s ohledem na to, že je žalobce pro některé tyto osoby zcela neznámý, bylo absolutně nedůvodné a ve výše uvedeném kontextu zcela bezpředmětné.
- K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, žalovaný uvedl, že v dané věci se jednalo o použití výslechů z jiného daňového řízení, kdy byl daňový subjekt zbaven možnosti účastnit se výpovědi svědka a klást mu otázky a z tohoto důvodu soud konstatoval, že nebyla splněna jedna z podmínek pro použitelnost důkazních prostředků z jiného řízení. Zároveň obstrukční charakter požadavku na opakovaný výslech byl uplatněn až v rámci kasační stížnosti. V projednávané věci měl ale žalobce možnosti se výslechů účastnit a klást svědkům otázky.
- Žalovaný společně se správcem daně a trestním rozsudkem zastává názor, že na základě provedených a spisem doložených důkazů byl žalobce tím, kdo organizoval činnost, v jejímž rámci probíhala doprava nezdaněné motorové nafty deklarované jako mazací olej s nízkou viskozitou a její následný prodej již jako motorové nafty. Za dané situace tak bylo nutno hodnotit výpovědi těchto osob ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy a je nutné je zasadit do řetězce nepřímých důkazů, který tvoří nerozporný uzavřený celek svědčící o výrazné a významné participaci žalobce na této činnosti, na jehož základě lze stanovit, že je to žalobce, který se z titulu své vedoucí pozice mezi spolupachateli stal plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) ZSD.
- Z podkladů tak vyplývá, že to byl žalobce, kdo jednal se záměrem spotřební daň z minerálních olejů vůbec nepřiznat a zabránit jejímu vyměření a zaplacení. Činil tak ve vzájemné součinnosti se spoluodsouzenými osobami, jakož i v součinnosti s jinými osobami, které úkoloval a ovládal. Při určení plátce spotřební daně tudíž nelze formálně aplikovat znění § 4 odst. 1 písm. f) ZSD na kohokoliv, kdo této činnosti účastní, nýbrž je

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nezbytné přihlídnout ke všem okolnostem majícím na toto určení relevantní vliv. V projednávaném případě bylo možno konstatovat, že se žalobce na projednávaném jednání participoval takovou měrou, že ho bylo možno označit za plátce daně.

- Určení osoby plátce daně nelze vnímat jako konstitutivní nálezný správní nález správce daně v řízení pod jeho plným důkazním břemenem, jde jen o nalezení a deklaratorní osvědčení té osoby, u které se detence vybraných výrobků podle všech dostupných okolností, tedy s ohledem na dostupné důkazní prostředky a z nich provedená dostupná skutková zjištění, jeví jako nejpravděpodobnější. Správce daně není povinen s vynaložením nepřiměřených prostředků po jiných možných detentorech pátrat. Záleží tak především na tom, zda předpokládaný detentor předloží relevantní informace, či důkazní prostředky, které ho liberují, což se v daném případě nestalo.
- Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Při správě daní nenese důkazní břemeno stát, nýbrž daňový subjekt. Jestliže žalobce vůbec neuváděl skutečnosti, které měly navržené výsledky prokázat, nebo je uváděl vágně pouze s odkazem na rozdílnost trestního a daňového řízení a rozporoval skutečnosti, které byly pravomocně rozhodnuty soudem, nedávalo žádný smysl provádět v daňovém řízení další dokazování. Neprovedení těchto důkazů proto nemůže vést k závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.
- Návrhy žalobce na pokračování v dokazování domněle směřovaly pouze k určení osoby plátce daně, přičemž tuto osobu měl žalovaný s ohledem na výše uvedené za prokazatelně stanovenou, stejně tak i základ daně, přičemž žalobce ani neuváděl, čím by navrhované výsledky svědků mohly odstranit pochybnosti správce daně o správnosti jeho daňového tvrzení a nikterak nezpochyboval daňové doklady, ze kterých bylo při stanovení výše daně vycházeno.
- Žalobce opakovaně uvádí, že důkazní prostředky chce provést z důvodu rozdílného rozsahu dokazování v daňovém a trestním řízení, odhlíží ale od skutečnosti, že na důkazy jsou v trestním řízení kladeny mnohem přísnější požadavky. Proto nezpochyboje-li žalobce jejich provedení v trestním řízení, ani jejich výsledky, bylo za situace, kdy již bylo v trestním řízení pravomocně rozhodnuto a správce daně je tímto rozhodnutím vázán, jejich opakování pouze pro forma nadbytečné. Žalovaný zároveň poukázal na zásadu rychlosti a hospodárnosti v daňovém řízení.
- Žalovaný po zhodnocení všech důkazů došel k závěru, že plátcem daně je žalobce, neboť to byl on kdo trestnou činnost organizoval a řídil. Právě z titulu jeho postavení v hierarchii ostatních osob, které se na trestné činnosti podílely, lze dovodit, že je to právě on, kdo dopravoval vybrané výrobky - motorovou naftu, když dle zjištěných a popsanych činností mu zjevně svědčilo postavení tzv. „hlavního“ plátce uvedeného v § 4 odst. 1 písm. f) věta před středníkem ZSD a měl k dopravované motorové naftě v množství 2 100 020 litrů nejbližší vztah. Žalobce byl také tou osobou, která fakticky zajistila pronájem cisteren využívaných k dopravě nezdaněné motorové nafty, a koho tak lze považovat za plátce spotřební daně v souhrnné výši 22 995 221 Kč. Při určení osoby plátce daně je třeba vycházet z existence rozhodovacích pravomocí ohledně všech činností spojených s dopravou vybraných výrobků, včetně činností spojených s následným prodejem a inkasem finančních prostředků z prodeje, a to i za situace, kdy tyto činnosti žalobce fakticky nevykonával, ale tyto vykonávaly jiné osoby na základě jeho pokynů. V dané věci nebyla zjištěna jiná osoba, která by měla k motorové naftě kvalifikovanější vztah než právě žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- K námitce žalobce, v níž zpochybňuje využití protokolů o výsledku obžalovaných Ing. K. a T. K., kteří měli popřít, že jejich činnost by měla cokoli společného s pohonnými hmotami, se žalovaný ohradil vůči tomu, že by pro jeho závěry absolutně neexistovala opora v důkazech. Při výsledku v hlavním líčení Ing. K. uvedl, že jej žalobce kontaktoval s tím, že potřebuje nějakou společnost s dotazem, zda o ní neví. Načež mu sdělil, že pan P. chtěl prodat společnost next solutions. Ing. K. připravil veškeré dokumenty, přičemž mu bylo sděleno, že T. K. bude jednatelem a společníkem. Žalobce mu sdělil, že společnosti jsou zakládány převážně za účelem obchodování. Ing. K. uvedl, že připravoval dokumenty pro převod společností u společností next solutions, Bohemia Factoring s. r. o., DOMEZINA INVEST s. r. o. a DOLFERA TRADE.
- T. K. při výsledku v hlavním líčení řekl, že bylo přáním žalobce, aby se stal společníkem a jednatelem next solutions. Žalobce potřeboval společnost, která se prostřednictvím pana P. přepsala na T. K., který poté vybíral z bankomatů peníze. Částku k výběru mu vždy sdělil žalobce, přičemž vybrané peníze i výběrní lístek vždy předával žalobci. Nevěděl, že by se mělo jednat o peníze související s obchodem s pohonnými hmotami, všechny tyto aktivity byly žalobce.
- Tato sdělení tak jsou zcela v souladu s tím, co uváděl žalovaný v napadeném rozhodnutí a rozhodně nepodporují tvrzení žalobce, že mu spotřební daň neměla být vyměřena. Skutečnost, že spoluodsouzené osoby při výpovědích při hlavním líčení v pozici obžalovaných popíraly, že by věděly o obchodování s pohonnými hmotami, je pro předmětné daňové řízení irelevantní.
- Ke svědku F. L., který se stal dne 24. 6. 2011 jediným jednatelem a společníkem společnosti DOLFERA TRADE, která fakturovala motorovou naftu od července do září 2011, žalovaný uvedl, že měl postavení tzv. bílého koně. Žalovaný setrvává na svém názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí kdy má za to, že spojitost je dána shodným postupem dopravy i následného prodeje motorové nafty stejně jako u společnosti next solutions. Zároveň Ing. K. vypověděl, že připravoval pro žalobce podklady týkající se převodu obchodních podílů ve společnostech či zakládání nových společností. Pokyny a informace mu dával žalobce, kterému také předával dokumenty, které připravil. Tato činnost se vztahovala mj. kromě společnosti next solutions i ke společnosti DOLFERA TRADE. Užití tzv. bílého koně u společnosti DOLFERA TRADE nemůže vést k vymanění se z daňové povinnosti skutečného organizátora této činnosti.
- Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že je jiný obsah výpovědi A. S., který neměl vypovídat, že by se žalobce účastnil dopravy pohonných hmot a o hovorech mezi spoluodsouzenými osobami, kdy obsah neměl blíže specifikovat. Při výsledku v hlavním líčení A. S. uvedl, že v kanceláři, do které nosil peníze, býval přítomen Ing. K. a T. K., několikrát tam viděl žalobce. A. S. pojal podezření, že činnost je nelegální, poté, co přišel do kanceláře a zaslechl, že se tam řešily nějaké věci ohledně transportů paliv. Ujišťoval se u žalobce, zda informace, které byly panu S. sděleny jsou pravdivé, ten ho ujistil, že tomu opravdu tak je a že je vše v pořádku. Žalobce tvrdil, že se jedná o obchody s pohledávkami.
- Žalobce dále odmítá hodnocení výpovědi P. H., který byl v rozhodné době jednatelem GULL Oil, společnosti, které byla nezdaněná motorová nafta prodávána společnostmi next solutions a DOLFERA TRADE. P. H. uvedl, že komunikace mezi zmíněnými společnostmi probíhala výhradně e-mailem, telefonicky či faxem, osobně nikdy s nikým nejednal. Ve svých svědeckých výpovědích popsal mechanismus vlastní obchodní transakce spočívající v dodání motorové nafty, a to včetně způsobu úhrady obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

transakce. K osobě žalobce uvedl, že jej zná, neboť jejich advokátní kancelář jej zastupuje, ve spojení s obchodními transakcemi se společností next solutions a DOLFERA TRADE s ním však nejednal a není mu známo, že by se žalobce podílel na obchodování s pohonnými hmotami.

- V napadeném rozhodnutí je uvedeno, že z výpovědi P. H. nevyplývá, že by se žalobce neparticipoval na prodeji motorové nafty. Svědek H. toto netvrdil, pouze uvedl, že byl v rozhodné době jednatelem společnosti GULL Oil a tato společnost uskutečnila obchodní transakce se společností next solutions a DOLFERA TRADE spočívající v nákupu motorové nafty. Ačkoli P. H. vypověděl, že ve spojení s obchodními transakcemi se společností next solutions a DOLFERA TRADE s žalobcem nejednal a není mu známo, že by se žalobce podílel na obchodování s pohonnými hmotami, nelze z tohoto tvrzení vyvodit kategorický závěr, že participace žalobce na těchto obchodních transakcích je touto výpovědí vyloučena, a to zejména pak s odkazem na tvrzení o výlučné komunikaci e-mailem, telefonem či faxem, kdy při tomto druhu komunikace nemohlo být P. H. zřejmé, s jakou osobou konkrétně jedná. Svědek H. navíc ve své výpovědi uvedl, že si nevzpomíná, s kým z předmětných společností komunikoval, připustil komunikaci s T. K.. Tato sdělení nemůžou mít vliv na vyvrácení daňové povinnosti, jak se žalobce domnívá. Žalovaný podotkl, že namítaná organizace skladování nebyla předmětem napadeného rozhodnutí.
- Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou že z napadeného rozhodnutí není vůbec zřejmé, na základě čeho dospěl správce daně a žalovaný k tomu, že organizaci dopravy lze přičítat právě žalobci, přitom odkázal na napadeného rozhodnutí, kde je toto obsáhle popsáno. Žalovaný znovu poukázal, že žalobce nepředložil jediný důkazní prostředek, kterým by podpořil svá tvrzení, že se na dopravě vybraných výrobků neparticipoval, ani že tuto činnost neorganizoval. Žalobce neposkytl ani pouhé tvrzení, které by poukazovalo na nějakou jinou osobu, a to za situace, kdy předmětné jednání nijak nepopírá a trestní rozsudek nezpochybňuje.
- Zásadu bezprostřednosti dokazování žalovaný nezpochybňuje, nicméně v daňovém řízení se uplatňují i jiné zásady, např. vázanost trestním rozsudkem. Lpění na opakování výslechů svědků, kteří byli povětšinou v postavení tzv. bílých koní a většina ani s žalobcem nepřišla do styku a zároveň od rozhodného jednání uplynulo již 11 let, pouhým formalismem, který by k otázce plátcovství daně stěžejně přinesl něco nového. Využití listinných důkazů ve formě protokolů o výsleších svědků bylo využito k osvětlení organizování daného jednání, vzájemných vazeb a struktur, ale v otázce plátcovství daně by bylo opakované provedení výslechů irelevantní, neboť tato otázka byla vyřešena trestním rozsudkem, kterým je žalovaný vázán.
- Byl to žalobce, kdo organizoval činnost, v jejímž rámci probíhala doprava nezdaněné motorové nafty deklarované jako mazací olej s nízkou viskozitou a její následný prodej již jako motorové nafty. Tuto činnost formálně zajišťovaly obchodní společnosti, jejichž statutárními orgány a společníky byly osoby do uvedených pozic ustanovené jen formálně, fakticky nečinné či plnící pokyny jiných osob případně ustanovené do daných pozic bez svého vědomí, kdy nadto doprava vybraného výrobku probíhala konspiračním způsobem, a deklarovaný prodej motorové nafty byl zastřeným právním úkonem. Nelze připustit, aby se žalobce odpovědnosti zprostil pouze z toho důvodu, že činnost spočívající v nakládání s vybranými výrobky nevykonával přímo fyzicky, nýbrž ji vykonával prostřednictvím jiných osob.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*Posouzení věci*

- Ve věci soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání.
- Soud se nejprve zabýval žalobním bodem namítajícím podjatost správce daně. Ta měla být v žalobcově pojetí založena tím, že se správce daně zúčastnil jako poškozený v trestním řízení, jež proti němu bylo v souvislosti s projednávanou věcí vedeno, a ještě dříve pak i v roli policejního orgánu podle trestního řádu. Vystupováním v těchto rolích tak byl dle žalobce správce daně ovlivněn, takže byl již dopředu rozhodnut daň vyměřit.
- Pravidla stanovená pro vyloučení úředních osob pro jejich podjatost vycházejí z ústavně zakotveného požadavku na objektivitu rozhodování. Ve svém rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 As 121/2014-33, konstatoval Nejvyšší správní soud, že posuzování podjatosti by mělo vždy odrážet princip, dle kterého nikdo nesmí být soudcem ve vlastní věci, a ve sporu mezi dvěma subjekty musí vždy rozhodovat nezávislý třetí subjekt. Integrovaní součástí práva na spravedlivý proces, tak jak je vymezeno v čl. 36 odst. 1 Listiny, je garance toho, aby ve věci rozhodovala nezávislá a nestranná osoba (ať již soudce, či úřední osoba ve správních řízeních). Nestrannost a nezájatost této osoby je jistě jedním z hlavních předpokladů spravedlivého rozhodování a jednou z hlavních premis důvěry občanů a jiných subjektů práva v právo a právní stát (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky).
- Pravidla pro vyloučení úředních osob v daňovém řízení jsou stanovena v § 77 daňového řádu. Ustanovení § 77 odst. 1 daňového řádu zní: *„Úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.“*
- Soud předesílá, že žalobce svou žalobní námitku neformuluje ve vztahu konkrétní úřední osoby (či konkrétních úředních osob), ale dovolává se postavení správce daně coby orgánu veřejné moci v jiných typech řízení, která dle jeho názoru měla či alespoň mohla ovlivnit jeho úsudek v daňovém řízení.
- S touto žalobní námitkou však v projednávané věci není možno souhlasit.
- Ze správního spisu se podává, že žalobce námitku podjatosti správce daně vznesl ve svém podání datovaném dnem 30. 8. 2021, doručeném správci daně dne 1. 9. 2021, přičemž argumentace byla obdobná jako v žalobní námitce (nad její rámec uplatnil žalobce v daňovém řízení ještě tvrzení týkající se vydaného zajišťovacího příkazu). I v daňovém řízení tedy žalobce uplatnil námitku tzv. systémové podjatosti. Kromě toho, po následném doplnění vznesené námitky, uplatnil v daňovém řízení žalobce ještě námitku podjatosti konkrétní úřední osoby, a to nrap. Petra Lišky, referenta daňového řízení. Na tuto námitku a způsob jejího vyřízení však žalobce ve své žalobě nemíří, a proto se jí soud nebude dále zabývat. O podané námitce vztahující se na správce daně, rozhodlo Generální ředitelství cel svým rozhodnutím ze dne 5. 10. 2021, č. j. 46825-3/2021-900000-317, tak, že ji posoudilo jako směřující vůči řediteli Celního úřadu pro Plzeňský kraj plk. Mgr. Bc. Hynku Berkovi, přičemž rozhodlo, že ten není vyloučen z projednávání a rozhodování v předmětných daňových řízeních. Nadto ve vztahu k eventualitě systémové podjatosti správce daně Generální ředitelství cel ve svém rozhodnutí konstatovalo: *„je na místě poznamenat, že se nemůže jednat o tzv. systémovou podjatost, kdy by GŘC en bloc rozhodovalo o vyloučení (celého) celního úřadu. Povaha celního orgánu jako organizační složky státu a jeho*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kompetence vylučují existenci systémového rizika podjatosti, které může vzniknout tam, kde jsou všechny úřední osoby v zaměstnaneckém nebo obdobném poměru k subjektu, jehož zájmy mohou být v řízení přímo nebo nepřímo dotčeny – typicky při rozhodování obce nebo kraje v přenesené působnosti v řízeních, jejichž předmětem jsou zájmy tohoto celku plynoucí z jeho samostatné působnosti jako územního samosprávného celku, např. stavební povolení se dotkne majetkových zájmů obce, její dopravní obslužnosti, krajský úřad by měl rozhodovat o přestupku kraje atp. Naproti tomu je správa spotřební daně vrchnostenskou kompetencí celního úřadu jako státního orgánu – viz § 8 odst. 1 písm. c) zákona o CS a § 3 odst. 4 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Totéž platí pro působení tehdejšího Celního ředitelství Plzeň a posléze celního úřadu jako orgánů činných v trestním řízení – viz tzv. pověřené orgány podle § 4 odst. 3 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, v rozhodném znění, § 8 odst. 2 písm. b) zákona o CS, v rozhodném znění, a § 12 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), v rozhodném znění. Lapidárně řečeno, kompetence celního úřadu nemají nic společného se správou vlastních věcí nebo majetku. Domyšleno do konce, podle uplatněného důvodu by podjatost celého celního úřadu nastala vždy, kdy by celní úřad z úřední povinnosti vykonával kompetenci policejního orgánu. Absurdnost takového závěru je nasnadě.“

- Soud se s tímto posouzením věci v zásadě ztotožňuje. Žalobce dovozuje, že správce daně je v jeho věci podjatý na základě toho, že vystupoval v souvisejících řízeních v takových procesních postaveních, která mu brání objektivně posoudit otázku vyměření spotřební daně z minerálních olejů v projednávané věci. Jediné konkretizované tvrzení, které v tomto ohledu ve své žalobě uvádí, však hovoří o tom, že správce daně byl dopředu rozhodnut daň doměřit, pokud v trestním řízení vystupoval jako poškozený a dříve jako policejní orgán. V této souvislosti ovšem žalobce přehlíží, že jen z vystupování v určitých procesních postaveních upravených příslušnými právními předpisy (v daném případě tedy trestním řádem) nelze ještě dovozovat zájem konkrétních osob, tím méně správního orgánu coby orgánu státní správy na tom, aby daňové řízení proběhlo konkrétním způsobem, resp. s konkrétním výsledkem. Ani v jednom z těchto procesních postavení totiž správce daně nevystupoval jako „obhájce“ vlastních zájmů, nebo snad zájmů některé z konkrétních úředních osob do něj zařazených. Výnos spotřební daně je příjmem státního rozpočtu. Že jen z této skutečnosti nemůže být dovozována podjatost úředních osob, resp. orgánů státní správy, je nasnadě, neboť by v opačném případě nebylo možno vůbec zajistit správu této daně (v logice žalobní námitky by o každém správci daně bylo možno v posledku tvrdit, že usiluje o maximalizaci výnosů státního rozpočtu, když jde o orgán státní správy). Jde-li o působnost tehdejšího Celního ředitelství Plzeň a nynějšího žalovaného coby policejního orgánu ve smyslu § 12 odst. 2 písm. bod 4. zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), podle něhož: „Policejními orgány se rozumějí pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením daňových předpisů v případech, kdy jsou celní orgány správcem daně podle jiných právních předpisů.“, jedná se tu o výkon jiné zákonné kompetence než je samotná správa spotřební daně z minerálních olejů. Její výkon je specificky upraven trestním řádem a nemá žádnou přímou návaznost na samotnou správu této spotřební daně. Nemůže proto opodstatnit podezření z podjatosti správce daně. Pokud pak jde o postavení poškozeného v trestním řízení, z usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013-148, vyplývá, že správce daně ani nebyl oprávněn v trestním řízení vůči žalobci uplatnit náhradu škody spočívající v neodvedené dani. Právní věta tohoto usnesení uvádí: „Nárok státu vyplývající ze zkrácené (neodvedené) daně je nárokem na náhradu škody, který však nemůže příslušný finanční orgán uplatňovat podle § 43 odst. 3 tr. ř. v trestním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně (srov. přiměřeně č. 34/1987 a č. 22/2005-II. Sb. rozh. tr.).“ Nebyl-li tedy správce daně oprávněn tento nárok státu vůči žalobci v trestním řízení uplatňovat, nemohla jeho účast coby poškozeného z povahy věci vůbec založit jeho podjatost v projednávané věci. Žalobcovo tvrzení ohledně podjatosti správce daně v projednávaném

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

případě je pak koneckonců fakticky oslabováno tím, že v něm správce daně vycházel ze své vázanosti trestním rozsudkem (k samotné této problematice se soud vyjádří na základě jiné žalobcovy námitky níže), protože není ani zřejmé, jakým konkrétním způsobem by se mohla jeho podjatost vůči žalobci vůbec projevit.

- Tuto žalobní námitku proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
- Dále se soud zabýval žalobními námitkami, které byly uplatněny jako v pořadí druhá a čtvrtá. Obě se totiž týkají otázky náležitého zjištění skutkového stavu věci. V prve uvedené námitce žalobce polemizuje se způsobem, kterým správce daně naložil s trestním rozsudkem ve vztahu k naplnění podmínek plátcovství spotřební daně z minerálních olejů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, v posléze uvedené pak s problematikou provádění výslechů svědků, kteří byli slyšeni již v trestním řízení, a protokoly o jejich výpovědích byly použity v daňovém řízení.
- Jeví se vhodným předeslat, že rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2019, č. j. 34 T 4/2015-11051, byl žalobce spolu s T. K. a Ing. J. K. uznán vinným ze spáchání pokračujícího zločinu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 tr. zákoníku ve znění účinném do 30. 6. 2016. Tohoto zločinu se zmínění dopustili dle rozsudku tak, že „v době od 1. 3. 2011 do 30. 9. 2011 v Plzni, Líních, okres Plzeň-sever, a na dalších místech České republiky a Polské republiky, se záměrem jednak vůbec nepřiznat spotřební daň z minerálních olejů (dále též SPD) ve smyslu zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a zabránit tak jejímu vyměření a zaplacení, jednak u daně z přidané hodnoty (dále též DPH) zabránit jejímu správnému vyměření a zaplacení ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tím, že dojde k zastření totožnosti skutečného plátce předstíráním okolnosti, že povinnost přiznat a odvést daň má jiný subjekt, který ji navíc řádným způsobem nepřizná a nezaplatí, tedy s cílem zkrátit uvedené daně představující příjem státního rozpočtu České republiky, jednak ve vzájemné součinnosti, v rámci které obžalovaný Mgr. Z. V. úkoloval obžalované Ing. Jana K. a T. K., jednak v součinnosti s dalšími osobami vědomě se podílejícími na dále uvedeném jednání záležitícím v opatření, dovozu a prodeji minerálních olejů, za využití následujících obchodních společností, které obžalovaní fakticky ovládali a v rámci kterých také případně nechali do funkcí jejich jednatelů formálně ustanovit jiné osoby, jež byly v rámci uvedených společností nečinné či jen plnily pokyny obžalovaných, případně byly do uvedených funkcí ustanoveny bez svého vědomí, takto konkrétně
- ve společnosti next solutions, s. r. o. se sídlem Plzeň, Prvomájová 25/70, IČ 26346931 (dále jen společnost next solutions), byl jednatelem do 27. 4. 2011 obžalovaný T. K. a poté se jím formálně stal občan Vietnamu D. A. T., nar. X,
- ve společnosti DOLFERA TRADE, s. r. o. se sídlem Praha 2, Sokolská 1605/66, IČ 24845396 (dále jen společnost DOLFERA TRADE), se jednatelem formálně stal dne 24. 6. 2011 F. L., nar. X,
- ve společnosti Bohemia Factoring, s. r. o. se sídlem Plzeň, Na Roudné 443/18, IČ 28045637 (dále jen společnost Bohemia Factoring), jednatelem formálně byl nejprve do 17. 3. 2011 M. V., nar. X, poté se jím stal občan Vietnamu V. H. P., nar. X,
- ve společnosti VIKARD HOLDING, s. r. o. se sídlem Praha, Na Rokytce 1032/24, IČ 29242321 (dále jen společnost VIKARD HOLDING), byl formálně jednatelem občan Slovenské republiky M. C., nar. X,
- ve společnosti DOMEZINA INVEST, s. r. o. se sídlem Praha 8, Primátorská 296/38, IČ 24844497 (dále jen společnost DOMEZINA INVEST), se jednatelem formálně stal dne 25. 5. 2011 P. J., nar. X,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- *- ve společnosti Avisar, s. r. o. se sídlem Plzeň, Náměstí Republiky 14a, IČ 29113067 (dále jen společnost Avisar), jednatelem formálně byl nejprve do 2. 3. 2011 D. P., nar. X, poté se jím stal J. O., nar. X,*
- *- ve společnosti MEJAVIN TRADE, s. r. o. se sídlem Praha 4, Pod Višňovkou 1661/33, IČ 24131814 (dále jen společnost MEJAVIN TRADE), se jednatelem formálně stala dne 24. 6. 2011 I. H., nar. X, a dispoziční právo k jejímu níže uvedenému účtu měl dále A. S., nar. X, poté, co další osoby jednající v součinnosti s obžalovanými za bližší nezjištěných okolností opatřily na území Polské republiky či Spolkové republiky Německo nejméně 2.100.020 litrů minerálního oleje uvedeného pod kódem nomenklatury 27101941 – motorové nafty, podléhající spotřební dani podle § 45 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb. (dále jen motorová nafta), jež byla v uvedených státech vykazována jako mazací olej s nízkou viskozitou, obžalovaní vždy v součinnosti s uvedenými dalšími osobami zajistili dopravu této motorové nafty z Polské republiky do České republiky prostřednictvím tabačů a cisteren pronajatých pro tento účel jménem společností next solutions, Bohemia Factoring a DOMEZINA INVEST, přičemž v dokladech souvisejících s touto dopravou bylo deklarováno, že jde o mazací olej s nízkou viskozitou uvedený pod kódem nomenklatury 27101999 a že odesílatelem nákladu je společnost VIKARD HOLDING, příjemcem společnost Bohemia Factoring a přepravcem společnost Bohemia Factoring, případně společnost DOMEZINA INVEST, v České republice pak zajistili prodej dopravené motorové nafty obchodní společností GULL Oil, s. r. o. se sídlem Nýřany, Benešova třída 62, IČ 27988201 (dále jen společnost GULL Oil), která tuto motorovou naftu následně ze své provozovny v obci Líně distribuovala k tuzemským čerpacím stanicím, přičemž uvedený prodej společnosti Gull Oil byl z podnětu obžalovaných již jako motorová nafta vyúčtován společnostmi next solutions a DOLFERA TRADE, a to v případech společností next solutions fakturami:*
  - *č. 20110001 ze dne 17. 3. 2011 prodej 31.691 litrů zboží za cenu 1.003.970,88 Kč, včetně DPH ve výši 167.328,48 Kč a SPD ve výši 347.016,45 Kč,*
  - *č. 20110002 ze dne 25. 3. 2011 prodej 30.313 litrů zboží za cenu 960.315,84 Kč, včetně DPH ve výši 160.052,64 Kč a SPD ve výši 331.927,35 Kč,*
  - *č. 20110003 ze dne 25. 3. 2011 prodej 30.373 litrů zboží za cenu 962.216,64 Kč, včetně DPH ve výši 160.369,44 Kč a SPD ve výši 332.584,35 Kč,*
  - *č. 20110004 ze dne 28. 3. 2011 prodej 29.761 litrů zboží za cenu 942.828,48 Kč, včetně DPH ve výši 157.138,08 Kč a SPD ve výši 325.882,95 Kč,*
  - *č. 20110005 ze dne 29. 3. 2011 prodej 30.909 litrů zboží za cenu 979.197,12 Kč, včetně DPH ve výši 163.199,52 Kč a SPD ve výši 338.453,55 Kč,*
  - *č. 20110006 ze dne 30. 3. 2011 prodej 28.964 litrů zboží za cenu 917.579,52 Kč, včetně DPH ve výši 152.929,92 Kč a SPD ve výši 317.155,80 Kč,*
  - *č. 20110007 ze dne 31. 3. 2011 prodej 29.743 litrů zboží za cenu 941.187,49 Kč, včetně DPH ve výši 156.864,58 Kč a SPD ve výši 325.685,85 Kč,*
  - *č. 20110008 ze dne 1. 4. 2011 prodej 30.079 litrů zboží za cenu 951.819,88 Kč, včetně DPH ve výši 158.636,65 Kč a SPD ve výši 329.365,05 Kč,*
  - *č. 20110009 ze dne 4. 4. 2011 prodej 30.293 litrů zboží za cenu 958.591,69 Kč, včetně DPH ve výši 159.765,28 Kč a SPD ve výši 331.708,35 Kč,*
  - *č. 20110010 ze dne 4. 4. 2011 prodej 30.482 litrů zboží za cenu 964.572,41 Kč, včetně DPH ve výši 160.762,07 Kč a SPD ve výši 333.777,90 Kč,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- č. 20110011 ze dne 5. 4. 2011 prodej 27.954 litrů zboží za cenu 884.576,38 Kč, včetně DPH ve výši 147.429,40 Kč a SPD ve výši 306.096,30 Kč,
- č. 20110012 ze dne 7. 4. 2011 prodej 30.295 litrů zboží za cenu 958.654,98 Kč, včetně DPH ve výši 159.775,83 Kč a SPD ve výši 331.730,25 Kč,
- č. 20110013 ze dne 8. 4. 2011 prodej 30.186 litrů zboží za cenu 955.205,78 Kč, včetně DPH ve výši 159.200,96 Kč a SPD ve výši 330.536,70 Kč,
- č. 20110014 ze dne 11. 4. 2011 prodej 30.094 litrů zboží za cenu 952.294,54 Kč, včetně DPH ve výši 158.715,76 Kč a SPD ve výši 329.529,30 Kč,
- č. 20110015 ze dne 11. 4. 2011 prodej 30.334 litrů zboží za cenu 959.889,10 Kč, včetně DPH ve výši 159.981,52 Kč a SPD ve výši 332.157,30 Kč,
- č. 20110016 ze dne 11. 4. 2011 prodej 30.237 litrů zboží za cenu 956.819,63 Kč, včetně DPH ve výši 159.469,94 Kč a SPD ve výši 331.095,15 Kč,
- č. 20110017 ze dne 12. 4. 2011 prodej 30.331 litrů zboží za cenu 964.161,83 Kč, včetně DPH ve výši 160.693,64 Kč a SPD ve výši 332.124,45 Kč,
- č. 20110018 ze dne 13. 4. 2011 prodej 26.644 litrů zboží za cenu 846.959,47 Kč, včetně DPH ve výši 141.159,91 Kč a SPD ve výši 291.751,80 Kč,
- č. 20110019 ze dne 15. 4. 2011 prodej 30.066 litrů zboží za cenu 955.738,01 Kč, včetně DPH ve výši 159.289,67 Kč a SPD ve výši 329.222,70 Kč,
- č. 20110020 ze dne 15. 4. 2011 prodej 31.278 litrů zboží za cenu 1.001.771,78 Kč, včetně DPH ve výši 166.961,96 Kč a SPD ve výši 342.494,10 Kč,
- č. 20110021 ze dne 18. 4. 2011 prodej 29.915 litrů zboží za cenu 919.150,02 Kč, včetně DPH ve výši 153.191,67 Kč a SPD ve výši 316.619,25 Kč,
- č. 20110022 ze dne 18. 4. 2011 prodej 26.582 litrů zboží za cenu 844.988,62 Kč, včetně DPH ve výši 140.831,44 Kč a SPD ve výši 291.072,90 Kč,
- č. 20110023 ze dne 19. 4. 2011 prodej 30.321 litrů zboží za cenu 963.843,95 Kč, včetně DPH ve výši 160.640,66 Kč a SPD ve výši 332.014,95 Kč,
- č. 20110024 ze dne 19. 4. 2011 prodej 29.095 litrů zboží za cenu 924.871,86 Kč, včetně DPH ve výši 154.145,31 Kč a SPD ve výši 318.590,25 Kč,
- č. 20110025 ze dne 21. 4. 2011 prodej 30.273 litrů zboží za cenu 959.775,19 Kč, včetně DPH ve výši 159.962,53 Kč a SPD ve výši 331.489,35 Kč,
- č. 20110026 ze dne 22. 4. 2011 prodej 27.794 litrů zboží za cenu 881.180,98 Kč, včetně DPH ve výši 146.863,50 Kč a SPD ve výši 304.344,30 Kč,
- č. 20110027 ze dne 22. 4. 2011 prodej 30.142 litrů zboží za cenu 955.621,97 Kč, včetně DPH ve výši 159.270,33 Kč a SPD ve výši 330.054,90 Kč,
- č. 20110028 ze dne 27. 4. 2011 prodej 29.899 litrů zboží za cenu 931.772,44 Kč, včetně DPH ve výši 155.295,41 Kč a SPD ve výši 327.394,05 Kč,
- č. 20110029 ze dne 27. 4. 2011 prodej 26.278 litrů zboží za cenu 825.234,31 Kč, včetně DPH ve výši 137.539,05 Kč a SPD ve výši 287.744,10 Kč,
- č. 20110030 ze dne 28. 4. 2011 prodej 29.971 litrů zboží za cenu 941.209,28 Kč, včetně DPH ve výši 156.868,21 Kč a SPD ve výši 328.182,45 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- č. 20110031 ze dne 29. 4. 2011 prodej 29.960 litrů zboží za cenu 940.863,84 Kč, včetně DPH ve výši 156.810,64 Kč a SPD ve výši 328.062,00 Kč,
- č. 20110032 ze dne 29. 4. 2011 prodej 28.290 litrů zboží za cenu 888.419,16 Kč, včetně DPH ve výši 148.069,86 Kč a SPD ve výši 309.775,50 Kč,
- č. 20110033 ze dne 30. 4. 2011 prodej 29.237 litrů zboží za cenu 918.158,75 Kč, včetně DPH ve výši 153.026,46 Kč a SPD ve výši 320.154,15 Kč,
- č. 20110034 ze dne 2. 5. 2011 prodej 29.089 litrů zboží za cenu 911.416,65 Kč, včetně DPH ve výši 151.902,76 Kč a SPD ve výši 318.524,55 Kč,
- č. 20110035 ze dne 4. 5. 2011 prodej 27.208 litrů zboží za cenu 852.481,06 Kč, včetně DPH ve výši 142.080,18 Kč a SPD ve výši 297.927,65 Kč,
- č. 20110036 ze dne 4. 5. 2011 prodej 30.351 litrů zboží za cenu 950.957,53 Kč, včetně DPH ve výši 158.492,92 Kč a SPD ve výši 332.343,45 Kč,
- č. 20110037 ze dne 9. 5. 2011 prodej 29.453 litrů zboží za cenu 922.821,40 Kč, včetně DPH ve výši 153.803,57 Kč a SPD ve výši 322.510,35 Kč,
- č. 20110038 ze dne 11. 5. 2011 prodej 29.963 litrů zboží za cenu 910.755,35 Kč, včetně DPH ve výši 151.792,56 Kč a SPD ve výši 328.094,85 Kč,
- č. 20110039 ze dne 11. 5. 2011 prodej 28.947 litrů zboží za cenu 879.873,01 Kč, včetně DPH ve výši 146.645,50 Kč a SPD ve výši 316.969,65 Kč,
- č. 20110040 ze dne 12. 5. 2011 prodej 31.199 litrů zboží za cenu 948.324,80 Kč, včetně DPH ve výši 158.054,13 Kč a SPD ve výši 341.629,05 Kč,
- č. 20110041 ze dne 12. 5. 2011 prodej 30.318 litrů zboží za cenu 921.545,93 Kč, včetně DPH ve výši 153.590,99 Kč a SPD ve výši 331.982,10 Kč,
- č. 20110042 ze dne 13. 5. 2011 prodej 30.090 litrů zboží za cenu 914.615,64 Kč, včetně DPH ve výši 152.435,94 Kč a SPD ve výši 329.485,50 Kč,
- č. 20110043 ze dne 13. 5. 2011 prodej 21.817 litrů zboží za cenu 663.149,53 Kč, včetně DPH ve výši 110.524,92 Kč a SPD ve výši 238.896,15 Kč,
- č. 20110044 ze dne 16. 5. 2011 prodej 29.554 litrů zboží za cenu 898.323,38 Kč, včetně DPH ve výši 149.720,56 Kč a SPD ve výši 323.616,30 Kč,
- č. 20110045 ze dne 16. 5. 2011 prodej 29.113 litrů zboží za cenu 884.918,75 Kč, včetně DPH ve výši 147.486,46 Kč a SPD ve výši 318.787,35 Kč,
- č. 20110046 ze dne 16. 5. 2011 prodej 29.939 litrů zboží za cenu 910.744,38 Kč, včetně DPH ve výši 151.790,73 Kč a SPD ve výši 327.832,05 Kč,
- č. 20110047 ze dne 17. 5. 2011 prodej 28.864 litrů zboží za cenu 891.551,23 Kč, včetně DPH ve výši 148.591,87 Kč a SPD ve výši 316.060,80 Kč,
- č. 20110048 ze dne 18. 5. 2011 prodej 28.754 litrů zboží za cenu 888.153,55 Kč, včetně DPH ve výši 148.025,59 Kč a SPD ve výši 314.856,30 Kč,
- č. 20110049 ze dne 19. 5. 2011 prodej 29.277 litrů zboží za cenu 893.416,93 Kč, včetně DPH ve výši 148.902,82 Kč a SPD ve výši 320.583,15 Kč,
- č. 20110050 ze dne 19. 5. 2011 prodej 28.833 litrů zboží za cenu 879.867,83 Kč, včetně DPH ve výši 146.644,64 Kč a SPD ve výši 315.721,35 Kč,
- v případě společnosti DOLFERA TRADE fakturami:

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- č. MN2011G51 ze dne 7. 7. 2011 prodej 28.847 litrů zboží za cenu 880.295,05 Kč, včetně DPH ve výši 146.715,84 Kč a SPD ve výši 315.874,65 Kč,
- č. MN2011G52 ze dne 8. 7. 2011 prodej 28.818 litrů zboží za cenu 879.410,09 Kč, včetně DPH ve výši 146.568,35 Kč a SPD ve výši 315.557,10 Kč,
- č. MN2011G53 ze dne 12. 7. 2011 prodej 29.398 litrů zboží za cenu 897.109,37 Kč, včetně DPH ve výši 149.518,23 Kč a SPD ve výši 321.908,10 Kč,
- č. MN2011G54 ze dne 14. 7. 2011 prodej 29.893 litrů zboží za cenu 912.214,79 Kč, včetně DPH ve výši 152.035,80 Kč a SPD ve výši 327.328,35 Kč,
- č. MN2011G55 ze dne 21. 7. 2011 prodej 31.408 litrů zboží za cenu 987.467,52 Kč, včetně DPH ve výši 164.577,92 Kč a SPD ve výši 343.917,65 Kč,
- č. MN2011G64 ze dne 9. 8. 2011 prodej 29.406 litrů zboží za cenu 901.235,09 Kč, včetně DPH ve výši 150.205,85 Kč a SPD ve výši 321.995,70 Kč,
- č. MN2011G65 ze dne 9. 8. 2011 prodej 29.192 litrů zboží za cenu 894.676,42 Kč, včetně DPH ve výši 149.112,74 Kč a SPD ve výši 319.652,40 Kč,
- č. MN2011G66 ze dne 10. 8. 2011 prodej 29.907 litrů zboží za cenu 916.589,74 Kč, včetně DPH ve výši 152.764,96 Kč a SPD ve výši 327.481,65 Kč,
- č. MN2011G67 ze dne 10. 8. 2011 prodej 24.779 litrů zboží za cenu 759.426,79 Kč, včetně DPH ve výši 126.571,13 Kč a SPD ve výši 271.330,05 Kč,
- č. MN2011G68 ze dne 11. 8. 2011 prodej 25.042 litrů zboží za cenu 767.487,22 Kč, včetně DPH ve výši 127.914,54 Kč a SPD ve výši 274.209,90 Kč,
- č. MN2011G69 ze dne 11. 8. 2011 prodej 25.280 litrů zboží za cenu 752.029,44 Kč, včetně DPH ve výši 125.338,24 Kč a SPD ve výši 276.816,00 Kč,
- č. MN2011G76 ze dne 17. 8. 2011 prodej 30.138 litrů zboží za cenu 908.479,87 Kč, včetně DPH ve výši 151.413,31 Kč a SPD ve výši 330.011,10 Kč,
- č. MN2011G75 ze dne 17. 8. 2011 prodej 29.726 litrů zboží za cenu 885.359,18 Kč, včetně DPH ve výši 147.559,86 Kč a SPD ve výši 325.499,70 Kč,
- č. MN2011G74 ze dne 17. 8. 2011 prodej 29.381 litrů zboží za cenu 874.025,99 Kč, včetně DPH ve výši 145.671,00 Kč a SPD ve výši 321.721,95 Kč,
- č. MN2011G77 ze dne 18. 8. 2011 prodej 29.345 litrů zboží za cenu 874.011,48 Kč, včetně DPH ve výši 145.668,58 Kč a SPD ve výši 321.327,75 Kč,
- č. MN2011G87 ze dne 30. 8. 2011 prodej 29.801 litrů zboží za cenu 890.453,88 Kč, včetně DPH ve výši 148.408,98 Kč a SPD ve výši 326.320,95 Kč,
- č. MN2011G87d ze dne 30. 8. 2011 prodej 4.235 litrů zboží za cenu 133.859,88 Kč, včetně DPH ve výši 22.309,98 Kč a SPD ve výši 46.373,25 Kč,
- č. MN2011G87c ze dne 30. 8. 2011 prodej 26.002 litrů zboží za cenu 821.871,22 Kč, včetně DPH ve výši 136.978,54 Kč a SPD ve výši 284.721,90 Kč,
- č. MN2011G87e ze dne 30. 8. 2011 prodej 27.379 litrů zboží za cenu 865.395,43 Kč, včetně DPH ve výši 144.232,57 Kč a SPD ve výši 299.800,05 Kč,
- č. MN2011G87b ze dne 30. 8. 2011 prodej 29.344 litrů zboží za cenu 876.798,72 Kč, včetně DPH ve výši 146.133,12 Kč a SPD ve výši 321.316,80 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- č. MN2011G119 ze dne 30. 9. 2011 prodej 22.000 litrů zboží za cenu 708.840,00 Kč, včetně DPH ve výši 118.140,00 Kč a SPD ve výši 240.900,00 Kč,
- č. M2011G119b ze dne 30. 9. 2011 prodej 31.078 litrů zboží za cenu 1.001.333,00 Kč, včetně DPH ve výši 166.888,86 Kč a SPD ve výši 340.304,10 Kč,
- č. MN2011G119c ze dne 30. 9. 2011 prodej 30.068 litrů zboží za cenu 968.791,00 Kč, včetně DPH ve výši 161.465,16 Kč a SPD ve výši 329.244,60 Kč,

následně veškeré peněžní částky, které společnost GULL Oil převedla jako úhradu kupní ceny motorové nafty podle dispozic obsažených v uvedených fakturách na účet společnosti next solution č. 43-9030890287/0100 vedený u Komerční banky, a. s., na účty inkasní společnosti Avisar č. 43-9227640257/0100 vedený u Komerční banky, a. s., a č. 242101541/0300 vedený u Československé obchodní banky, a. s., a na účet inkasní společnosti MEJAVIN TRADE č. 245845466/0300 vedený u Československé obchodní banky, a. s., obžalovaní vždy bezprostředně po jejich připsání z těchto účtů částečně vybrali v hotovosti buď sami či prostřednictvím I. H. a A. S., částečně je převedli na jiné bankovní účty, k nimž měli dispoziční právo, odkud je ihned po jejich připsání opět v hotovosti vybrali, shora popsáním dovozem a prodejem motorové nafty vznikla ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e), § 44 odst. 1 písm. a), § 45 odst. 1 písm. b), § 46 odst. 1 písm. a) a § 48 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb. povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v celkové výši 22.995.219 Kč, přičemž obžalovaní a osoby jednající s nimi v součinnosti ani částečně nezajistili přiznání a zaplacení této daně Celní správě České republiky v rámci žádné z výše uvedených společností ani jiným způsobem, čímž zkrátily spotřební daň ve výši 22.995.219 Kč, popsáním prodejem motorové nafty dále vznikla podle § 21, § 36, § 37 a § 108 zákona č. 235/2004 Sb. povinnost přiznat a odvést Finanční správě České republiky daň z přidané hodnoty v celkové výši 10.898.920 Kč, přičemž obžalovaní a osoby jednající s nimi v součinnosti zajistili, že společnosti next solutions a DOLFERA TRADE částky odpovídající ve svém součtu této výši daně zahrnuly jako daň na výstupu do přiznání k dani z přidané hodnoty, podaných společností next solutions u Finančního úřadu v Plzni dne 27. 4. 2011 za první kalendářní čtvrtletí roku 2011 a dne 27. 7. 2011 za druhé kalendářní čtvrtletí roku 2011 a společností DOLFERA TRADE dne 1. 11. 2011 u Finančního úřadu pro Prahu 2 za třetí kalendářní čtvrtletí roku 2011, současně ale uvedené společnosti v těchto daňových přiznáních neoprávněně uplatnily odpočty daně, neboť žádná zdanitelná plnění umožňující takový odpočet nepřijaly, v důsledku čehož společnost next solutions deklarovala v přiznání k dani z přidané hodnoty za první kalendářní čtvrtletí roku 2011 vlastní daňovou povinnost pouze ve výši 40.623 Kč a v přiznání k dani z přidané hodnoty za druhé kalendářní čtvrtletí roku 2011 vlastní daňovou povinnost pouze ve výši 53.866 Kč a společnost DOLFERA TRADE deklarovala v přiznání k dani z přidané hodnoty za třetí kalendářní čtvrtletí roku 2011 vlastní daňovou povinnost pouze ve výši 46.446 Kč.“

- Tento rozsudek Krajského soudu v Plzni nabyl právní moci dne 22. 5. 2022, když všechna odvolání proti němu směřující (mj. i žalobcovo) byla usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 5. 2020, sp. zn. 3 To 68/2019, zamítnuta. V této souvislosti je možno i uvést, že žalobcovo dovolání proti tomuto usnesení vrchního soudu bylo usnesením Nejvyššího soudu ze dne 25. 11. 2020, sp. zn. 8 Tdo 997/2020 odmítnuto coby zjevně neopodstatněné podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. řádu.
- Správce daně v posuzované věci vyšel z toho, že citovaný trestní rozsudek představuje v řízení o vyměření spotřební daně z minerálních olejů rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 99 daňového řádu. Podle věty první ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu platí: „Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán.“ Podle druhého odstavce téhož ustanovení: „Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.“ Ustanovení obdobného obsahu jsou zakotvena i v dalších

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

procesních předpisech (srov. § 57 správního řádu, § 52 odst. 2 s. ř. s., § 135 odst. 1 o. s. ř. atd.). Z toho důvodu lze při řešení otázky šíře této vázanosti vycházet i z judikatury vztahující se k těmto ustanovením, nejen přímo k § 99 daňového řádu. Tak v rozsudku ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186, konstatoval Nejvyšší správní soud, že vázanost soudu rozhodujícího v soudním řízení správním trestním rozsudkem se nevyčerpává jeho vázaností faktem, že byly naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu, nýbrž jeho právní i skutkovou částí s tím, že takový trestní rozsudek řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. V tomto svém názoru interpretoval Nejvyšší správní soud závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/09, jenž nejprve shrnul věcný rozsah vázanosti (v jím řešeném případě civilních soudů) trestními rozsudky, když konstatoval (podtržení připojil Krajský soud v Plzni): „*Vázanost se však týká pouze rozsudků odsuzujících, a v rámci nich toliko toho, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Jinými rozhodnutími či výroky civilní soud vázán není, což platí kupř. pro zprošťující rozsudky; ani je však civilní soud v zájmu přesvědčivosti rozhodnutí nemůže zcela pomínout. Soud je vázán pouze výrokem, a nikoli odůvodněním odsuzujícího trestního rozsudku. Z výroku o vině je pak nutno vycházet jako z celku a brát v úvahu jeho právní i skutkovou část s tím, že řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. Rozsah vázanosti civilního soudu rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň okolnostmi významnými pro rozhodnutí soudu v civilním řízení, kupř. pro rozhodnutí o náhradě škody. Výrokem odsuzujícího trestního rozsudku tedy může být pro civilní řízení závazně určena především otázka zaviněného protiprávního jednání určitého pachatele, ale – za předpokladu, že způsobení škody je znakem skutkové podstaty trestného činu – též otázky vzniku škody a příčinné souvislosti mezi protiprávním jednáním a škodou.*“, aby následně uzavřel: „*Byl-li žalovaný, proti němuž bylo vedeno trestní řízení, pravomocně shledán vinným, není vázanost civilního soudu odsuzujícím trestním rozsudkem s právem na právní slyšení nijak v rozporu, neboť žalovaný měl coby strana trestního řízení možnost vyjádřit se ke skutkové i právní stránce věci a navrhopat důkazy právě již v řízení trestním.*“ Ústavní soud tu tedy rozlišuje mezi postavením osoby, která byla účastníkem trestního řízení a mohla svá z toho plynoucí procesní práva realizovat již v trestním řízení, a takové osoby, vůči nimž by se měla dovozovat vázanost trestním rozsudkem, ačkoliv taková procesní práva v trestním řízení uplatnit nemohly.

- V nyní řešené věci je v tomto ohledu situace přehledná. Žalobce byl účastníkem trestního řízení a ostatně ani v žalobě nenamítá, že by v trestním řízení nemohl svá procesní práva realizovat. Podle Krajského soudu v Plzni proto není žádného důvodu z citovaných judikaturních závěrů nevycházet i v tomto případě. Také v rozsudku ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 - 204, Nejvyšší správní soud konstatoval (podtržení připojil Krajský soud v Plzni): „*Jak vyplývá z § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), správce daně je vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci (obdobně § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Správce daně si může, pokud k tomu má dostatečné podklady, učinit sám úsudek o tom, že nebyla ubražena daň, ačkoliv tímto jednáním mohlo zároveň dojít i k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Proto nedopadá na takové posouzení § 99 odst. 2 daňového řádu, podle kterého si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl mj. spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. V takovém případě jde totiž o otázky na sobě nezávislé. Jiná je však situace, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení. V takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet musí. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního orgánu, když podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Jak vyplývá*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*z ustálené judikatury civilních soudů k § 135 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, který stanoví obledně trestných činů stejné pravidlo, je vázanost dána zejména výrokem o vině a to právní i skutkovou částí (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006.“ Tyto závěry jsou pak potvrzovány a dále rozpracovány i v následné judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28.*

- Z uvedeného tedy vyplývá pro nyní projednávanou věc podstatný závěr: Jelikož byl trestním rozsudkem shledán přímo žalobce vinným ze spáchání pokračujícího zločinu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 tr. zákoníku, je tímto rozsudkem na základě § 99 odst. 2 daňového řádu vázán jak správce daně, tak i nyní Krajský soud v Plzni rozhodující o žalobě proti napadenému rozhodnutí, a to jak co do řešení otázky, že byl tento pokračující zločin spáchán a kým, ale i co do otázky skutkové, vyjádřené v příslušné (shora citované) skutkové části daného rozsudku, tj. jakým jednáním se tak stalo. Od těchto závěrů se tedy ani správní orgány rozhodující o vyměření spotřební daně z minerálních olejů nemohly v projednávané věci jakkoli odchýlit a nemůže to učinit nyní ani soud přezkoumávající napadené rozhodnutí. Jinými slovy řečeno, žalobce se mylí, pokud v žalobě uvádí, že sice trestní rozsudek respektuje, ale v daňovém řízení se jednalo pouze o jeden z důkazů, který nelze přeceňovat. Trestní rozsudek totiž v projednávané věci obsahoval závazné řešení předběžné otázky, od něhož nebylo možno se odchýlit.
- Současně je ovšem třeba poukázat na to, že konstatováním vázanosti správce daně citovaným trestním rozsudkem (v uvedeném rozsahu) není ještě věc vyřízena. V logice shora citovaných závěrů Ústavního a Nejvyššího správního soudu je nutno se také zabývat otázkou, zda skutkové vymezení pokračujícího zločinu, za něž byl žalobce odsouzen, obsahuje (všechny) relevantní znaky podstatné pro rozhodnutí o tom, že žalobce se nacházel v postavení plátce spotřební daně z minerálních olejů. To ostatně žalobce také výslovně sporuje, když uvádí, že „závěr o možném daňově relevantním jednání žalobce nelze vyčíst ani ze skutkové věty trestního rozsudku.“
- S tímto žalobcovým tvrzením se ale Krajský soud v Plzni neztotožňuje.
- Správce daně v posuzované věci uzavřel, že žalobce naplnil znaky obsažené v § 4 odst. 1 písm. f) ZSD. Podle tohoto ustanovení: „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.“
- Ze skutkové věty trestního rozsudku, jež je shora citována, přitom kromě jiného plyne, že žalobce byl shledán vinným tím, že organizačně vedl (jednak úkoloval spoluobžalované Ing. K. a T. K., jednak postupoval v součinnosti s dalšími osobami) činnosti záležející v opatření, dovozu a prodeji minerálních olejů. Skutková věta citovaného rozsudku také popisuje postup, kterým tak žalobce se spoluobžalovanými činil (tj. využití ovládaných obchodních společností, do funkcí jejichž jednatelů dosazovali tzv. bílé koně), přičemž došlo k opatření motorové nafty v Polsku a Německu, jež byla v těchto zemích vykazována jako mazací olej s nízkou viskozitou, obžalovaní zajistili její dopravu do České republiky, a to pod deklarací mazacího oleje s nízkou viskozitou, posléze zajistili její prodej další obchodní společnosti, a to již coby motorové nafty; tato obchodní společnost následně zajistila její distribuci čerpacím stanicím.
- V rozporu s názorem žalobce je soud přesvědčen, že z této skutkové věty vyplývá naplnění všech zákonných znaků obsažených v § 4 odst. 1 písm. f) ZSD. Žalobce zorganizoval činnost,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

při které byla přepravována nezdaněná motorová nafta, přičemž z pohledu samotného vyvození povinnosti k dani je již nerozhodné, zda tomu tak bylo v podobě přímého dopravování [dle § 4 odst. 1 písm. f) část věty před středníkem], nebo v podobě podílení se na něm [dle § 4 odst. 1 písm. f) část věty za středníkem], neboť taková osoba odpovídá za daň společně a nerozdílně s osobou, která přímo nezdaněnou motorovou naftu dopravovala. Tato solidární odpovědnost by totiž žalobce stíhala nejen v rovině platební, ale i v rovině nalézací, jak s odkazem na rozsudek SDEU ze dne 10. 6. 2021, ve věci C-279/19, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v WR* dovedil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 168/2021-39. Žalobci navíc v tomto směru „přitěžuje“, že byl podle trestního rozsudku organizátorem celé činnosti, což je v daném rozsudku obsáhle zdůvodňováno a není třeba se této otázce na tomto místě obsírněji věnovat (soud se jí bude v určitém rozsahu zabývat níže, když bude vypořádávat žalobní námitku týkající se hodnocení svědeckých výpovědí). Jeho odpovědnost je tak jednoznačně ještě větší, než je tomu u jeho spoluobžalovaných, tj. Ing. K. a T. K..

- Jakkoli lze tedy se žalobcem v zásadě souhlasit, pokud tvrdí, že samo spáchání (určitého) daňového trestného činu automaticky neimplikuje i daňovou povinnost a že ne každé jednání, které je subsumovatelné pod § 240 tr. zákoníku, lze zároveň podřadit pod § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, není v nyní řešeném případě tento spíše akademický a obecný závěr rozhodující. Podstatné totiž je, jak byl vymezen skutek, v němž byl shledán pokračující zločin, jehož spácháním byl žalobce uznán vinným. Tímto vymezením byl totiž správce daně vázán – a je jím vázán i soud. Jak přitom vyplývá ze shora uvedeného, skutková část daného trestního rozsudku ve vztahu k žalobci jednoznačně vypovídá o tom, že v jeho případě byly podmínky ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZSD splněny.
- Ani tuto část žalobního bodu týkajícího se otázky řádného zjištění skutkového stavu věci soud neshledal důvodnou.
- V další dílčí námitce tohoto žalobního bodu pak žalobce namítl neprovedení výsledků svědků vyslechnutých v trestním řízení. Konkrétně žalobce namítá, že správce daně porušil daňový řád, když upřednostnil protokoly o výsledku svědků pořízené v trestním řízení, a přes návrh na jejich slyšení v řízení daňovém, tyto svědecké výpovědi sám neprovedl.
- Úvodem vypořádání této dílčí žalobní námitky je třeba předeslat, že žalobce ji formuloval značně obecně. Nevyjadřuje se totiž k žádnému konkrétnímu návrhu na slyšení konkrétního svědka, když hovoří toliko o „nevyslechnutí navržených svědků“. Soud je přitom žalobním bodem vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a obecně uplatněné žalobní námitky tak musí vypořádat rovněž jen v obecné rovině.
- Ze správního spisu se podává, že žalobce ve svém podání datovaném 25. 11. 2021, jež bylo správci daně doručeno dne 29. 11. 2021 (a ve spise je evidováno s datem 30. 11. 2021) a jež představovalo žalobcovu reakci na výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení podle § 89 daňového řádu ze dne 12. 11. 2021, č. j. 201924/2021-600000-31 skutečně navrhoval provedení svědeckých výpovědí. Jednalo se přitom o návrhy na provedení svědeckých výpovědí F. L., jednatele společnosti DOLFERA TRADE, P. H., jednatele společnosti GULL Oil, J. M., dále jednatele společnosti VIKARD HOLDING s. r. o. (bez uvedení jeho jména) a konečně provozovatele skládky pohonných hmot v Polské republice (rovněž bez uvedení jeho jména). Kromě toho, že žalobce některé svědky neoznačil ani jejich jménem (!), neuvedl ani v jednom případě, jaké skutečnosti mínil jejich výpověďmi prokazovat. V případě svědka L. totiž pouze uvedl, že z jeho výpovědi v trestním řízení plyne, že tento svědek nezná ani jeho ani další odsouzené. Takový popis sotva může sloužit za označení tvrzení, které má být touto svědeckou výpovědí prokázáno, když dle žalobcových slov vyplývá již z výpovědi učiněné v trestním řízení, pročež zůstává skryto, z jakého důvodu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vlastně žalobce provedení výpovědi tohoto svědka navrhnul. Stejně tak pokud jde o svědka H., odkázal žalobce pouze na to, co údajně plyne z jeho výpovědi v trestním řízení (že prý se žalobcem nikdy neřešil dodávku pohonných hmot). U zbylých navržených svědků se již neobjevuje vůbec žádné zdůvodnění. Takové návrhy na provedení svědeckých výpovědí nelze *prima facie* považovat za řádné, protože každý návrh svědecké výpovědi se nutně musí upínat ke konkrétnímu skutkovému tvrzení. To je obecná právní zásada, jež je v poměrech daňového řízení provedena v § 92 odst. 6 věta první daňového řádu, dle něhož: „*Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti.*“ Nezná-li správce daně ono skutkové tvrzení, které má být realizací svědecké výpovědi prokazováno, je mu znemožněno kvalifikovaně rozhodnout o potřebě takového důkazu.

- Správce daně navržené svědecké výpovědi odmítl provést. Ve sdělení ze dne 10. 1. 2022, č. j. 3184/2022-600000-31, žalobci sdělil, že má za to, že skutkový stav věci byl dostatečně zjištěn již v trestním rozsudku. Kromě toho upozornil na to, že navržení svědci by měli vypovídat o událostech starších 10 let, takže s ohledem na přirozené slábnutí paměťové stopy v čase nelze předpokládat, že by provedení těchto svědeckých výpovědí bylo produktivní a procesně efektivní. Dlužno podotknout, že ani v reakci na toto sdělení v podobě přípisu ze dne 24. 1. 2022 nazvaného jako návrh na pokračování v dokazování a vyjádření, žalobce shora uvedené vady svých důkazních návrhů neodstranil, byť s rozhodnutím správce daně navržené svědecké výpovědi neprovedl polemizoval. Ačkoliv v tomto podání uvedl, že jím navržené svědecké výpovědi jsou způsobilé rozptýlit pochybnosti správce daně o správnosti údajů v daňovém tvrzení, vůbec nespécifikoval, v jakém směru.
- Rozhodnutí o neprovedení navržených svědeckých výpovědí má soud za správné. Jak už bylo shora řečeno, nepovažuje dané důkazní návrhy ani za řádně učiněné, neboť z nich není jasné, jaké skutečnosti jimi mají vůbec být prokazovány. Již to je taková vada důkazního návrhu, pro kterou je možno provedení takového důkazu bez dalšího odmítnout. Přisvědčit je nutno správci daně i žalovanému rovněž v tom, že relevantní skutkový stav věci byl dostatečně popsán ve skutkové větě trestního rozsudku. Jak už soud shora zdůvodnil, skutková věta daného trestního rozsudku obsahovala popis skutečností relevantních z pohledu § 4 odst. 1 písm. f) ZSD, které umožnily bez jakýchkoli pochybností dovodit, že žalobce je v projednávaném případě plátcem této daně. Jelikož soud již výše rovněž zdůvodnil, že skutková věta tohoto trestního rozsudku byla pro správce daně závazná a je závazná i pro soud přezkoumávající napadené rozhodnutí, nelze než přisvědčit názoru správce daně, že další provádění svědeckých výpovědí by v projednávané věci bylo nadbytečné a procesně neefektivní, neboť by z povahy věci nemohlo nijak přispět k řešení otázek podstatných pro výsledek daňového řízení. Ty již totiž byly závazným způsobem objasněny trestním soudem.
- Nic na tomto závěru nemůže změnit ani žalobcův poukaz na ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu: „*Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a obhledání věci.*“ Dle druhého odstavce téhož ustanovení: „*Za podmíněk podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*“ Konečně, podle § 93 odst. 3 daňového řádu platí: „*Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“*

- V projednávané věci nemůže být sporu o tom, že správce daně do správního spisu coby podklad založil rovněž protokoly o svědeckých výpovědích učiněných v rámci trestního řízení (srov. např. úřední záznam ze 7. 1. 2022, kde jsou tyto protokoly vyjmenovány). Nepochybné rovněž je, že mezi nimi jsou i protokoly o výpovědích těch svědků, jejichž slyšení v rámci daňového řízení žalobce navrhoval (L., H., M., pokud bude soud jmenovat alespoň ty, které rovněž žalobce označil jejich jménem, zřejmě měl však na mysli i svědka G. coby provozovatele skladu pohonných hmot v Polsku). Zdánlivě by tedy bylo nasnadě dovodit povinnost správce daně tyto svědecké výpovědi v daňovém řízení zopakovat podle § 93 odst. 3 daňového řádu.
- Taková automatická povinnost však ze zákona nevyplývá. Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu totiž nelze vykládat izolovaně a vytrhávat jej z kontextu celkové právní úpravy dokazování obsažené v daňovém řádu. Vyjít je v tomto směru třeba z toho, že dokazování slouží k prokázání skutečného stavu věci, resp. zjištění rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Správné zjištění a stanovení daně přitom v sobě neobsahuje jen hmotněprávní aspekt (tedy zákonu odpovídající stanovení případné daňové povinnosti), ale také aspekt procesněprávní. Z něj vyplývá požadavek, aby se zjištění a stanovení daně událo správně i po stránce procesní, tj. při zachování náležitého procesního postupu, tedy i procesních práv daňového subjektu. Jde-li pak o dokazování a specificky o provádění důkazu svědeckou výpovědí, vystupuje do popředí právo daňového subjektu být výpovědi svědka přítomen a klást mu otázky v rámci dokazování jeho práv a povinností, jak je zakotvuje § 96 odst. 5 daňového řádu. Právě za účelem zachování tohoto práva zakotvuje § 93 odst. 3 daňového řádu povinnost správce daně provést k návrhu daňového subjektu svědeckou výpověď, pokud je k dokazování použit protokol o výpovědi daného svědka předaný správci daně jiným orgánem veřejné moci, jenž byl pořízen pro jím vedené řízení. Je totiž třeba si uvědomit, že případ, kdy správce daně použije v daňovém řízení protokol o výsledku svědka pocházející z trestního řízení, v němž byl daňový subjekt v procesním postavení obviněného (takže mu v souladu s trestním řádem, ústavním pořádkem a mezinárodními závazky České republiky byla garantována všechna k tomu náležející práva, mj. i právo účastnit se výsledku svědků a klást jim otázky, k tomu srov. např. čl. 38 odst. 2 Listiny, čl. 6 Úmluvy apod.), jako tomu bylo v nyní řešeném případě, není jediný možný. Daňový řád nijak nevyklučuje použití protokolů o výsledku svědků z trestního řízení, ve kterém daňový subjekt postavení obviněného neměl, ba dokonce ani nemusel být vůbec jeho účastníkem. Došlo-li by v takovém případě k použití protokolů o svědeckých výpovědích a správce daně by nevyhověl návrhu daňového subjektu na provedení výsledku takového svědka i v rámci daňového řízení, pak by vskutku byl daňový subjekt zbaven svého práva být přítomen výsledku takového svědka a klást mu otázky, neboť by k tomu neměl procesní příležitost ani v trestním řízení, ani v řízení daňovém.
- Že právě takto je třeba úpravu obsaženou v § 93 odst. 3 daňového řádu vykládat, již přitom konstatoval Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 6. 2. 2018, č. j. 57 Af 8/2017-142. Kasační stížnost směřující proti tomuto rozsudku pak byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2019, č. j. 6 Afs 137/2018-38. V projednávané věci přitom soud neshledal žádné okolnosti, pro které by bylo nutné se od těchto závěrů odchýlit.
- Jak už bylo shora uvedeno, žalobcova argumentace je obecná: nevztahuje se ke konkrétnímu svědkovi, v žalobě ani není tvrzeno, že by snad v trestním řízení neměl právo účastnit se výsledku těch svědků (a klást jim otázky), protokoly o nichž byly následně použity i správcem daně v daňovém řízení. Proto se soud touto otázkou nad rámec uplatněné žalobní argumentace

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ani nebyl oprávněn zabývat. Žalobce však postup správce daně rozporoval s tím, že v trestním řízení nemohl vědět, že bude následně zahájeno i daňové řízení, ve kterém mohou být svědecké výpovědi rovněž použity, a proto fakticky nemohl daným svědkům klást otázky, které jsou důležité z pohledu daňového řízení. Ani tuto námitku ovšem soud nepovažuje za relevantní. Především je sotva akceptovatelné, že by si skutečně právně vzdělaný žalobce nebyl a nemohl být vědom, že v případě odsouzení za daňový zločin skutkově spočívající mj. v konkrétním zkrácení daně, může být a pravděpodobně bude zahájen proces směřující k vyměření této daně. Ještě podstatnější je však ta skutečnost, že dokazování v trestním řízení bylo zaměřeno mj. právě na okolnosti rozhodující pro vznik žalobcovy daňové povinnosti v daném případě, konkrétně upravených v § 4 odst. 1 písm. f) ZSD. Soud již shora dovodil, že skutková věta trestního rozsudku obsahovala všechny skutečnosti relevantní pro ustanovení žalobce coby plátce spotřební daně z minerálních olejů. Z toho tedy nezbytně vyplývá, že i dokazování v trestním řízení muselo být k těmto otázkám zaměřeno, protože žalobce nepochybně měl možnost klást svědkům otázky důležité z hlediska daňového řízení, neboť se v příslušné části jednalo o jedny a tytéž skutečnosti (resp. otázky důležité z hlediska daňového řízení tvořily podmnožinu otázek relevantních z hlediska vedeného trestního řízení). Soud navíc nepřehlédl, že ani v žalobě žalobce neuvedl žádnou skutečnost, která by mohla splnění podmínek stanovených v § 4 odst. 1 písm. f) ZSD v daném případě vyvrátit a kterou měl v úmyslu prokazovat některou z jím navržených svědeckých výpovědí.

- Žalobce tak ve své podstatě svou argumentaci opírá o textualistický výklad ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu, aniž by přihlédl ke kontextu této právní normy a aniž by uvedl konkrétní argumenty, které měl v úmyslu svědeckými výpověďmi prokazovat, jež by byly relevantní z pohledu pro něj příznivějšího procesního výsledku věci. Pokud pak žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, je nutno konstatovat, že v něm obsažené závěry nejsou nijak v rozporu s tím, k čemu soud dospěl shora a ani s postupem správce daně v projednávané věci. V označené věci totiž kasační soud dospěl k závěru, že výslech svědka podle § 93 odst. 3 daňového řádu není možno odmítnout s tvrzením, podle něhož svědci ve své předchozí výpovědi neuváděli potřebné podrobnosti o rozhodujících otázkách. Navíc i procesní postup správce daně v tamějším případě se odlišoval od postupu, který zvolil správce daně v nyní řešené věci. Protokoly o výpovědích svědků pocházejících z jiného daňového řízení byly za podklady pro vydání rozhodnutí vzaty až v rámci odvolání a zejména se jednalo o protokoly vzniklé v daňovém řízení vedeném s jinou osobou (nikoli se samotným daňovým subjektem, žalobkyní v konkrétní věci). Posledně uvedená skutečnost je přitom zcela zásadní, neboť v daňovém řízení vedeném s jinou osobou logicky nemohla pozdější žalobkyně uplatňovat žádná procesní práva, tím méně ve vztahu ke své (jiné) daňové povinnosti, tedy ani být přítomna výslechu svědků a pokládat jim otázky. Za takové situace nepochybně byl dán důvod pro zopakování svědeckých výpovědí dle § 93 odst. 3 daňového řádu. V nyní projednávané věci však byla situace zcela jiná, a proto je argumentace citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu nepřiléhavá.
- Pokud jde o tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve které žalovaný hovoří o tom, že důkazní hodnota navržených svědeckých výpovědí by s ohledem na plynutí času byla sporná, resp. že v návrzích na výslech daných svědků spatřuje obstrukční postup žalobce, je třeba uvést, že ani jeden z těchto důvodů není použit jako klíčový důvod pro neprovedení těchto důkazů. Je zřejmé, že neprovedení důkazu svědeckou výpovědí pouze s odkazem na faktor plynutí času, by bylo nesprávné. Není totiž obecně sporné, že svědecká paměťová stopa o vnímaných událostech v čase přirozeně slábne. Na druhou stranu ovšem není možno apriorně předpokládat, že žádný svědek nebude schopen s odstupem konkrétního časového úseku již o jím vnímaných skutečnostech vypovědět nic relevantního. Tyto úvahy tak mají své místo až

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ve fázi hodnocení již provedeného důkazu a nemohou zásadně sloužit jako důvod pro jeho neprovedení. Hodnocení důkazních návrhů jako obstrukčních bylo rovněž správními orgány učiněno pomyslně „nad rámec“ rozhodných důvodů, které je vedly k jejich neprovedení. Jakkoli s tímto hodnocením nemusí žalobce souhlasit, přehlédnout nelze, že správní orgány svůj názor zdůvodnily skutečnostmi, které žalobce nerozporuje (např. jde o to, že u některých svědků ani neuvedl jejich jména s tím, že je doplní později, což ovšem neučinil apod.) a jež skutečně vzbuzují pochybnosti o účelovosti žalobcova postupu. Ani v tomto případě se však nejedná o otázku, která by měla jakýkoli dopad do hodnocení zákonnosti postupu žalovaného.

- Konečně jde-li o Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 6381/22/7700-10124-506246, na který žalobce poukazuje, lze mu dát za pravdu v tom, že v jím odkazované části (čl. VIII., odst. 12) je uveden poněkud příliš kategorický výklad ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu nezohledňující soudem shora citované judikatorní závěry správních soudů vztahujících se k této otázce. Ani z daného metodického pokynu nevyplývá, že by správce daně měl být povinen provést každý výslech, který daňový subjekt navrhne, tím méně jde-li o důkazní návrhy zcela nezdůvodněné prostřednictvím předestření skutkového tvrzení, k jehož prokázání mají tyto sloužit, což je v podstatě závěr, ke kterému ovšem žalobce směřuje. Jinými slovy řečeno, ani z citovaného metodického pokynu nevzniká právo na jakési automatické provedení výslechu svědků „bez dalšího“. Jakkoli jde přitom o řešení problému výkladu normy, kterou se při své činnosti řídí jak orgány finanční správy, tak orgány celní správy, je poněkud problematické dovozovat vázanost orgánů celní správy výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství, které je určeno výhradně jemu podřízeným orgánům, což z něj ostatně jasně vyplývá. Aniž by soud mínil na tomto místě hlouběji tuto otázku zkoumat (obecně by jistě bylo nežádoucí, aby bylo totožné zákonné ustanovení vykládáno diametrálně odlišně různými správními orgány), lze konstatovat, že v projednávané věci správce daně i žalovaný řádně svůj postup odůvodnily, protože je mj. i zřejmé, z jakých konkrétních důvodů nepřistoupily k výslechu svědků, protokoly o jejichž výpovědi byly vzaty za podklady pro vydání rozhodnutí. Přinejmenším implicitně se tak i vypořádaly s citovanou metodikou.
- Ani tuto dílčí žalobní námitku proto soud nepovažuje za důvodnou.
- Následně se soud zabýval v pořadí pátou žalobní námitkou, jež obsahově navazuje na předchozí dvě pojednané žalobní námítky, neboť rovněž spadá do okruhu náležitého zjištění skutkového stavu. V této námitce žalobce namítá nesprávné hodnocení některých výpovědí správcem daně.
- Soud před vypořádáním jednotlivých dílčích námitek předesílá, že je nutno je hodnotit v daném procesním kontextu. Ten je vytvářen jednak vázaností správcem daně (ale i správního soudu) skutkovou větou trestního rozsudku, jak o ní bylo hovořeno výše. Ani v soudním řízení správním o žalobě proti rozhodnutí správcem daně nelze při vázanosti podle § 52 odst. 2 s. ř. s. dospět k závěru, že osoba, o níž bylo trestním soudem pravomocně rozhodnuto, že spáchala daňový trestný čin s tím, že zkrátala daň v konkrétní výši, nebyla danou částku do státního rozpočtu odvést (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Druhý rozměr procesního kontextu, v jehož rámci je nutno hodnotit žalobcovy námítky, je pak tvořen jeho procesním postavením v daňovém řízení, resp. otázkou důkazního břemene. Je totiž třeba jednoznačně konstatovat, že v daňovém řízení, které vedlo k vydání napadeného rozhodnutí, nenesl správce daně důkazní břemeno o naplnění skutečností vedoucích k závěru o tom, že žalobce byl plátcem spotřební daně z minerálních olejů. Dokazování v daňovém řízení je postaveno na zásadě, podle níž je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat skutečnosti, které uvede ve svém daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Ze správního spisu se přitom podává, že vyměřovací daňová řízení byla

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v projednávané věci zahájena v návaznosti na nabytí právní moci trestního rozsudku Krajského soudu v Plzni, přičemž žalobci byla ve vztahu ke každému zdaňovacímu období (měsíce březen až září 2011) adresována výzva správce daně k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů ve smyslu § 145 daňového řádu. Žalobce ve všech případech vykázal, že mu za daná zdaňovací období žádná daňová povinnost nevznikla. Proto správce daně zaslal žalobci výzvu k odstranění pochybností (rovněž ve vztahu ke všem předmětným zdaňovacím obdobím), v níž odkázal právě na pravomocný trestní rozsudek, na jehož základě mu vznikla pochybnost o správnosti žalobcova tvrzení, že mu žádná daňová povinnost nevznikla. Z toho tedy vyplývá, že to byl žalobce, kdo v tomto daňovém řízení nesl důkazní břemeno, a to ve vztahu ke svému tvrzení, že mu daňová povinnost ke spotřební dani z minerálních olejů v daných zdaňovacích obdobích nevznikla. Žalobce proto vychází z nesprávných procesních premis, pokud se ve svých dílčích námitkách tvrdí, že mu nebyla určitá skutečnost prokázána apod. Správně by měl naopak ve vztahu k jednotlivým důkazním prostředkům namítat, jaká část jeho tvrzení o absenci daňové povinnosti byla jimi prokázána a případně jak.

- Žalobce nejprve polemizoval se způsobem, kterým správci daně vycházeli z protokolů o výslechu jeho spoluobžalovaných Ing. J. K. a T. K.. Soud se seznámil s protokoly o výpovědích obou obžalovaných, jež jsou založeny ve správním spise a jež byly správci daně poskytnuty cestou součinnosti trestního oddělení Krajského soudu v Plzni. Ve vztahu k žalobcem uplatněným námitkám přitom konstatuje, že žalobce se především sotva může ve svůj prospěch dovolávat toho, že zmínění spoluobžalovaní výslovně nepotvrdili, že by se podíleli na obchodování s pohonnými hmotami. V jejich procesním postavení obžalovaných to není vůbec překvapivé. Jde-li o výpověď Ing. K., pak z protokolu o jeho výpovědi v hlavním líčení jednoznačně plyne, že mj. plnil úkoly zadávané mu žalobcem jak ve vztahu ke společnosti DOLFERA TRADE, tak next solutions (ve výpovědi se hovoří o administraci a přípravě k prodeji), takže nelze žalobci přisvědčit v jeho pochybnostech o důkazním podložení závěrů správce daně dopadajících na tyto společnosti, ani v jeho tvrzení, že v těchto výpovědích nepadl název ani jedné společnosti.
- Odkazuje-li pak žalobce na druhý odstavec strany 28 napadeného rozhodnutí, je v něm rekapitulován obsah a hodnocení výpovědi svědka S., nikoli žalobcových spoluobžalovaných. Přitom právě z výpovědi tohoto svědka jsou vyvozovány informace o žalobcově roli organizátora.
- Nelze přitom rovněž přehlédnout, že pravomocným trestním rozsudkem byl jak Ing. K., tak T. K. rovněž odsouzeni. Není proto udržitelné žalobcovo tvrzení, že by se tito lidé na žalobcově trestné činnosti nepodíleli.
- Dále žalobce napadl hodnocení protokolu o výpovědi svědka L. Jeho dílčí námitka v tomto směru však zůstala v rovině pokračování v polemice, aniž by přinesla cokoli nového od obsahu uplatněné odvolací námitky. Žalobce tak v podstatě nereaguje na závěry, které jsou ve vztahu k výpovědi svědka L. obsaženy v napadeném rozhodnutí (str. 31-32), pouze je nadále popírá. Pro přehlednost věci je možno připomenout, že činnost F. L. coby jednatele společnosti DOLFERA TRADE byla hodnocena jako činnost tzv. bílého koně, což je z pohledu hodnocení obsahu jeho výpovědi zcela odpovídající. Pokud pak žalobce tvrdí, že souvislost mezi ním a společností DOLFERA TRADE byla vyvozena na základě shodného postupu dopravy a následného prodeje motorové nafty, je nutno tomu přisvědčit. Konstatuje to ostatně i žalovaný na straně 31 napadeného rozhodnutí. Žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno ohledně tvrzení o tom, že mu daňová povinnost nevznikla, však netvrdí a neprokazuje nic, čím by tyto závěry žalovaného byl i jen oslabil.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- Následně se žalobce vymezil i vůči způsobu hodnocení výpovědi svědka S. Oproti žalobcovu tvrzení je i zde soud přesvědčen, že jeho výpověď byla hodnocena řádně, resp. že z ní byly vyvozeny odpovídající závěry. Svědek S. totiž zcela jednoznačně vypověděl o tom, že v kanceláři na Slovanech, kam docházel, zaslechl, jak se Ing. K. s T. K. baví o transportu paliv. Není v tomto směru rozhodující, že svědek neuvedl, že byl do hovoru zapojen i sám žalobce. Jeho zapojení do celého schématu, ba dokonce jeho organizační role v něm, byla řádně dovozena z dalších ve věci provedených důkazů. V tomto směru není možné vytrhávat z kontextu věci zjištění plynoucí z jednotlivých důkazů a dovolávat se přehodnocení celkových skutkových závěrů, neboť i ty jsou dovozovány v rámci hodnocení důkazů coby myšlenkového procesu sestávajícího z hodnocení jak jednotlivých důkazů, tak z jejich hodnocení v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ohledně organizátorství dopravy nezdaněné motorové nafty lze ostatně podpůrně odkázat i na závěry obsažené v trestním rozsudku Krajského soudu v Plzni. Pro vypořádání této dílčí žalobní námitky je však podstatné, že nelze žalobci přisvědčit, že by výpověď svědka S. nijak nesvědčila o tom, že by se žalobce zapojoval do nakládání s vybranými výrobky.
- Konečně žalobce rozporoval i způsob hodnocení svědecké výpovědi P. H.. Svědek H., jenž působil jako jednatel společnosti GULL Oil, ve své výpovědi především potvrdil, že uvedená společnost nakupovala nezdaněnou naftu i od společností DOLFERA TRADE a next solutions, a to zhruba půl roku. Přestože tento svědek skutečně uvedl, že do přímého kontaktu s kterýmkoli obžalovaným nepřišel, nelze přehlédnout, že současně uvedl, že spolupráci domlouval výhradně prostředky komunikace na dálku (telefon, mail), z čehož vyplývá, že si současně nemůže být jist, zda skutečně nejednal se žádným s obžalovaných. Pro projednávanou věc je rozhodující, že potvrdil nákup motorové nafty od jmenovaných společností. Je tím dotvořeno schéma, v němž žalobce organizoval dopravu nezdaněné nafty z Polska do České republiky. Do tohoto schématu byly zapojeny obchodní společnosti a v nich dosazení tzv. bílí koně. Bylo by spíše překvapivé, pokud by osoby, které přišly do styku s tímto schématem (ať už v podobě konečných příjemců nezdaněné motorové nafty či jinak), nebo se jej přímo účastnily, měly plné povědomí o celé organizační struktuře a byly ochotny či schopny vypovídat nejen o ní, ale i o dalších zainteresovaných jednotlivcích, tím méně o osobě jeho organizátora. Žalobce i v této dílčí námitce převrací důkazní břemeno na správné orgány, když jim vytýká, že podle jeho názoru svědek H. neprokázal jeho přímé zapojení do dopravy nezdaněné nafty. Svědek H. nicméně potvrdil, že společnost GULL Oil odebírala motorovou naftu od společností DOLFERA TRADE a next solutions, o nichž bylo opět jinými důkazy prokázáno, že v nich byly na jednatelské pozice instalovány osoby, které jednaly podle pokynů žalobcových spoluobžalovaných, kterým opět pokyny předával žalobce. Zcela jednoznačně pak není možno z výpovědi svědka H. dovozovat, že by prokazovala, že žalobci nevznikla daňová povinnost podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSD.
- Soud tedy konstatuje, že neshledal důvodnou žalobní námitku týkající se nedostatečnosti zjištěného skutkového stavu věci.
- Konečně se soud zabýval zákonností výroku napadeného rozhodnutí.
- K této žalobní námitce je nutno zopakovat, že napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce proti celkem šesti platebním výměrům na spotřební daň z minerálních olejů (za každé předmětné zdaňovací období byl vydán jeden platební výměr). Učinil tak přitom za využití ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle něhož je odvolací orgán oprávněn napadené rozhodnutí změnit. Změny, ke kterým žalovaný v napadeném rozhodnutí přistoupil, lze ve většině případů hodnotit jako toliko formální: žalovaný jednak do výroků platebních výměrů doplnil výčet ustanovení daňového řádu, která upravují rozhodnutí, resp. rozhodnutí o stanovení daně (§ 101, § 102 a § 147), a citaci ustanovení ZSD,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

která upravují základ daně z minerálních olejů a její sazby (§ 47a a § 48). Kromě toho přistoupil žalovaný k nahrazení textu „Použité pomůcky“ obsaženého ve výrocích platebních výměrů za text „Důkazní prostředky“ a konečně ve výrocích nahradil u označení dvou důkazů text „Výslech svědka“ za text „Výslech obžalovaného“. Nad rámec těchto ryze formálních (k tomu viz níže) změn ještě žalovaný v případech dvou platebních výměrů změnil výši vyměřené daně. Tak ve vztahu k platebnímu výměru za zdaňovací období měsíce dubna 2011 změnil původní výši vyměřené daně v částce 8 388 029 Kč na částku 8 377 079 Kč (tedy vyměřenou daň snížil o 10 950 Kč) a ve vztahu k platebnímu výměru za zdaňovací období měsíce května 2011 změnil původní výši vyměřené daně v částce 5 384 882 Kč na částku 5 395 832 Kč (tedy vyměřenou daň zvýšil o 10 950 Kč).

- Soud se se žalobcem neztotožňuje v jeho závěru, že se jedná o absurdní rozhodnutí, protože pokud měl žalovaný v úmyslu změnit jen část platebních výměrů, měl podaná odvolání (zřejmě ve zbytku, pozn. soudu) podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnout a platební výměry ponechat v platnosti. Žalovaný však rozhodl zcela v souladu se zákonem. Ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, podle něhož odvolací orgán může odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit, pojmově dopadá na případy, v nichž je podané odvolání shledáno celkově nedůvodným. Pokud však žalovaný shledal odvolání směřující vůči platebním výměrům správce daně částečně důvodným, bylo namístě, aby je v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil. Žalovaný tak v projednávané věci učinil zcela v souladu se zákonem. Tato žalobcová výtka není důvodná.
- Pokud jde o změnu výroků platebních výměrů týkajících se změny slovního spojení „použité pomůcky“ za „důkazní prostředky“, pak je třeba konstatovat, že se žalobce mylí, pokud uvádí, že správce daně deklaroval, že daň byla vyměřena dle pomůcek. Správce daně nepochybně nesprávně ve výrocích jím vydaných platebních výměrů nadepsal seznam použitých důkazů coby seznam použitých pomůcek. Postup správce daně, který stanoví daň podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, se však od postupu správce daně, který daň stanoví dokazováním, neliší toliko v tom, že výčet použitých důkazů nazve jako pomůcky. Pak by rozdíl mezi těmito dvěma způsoby stanovení daně byl pouze formální. Je tomu však jinak: oba postupy se od sebe liší velmi podstatně. Pokud žalobce tvrdí, že mu nyní není jasné, jakým způsobem byla v nyní projednávaném případě stanovena daň, soud tyto jeho pochybnosti nesdílí. Spotřební daň z minerálních olejů byla žalobci zcela zjevně stanovena dokazováním, což zcela jednoznačně vyplývá i z odůvodnění všech platebních výměrů. Je to zřejmé i z procesní činnosti správce daně a zcela evidentní i z napadeného rozhodnutí a postupu žalovaného. Sám žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval důkazy a k provedení dokazování a jeho výsledkům se vyjadřoval. Soud nepochybuje o tom, že i žalobce si byl dobře vědom, že správce daně vede dokazování. Ani z jeho procesního postupu v daňovém řízení totiž nijak nevyplývá, že by se skutečně domníval, že by byla daň stanovována prostřednictvím pomůcek, ostatně i v podaném odvolání proti platebním výměrům hovoří o použitých důkazech, nikoli o pomůčkách.
- Skutečnost, že správce daně ve výzvách k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení žalobce informoval o tom, že neposkytne-li mu dostatečnou součinnost, může správce daně stanovit daň prostřednictvím pomůcek, nemůže na těchto závěrech nic změnit. Jednalo se totiž o standardní poučení o možnostech dalšího procesního vývoje věci, které bylo zcela zřetelně zakotveno v poučení pod odůvodněním samotných výzev. Takovéto poučení není způsobitelné způsobit „značnou právní nejistotu“ ani v právním laikovi, neboť jde o snadno pochopitelnou formulaci možného dalšího postupu správce daně *pro případ*, že mu daňový subjekt neposkytne součinnost. Tím méně pak může formulace tohoto poučení vzbudit pochybnosti v právně vzdělaném člověku jako je žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

- Tuto žalobní námitku proto soud hodnotí rovněž jako nedůvodnou.

#### *Závěr a náklady řízení*

- Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, a výrokem I. tohoto rozsudku ji tak zamítl.
- Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který podle příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 31. května 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.