



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Ing. V. S.**, zastoupený JUDr. Jiřím Bláhou, advokátem se sídlem Poděbradova 54, Lomnice nad Popelkou, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 3. 2015, č. j. 31 Af 60/2013 – 79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 5. 3. 2015, č. j. 31 Af 60/2013 – 79, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 15. 3. 2013, č. j. 10681/2013-900000-304.3, č. j. 10681-2/2013-900000-304.3, č. j. 10681-3/2013-900000-304.3, č. j. 10681-4/2013-900000-304.3, č. j. 10681-5/2013-900000-304.3, č. j. 10681-6/2013-900000-304.3, č. j. 10681-7/2013-900000-304.3, č. j. 10681-8/2013-900000-304.3, č. j. 10681-9/2013-900000-304.3, č. j. 10681-10/2013-900000-304.3, č. j. 10681-11/2013-900000-304.3 a č. j. 10681-12/2013-900000-304.3, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele a potvrzeny dodatečné platební výměry Celního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 9. 2012, o vyměření částky za neoprávněně vrácenou spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2010 až červen 2011 a vyměření penále.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku k námitce týkající se prokázání spotřeby minerálních olejů pro účely vrácení daně podle ust. § 57 zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), uvedl, že přehled předložený stěžovatelem nazvaný „*Vedení dokladů a evidence poplatníka o nákupu a spotřebě minerálních olejů, místě a druhu vykonávané práce*“ (dále jen „přehled dokladů a evidence o spotřebě“) bylo nutno doložit originálními účetními doklady, přičemž ztráta účetnictví nezbavila stěžovatele povinnosti prokázat vše, co ukládá citovaný zákon a vyhláška č. 48/2008 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Tuto povinnost nemohl stěžovatel přenést na správní orgány nebo požadovat, aby byla ztráta účetnictví jakkoliv v daňovém řízení zohledněna. Správce daně byl oprávněn ve smyslu ust. § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), provést u stěžovatele daňovou kontrolu a v jejím rámci požadovat předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení. Krajský soud dále uvedl, že správce daně ani Generální ředitelství cel nezpochybnili výpovědi svědků navržených stěžovatelem, ani netvrdili, že stěžovatel žádné pohonné hmoty v kontrolovaných obdobích nečerpал, nýbrž stěžovateli vytkli, že nepředložil prvotní evidenci tankování a spotřeby motorové nafty a místo této evidence předložil pouze opis spotřeby motorové nafty, tj. přehled dokladů a evidence o spotřebě. Krajský soud se ztotožnil se závěry správce daně a Generálního ředitelství cel, že výpovědi svědků byly obecné. Sice potvrdily, že stěžovatel pohonné hmoty čerpal, ale nekonkretizovaly den nákupu a množství odebraných pohonných hmot. Nebyly proto v rozporu s výpověďmi zaměstnanců čerpací stanice Ůlibice, z nichž vyplynulo, že stěžovateli kromě dokladů na skutečně čerpané a zaplacené pohonné hmoty vydávali ještě doklady potvrzující další odběr, aniž by byly tyto pohonné hmoty odebrány a zaplaceny, a kopie těchto dokladů většinou zahodili. Krajský soud k návrhu stěžovatele provést výslech svědků uvedl, že opakování výslechu již jednou slyšených svědků, kteří měli dosvědčit, jak bylo postupováno při čerpání pohonných hmot, by nemohlo přinést nic nového, stejně jako svědectví dalších tří nově navržených svědků, kteří měli dosvědčit pouze stejné skutečnosti jako již vyslechnutí svědci. Proto požadavku stěžovatele nevyhověl. Dále uvedl, že věrohodnost přehledu dokladů a evidence o spotřebě byla jednoznačně vyvrácena podklady shromážděnými v průběhu správního řízení. Prokazování nároku na vrácení daně je záležitostí dokladovou. Krajský soud odkázal na ust. § 92 daňového řádu a zásadu, podle níž důkazní břemeno vázne na daňovém subjektu. Správce daně po stěžovateli důvodně požadoval prokázání skutečné spotřeby pohonných hmot, přičemž své pochybnosti týkající se průkaznosti evidencí vedených stěžovatelem v průběhu kontroly dostatečně konkretizoval, ale stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti odmítl závěr krajského soudu, že jinými než originálními účetními doklady nelze prokázat nárok na vrácení daně. Správci daně v řízení nic nebránilo, aby posoudil, zda kopie účetních dokladů, které stěžovatel předložil, odpovídají originálům. Uvedený závěr krajského soudu je přepjatě formalistický a odporuje ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních a závěrům obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65. Vada řízení podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívala podle stěžovatele v tom, že ho Generální ředitelství cel nevyzvalo k doplnění důkazních návrhů, jejichž prostřednictvím by byl prokázán soulad kopií účetních dokladů

pokračování

s jejich originály, resp. nebyli vyslechnuti navržení svědci, které by mohly soulad kopií s originály potvrdit. Podle stěžovatele bylo řízení před krajským soudem zatíženo vadami, jež mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Závěr krajského soudu, že podklady shromážděné správcem daně jednoznačně vyvrátily věrohodnost přehledu dokladů a evidence o spotřebě, nemá oporu ve správním spise. Ostatně ani Generální ředitelství cel na tomto závěru nezaložilo napadená rozhodnutí. Stěžovatel jak v žalobě, tak v replice uvedl, že navržení svědci měli potvrdit soulad kopií účetních dokladů s originály, avšak krajský soud nesprávně uzavřel, že stěžovatel neuvedl, jaké právně významné okolnosti mají být zjištěny výpověďmi svědků. Stěžovatel trval na výpovědi svědků za uvedeným účelem i v průběhu jednání před krajským soudem, avšak v protokolu se jeho požadavek neobjevuje. Vada řízení před krajským soudem spočívá také v tom, že krajský soud hodnotil navržené svědecké výpovědi jako nekonkrétní, aniž by označené důkazy provedl. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak napadená rozhodnutí Generálního ředitelství cel.

Generální ředitelství cel ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že když předložil daňové přiznání s kopiemi dokladů o nákupu nafty a přehled dokladů a evidence o spotřebě, pak bezesbytku prokázal oprávněnost svého nároku na vrácení daně a nic dalšího po něm být požadováno nemůže. V tomto ohledu odkázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65. Pro ztrátu účetních dokladů nebylo možno ověřit, zda stěžovatel měl skutečně nárok na vrácení spotřební daně. Je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, přičemž není možné, aby se stěžovatel odkazováním na ztrátu dokladů a evidencí o spotřebě zcela zbavil své povinnosti, kterou mu ukládá ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Generální ředitelství cel jako odvolací orgán neshledalo potřebu ověřovat, zda kopie stěžovatelem předložených dokladů spolu s daňovými přiznáními obsahově odpovídají originálům. Ze správního spisu je zcela jasně patrné, že stěžovatelova tvrzení ohledně neprovedení výsledků jím navržených svědků jsou nepravdivá. Výsledky navržených svědků potvrdily, že stěžovatel pohonné hmoty nakupoval, a proto nebylo třeba provádět další výsledky, které měly prokázat totéž. Bylo výhradně na stěžovateli, aby prokázal to, co byl ze zákona povinen prokazovat a rozhodně nebylo povinností správních orgánů, aby za stěžovatele určovaly důkazy, které měl předložit k prokázání nároků ve svých daňových tvrzeních. Stěžovatel až před krajským soudem zcela nově navrhl doplnění dokazování výsledkem svědků „*za účelem prokázání spotřeby do jednotlivých strojů*“ a tvrdil, že výsledkem svědků chce potvrdit, jak naftu nakupoval, přičemž k nákupu se svědci vyjádřili již v průběhu daňové kontroly. Takové výsledky by byly podle Generálního ředitelství cel nadbytečné. Navíc řízení před soudem nepředstavuje pokračování řízení před správními orgány, kde by bylo možné navrhopvat, aby soud prováděl další doposud neuplatněné důkazy. Generální ředitelství cel vyslovilo souhlas se závěry krajského soudu a navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu, které nakoupily minerální oleje za cenu obsahující daň nebo tyto výrobky samy vyrobily a prokazatelně je použily pro zemědělskou prvovýrobu.

Podle ust. § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně poplatník prokazuje a) dokladem o prodeji minerálních olejů, b) evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků, c) dokladem o zaevidování do evidence zemědělského podnikatele, případně výpisem z obchodního rejstříku, d) dokladem z evidence využití zemědělské půdy podle uživatelských vztahů.

Způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně, způsob a podmínky vedení dokladů a evidence a normativy spotřeby pohonných hmot upravovala v rozhodné době prováděcí vyhláška č. 48/2008 Sb. Podle ust. § 2 odst. 2 citované vyhlášky se údaje o množství nakoupených minerálních olejů evidují časově podle jednotlivých dokladů o prodeji a náležitosti dokladů jsou stanoveny v ust. § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních. Stejnopisy dokladů o prodeji musí být podepsány osobou odpovědnou za daňový subjekt za odebrání minerálních olejů. Podle ust. § 2 odst. 3 citované vyhlášky se spotřeba minerálních olejů, které byly použity v zemědělské prvovýrobě, prokazuje účetními doklady podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Do měsíčního přehledu o nákupu, spotřebě minerálních olejů, místě spotřeby, druhu vykonávané práce a uplatněném nároku se uvádí spotřeba souhrnnou položkou, zvlášť za použité minerální oleje uvedené v ust. § 1 odst. 1 písm. a) a písm. b).

Podle obsahu správního spisu stěžovatel uplatnil nárok na vrácení spotřební daně podle ust. § 57 zákona o spotřebních daních. Nebylo sporné, že stěžovatel byl oprávněn k zemědělské výrobě, neboť prokázal, že je zemědělským podnikatelem ve smyslu ust. § 57 odst. 6 písm. c) zákona o spotřebních daních. Nájemními smlouvami a dalšími listinami prokázal také splnění podmínky podle ust. § 57 odst. 6 písm. d) zákona o spotřebních daní. Nepochybná byla i existence strojů spotřebovávajících motorovou naftu. Stěžovatel byl dále povinen, s ohledem na ust. § 57 odst. 6 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, prokázat nárok na vrácení daně doklady o prodeji minerálních olejů a evidencí o jejich skutečné spotřebě. Za tímto účelem předložil správci daně přehled dokladů a evidence o spotřebě, seznam čísel dokladů o prodeji pohonných hmot a fotokopie těchto dokladů. Na základě těchto podkladů správce daně stěžovateli vyhověl a vrátil mu požadovanou spotřební daň. Dne 27. 4. 2011 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na zdaňovací období roku 2009, v průběhu které bylo zjištěno, že čerpal pohonné hmoty u čerpací stanice Úlibice. Porovnáním dokladů potvrzujících prodej pohonných hmot stěžovateli, jak je evidoval ve svém účetnictví J. D. provozující čerpací stanici Úlibice, a jak je vykazoval stěžovatel, byly zjištěny nesrovnalosti, které J. D. vysvětlil tak, že obsluha čerpací stanice po dohodě se stěžovatelem pravděpodobně vydávala daňové doklady, aniž by bylo zboží vydáno a prodáno. Takový postup potvrdili pracovníci čerpací stanice, kteří byli vyslechnuti jako svědci (Z. P., L. K. a V. H.). S ohledem na tato zjištění byla daňová kontrola dne 4. 11. 2011 rozšířena i na zdaňovací období roku 2010 a 2011. V průběhu daňové kontroly byl stěžovatel správcem daně vyzván, aby předložil evidenci zemědělské činnosti, evidenci spotřeby motorové nafty u jednotlivých používaných zemědělských strojů a seznam přijatých daňových dokladů z jeho účetní evidence. Stěžovatel správci daně

pokračování

sdělil, že požadované evidence a účetnictví za roky 2010 a 2011 mu byly odcizeny a předložil kopii usnesení Policie České republiky č. j. ORI-11906/Tč2011-001120, kterým byla podle ust. § 159a odst. 5 trestního řádu odložena věc týkající se přečinu krádeže vloupáním do zaparkovaného motorového vozidla Ford Transit v Praze. Podle tohoto usnesení byl poškozeným stěžovatel a mezi odcizenými věcmi byly mimo jiné jeho notebook, účetnictví – papírová verze za roky 2009, 2010 a I. pololetí roku 2011 a deník pohonných hmot. Správce daně měl tudíž k dispozici v průběhu daňové kontroly pouze kopie dokladů o prodeji a přehled dokladů a evidence o spotřebě, který byl posouzen jako měsíční přehled spotřeby ve smyslu ust. § 2 odst. 3 vyhlášky č. 48/2008 Sb., jehož účelem je sumarizovat údaje z příslušné evidence, účetnictví a účetních dokladů. Správnost údajů uvedených v přehledu dokladů a evidence o spotřebě, resp. v daňovém přiznání stěžovatele, však nebyl správce daně z důvodu chybějícího účetnictví schopen ověřit. K návrhu stěžovatele provedl důkaz výsledkem svědků F. H., R. A., V. V., M. H., D. M., M. S., K. Z., Ing. Z. S. aj. R., kteří potvrdili, že byli jednou nebo vícekrát přítomni, když stěžovatel čerpal pohonné hmoty na čerpací stanici Ůlibice, případně viděli, jak přivezl naftu v plastovém barelu a čerpal pohonné hmoty do traktoru. Nebyla však předložena věrohodná a ověřitelná evidence spotřeby pohonných hmot. Výsledkem daňové kontroly byl závěr, že stěžovateli byla neoprávněně vrácena spotřební daň, a proto správce daně dodatečnými platebními výměry stěžovateli daň doměřil.

Proti rozhodnutím správce daně podal stěžovatel odvolání ke Generálnímu ředitelství cel, které napadenými rozhodnutími zamítlo odvolání stěžovatele a potvrdilo dodatečné platební výměry správce daně. V jejich odůvodněních uvedlo, že stěžovatel předložil přehled dokladů a evidence o spotřebě, avšak v důsledku ztráty evidence, účetnictví a účetních dokladů nebylo možno ověřit správnost tohoto přehledu, a tudíž ani správnost údajů uvedených v jeho daňovém přiznání. Podle Generálního ředitelství cel nebyl stěžovatel schopen prokázat svá tvrzení týkající se spotřeby pohonných hmot, jak je uvedl v daňových přiznáních, v nichž nárokoval vrácení spotřební daně. Dále odkázalo na ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které uváděl v daňových podáních. Pokud byl stěžovatel v průběhu daňové kontroly vyzván, aby prokázal správnost údajů uvedených v jeho daňových přiznáních a tím oprávněnost jeho nároku na vrácení spotřební daně, bylo jeho povinností této výzvě vyhovět a svá tvrzení prokázat. Generální ředitelství cel dospělo k závěru, že pokud stěžovatel výše uvedeným způsobem nepostupoval, správce daně nepochybil, když stěžovateli daň doměřil. Uvedené závěry neznamenají, že by stěžovatel v zemědělské prvovýrobě nespotřeboval žádné pohonné hmoty, ale za daných okolností nebylo možné uznat jeho nárok na vrácení spotřební daně za oprávněný.

Klíčovou právní otázkou v dané věci je, zda stěžovateli vznikl nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se správními orgány v tom, že vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty je ze zákona o spotřebních daních postaveno na principu jejího prokazatelného nabytí daňovým subjektem (zemědělcem) a jejího prokazatelného použití tímto subjektem na zákonem sledovaný účel, tj. v zemědělské prvovýrobě. O tom, že daňový subjekt bude požadovat vrácení spotřební daně z tzv. zelené nafty, se správce daně dozvídá až v okamžiku, kdy tento subjekt podá daňové přiznání, ve kterém vrácení daně nárokuje, tedy až v okamžiku, kdy je nafta již spotřebovaná. Povinností daňového subjektu je přitom prokazovat všechny skutečnosti,

kteřé je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007 - 58, jenž se týká rovněž nároku na vrácení spotřební daně, uvedl, že za správnost předložených podkladů odpovídá poplatník, tedy osoba nárokující si vrácení daně a že *„daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva (vigilantibus iura scripta sunt), která se projevuje větší mírou odpovědnosti na straně kupujícího za splnění všech zákonných povinností, a to zvláště za situace, kdy si nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem“*. Rovněž v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65, na který odkazuje jak stěžovatel, tak Generální ředitelství cel, je uvedeno, že z ust. § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních plyne *„povinnost prokázat skutečné použití pohonných hmot pro zákonem sledované účely. Jinak řečeno, odstavce 1 a 6 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu pohonných hmot nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledované účely. Smyslem daňového zvýhodnění je totiž zcela zjevně preference popsanych zemědělských činností, což však může být splněno pouze tehdy, pakliže tyto pohonné hmoty budou za tímto účelem skutečně využívány (jde o tzv. „zelenou naftu“). V opačném případě hrozí riziko nežádoucích daňových úniků. [...] To znamená, že z hlediska díky a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje zdejší soud za nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně nepostačuje předložení pouze formálních dokladů, nýbrž že z těchto dokladů musí být prokazatelná spotřeba pohonných hmot v souladu se zákonem stanoveným účelem a v rámci stanovených normativů.“* Za účelem uznání nároku na vrácení spotřební daně je proto daňový subjekt povinen prokázat, že zakoupené pohonné hmoty byly skutečně použity na zákonem předvídaný účel, přičemž ust. § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních nepředstavuje taxativní výčet možných důkazních prostředků, ale pouze základní vodítko, v jakém směru má být dokazování prováděno (srv. bod 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65).

V dané věci byl stěžovatel v průběhu daňové kontroly seznámen s výpověďmi zaměstnanců čerpací stanice, které zpochybňovaly jeho tvrzení o množství a spotřebě odebraných pohonných hmot. Protože na výzvu správce daně, aby předložil evidenci zemědělské činnosti, evidenci spotřeby motorové nafty u jednotlivých zemědělských strojů používaných v kontrolovaném období a seznam přijatých daňových dokladů z jeho účetní evidence, sdělil, že mu byly tyto podklady odcizeny, měl správce daně k dispozici pouze kopie dokladů o prodeji a přehled dokladů a evidence o spotřebě, přičemž správnost těchto údajů nebyl schopen ověřit z důvodu chybějícího účetnictví. Proto dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal skutečnou spotřebu motorové nafty tak, jak ji vykázal při podání daňového přiznání. Namítal-li stěžovatel v kasační stížnosti, že je chybný právní názor krajského soudu, podle kterého jinými než originálními účetními doklady nelze prokázat nárok na vrácení daně, protože odporuje ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních a závěrům obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009 - 65, lze se stěžovatelem souhlasit v tom ohledu, že ust. § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních ve spojení s ust. § 2 odst. 3

pokračování

vyhlášky č. 48/2008 Sb. nepředstavuje taxativní výčet možných důkazních prostředků, kterými může daňový subjekt prokázat nárok na vrácení daně. Stěžovatel byl oprávněn svůj nárok na vrácení spotřební daně prokázat i jinými důkazními prostředky, než jsou originální účetní doklady. Krajský soud však v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl nic, co by bylo v rozporu s tímto závěrem. Na str. 6 napadeného rozsudku uvedl, že přehled dokladů a evidence spotřeby byl stěžovatel povinen doložit účetnictvím a originálními účetními doklady. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud shoduje, jelikož uvedené vyplývá i z ust. § 2 odst. 3 vyhlášky č. 48/2008 Sb. Krajský soud následně zdůraznil, že *„ztráta účetnictví nezabývá žalobce jeho povinností prokázat vše, co mu zákon o spotřebních daních i vyhláška č. 48/2008 Sb. ukládá“*. Neuvedl tedy, že by k prokázání těchto skutečností byl stěžovatel povinen použít pouze originální účetní doklady. Nekonkretizoval, jakými možnými důkazními prostředky může stěžovatel prokázat nárok na vrácení spotřební daně. Navíc dodal, že *„[c]elní úřad byl oprávněn ve smyslu ust. § 85 a násl. daňového řádu provést u žalobce kontrolu a v jejím rámci požadovat předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení“*. Nadto ze skutečnosti, že v průběhu daňové kontroly byli vyslechnuti svědci navržení stěžovatelem a krajský soud v tomto směru správním orgánům nic nevytýkal, je zřejmé, že stěžovateli nic nebránilo prokazovat svůj nárok i jinými než originálními účetními doklady.

V souladu se zásadou, že každý má náležitě střežit svá práva, bylo na stěžovateli, aby v průběhu daňové kontroly prokázal, že má nárok na vrácení spotřební daně, přičemž mu nic nebránilo v tom, aby k tomu využil všech dostupných důkazních prostředků. Nelze souhlasit se stěžovatelem, že bylo na správci daně, aby posoudil, zda kopie účetních dokladů odpovídají originálům, a ověřil tak správnost přehledu dokladů a evidence spotřeby. Naopak bylo na stěžovateli, aby v průběhu daňové kontroly navrhl správci daně takové důkazní prostředky, kterými by správnost vedeného přehledu a shodu kopií dokladů s originály prokázal. Podle názoru Nejvyššího správního soudu stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a proto správce daně nepochybil, když neuznal jeho nárok na vrácení spotřební daně jako oprávněný. Ke stížní námitce, že Generální ředitelství cel pochybilo, pokud stěžovatele v odvolacím řízení nevyzvalo k doplnění důkazních návrhů, jejichž prostřednictvím by byl prokázán soulad kopií účetních dokladů s jejich originály, Nejvyšší správní soud uvádí, že v průběhu odvolacího řízení bylo na stěžovateli, aby prokázal, zda měl nárok na vrácení spotřební daně. Podle názoru Nejvyššího správního soudu správní orgány respektovaly všechny zákonné povinnosti a nedopustily se žádných pochybení, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit.

Ke stěžovatelově stížní námitce, že závěr krajského soudu o tom, že podklady shromážděné správcem daně jednoznačně vyvrátily věrohodnost přehledu dokladů a evidence o spotřebě, nemá oporu ve správním spise, Nejvyšší správní soud uvádí, že právě nevěrohodnost přehledů podkladů a evidence spotřeby byla důvodem, proč byl stěžovatel vyzván, aby předložil účetní evidenci či jiným způsobem prokázal, že spotřeboval minerální oleje v tvrzeném množství a tvrzeným způsobem. Jelikož v tomto ohledu své důkazní břemeno neunesl, správní orgány oprávněně neuznaly jeho nárok na vrácení spotřební daně.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítl, že v žalobě, replice i u jednání před krajským soudem trval na výslechu svědků, kteří mohli potvrdit, že disponoval originály

účetních dokladů a dalšími důkazními prostředky sloužícími k prokázání okolností, že pohonné hmoty byly spotřebovány při výkonu zemědělské prvovýroby a za užití jakých strojů, kdy, kde, při jakých činnostech a při jaké spotřebě, avšak krajský soud navržené svědky nevyslechl a ani tento jeho požadavek nezaprotokoloval. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom ohledu, že v žalobě požadoval, aby bylo tímto způsobem dokazování doplněno. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správními orgány a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na prezkumu správních rozhodnutí.“ Za situace, kdy stěžovatel teprve v žalobě navrhl, aby bylo dokazování doplněno výše popsaným způsobem, postupoval krajský soud v souladu se zákonem, pokud usnesením zamítl návrh stěžovatele na doplnění dokazování výsledkem svědků. Krajský soud by totiž tímto způsobem nahradil řízení před správními orgány, a nerespektoval by tak zásadu, že každý má náležitě střežit svá práva, zvláště pak za situace, kdy si nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem. Nejvyšší správní soud neshledal, že by stěžovatelem namítané vady byly důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu, resp. že by představovaly vadu řízení před krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K námitce stěžovatele, že krajský soud hodnotil navržené svědecké výpovědi jako nekonkrétní, aniž by označené důkazy provedl, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku (str. 7) uvedl, že „[se] ztotožnil se závěry celního úřadu i žalovaného, že výpovědi svědků, které žalobce navrhl, nemohou nijak ovlivnit závěry, které zmíněné správní orgány v dané věci učinily. Podané výpovědi žalobcem navržených svědků jsou pouze obecné, potvrzují sice, že žalobce pohonné hmoty čerpal, což žalovaný nezpochybňuje, ale blíže nekonkretizují den nákupu a množství odebraných pohonných hmot.“ Je tedy zřejmé, že krajský soud nově nehodnotil důkazy provedené v průběhu správního řízení, ale ztotožnil se se závěrem správních orgánů, že výpověďmi svědků nebyla prokázána skutečná potřeba minerálních olejů.

Ze všech výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků

pokračování

náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a Generálnímu ředitelství cel žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 4. června 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu