



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **RenoFarma Slezan, a.s.**, se sídlem Lagnovská 669, Klimkovice, zast. Mgr. Petrem Maršálkem, advokátem se sídlem Stará cesta 676/0, Vsetín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 10. 2021, č. j. 25 Af 77/2020-39,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 30. 7. 2019, č. j. 158171/2019-57000-31, byl žalobkyni podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období března 2017 ve výši 696 977 Kč. Platebním výměrem z téhož dne, č. j. 158172/2019-57000-31, bylo žalobkyni podle § 251 daňového řádu stanoveno penále z částky doměřené daně ve výši 139 396 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím celního úřadu odvolání, které žalovaný rozhodnutími ze dne 6. 3. 2020, č. j. 13877/2020-900000-314 a č. j. 13877-3/2020-900000-314, zamítl a rozhodnutí správce daně prvního stupně potvrdil. Podle žalovaného z evidencí předložených žalobkyní nebylo možné zjistit druh a rozsah práce provedené jednotlivými stroji v živočišné výrobě, s ní spojenou spotřebu nafty ani datum provedení prací. V případě motorové nafty spotřebované v rostlinné výrobě přitom žalobkyně vedla evidenci prokazující místo, čas, konkrétní účel a množství spotřebované nafty. Vzhledem k tomu, že

stroje používané pro živočišnou výrobu vykonávaly též práce odlišné od zemědělské prvovýroby (a že žalobkyně neviduje spotřebu nafty pro konkrétní práce mimo živočišnou výrobu), nelze bez dalšího dovodit, že motorová nafta tankovaná těmito stroji byla nepochybně použita v zemědělské prvovýrobě. Žalovaný potvrdil závěr celního úřadu, že podmínka prokázání využití minerálních olejů podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních nebyla splněna. Žalovaný se neztotožnil ani se zbylými odvolacími námitkami (že požadavek na prokázání spotřeby minerálních olejů u činností a prací mimo živočišnou výrobu přesahoval rozsah daňové kontroly a že daňová kontrola nebyla ukončena v souladu se zákonem).

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020, č. j. 13877/2020-900000-314, ve věci doměření sníženého nároku na vrácení spotřební daně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozhodnutí žalovaného shora uvedeným rozsudkem podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu totiž žalovaný nedostal požadavkům nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2001, sp. zn. I. ÚS 549/2000, publ. pod č. N 63/22 SbNU 65, na přesvědčivé odůvodnění neprovedení důkazu navrženého účastníkem řízení. Konkrétně šlo o svědeckou výpověď mechanizátora J. P., který měl podle žalobkyně vypovídat za účelem prokázání výkaznictví a evidence skutečné spotřeby minerálních olejů. Krajský soud konstatoval, že žalovaný se s důkazním návrhem vypořádal velice kuse. Krajský soud žalovanému zejména vytkl, že nepravdivě tvrdil, že žalobkyně neuvedla, co by měla svědecká výpověď objasnit, a že nikterak neodůvodnil svůj závěr o nadbytečnosti navrženého důkazu.

[4] Krajský soud poznamenal, že některé závěry žalovaného nejsou v souladu s obsahem správního spisu, vzhledem k důvodnosti první žalobní námitky by ale bylo předčasné posuzovat důvodnost druhé žalobní námitky (prokázání nároku na vrácení spotřební daně). Třetí žalobní námitku spočívající v překročení rozsahu daňové kontroly shledal krajský soud nedůvodnou, neboť povinností žalovaného bylo zjistit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně co nejúplněji.

[5] Vzhledem k uvedenému krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a zavázal jej, aby opětovně posoudil navrhovaný výslech a případně jej provedl (shledá-li k tomu důvody).

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením krajského soudu, že dostatečně neodůvodnil neprovedení důkazu. Stěžovatel v prvé řadě zdůrazňuje, že podle § 57 odst. 6 písm. b) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 30. 6. 2017, se nárok na vrácení daně prokazoval evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů prokazatelně použitých pro zemědělskou prvovýrobu. Je-li zákonem stanoveno, že nárok se prokazuje evidencí, nelze podle stěžovatele uvažovat o jeho prokázání svědeckou výpovědí. Stěžovatel upozorňuje, že v bodu 8 rozhodnutí o odvolání rozvedl, proč doklady předložené žalobkyní nebyly způsobilé prokázat skutečnou spotřebu minerálních olejů, k čemuž stěžovatel odkazuje rovněž na judikaturu krajských soudů. Podle stěžovatele neprůkaznost evidencí nemůže

pokračování

zvrátit výslech na žalobkyni závislé osoby. Krajský soud podle stěžovatele pominul, že žalobkyně navrhla výslech k prokázání evidence, která předložena nebyla, což je dostatečným důvodem k odmítnutí provedení navrhovaného výslechu. Z bodu 8 rozhodnutí o odvolání, který tuto argumentaci obsahoval, však krajský soud podle stěžovatele vyňal pouze jedinou větu, z níž vyvodil svůj závěr o nedostatečném odůvodnění odmítnutí žalobkyní navrhovaného důkazu.

[8] Pokud krajský soud dospěl k závěru o nedostatečném odůvodnění neprovedení výslechu, nejde podle stěžovatele o tak významný deficit, pro který by bylo nutné rozhodnutí o odvolání zrušit. Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud měl naopak postupovat podle § 77 s. ř. s. a navržený výslech svědka sám provést při jednání. V pochybnostech ohledně prokázání skutkového stavu má podle stěžovatele správní soud navržené důkazy provést. Krajským soudem zvolený postup povede podle stěžovatele pouze k tomu, že jinými slovy popíše to, co popsal již ve svém zrušeném rozhodnutí. Dokonce i případný výslech svědka by byl podle stěžovatele ryze formální, neboť nijak nezmění budoucí rozhodnutí o odvolání.

[9] Krajský soud podle názoru stěžovatele pochybil rovněž v tom, že přisvědčil druhé žalobní námitce. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by žalobkyně prokázala konkrétní využití motorové nafty evidencí čerpací stanice ve spojení s výkazy práce. Podle stěžovatele krajský soud zcela pominul, že žalobkyně předložila výkazy práce pouze za zdaňovací období března 2017 a že se tyto výkazy týkají především prací prováděných v rostlinné výrobě. Některé z nich navíc spotřebu nafty nemají zaznamenánu vůbec. Stěžovatel zdůrazňuje, že samotná žalobkyně v průběhu daňové kontroly opakovaně uváděla, že výkazy práce u strojů v živočišné výrobě vedeny nejsou. Stěžovatel rovněž připomíná, že v případě rostlinné výroby vede žalobkyně evidenci pro účely § 57 zákona o spotřebních daních zcela neproblematicky a celní úřad ji bez výhrad přijal.

[10] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Podle § 92 odst. 6 daňového řádu, „[n]avrhuje-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. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.“

[14] Správní soudy se již mnohokrát zabývaly nutností odůvodnit neprovedení důkazu navrženého účastníkem řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, publ. pod č. 495/2005 Sb. NSS, či ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006-67, se pak Nejvyšší správní soud ztotožnil s dosavadní judikaturou krajských soudů a rozvedl, že *„navržené důkazy lze odmítnout pouze v případě, je-li skutkový stav již dostatečně objasněn, resp. jejich provedení by bylo nadbytečné (skutkový stav byl již dostatečně zjištěn na základě jiných důkazů), nebo v případě, že okolnost, kterou měly prokázat, není rozhodnou okolností nebo k jejímu průkazu nesměřuje, případně směřuje k prokázání okolnosti, jež nebyla správním orgánem vyžadována. Neprovedení výsledku svědků však nezabývá odvolací orgán povinnosti přezkoumatelným způsobem objasnit, z jakého důvodu odmítl navržené svědecké výpovědi provést nebo pro jaké okolnosti jej nebylo možno provést a zda tento důkazní prostředek mohl ovlivnit skutkový stav věci, či nikoli.“*

[15] Zmiňované rozsudky byly vydány již před účinností daňového řádu, ovšem vycházejí z judikatury Ústavního soudu, která definovala obecné náležitosti dokazování vyplývající z ústavního pořádku (srov. např. náleze ze dne 18. 4. 2001, sp. zn. I. ÚS 549/2000, na nějž odkazoval i krajský soud v projednávané věci, či náleze ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, publ. pod č. N 10/3 SbNU 51). Tyto principy se nepochybně vztahují na celý právní řád, a to i za účinnosti daňového řádu. O tom svědčí jak odborná literatura (např. Rozehnal, T., Daňový řád. Praktický komentář, Wolters Kluwer, Praha: 2019), tak novější judikatura tohoto soudu (srov. např. rozsudky ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, ze dne 14. 4. 2022, č. j. 5 Afs 169/2021-53, či ze dne 20. 4. 2022, č. j. 4 Afs 270/2021-105).

[16] V projednávané věci stěžovatel odmítl provést výsledek svědka navržený žalobkyní s následujícím odůvodněním: *„Odvolatelem navrhovaný důkazní prostředek, svědeckou výpověď mechanizátora J. P., hodnotí GŘC jako neurčitý, příp. nadbytečný, neboť odvolatel neuvádí, co by tato svědecká výpověď měla objasnit či prokázat, když v textu odvolání je uvedeno pouze to, že mechanizátor vede evidenci čerpací stanice a jeho role je klíčová.“*

[17] V kasační stížnosti stěžovatel argumentuje, že krajský soud tuto jedinou větu vytrhl z kontextu celého 8. bodu rozhodnutí o odvolání, z něhož jednoznačně vyplývají důvody neprovedení svědecké výpovědi. Této námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje. V první řadě je nutné upozornit, že v onom opakovaně zmiňovaném 8. bodu rozhodnutí o odvolání se stěžovatel na dvou stranách (!) podrobněji nestrukturovaného souvislého textu vypořádával s celým jedním okruhem odvolacích námitek. Navrhované svědecké výpovědi se však týkala pouze jediná věta v závěru tohoto bodu, která nebyla nikterak provázaná s předcházejícím obsáhlým textem. To lze ilustrovat mimo jiné i tím, že věta předcházející zněla: *„Námitka odvolatele, že celní úřad nesprávně posoudil zjištěný skutkový stav a učinil nesprávný závěr o neunesení důkazního břemene odvolatelem v souvislosti s prokázáním tvrzení o použití motorové nafty pro živočišnou výrobu (zemědělskou prvovýrobu), je tudíž vzhledem k výše uvedenému nedůvodná.“* Krajský soud tedy nepochybil, když za odůvodnění neprovedení svědecké výpovědi považoval pouze větu, která se touto otázkou zabývala.

[18] Z jediné věty, kterou stěžovatel posouzení důkazního návrhu věnoval, pak vyplývá, že stěžovatel neprovedl navrhovaný důkaz ze dvou důvodů: neurčitosti a nadbytečnosti. Jak přitom upozornil již krajský soud, důkazní návrh nebyl neurčitý, neboť žalobkyně

pokračování

formulovala svůj požadavek následovně: *„Role mechanizátora je pro sledování spotřeby a provádění činností jednotlivými stroji klíčová, navrhujeme proto pro prokázání výkaznictví a evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů jako důkazní prostředek jeho svědeckou výpověď.“* Z toho je zřejmé, že žalobkyně navrhla svědeckou výpověď za účelem prokázání výkaznictví a evidence skutečné spotřeby. Tvrzení stěžovatele, že žalobkyně neuvedla, co by navrhovaná svědecká výpověď měla prokázat, je tedy jednoznačně nepravdivé a nelze na něm odmítnutí provedení tohoto důkazu založit.

[19] Co se týká nadbytečnosti, i zde se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s posouzením krajského soudu, dle něhož tento stěžovatelův závěr není přezkoumatelný. Stěžovatel totiž svou vsuvku *„příp. nadbytečný“* nikterak nerozvádí ani neodůvodňuje, v čem měla ona nadbytečnost navrhovaného důkazu spočívat. Kasační stížnost sice takové odůvodnění obsahuje, ovšem jak Nejvyšší správní soud upozornil již v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, *„[n]edostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozбором právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění.“* Jelikož závěr o nadbytečnosti provedení svědecké výpovědi nebyl v rozhodnutí o odvolání odůvodněn, krajský soud postupoval správně, když toto rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušil.

[20] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž měl krajský soud provést výslech svědka sám, pakliže naznal, že tento výslech měl být proveden. Taková situace však v projednávané věci nenastala, neboť stěžovatel přezkoumatelně neodůvodnil, proč výslech neprovedl. Krajský soud tedy vůbec nemohl důvody neprovedení důkazu posoudit, proto nemohl ani sám dospět k závěru, zda tyto důvody byly, či nebyly dány, a důkaz provést v rámci soudního řízení. Tomu odpovídá i právní názor formulovaný v bodě 25 napadeného rozsudku, který nezavazuje stěžovatele přímo k provedení výslechu, ale k řádnému posouzení tohoto důkazního návrhu (a až následně k případnému provedení výslechu, pokud stěžovatel dospěje k závěru, že jsou zde důvody pro jeho provedení).

[21] Stěžovatel spatřuje pochybení krajského soudu rovněž v tom, že krajský soud přisvědčil druhé žalobní námitce (v níž žalobkyně tvrdila, že prokázala oprávněnost nároku na vrácení daně). Ani toto tvrzení stěžovatele však není pravdivé. Krajský soud pouze poukázal na rozpor některých paušálních závěrů stěžovatele s obsahem spisu a upozornil, že *„by bylo předčasné rozhodovat o důvodnosti této žalobní námitky za situace, kdy není zřejmé, zda a jak ovlivní zjištěný skutkový stav případné provedení svědecké výpovědi mechanizátora J. P.“* (bod 19 napadeného rozsudku). Ani poslední kasační námitku tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[22] Závěrem Nejvyšší správní soud upozorňuje, že jeden z rozsudků, na něž stěžovatel odkazoval na podporu svých tvrzení o nezbytnosti evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 7/2020-48, byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 315/2020-28, zrušen. Nejvyšší správní soud zde (s odkazem na rozsudek ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, publ. pod č. 4192/2021 Sb. NSS) dospěl k závěru, že *„nelze ve zcela obecné rovině zapovědět, aby bylo množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě prokázáno kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů“*. I vzhledem k tomuto vývoji judikatury nelze konstatovat, že nedostatečnost ve vedení evidence ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních bez dalšího vylučuje, aby byl nárok na vrácení daně daňovému subjektu přiznán (jak

dovozuje stěžovatel v napadeném rozhodnutí i kasační stížnosti). Zároveň je však nutné zdůraznit, že případný výpočet musí vycházet z objektivních a prokazatelných vstupních údajů a musí být zejména postaveno najisto, že nedojde k vrácení spotřební daně za minerální oleje spotřebované jinak než v zemědělské prvovýrobě (např. v souvislosti s dopravou k jiné činnosti a zpět).

[23] Nejvyšší správní soud ve shodě s hodnocením krajského soudu uzavírá, že neprovedení důkazu navrhovaného daňovým subjektem za účelem unesení jeho důkazního břemene je nutné přesvědčivě odůvodnit. Zrušovací důvod, který krajský soud vymezil, tedy v řízení o kasační stížnosti obstál.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, náleželo by jí tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložila. Ze spisu však nevyplývá, že by žalobkyni v souvislosti s řízením o kasační stížnosti jakékoli náklady vznikly, proto jí soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. října 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu