



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Martina Jakuba Bruse a Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **R. J.**, zastoupen advokátem Mgr. Zbyňkem Čermákem, Gočárova třída 504/54, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2021, čj. 16613-18/2021-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 7. 9. 2022, čj. 59 Af 30/2021-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci NSS řeší, zda žalobce prokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů pro výrobu tepla, zda mu daňové orgány umožnily unést důkazní břemeno, zda unesly to své a zda byly oprávněny doměřit žalobci spotřební daň.

1. Popis věci

[2] Celní úřad pro Liberecký kraj (správce daně) 33 dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 5. až 19. 6. 2018 doměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2016 (s výjimkou března 2014 a ledna 2015) v celkové výši 1 158 960 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu olejů užitých k výrobě tepla (k zahřívání asfaltové směsi v recyklérech).

[3] Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný čtyřmi rozhodnutími ze dne 5. 11. 2018 a 9. 11. 2018 zamítl. Tato rozhodnutí však NSS zrušil rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019 - 41, (*rušící rozsudek*).

[4] Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 8. 10. 2021 zrušil 9 dodatečných platebních výměrů a řízení ve věci doměření spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2014, červen 2014, únor až duben 2015 a leden až duben 2016 zastavil [výrok 1)]. Zbývajících 24 dodatečných platebních výměrů žalovaný změnil tak, že doměřenou daň snížil [výrok 2)]. Celková doměřená daň činila 249 018 Kč.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2021 podal žalobce žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[6] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností a navrhl, aby jej NSS zrušil.

[7] Stěžovatel odmítl názor krajského soudu, že rozhodnutí není nepřezkoumatelné jen proto, že v něm musí adresát za účelem dohledání konkrétní informace zalistovat. Zdůraznil, že rozhodnutí musí být přesvědčivé a musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti, aby se jeho příjemce dozvěděl, proč bylo rozhodnuto právě takto. Stěžovatel dodal, že krajský soud zvýhodnil žalovaného, neboť stěžovateli přičítal k tíži, že má v rozhodnutí žalovaného lépe listovat, aniž upřesnil, zda v žalobě vytykané nedostatky způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

[8] Podle stěžovatele není z výroku 1) rozhodnutí žalovaného zřejmé, že se jedná o dodatečné platební výměry, a z odůvodnění neplyne, z jakých důvodů žalovaný tyto dodatečné platební výměry zrušil, ani k jakému dodatečnému platebnímu výměru se váže v odůvodnění uvedená spotřeba topného oleje. Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že se dostatečně nezabýval otázkou, zda žalovaný u zrušených dodatečných platebních výměrů přepočítal průměrnou spotřebu topného oleje a zda stěžovatel nemohl obdržet vyšší nárok na vrácení spotřební daně, než původně požadoval, a nikoli „0“, a že rozhodnutí žalovaného proto není přesvědčivé.

[9] Za stěžejní otázku stěžovatel označil uznání, či neuznání spotřeby topného oleje pro ohřev asfaltové směsi připravené k přímému použití, kterou odebral v obalovnách, přímo nespoteřoval, uskladnil a poté ohříval. Tato otázka podle stěžovatele nebyla řešena v dodatečných platebních výměrech, v rozhodnutích žalovaného z roku 2018, ani při soudním přezkumu těchto rozhodnutí a stala se zástupným problémem v době, kdy žalovaný po *rušícím rozsudku* musel řešit prokázání skutečné spotřeby. Stěžovatel namítl, že žalovaný porušil základní principy daňového řízení, zejména v oblasti dokazování, což krajský soud jen stroze odůvodnil odkazy na ustanovení daňového řádu. Krajský soud podle stěžovatele nehodnotil, že stěžovatel již v průběhu daňového řízení i v žalobě vysvětlil, že část směsi z obaloven z různých důvodů nepoužívá přímo, a proto je třeba ji znovu ohřát, a to ve stěžovatelově provozovně nebo v místě staveb.

[10] Stěžovatel podotkl, že opakovaně upozorňoval na to, že mu není jasné, proč správce daně nevyslechl navrhované svědky, kteří mohli popsat, jak se s asfaltovou směsí z obaloven nakládá. Podle stěžovatele může správce daně odmítnout provedení důkazu jen tehdy, je-li zřejmé, že nemůže přispět ke zjištění skutečného stavu věci či ovlivnit výsledek řízení.

pokračování

Stěžovatel zdůraznil, že takový závěr musí být konstatován před vydáním rozhodnutí, nikoli až v rozhodnutí žalovaného. Tuto okolnost však krajský soud přešel bez jakéhokoli vyjádření. Stěžovatel odmítl závěr krajského soudu, který délkou daňového řízení a nečinností žalovaného předem zpochybnil relevantnost důkazů výslechy svědků. Délku daňového řízení nelze podle stěžovatele vykládat v jeho neprospěch a legalizovat tím dlouhodobou nečinnost správce daně.

[11] K unesení důkazního břemene daňovými orgány podle stěžovatele nestačí pouhé popření skutečností uváděných daňovým subjektem. Správce daně nemůže vycházet jen z teoretických spekulací či konstrukcí, ale musí předložit dostatek podkladů, které jeho pochybnosti odůvodňují. Stěžovatel namítl, že správce daně založil své závěry na tom, že se jednalo o asfaltovou směs připravenou k přímému použití, a nezabýval se tím, že z faktur lze dovodit časový úsek stěžovatelem prováděných prací. Žalovaný pak neporovnal doby provedených prací s jím zjištěnými údaji o odběru asfaltové směsi a o průjezdech stěžovatelových vozidel mýtnými branami. Podle stěžovatele je z těchto podkladů evidentní, že směs byla na místo provádění prací dodávána s předstihem a z toho důvodu musel být proveden ohřev směsi před vlastní pokládkou. Stěžovatel dodal, že pokud se prováděné práce protáhly, musela být asfaltová směs uložena v místě prací a poté znovu ohřáta. Stěžovatel se ohradil proti tvrzení krajského soudu, že k tomu nenavrhl důkazy. Zdůraznil, že příslušné důkazy zajistil sám správce daně a stěžovatel se k jeho zjištěním vyjadřoval.

[12] Z napadeného rozsudku podle stěžovatele nevyplývá, že by existovala povinnost vést skladovou evidenci asfaltové směsi, která musela být v důsledku prodloužení výkonu prací složena na pracovišti a znovu ohřáta. Stěžovatel namítl, že žalovaný nesprávně vyložil pojem skladová evidence, neboť stěžovatel nenakupuje asfaltovou směs do zásoby, na uskladnění, ale vždy na konkrétní zakázku. Stěžovatel konstatoval, že krajský soud v napadeném rozsudku ani žalovaný ve svém rozhodnutí nezmínili žádnou výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel uzavřel, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno a musí nést nepříznivé následky.

Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu, který se přesvědčivě vypořádal se žalobními námitkami. Své rozhodnutí označil žalovaný za přezkoumatelné a konstatoval, že ke každému platebnímu výměru lze přiřadit konkrétní zdaňovací období, neboť ve výroku je název zdaňovacího období uveden. Krajský soud podle žalovaného dostatečně odůvodnil své závěry týkající se principů daňového řízení.

[14] Podle žalovaného nebyla stěžovatelova vyjádření v daňovém řízení konzistentní a v průběhu času se měnila, což žalovaného vedlo k tomu, že stěžovatelova tvrzení o opakovaném ohřevu asfaltové směsi neuznal. Za situace, kdy měla být asfaltová směs připravená k přímému použití (horká) uskladněna v provozovně, dopravena do místa stavby a opětovně ohřáta, bylo podle žalovaného ve stěžovatelově zájmu vést patřičné záznamy a nespoléhat na nepodložená a v čase se měnící tvrzení. Žalovaný připomněl, že správce daně již v průběhu daňové kontroly vyzval stěžovatele k prokázání tvrzených skutečností a předložení relevantních důkazních prostředků. Dále žalovaný podotkl, že stěžovatel sice předložil stovky faktur za provedené práce, žádná z nich však neobsahovala údaje o tom,

který den, jaká asfaltová směs (vlastní či zakoupená z obaloven) a v jakém množství byla ohřata a použita v místě realizace stavby. Žádné další doklady či evidence (o skladování, stavební deník) stěžovatel nepředložil.

[15] Žalovaný nesouhlasil s tím, že by před vydáním svého rozhodnutí musel stěžovatele informovat o tom, že neprovede důkaz výsledkem svědků. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78. Svědecké výpovědi k prokázání skutečností se značným časovým odstupem označil žalovaný za nevhodnou až obstrukčně-účelovou formu důkazu za situace, kdy stěžovatel nepředložil žádné písemné důkazy. Žalovaný zdůraznil, že opětovným ohřevem asfaltové směsi připravené k přímému použití začal stěžovatel argumentovat až po seznámení se zprávou o daňové kontrole. I v té době by svědci vypovídali o skutečnostech starých téměř 4 roky. Žalovaný odmítl stěžovatelem namítanou procesní nečinnost a uzavřel, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno.

3. Hodnocení věci

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] NSS předesílá, že ačkoli v tom stěžovateli nic nebránilo, v řízení před krajským soudem neuplatnil námitku, že závěr o neprovedení navrženého důkazu musí být konstatován před vydáním rozhodnutí, nikoli až v rozhodnutí žalovaného. Tato nová námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nic takového v řízení před krajským soudem nenamítal, nelze vytýkat krajskému soudu, že tuto okolnost – slovy stěžovatele – přešel bez jakéhokoli vyjádření.

[18] Nejprve se NSS zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Podle konstantní judikatury NSS platí, že krajský soud je povinen se vypořádat s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která NSS znemožňuje rozsudek přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016 - 24). Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (rozsudky NSS ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008 - 13, a ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011 - 72, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10). Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, čj. 7 As 179/2016 - 37).

[19] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud neupřesnil, zda v žalobě vytýkané nedostatky způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. NSS připomíná, že krajský soud v odstavci 24 napadeného rozsudku zdůraznil, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. V odstavci 25 napadeného rozsudku pak krajský soud jednoznačně konstatoval, že taková situace v daném případě nenastala, přestože stěžovatel shledával nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného hned v několika aspektech, které krajský soud následně podrobně rozebral (srov. odstavce 25 až 28

pokračování

napadeného rozsudku). Krajský soud tedy formuloval jasný závěr, že rozhodnutí žalovaného netrpí nepřezkoumatelností, a tento svůj závěr řádně odůvodnil.

[20] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že krajský soud výslovně nereagoval na jeho žalobní námitku upozorňující na nedostatek odůvodnění rozhodnutí žalovaného, pokud jde o možnost, že by stěžovatel v případě zrušených dodatečných platebních výměrů obdržel vyšší vratku spotřební daně, než původně požadoval. NSS však nepřehlédl, že stěžovatel tuto námitku uplatnil v kontextu nového způsobu výpočtu množství topného oleje s využitím průměrné spotřeby 6,33 litru na 1 tunu asfaltové směsi. K tomu se krajský soud vyjádřil v odstavci 26 napadeného rozsudku. Vysvětlil, že nový způsob výpočtu množství topného oleje byl využit jen u zdaňovacích období, kde daňové orgány do jisté míry nepřijaly stěžovatelova daňová tvrzení. V případě zdaňovacích období řešených ve výroku 1) rozhodnutí žalovaného (zrušení dodatečných platebních výměrů a zastavení řízení) žalovaný přijal stěžovatelova daňová tvrzení v plném rozsahu. Krajský soud dále uvedl, že na postupu žalovaného v tomto ohledu neshledává cokoli pochybného, uvedené závěry jsou z napadeného rozhodnutí seznatelné, a nelze proto hovořit o nepřezkoumatelnosti z tohoto důvodu. Toto odůvodnění napadeného rozsudku považuje NSS s ohledem na formulaci příslušné žalobní námitky za dostatečné.

[21] Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočíval podle stěžovatele v tom, že krajský soud nehodnotil, že stěžovatel již v průběhu daňového řízení i v žalobě vysvětlil, že část asfaltové směsi z obaloven z různých důvodů nepoužíval přímo, a proto bylo třeba ji znovu ohřát, a to ve stěžovatelově provozovně nebo v místě staveb. Toto stěžovatelovo tvrzení však není pravdivé. Krajský soud se danou otázkou podrobně zabýval v odstavcích 32 a 34 napadeného rozsudku. Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek netrpí namítanou nepřezkoumatelností. Příslušné kasační námitky tak nejsou důvodné.

[22] NSS neshledal ani stěžovatelem tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Skutečnost, že žalovaný ve výroci svého rozhodnutí používá namísto označení dodatečný platební výměr obecnější pojem rozhodnutí, nepokládá NSS za vadu, natožpak za důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Podle § 147 odst. 1 písm. b) daňového řádu je totiž dodatečný platební výměr označením rozhodnutí o stanovení daně, jde-li o její doměření. NSS zdůrazňuje, že všechny odvoláním napadené dodatečné platební výměry (rozhodnutí) jsou ve výroku rozhodnutí žalovaného řádně (nezaměnitelně) označeny datem vydání a číslem jednacím, tudíž nevznikají žádné pochybnosti o tom, co bylo předmětem přezkumu v odvolacím řízení a jak žalovaný rozhodl.

[23] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného nezpůsobuje ani fakt, že k údajům o spotřebě topného oleje přiřazuje jen příslušná zdaňovací období a neuvádí konkrétní čísla dodatečných platebních výměrů. Krajský soud v této souvislosti správně poukázal na to, že pro zjištění, k jakému zdaňovacímu období se váže které rozhodnutí (dodatečný platební výměr), postačí do těchto rozhodnutí nahlédnout. Z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, co bylo důvodem ke zrušení některých dodatečných platebních výměrů. Je to jasné patrné z tabulky na stranách 19 a 20 rozhodnutí žalovaného a z odstavce, který na tuto tabulku navazuje. Opačné tvrzení stěžovatele tak není pravdivé.

[24] NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že rozhodnutí není nepřezkoumatelné jen proto, že v něm musí adresát za účelem dohledání konkrétní informace zalistovat. NSS podotýká, že stěžovatel příslušnou žalobní námitku vztahoval k výroku 2) rozhodnutí žalovaného, jímž byly změněny 24 dodatečné platební výměry. Každý z těchto dodatečných platebních výměrů je ve výroku rozhodnutí žalovaného označen datem a číslem jednacím spolu s údajem, o které zdaňovací období se jedná a jak se mění text výroku, resp. výše doměřené daně. V odůvodnění svého rozhodnutí pak žalovaný již nepracuje čísly jednacímí dodatečných platebních výměrů, ale svá zjištění a závěry přiřazuje ke konkrétním zdaňovacím obdobím. Krajský soud v odstavci 28 napadeného rozsudku trefně poznamenal, že sám stěžovatel připustil propojitelnost zdaňovacích období a konkrétních rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů). NSS se tak plně ztotožňuje s tím, že pokud žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí hovoří o určitém zdaňovacím období, nemusí zároveň uvádět údaj o příslušném rozhodnutí správce daně.

[25] Způsob, jak žalovaný koncipoval své rozhodnutí, podle NSS nesnižuje jeho přesvědčivost a příjemci rozhodnutí (stěžovateli) umožňuje, aby se dozvěděl, proč bylo rozhodnuto právě takto. Rozhodnutí žalovaného tedy není nepřezkoumatelné a příslušné závěry krajského soudu jsou správné. NSS nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že krajský soud údajně zvýhodnil žalovaného tím, že stěžovateli přičítal k tíži, že má v jeho rozhodnutí lépe listovat. Stěžovatel svými žalobními i kasačními námitkami jasně ukázal, že se v rozhodnutí žalovaného orientuje a je schopen proti jeho závěrům vznášet věcné námitky. Skutečnost, že krajský soud vyhodnotil rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelné, tak nepředstavuje zvýhodnění žalovaného, ani něco, co by soud přičítal stěžovateli k tíži. Ani tato námitka není důvodná.

[26] Před vypořádáním dalších kasačních námitek považuje NSS za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení, na které správně poukázal již krajský soud v napadeném rozsudku.

[27] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Tato důkazní povinnost neznámá, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 28. 8. 2018, čj. 8 Afs 265/2016 - 59).

[28] Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (rozsudky NSS

pokračování

ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 6. 2. 2020, čj. 8 Afs 14/2018 - 81).

[29] V nyní řešené věci založil správce daně své pochybnosti o množství spotřebovaného minerálního oleje užitého k výrobě tepla (ohřev asfaltové směsi) mimo jiné na tom, že stěžovatel odebíral v obalovnách asfaltovou směs připravenou k přímému použití (tj. horkou), kterou tak nebylo třeba ohřívat. Tyto pochybnosti sdělil správce daně stěžovateli již v průběhu daňové kontroly – např. při jednání dne 21. 7. 2017. Stěžovatel na to reagoval vysvětlením, že tuto asfaltovou směs berou na sklad v Krásné Studánce a poté v okamžiku pokládky ji ohřívají v recyklérech; někdy ji používají (pokládají) přímo z obaloven. Stěžovatel však při uvedeném jednání nebyl schopen upřesnit, které dodávky asfaltové směsi byly použity přímo a které uskladněny. Správce daně jej proto výzvou ze dne 21. 7. 2017 podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval, aby sdělil, které konkrétní dodávky asfaltové směsi odebrané v obalovnách byly přímo použity a které byly uskladněny na dvoře v Krásné Studánce a použity až po vychladnutí a opětovném ohřátí v recykléru. Současně správce daně stěžovatele vyzval, aby svá tvrzení doložil relevantními důkazními prostředky. Podobnou výzvu správce daně zopakoval dne 21. 9. 2017.

[30] Směrem ke stěžovateli NSS poznamenává, že není podstatné, zda žalovaný či krajský soud ve svých rozhodnutích tyto výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu zmínili. Význam má pouze to, že takové výzvy správce daně učinil a stěžovateli umožnil, aby své důkazní břemeno unesl.

[31] Stěžovatel v reakci na tyto výzvy předložil soupisy dodávek asfaltové směsi připravené k přímému použití, ve kterých označil ty, které byly použity přímo, a ty, které byly naopak uskladněny. Žádné důkazy k prokázání těchto svých tvrzení současně nenavrhoval.

[32] Správce daně si opatřil údaje o jednotlivých dodávkách asfaltové směsi připravené k přímému použití, které podle stěžovatele měly být dopraveny na sklad. Tyto údaje porovnal s informacemi o průjezdech vozidel, která tuto směs převážela, mýtnými branami. V rámci projednání výsledku kontrolního zjištění dne 6. 2. 2018 správce daně předložil stěžovateli přehledné tabulky, ve kterých označil dodávky, u nichž nesouhlasil se stěžovatelovým tvrzením, že byly odebrány na sklad. V tabulkách správce daně uvedl jednotlivé dodávky asfaltové směsi s údaji o dodavateli, datu a času odběru, dodaném množství, číslu dodacího listu a registrační značce vozidla, které směs odváželo. Stěžovatelovo tvrzení správce vyvracel následovně:

- vozidlo jelo po rychlostní komunikaci a sjelo z ní jinde než ve Stráži nad Nisou (sjezd v blízkosti stěžovatelovy provozovny v Krásné Studánce);
- mezi odběrem asfaltové směsi a sjezdem v Stráži nad Nisou byl příliš velký časový rozestup (několikahodinový);
- obalovna se nacházela v Sosnové u České Lípy a nebyl zaznamenán žádný průjezd mýtnou branou;
- nebyl zaznamenán žádný návrat do provozovny v Krásné Studánce;
- ve stejný den proběhlo více odběrů tímž vozidlem, aniž by byl mezi nimi zaznamenán návrat do provozovny.

[33] NSS zdůrazňuje, že správce daně jasně a srozumitelně formuloval své pochybnosti a umožnil stěžovateli, aby na ně reagoval. Pochybnosti správce daně jsou přitom logické a důkazně podložené. Vycházejí totiž z vlastností stěžovatelem nakupované asfaltové směsi připravené k přímému použití, kterou nebylo nutné ohřívat (žádná spotřeba minerálního oleje). Nákup této směsi byl prokázán, což stěžovatel vůbec nepopíral. Správce daně navíc dalším dokazováním vyvrátil stěžovatelovo ničím nepodložené tvrzení, že část dodávek této směsi odebíral na sklad. Není tedy pravda, že by správce daně (a žalovaný) pouze popřel skutečnosti uváděné stěžovatelem, ani že by vycházel jen z teoretických spekulací či konstrukcí. Pochybnosti správce daně byly dostatečně prokázány. Správce daně tedy splnil požadavky výše citované judikatury, což správně konstatoval i krajský soud.

[34] Vzhledem k tomu, že stěžovatel zjištění popsána v odstavci [32] tohoto rozsudku nijak relevantně nezpochybnil, správce daně je převzal i do zprávy o daňové kontrole, kterou se stěžovatelem projednal dne 2. 5. 2018. Zpráva o daňové kontrole se přitom podle § 147 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (nyní odstavec 3) považuje za odůvodnění dodatečných platebních výměrů, neboť daň byla stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Stěžovatel se tedy mylí, pokud se domnívá, že otázka asfaltové směsi připravené k přímému použití nebyla řešena v dodatečných platebních výměrech a že jde o zástupný problém. Naopak, jedná se o podstatnou okolnost, která měla zásadní vliv na stanovení daně.

[35] NSS nepovažuje za podstatné, zda se uvedenou otázkou zabývala později zrušená rozhodnutí žalovaného z roku 2018 a zda se k ní vyjadřovaly soudy při soudním přezkumu těchto rozhodnutí. Podstatné je to, že správce daně k této otázce vedl řádné dokazování a na jeho zjištění pak žalovaný navázal v řízení, které vyústilo ve vydání rozhodnutí, jež přezkoumával krajský soud v nyní řešené věci.

[36] K námitce stěžovatele, že správce daně založil své závěry na tom, že se jednalo o asfaltovou směs připravenou k přímému použití, a nezabýval se tím, že z faktur lze dovodit časový úsek stěžovatelem prováděných prací, NSS zdůrazňuje, že stěžovatelem předložené faktury neobsahovaly dostatek relevantních údajů. Zpravidla z nich nebylo možné zjistit, v jakých konkrétních dnech byla pokládka asfaltu prováděna. Zároveň z faktur rozhodně nevyplývá, zda se asfaltová směs připravená k přímému použití skutečně přímo použila, nebo se po zchladnutí ohřívala a v jakém množství. Stěžovatelem zdůrazňované faktury tedy nepřinášejí žádné relevantní informace, pokud jde o spotřebu minerálních olejů pro výrobu tepla.

[37] Namítá-li stěžovatel, že žalovaný neporovnal doby provedených prací s jím zjištěnými údaji o odběru asfaltové směsi a o průjezdech stěžovatelových vozidel mýtnými branami, NSS opakuje, že konkrétní doby provádění prací stěžovatel nijak nedoložil. NSS proto nesdílí názor stěžovatele, že z podkladů je evidentní, že směs byla na místo provádění prací dodávána s předstihem a z toho důvodu musel být proveden ohřev směsi před vlastní pokládkou. Jedná se o pouhé, ničím nedoložené, tvrzení stěžovatele, které není způsobilé zpochybnit zjištění daňových orgánů. Totéž platí pro další stěžovatelovo tvrzení, že pokud se prováděné práce protáhly, musela být asfaltová směs uložena v místě prací a poté znovu ohřáta. NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel k těmto svým tvrzením nenavrhl žádné důkazy. Poukazuje-li stěžovatel na důkazy zajištěné správcem daně, NSS konstatuje, že stěžovatel neupřesnil, jaké konkrétní důkazy měl na mysli. Skutečnost, že se stěžovatel

pokračování

vyjadřoval ke zjištěním správce daně, opět nemůže vést k závěru, že stěžovatel něco prokázal. I stěžovatelova vyjádření jsou totiž pouhými tvrzeními. Důkazní oporu pro stěžovatelova tvrzení týkající se ohřívání asfaltové směsi připravené k přímému použití NSS ve správním spisu nenalezl.

[38] NSS souhlasí se stěžovatelem, že neměl povinnost vést skladovou evidenci asfaltové směsi, která musela být v důsledku prodloužení výkonu prací složena na pracovišti a znovu ohřata. Stěžovatel však opomíjí to, že měl povinnost prokázat spotřebu minerálního oleje pro výrobu tepla. Bylo tedy na stěžovateli, aby shromazďoval veškeré relevantní důkazní prostředky. Stěžovatel sice uvedl, že si zapisoval skutečnou spotřebu topného oleje i množství použitého topného oleje vycházející ze skutečného objemu ohřátého asfaltu, nicméně poté dodal, že tyto doklady nearchivoval. Spotřebu tudíž mohl prokázat pouze zprostředkovaně. Jedním z takových důkazních prostředků mohla být evidence nespotřebované asfaltové směsi připravené k přímému použití. Tato evidence by totiž ukázala, kolik takové směsi následně bylo nutné ohřát. Pokud stěžovatel takovou evidenci nevedl a neměl žádné jiné podklady k prokázání této skutečnosti, jde to výhradně k jeho tíži. Výklad pojmu skladová evidence přitom není podstatný, neboť je zcela zjevné, kam příslušná argumentace žalovaného a krajského soudu mířila.

[39] Dále se NSS zabýval námitkami vztahujícími se k neprovedenému výslechu svědků.

[40] Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011 - 80, „*správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. [...] Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela a k čemu má být konkrétně slyšena*“. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jednak svědka přesně označit a jednak uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, nebo ze dne 19. 9. 2022, čj. 2 Afs 190/2021 - 74).

[41] Ačkoli stěžovatel v kasační stížnosti neupřesnil, které konkrétní svědky měl na mysli, z celkového kontextu kasační námítky vyplývá, že se jednalo o svědky, které stěžovatel navrhl ve svém podání ze dne 30. 6. 2021, jímž reagoval na výzvu žalovaného ze dne 3. 5. 2021 k možnosti uplatnit právo vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V tomto podání stěžovatel navrhl svědky M. K., T. S. a K. B. „*za účelem prokázání tvrzení odvolatele v daňovém řízení*“. Takto formulovaný důkazní návrh je zcela nekonkrétní, neboť z něj vůbec neplyne, jaké skutečnosti měli navržení svědkové svými výpověďmi prokázat. Na tuto nedostatečnost důkazního návrhu upozornil již žalovaný ve svém rozhodnutí. NSS nepřehlédl, že tytéž svědky stěžovatel navrhl vyslechnout ve svém vyjádření ze dne 5. 3. 2018 k výsledku kontrolního zjištění. Tehdy chtěl jejich výsledkem prokázat pravdivost údajů z předložené evidence výdejů z bencaloru (zásobník topného oleje) a „*provádění vážení u přepravovaných asfaltových směsí na místa staveb*“. Takové dokazování však nebylo pro stanovení daně potřebné.

[42] NSS zdůrazňuje, že stěžovatelova tvrzení, že některé dodávky asfaltové směsi připravené k přímému použití byly uskladněny v Krásné Studánce, byla vyvrácena

dokazováním provedeným správcem daně. NSS souhlasí se žalovaným, že svědecké výpovědi na tom nemohou nic změnit. Stěžovatel ostatně poté, kdy se jeho tvrzení o skladování této směsi ukázalo nepravdivým, svá tvrzení nezměnil a nijak neupřesnil, jaké množství asfaltové směsi připravené k přímému použití se znovu ohřívalo. Sám stěžovatel k tomu neměl žádné doklady a netvrdil, že by nějaké doklady mohl mít některý z navržených svědků. NSS proto konstatuje, že nedostatek listinných podkladů a chybějící tvrzení stěžovatele nelze v tomto případě nahradit výsledkem svědků. V daném řízení totiž bylo potřeba získat dosti exaktní údaje, které by umožňovaly provést kvalifikovaný výpočet spotřeby minerálního oleje (rozsudek ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019 - 41, č. 4192/2021 Sb. NSS). NSS souhlasí s krajským soudem, že nebylo představitelné, že by svědci mohli takové údaje poskytnout.

[43] Žalovaný tedy neprovedení navržených výsledků svědků řádně odůvodnil jednak tím, že stěžovatel v důkazním návrhu dostatečně nespécifikoval, k čemu by měli svědci vypovídat, a jednak tím, že (tři) svědkové by nemohli konkretizovat data a množství asfaltové směsi uskladněné a ohřáté v místě (desítek až stovek) staveb. Ostatně ani sám stěžovatel tyto údaje po celé řízení nijak blíže neupřesnil, tedy nepřednesl dostatečně konkrétní a relevantní tvrzení, k jehož prokázání mohly svědecké výpovědi sloužit.

[44] Z výše uvedeného vyplývá, že daňové orgány odmítly provést navržené důkazy výsledkem svědků proto, že nemohly přispět ke zjištění skutečného stavu věci či ovlivnit výsledek řízení. Ani žalovaný, ani krajský soud se při vypořádání daného důkazního návrhu nedopustili nepřijatelného hodnocení obsahu výpovědi předem, neboť posuzovali toliko možný přínos navrženého důkazního prostředku, který neshledali.

[45] K námitce stěžovatele, že délku daňového řízení nelze vykládat v jeho neprospěch a legalizovat tím dlouhodobou nečinnost správce daně, NSS podotýká, že správce daně nebyl nečinný a v řízení postupoval plně v souladu s daňovým řádem. Žalovaný ani krajský soud nespojovali nedostatečný přínos navržených svědeckých výpovědí primárně s plynutím času (či s délkou řízení), nýbrž s potřebností řady konkrétních informací. Stěžovatel totiž podle svých tvrzení v letech 2014 až 2016 odebral z obaloven téměř 3000 tun asfaltové směsi v celkem cca 240 případech. Časový odstup zmínil krajský soud toliko pro doplnění argumentace. NSS proto neshledal, že by krajský soud zpochybnil relevantnost výsledku svědků délkou daňového řízení a nečinností žalovaného, jak se mu snaží podsunout stěžovatel.

[46] Lze tedy uzavřít, že daňové orgány neporušily principy daňového řízení, dodržely pravidla dokazování a unesly své důkazní břemeno. Stěžovatel naopak, ačkoli byl řádně seznámen se zjištěními a závěry daňových orgánů a měl možnost předkládat tvrzení a navrhopvat důkazy, své důkazní břemeno neunesl.

4. Závěr a náklady řízení

[47] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[48] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 28. května 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu