

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupeného Mgr. Martinem Vondroušem, advokátem, se sídlem 8. března 21/13, Liberec, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7866-2/2014-900000-304.8, č. j. 8275-2/2014-900000-304.8, č. j. 8305-2/2014-900000-304.8, č. j. 8543-2/2014-900000-304.8, č. j. 8905-2/2014-900000-304.8 a č. j. 9037-2/2014-900000-304.8, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 9. 2015, č. j. 59 Af 31/2014 - 595,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní řízení

Celní úřad pro Liberecký kraj (dále též jen „*celní úřad*“ nebo „*správce daně*“) vyměřil žalobci platebními výměry ze dne 20. 11. 2013

- č. j. 57039/2013-560000-31, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 2.285.018 Kč;
- č. j. 57042/2013-560000-31, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 4.600.084 Kč;

- č. j. 57050/2013-560000-31, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 4.467.849 Kč;
- č. j. 57053/2013-560000-31, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2010 ve výši 642.546 Kč;
- č. j. 57055/2013-560000-31, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2010 ve výši 611.667 Kč;
- č. j. 57057/2013-560000-31, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2010 ve výši 1.564.098 Kč.

Žalovaný rozhodnutími ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7866-2/2014-900000-304.8, č. j. 8275-2/2014-900000-304.8, č. j. 8305-2/2014-900000-304.8, č. j. 8543-2/2014-900000-304.8, č. j. 8905-2/2014-900000-304.8 a č. j. 9037-2/2014-900000-304.8 zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené platební výměry.

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále též jen *„krajský soud“*) rozsudkem ze dne 18. 9. 2015, č. j. 59 Af 31/2014 – 595, žaloby proti žalovaným rozhodnutím zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Žalobce (dále též *„stěžovatel“*) rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností. Neztotožnil se s procesním postupem žalovaného a namítal, že zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení trpělo vadami. Uplatnil tak kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Stěžovatel je názoru, že z uskutečněného prodeje minerálního oleje daňová povinnost ke spotřební dani nevznikla. Pokud mu nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, nebyl povinen ohledně této okolnosti činit daňové tvrzení. Daňová přiznání podal pouze proto, že jej k tomu vyzval žalovaný výzvami ze dne 4. 7. 2012 podle § 135 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád. Protože si však nebyl vědom vzniku daňové povinnosti, ponechal v těchto formulářích nevyplněný I. oddíl. Následné výzvy žalovaného k odstranění pochybností nejsou dostatečné, neboť žalovaný v nich uvedl, že disponuje zjištěními o tom, že minerální oleje byly určeny k pohonu motorů. Nebylo zde však uvedeno, odkud tato zjištění pocházejí. Tuto pochybnost proto nemohl odstranit a výzvy byly nesplnitelné, nezákonné, popř. nicotné. S těmito namítanými skutečnostmi se žalovaný v odvolání nezabýval. Stěžovatel se poté neztotožnil s krajským soudem, že uvedené výzvy byly dostatečně určité.

Stěžovatel má za to, že z prázdného daňového přiznání nelze dovodit nic jiného, než že o látce, která by mohla být předmětem daňového tvrzení, netvrdí nic, což se týká i způsobu nakládání s ní. Jakákoli tvrzení o minerálním oleji KN 27101999 jsou proto tvrzeními správce daně, která nijak nedoložil. Prokázat tato tvrzení tedy povinnost neměl, nebylo tudíž jeho povinností prokázat použití minerálních olejů pro účely, pro které mu nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Důkazní břemeno nese jen ohledně údajů, které má povinnost uvádět do daňového přiznání a nikoli k těm údajům, které se v daňovém přiznání neuvádějí. Nevznikla-li zde daňová povinnost, je pochybné, zda se vůbec stal daňovým subjektem a zda se na něj vztahují povinnosti podle § 92 daňového řádu. Bylo

proto na správci daně, aby ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu prokázal, že stěžovatel měl daňovou povinnost.

Podle názoru stěžovatele nebyly platební výměry náležitě odůvodněny. Vzhledem k tomu, že daň byla stanovena postupem k odstranění pochybností, má odůvodnění platebního výměru podle § 147 odst. 4 daňového řádu tvořit protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Tuto náležitost však platební výměry nesplňují. Stěžovatel nesouhlasí s názorem žalovaného, že správce daně nebyl povinen sepsat protokol vzhledem k tomu, že stěžovatel pochybnosti neodstranil. Uvedl, že platební výměry byly sice vydány a odůvodněny, namítl však, že procesní postup (tj. odstranění pochybností), na jehož základě byly platební výměry vydány, nebyl zakončen předepsaným způsobem – tj. vyhotovením protokolu, který má plnit roli odůvodnění. Žalovaný se dostatečně nevypořádal s jeho odvolacími námitkami a krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou, v níž na tuto vadu poukazoval. Stěžovatel tak má za to, že postup k odstranění pochybností zahájil správce daně nezákonně, výsledky tohoto postupu nemohou být použity jako důkazní prostředek. Krajský soud se poté nezabýval jeho námitkou, že nashromážděné důkazy s ním nebyly projednány, přestože má podle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod právo, aby věc byla projednána v jeho přítomnosti.

Dále stěžovatel napadl hodnocení důkazů správcem daně. Z odůvodnění není zřejmé, co konkrétního hodlá správce daně dovozovat z výpovědí řidičů a účetních klienta. Podle stěžovatele z nich nevyplývá, že by minerální olej byl použit k prodeji nebo k pohonu motorů. Např. uváděná skutečnost o dodávání olejů do Rumunska nemusí znamenat, že tam nebyl dodán prostřednictvím vlastní dopravy odběratele nebo jím najaté přepravní firmy. Podle stěžovatele lze z těchto skutečností vyvodit pouze to, že minerální olej do Rumunska nedodal žalobce, nikoliv však, že by se dodání rumunskému subjektu neuskutečnilo, to správce daně důkazy neprokázal. Rovněž z důkazů nevyplývá, že olej KN 2710 1999 byl použit pro pohon motorů. Tyto skutečnosti měl prokázat správce daně. Řetězec nepřímých důkazů, ze kterého mají vyplývat, však nebyl stěžovateli ani předložen k vyjádření.

Stěžovatel dále namítl, že správce daně dokazoval znaleckým posudkem pořízeným v trestním řízení, ten však jako důkaz nemohl být použit. Poukázal na to, že znalce neustanovil správce daně a taktéž je názoru, že pro samotné ustanovení znalce správcem daně by nebyly ani splněny podmínky. Uvedl, že správce daně může ustanovit znalce jen pro posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, otázky účetnictví je však oprávněn posoudit sám. Další výhrady má stěžovatel vůči obsahu samotného posudku. Znalec zde odpovídá i na právní otázky, které mu nepřísluší hodnotit – uvádí závěry, kde byl minerální olej prodán. Znalkyně pracovala pouze s podklady, které jí předaly orgány Policie České republiky. Tyto orgány jí však nepředaly údaje ze skladové evidence evidované prostřednictvím výpočetní techniky na čerpacích stanicích pohonných hmot. Znalkyně uvádí, že v účetnictví nenalezla skladovou evidenci k sortimentu prodávanému na čerpacích stanicích, aniž by si ověřila, zda žalobce vůbec čerpací stanici provozoval. Znalkyně nečerpala z účetních evidencí, ale z vyšetřovacího spisu policie, k závěru o fiktivním dodání a prodeji olejů v České republice poté není

oprávněna. Znalec měl podle stěžovatele zjistit skutečnosti z účetní evidence, nikoliv aby tipoval, co se stalo s látkou. Žalobce navíc s tímto posudkem nebyl seznámen.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že všechny výzvy dostatečně určitě obsahovaly specifikaci pochybností. Spočívaly v konkrétních informacích o dopravě minerálního oleje žalobcem, v závěru o jejich určení pro použití pro pohon motorů. Tyto pochybnosti vyplývaly z podnětu nadřízeného správce daně a z vlastního šetření. Poukázal na to, že žalobce měl možnost prokázat neomezeným způsobem, že mu daňová povinnost nevznikla. Má za to, že žalobce žádným způsobem neprokázal, že by mu daňová povinnost nevznikla vůbec. Při vykázání daňové povinnosti ve výši 0 Kč je povinností daňového subjektu ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat její správnost. Vzhledem k tomu, že žalobce v přiznáních uvedl, že mu žádná daňová povinnost nevznikla, vyzval jej celní úřad oprávněně k odstranění pochybností, resp. k prokázání skutečnosti, že mu povinnost platit daň nevznikla. Dále poukázal na to, že námitky stěžovatele vůči vydaným výzvám vypořádal ve vyrozumění ze dne 8. 3. 2013, č. j. 6449/2013-900000-302.

O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal úřední záznam. Namísto protokolu k tomuto způsobu vyřízení věci přistoupil žalovaný proto, že žalobce neposkytl součinnost, nepředložil žádné důkazy na podporu svého tvrzení a neodstranil tak pochybnosti o správnosti daňového přiznání. Postup k odstranění pochybností shrnul žalovaný v odůvodnění všech šesti platebních výměrů.

K namítaným vadám skutkového zjištění uvedl, že tvrzení žalobce o vývozu minerálních olejů do Rumunska vycházelo z účetní evidence, resp. z faktur, ty však stěžovatel neprokázal předložením důkazů ani navržením jejich provedení. Ve věci šlo o záměrné padělání faktur, ke kterému dal stěžovatel příkaz. Žádné jiné doklady prokazující dodání minerálních olejů do Rumunska či jejich prodej jiným odběratelům nebyly v účetnictví zjištěny a žalobce žádné nepředložil. Faktury proto byly shledány jako nevěrohodné a dodání minerálních olejů do Rumunska jako fiktivní. Jednotlivé důkazy jsou poté uvedeny v odůvodnění platebních výměrů. Žalovaný poukázal taktéž na to, že námitky vůči znaleckému posudku stěžovatel uplatnil až v řízení o kasační stížnosti, a proto by k nim nemělo být přihlíženo. Závěr znalce není ten, že minerální oleje byly použity pro pohon motorů, ale že minerální olej byl prodán na území České republiky právě z toho důvodu, že nebyl zjištěn jejich vývoz či legální prodej. Jiná možnost nakládání s těmito oleji se z účetnictví nenabízela. Závěr o použití minerálního oleje pro pohon motorů vyplývá z více nepřímých důkazů. Závěr o tom, že žalobce provozoval čerpací stanice, vychází z toho, že je žalobce ovládal z pozice jednatele společnosti acpetrol s.r.o. S důkazy a s tím, co z nich správce daně dovozuje, byl stěžovatel seznámen v úředních záznamech ze dne 14. 10. 2013 v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně obdržel podnět od Finančního úřadu v Liberci s konkrétními informacemi o tom, jak stěžovatel nakládá s minerálním olejem. Následně shromáždil další podklady - nahlížel do trestního spisu a pro účely daňového řízení taktéž provedl výslechy svědků.

Na základě uvedeného měl za prokázané, že minerální oleje, které stěžovatel dovezl na území České republiky, již dále neprodal do Rumunska, jak tvrdil, ale že je užil na území České republiky k pohonu motorů. Svou skutkovou verzi o nakládání s dovezeným minerálním olejem sdělil stěžovateli ve výzvách ze dne 4. 7. 2012 pod č. j. 19545/2012-106-024, 19546/2012-106-024, 19547/2012-106-024, 19548/2012-106-024, 19549/2012-106-024, 19550/2012-106-024, kterými ho vyzval k podání daňového přiznání za příslušná zdaňovací období (listopad 2009 – březen 2010). Ten poté správci daně předložil daňová přiznání, v nich bez dalších důkazů trvá na tom, že mu žádná daňová povinnost nevznikla a že má taktéž za to, že není ani daňovým subjektem – plátcem spotřební daně.

Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 16. 4. 2008, č. j. 15 Ca 182/2006 - 56 vyložil, že ustanovení § 31 odst. 8 písm. c), odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, upravující rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení, je možné použít tehdy, když je naprosto zřejmé, že osoba, u které se prověřují rozhodné skutečnosti, podléhá příslušné daňové povinnosti. Jestliže však tato osoba tvrdí, že daňovou povinností vůbec zatížena není, leží důkazní břemeno na správci daně, který musí prokázat, že jí postavení daňového subjektu náleží.

Stěžovateli lze proto přisvědčit, že pokud tvrdí, že jeho nakládání s minerálním olejem spotřební dani vůbec nepodléhalo, bylo na správci daně, aby prokázal opak. Nejvyšší správní soud se nicméně ztotožnil s názorem krajského soudu, že správce daně již v této fázi disponoval dostatečnými podklady, aby oprávněně nahlížel na stěžovatele jako na plátce daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. e) zákona o spotřební dani.

Správce daně proto stěžovatele v souladu s těmito zjištěními dne 21. 12. 2012 vyzval, aby odstranil pochybnosti o správnosti a úplnosti blanketních daňových přiznání. Odstranění pochybností mělo konkrétně spočívat v doplnění I. oddílu řádku 1a sloupce 2, 3, 5 a 6 a v uvedení správné výše daně v II. oddílu daňového přiznání za jednotlivá období. V odůvodnění správce daně výslovně zdůraznil, že obdržel podnět od Finančního úřadu v Liberci, že provedl vlastní šetření, při němž zjistil, že stěžovatel dovážel minerální olej KN 27101999 určený k pohonu motorů, a že podle správce daně z tohoto důvodu vznikla stěžovateli daňová povinnost za jednotlivá období říjen 2009 - březen 2010.

Je zřejmé, že ve výzvách byly úvahy a zjištění správce daně seznatelné dostatečně určitě a srozumitelně. Správce daně navíc tyto výzvy učinil až poté, co provedl vlastní šetření, jehož se měl účastnit i stěžovatel, výslechu se však účastnit odmítl. Z protokolu rovněž vyplývá, že zástupce stěžovatele (daňový poradce Jiří Pokorný) dne 22. 8. 2012 nahlížel do spisu, a že při tomto úkonu mu správce daně poskytl informace o vzniku daňové povinnosti stěžovatele. Stěžovatel proto při obdržení výzev musel být srozuměn s tím, v čem konkrétně pochybnosti správce daně spočívají. Nejvyšší správní soud proto shledal, že byť tyto pochybnosti správce daně jsou ve výzvách formulovány stručně, je nejen z nich ale i z celkového kontextu řízení zcela zjevné, v čem tyto pochybnosti správce daně spočívaly. Neztotožnil se proto se stěžovatelem, že by tyto výzvy trpěly vadami a byly proto nesplnitelné.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje ustanovení § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Přes nepochybné důkazní břemeno daňového subjektu není správce daně zbaven povinnosti dbát, a to ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Krajský soud v Ústí nad Labem k obdobně koncipovanému rozložení důkazního břemene podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (zrušeného daňového řádu s účinností od 1. 1. 2011) v rozsudku ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 259/2006 - 44 konstatoval, že *„k prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“* Nejvyšší správní soud dále v rozsudcích ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (obdobně též v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41) uvedl, že *„daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“*

Správce daně v řízení provedl důkazy výpověďmi řidičů M., O., J., Z. o okolnostech dovozu minerálních olejů z Německa a Rakouska, získal též protokoly o výslechu svědkyně E. H. o prodeji minerálních olejů společnosti ve které působil stěžovatel – M. S., svědkyně H. o okolnostech vyřizování objednávek na pohonné hmoty, protokoly Policie České republiky z trestního řízení o výsleších svědků V., H., J., M., Z., o poměrech v účetnictví stěžovatele provedl důkaz znaleckým posudkem ze dne 16. 5. 2013, č. 37/13 Lenky Vyhlídalové, znalkyně z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence a ekonomická odvětví různá ze specializací daně.

Z těchto důkazů vyplývá, že stěžovatel na daňové území České republiky dovezl minerální olej od společností Puralube Germany GmbH, Německo a Anafta Produktion GmbH, Rakousko pod označením Basisöl PUR 60 a 75 a Universal Technisches Öl do areálů užívaných společností Miroslav Staněk Autoconnection, v Liberci a v Hořovicích. Po dovezení na území České republiky (většinou do místa sídla stěžovatele v Liberci, do Znojma, do Stráže pod Ralskem či do Hořovic u Prahy) došlo ke smíchání s motorovou naftou v různém poměru a na pokyn stěžovatele byla tato směs distribuována na čerpací stanice Acpetrol v Liberci, Hrádku nad Nisou, Smržovce (u této společnosti vykonával stěžovatel funkci jednatele) a k dalším odběratelům (PROEOL, Agrofert) jako motorová nafta. Výpovědi řidičů dokazují proces dovážení a míchání minerálního oleje s motorovou naftou, prokazují pokyny, které jim v tomto ohledu stěžovatel uděloval. Svědkyně - účetní vypověděly o vystavování faktur, včetně toho, že disponovaly razítky rumunských společností. Ze žádné výpovědi poté nevyplývá, že by skutečně došlo k dodání

nakoupeného a dovezeného minerálního oleje odběratelům v Rumunsku. Znalecký posudek k tomu vypovídá o stavu účetnictví stěžovatele, o pohybu skladové evidence minerálních olejů, skladových zásob, provádí výpočty základu spotřební daně. Vyplývá z něj, že z hlediska účetního k prodeji zboží do jiné členské země Evropské unie mělo docházet bez odkladu po dodání minerálního oleje od společnosti PURALUBE GERMANY GmBH, v několika případech k tomu došlo ještě před vystavením faktury od společnosti PURALUBE GERMANY. Znalecký posudek ovšem uvádí, že účetní doklady o prodeji jsou nevěrohodné. Jedna řada faktur o prodeji téže dodávky byla vystavena na společnost COLORS INTERNATIONAL s. r. l., druhá řada faktur byla vystavena na společnost RC-CF TRANS s. r. l., ovšem z účetnictví nelze zjistit, proč byla této společnosti dodávka prodána. Proti tvrzení stěžovatele tak stojí důkaz o dvojím prodeji téhož objemu dodávky minerálních olejů rozdílným odběratelům, výpověď svědků o tom, že byla pořízena falešná razítka těchto odběratelů a bylo provedeno i přefakturování dodávek a hromadné výpovědi řidičů či zaměstnaných účetních, z nichž nevyplývá, že nakoupený minerální olej by skutečně byl dodán rumunskému odběrateli.

I když stěžovatel napadá podmínky, za nichž znalkyně svůj posudek sestavila a poukazuje na to, že účetní evidence jako podklad posudku nebyly úplné, nemá to podle názoru Nejvyššího správního soudu na skutkové závěry vliv. Ty totiž vyplývají ze souhrnu všech těchto důkazů a tomu odpovídá i závěr znaleckého posudku, podle něhož je z předložených písemností zřejmé, že k prodeji minerálních olejů nedošlo a jedná se jen o fiktivní dodání. Konstatování znalkyně, že minerální olej byl přeměněn na motorovou naftu a prodán na území jiným odběratelům, sice z účetních dokladů nelze dovodit, avšak totožný závěr správce daně má dostatečnou oporu ve výpovědích svědků. Z výpovědí řidičů a účetních totiž vyplývá, že v prostorách stěžovatele docházelo ke smísení nafty a minerálních olejů a tato směs byla dodávána do čerpacích stanic.

Nejvyšší správní soud se přitom neztotožnil s námitkou, že žalovaný nemohl znalecký posudek v daňovém řízení použít jako důkaz. Úvahu o limitech použití důkazů získaných v trestním řízení (projednávané věci šlo o výpověď osoby svědka či obviněného) – v rámci jiného (správního) řízení předestřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 – 95. Vycházel z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, v němž vyložil, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí, a to za splnění určitých podmínek, především musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení. Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem. Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily; pokud by byly výpovědi svědků zaznamenané v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.

Z uvedeného podle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že i znalecký posudek, jakožto důkazní prostředek pořízený v trestním řízení, lze v daňovém řízení jako listinný důkaz provést. Z hlediska věcného zaměření se znalkyně v posudku detailně

zabývala rozborem účetnictví stěžovatele. Rozhodné skutečnosti o pohybech v účetnictví stěžovatele tak vyplývají z provedeného znaleckého posudku. Nejvyšší správní soud má proto za to, že nebylo nezbytné, aby totožné posouzení účetnictví stěžovatel provedl správce daně sám znovu v daňovém řízení, popř. aby za tímto účelem ustanovil dalšího znalce. Postup správce daně byl podle názoru Nejvyššího správního soudu vhodný z hlediska hospodárnosti řízení, zvláštní ustanovení znalce pro daňové řízení by bylo nadbytečné.

Stěžovateli proti obsahu znaleckého posudku, jako stejně proti všem ostatním důkazům, nepochybně zůstaly zachovány věcné námitky. V tomto ohledu ostatně závěry znaleckého posudku napadá, když poukazuje na podmínky, za kterých podle jeho názoru tento posudek znalkyně vyhotovila. Znalecký posudek však zapadá do celé řady důkazů a je s nimi souladu. Z nich poté souhrnně vyplývá, že dodané minerální oleje daňové území České republiky neopustily, a že byly užity pro pohon motorů.

V předestřených skutkových okolnostech projednávané věci bylo již na stěžovateli, aby svá tvrzení prokázal a vyvrátil tak zjištění a důkazy správce daně. Při postupu k odstranění pochybností však žádnou součinnost neposkytl a nastolené pochybnosti ve svém daňovém přiznání neodstranil. Ze spisu vyplývá, že na výzvy reagoval stížností na postup správce daně (všechny stížnosti byly zamítnuty dne 8. 3. 2013), popř. podnětem k prohlášení jejich nicotnosti.

Vzhledem k procesní pasivitě stěžovatele tak správce daně podle názoru Nejvyššího správního soudu příhodně dle § 92 odst. 2 daňového řádu sám pokračoval ve vyhledávání důkazů. O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal dne 14. 10. 2013 úřední záznamy. Téhož dne pod č. j. 50411/2013-560000-31 oznámil stěžovateli jak skutečnost, že ukončil postup k odstranění pochybností, tak i obsah těchto záznamů. I v této fázi procesu měl stěžovatel možnost ještě doplnit návrh na dokazování, jak jej správce daně poučil podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv stěžovatel disponoval na základě oznámených záznamů poměrně detailními informacemi o skutečnostech zjištěných v daňovém řízení, přesto v této situaci pouze blanketně navrhl doplnění dokazování a na další procesní aktivitu rezignoval.

Nejvyšší správní soud proto shledal, že stěžovatel proti shromážděným důkazům nenabídl svoje důkazy, které by dosavadní zjištění správce daně vyvracely, a že tak neunesl důkazní břemeno ke svému daňovému tvrzení, podle něhož nebyl povinen daň přiznat a zaplatit. Až doposud přitom na této argumentaci a na postoji ve věci setrval.

Správce daně poté skutkový stav a své úvahy podle ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu odůvodnil podrobně v platebním výměru. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se žalovaným, že zde nebyl důvod, aby odůvodnění výměrů ve smyslu ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu nahrazoval protokol o odstranění pochybností, ten zde ostatně ani nebyl vyhotoven. I kdyby však nakonec takový protokol obě strany sepsaly, odůvodnění platebních výměrů, které by s tímto protokolem bylo v souladu, by neznamenalo vadu platebního výměru. Námitka formálních vad platebních výměrů proto není důvodná.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že skutková podstata, z níž vyplývá, že stěžovatel byl daňovým subjektem ke spotřební dani, má dostatečnou oporu v provedeném dokazování. Je tak prokázáno, že stěžovatel byl plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. e) a § 45 odst. 3 a 4 zákona o spotřební dani Ani v procesním postupu žalovaného, tak Nejvyšší správní soud žádnou vadu neshledal.

Ze všech uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud neztotožnil se žádnou z námitek a kasační stížnost podle §110 odst. 1 s. ř. s., in fine, tudíž jako nedůvodnou zamítl.

IV. Náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce nebyl procesně úspěšný, náhrada nákladů mu proto nepřísluší. Žalovaný náhradu nákladů neuplatnil, ze soudního spisu nevyplynuly žádné náklady, které by přesahovaly rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 18. ledna 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu