

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Kumegas PB s. r. o.,** se sídlem Dolní novosadská 750/67a, Olomouc, zastoupen Mgr. Lukášem Blažkem, advokátem se sídlem Pod Děkankou 435/27, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1378/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 27. 4. 2017, č. j. 65 Af 51/2015 - 117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Ve dnech 7. 11. 2014 – 21. 4. 2015 proběhla u žalobce daňová kontrola, jejímž předmětem bylo zjištění daňového základu spotřební daně z minerálních olejů podle § 60 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních"). Na základě výsledku provedené kontroly vydal Celní úřad pro Olomoucký kraj pro zdaňovací období listopad 2013 – říjen 2014 dne 15. 5. 2015 platební výměry č. j. 32642/2015-580000 - 31, č. j. 32645/2015-580000 - 31, č. j. 32647/2015-580000 - 31, č. j. 32648/2015-580000 - 31, č. j. 32649/2015-580000 - 31, č. j. 32650/2015-580000 - 31, č. j. 32651/2015-580000 - 31, č. j. 32652/2015-580000 - 31, č. j. 32654/2015-580000 - 31 a č. j. 32656/2015-580000 - 31, ve kterých byla žalobci doměřena daň v celkové výši 9 361 549 Kč. Celní úřad na základě provedené daňové kontroly dovodil, že žalobce jako obchodník se zkapalněnými ropnými plyny nakupoval v tomto období propan a butan, přičemž tyto dva zkapalněné ropné plyny následně smíchal a výslednou směs, která podléhá daňové povinnosti, dále prodával. Protože za tuto prodanou směs propan-butanu žalobce neprokázal zaplacení spotřební daně, byla mu v souladu s daňovými předpisy daň doměřena.

[2] Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutími ze dne 19. 10. 2015, č. j. 43909-9/2015-900000-304.4, č. j. 43913-7/2015-900000-304.4, č. j. 43928-7/2015-900000-304.4, č. j. 43911-7/2015-900000-304.4, č. j. 43910-6/2015-900000-304.4, č. j. 43941-7/2015-900000-304.4, č. j. 43912-7/2015-900000-304.4, č. j. 43923-7/2015-900000-304.4, č. j. 43917-7/2015-900000-304.4 a č. j. 43918-7/2015-900000-304.4, napadené platební výměry potvrdil. Žalovaný sice uvedl, že správce daně dostatečně neprokázal, že by docházelo ke smíchávání propanu s butanem a žalobce by tak vyráběl nový výrobek, nicméně na základě dostupné evidence (především tabulky skladových evidencí a dokladů o dopravě) dospěl k závěru, že žalobce dlouhodobě dodával větší množství zkapalněných ropných plynů, než u jakých prokázal nabytí. Žalovaný proto dovodil, že nezáleží na tom, z jakého důvodu k této situaci došlo (zda smícháváním propanu a butanu či jiným způsobem), ale důležitý je pouze fakt, že zde existuje určité nezdaněné množství dále prodaného propan-butanu, u kterého žalobce neprokázal jeho nabytí a zaplacení spotřební daně. Z těchto důvodů byl výpočet daně odvíjející se od rozdílu nabytých a prodaných zkapalněných ropných plynů (zejména od rozdílu nabytého a prodaného propan-butanu) provedený správcem daně správný.

II.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci (dále jen „krajský soud“), v níž namítal zejména nesprávné a tendenční hodnocení důkazů ze strany žalovaného, nedostatečné odůvodnění závěru o tom, že prodej zkapalněných ropných plynů výrazně převyšoval jejich nákup, nesprávný výpočet daně, dvojí zdanění a nepřihlédnutí k dokladům prokazujícím, že prodeje byly uskutečněny na základě skladových zásob.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 4. 2017, č. j. 65 Af 51/2015 - 117, žalobu zamítl, neboť shledal správným postup správce daně i žalovaného. Krajský soud poukázal na to, že správce daně vycházel z účetních a přepravních dokladů předložených žalobcem, z přehledů nákupů i odvozů a z pomocné evidence, přičemž tyto důkazy pro skutkový závěr zhodnotil v závěrečné zprávě o daňové kontrole. Ačkoliv krajský soud připustil, že by zhodnocení důkazů mohlo být preciznější, dovodil, že lze přesto hodnocení důkazů považovat za dostačující, odpovídající provedeným důkazům i tvrzením žalobce. Krajský soud dále zdůraznil, že i když žalobce namítal nepřihlédnutí ke všem dostupným důkazům, nepředložil žádné další důkazy prokazující, že již ke zdanění předmětných zkapalněných ropných plynů došlo a vše tak zůstalo v rovině pouhého tvrzení. Z téhož důvodu byla nepřípadná žalobcova námitka týkající se dvojího zdanění, neboť se žalobci nepodařilo prokázat zdanění rozdílového množství zkapalněných ropných plynů. Zároveň krajský soud poukázal na to, že se žalovaný s žalobcovými námitkami ve svých rozhodnutích dostatečně vypořádal, v odůvodnění rozhodnutí na ně reagoval a daň vypočítal správným způsobem odvíjejícím se od rozdílu doložených nakoupených a prodaných zkapalněných ropných plynů.

III.

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel uvedl, že se správce daně nevypořádal s jeho argumentací a důkazy, a poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které se zdanění vybraných výrobků spotřební daní prokazuje daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků, a pokud daňovému dokladu chybějí některé náležitosti, není vyloučeno, aby byly tyto nedostatky nahrazeny jinými důkazy prokazujícími zdanění vybraných výrobků. Stěžovatel upozornil v tomto směru na doklad o přepravě, ze kterého podle jeho názoru vyplývá, že ke zdanění již došlo, a ke kterému žalovaný nepřihlédl ani se k němu nevyjádřil. Rozsudek krajského soudu je proto podle jeho názoru s ohledem na chybné hodnocení důkazů nepřezkoumatelný. Stěžovatel dále brojil proti dvojímu zdanění a tendenčnímu hodnocení důkazů, neboť všechny doklady prokazují, že vybrané zboží bylo řádně zdaněno, a ze žádných dokladů nevyplynulo, že by měl mít stěžovatel k dispozici dvojnásobné množství zboží. Na závěr vytkl stěžovatel krajskému soudu i žalovanému chybný výpočet doměřené daně, neboť měl být zdaněn pouze rozdíl mezi nákupem a prodejem minerálních olejů.

IV.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a poukázal na to, že se stěžovatelovy námitky týkají pouze hodnocení důkazů, tvrzení o dvojím zdanění a nevypořádání stěžovatelových námitek týkajících se vyměření a stanovení daně, a není tedy zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje nesprávné právní posouzení věci. Nelze ani dospět k závěru, že by skutková podstata, z níž vycházel daňový orgán v napadeném rozhodnutí, neměla oporu ve spise, neboť daňové orgány vycházely z dokumentů předložených stěžovatelem v rámci daňové kontroly, a tyto dokumenty byly též založeny do spisu. Dále žalovaný připustil, že sice lze chybějící náležitosti v dokladech prokazujících zdanění vybraných výrobků prokázat jiným způsobem, nicméně v projednávané věci stěžovatel zdanění rozdílového množství vybraných výrobků neprokázal vůbec žádnými doklady, a tudíž by nešlo o prokázání chybějících náležitostí dokladu, ale o jeho plné nahrazení. Takový postup judikatura Nejvyššího správního soudu nepředvídá, a nelze jej proto vztáhnout na projednávanou věc. Zároveň žalovaný upozornil na to, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno, přičemž k takovému pochybení v projednávané věci nedošlo. Žalovaný na závěr poukázal na to, že stěžovatel uplatnil v rámci kasační stížnosti stejné námitky jako v rámci odvolacího řízení a žaloby, přičemž žalovaný i krajský soud se s nimi náležitě vypořádali, a to včetně posouzení dvojího zdanění i určení výše daně.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[11] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, v němž vyložil, že: „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, pak vyslovil názor, že „*nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*“ Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“

[12] Nejvyšší správní soud s poukazem na shora uvedené konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř.

s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[13] Napadený rozsudek vyhovuje výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku krajského soudu vyplývá, že se krajský soud žalobcovými námitkami zabýval, včetně otázky posuzovaných důkazů, námitek týkajících se nesprávného hodnocení důkazů i výše daně, a vypořádal se s nimi i v odůvodnění rozsudku přehledným a logickým způsobem.

[14] Stěžovatel ostatně proti závěrům uvedeným v rozsudku obsáhle brojí a na mnoha místech s nimi polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním napadeného rozsudku jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, a ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30).

[15] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že je na správně zjištěný skutkový stav aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale je nesprávně vyložen. K takovému pochybení ale ze strany krajského soudu ani žalovaného nedošlo. Stěžovatel ostatně nijak nekonkretizuje, v čem mělo nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívat.

[16] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[17] Ani takové pochybení ale Nejvyšší správní soud v projednávané věci neshledal. Jestliže stěžovatel brojí proti hodnocení důkazů a tvrdí, že se žalovaný ani krajský soud nezabývali doklady o přepravě, pak s ním v tomto bodě nelze souhlasit, protože je již z rozhodnutí žalovaného zřejmé, že vycházel z dokladů o nákupech či přepravě předložených stěžovatelem (včetně dokladu o přepravě přiloženého stěžovatelem ke kasační stížnosti) a pouze konstatoval, že nebyly dodány doklady k rozdílovému množství zkapalněných ropných plynů. Zároveň žalovaný ani krajský soud neuváděli, že by docházelo ke dvojnásobnému prodeji zkapalněných ropných plynů oproti nákupu, jak se domnívá stěžovatel; oba subjekty pouze shodně konstatovaly, že stěžovatel dlouhodobě nakupoval menší množství propan-butanu, než kolik jej prodal.

[18] Dále nelze přisvědčit ani stěžovatelově námitce o dvojím zdanění, neboť jeho tvrzení o tom, že ke zdanění rozdílového množství zkapalněných ropných plynů již došlo, nebylo prokázáno a stěžovatel nepředložil k podpoře svého tvrzení žádný relevantní doklad. Jak správně dovodil krajský soud, v případě, že nebylo zdanění rozdílového množství zkapalněných ropných plynů prokázáno, nelze o dvojím zdanění hovořit.

[19] Stěžovatelovu námitku týkající se způsobu výpočtu doměřené daně a nedostatečného odůvodnění výše daně nemůže Nejvyšší správní soud taktéž pokládat za důvodnou, neboť způsobem výpočtu daně se dostatečně zabýval žalovaný i krajský soud a v souladu se stěžovatelovým názorem byla tato daň již žalovaným vypočtena z rozdílu mezi prodaným a nabytým zkapalněným ropným plynem.

[20] Po přezkoumání kasační stížností napadeného rozhodnutí tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud rozhodl správně, pokud žalobu zamítl, neboť rozhodnutí žalovaného jsou v souladu se zákonnou úpravou i judikaturou správních soudů.

[21] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[22] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože nebyl v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen, takže mu žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 20. září 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu