

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudkyň Barbary Pořízkové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **TERMINAL OIL, a. s.**, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2013, čj. 41899-2/2013-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 8. 2016, čj. 10 Af 67/2013-36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hl. město Praha uložil platebním výměrem ze dne 20. 7. 2013 žalobkyni pokutu ve výši 300 000 Kč podle § 250 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za opožděné podání tvrzení daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2013. Řádné daňové přiznání celní úřad obdržel až dne 12. 7. 2013. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasila a tvrdila, že řádné daňové přiznání zaslala celnímu úřadu včas, dne 25. 6. 2013, společně s přiznáním k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřební dani.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný zamítl. V rozhodnutí uvedl, že žalobkyně v zákonné lhůtě podala pouze přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně s dvěma přílohami. Toto podání bylo celním úřadem zaevidováno a řádné daňové přiznání nebylo součástí tohoto podání. Řádné daňové přiznání obdržel celní úřad až prostřednictvím datové schránky dne 12. 7. 2013. Žalovaný neshledal přesvědčivou argumentaci žalobkyně, že obě přiznání zaslala prostřednictvím provozovatele poštovních

služeb v jedné obálce. Obsah obálky nemůže prokázat podací lístek, který žalobkyně předložila, neboť ten prokazuje pouze, že žalobkyně odeslal zásilku celnímu úřadu, nikoliv její obsah. Nestačí ani, že řádné daňové přiznání, které bylo doručeno 12. 7. 2013 bylo nadepsáno datem 25. 6. 2013. Žalovaný poukázal mj. na skutečnost, že řádné daňové přiznání zaslala žalobkyně z vlastní iniciativy, což je v rámci její skutkové verze překvapivé, a také uvedl, že standardním postupem je daň přiznat a uplatnit nárok na vrácení daně v jednom daňovém přiznání. Skutečnost, že žalobkyně uhradila daň z minerálních olejů v zákonné lhůtě, není pro rozhodnutí podstatná, neboť pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká ze zákona, nastanou-li skutečnosti uvedené v § 250 odst. 1 daňového řádu.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl městský soud v záhlaví označeným rozsudkem. Městský soud se ztotožnil se skutkovým popisem událostí, jak je vyložil žalovaný. Judikaturu, na kterou odkázala žalobkyně, shledal městský soud z části nepřiléhavou a z části dospívající k opačným závěrům, než žalobkyně tvrdila. Obdobnou skutkovou situaci řešil NSS již v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, čj. 9 As 31/2009-231, ve kterém dospěl k závěru, že důkazní břemeno o obsahu zásilky nese její podatel. Městský soud se s tímto názorem ztotožnil a uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. K návrhu na prokázání odeslání řádného daňového přiznání svědeckou výpovědí ekonomky žalobkyně městský soud uvedl, že tento důkaz nemůže sám o sobě prokázat tvrzení žalobkyně, a proto jej neprovedl. Ekonomka žalobkyně je totiž osobou, která daňové přiznání zpracovala a měla na starost odeslání zásilky. Taková výpověď nemá podle městského soudu důkazní hodnotu, neboť by fakticky vypovídala osoba, která se dovolává tvrzení, jež má její výpověď prokázat. Žádné jiné důkazy stěžovatelka nenavrhla a městský soud proto dospěl k závěru, že své důkazní břemeno neunesla.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla včas podanou kasační stížností rozsudek městského soudu z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka citovala podstatnou část odůvodnění napadeného rozsudku a uvedla, že s argumentací městského soudu nesouhlasí. Je přesvědčená, že prokázala podání zásilky dne 25. 6. 2013, předložila kopii řádného přiznání k dani a je nesporné, že v zákonné lhůtě daň uhradila. Tyto skutečnosti podporují závěr, že součástí zásilky ze dne 25. 6. 2013 bylo i řádné přiznání k dani z minerálních olejů za období květen 2013 a již tyto důkazy jsou dostatečné k prokázání jejího tvrzení.

[6] Městský soud navíc nesprávně zamítl návrh na provedení svědecké výpovědi ekonomky stěžovatelky. Nejedná se totiž o jediný důkaz svědčící ve prospěch závěru prosazovaného stěžovatelkou, ale jak plyne z výše uvedeného o jeden z řady důkazů, které dohromady tvoří logický a uzavřený řetězec důkazů. Zamítnutím návrhu na provedení svědecké výpovědi zkrátil městský soud práva stěžovatelky. Neprovedení důkazu představuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť se jedná o porušení zásady materiální pravdy podle § 3 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb. Zamítnutím

důkazního návrhu rezignoval správní orgán i městský soud na povinnost zjistit dostatečně skutečný stav věci. V této souvislosti poukázala stěžovatelka na usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 3437/2009, podle kterého lze tvrzení o obsahu zásilky prokázat i svědeckými výpověďmi. Stěžovatelka zároveň poukázala na usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 956/11 (*pozn. NSS: stěžovatelkou nesprávně označené jako nález*), ve kterém Ústavní soud dospěl k závěru, že pokud jedna ze stran prokáže kopií obsahu podání, podacím lístkem a případně svědeckou výpovědí, že došlo k odeslání určité písemnosti, je povinností druhé strany vyvrátit nepřijetí takové zásilky věrohodnými důkazy. Na daňové subjekty nelze zcela přenést důkazní břemeno ohledně obsahu zásilek, které byly orgánu veřejné moci prokazatelně doručeny.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě, ztotožnil se s posouzením městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Žalovaný nemůže prokázat negativní skutečnost – nepřijetí řádného daňového přiznání. Stěžovatelka mohla během celého řízení navrhnout převážení zásilky. Takovým způsobem by bylo prokázáno, zda hmotnost 0,026 kg zjištěná při odeslání zásilky, ve které mělo být podle stěžovatelky řádné daňové přiznání, odpovídá hmotnosti dvou daňových přiznání, jak tvrdí stěžovatelka, nebo pouze jednomu, jak zaevidoval celní úřad. Žalovaný dále uvedl, že nechal dne 7. 11. 2016 na pobočce provozovatele poštovních služeb převážit zásilku ze dne 25. 6. 2013 a její hmotnost činila 0,027 Kg, což vylučuje přítomnost jakéhokoliv dalšího dokumentu nad rámec těch, zaevidovaných celním úřadem. Kopii potvrzení o převážení přiložil žalovaný ke svému vyjádření s tím, že si je vědom, že sám o sobě nemůže být potvrzení důkazním prostředkem a slouží pouze jako návrh na doplnění dokazování v případě, že by NSS rozsudek městského soudu zrušil pro deficit v jeho právní argumentaci, případně jako podnět stěžovatelce, aby svou kasační stížnost vzala zpět a ušetřila tím zbytečně vynaložené náklady sobě, soudu i žalovanému.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s.

[9] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody uvedenými v kasační stížnosti. Stěžovatelka namítla, že jí předložené důkazy dostatečně prokazují, že obsahem zásilky bylo i řádné daňové přiznání k dani z minerálních olejů za období květen 2013, a dále, že městský soud pochybil, pokud neprovedl výslech ekonomky stěžovatelky. NSS se nejprve věnoval první z námitek.

[10] Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřební dani *plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak.* Zdaňovacím obdobím je v tomto případě kalendářní měsíc (§ 17 zákona o spotřební dani). Podle § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu je lhůta zachována, *je-li nejpozději v poslední den lhůty podána u provozovatele poštovních služeb zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně.* Podle odst. 3 cit. ustanovení pak platí, že *v pochybnostech se považuje lhůta za zachovanou*.

[11] Jak správně uvedl městský soud, NSS již posuzoval skutkově obdobnou věc ve svém rozsudku čj. 9 As 31/2009-231. Zde dospěl k závěru, že *„podatel, který tvrdí, že zaslal správnímu orgánu písemnost prostřednictvím držitele poštovní licence, nese důkazní břemeno ohledně prokázání, že tuto konkrétní písemnost skutečně předal k poštovní přepravě s pokynem jejího zaslání správnímu orgánu*“. Závěry NSS vyslovené ve výše citovaném rozsudku plynou především z obecně přijímané zásady, že není možné prokazovat negativní skutečnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2006, čj. 3 Azs 35/2006-104, č. 951/2006 Sb. NSS). V posuzované situaci tato zásada znamená, že správce daně nemůže prokázat, že obsahem zásilky od stěžovatelky nebylo řádné daňové přiznání.

[12] Ačkoliv NSS v rozsudku čj. 9 As 31/2009-231 vyslovil své závěry za účinnost starého správního řádu, dopadají podle názoru desátého senátu i na nynější situaci, a to především s ohledem na obecný teoretický koncept tzv. negativní důkazní teorie, ze kterého tyto závěry vychází. Právní předpisy sice obecně neukládají účastníkům řízení povinnost komunikovat s orgány veřejné moci určitou formou, nicméně s ohledem na nemožnost orgánu dokazovat negativní skutečnost (absenci určité písemnosti v zásilce) je na odpovědnosti účastníka řízení, aby zvolil takovou formu zaslání písemností, která mu umožní v případě vzniku sporu obsah zásilky prokázat.

[13] To se ovšem stěžovatelce v posuzované věci nepovedlo. Samotný podací lístek prokazuje pouze skutečnost, že stěžovatelka dne 25. 6. 2013 předala k poštovní přepravě zásilku adresovanou celnímu úřadu. To však není mezi stranami nijak sporné. Sporným je obsah této zásilky a o něm podací lístek nic nevypovídá. Ani uvedení data 25. 6. 2013 na formuláři řádného daňového přiznání nijak neprokazuje, že bylo součástí zásilky odeslané celnímu úřadu. NSS souhlasí i s tím, že skutečnost, že stěžovatelka uhradila daň v zákonném termínu, též nemůže dokázat, že obsahem zásilky bylo řádné daňové přiznání. Pokuta podle § 250 daňového řádu se explicitně vztahuje na opožděné tvrzení daně, nikoliv na její opožděné uhrazení (to postihuje úrok z prodlení upravený v § 252 a § 253 daňového řádu). Sankcionovaná povinnost se zde tudíž liší od povinnosti daň uhradit. Pokud stěžovatelka tvrdí, že z opožděného tvrzení daně jí neplynula žádná výhoda a neměla proto ani žádnou motivaci zaslat řádné daňové přiznání až později, lze s ní v tomto ohledu souhlasit. Správce daně ani městský soud však stěžovatelce žádný zlý úmysl ve svém rozhodnutí nepřiřkli. Potenciální důvod pro nezaslání řádného daňového přiznání spatřovali správce daně i městský soud naopak v pouhém opomenutí a lidské chybě, která s sebou zpravidla žádný prospěch nenese a není ani nijak úmyslně motivována, neboť se jedná o nevědomé pochybení, které však zákon výše uvedenou formou postihuje.

[14] Proti verzi reality předestřené stěžovatelkou naopak hovoří jednak evidence příchozí pošty na podatelně celního úřadu, jednak skutečnost, že ze své iniciativy zaslala řádné daňové přiznání celnímu úřadu dne 12. 7. 2013. Stěžovatelka v žalobě sice tvrdila, že se tak stalo na výzvu celního úřadu, ve správním spise se však žádná taková výzva nenachází a stěžovatelka ji ani nedoložila. Na jiném místě v žalobě pak tvrdí, že měla indicie, že celní úřad její řádné daňové přiznání ztratil nebo mu nebylo doručeno. Ani tato tvrzení však stěžovatelka nijak blíže nespecifikovala a ničím neprokázala. NSS proto shrnuje, že důkazní prostředky předestřené stěžovatelkou neprokázaly, že obsahem zásilky bylo řádné daňové přiznání a nevytvořily ani pochybnosti, jež by měly za následek aplikaci § 35 odst. 3 daňového řádu.

[15] Výše uvedené nezpochybňuje ani stěžovatelkou zmíněná judikatura. Usnesením sp. zn. 29 Cdo 3437/2009 odmítl Nejvyšší soud dovolání obchodní společnosti pro nepřípustnost. Jedná se tedy o rozhodnutí procesní, ve kterém se Nejvyšší soud věcí meritorně nezabýval, neboť dovodil, že dovolatelkou nastolená otázka se míjí s právním názorem, na kterém své rozhodnutí postavil odvolací soud. Ani usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 956/11, na které stěžovatelka odkázala, na věci nic nemění. Tímto (opět procesním) usnesení Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost proti výše uvedenému usnesení Nejvyššího soudu. V usnesení Ústavní soud pouze přisvědčil závěru Nejvyššího soudu, že dovolatelka uplatnila nezpůsobilé dovolací důvody.

[16] NSS se dále zabýval otázkou, zda za výše uvedené situace postupoval městský soud správně, pokud zamítl návrh na provedení dokazování výslechem ekonomky stěžovatelky.

[17] Soud má v soudním řízení správním možnost uvážit, které důkazy provede a které nikoliv (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Správní soud je povinen prokazovat pouze skutečnosti, které vyhodnotí jako pro věc rozhodné (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2005, čj. 6 A 109/2007-73, č. 583/2005 Sb. NSS). Odmítne-li správní soud některý navržený důkaz provést, musí toto své rozhodnutí řádně odůvodnit (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. II. ÚS 435/09).

[18] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s tím, že krajský městský neporušil zákon, pokud důkaz výslechem Ing. P. neprovedl, avšak z jiných důvodů, nežli městský soud uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku. Podle NSS byl důkaz nadbytečný, neboť zaměstnankyně stěžovatelky měla svou výpovědí potvrdit, že řádné daňové přiznání bylo obsahem zásilky odeslané 25. 6. 2013. Toto tvrzení však stěžovatelka již správním orgánům poskytla, ty ho zahrnuly do zjištěného skutkového stavu a vyhodnotily tak, že není způsobilé změnit celkový závěr o obsahu zásilky. Změny tohoto závěru není možné logicky dosáhnout pouze prostým zopakováním již uvedeného tvrzení. Stěžovatelka v návrhu na provedení důkazu neuvedla, v čem by svědkyně své původní prohlášení měla doplnit, co hodlá uvést nad rámec již zjištěného skutkového stavu.

[19] Vzhledem k tomu, že ostatní důkazy navržené stěžovatelkou nesměřovaly k prokázání obsahu zásilky (srov. výše bod [13]) bylo provedení výslechu ekonomky stěžovatelky nadbytečné. Jak je výše uvedeno, i pokud by stěžovatelka vypověděla, že řádné daňové přiznání bylo obsahem zásilku, kterou odeslala, nebyla by za skutkové situace pospané výše tato výpověď sama o sobě schopna prokázat obsah zásilky ani vyvolat pochybnosti o zachování lhůty (srov. především skutečnosti popsané v bodě [14] výše). Stěžovatelka nenavrhla žádné jiné důkazní prostředky, které by mohly prokázat obsah zásilky (městský soud v této souvislosti poukazuje správně např. na možnost převážení zásilky). Za takové situace městský soud nepochybil, pokud výslech svědkyně neprovedl.

[20] Nelze však souhlasit se závěry městského soudu, podle kterých nemá žádnou důkazní hodnotu výslech osoby, která by měla vypovídat o skutečnostech, kterých se sama dovolává. Jedná se o příliš široké zobecnění, které neplatí vždy a za všech okolností. Toto pochybení městského soudu však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť důkaz byl, jak je uvedeno výše, nadbytečný.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Námitky stěžovatelky nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí městského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

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

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

V Brně dne 28. červen 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu