



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **ZOS Rychnov na Moravě s. r. o.**, se sídlem Rychnov na Moravě 205, zastoupený Achim Jähnke, advokátem se sídlem Boční 754, Horoměřice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 14. 11. 2014, č. j. 52 Af 25/2014 - 80,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) jako správce daně prvního stupně provedl u žalobce (dále „stěžovatel“) daňovou kontrolu, při níž zjistil, že stěžovatel skladoval pohonné hmoty v nadzemní čerpací stanici umístěné v jeho areálu o objemu 16 000 litrů a z ní čerpal pohonné hmoty pro svou potřebu. Jím vedená evidence však neobsahovala údaje o skutečné spotřebě pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě, nýbrž pouze průměrné hodnoty spotřeby pohonných hmot určené podle jeho vnitřní normy dle druhu stroje, činnosti, množství vykonané práce a počtu obdělávaných hektarů. Stěžovatel navíc pomocí svých strojů s načerpanými pohonnými hmotami poskytoval služby také v zemědělské prvovýrobě na cizích pozemcích a v živočišné výrobě. Porovnáním výkazů o nákupech a spotřebě pohonných hmot celní úřad zjistil, že v některých obdobích by podle nich stěžovatel neměl k dispozici žádné pohonné hmoty. Z této i dalších okolností celní úřad dovodil, že evidence byla vedena chybně a že nárok na vrácení spotřební daně byl stěžovatelem uplatňován bez ohledu na skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě. Na základě daňové kontroly stěžovateli doměřil za zdaňovací období května 2010 až listopadu 2010, března 2011 až listopadu 2011 a března 2012 až října 2012 dodatečnými platebními výměry spotřební daň z minerálních olejů odpovídající 60 % daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených výrobků a původně byla stěžovateli vrácena

podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Zároveň mu uložil povinnosti zaplatit penále z dodatečně vyměřené daně.

Odvolání proti těmto platebním výměrům pak zamítlo Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“) rozhodnutími ze dne 10. 3. 2014, č. j. 12982/2014-900000-304.1, 12982-2/2014-900000-304.1, 12982-3/2014-900000-304.1, 12982-4/2014-900000-304.1, 12982-5/2014-900000-304.1, 12982-6/2014-900000-304.1, 12982-7/2014-900000-304.1, 12982-8/2014-900000-304.1, 12982-9/2014-900000-304.1, 12982-10/2014-900000-304.1, 12982-11/2014-900000-304.1, 12982-12/2014-900000-304.1, 12982-13/2014-900000-304.1, 12982-14/2014-900000-304.1, 12982-15/2014-900000-304.1, 12982-16/2014-900000-304.1, 12982-17/2014-900000-304.1, 12982-18/2014-900000-304.1, 12982-19/2014-900000-304.1, 12982-20/2014-900000-304.1, 12982-21/2014-900000-304.1, 12982-22/2014-900000-304.1, 12982-23/2014-900000-304.1 a 12982-24/2014-900000-304.1. Žalovaný v nich odmítl stěžovatelův názor, že nebylo spolu s daňovou kontrolou zahájeno doměřovací řízení podle § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), stejně jako jeho námitku proti nezákonnému způsobu rozšíření daňové kontroly na zdaňovací období května 2010 až listopadu 2010. Žalovaný přiznal, že se celní úřad dopustil jisté formulační nepřesnosti, když v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 4. 2013 uvedl, že rozšiřuje rozsah daňové kontroly o období května až listopadu 2010, když fakticky zahajoval další daňovou kontrolu, a to právě za tato zdaňovací období. Ztotožnil se s názorem celního úřadu, že se stěžovateli nepodařilo ve smyslu § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních unést důkazní břemeno a prokázat, že nakoupené pohonné hmoty byly využity výhradně v rostlinné výrobě, ostatně při ústním jednání dne 5. 6. 2013 stěžovatel sám přiznal, že byly použity také v živočišné výrobě a vykázány v rostlinné výrobě. Skutečnou spotřebu minerálních olejů přitom nešlo dle žalovaného prokázat stěžovatelem navrhaným výsledkem jeho zaměstnanců jako svědků, a to i s ohledem na značný časový odstup od doby spotřeby, přičemž odmítnutí provést tento důkaz celní úřad řádně odůvodnil. Žalovaný sice ocenil, že stěžovatel při daňové kontrole řádně spolupracoval a že byl patrně skutečně přesvědčen, že jím používaný způsob stanovení spotřeby pohonných hmot je běžnou praxí, to ovšem nic nemění na skutečnosti, že jím vedená evidence neprokazovala skutečnou spotřebu, a tudíž neunesl důkazní břemeno způsobem, který by jej opravňoval k uplatnění nároku na vrácení daně. Žalovaný nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že závěry, které celní úřad dovodil v průběhu dokazování z předložených dokladů, jsou pro něj horší, než pokud by mu byla daň stanovena podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu, popřípadě jako daň sjednaná. Možnost využití benefitu vrácení části spotřební daně u minerálních olejů je spojena s velmi přísnými podmínkami zabraňujícími jeho zneužívání, takže by nebylo racionální, kdyby byl nárok na vrácení daně uznán například kvalifikovaným odhadem podle § 98 daňového řádu, když daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání použití pohonných hmot na zákonem předvídaný účel.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Městského soudu v Praze. Ten věc postoupil usnesením ze dne 5. 6. 2014, č. j. 9 Af 23/2014 - 46, místně příslušnému Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 14. 11. 2014, č. j. 52 Af 25/2014 – 80, žalobu zamítl.

Námitku absence zahájení doměřovacího řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu krajský soud neshledal důvodnou, neboť z jednotlivých kroků správce daně bylo stěžovateli zřejmé, že je vedeno doměřovací řízení pro spotřební daň za konkrétní zdaňovací období. Procesní postup žalovaného sice nebyl přísně formální ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, leč stěžovatel jím nebyl zkrácen na svých procesních právech. Pokud jde o námitku nezahájení daňové kontroly za zdaňovací období května 2010 až listopadu 2010 ve smyslu § 87 odst. 1

pokračování

daňového řádu, krajský soud uvedl, že stěžovatelem zastávaný výklad údajů uvedených v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7321-6/2013-590000-52, je účelově zkratkovitý a založený výhradně na restriktivním jazykovém výkladu bez přihlídnutí k celému kontextu protokolu. Námitka, že výroková část napadených rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů je v rozporu se zjištěním správce daně, vychází ze stěžovatelova chybného názoru, že žalovaný měl dostatečné podklady k tomu, aby učinil taková skutková zjištění, která stěžovatele opravňovala k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně uhrazené v ceně pohonných hmot. Důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně ovšem nesl stěžovatel, přičemž způsob a rozsah prokázání požadovaných skutečností je jednoznačně dán v § 2 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě. Podle ní musí evidence obsahovat údaje o skutečně nakoupeném množství minerálních olejů a o jejich skutečné spotřebě v zemědělské prvovýrobě za zdaňovací období. Jestliže stěžovatel neunesl důkazní břemeno, byl ve smyslu § 9 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních povinen daň uhradit. Stěžovatel sám nepopírá, že byla do jeho evidence chybně zahrnuta rovněž spotřeba pohonných hmot používaných pro účely živočišné výroby. Pak ovšem nelze žalovanému vytýkat, že ji označil za neprůkaznou a že se podrobně zaobíral veškerou evidencí vztahující se k věci, aby zjistil, zda lze jiným způsobem prokázat skutečnou spotřebu pohonných hmot pro účely zemědělské prvovýroby. Stěžovatel přitom nebyl schopen prokázat, jaké množství pohonných hmot bylo skutečně spotřebováno výlučně pro účely zemědělské prvovýroby. Stěžovatel nevedl evidenci spotřeby pohonných hmot na jednotlivé stroje a v souhrnu výkazů uvedl větší množství strojů, než jaké je dle přehledu čerpání množství počítadel, takže nelze vytýkat žalovanému logický závěr, že více strojů nutně čerpalo z téhož měřidla. Nelze ani vytýkat žalovanému, že výslech pracovníků stěžovatele odmítl pro nadbytečnost. Nebylo ani namístě postupovat podle § 98 daňového řádu, neboť ten vytváří alternativy pro stanovení daňové povinnosti v případě důkazní nouze. Stěžovateli však není kontumačně stanovována výše daně, nýbrž jde o aplikaci daňového zvýhodnění v podobě vrácení daně z minerálních olejů. Pokud stěžovatel chtěl, aby mu byl uznán nárok na vrácení daně, pak musel splnit své zákonné povinnosti, jinak nezbývá, než aby daň uhradil v plné výši. Zvýhodněné postavení daňového subjektu je totiž podmíněno splněním zákonných předpokladů. Pokud tyto podmínky stěžovatel nesplnil, nepředložil průkaznou evidenci o skutečné spotřebě pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě, tedy stanoveným způsobem požadované skutečnosti neprokázal, nemůže se po právu dožadovat výhodnějšího postavení ve smyslu § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních. K námitce chybného označení stěžovatele ve výročních rozhodnutích za zdaňovací období roku 2011 a 2012 krajský soud uvedl, že identifikace stěžovatele pro účely výkonu rozhodnutí byla zaručena jeho daňovým identifikačním číslem, ostatně stěžovatel sám nikdy netvrdil, že by jím uváděná nepřesnost mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel včasnou kasační stížnost, z důvodů, které při podání kasační stížnosti podřadil § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v doplnění kasační stížnosti však již namítal pouze nesprávné posouzení trojice právních otázek krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejprve stěžovatel namítá, že správce daně nezahájil v rámci daňové kontroly i dílčí doměřovací řízení, jak požaduje § 91 odst. 1 daňového řádu. Tím se dopustil procesního pochybení, kterým zásadně zasáhl do jeho práv, neboť bylo rozhodnuto v řízení, které nebylo zahájeno, respektive o jehož zahájení nebyl stěžovatel řádně informován. Doměřovací řízení přitom nelze považovat za součást daňové kontroly. Z výkladu § 91 odst. 1 daňového řádu je patrná zásadní formalizace zahájení řízení a je nepochybné, že minimální zákonný požadavek na zahájení doměřovacího řízení spočívá v tom, že správce daně daňovému subjektu zahájení

doměřovacího řízení jasně a srozumitelně oznámí, a to buď v úvodním protokolu, kterým se zahajuje daňová kontrola, nebo v průběhu daňové kontroly při projednávání výsledků kontrolního zjištění. To se však při zahájení daňové kontroly dne 20. 2. 2013 ani později nestalo. Stěžovatel si tak nebyl vědom toho, že doměřovací řízení vůbec probíhá a nemohl uplatnit svá procesní práva, neboť správce daně kromě povinnosti zahájit doměřovací řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu porušil i svou poučovací povinnost dle § 6 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud však k uvedenému pochybení pouze uvedl, že stěžovatel „*v důsledku procesního postupu žalovaného, byť nebyl přesně formální ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, nebyl zkerácen na svých procesních právech*“. Takový výklad ovšem de facto zbavuje správce daně povinnosti postupovat v souladu se zákonem a veškeré břemeno formálnosti přenáší na daňové subjekty.

Dále stěžovatel brojí proti tomu, že zatímco protokolem o ústním jednání ze dne 20. 2. 2013, č. j. 7321-2/2013-590000-52, zahájil celní úřad daňovou kontrolu pouze ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím roku 2011 a 2012, následně rozšířil rozsah daňové kontroly o zdaňovací období května 2010 až listopadu 2010, a to protokolem o ústním jednání ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7321-6/2013-590000-52, což následně sám žalovaný označil za faktické zahájení další daňové kontroly. Podle stěžovatele ovšem tímto postupem nemohlo dojít k faktickému zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu za zdaňovací období května 2010 až listopadu 2010. Celní úřad totiž nesplnil všechny podmínky potřebné pro zahájení daňové kontroly, zejména řádně nevymezil předmět a rozsah daňové kontroly, když pouze stroze konstatoval, že „*správce daně na základě výše zjištěného rozšířil rozsah daňové kontroly o zdaňovací období květen 2010 až listopad 2010.*“ Tím porušil zásadu zákonnosti, neboť nedodržel pro dané zdaňovací období postup pro zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Dále porušil svou povinnost ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu, když v souvislosti se svým úkonem, tedy údajným zahájením daňové kontroly, neposkytl stěžovateli relevantní informace a přiměřené poučení o právech a povinnostech, ačkoliv to bylo s ohledem na povahu úkonu žádoucí.

Konečně pak stěžovatel brojí proti tomu, že mu žalovaný na straně jedné vytkl, že neunesl důkazní břemeno, na straně druhé ovšem on ani celní úřad neprovedli stěžovatelem navrhovaný důkaz výsledkem jeho zaměstnanců. Tím žalovaný nesplnil požadavky vyjádřené v § 92 odst. 2 daňového řádu ve vazbě na jeho § 8 odst. 1. Pokud by totiž celní úřad řádně zhodnotil všechny důkazy předložené stěžovatelem v rámci daňové kontroly v jejich vzájemné souvislosti, včetně důkazů opomenutých a neprovedených, tedy navrhovaného výsledku svědků, dospěl by k odlišnému zjištění, než které je výsledkem daňové kontroly. Stěžovatelem navržené důkazy tedy měly být provedeny a až poté se mohl žalovaný vyjadřovat k jejich věrohodnosti, případně k vypovídací hodnotě. Žalovaný však stěžovatelem navrhované důkazy hodnotil, aniž by je provedl, což je postup rozporný s judikaturou správních soudů a vedoucí v daném případě k nesprávnému rozhodnutí ve věci. Krajský soud pak pochybil, když se s postupem žalovaného ztotožnil.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak napadený rozsudek krajského soudu ze dne 14. 11. 2014, tak žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2014 a jim předcházející platební výměry celního úřadu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na svá rozhodnutí a na rozsudek krajského soudu, neboť důvody uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti byly totožné s těmi, které uplatnil již v odvoláních a následně v žalobě. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby, neboť se plně ztotožnil s názorem krajského soudu, že stěžovatel nesplnil podmínky pro vrácení daně z minerálních olejů podle § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

pokračování

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas, a to osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

První kasační námitka se týká výkladu § 91 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014, podle něhož platilo, že „[ř]ízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení.“ Stěžovatel tvrdí, že takové formální zahájení bylo nezbytné i v případě doměřovacího řízení, které proti němu bylo vedeno podle § 143 daňového řádu a ukončeno dodatečnými platebními výměry.

K tomu je ovšem třeba uvést na pravou míru, že podle § 143 odst. 1, věta první, daňového řádu je možno vést doměřovací řízení „na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.“ V nyní posuzovaném případě bylo doměřovací řízení vedeno z moci úřední, což je podle odstavce 3 téhož ustanovení podmíněno nikoli formalizovaným zahájením doměřovacího řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu, ale právě provedením daňové kontroly: „K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Celní úřad tedy postupoval plně v souladu s daňovým řádem, když nejprve provedl daňovou kontrolu a na základě zjištění v ní učiněných stěžovateli doměřil daň.

Stěžovatel má sice pravdu, že právě v § 91 odst. 1 daňového řádu došlo k určité formalizaci zahajování jednotlivých druhů daňových řízení oproti dřívějšímu zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. To však samo o sobě neznamena, že by na vztah daňové kontroly a doměřovacího řízení nebylo možné aplikovat právní závěry, které ve vztahu k této dřívější procesní úpravě vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 100, kde dospěl k závěru, že „(...) daňová kontrola může být provedena nejen v případě daně již dříve stanovené (prověřuje), ale i v případě daně doposud nestanovené (zjišťuje). Daňová kontrola tak nemusí být nutně zahájena jen v již probíhajícím daňovém řízení (např. výzvou k podání daňového přiznání nebo jeho podáním). Pokud však před zahájením daňové kontroly nebylo doposud zahájeno daňové řízení, nelze dojít (za předpokladu, že daňová kontrola vždy probíhá v daňovém řízení) k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Je tomu tak proto, že k zahájení daňové kontroly může dojít toliko úkonem správce daně, jak výslovně předpokládá ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak daňové řízení do okamžiku započetí kontroly nebylo zahájeno, je právě úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, prvním úkonem v daňovém řízení.“

Tento vztah mezi zahájením daňové kontroly a doměření daně ostatně potvrzuje i komentářová literatura k § 143 nynějšího daňového řádu: „Z odst. 3 vyplývá, že doměření daně z moci úřední lze provést pouze po provedené daňové kontrole (srov. komentář k § 85 a násl.). Z § 147 lze dovodit, že dodatečný platební výměr se neodůvodňuje, avšak v případě, kdy dojde ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. Pokud došlo ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, pak se za odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje zpráva o daňové kontrole (srov. komentář k § 88). Zahájením daňové kontroly se zároveň zahajuje řízení ve smyslu § 91 odst. 1 (srov. komentář k § 91).“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 854).

Stěžovatel má pravdu, že znění § 91 odst. 1 daňového řádu, konkrétně zdůrazňování oznámení zahájení řízení, umožňovalo v rozhodné době i výklad, podle něhož bylo potřeba, aby bylo kromě zahájení daňové kontroly daňovému subjektu výslovně oznámeno i to, že je vůči němu zahajováno doměřovací řízení. Výkladové pochybnosti ohledně toho, zda je takový postup nutný či nikoli, ovšem odstranil zákonodárce, když novelou č. 458/2011 Sb. změnil s účinností od 1. 1. 2015 znění § 91 odst. 1 daňového řádu následovně: „*Řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.*“ Takovým prvním úkonem ve věci přitom nepochybně může být i zahájení daňové kontroly. Toto znění v době provedení nyní posuzované daňové kontroly bylo pouze platné, nikoli účinné, nicméně vzhledem k tomu, že účelem uvedené novelizace bylo právě odstranění výkladových pochybností, je třeba ji alespoň zmínit.

Se žalovaným a krajským soudem se lze navíc plně shodnout v tom, že není zjevné, jaká stěžovatelova práva mohla být touto formou zahájení daňové kontroly a současně i doměřovacího řízení porušena a jaká poučení ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu stěžovatel postrádal a která svá procesní práva nemohl uplatnit v důsledku této formy, z níž bylo zjevné, že spolu s daňovou kontrolou je zahájeno i doměřovací řízení, když součástí citovaného protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2013 bylo i rozsáhlé dvoustránkové poučení stěžovatele o jeho právech v daňové kontrole.

Citované zahájení daňové kontroly se týkalo pouze období března 2011 až listopadu 2011 a března 2012 až října 2012. Stěžovatel ovšem brojí i proti tomu, že následně byla daňová kontrola rozšířena i na období května 2010 až listopadu 2010, o čemž byl informován pouze protokolem o ústním jednání ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7321-6/2013-590000-52. Na straně 8 tohoto protokolu založeného ve správním spise je uvedeno: „*Správce daně na základě výše zjištěného rozšířil rozsah daňové kontroly o zdaňovací období květen 2010 až listopad 2010 a následně si od daňového subjektu vyžádal tyto doklady: (...).*“

Zde je třeba uvést na pravou míru, že takto provedené rozšíření časového rozsahu daňové kontroly je přípustné a souladné se zákonem, jak konstatoval zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 104/2007 - 94: „*Správce daně nic nebrání v tom, aby v rámci probíhající daňové kontroly rozšířil její rozsah i na jiná zdaňovací období. Musí k tomu však přistoupit oficiální úřední cestou, nikoli pouhým faktickým prověřením daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně za toto období.*“ Právě tak celní úřad v nyní posuzovaném případě v zásadě postupoval, neboť v protokolu o ústním jednání, poté, co z dokumentů a skutečností předložených stěžovatelem do té doby v průběhu daňové kontroly zjistil, že je namístě předmět daňové kontroly rozšířit, oznámil její rozšíření stěžovateli formou výše citovaného protokolu a zároveň si od něj vyžádal doklady vztahující se k tomuto období. Žalovaný měl sice pravdu, že vzhledem k tomu, že byl rozšiřován předmět, a nikoli pouze rozsah daňové kontroly, bylo by korektnější, kdyby celní úřad uvedl, že zahajuje daňovou kontrolu za nové zdaňovací období; ovšem stejně tak má žalovaný pravdu, že šlo ze strany celního úřadu toliko o drobné formální pochybení, které nemělo žádný vliv na stěžovatelova procesní či hmotná práva. Nelze přitom ani shledat, že by v době, kdy k tomuto rozšíření předmětu daňové kontroly došlo, byla již možnost doměřit daň za zdaňovací období května 2010 až listopadu 2010 prekludována.

Poslední stěžovatelova námitka se týká toho, že celní úřad ani žalovaný neprovedli výsledek stěžovatelových zaměstnanců. Stěžovatel k tomu cituje právní názor vyjádřený zdejším soudem v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009 - 92: „*Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů*

pokračování

*lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. (...) Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože neprokázal svá tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že řádně a úplně zjišťuje skutkový stav. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže je ze všech okolností případu zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Správní orgán však nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž je vůbec provedl.“ Právě citovaný judikát je jistě do určité míry přiléhavý, je však třeba připomenout, že se týkal skutkové situace, v níž daňový subjekt nesouhlasil se správcem daně v otázce, zda byla či nebyla uzavřena konkrétní kupní smlouva, a proto navrhoval výslech svědků, kteří byli přítomni událostem rozhodným pro posuzování daného obchodního případu.*

V nyní posuzovaném případě ovšem nejde o situaci, kdy by celní úřad předkládal diametrálně jiný skutkový příběh než stěžovatel. Celní úřad doměřil stěžovateli spotřební daň z minerálních olejů proto, že jeho evidence nakládání s minerálními oleji byla vedena chybně a nárok na vrácení spotřební daně byl stěžovatelem uplatňován bez ohledu na skutečnou spotřebu pohonných hmot v zemědělské prvovýrobě, kterou se mu nepodařilo prokázat. Nešlo tedy o dva alternativní skutkové příběhy, ale o prokazování přesných údajů o množství pohonných hmot odčerpaných a využitých několik let předtím, než měl navrhovaný výslech svědků proběhnout.

Stěžovatel navrhl provedení výslechu svých zaměstnanců ve vyjádření k návrhu zprávy o daňové kontrole, přičemž výslechem mělo být prokázáno, zda byly pohonné hmoty použity k zajištění prací v zemědělské prvovýrobě a jak byly čerpány. Celní úřad na tento důkazní návrh zareagoval v konečné verzi zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 9. 2013, č. j. 7321-12/2013-590000-52, kde na straně 13 jasně uvedl, že „během řízení nevyslovil pochybnosti o použití nakoupených pohonných hmot, ale vyslovil pochybnosti o prokazatelnosti evidence o skutečné spotřebě nakoupených pohonných hmot, vedené daňovým subjektem. Proto správce daně považuje návrh daňového subjektu za irrelevantní a zbytečný.“

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným i krajským soudem, že navrhovaným výslechem svědků mělo být prokázáno stěžovatelovo tvrzení, že byly pohonné hmoty využívány v zemědělské prvovýrobě, měl tedy sloužit k prokázání něčeho, co ani celní úřad zjevně nepochyboval. Důvodem doměření, respektive neuznání nároku na vrácení, spotřební daně z minerálních olejů totiž nebylo přesvědčení celního úřadu, že stěžovatel nevyužíval pohonné hmoty převážně k zemědělské prvovýrobě, ale jeho zjištění, že stěžovatel vedl svou evidenci čerpání a využití pohonných hmot způsobem nesplňujícím požadavky § 2 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 48/2008 Sb., tedy způsobem, který mu znemožňoval prokázat přesné množství pohonných hmot čerpaných k zemědělské prvovýrobě a celnímu úřadu znemožňoval uznat jeho nárok na vrácení spotřební daně. Zákonná úprava podmiňuje v § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů mimo jiné „evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků“. Během daňové kontroly byla celním úřadem prokázána nepřesnost a neprůkaznost této evidence a v důsledku toho nemožnost přesně a přesvědčivě prokázat, jaké konkrétní množství pohonných hmot bylo čerpáno právě k účelu zemědělské prvovýroby stěžovatele. Ani výslechy stěžovatelových zaměstnanců vypovídajících o tom, jak fakticky pohonné hmoty čerpali a využívali, by přitom nemohly, zejména s odstupem několika let,

přesvědčivě prokázat, kolik pohonných hmot kdy čerpali a na jaký konkrétní účel. Navrhovaný důkaz tedy neměl z povahy věci, nikoli z důvodu nějakého subjektivního posouzení celním úřadem a následně žalovaným, schopnost prokázat skutečnosti, na nichž bylo doměření spotřební daně z minerálních olejů založeno. Závěr krajského soudu je tedy i v tomto bodě správný.

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož v řízení úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 5. května 2016

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu