



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Miloslava Výborného a Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zastoupena Mgr. Martinem Buřičem, advokátem se sídlem Štěpánská 39, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2013, čj. 37256-21/2013-900000-304.3, čj. 37256-20/2013-900000-304.3, čj. 37256-29/2013-900000-304.3, čj. 37256-12/2013-900000-304.3, čj. 37256-17/2013-900000-304.3, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 2. 7. 2014, čj. 52 Af 57/2013-44, čj. 52 Af 56/2013-36, čj. 52 Af 65/2013-44, čj. 52 Af 48/2013-36 a čj. 52 Af 53/2013-40,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 10 Afs 162/2014, sp. zn. 10 Afs 163/2014, sp. zn. 10 Afs 164/2014, sp. zn. 10 Afs 169/2014 a sp. zn. 10 Afs 170/2014 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 10 Afs 162/2014.
- II.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III.** Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je daňovým subjektem podnikajícím v obchodu s minerálními oleji. V souladu s § 45 odst. 3 písm. d) a za použití § 45 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vyměřil Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 5. 2013 spotřební daň z minerálních olejů, a to za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 2 039 750 Kč, ke dni 11. 1. 2010 ve výši

366 497 Kč, ke dni 3. 3. 2010 ve výši 395 952 Kč, ke dni 8. 3. 2010 ve výši 329 924 Kč a ke dni 26. 4. 2010 ve výši 232 469 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl a platební výměry celního úřadu potvrdil.

[2] Žalobkyně se bránila žalobami podanými u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích. Tyto žaloby krajský soud rozsudky specifikovanými v záhlaví zamítl. Konstatoval, že žalovaný v napadených rozhodnutích řádně odůvodnil skutková zjištění, k nimž celní orgány dospěly v průběhu daňového řízení, a přesvědčivě popsal, proč není nutné provádět důkazy navrhované žalobkyní při ústním jednání dne 26. 11. 2012. Rozhodnutí tak byla vydána na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, což nelze klást k tíži žalovaného. Soud nevyhověl ani požadavkům žalobkyně na doplnění dokazování. Uvedl, že se jednalo buď o důkazní prostředky, které žalobkyně mohla a měla navrhnout v průběhu daňového řízení, nebo byly navrhovány důkazy, u nichž žalobkyně ani přes výzvu soudu dostatečně neupřesnila, k prokázání jakých tvrzení mají směřovat.

II. Kasační námitky

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala dne 23. 7. 2014 a dne 31. 7. 2014 proti výše označeným rozhodnutím krajského soudu kasační stížnosti. Tyto byly dle rozvrhu práce přidělené k rozhodování desátému senátu, a to pod sp. zn. 10 Afs 162/2014, sp. zn. 10 Afs 163/2014, sp. zn. 10 Afs 164/2014, sp. zn. 10 Afs 169/2014 a sp. zn. 10 Afs 170/2014. Vzhledem k tomu, že tyto kasační stížnosti stěžovatelky směřují proti obdobným rozhodnutím jednoho žalovaného a vznášejí skutkově i právně srovnatelné otázky, ve výroku I. rozhodl desátý senát Nejvyššího správního soudu dle § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s., o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání, s tím, že věci budou dále vedeny pod sp. zn. 10 Afs 162/2014.

[4] Stěžovatelka tvrdí, že řízení před správními orgány bylo vadné a rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Konkrétně namítá, že celní orgány zjistily zcela nedostatečně skutkový stav věci. Vycházely z toho, že veškerý minerální olej, který stěžovatelka dovezla z Německa, byl prodán na území České republiky a z prodeje nebyla odvedena daň; to však v řízení nebylo náležitě prokázáno. V řízení před krajským soudem stěžovatelka navrhovala připojení trestního spisu Krajského soudu v Praze sp. zn. 4 T 9/2012, jehož součástí byly tachografické záznamy veškerých nákladních vozidel žalobkyně. Uvedené záznamy prokazují, že nemohlo dojít k míchání oleje a motorové nafty v rozsahu tvrzeném celními orgány. Záznamy obsahují kompletní data týkající se pohybu cisteren. Ve spojení s výpisy z mýtných bran jimi mohlo být prokázáno, že stěžovatelka nebyla povinna odvést daň ve výši tvrzené celním úřadem. Stěžovatelka proto navrhla provedení důkazu záznamy z mýtných bran a tachografickými záznamy k prokázání skutečných tras nakládek a vykládek minerálního oleje.

[5] Dále stěžovatelka zdůraznila, že výpočet spotřební daně provedly celní orgány účelově. Stěžovatelka odebírala minerální oleje označené názvy PUR 60, PUR 75, N 70 a SN 150, tj. těžké topné oleje, které se svými vlastnostmi nejvíce blíží minerálním olejům podle § 45 odst. 1 písm. c), resp. písm. d) zákona o spotřebních daních. Pokud by byly uvedené oleje smíchány mezi sebou nebo s transformátorovým olejem, nelze hovořit o motorové naftě; ta spadá pod skupinu těžkých olejů plynových a je na ni uvalena jiná sazba spotřební daně. V případě těžkých topných olejů byla stanovena sazba spotřební daně ve výši 472 Kč za 1 000 litrů, resp. u odpadních olejů sazba 660 Kč na 1 000 litrů. Uvedená tvrzení podle stěžovatelky dokládají *Pokyny k vyplnění příznámí ke spotřební dani* platné od 1. 1. 2010, které byly vydány žalovaným. Výše škody, o kterou mohla stěžovatelka a osoba samostatně

pokračování

výdělečně činná R. H. zkrátit stát na spotřební dani, tak činí 1 277 080,96 Kč. Platební výměry jsou proto podle stěžovatelky nesprávné.

[6] V doplnění kasačních stížností ze dne 9. 12. 2014 nadepsaném „Sdělení k podaným kasačním stížnostem“ pak stěžovatelka shodně namítá, že celní úřad jí v důsledku nedostatečného dokazování a nesprávného právního posouzení věci poškodil. K tomu navrhuje provedení důkazu rozsudkem Vrchního soudu v Praze sp. zn. 3 To 15/2014.

[7] Žalovaný se nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas, osobou oprávněnou a jsou přípustné. Jako nepřípustné je však nutno hodnotit některé z uplatněných námitek (viz níže). Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Přitom vzal v úvahu, že skutkově i právně obdobné kasační stížnosti téže stěžovatelky byly tímto soudem posuzovány v rozsudcích ze dne 5. 11. 2014, čj. 1 Afs 105/2014-85; ze dne 18. 12. 2014, čj. 2 Afs 128/2014-74, ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 116/2014-91, a z téhož dne čj. 8 Afs 117/2014-76. Zdejší soud i v nyní posuzovaných věcech dospěl ke stejným závěrům, a proto z označených rozsudků v podstatné míře vycházel.

[9] Nejprve Nejvyšší správní soud zkoumal, zda celní orgány zjistily skutkový stav v souladu se zákonnými požadavky [důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a hodnotil námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků krajského soudu [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **III. A.**]. Poté se zabýval výtkou nesprávného výpočtu vyměřené daně [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a zvážil skutečnosti obsažené v podáních ze dne 9. 12. 2014 [**III. B.**]

[10] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

III.A.

Zjištění skutkového stavu v řízení před celními orgány a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[11] Stěžovatelka v kasačních stížnostech namítala, že celní orgány v průběhu daňového řízení nedostatečně zjistily skutkový stav. Není pravdou, že olej dovážený z Německa prodávala na území České republiky bez spotřební daně a převážela jej na Slovensko. K tomu měly být provedeny důkazy záznamy z mýtných bran a tachografickými záznamy.

[12] Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. V souvislosti s šetřením policejního orgánu a s následným zahájením trestního stíhání celní úřad vyzval stěžovatelku k podání daňových tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů. Stěžovatelka na výzvu celního úřadu podala daňová tvrzení za celkem 20 zdaňovacích období, v nichž vykázala spotřební daň ve výši 0 Kč. Následně celní úřad zahájil postupy k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen "daňový řád").

[13] Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení za zdaňovací období prosinec 2009 spočívaly v tom, že stěžovatelka v daném období nakoupila vybrané výrobky - základové oleje bez spotřební daně v množství celkem 205 004 litrů od dodavatele MOGoil GmbH, se sídlem ve Spolkové republice Německo (viz faktury, které stěžovatelka prokazatelně přijala, nicméně ve svém účetnictví neevidovala). Celnímu úřadu nebyl účel použití těchto olejů zřejmý. Uvedené oleje měly být podle zjištění Policie ČR v rámci vyšetřování prodány jako motorová nafta pro pohon motorů dalším odběratelům. Stěžovatelce tak dle celních úřadů vznikla daňová povinnost podle § 46 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, jak uvedeno ve výzvě k odstranění pochybností (srov. výzva Celního úřadu Pardubice ze dne 7. 2. 2011, čj. 2164/2011-066300-024).

[14] Celní úřad dále pochyboval o správnosti daňového tvrzení ke dni 11. 1. 2010, neboť stěžovatelka měla na základě stáček lístků (ze dne 11. 1. 2010, č. 0000431, 432, 433, 434 vystavených stěžovatelkou) dodat odběratelce - společnosti Wágnerová, s.r.o. -dodávku 33 466 litrů motorové nafty přepravované dne 11. 1. 2010. Dle zjištění celního úřadu ovšem stěžovatelka v tento den uvedla do volného daňového oběhu 33 466 litrů směsi minerálních olejů [předmět spotřební daně dle § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 20 270 litrů motorové nafty (KN 27101941) a 13 196 litrů základového oleje PUR75 (KN 27101999), a takto vyrobenou směs dne 11. 1. 2010 dodala odběratelce namísto uváděné motorové nafty (srov. výzva k odstranění pochybností ze dne 26. 10. 2012, čj. 18211/2012-066300-024).

[15] Celní úřad zpochybnil správnost daňového tvrzení ke dni 3. 3. 2010, dle něhož měla stěžovatelka na základě stáček lístků dodat odběratelce - společnosti Wágnerová, s.r.o. - dodávku 36 159 litrů motorové nafty přepravované dne 3. 3. 2010 autocisternou. Dle zjištění celního úřadu však stěžovatelka dne 3. 3. 2010 do volného daňového oběhu uvedla 36 159 litrů směsi minerálních olejů [předmět spotřební daně podle § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 20 184 litrů motorové nafty a 15.975 litrů základového oleje PUR60 (KN 27101999), a takto vyrobenou směs dne 3. 3. 2010 dodala odběratelce namísto uváděné motorové nafty (srov. výzva k odstranění pochybností ze dne 26. 10. 2012, čj. 18216/2012-066300-024).

[16] Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení ke dni 8. 3. 2010 se týkaly dodávky stěžovatelky 30 127 litrů motorové nafty společností CV Petrol, a. s., a TANNACO, a. s., přepravované dne 8. 3. 2010. Stěžovatelka však dne 8. 3. 2010 uvedla do volného daňového oběhu celkem 30 127 litrů směsi minerálních olejů [předmět spotřební daně podle § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 19 806 litrů motorové nafty, a 10 321 litrů základového oleje PUR60, a takto vyrobenou směs dne 8. 3. 2010 dodala odběratelkám namísto uváděné motorové nafty (srov. výzva k odstranění pochybností ze dne 26. 10. 2012, čj. 18218/2012-066300-024).

[17] Zpochybněno bylo též daňové tvrzení ke dni 26. 4. 2010, podle kterého stěžovatelka měla na základě stáček lístků vystavených stěžovatelkou dodat odběratelkám – společností CV Petrol a TANNACO - dodávku 21 231 litrů motorové nafty přepravované dne 26. 4. 2010. Dle zjištění celního úřadu stěžovatelka ovšem dne 26. 4. 2010 uvedla do volného daňového oběhu 21 231 litrů směsi minerálních olejů [předmět spotřební daně dle § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 13 953 litrů motorové nafty a 7 278 litrů základového oleje PUR60, a takto vyrobenou směs dne 26. 4. 2010 dodala odběratelkám namísto uváděné motorové nafty (srov. výzva k odstranění pochybností ze dne 26. 10. 2012, čj. 18234/2012-066300-024).

pokračování

[18] Celní úřad při ústním jednání dne 30. 4. 2013 stěžovatelce sdělil výsledky postupu k odstranění pochybností. Byly jí předány relevantní dokumenty pořízené celním úřadem s tím, že podle § 90 odst. 2 daňového řádu mohla do 15. 5. 2013 podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (viz protokol čj. 14636-3/2013-590000-31). Takový návrh stěžovatelka ve stanovené lhůtě (ani po jejím uplynutí) nepodala, proto celní úřad dne 20. 5. 2013 vydal platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů, uvedené v úvodu odůvodnění tohoto rozsudku.

[19] Stěžovatelka především namítá, že v předcházejícím daňovém řízení byl skutkový stav zjištěn nedostatečně, resp. nesprávně. Krajský soud měl proto podle stěžovatelky v řízení provést dokazování tachografickými záznamy a navrhovaným trestním spisem. Právě tachografické záznamy ve spojení se záznamy z mýtných bran na dálnicích v České republice měly podle stěžovatelky prokázat, že olej nakoupený v Německu stěžovatelka vyvezla na Slovensko a tam jej prodala. Olej tak nebyl uveden na tuzemský trh, a proto stěžovatelce nevznikla povinnost uvedeného zboží zdanit.

[20] Nejvyšší správní soud k uvedenému předně poznamenává, že podle § 92 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Po provedeném dokazování správce daně určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise* (odstavec 7).

[21] Nelze přehlédnout skutečnost, na niž poukazuje žalovaný, že stěžovatelka v průběhu daňového i soudního řízení měnila verzi skutkového děje projednávaných věcí. Především netvrdila od počátku daňového řízení, že veškerý olej dovezený z Německa byl přímo vyvážen na Slovensko, aniž by byl prodáván odběratelům v ČR. Při ústním jednání dne 23. 2. 2011 zástupce stěžovatelky celnímu úřadu sdělil, že stěžovatelka prodávala základové oleje dopravcům a drobným odběratelům na čištění autocisteren nebo jako náplně do motorů, převodovek a hydrauliky. Odběratele údajně upozorňovala, že pokud budou základové oleje používat pro pohon motorů nebo výrobu tepla, jsou povinni zaplatit spotřební daň. Uvedené oleje tak nebyly dodávány pro pohon motorů nebo výrobu tepla nebo jako motorová nafta (viz s. 9 protokolu čj. 3039/2011-066300-024). Ještě při ústním jednání dne 16. 4. 2012 stěžovatelka uváděla, že dovážela z Německa minerální oleje, které následně prodávala českým odběratelům, jedné slovenské společnosti a dále soukromým subjektům (s. 4 protokolu o ústním jednání ze dne 16. 4. 2012, čj. 5980/2012-066300-024). Teprve později stěžovatelka původní argumentaci pozměnila a tvrdila, že veškerý minerální olej dovezený z Německa vyvezla na Slovensko a proto jej na český trh neuvedla (např. odůvodnění odvolání proti platebním výměrům ze dne 12. 7. 2013).

[22] Následné prodeje olejů z Německa byly v účetnictví stěžovatelky vykazovány zjednodušenými účetními doklady – paragony. Na těchto paragonech však nebyl identifikován příjemce a data uskutečnění zdanitelných plnění neodpovídala skutečnosti. Zástupce stěžovatelky k tomu při ústním jednání dne 26. 11. 2012 obecně uvedl [citace: „Paragony jsem vystavoval, jak se mi hodilo“ a „Datum zdanitelného plnění ve většině případů nesouhlasí“ (s. 5, resp. 6 protokolu o ústním jednání čj. 20657/2012-066300-024)]. Proto celní úřad uzavřel, že byla zpochybněna věrohodnost a vypovídací schopnost předkládaných paragonů; byly vystavovány pouze účelově, resp. formálně bez ohledu na skutečný stav. Zpochybnění věrohodnosti paragonů následně vede i ke zpochybnění průkaznosti samotného uskutečnění jednotlivých dodávek základových olejů

odběratelům uváděným daňovým subjektem. Ostatně ani samotní odběratelé, včetně údajných odběratelů na Slovensku, uskutečnění dodávek nepotvrdili (viz s. 16 Sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností).

[23] Rovněž šetřením celních orgánů provedeným u údajných odběratelů stěžovatelky na Slovensku, resp. v jejich evidenci, bylo tvrzení stěžovatelky o vývozu minerálních olejů z Německa přímo na Slovensko vyvráceno. Pokud byly u některých daňových subjektů zjištěny nákupy od stěžovatelky, jednalo se o nákupy motorové nafty nebo směsné motorové nafty, nikoliv o nákupy základových olejů (viz s. 5 Sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností). Navíc celní úřad upozornil, že při uskutečnění takových přeprav na Slovensko (do členského státu EU) musela stěžovatelka splnit povinnost vyplývající z § 30 odst. 3 a § 31 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, tedy ještě před zahájením dopravy základových olejů písemně uvědomit celní úřad o datu zahájení dopravy a základový olej dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Uvedené povinnosti stěžovatelka neplnila, což podle celního úřadu rovněž zpochybnilo věrohodnost tvrzení o uskutečnění dodávek základových olejů na Slovensko.

[24] Stěžovatelka jako daňový subjekt nesla v daňovém řízení důkazní břemeno k prokázání všech skutečností, které tvrdila (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Vyjádření stěžovatelky, předložené doklady, účetní evidence ani důkazy, jejichž provedení v daňovém řízení navrhla, nebyly způsobilé prokázat správnost daňové povinnosti vykázané v daňových tvrzeních. Na základě výše popsaných zjištění celní orgány uzavřely, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. V daňovém řízení bylo prokázáno, že stěžovatelka cíleně prodávala základové oleje a směsi tyto oleje obsahující pro pohon motorů. Při jiném účelu použití základových olejů, kdy nevzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, by stěžovatelka ani její odběratelé (autodopravci, jejichž podnikatelská činnost koresponduje se způsobem využití základových olejů) neměli důvod prováděné obchodní operace zastírat (viz s. 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2013, čj. 37256-21/2013-900000-304.3, čj. 37256-20/2013-900000-304.3, čj. 37256-29/2013-900000-304.3, čj. 37256-12/2013-900000-304.3, čj. 37256-17/2013-900000-304.3).

[25] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené konstatuje, že celní orgány požadavkům vymezeným v § 92 odst. 2 daňového řádu dostály a v řízení řádně zjistily skutkový stav. Závěry celního úřadu o tom, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv, na základě jakých důkazních prostředků, resp. jak důkazy provedené v řízení hodnotí, byly podrobně a přesvědčivě popsány ve sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností, s nímž byla stěžovatelka seznámena na ústním jednání 30. 4. 2013. Stěžovatelka na zjištění a závěry celního úřadu o výsledku postupů k odstranění pochybností nijak nereagovala a v rámci daňového řízení doplnění dokazování nenavrhl, byť tak jistě učinit mohla. Navrhla-li doplnění dokazování až v řízeních před krajským soudem, přičemž nově uváděné důkazy měly prokázat tvrzení stěžovatelky zastávané již v daňovém řízení, které stěžovatelka mohla a měla možnost prokázat právě v rámci postupů k odstranění pochybností, potom takové důkazy nelze provést v řízeních před správními soudy. Soud může podle § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, činí tak ovšem v případě, že pro posouzení věci potřebuje odstranit nejasnosti či nedostatky ve zjištěních.

[26] V daných případech byl v daňovém řízení skutkový stav věci zjištěn dostatečně, celní orgány se řádně zabývaly tvrzeními stěžovatelky a jejími verzemi o skutkovém průběhu projednávané věci. Tvrzení stěžovatelky, jež měla být prokázána důkazními prostředky navrhovanými v řízeních před krajským soudem, byla předmětem dokazování a byla přesvědčivě vyvrácena důkazy provedenými v daňovém řízení. Pokud stěžovatelka v daňovém řízení neunesla

pokračování

své důkazní břemeno, nemůže následně rozhodnutí celních orgánů z této skutečnosti vycházející zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohla uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji nedůslednost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce subsidiarity správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, *NJK UNICOS*, bod 44).

[27] Ani tachografické záznamy z vozidel stěžovatelky nejsou způsobilé prokázat přepravu základových olejů z Německa na Slovensko. K tachografickým záznamům je totiž třeba zaujmout obdobné výhrady, jaké celní úřad formuloval k výpisům z mýtných bran. Výpisy z mýtných bran i tachografické záznamy měly prokázat, kudy se vozidla stěžovatelky pohybovala, časy jejich pohybu z Německa na Slovensko, popřípadě na místo další vykládky. Výpisy z mýtných bran byly pořízeny z portálu MÝTO CZ, nicméně neobsahovaly údaje o hmotnosti vozidla (viz s. 3 a 4 protokolu o ústním jednání ze dne 26. 11. 2012, čj. 20657/2012-066300-024). Celní úřad k výpisům z mýtných bran konstatoval, že „*sice mapují částečný pohyb dopravního prostředku – tahače (a to pouze pohyb mezi mýtnými branami)*“, neprokazují však „*uskutečnění dodání [základových olejů] odběratelům*“ (s. 16 Sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností). Z výpisů z mýtných bran nebyla zřejmá hmotnost vozidel, specifikace cisterny zapřažené za tahačem nebo druh a množství přepravované komodity. Ani z tachografických záznamů by údaj o přepravované komoditě či jejím množství nebylo možné zjistit; záznamy byly způsobilé prokázat pouze pohyb dopravních prostředků, resp. příslušného řidiče, nikoliv však množství a druh přepravované komodity. Právě tyto údaje však byly pro argumentaci stěžovatelky zásadní. Tachografické záznamy by mohly být důkazem jen za situace, že by bylo prokázáno, jaké zboží bylo naloženo, a že by jízda z Německa do Slovenské republiky nebyla vůbec přerušena. Toto ovšem tachografické záznamy neprokazují. Dokazování tachografickými záznamy obsaženými ve zmiňovaném trestním spise by tak bylo v řízeních před krajským soudem nadbytečné.

[28] Podle § 109 odst. 2 s. ř. s. *rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání. Považuje-li to za vhodné nebo provádí-li dokazování, nařídí ke projednání kasační stížnosti jednání.* K nařízení jednání v řízení o kasační stížnosti dochází zpravidla tehdy, je-li nutné provést ve věci dokazování ohledně určité skutečnosti, která by mohla mít vliv na jeho rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že zdejší soud dospěl k závěru, že v daňovém řízení byl skutkový stav zjištěn dostatečně a že nebyly důvody, aby krajský soud dokazování provedené v daňovém řízení doplňoval provedením dalších důkazů, soud nepovažoval provedení důkazů tachografickými záznamy a příslušným trestním spisem za nezbytné pro posouzení věci. Samotná žádost účastníka řízení nemůže být důvodem, pro který by Nejvyšší správní soud musel nařídít jednání (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2005, čj. 8 Aps 1/2005-82, č. 932/2006 Sb. NSS).

[29] Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení ani námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků krajského soudu proto není důvodná.

III.B.

Nesprávný výpočet vyměřené daně a námitky v podání ze dne 9. 12. 2014

[30] Stěžovatelka v kasačních stížnostech namítala, že jí byla vyměřena spotřební daň v nesprávné výši. Odkázala přitom na *Pokyny k vyplnění příznání ke spotřební dani* platné

od 1. 1. 2010, z nichž vyplývá, že měla být užitá sazba 472 Kč na 1 000 litrů použitelná pro těžké topné oleje.

[31] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[32] Stěžovatelka námitku nesprávného výpočtu dodatečně vyměřené daně neuplatnila v řízeních o podaných žalobách před krajským soudem. Je přitom nepochybné, že tak učinit mohla. Namítá-li nesprávnost výpočtu spotřební daně poprvé až v kasačních stížnostech, je taková námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto nepovažoval za potřebné zabývat se Pokynem k vyplnění příznání ke spotřební dani.

[33] Dále dne 10. 12. 2014 stěžovatelka zaslala do všech spojených spisů obsahově shodná podání nadepsaná „Sdělení k podaným kasačním stížnostem“. V něm se dožaduje provedení důkazu rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 2014, sp. zn. 3 To 15/2014, ve kterém Vrchní soud vyslovil, že S. K., manžel stěžovatelky, podnikal prostřednictvím stěžovatelky a z tohoto jeho podnikání nebyla odvedena spotřební daň z minerálních olejů celnímu úřadu ve výši 12 593 398 Kč, což je suma o více než 5 000 000 Kč nižší, než souhrn částek spotřebních daní z minerálních olejů celním úřadem stěžovatelce vyměřených. V demokratickém právním státu není možné nechat v rámci výkonu trestu za trestný čin zkrácení daně ve velkém rozsahu propadnout veškerý majetek odsouzeného, uložit mu pokutu na straně jedné a postihovat daňovou exekucí za krácení daně žalobkyni na straně druhé. Pokud je pachatelem trestného činu označena pravomocným rozsudkem určitá osoba, měl by tuto skutečnost vzít v potaz i celní úřad a měl by vymáhat nárok na nedoplatku za spotřební daň po této osobě.

[34] Nejvyšší správní soud nemohl k uvedeným skutečnostem přihlídnout, neboť nastaly v časovém období následujícím po vydání napadeného rozhodnutí. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. krajský soud při přezkoumání rozhodnutí vychází *ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Protože rozsudek Vrchního soudu v době rozhodování správního orgánu neexistoval, nemohl z něj logicky vycházet ani krajský soud, a to dokonce ani v situaci, kdy by snad byl vydán v průběhu řízení před krajským soudem a stěžovatelka jím před krajským soudem argumentovala. Tím spíše je tento argument vyloučen v řízení o kasační stížnosti.

[35] Nejvyšší správní soud pro úplnost odůvodnění rozhodnutí k požadavku na zohlednění trestního rozsudku ve věci stěžovatelčina manžela poznamenává, že soudy ve správním soudnictví jsou sice na základě § 52 odst. 2 s. ř. s. vázány rozhodnutím soudu o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, závěry obsažené v odůvodnění pravomocného rozhodnutí v trestní věci (tím spíše pak ve věci vedené vůči osobám odlišným od stěžovatelky) však nelze jednoduše poměřovat se závěry celního úřadu v rámci postupů k odstranění pochybností v daňovém řízení. Jedná se o dvě odlišná řízení, vzájemně rozdílná jak svým účelem (rozhodnutí o vině a trestu obžalovaných vs. vyměření daně ve výši, o které nejsou pochybnosti), tak způsoby zjišťování relevantního skutkového stavu, rozložení těžiště důkazního břemene, či otázky, zda odpovědnost nastupuje pouze za zaviněné jednání, anebo zda je dána objektivní existencí určitého skutkového stavu. Doměření daně není trestem, a proto nemůže porušit ústavní zákaz dvojího trestání. Daň doměřenou celními orgány (dle stěžovatelky správněprávní sankce) v žádném případě nelze považovat za sankci trestní povahy, neboť výše této doměřené daně pouze vyjadřuje výši daňové povinnosti,

pokračování

kterou stěžovatelka sama měla odvést (srov. např. rozsudek velkého senátu ESLP ve věci *Ferrazzini proti Itálii*, 12. 7. 2001, č. 44759/98).

IV.

Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech. Žalovanému v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů tohoto řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 12. února 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu