



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zastoupené Mgr. Martinem Buřičem, advokátem se sídlem Štěpánská 643/39, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného čj. 37256-25/2013-900000-304.3 ze dne 18. 10. 2013, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 2. 7. 2014, čj. 52 Af 61/2013 – 133,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Celní úřad pro Pardubický kraj doměřil žalobkyni spotřební daň ve výši 208 050 Kč dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 5. 2013, čj. 20799/2013-590000-31. Daň byla doměřena ze směsi minerálních olejů v množství 19 000 litrů (směs se skládala z 14 950 litrů motorové nafty, kód nomenklatury 27101941, a 4050 litrů základového oleje, PUR60, kód nomenklatury 27101999), protože žalobkyně neuvedla předmětnou směs dne 16. 4. 2010 bezprostředně po vzniku daňové povinnosti (po výrobě předmětné směsi) do režimu podmíněného osvobození od daně, čímž jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (§ 8 odst. 2 a § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).

2. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutím čj. 37256-25/2013-900000-304.3 ze dne 18. 10. 2013.

II.

3. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, který ji rozsudkem ze dne 2. 7. 2014, čj. 52 Af 61/2013 – 133, zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatelka namítla, že celní orgány zjistily skutkový stav věci zcela nedostatečně, pokud uzavřely, že stěžovatelka prodala na území České republiky veškerý minerální olej dovezený z Německa a neodvedla z prodeje daň. Tento závěr celní orgány náležitě neprokázaly.

6. V řízení před krajským soudem stěžovatelka navrhla připojení trestního spisu Krajského soudu v Praze vedeného pod sp. zn. 4 T 9/2012, jehož součástí byly tachografické záznamy veškerých nákladních vozidel stěžovatelky. Předmětné záznamy prokazují, že nemohlo dojít k rozsáhlému míchání oleje a motorové nafty, jak celní orgány tvrdí. Záznamy obsahují veškerá data týkající se pohybu cisteren. Tímto důkazem ve spojení s výpisy z mýtných bran mohlo být nade vše pochybnost prokázáno, že stěžovatelka nebyla povinna odvést daň ve výši tvrzené správcem daně. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud provedl záznamy z mýtných bran a tachografické záznamy jako důkazy o skutečných trasách nakládek a vykládek minerálního oleje a skutečném množství oleje, ze kterého má být vyměřena daň.

7. Dále stěžovatelka zdůraznila, že celní orgány provedly výpočet spotřební daně účelově. Stěžovatelka odebírala minerální oleje označené na dodacích fakturách názvy PUR 60, PUR 75, N 70 a SN 150. Jedná se o těžké topné oleje, které patří do skupiny olejů uvedených v § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních a které se svými vlastnostmi nejvíce blíží minerálním olejům uvedeným v § 45 odst. 1 písm. c), resp. § 45 odst. 1 písm. d) téhož zákona. Pokud by byly uvedené typy olejů smíchány mezi sebou nebo s transformátorovým olejem, nebylo by možné hovořit o motorové naftě. Ta spadá pod skupinu těžkých plynových olejů a podléhá jiné sazbě spotřební daně. V případě těžkých topných olejů byla stanovena sazba spotřební daně ve výši 472 Kč za 1000 litrů, resp. u odpadních olejů sazba 660 Kč za 1000 litrů. Uvedené tvrzení podle stěžovatelky dokládají Pokyny k vyplnění priznání ke spotřební dani platné od 1. 1. 2010 (dále jen „Pokyny“), které byly vydány žalovaným. Při použití sazby daně podle předmětných Pokynů by výše škody, o kterou stěžovatelka a R. H. (jako osoba samostatně výdělečně činná) mohli zkrátit stát na spotřební dani, činila 1 277 080,96 Kč, nikoliv 32 038 926 Kč. Celní orgány proto vyměřily výši daně stěžovatelce nesprávně.

IV.

8. Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s krajským soudem a podotkl, že námítka stěžovatelky představují kombinaci obecných tvrzení řádně vypořádaných v předcházejícím řízení a nových skutečností, které nebyly uplatněny v žalobě. V daňovém řízení i v řízení před krajským soudem bylo zřetelně vysvětleno, z jakých důvodů není úspěšná argumentace stěžovatelky o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

9. Podle žalovaného krajský soud řádně vysvětlil, proč neprovedl důkaz připojením trestního spisu Krajského soudu v Praze. Nadto stěžovatelka doplnila až v kasační stížnosti, že předmětný spis obsahoval tachografické záznamy, které měly vyloučit možnost míchání oleje a motorové

nafty. Žalovaný zdůraznil, že v daňovém řízení byly provedeny jako důkaz výpisy z mýtných bran, které mapují pohyb dopravních prostředků a mají stejnou vypovídací hodnotu jako tachografické záznamy. Výpisy prokazují pouze průjezd tahače mýtnou branou, neprokazují však, jaká cisterna byla za tahačem zapřažena, resp. jaká komodita o jaké hmotnosti byla v cisterně uložena.

10. Novou skutečností je také námitka nesprávného výpočtu spotřební daně celními orgány. Soud by k ní proto neměl přihlížet. Pouze nad rámec proto žalovaný doplnil, že stěžovatelkou zmíněné Pokyny uvádí, že oleje, které mají obdobné vlastnosti, je nutno pro účely výpočtu spotřební daně zařadit podle účelu použití. Takto celní orgány i orgány činné v trestním řízení postupovaly. Námitka nesprávného výpočtu spotřební daně je proto zcela nepřipadná. Navíc ani sama stěžovatelka se Pokyny neřídila, pokud vykazala v daňových přiznáních daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

11. Závěrem žalovaný podotkl, že stěžovatelka opět změnila svou předchozí verzi skutkového stavu. V řízení před celním úřadem (na jednání dne 26. 11. 2012) stěžovatelka uvedla, že dodávala základový olej některým autodopravcům v tuzemsku. Následně v odvolání a v žalobě tvrdila, že olej nakoupený v Německu byl dále vyvezen bez jakékoliv změny na Slovensko a nebyl uveden na tuzemský trh. Nyní v kasační stížnosti nepopřela, že předmětný olej měl být zdaněn v tuzemsku, ale namítla nesprávnou výši sazby spotřební daně.

V.

12. 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

13. Kasační stížnost není důvodná.

14. Nejvyšší správní soud se již zabýval právně a skutkově shodnou věcí mezi týmiž účastníky v rozsudku ze dne 5. 11. 2014, čj. 1 Afs 105/2014 – 85. Spor vychází ze shodných skutkových okolností, kdy stěžovatelka nakupovala v období od března 2009 do dubna 2010 vybrané výrobky (základové minerální oleje) ve Spolkové republice Německo bez spotřební daně a dopravila je na daňové území České republiky. Podle zjištění celního úřadu stěžovatelka prodala předmětné oleje jako motorovou naftu pro pohon motorů dalším odběratelům v tuzemsku, příp. smíchala tyto oleje s motorovou naftou a prodala je ke shodnému účelu. Stěžovatelce tak vznikla daňová povinnost podle § 46 písm. c) zákona o spotřebních daních, kterou však nepřiznala a neuhradila. Celní úřad proto doměřil stěžovatelce spotřební daň za celkem 20 zdaňovacích období v celkové výši 32 038 926 Kč.

15. Předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru čj. 20799/2013-590000-31. Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti zcela shodné námitky jako ve věci vedené soudem pod sp. zn. 1 Afs 105/2014, jimiž zpochybňovala rovněž shodné odůvodnění rozsudku krajského soudu. Jediným rozdílem oproti nyní posuzované věci byl odlišný okamžik vzniku daňové povinnosti, která vzniká uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (tedy okamžikem jejich výroby a dodání vyrobené směsi odběratelům). Nejvyšší správní soud proto na tamto místě pro stručnost plně odkazuje na odůvodnění rozsudku čj. 1 Afs 105/2014 – 85 a pouze stručně shrne základní důvody, které jej vedly k zamítnutí kasační stížnosti.

16. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že celní orgány zjistily skutkový stav věci nesprávně. Tvrdila-li stěžovatelka, že předmětné motorové oleje neuvedla na tuzemský trh, ale vyvážela je na Slovensko bez jakékoliv změny, bylo na ní, aby takové tvrzení i prokázala. Je to totiž právě

daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno – tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Na jednání dne 26. 11. 2012 zmocněnec stěžovatelky připustil, že zjednodušené účetní doklady (paragony), jimiž stěžovatelka dokládala prodej minerálních olejů, neodpovídaly skutečnosti. Tím vznikly celním orgánům oprávněné pochybnosti o uskutečnění jednotlivých dodávek základových olejů odběratelům. Kontrola účetních záznamů údajných odběratelů, včetně údajných odběratelů na Slovensku, neprokázala uskutečnění předmětných dodávek. Dodávky základových olejů od stěžovatelky nepotvrdili ani samotní odběratelé (srov. rozsudek čj. 1 Afs 105/2014 – 85, odst. 27).

17. Přeprava základových olejů na Slovensko by musela být předem písemně oznámena příslušnému celnímu úřadu a předmětné výrobky by musely být opatřeny zjednodušeným průvodním dokladem. Takto však stěžovatelka nepostupovala (srov. rozsudek čj. 1 Afs 105/2014 – 85, odst. 28). Věrohodnost tvrzení stěžovatelky o vývozu veškerých minerálních olejů na Slovensko navíc zpochybňuje také opakovaná změna popisu rozhodných skutkových okolností stěžovatelkou, resp. jejími zástupci v průběhu správního a soudního řízení (srov. rozsudek čj. 1 Afs 105/2014 – 85, odst. 26).

18. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil závěru celních orgánů, že stěžovatelka neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno a neprokázala svá tvrzení.

19. Dále stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že neprovedl důkaz trestním spisem Krajského soudu v Praze vedeným pod sp. zn. 4 T 9/2012, jehož součástí byly tachografické záznamy veškerých nákladních vozidel stěžovatelky. Ani tato námitka nebyla důvodná.

20. Předně je třeba uvést, že v řízení před krajským soudem stěžovatelka neupřesnila (a to ani k výzvě soudu při jednání dne 2. 7. 2014) jaké konkrétní skutečnosti mají být prokázány předmětným trestním spisem. Tvrzení, že obsahem spisu byly i tachografické záznamy, které ve spojení se záznamy z mýtných bran měly podle stěžovatelky prokázat skutečnou trasu nakládek a vykládek minerálního oleje a jeho skutečné množství, stěžovatelka uplatnila až v kasační stížnosti. Krajský soud nepochybil, pokud nevyhověl návrhu na provedení důkazu předmětným trestním spisem s odůvodněním, že z obecného tvrzení stěžovatelky, že tímto důkazem má být prokázána „nezákonnost žalovaného rozhodnutí“, nebylo možné dovodit potřebu provedení navrhovaného důkazu.

21. Krajský soud také správně upozornil, že neunesení důkazního břemene v daňovém řízení již nebylo možné zhojit dodatečně předložením nových důkazů v řízení soudním, pokud stěžovatelka mohla tyto důkazy navrhnout již v daňovém řízení. Jakkoliv je obecně soudní ochrana poskytovaná správními soudy ochranou originální a není pokračováním správního řízení, v případě přezkumu rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, je možnost navrhnout nové důkazy až v řízení před soudem omezena s ohledem na specifika rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na rozdíl od obecného správního řízení je to totiž daňový subjekt, který zásadně nese důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení. Soud si může učinit vlastní (na správním orgánu nezávislý) úsudek o tom, co v daňovém řízení daňový subjekt předložil či prokázal v rámci rozložení důkazního břemene. To ovšem neznamená, že by daňový subjekt mohl dodatečně unést důkazní břemeno tím, že předloží nový důkaz až v řízení před soudem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2004, čj. 3 Afs 2/2003 – 58, ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Afs 26/2008 – 73, ze dne 3. 7. 2013, čj. 2 Afs 90/2012 – 57, nebo rozsudek čj. 1 Afs 105/2014 – 85, odst. 30 a 31).

22. Pro úplnost soud doplňuje, že předmětné tachografické záznamy nebyly zjevně způsobilé prokázat rozhodné skutečnosti. Záznamy mohly prokázat pouze pohyb dopravních prostředků, nikoliv však množství a druh přepravované komodity, nebo přepravu základových olejů v nezměněném stavu na Slovensko.

23. Z těchto důvodů ani Nejvyšší správní soud nevyhověl návrhu stěžovatelky na provedení důkazu tachografickými záznamy ve spojení se záznamy z mýtných bran (srov. rozsudek čj. 1 Afs 105/2014 – 85, odst. 32 a 33).

24. Námitka nesprávného výpočtu dodatečně vyměřené daně, resp. použití nesprávné sazby daně, je nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti. Soudní řád správní vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo. Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně oprít kasační stížnost; tak tomu v posuzované věci nebylo.

25. Potud Nejvyšší správní soud posoudil věci obdobně, jak již dříve učinil v rozsudku čj. 1 Afs 105/2014 – 85.

26. Dále však stěžovatelka zaslala Nejvyššímu správnímu soudu dne 9. 12. 2014 podání nadepsané „Sdělení k podaným kasačním stížnostem“.

27. Nejvyšší správní soud neshledal, že by toto podání a zohlednění trestního rozsudku ve věci stěžovatelčina manžela mohlo zvrátit dosavadní závěry soudu. Soudy ve správním soudnictví jsou 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 ani způsoby zjišťování relevantního skutkového stavu či rozložení těžšího důkazního břemene. K rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 2014, zn. 3 To 15/2014, jehož kopie stěžovatelka připojila k doplnění kasačních stížností, lze navíc uvést, že ohledně viny dospěl tento soud ke shodnému závěru jako dříve krajský soud.

28. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

29. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že nevyhověl návrhu stěžovatelky na spojení všech 20 řízení vedených o kasačních stížnostech stěžovatelky, protože kasační stížnosti byly podle rozvrhu práce přiděleny k rozhodování odlišným senátům Nejvyššího správního soudu. Spojení věci by ostatně nesnížilo poplatkovou povinnost stěžovatelky. Již v usnesení ze dne 3. 10. 2014, čj. 8 Afs 116/2014 – 64, jímž soud vyzval stěžovatelku ke splnění poplatkové povinnosti, soud upozornil, že po vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, zákonodárce změnil právní úpravu a novelou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, nově zavedl § 6 odst. 9. V posuzované věci nebylo nutné zabývat se interpretací předmětného ustanovení ve světle citovaného nálezu Ústavního soudu, protože úhrada soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5000 Kč nebyla disproporční k výši dodatečně vyměřené daně, která byla předmětem tohoto řízení.

30. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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 mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 19. prosince 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu