

Spis 1 Afs 108/2014 byl spojen se spisem číslo 1 Afs 105/2014 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 105/2014 - 85



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zastoupená Mgr. Martinem Buřičem, advokátem se sídlem Štěpánská 39, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 10. 2013, č. j. 37256-10/2013-900000-304.3, a ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-24/2013-900000-304.3, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 2. 7. 2014, č. j. 52 Af 46/2013 – 37 a č. j. 52 Af 60/2013 – 41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

- I. Vymezení věci

[1] Celní úřad Pardubice vyzval dne 7. 2. 2011 pod č. j. 2161/2011-066300-024 žalobkyni k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2009. Obdobně výzvou ze dne 26. 10. 2012, č. j. 18224/2012-066300-024, celní úřad žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení k téže dani k 25. 3. 2010, kdy vznikla žalobkyni daňová povinnost tím, že smíchala minerální oleje a uvedla je do režimu podmíněného osvobození od daně. Výsledek postupu k odstranění pochybností byl se žalobkyní projednán na ústním jednání dne 30. 4. 2013.

[2] Následně Celní úřad Pardubice dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 5. 2013, č. j. 20768/2013-590000-31, doměřil žalobkyni za zdaňovací období březen 2009 spotřební daň z minerálních olejů ve výši 553.917 Kč. Obdobně dodatečným platebním výměrem č. j. 20798/2013-590000-31 z téhož dne celní úřad žalobkyni vyměřil spotřební daň z minerálních olejů ke dni 25. 3. 2010 ve výši 334.523 Kč.

[3] Proti uvedeným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Ve vztahu ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2009 Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 17. 10. 2013, č. j. 37256-10/2013-900000-304.3, podané odvolání zamítlo a předmětný dodateční platební výměr potvrdilo. Rovněž ve vztahu k téže dani, u níž vznikla žalobkyni daňová povinnost 25. 3. 2010, žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-24/2013-900000-304.3, odvolání zamítl a příslušný dodateční platební výměr potvrdil.

[4] Proti oběma citovaným rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích. Rozsudky ze dne 2. 7. 2014, č. j. 52 Af 46/2013 – 37 a č. j. 52 Af 60/2013 – 41, krajský soud zamítl žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2013, resp. ze dne 18. 10. 2013. Dospěl k závěru, 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 na 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. Jednalo se buďto o důkazní prostředky, které žalobkyně mohla a měla navrhnout v průběhu daňového řízení, nebo byly navrhovány důkazy, o nichž žalobkyně ani přes výzvu soudu neupřesnila, k prokázání jakých tvrzení mají směřovat.

II. Kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudky krajského soudu včas podanými kasačními stížnostmi.

[6] Namítala, 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 však nebylo náležitě prokázáno. Stěžovatelka navrhovala v řízení před krajským soudem 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 rozsáhlému míchání oleje a motorové nafty, jak tvrdí celní orgány. Záznamy obsahují kompletní data týkající se pohybu cisteren; ve spojení s výpisy z mýtných bran jimi mohlo být nade vší pochybnost prokázáno, že stěžovatelka nebyla povinna odvést daň ve výši tvrzené správcem daně. Stěžovatelka tak navrhla provedení důkazu záznamy z mýtných bran a tachografickými záznamy k prokázání skutečných tras nakládek a vykládek minerálního oleje.

[7] Dále stěžovatelka zdůraznila, že výpočet spotřební daně provedly celní orgány účelově. Odebírala minerální oleje označené názvy PUR 60, PUR 75, N 70 a SN 150. Jedná se o těžké topné oleje, které se svými vlastnostmi nejvíce blíží minerálním olejům podle § 45 odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, resp. § 45 odst. 1 písm. d) zákona. 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. Uvedené tvrzení podle stěžovatelky dokládají Pokyny k vyplnění přiznání ke spotřební dani platné od 1. 1. 2010, které byly vydány žalovaným. Výše škody, o kterou mohla stěžovatelka a osoba samostatně výdělečně činná R. H. zkrátit stát na spotřební dani, tak činí 1.277.080,96 Kč namísto 32.038.926 Kč tvrzených orgány činnými v trestním řízení. Platební výměry jsou proto podle stěžovatelky nesprávné.

[8] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích zrušil a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasačním stížnostem

[9] Žalovaný se ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem plně ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadených rozsudcích. Důvody podaných kasačních stížností podle žalovaného představují kombinaci obecných tvrzení řádně vypořádaných v předcházejícím řízení a nových skutečností, které nebyly uplatněny v podaných žalobách.

[10] Podle žalovaného bylo jak v daňovém řízení, tak v řízení před krajským soudem zřetelně vysvětleno, z jakých důvodů není úspěšná argumentace stěžovatelky o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu ve správním řízení.

[11] Krajský soud podle žalovaného řádně vysvětlil, proč neprovedl důkaz připojením trestního spisu Krajského soudu v Praze. Stěžovatelka nadto až v podané kasační stížnosti doplňuje, že předmětný spis obsahoval tachografické záznamy, jež měly vyloučit možnost míchání oleje a motorové nafty. K tomu žalovaný poznamenal, že stejnou vypovídací hodnotu jako tachografické záznamy mají výpisy z mýtných bran, které mapují pohyb dopravních prostředků a byly provedeny jako důkaz v daňovém řízení. Uvedené výpisy sice prokazují průjezd tahače mýtnou branou, neprokazují však, jaká cisterna byla za tahačem zapřažena, resp. jaká komodita o jaké hmotnosti byla v cisterně uložena.

[12] Novou skutečností je dle žalovaného rovněž argumentace stěžovatelky o nesprávném výpočtu spotřební daně ze strany celních orgánů. Soud by k ní proto podle § 109 odst. 5 s. ř. s. neměl přihlížet. I přesto žalovaný k dané námitce poznamenal následující. Stěžovatelkou zmíněné Pokyny k vyplnění a přiznání ke spotřební dani uvádí, že oleje, které mají obdobné vlastnosti, je nutno pro účely výpočtu spotřební daně zařadit podle účelu použití. Takto postupovaly celní orgány i orgány činné v trestním řízení. Námitka nesprávného výpočtu spotřební daně je tak podle žalovaného zcela nepřipadná. Navíc ani sama stěžovatelka se uvedenými pokyny v daňovém řízení neřídila, neboť v daňových tvrzeních vykazala daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

[13] Žalovaný závěrem podotkl, že stěžovatelka opět mění svou předchozí verzi skutkového stavu. V řízení před celním úřadem (na jednání 26. 11. 2012) stěžovatelka uváděla, že základový olej dodávala některým autodopravcům v tuzemsku. Následně v podaných odvoláních a ve správních žalobách tvrdila, že olej nakoupený v Německu byl dále vyvezen bez jakékoliv změny na Slovensko a nebyl uveden na tuzemský trh. Nyní nepopírá, že by měl být olej zdaněn v tuzemsku, namítá však nesprávnou výši sazby spotřební daně.

[14] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas, osobou oprávněnou a jsou přípustné. 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 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

[16] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádřil k námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení [IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], poté se věnoval námitce nesprávného výpočtu vyměřené daně [IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. A) Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení

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

[19] Krajský soud k obdobné žalobní argumentaci uvedl, že žalovaný v napadených rozhodnutích přesvědčivě odůvodnil, proč neprovedl důkazy navrhované na ústním jednání dne 26. 11. 2012. Záznamy z mýtných bran ani tachografické záznamy nebyly

schopny prokázat uskutečnění dodání základového oleje odběratelům, neboť z nich nebylo zřejmé, jaká cisterna byla za tahač zapřažena, jakou komoditu a o jaké hmotnosti obsahovala apod. Tvrzení žalobkyně, že olej nakoupený v Německu byl vyvezen na Slovensko, neodpovídalo dokazování provedenému v daňovém řízení ani dřívějším vyjádřením stěžovatelky.

[20] Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. V souvislosti s šetřením policejního orgánu (Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky) a s následným zahájením trestního stíhání Celní úřad Pardubice 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 vykazala spotřební daň ve výši 0 Kč. Následně celní úřad zahájil postupy k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

[21] Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení za zdaňovací období březen 2009 spočívaly v tom, že stěžovatelka v daném období nakoupila vybrané výrobky – základové oleje od dodavatele MOGoil GmbH se sídlem ve Spolkové republice Německo v množství 55.666 litrů bez spotřební daně. Uvedené oleje měly být podle zjištění celního úřadu prodány jako motorová nafta pro pohon motorů dalším odběratelům, čímž vznikla stěžovatelce daňová povinnost podle § 46 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (srov. Výzva k odstranění pochybností č. j. 2161/2011-066300-024). Podle citovaného ustanovení *vznikne daňovému subjektu povinnost daně přiznat a zaplatit dnem použití nebo prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla.*

[22] Obdobně ve vztahu k daňové povinnosti, jež stěžovatelce vznikla k 25. 3. 2010, měl celní úřad pochybnosti o výši přiznané spotřební daně. Podle dodacích lístků a vystavených faktur měla stěžovatelka uvedeného dne dodat společností CV Petrol, a. s. a TANNACO, a. s. celkem 30.552 litrů motorové nafty přepravované autocisternou stěžovatelky. Namísto motorové nafty však stěžovatelka podle zjištění celního úřadu uvedla do volného daňového oběhu 30.552 litrů směsi minerálních olejů, která vznikla smícháním 19.458 litrů motorové nafty a 11.094 litrů základového oleje PUR 60, a prodala je pro pohon motorů podle § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních (viz výzva k odstranění pochybností č. j. 18224/2012-066300-024). Podle citovaného ustanovení *jsou předmětem daně jakékoliv směsi určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, které jsou účelem použití rovnocenné některému minerálnímu oleji uvedenému v odstavci 1 s výjimkou směsí uvedených v písmenech b) až e) a g) až m).*

[23] Na ústním jednání dne 30. 4. 2013 byly stěžovatelce sděleny výsledky postupu k odstranění pochybností. Byly jí předány relevantní dokumenty pořízené správcem daně 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 č. j. 14636-3/2013-590000-31). Takový návrh stěžovatelka ve stanovené lhůtě (ani poté) nepodala, proto celní úřad dne 20. 5. 2013 vydal dodatečné platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2009 a na daň ke dni 25. 3.

2010 (bod [2]), které žalovaný rozhodnutími ze dne 17. 10. 2013, resp. 18. 10. 2013 potvrdil (bod [3] shora).

[24] Ústřední námitkou podané kasační stížnosti je námitka, že skutkový stav byl v předcházejícím daňovém řízení zjištěn nedostatečně, resp. nesprávně. Krajský soud měl 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 byly podle stěžovatelky schopné prokázat, že olej nakoupený v Německu stěžovatelka vyvezla na Slovensko a tam jej prodala; olej tak nebyl uveden na tuzemský trh, proto stěžovatelce nevznikla povinnost uvedené zboží zdanit.

[25] Předně je nutno poznamenat, 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).

[26] Poněkud nevěrohodně působí, jak přiléhavě upozorňuje žalovaný, že stěžovatelka v průběhu daňového i soudního řízení mění verzi skutkového děje projednávané věci. Argumentaci, že veškerý olej dovezený z Německa byl přímo vyvážen na Slovensko, aniž by byl prodáván odběratelům v ČR, nezastává stěžovatelka od počátku daňového řízení. Při ústním jednání dne 23. 2. 2011 zástupce stěžovatelky správci daně sdělil, že základové oleje byly daňovým subjektem prodávány dopravcům a drobným odběratelům na čištění autocisteren nebo jako náplně do motorů, převodovek a hydrauliky. Odběratelé byli údajně upozorňováni, že pokud budou základové oleje použity 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 strana 9 protokolu č. j. 3039/2011-066300-024). Ještě na ústním jednání dne 16. 4. 2012 stěžovatelka uváděla, že dovážela minerální oleje z Německa, které následně prodávala českým odběratelům, jedné slovenské společnosti a dále soukromým subjektům (srov. strana 4 protokolu o ústním jednání č. j. 5980/2012-066300-024). Teprve později stěžovatelka svoji původní argumentaci pozměnila a tvrdila, že veškerý minerální olej dovezený z Německa byl vyvezen na Slovensko a nebyl uveden na český trh (např. odůvodnění odvolání ze dne 12. 7. 2013).

[27] 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 v rámci ústního jednání dne 26. 11. 2012 obecně uvedl (citace: „Paragony jsem vystavoval, jak se mi hodilo“ a „Datum zdanitelného plnění ve většině případů nesouhlasí.“). 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. Kontrola účetních záznamů údajných

odběratelů a ani samotní odběratelé, včetně údajných odběratelů na Slovensku, uskutečnění dodávek nepotvrdili (viz strana 16 Sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností).

[28] 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 strana 5 Sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností). Navíc celní úřad upozornil, že při uskutečnění takových přeprav na Slovensko (do členského státu EU) by musela být daňovým subjektem splněna povinnost vyplývající z ustanovení § 30 odst. 3 a § 31 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, tedy že by ještě před zahájením dopravy základových olejů měl daňový subjekt písemně uvědomit celní úřad o datu zahájení dopravy a základový olej by musel dopravovat se zjednodušeným průvodním dokladem. Uvedené povinnosti nebyly stěžovatelkou plněny, což podle celního úřadu rovněž zpochybnilo věrohodnost tvrzení o uskutečnění dodávek základových olejů na Slovensko (strana 7 Sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností).

[29] Stěžovatelka 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 strana 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2013 i ze dne 18. 10. 2013).

[30] Nejvyšší správní soud je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, 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 (srov. příloha č. 1 k protokolu č. j. 14636 2/2013-590000-31 o ústním jednání uskutečněnému dne 29. 4. 2013), 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 nenavrhla, byť tak jistě učinit mohla. Navrhoje-li doplnění dokazování až v řízení před krajským soudem, přičemž nově uváděné důkazy mají prokázat tvrzení stěžovatelky zastávané již v daňovém řízení, které stěžovatelka mohla a měla možnost prokázat právě v rámci postupů k odstranění pochybností, nelze takové důkazy provést v řízení před správními soudy.

[31] V daňovém řízení byl 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 řízení před krajským soudem, byla přesvědčivě vyvrácena důkazy provedenými v daňovém řízení. Pokud stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno, nemůže následně rozhodnutí celních orgánů z této skutečnosti vycházející zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat 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 liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí*“ [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS (ačkoliv byl citovaný rozsudek následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, lze uvedené závěry aplikovat i nadále, neboť citovaná část odůvodnění nebyla Ústavním soudem zpochybněna), nebo obdobně i rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, publikovaný pod č. 2033/2010 Sb. NSS].

[32] Ostatně ani tachografické záznamy z vozidel stěžovatelky by nebyly způsobilé prokázat přepravu základových olejů z Německa na Slovensko. Také k tachografickým záznamům by totiž bylo možné zaujmout obdobné výhrady, jaké celní úřad formuloval k výpisům z mýtných bran. Výpisy z mýtných bran i tachografické záznamy měly prokázat, kam 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 strany 3 a 4 protokolu o ústním jednání č. j. 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*“ (strana 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. Dokazování tachografickými záznamy obsaženými ve zmiňovaném trestním spise, by tak bylo v řízení před krajským soudem (a rovněž v řízení před Nejvyšším správním soudem) nadbytečné.

[33] 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 k 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. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní 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, ani Nejvyšší správní soud nepovažoval provedení důkazů tachografickými záznamy a příslušným trestním spisem za nezbytné pro posouzení předmětné věci. Samotná žádost účastníka řízení pak podle judikatury nemůže být důvodem, pro který by Nejvyšší správní soud musel bez dalšího nařídít jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, č. j. 8 Aps 1/2005-82, publikovaný pod č. 932/2006 Sb. NSS).

[34] Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení tak není důvodná.

IV. B) Námitka nesprávného výpočtu vyměřené daně

[35] Dále stěžovatelka v kasačních stížnostech namítala, že jí byla doměřena spotřební daň v nesprávné výši. Ke kasační stížnosti přiložila Pokyny k vyplnění přiznání ke spotřební dani platné od 1. 1. 2010, z nichž vyplývá, že měla být užita sazba 472 Kč na 1.000 litrů použitelná pro těžké topné oleje.

[36] 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, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[37] Stěžovatelka námitku nesprávného výpočtu dodatečně vyměřené daně, resp. použití nesprávné sazby daně neuplatnila v řízení o podaných žalobách před krajským soudem. Je přitom nepochybné, že tak učinit mohla. Namítá-li nesprávnost výpočtu spotřební daně poprvé až v kasační stížnosti, je taková námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto v řízení neprováděl dokazování Pokynem k vyplnění přiznání ke spotřební dani, neboť uvedený dokument měl prokázat správnost argumentace stěžovatelky, kterou soud vyhodnotil jako nepřípustnou.

V. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 5. listopadu 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu