



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zastoupená 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, č. j. 37256-16/2013-900000-304.3, č. j. 37256-19/2013-900000-304.3, č. j. 37256-13/2013-900000-304.3, č. j. 37256-28/2013-900000-304.3 a č. j. 37256-26/2013-900000-304.3, 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 52/2013 - 45, č. j. 52 Af 55/2013 - 45, č. j. 52 Af 49/2013 - 37, č. j. 52 Af 64/2013 - 40 a č. j. 52 Af 62/2013 - 40,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 128/2014, sp. zn. 2 Afs 130/2014, sp. zn. 2 Afs 134/2014, sp. zn. 2 Afs 135/2014 a sp. zn. 2 Afs 136/2014, **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 2 Afs 128/2014.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně je daňovým subjektem podnikajícím v obchodu s minerálními oleji. Celní úřad pro Pardubický kraj ji dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 5. 2013

doměřil spotřební daň z minerálních olejů, a to za zdaňovací období leden 2010 ve výši 2 458 659 Kč, ke dni 1. 3. 2010 ve výši 327 186 Kč, ke dni 20. 4. 2010 ve výši 214 182 Kč, ke dni 22. 4. 2010 ve výši 367 920 Kč, a za zdaňovací období duben 2010 ve výši 1 357 297 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl a platební výměry celního úřadu potvrdil, vyjma rozhodnutí

č. j. 37256-26/2013-900000-304.3, jímž platební výměr změnil; změna ovšem spočívala pouze v odstranění formálního pochybení.

Správní žaloby podané proti shora označeným rozhodnutím žalovaného Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice rozsudky ze dne 2. 7. 2014, č. j. 52 Af 52/2013 – 45, č. j. 52 Af 55/2013 – 45, č. j. 52 Af 49/2013 – 37, č. j. 52 Af 64/2013 – 40 a č. j. 52 Af 62/2013 – 40 zamítl. 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 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.

Žalobkyně podala ve dnech 22. 7. 2014 a 30. 7. 2014 kasační stížnosti proti rozsudkům krajského soudu ze dne 2. 7. 2014, č. j. 52 Af 52/2013 – 45, č. j. 52 Af 55/2013 – 45, č. j. 52 Af 49/2013 – 37, č. j. 52 Af 64/2013 – 40 a č. j. 52 Af 62/2013 – 40, které byly dle rozvrhu práce přiděleny k rozhodnutí druhému senátu Nejvyššího správního soudu, a to pod sp. zn. 2 Afs 128/2014, sp. zn. 2 Afs 130/2014, sp. zn. 2 Afs 134/2014, sp. zn. 2 Afs 135/2014 a sp. zn. 2 Afs 136/2014. Vzhledem k tomu, že tyto kasační stížnosti směřují proti obdobným rozsudkům, věci spolu skutkově souvisejí a žalobkyně v nich vznáší skutkově i právně totožné námitky, rozhodl soud podle § 39 odst. 1 a § 120 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání s tím, že věci budou dále vedeny pod sp. zn. 2 Afs 128/2014.

V kasačních stížnostech uplatnila stěžovatelka důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Namítla, 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. 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 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 nad veškerou pochybnost prokázáno, že stěžovatelka nebyla povinna odvést daň ve výši tvrzené správcem daně. Stěžovatelka proto navrhla

pokračování

provedení důkazu záznamy z mýtných bran a tachografickými záznamy k prokázání skutečných tras nakládek a vykládek minerálního oleje.

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), resp. písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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 1000 litrů, resp. u odpadních olejů sazba 660 Kč na 1000 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 mohly 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.

V doplnění kasačních stížností ze dne 9. 12. 2014 nadepsaném „Sdělení k podaným kasačním stížnostem“ pak stěžovatelka shodně namítla, že správce daně vydal v důsledku nesprávného právního posouzení a dokazování rozhodnutí, kterými byla poškozena. K tomu navrhla provedení důkazu trestním spisem ve věci vedené u Vrchního soudu v Praze, sp. zn. 3 To 15/2014, kterým by mělo být prokázáno tvrzení o nesprávné výši vyměřené spotřební daně; v tomto rozsudku soud vyslovil, že S. K. 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.

Krom toho stěžovatelka v těchto doplněních kasačních stížností namítla, že za podmínek demokratického právního 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. Dále též stěžovatelka namítla, že pokud je pachatelem trestného činu označena pravomocným rozsudkem určitá osoba, měl by tuto skutečnost vzít v potaz i celní orgán a měl by vymáhat nárok na nedoplatku za spotřební daň po této osobě.

Na základě shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Důvody podaných kasačních stížností podle žalovaného představují kombinaci obecných tvrzení řádně vypořádaných v předcházejících řízeních, a nových skutečností, které nebyly uplatněny v podaných žalobách.

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

Krajský soud podle žalovaného řádně vysvětlil, proč neprovedl důkaz připojením trestního spisu Krajského soudu v Praze. Stěžovatelka nadto až v podaných kasačních stížnostech 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.

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 vykazovala daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

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.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

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; nejsou ovšem přípustné některé jimi uplatněné námitky, jak bude dále uvedeno.

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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Přitom vzal v úvahu, že skutkově i právně obdobné kasační stížnosti byly tímto soudem posuzovány v rozsudku ze dne 5. 11. 2014 č. j. 1 Afs 105/2014 - 85. Kasační soud i v nyní posuzovaných věcech dospěl k obdobným závěrům, a proto z označeného rozsudku v podstatné míře vycházel. Pokud byly v doplnění kasačních stížností uplatněny další námitky, budou pojednány v závěru odůvodnění tohoto rozhodnutí.

pokračování

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení, který krajský soud nesprávně akceptoval [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], poté se věnoval námitce nesprávného výpočtu vyměřené daně, tedy nesprávného právního názoru zaujatého jak žalovaným, tak i krajským soudem [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

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 mytných bran a tachografickými záznamy.

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. V souvislosti s šetřením policejního orgánu (Útvaru 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 vykázala 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 (dále jen „daňový řád“).

Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení za zdaňovací období leden 2010 spočívaly v tom, že stěžovatelka v daném období nakoupila vybrané výrobky – základové oleje bez spotřební daně v množství 186 077 litrů od dodavatele MOGoil GmbH, se sídlem ve Spolkové republice Německo. 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, jak uvedl celní úřad ve výzvě k odstranění pochybností (srov. výzva k odstranění pochybností č. j. 2165/2011-066300-024).

Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení ke dni 1. 3. 2010 spočívaly v tom, že stěžovatelka měla na základě jí vystavených dodacích/stáčecích lístků (č. 0000533, 534, 535, 536 ze dne 1. 3. 2010) a dle jí vydaných faktur (č. 20100035 a č. 20100033) dodat odběratelům (společnosti CV Petrol, a.s., Pražská 344, 252 41 Dolní Břežany, IČ: 48953776 a společnosti TANNACO, a.s., Choťanky 38, 290 01, IČ: 61677272) dodávku 29 877 litrů motorové nafty přepravované dne 1. 3. 2010 autocisternou SPZ č. 2E8 5812. Dle celního úřadu však stěžovatelka dne 1. 3. 2010 uvedla do volného daňového oběhu 29 877 litrů směsi minerálních olejů [předmět spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 19 749 litrů motorové nafty (KN 27101941) a 10 128 litrů základového oleje PUR60 (KN 27101999), a takto vyrobenou směs dne 1. 3. 2010 dodala odběratelům namísto uváděné motorové nafty.

Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení ke dni 20. 4. 2010 spočívaly v tom, že stěžovatelka měla na základě jí vystavených dodacích/stáčecích lístků (č. 0000650, 651 ze dne 20. 4. 2010 a č. 0000652 ze dne 21. 4. 2010) a dle faktur jí vydaných (č. 20100079 a 20100081) dodat dne 20. 4. 2010 společnosti CV Petrol, a.s., Pražská 344, 252 41 Dolní Břežany, IČ: 48953776 motorovou naftu v množství 19 560 litrů a dne 21. 4. 2010 společnosti TANNACO, a.s., Choťanky 38, 290 01, IČ: 61677272 motorovou naftu v množství 10 140 litrů. Celkem tedy měla těmito dvěma odběratelům dodat svou autocisternou SPZ č. 2E8 5812 motorovou naftu v množství 29 700 litrů. Dle zjištění celního úřadu ale stěžovatelka dne 20. 4. 2010 a dne 21. 4. 2010 uvedla do volného daňového oběhu 29 700 litrů směsi minerálních olejů [předmět spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních], a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 19 560 litrů motorové nafty (KN 27101941) a 10 140 litrů základového oleje PUR60 (KN 27101999), a takto vyrobenou směs dne 20. 4. 2010 v množství 19 560 litrů dodala odběrateli CV Petrol (zbývající část směsi v množství 10 140 litrů dodala dne 21. 4. 2010 odběrateli TANNACO), a to namísto na dodacích/stáčecích lístcích č. 0000650, 651 uváděné motorové nafty.

Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení ke dni 22. 4. 2010 spočívaly v tom, že stěžovatelka měla na základě dodacích/stáčecích lístků (č. 0000656, 657, 658 ze dne 22. 4. 2010 vystavených daňovým subjektem) a dle faktur vydaných (č. 20100084 a č. 20100083, vystavených daňovým subjektem) dodat odběratelům společnosti CV Petrol, a.s., Pražská 344, 252 41 Dolní Břežany, IČ: 48953776 a subjektu Miroslav Měřička, Hlavní 254, 281 25 Konárovice, IČ: 46369538, dodávku 33 598 litrů motorové nafty. Dle zjištění správce daně ale daňový subjekt dne 22. 4. 2010 uvedl do volného daňového oběhu 33 598 litrů směsi minerálních olejů, a to výrobou mimo režim podmíněného osvobození od daně smícháním 19 598 litrů motorové nafty (KN 27101941) a 14 000 litrů základového oleje PUR60 (KN 27101999), a takto vyrobenou směs dne 22. 4. 2010 dodal odběratelům namísto uváděné motorové nafty (srov. výzva k odstranění pochybností č. j. 18231/2012-066300-024).

Pochybnosti celního úřadu o správnosti daňového tvrzení za zdaňovací období duben 2010 spočívaly v tom, že stěžovatelka v daném období nakoupila vybrané výrobky – základové oleje od dodavatele PURALUBE GERMANY GmbH, se sídlem ve Spolkové republice Německo v množství 122 331 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 o spotřebních daních, jak uvedl celní úřad ve výzvě k odstranění pochybností (srov. Výzva k odstranění pochybností č. j. 2170/2011-066300-024). Podle citovaného ustanovení vznikne daňovému subjektu povinnost daň přiznat a zaplatit dnem použití nebo prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla.

Při 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

pokračování

(ani po jejím uplynutí) nepodala, proto celní úřad dne 20. 5. 2013 vydal platební výměry na spotřební daň z minerálních olejů, tak jak jsou vymezeny v úvodu odůvodnění tohoto rozsudku.

Ústřední námitkou podaných kasačních stížností je námitka, že skutkový stav byl v předcházejícím daňovém řízení 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 mytných bran na dálnicích v České republice byly podle stěžovatelky s to 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.

Předně je nutno poznamenat, že podle § 92 daňového řádu „[s]právce 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).”

Nelze přehlédnout skutečnost, na niž poukazuje žalovaný, že stěžovatelka v průběhu daňového i soudního řízení měnila verzi skutkového děje projednávaných věcí. 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 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 (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).

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.“). 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).

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).

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 strana 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-16/2013-900000-304.3, strana 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-19/2013-900000-304.3, strana 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-26/2013-900000-304.3, strana 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-13/2013-900000-304.3 a strana 7 rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2013, č. j. 37256-28/2013-900000-304.3).

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 uskutečněném 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,

pokračování

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, není důvodu takové důkazy 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.

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 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 nabrazovat 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].

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, 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 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 – doplněno Nejvyšším správním soudem) 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. 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, což je ovšem nereálné. Dokazování tachografickými záznamy obsaženými ve zmiňovaném trestním

spise by tak bylo v řízeních před krajským soudem (a rovněž v řízení před Nejvyšším správním soudem) nadbytečné.

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, která by mohla mít vliv na jeho rozhodnutí. 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).

Námítka nedostatečně zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení tak není důvodná.

Dále stěžovatelka v kasačních stížnostech namítala, že jí byla vyměřena spotřební daň v nesprávné výši. Ke kasačním stížnostem přiložila Pokyny k vyplnění přiznání ke spotřební dani platné od 1. 1. 2010, z nichž vyplývá, že měla být užita sazba 472 Kč na 1000 litrů použitelná pro těžké topné oleje.

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „*[k]asační 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.*”

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 přiznání ke spotřební dani.

Potud Nejvyšší správní soud posoudil věci shodně, jak již dříve učinil v rozsudku sp. zn. 1 Afs 105/2014.

Jak výše uvedeno, stěžovatelka zaslala Nejvyššímu správnímu soudu dne 9. 12. 2014 do všech spojených spisů obsahově shodná podání nadepsaná „Sdělení k podaným kasačním stížnostem“, jimiž zřejmě zamýšlela rozšířit své kasační stížnosti o další důvody. Nejvyšší správní soud proto vážil, zda se jedná o přípustné doplnění kasačních důvodů, či nikoliv. Kasační stížnost lze totiž podat jen ve lhůtě dvou týdnů od doručení rozhodnutí soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), přičemž je rozdíl v situaci, kdy stěžovatel později doplňuje řádně podanou kasační stížnost (což je přípustné), a v situaci, kdy kasační stížnost postrádala zákonné náležitosti, soud k odstranění vad vyzval a určil k tomu lhůtu. Dle znění § 106 odst. 3 s. ř. s. „*[n]emá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání,*

pokračování

musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc.”

Pro počáteční vady kasačních stížností stěžovatelky, spočívající v absenci uvedení v jakém rozsahu a z jakých důvodů jsou rozsudky krajského soudu napadány (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), byla stěžovatelka vyzvána Nejvyšším správním soudem k jejich doplnění, a to usnesením ze dne 24. 9. 2014, č. j. 2 Afs 128/2014 – 29, jež jí bylo doručeno dne 26. 9. 2014 (jednoměsíční lhůta pro doplnění kasační stížnosti ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s. skončila v pondělí 27. 10. 2014), usnesením ze dne 29. 7. 2014, č. j. 2 Afs 130/2014 - 4, jež jí bylo doručeno dne 7. 8. 2014 (lhůta pro doplnění kasační stížnosti skončila v pondělí 8. 9. 2014), usnesením ze dne 24. 9. 2014, č. j. 2 Afs 134/2014 - 31, jež jí bylo doručeno dne 26. 9. 2014 (lhůta pro doplnění kasační stížnosti skončila v pondělí 27. 10. 2014), usnesením ze dne 24. 10. 2014, č. j. 2 Afs 135/2014 - 31, jež jí bylo doručeno dne 26. 9. 2014 (lhůta pro doplnění kasační stížnosti skončila v pondělí 27. 10. 2014), a usnesením ze dne 24. 9. 2014, č. j. 2 Afs 136/2014 - 14, jež jí bylo doručeno dne 26. 9. 2014 (lhůta pro doplnění kasační stížnosti skončila v pondělí 27. 10. 2014).

Poněvadž k prodloužení jednoměsíční lhůty ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s. nedošlo (stěžovatelka ani žádost o její prodloužení nepodala), konstatoval Nejvyšší správní soud, že k námitkám podaným po zákonné lhůtě k tomuto úkonu vymezené nelze přihlídnout (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06). Na okraj však soud k požadavku na zohlednění trestního rozsudku ve věci stěžovatelčina manžela poznamenává, že soudy ve správním soudnictví jsou sice na základě ustanovení § 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. 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 dále uvést, že byl rovněž vydán před uplynutím lhůt jí stanovených k doplnění kasačních stížností, a dále že ohledně viny dospěl tento soud ke shodnému závěru jako krajský soud v dané trestní věci.

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

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 kasačních stížnostech. Žalovanému v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. prosince 2014

JUDr. Miluše Došková
předseda senátu