



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **L.T.B.C., spol. s r.o.**, IČ 26766337, se sídlem Limuzská 2110/8, Praha 10, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2016, č. j. 34834-8/2016-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 21. 2. 2019, č. j. 52 Af 4/2017 - 162,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předchozího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 34834-8/2016-900000-302, zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) ze dne 29. 4. 2016, č. j. 26037/2016-590000-11, kterým Celní úřad pro Pardubický kraj vyměřil žalobkyni dovozní clo ve výši 607.159 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 1.847.790,70 Kč.

[2] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že celní úřad přemístil dne 7. 8. 2014 pod přímý celní dohled předmětné zboží (98.200 kg tabáku obchodního označení L5 LAOS), které se nacházelo ve skladovacích prostorách v Řídkém v celkem 491 kartonech po 200 kg, neboť se domníval, že se jedná o zboží, které se území Evropské unie nepěstuje pro obchodní účely. Celní úřad společně s přemístěním zboží vyzval žalobkyni k prokázání statusu zboží. Následně celní úřad vyhledal v trestním spisu vedeném Policií České

republiky, Krajské ředitelství policie Pardubického kraje, sp. zn. KRPE-61240/TČ-2013-170080, ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby celkem čtyři nabývací doklady (faktury) k předmětnému zboží a zaslal je dne 16. 10. 2016 k vyjádření žalobkyni. V návaznosti na to zaslala žalobkyně celnímu úřadu dne 17. 2. 2015 čtyři obsahově shodné faktury, které již celní úřad získal vlastní činností. Ve vztahu k těmto čtyřem fakturám celní úřad vyjádřil pochybnosti, že se nejedná o faktury k předmětnému zboží, neboť v rámci nich bylo uvedeno odlišné obchodní označení i sazební zařazení zboží.

[3] K e-mailové korespondenci v anglickém jazyce, která měla osvětlit důvody, proč bylo zboží v rámci faktur nesprávně označeno, a kterou žalobkyně předložila jako přílohu podání ze dne 29. 2. 2016, žalovaný uvedl, že ji žalobkyně celnímu úřadu zaslala až poté, co již bylo zřejmé, že celní úřad vyjádřil pochybnosti o tom, že by se faktury skutečně vztahovaly k předmětnému zboží. Žalovaný upozornil, že společnost adbac Limited fakturovala žalobkyni v období od září 2012 do února 2013 v jednom případě tabák označený jako L5R India FCV a ve třech zbývajících případech tabák označený jako LA5 Indian Flue Cured, přičemž předmětné zboží nebylo možné se zbožím uvedeným na fakturách ztotožnit. Vzhledem k tomu, že obchod se surovým tabákem je poměrně specifický již jen tím, že se jedná o komoditu druhově určenou, měla žalobkyně dbát na to, aby vedla řádně svou dokumentaci za účelem jednoznačné individualizace zboží v případě potřeby. Bylo na žalobkyni, aby jednoznačně osvědčila, že předmětné zboží skutečně odpovídá zboží vymezenému ve čtyřech předložených fakturách.

[4] Žalovaný dále uvedl, že na základě zjištění plynoucích z předložených faktur celní úřad vyslechl dne 23. 6. 2015 jednatele společnosti KESIL s.r.o., se sídlem ve Slovenské republice, odběratelky žalobkyně, který popsal mechanismus obchodů s žalobkyní. Následně žalobkyně koncem července 2015 zaslala celnímu úřadu podání, ve kterém uvedla, že došlo k záměně zboží. Žalobkyně uvedla, že předmětné zboží bylo v inkriminované době ve skladovacích prostorách společně s jejím zbožím. Předmětné zboží přitom patřilo společnosti ATRATUM s.r.o., přičemž došlo k tomu, že namísto toho, aby bylo společnosti KESIL s.r.o. zasláno předmětné zboží (zboží společnosti ATRATUM s. r. o.), bylo jí zasláno zboží patřící žalobkyni. Proto ve skladu zůstalo předmětné zboží a odesláno bylo omylem zboží v původním vlastnictví žalobkyně. Podle žalobkyně proto došlo k záměně kvalitativně identického zboží, a tudíž žádná ze stran obchodní transakce žádné nesrovnalosti nezpozorovala. Současně žalobkyně doplnila, že došlo k faktické směně zboží, a proto je nyní vlastníkem předmětného zboží. Žalovaný však upozornil, že se v dané souvislosti sama žalobkyně vyjadřovala o teoreticky možné záměně, a proto zpochybnil, že by skutečně došlo k záměně kvalitativně shodného zboží, neboť tuto verzi události žalobkyně uvedla teprve v červenci roku 2015 a následně i v dalších podáních, avšak až poté, co zjistila, že celní úřad neakceptoval čtyři faktury, které měly osvědčit nabytí zboží. Bylo primárně na žalobkyni, aby dodržovala povinnosti plynoucí z právních předpisů a aby současně zajistila vhodný systém kontroly zboží, které se nachází ve skladovacích prostorech v Řídkém.

[5] Současně žalovaný odmítl, že by žalobkyně neměla přístup ke svému účetnictví, byť bylo zajištěno policií pro účely trestního řízení. Podle žalovaného je nepředstavitelné, že by došlo k záměně tak velkého množství zboží a že by žalobkyně vůbec nečinila žádné

pokračování

kroky k tomu, aby jí zabránila. I pokud by skutečně k záměně došlo, nelze si podle žalovaného představit, že by dotčené subjekty nijak záměnu nezařadily do svého účetnictví. Ostatně i jednatel společnosti ATRATUM s.r.o. uvedl jen, že k záměně mohlo dojít, a nikoliv, že k ní skutečně došlo. Žalovaný se dále zaměřil na realizaci dodávek mezi společnostmi ATRATUM s.r.o. a KESIL s.r.o. Z předložených dokladů vyplynulo, že mezi těmito společnostmi proběhly transakce ohledně zboží L5 LAOS v celkovém množství 19.800 kg ve dnech 7. 12. 2012, 12. 12. 2012, 24. 1. 2013, 28. 1. 2013 a 13. 1. 2013. Podle žalovaného je nepravděpodobné, aby došlo k záměně v případě celkem pěti kamionových dodávek realizovaných v průběhu několika měsíců. Žalobkyně navíc více neosvědčila, jak konkrétně mělo k záměně dojít. Žalobkyně uvedla, že na záměnu přišla až dne 23. 6. 2015, proto o ní nemohly existovat účetní doklady či jiné důkazy. Dne 18. 4. 2016 navrhla žalobkyně k prokázání záměny výslech V. S. a L. H. Žalovaný ve shodě s celním úřadem konstatoval, že by jejich výslech byl nadbytečný bez přínosu k objasnění věci. Žalovaný uzavřel, že žalobkyni tvrzení o záměně zboží neuvěřil.

[6] Žalovaný dále uvedl, že celní úřad žalobkyni vyzval k součinnosti při fyzickém ohledání předmětného zboží. Celní úřad po žalobkyni požadoval, aby zajistila personál a techniku k rozrovnání cca 525 kartónů za účelem výběru nejméně 15 balení tabáku, které budou podrobeny fyzickému ohledání. Celní úřad tento způsob odběru vzorků zvolil z toho důvodu, aby nevznikaly žalobkyni další náklady spojené s účastí třetích osob. Protože nakonec součinnost žalobkyně neposkytla, ustanovil celní úřad znalce Petra Haka, aby odebral vzorky z pěti náhodně vybraných kartónů tabáku. Celní úřad následně provedl úkony směřující k rozrovnání kartónů, aby mohlo dojít k odběru vzorků. Nejprve celní úřad vybral deset kartónů jako vzorkovací jednotky a následně z pěti z nich, konkrétně z kartónů tabáku č. 566 a č. 17 na žádost celního úřadu a z kartónů č. 361, 328 a 115 na základě volby znalce, znalec odebral vzorky. Způsob odběru vzorku přítomný zástupce žalobkyně nijak nenapadal. Proto bylo podle žalovaného překvapivé, že proti danému postupu žalobkyně brojila až posléze. Žalovaný však uvedl, že postup při odběru vzorků byl zákonný. Upozornil, že náhodný výběr proběhl z dostatečně reprezentativního množství zboží. Samotný výběr vzorků nemusel být proveden znalcem, plně postačí, že znalec vzorky odebral.

[7] Výslech znalce by přitom byl nadbytečný, neboť žalobkyně v průběhu odebírání vzorků vůbec proti postupům znalce nebrojila. Žalovaný upozornil, že znalec shledal jen minimální kvalitativní rozdíl mezi označením tabáku L5 a L5R. Žalovaný zdůraznil, že s ohledem na různost a pestrost označení zboží v předložených dokladech, kdy se zde objevují v případě první skutkové verze čtyři faktury obsahující označení zboží jako LA5 Indian Flue Cured, resp. L5R Indian FCV a v druhé skutkové verzi (*záměna zboží pozn. Nejvyššího správního soudu*) se v rámci pěti faktur objevuje označení zboží L5 Laos FCV, případně Laos FCV (Grade L5) či L5 Laos FCV c. y. 2011, přičemž předmětné zboží se nachází v kartonech označených L5 LAOS, nelze na základě těchto dokladů dané zboží jednoznačně identifikovat, což vede k tomu, že nebyly předloženy dostatečné doklady pro závěr o tom, že se jedná o zboží Společenství.

[8] Žalovaný konstatoval, že celní úřad při stanovení celní hodnoty předmětného zboží správně vycházel z čl. 31 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), neboť přihlížel k prodeji zboží

stejného „zbožového“ kódu v době šesti měsíců před dnem vzniku celního dluhu ve smyslu čl. 30 odst. 2 písm. b) celního kodexu s tím, že zmíněnou metodu využil s rozumnou pružností. Celní úřad přitom vycházel z aplikace QDS dovozy, kdy shromáždil informace o zboží totožného sazebního zařazení u transakcí, které se uskutečnily v období od 29. 5. 2013 do 21. 11. 2013 s tím, že za rozhodnou vzal nejnižší zjištěnou celní hodnotu ve výši 83,42 Kč/kg (zboží v rámci celní deklarace č. 13CZ6100001GKWXI14). Vycházel přitom z celkem 37 dovozů zboží stejného sazebního zařazení. Zboží, které mělo nejnižší zjištěnou celní hodnotu, sice nebylo shodné ve všech ohledech, nicméně mělo obdobné vlastnosti (jednalo se o tabák pro výrobu cigaret pod obchodním názvem Flue Cured Virginia), které mělo stejné funkce a mohlo být obchodně zaměnitelné.

[9] Žalovaný připustil, že rozhodnutí č. 13CZ6100001GKWXI14 není součástí spisové dokumentace, nicméně žalobkyně znala způsob určení celní hodnoty i metody, na základě kterých celní úřad určil výši celní hodnoty. Proto skutečnost, že naposledy uvedené rozhodnutí není součástí spisu, nemá za následek nezákonnost platebního výměru. Ostatně žalobkyně měla možnost předložit jiné doklady, které uplatnila až v odvolání. Faktury poskytnuté společností ATRATUM s.r.o. nemůže žalovaný, s ohledem na skutečnost, že předmětné zboží s nimi není možné ztotožnit, využít k určení celní hodnoty zboží. Žalovaný neshledal žádné vady v procesním postupu celního úřadu. Žalobkyně vždy věděla o všech plánovaných úkonech i současném důkazním stavu. Obstojí i odůvodnění rozhodnutí celního úřadu, byť by mohlo být obsáhlejší. Námitky, které nebyly vypořádány v rámci stížností, vypořádal následně sám žalovaný v rámci tohoto rozhodnutí. Dále žalovaný v obecnosti upozornil na existenci důkazního břemene žalobkyně. Celnímu úřadu vytkl, že aktivně vyhledával důkazní prostředky, neboť jejich hledání bylo primárně úkolem žalobkyně. Podle žalovaného je zřejmé, že žalobkyně představila verzi reality s řadou nesrovnalostí, aniž by ji důkazně dostatečně podpořila. Neunesení důkazního břemene jde k její tíži. Na závěr rozhodnutí žalovaný upozornil, že v souladu s čl. 203 odst. 1 celního kodexu byla ve vztahu k vzniku celního dluhu dlužníkem žalobkyně.

[10] Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 21. 2. 2019, č. j. 52 Af 4/2017 - 162, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou nároků na odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci. Shrnl, že klíčové je, aby odůvodnění poskytlo oporu danému rozhodnutí s tím, že není nezbytné reagovat na každou dílčí námitku, ale že naopak postačí, pokud odůvodnění přináší vlastní ucelený odlišný názor, který minimálně implicitně námitky vypořádá. Krajský soud doplnil, že důkazní břemeno v daňovém řízení leží primárně na daňovém subjektu, zde na žalobkyni. Ta byla povinna prostřednictvím svého účetnictví prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání. V projednávaném případě vznikly pochybnosti o původu a statusu předmětného zboží.

[11] Krajský soud shrnul, že mezi žalobkyní a celním orgánem je sporná otázka, zda fakticky došlo k záměně zboží, a jestli tudíž došlo ke směně zboží mezi žalobkyní a společností ATRATUM s.r.o. Podle krajského soudu žalobkyně v dané souvislosti nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky, které by její tvrzení osvědčily. Věrohodnost tvrzení žalobkyně snižuje i skutečnost, že s teorií záměny přišla s časovým odstupem po výsledku jednatele společnosti KESIL s.r.o. Z čestného prohlášení jednatele

pokračování

společnosti ATRATUM s.r.o. přitom vyplývá, že k záměně mohlo dojít a nikoliv, že k ní skutečně došlo. Žalobkyni se podařilo prokázat, že předmětné zboží se nacházelo ve skladovacích prostorách v Řídkém společně se zbožím, se kterým mělo být zaměněno. Záměnu, a tudíž i směnu zboží, se však žalobkyni nepodařilo prokázat. Jestliže žalobkyně nevedla řádně účetnictví a neprovedla ani inventuru, jde to k její tíži, neboť se právě díky své laxnosti dostala do důkazní nouze. Navíc směněný tabák již nelze u společnosti KESIL s. r. o. ztotožnit.

[12] Krajský soud konstatoval, že celní orgány řádně vysvětlily, proč již neprovedou další důkazy, konkrétně výsledky svědků. K návrhu na výsledky A. B. krajský soud uvedl, že mu není zřejmé, jak by pan B. jako zástupce dodavatelky žalobkyně mohl osvětlit následnou záměnu tabáku. Obdobně tomu je u svědeckých výpovědí L. H. a V. S. Krajský soud vyhodnotil, že by považoval za důvodný výslech pracovníků skladu za situace, kdy by se v krátkém časovém horizontu po záměně podařilo identifikovat též zboží u slovenské společnosti KESIL s.r.o. a výpověďmi by se dala prokázat záměna. Avšak cca 3 roky po tvrzené záměně, kdy sama žalobkyně netuší, kdy mohlo k záměně dojít a uvádí pouze rozmezí let 2012 - 2013, nemá jejich výpověď potvrzující teoretickou možnost záměny žádnou relevanci. Ani výslech znalce Haka nemůže vést k tomu, že mohl potvrdit záměnu zboží, která měla proběhnout v letech 2012 až 2013. Dále krajský soud upozornil, že rozhodnutí o ustanovení znalce bylo žalobkyni doručeno společně s výzvou k poskytnutí součinnosti ze dne 23. 10. 2015. Od daného okamžiku měla žalobkyně možnost vznést v řízení námitky proti osobě znalce, což neučinila. Skutečnost, že žalobkyně svého práva nevyužila, nemůže jít k tíži celních orgánů.

[13] Krajský soud k námitce prekluze práva na vyměření daně poukázal na čl. 221 bodu 3 celního kodexu, podle něhož dlužníkovi nelze sdělit celní dluh po uplynutí 3 let od vzniku tohoto dluhu. Celní dluh přitom vzniká při dovozu dle čl. 203 celního kodexu odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu. Protože nedošlo k řádné identifikaci zboží a prokázání jeho statusu, bylo namíste aplikovat čl. 214 bod 2 celního kodexu, podle kterého, pokud není možno přesně určit okamžik, kdy celní dluh vznikl, je dobou, která se bere v úvahu při stanovení podkladů pro vyměřování cel platných pro dané zboží, okamžik, kdy celní orgány zjistí, že se zboží nachází v situaci, kdy vzniká celní dluh. Proto se za den vzniku celního dluhu považuje den 26. 11. 2013, tedy den, kdy došlo k rozhodnutí o přemístění zboží pod přímý dohled celních orgánů, které bylo evidováno pod č. j. 58590-2/2013-590000-61. Obdobná je situace pro běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění platném do 27. 8. 2016), stanoví v § 23 odst. 1 písm. h) povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží dnem odnětí zboží celnímu dohledu, což je opět den 26. 11. 2013. Jestliže clo a daň z přidané hodnoty byly žalobkyni doměřeny dne 29. 4. 2016, nemohlo dojít k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení cla a daně.

[14] Krajský soud se ztotožnil s celními orgány, že bylo namíste stanovit celní hodnotu předmětného zboží podle čl. 31 celního kodexu, neboť nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle článků 29 nebo 30, určí se na základě údajů dostupných ve Společenství s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními článku VII. Všeobecné dohody o clech a obchodu, Dohody o provádění článku VII. Všeobecné dohody o clech a obchodu a obecnými zásadami kapitoly 3, hlavy

II. celního kodexu. Článek 31 celního kodexu stanovuje náhradní způsob určení celní hodnoty. K tomu daňové orgány využily informace ze systému QDS (Obecný dotazovací systém), ze kterého celní úřad vybral 37 dovozů zboží se stejným sazebním zařazením, podle kterého celní hodnota 1 kg tabáku se stejným sazebním zařazením (zboží označené v celní deklaraci č. 13CZ6100001GKWXI14) činila 83,42 Kč. Krajský soud se ztotožnil se způsobem určení celní hodnoty i výběru referenčního zboží.

[15] Skutečnost, že celní deklarace č. 13CZ6100001GKWXI14 není ve spise založena, nemohla podle krajského soudu vést k porušení práv žalobkyně na spravedlivý proces. Žalobkyně totiž aktivně nahlížela do spisu, tudíž jí muselo být dobře známo, na základě čeho byla celní hodnota zboží určena, navíc žalobkyně vznášela konkrétní dotazy k této konkrétní celní deklaraci.

[16] Krajský soud dále uvedl, že mezi celními orgány a žalobkyní je sporná otázka zákonnosti provedení „předvýběru“ 15 kartonů správcem daně za účelem znaleckého zkoumání, k čemuž žalobkyně namítá, že onen předvýběr již spadá do působnosti znalecké činnosti, tudíž do působnosti samotného znalce, nikoliv do působnosti zaměstnanců správce daně. Jestliže čl. 242 odst. 2 prováděcího předpisu k nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, zakládá celním orgánům právo odebírat samotné finální vzorky, zakládá tím dle logiky věci též jejich pravomoc vybrat vzorkovací jednotky, ze kterých se následně vzorky odeberou. Celní úřad totiž ustanovil znalce pouze pro finální odebrání vzorků, což jej nijak nezavazuje pravomoci vybrat vzorkovací jednotky. Znalec následně postupoval přesně podle zadání znaleckého posudku, když sám vybral 5 krabic z 10 správcem daně předvybraných k finálnímu odebrání vzorků, tudíž nemohlo jít o zásah do znalecké činnosti znalce. Dále krajský soud konstatoval, že předmětné zboží bylo uskladněno ve 491 stejných kartonech ve stejném množství a se stejným označením. Podle krajského soudu proto nebylo nutné vybírat více než 10 vybraných vzorkovacích jednotek, ze kterých bylo následně vybráno pět kartonů pro odběr vzorků. Počet vzorků pro odebrání vyhodnotil krajský soud s přihlédnutím k individuálním vlastnostem (stejná váha, stejné balení, stejné označení) skladovaného zboží jako dostačující. Současně krajský soud doplnil, že znalec byl při výkonu své činnosti povinen provádět činnost v souladu s právním řádem ČR, vykonávat svou činnost řádně s maximální odbornou pečlivostí a v souladu s odbornými znalostmi a postupy. Znalec nicméně nebyl povinen při výkonu své činnosti postupovat striktně dle metodické příručky MP 05-02.

[17] Při posouzení způsobu odběru vzorků vycházel krajský soud i z vyjádření Celně-technické laboratoře Generálního ředitelství cel (dále jen „CTL“), podle kterého byl odběr vzorků proveden ve shodě s doporučenými metodami a postupy z vrchní, střední a spodní vrstvy vzorkované jednotky. Za situace, kdy žalobkyně k závěrům CTL nic nenamítala, krajský soud z těchto závěrů při svém rozhodování vycházel, jelikož otázka dostatečnosti množství odebraných vzorků tabáku je otázkou ryze odbornou, k jejímuž posouzení nedisponuje soud potřebnými odbornými znalostmi. Vyjádření CTL hodnotí krajský soud jako přesvědčivé, obsahující odborné posouzení, ke kterému má CTL jako odborné technické pracoviště GŘ cel potřebné odborné znalosti, a je tedy k posouzení této otázky plně kompetentní.

pokračování

[18] Krajský soud další dokazování neprováděl, neboť výslech navrhovaných osob by nemohl do věci vnést nové informace, když spornou ve věci není otázka, jaký druh tabáku byl předmětem obchodu se společností KESIL s.r.o. Jádrem sporu je tvrzená záměna zboží ve skladu v Řídkém.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[19] Proti uvedenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost. V ní namítla, že v průběhu daňového řízení neměla k dispozici účetnictví, které bylo zajištěno orgány činnými v trestním řízení. Teprve až na základě výslechu jednatele společnosti KESIL s.r.o. dospěla sama k závěru, že ve skladovacích prostorách mohlo dojít k záměně zboží totožné šarže a provenience, a to tabáku s označením L5. Byť se může jevit tvrzení o záměně jako těžkou uvěřitelné, i takové situace nastávají. Stěžovatelka jednak neměla své účetnictví a záměnu zjistila až právě na základě výslechu jednatele společnosti KESIL s.r.o. Stěžovatelka v situaci, kdy zjistila, že došlo k záměně zboží, neměla k dispozici žádné prostředky, jak obstatat podklady osvědčující záměnu, vyjma čestných prohlášení, které opatřila. Skutečnosti osvědčující záměnu proto měl zjišťovat celní úřad. Stěžovatelka přitom navrhovala řadu důkazních prostředků pro osvědčení záměny zboží, nicméně celní orgány i krajský soud je odmítly provést. Proto stěžovatelce znemožnily unést důkazní břemeno. Současně není přípustné, aby celní úřad *a priori* posuzoval, zda případný výslech svědků či jiné důkazní prostředky budou způsobilé prokázat tvrzené skutečnosti. Celní orgány i krajský soud přehlédly, že došlo k záměně zboží, které se od sebe zásadně neodlišuje a ke zjištění záměny nemuselo dříve dojít, přičemž jenom celní úřad skutečně mohl zjistit, zda došlo k záměně či nikoliv, a to právě výsledkem příslušných osob. Pokud čestné prohlášení jednatele společnosti ATRATUM s.r.o. osvědčovalo, že mohlo k záměně dojít, měly tuto skutečnost celní orgány dále ověřit při dokazování, což nesprávně neučinily. Podle stěžovatelky neprovedení navržených důkazů zasáhlo do jejího práva prokazovat, co sama tvrdí. Jestliže i krajský soud připustil, že záměna zboží byla možná, měl celní úřad v rámci dokazování ověřit, zda tomu tak skutečně bylo. Nejvyššímu správnímu soudu proto stěžovatelka navrhla, aby zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že celní úřad aktivně vyhledával důkazní prostředky v trestním spise s tím, že řadu z nich využil v rámci daňového řízení. Provedené dokazování přitom krajský soud vyhodnotil jako řádné s tím, že se ztotožnil i se závěry celních orgánů ohledně neprovedení dalších důkazů. Navíc skutková verze o záměně zboží není podle žalovaného objektivně prokazatelná, a to ani v případě navrhovaných výsledků svědků. Navíc žalovaný vyhodnotil, že se jedná o tvrzení účelové. Celní úřad v obecnosti může daňovým subjektům napomoci unést důkazní břemeno, nicméně v projednávané věci to možné nebylo právě proto, že stěžovatelka se do důkazní nouze dostala díky svému účelovému tvrzení, a to navíc v situaci, kdy řádně nevedla své účetnictví ani nekontrolovala, jaké zboží se nachází v jejích skladovacích prostorech. Podle žalovaného navíc nemá v daňovém řízení prokazování hypotetických skutečností své místo. Samotná skutková verze o směně zboží je nepravděpodobná a nevěrohodná. Žalovaný opětovně upozornil na specifika obchodování s tabákem, u kterého je řádné vedení daňové dokumentace právě pro snadnou zaměnitelnost zcela klíčové. Doplnil, že celní úřad dostatečně vysvětlil, proč důkazy neprovede, přičemž zákon mu jejich provedení

neukládal. Své vyjádření uzavřel žalovaný s tím, že do obtížné situace se dostala stěžovatelka svou vlastní laxností, kdy řádně neplnila povinnost vést účetnictví a sledovat skladové zásoby. Proto žalovaný navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že byla podána z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s.

[22] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[23] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[24] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na žalobce. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí žalobce prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny,

pokračování

prechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že žalobce důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

[27] Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle žalobce, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen žalobce má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nálezy 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

[28] Současně platí, že důkazní povinnost žalobce nemůže být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či uzavřené smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelné plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Všechny tyto rozhodné skutečnosti proto musí žalobce prokázat tak, aby o souladu mezi faktickým stavem a stavem formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti (srov. kupř. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, či ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).

[29] Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi stěžovatelkou a celními orgány je sporná zejména otázka, zda byly celní orgány povinny provést navrhované důkazní prostředky spočívající ve svědeckých výpovědích, které měly prokázat, že došlo ve skladovacích prostorách v Řídkém k záměně předmětného zboží za tabák obdobné kvality. Stěžovatelka přitom vytýká celním orgánům, že sama využila veškeré své soukromoprávní možnosti, kterými mohla záměnu tabáku prokázat. Proto bylo úkolem celních orgánů, aby provedly navrhované důkazní prostředky, neboť stěžovatelka neměla a nemá faktickou možnost prokázat rozhodné skutečnosti. Ty je možné zjistit jen na základě výsledků svědků, které však sama nemůže provést. Tuto otázku však podle Nejvyššího správního soudu není možné řešit izolovaně, ale je naopak nezbytné na ní nahlížet pohledem průběhu celého dokazování, resp. řízení před celním úřadem, a je tudíž nutné vyhodnotit doposud zjištěné okolnosti případu.

[30] Nejvyšší správní soud z obsahu spisové dokumentace zjistil, že celní úřad přemístil dne 7. 8. 2014 pod přímý celní dohled předmětné zboží (98.200 kg tabáku obchodního označení L5 LAOS). Předmětné zboží se nacházelo ve skladovacích prostorech v Řídkém, a to v celkem 491 kartonech po 200 kg, přičemž celní úřad vyzval stěžovatelku, aby prokázala status předmětného zboží. Celní úřad současně vyhledal v trestním spisu vedeném Policií České republiky, Krajské ředitelství policie Pardubického kraje, sp. zn. KRPE-61240/TČ-2013-170080 ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně,

poplatku a jiné podobné povinné platby celkem čtyři nabývací doklady (faktury). Konkrétně se jednalo o tyto faktury:

- ze dne 27. 9. 2012 FY13 1077, na základě které měla společnost adbac Limited dodat stěžovatelce 19.800 kg tabáku s označením L5R Indian FCV (faktura č. 1),
- ze dne 5. 12. 2012 FY13 1130, na základě které měla společnost adbac Limited dodat stěžovatelce 17.820 kg tabáku s označením LA5 Indian Flue Cured (faktura č. 2),
- ze dne 18. 2. 2013 č. FY13 1178, na základě které měla společnost adbac Limited dodat stěžovatelce 35.640 kg tabáku s označením LA5 Indian Flue Cured (faktura č. 3),
- ze dne 2. 1. 2013 FY13 1142, na základě které měla společnost adbac Limited dodat stěžovatelce 35.640 kg tabáku s označením LA5 Indian Flue Cured (faktura č. 4).

[31] Celní úřad zaslal tyto faktury č. 1 až č. 4 dne 16. 10. 2014 k vyjádření stěžovatelce. V návaznosti na to zaslala stěžovatelka celnímu úřadu dne 17. 2. 2015 čtyři obsahově shodné faktury, které již celní úřad získal vlastní činností. Ve vztahu k těmto čtyřem fakturám celní úřad vyjádřil pochybnosti, že by se jednalo o faktury k předmětnému zboží, neboť v rámci nich bylo uvedeno odlišné obchodní označení i sazební zařazení zboží. Celní úřad upozornil, že předmětné zboží nacházející se ve skladovacím prostoru bylo označeno jako L5 LAOS.

[32] Dne 23. 6. 2015 podal vysvětlení Juraj Kosela, jednatel společnosti KESIL s.r.o., odběratelky stěžovatelky. Stěžovatelka koncem července 2015 zaslala celnímu úřadu podání, ve kterém uvedla, že po podaném vysvětlení pana Kosely je názoru, že muselo ve skladovacích prostorech dojít k záměně zboží. Stěžovatelka uvedla, že předmětné zboží, a to tabák označený L5 LAOS, bylo v inkriminované době ve skladovacích prostorách společně s jejím zbožím, přičemž došlo k tomu, že ve skladu zůstalo zboží patřící společnosti ATRATUM s.r.o. (předmětné zboží tabák s označením L5 LAOS - pozn. Nejvyššího správního soudu) a společnosti KESIL s.r.o. bylo zasláno zboží patřící stěžovatelce. Proto ve skladu zůstalo omylem předmětné zboží (tabák L5 LAOS) a odesláno bylo omylem zboží v původním vlastnictví stěžovatelky. Záměnu zboží měly osvědčit tyto faktury:

- ze dne 21. 7. 2012 č. FY2012 06, ref. č. S1049, podle které měla dodat společnost DICIO COMMERCIIUM FZ LLC společnosti ATRATUM s.r.o. 19.800 kg tabáku označeného Laos FCV (Grade L5) (faktura č. 5),
- ze dne 30. 8. 2012 č. FY2012 07, ref. č. S1068, podle které měla dodat společnost DICIO COMMERCIIUM FZ LLC společnosti ATRATUM s.r.o. 19.800 kg tabáku označeného Laos FCV (Grade L5) (faktura č. 6),
- ze dne 1. 10. 2012 č. FY2012 09, ref. č. S1109, podle které měla dodat společnost DICIO COMMERCIIUM FZ LLC společnosti ATRATUM s.r.o. 19.800 kg tabáku označeného Laos FCV (Grade L5) (faktura č. 7),

pokračování

- ze dne 30. 10. 2012 č. FY2012 10, ref. č. S1129, podle které měla dodat společnost DICIO COMMERCIIUM FZ LLC společnosti ATRATUM s.r.o. 19.800 kg tabáku označeného Laos FCV (Grade L5) c. y. 2011 (faktura č. 8),
- ze dne 8. 12. 2012 č. FY2012 11, ref. č. 1152, podle které měla dodat společnost DICIO COMMERCIIUM FZ LLC společnosti ATRATUM s.r.o. 19.800 kg tabáku označeného Laos FCV (Grade L5) c. y. 2011 (faktura č. 9),
- ze dne 7. 12. 2012, č. 712002, podle které měla dodat společnost ATRATUM s.r.o. společnosti KESIL 19.800 kg tabáku označeného LAOS L5 S1049 (faktura č. 10),
- ze dne 12. 12. 2012, č. 812002, podle které měla dodat společnost ATRATUM s.r.o. společnosti KESIL 19.800 kg tabáku označeného LAOS L5 S1068 (faktura č. 11),
- ze dne 24. 1. 2013, č. 113002, podle které měla dodat společnost ATRATUM s.r.o. společnosti KESIL 19.800 kg tabáku označeného LAOS L5 S1129 (faktura č. 12),
- ze dne 28. 1. 2013, č. 213002, podle které měla dodat společnost ATRATUM s.r.o. společnosti KESIL 19.800 kg tabáku označeného LAOS L5 S1152 (faktura č. 13),
- ze dne 13. 2. 2013 č. 413002, podle které měla dodat společnost ATRATUM s.r.o. společnosti KESIL 19.800 kg tabáku označeného Laos FCV (grade L5) S1109 (faktura č. 14).

[33] Současně je součástí spisové dokumentace dodací list č. 07012012A/a, který se váže k dodávce s ref. č. S1049, z nějž plyne, že tato dodávka obsahuje celkem 99 ks kartonů po 200 kg.

[34] Stěžovatelka přitom usuzovala, že došlo k záměně kvalitativně identického zboží, a tudíž žádá ze stran obchodní transakce žádné nesrovnalosti nepozorovala. Současně stěžovatelka doplnila, že došlo k faktické směně zboží, a proto je nyní vlastníkem předmětného zboží.

[35] Z výše uvedeného vyplývá, že uvedené účetní doklady (faktury č. 1 až č. 4) mohou být způsobilé osvědčit, že stěžovatelka odebrala od společnosti adbac Limited jednu dodávku tabáku pod označením LA5 Indian Flue Cured a v ostatních třech případech tabák pod označením L5R Indian FCV. Současně další účetní doklady (faktury č. 5 až č. 14) směřují k osvědčení skutečnosti, že došlo k pěti dodávkám tabáku (LAOS L5 - byť se zde objevují dílčí odlišnosti v označení v rámci jednotlivých faktur, má Nejvyšší správní soud za to, že se jednalo vždy o totožný druh tabáku) v řetězci od společnosti DICIO COMMERCIIUM FZ LLC a dále přes společnosti ATRATUM s.r.o. až ke společnosti KESIL s.r.o.

[36] Nejvyšší správní soud však po posouzení těchto daňových dokladů i dalších nashromážděných důkazních prostředků uvádí, že stěžovatelka skutečně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání záměny předmětného zboží, a to z následujících důvodů.

[37] Nejvyšší správní soud nepovažuje za věrohodné tvrzení stěžovatelky, že došlo k záměně tabáku obdobné kvality a účelu. První důvod představuje skutečnost, že stěžovatelka danou verzi běhu skutkových událostí přednesla až v průběhu samotného řízení poté, co se ukázala jako neprůkazná první verze běhu skutkových událostí, tedy že nabytí zboží osvědčují faktury č. 1 až 4. Tato skutečnost jistě sama o sobě nevylučuje, že by k záměně došlo, nicméně má vliv na věrohodnost jejího tvrzení, která se tím snižuje.

[38] Další důvod, který směřuje k závěru o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatelky, je zásadní nesoulad v množství zaměněného zboží. Při pohledu na faktury č. 1 až č. 14 Nejvyšší správní soud zjistil, že zboží, u kterého mělo dojít k záměně, se liší v souhrnu o více než 10 tun. Nejvyšší správní soud považuje za vysoce nepravděpodobné, aby v průběhu obchodních transakcí žádná ze zúčastněných stran nezjistila, že jí bylo dodáno o 10 tun zboží méně, resp. že by vyskladnila o 10 tun zboží méně. Pokud by Nejvyšší správní soud vyšel ze standardního balení o velikosti 200 kg, jednalo by se o celkem 50 kantonů, což není v žádném případě nepatrná odchylka v dodávce. Přitom se současně nejednalo o zboží malé hodnoty, ale naopak hodnotu takového množství tabáku lze odhadovat na minimálně 830.000 Kč (vyjde-li Nejvyšší správní soud z celní deklarace č. 13CZ6100001GKWXI14, podle které celní hodnota 1 kg tabáku se stejným sazebním zařazením činila 83,42 Kč).

[39] Současně je součástí spisové dokumentace i dokument pod č. 20150429141431984, nazvaný skladová evidence L5 LAOS a ost. Jeho obsah přitom naznačuje, že se jedná o skladovou evidenci společnosti ATRATUM s.r.o. a plyne z něj, že došlo k realizaci transakcí (a dodání tabáku) v řetězci od společnosti DICIO COMMERCIIUM FZ LLC a dále přes společnosti ATRATUM s.r.o. až ke společnosti KESIL s.r.o. s tím, že předmětem transakcí mělo být celkem pět dodávek tabáku o celkové hmotnosti 99.000 kg pod označením LAOS L5. Dále jsou zde uvedena jednotlivá referenční čísla, tak jak jsou uvedena na výše uvedených fakturách č. 5 až č. 14. Zmíněné doklady proto nikterak neosvědčují záměnu zboží, jak ji tvrdila stěžovatelka.

[40] Uvedené skutečnosti tak vedou k závěru, že záměna vskutku mohla být jen teoreticky možná, resp. že je záměna naopak vysoce nepravděpodobná. Jestliže dosud zjištěné skutečnosti svědčily o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatelky, bylo namístě, aby stěžovatelka záměnu prokázala o to silnějšími jinými důkazními prostředky. To však stěžovatelka nebyla schopná provést ani ve formální rovině, a to zejména z toho důvodu, že sama dostatečně neprováděla evidenci skladovacích zásob, resp. záměna neplyne ani z jejích účetních dokladů. Je namístě upozornit, že žalobkyně nevedla řádně své účetní záznamy, a v důsledku svého pochybení nebyla schopna předložit ani základní skladovou evidenci, resp. alespoň formálně účetními doklady osvědčit běh událostí, jak jej nyní tvrdí. V důsledku tohoto pochybení se stěžovatelka skutečně dostala do důkazní nouze, nicméně nastíněné pochybení s ohledem na nastavení důkazního břemene v daňovém řízení jde právě k její tíži.

pokračování

[41] Podle Nejvyššího správního soudu pochybení stěžovatelky nelze napravovat tím způsobem, že by měl být aktivizován celní úřad, který bude provádět „náhradní dokazování“. Jestliže proti dosti nepravděpodobnému běhu událostí stěžovatelka postavila jako jediný důkazní prostředek čestné prohlášení jednatele společnosti ATRATUM s.r.o. o tom, že mohlo k záměně dojít, a současně neměla k dispozici žádné doklady osvědčující průběžný stav zásob, nemůže to vést podle Nejvyššího správního soudu k tomu, aby byly celní orgány povinny aktivně provádět navrhované důkazní prostředky, jestliže základní původ důkazní nouze stěžovatelky vyplýval z jejího vlastního pochybení. Podle Nejvyššího správního soudu je potřeba v daňovém řízení vycházet z nastavení důkazního břemene v rozsahu specifikovaném v § 92 odst. 3 daňového řádu, aby v rámci daňového řízení nedocházelo k tomu, že celní úřad bude svou činností nahrazovat pochybení daňového subjektu. Ve své podstatě ani v dané věci nedošlo k aktivizaci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť k tomu, aby celní úřad mohl zpochybňovat účetní záznamy směřující k prokázání záměny, musela by je stěžovatelka nejprve předložit. Stěžovatelka však ani věrohodně nevysvětlila, proč takové záznamy svědčící o záměně nemůže předložit.

[42] Lze proto uvést, že celní úřad výslech svědků (s ohledem na specifické okolnosti případu) správně neprovedl. Jestliže stěžovatelka nedodala celnímu úřadu účetní záznamy o stavu skladovacích zásob, její důkazní nouze plyne primárně z jejího vlastního pochybení. Odlišná situace by podle Nejvyššího správního soudu nastala, pokud by stěžovatelka předložila údaje o skladovaném zboží, resp. přehled zboží, které bylo naskladněno a vyskladněno. Pokud by taková evidence skutečně naznačovala, že patrně došlo či reálně mohlo dojít k záměně zboží, celní orgány by nepochybně za účelem řádného zjištění skutkového stavu musely vést další dokazování, neboť by stěžovatelka dostatečně osvědčila, že existují okolnosti svědčící závěru o záměně zboží. V projednávané věci tomu bylo odlišně, a verze o záměně zboží tak zůstala vskutku jen teoretická. Nejvyšší správní soud se v kontextu projednávané věci ztotožňuje s celními orgány, že by případný výslech jednatele společnosti ATRATUM s.r.o. vzhledem k tomu, že se sám k věci již vyjádřil prostřednictvím čestného prohlášení, nemohl přinést další nové informace o věci samé.

[43] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že souhlasí se závěry celních orgánů a krajského soudu ohledně případného výsledku zaměstnanců stěžovatelky L. H. a V. S., které je hodnotily jako nadbytečné. Vzhledem ke specifickým okolnostem případu bylo totiž zřejmé, že výslechy svědků skutečně nemohou záměnu potvrdit. Jestliže jednatel společnosti ATRATUM s.r.o. prostřednictvím čestného prohlášení uvedl toliko, že k záměně mohlo dojít, pak i pokud by navržení svědci H. a S. uvedli, že k záměně došlo, nepostačovalo by to podle Nejvyššího správního soudu ke spolehlivému závěru o záměně zboží. Aby došlo k alespoň ke zvýšení pravděpodobnosti tvrzení stěžovatelky o záměně zboží, musel by tuto záměnu (vzhledem k tomu, že se jednalo o vysoce nepravděpodobné a nedůvěryhodné tvrzení stěžovatelky, jak bylo vysvětleno výše) jednatel společnosti ATRATUM s.r.o. výslovně potvrdit. V takovém případě by provedení výslechu svědků H. a S. mohlo přinést potřebné informace o skutkovém stavu věci. Nicméně za současné důkazní situace by tyto důkazní prostředky nemohly vést ke spolehlivému zjištění průběhu událostí (a to ani kdyby zaměstnanci stěžovatelky záměnu potvrdili), neboť by zde stále existovaly pochybnosti o tom, zda skutkový děj proběhl tak, jak jej uváděla stěžovatelka. Vzhledem k tomu, že další důkazy stěžovatelka nenavrhovala, jde s ohledem

na nastavení důkazního břemene v daňovém řízení existence pochybností o skutkovém stavu věci k její tíži.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný a v řízení před krajským soudem ani celními orgány nedošlo při zjišťování skutkového stavu k vadě, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[45] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. března 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu