



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce **J. N.**, zast. JUDr. Tomášem Jindrou, advokátem, se sídlem v Praze 1, U Prašné brány 3, proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Elišky Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 1. 2003, č. j. 15 Ca 229/2002 – 43,

**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.

**O d ů v o d n ě n í :**

Dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 2. 2002, č. j. 797/02-2065-01, č. j. 796/02-2065-01, č. j. 799/02-2065-01, ze dne 26. 2. 2002, č. j. 800/02-2065-01, č. j. 801/02-2065-01, č. j. 802/02-2065-01, č. j. 803/02-2065-01, č. j. 804/02-2065-01, č. j. 805/02-2065-01, č. j. 806/02-2065-01, č. j. 807/02-2065-01, č. j. 808/02-2065-01, č. j. 809/02-2065-01, č. j. 810/02-2065-01, č. j. 811/02-2065-01, č. j. 812/02-2065-01, č. j. 813/02-2065-01, č. j. 814/02-2065-01, č. j. 815/02-2065-01, ze dne 19. 2. 2002, č. j. 902/02-2065-01, ze dne 4. 3. 2002, č. j. 911/02-2065-01, č. j. 910/02-2065-01, č. j. 909/02-2065-01, č. j. 908/02-2065-01, č. j. 907/02-2065-01, č. j. 906/02-2065-01, č. j. 905/02-2065-01, č. j. 904/02-2065-01, č. j. 903/02-2065-01, ze dne 6. 3. 2002, č. j. 949/02-2065-01, č. j. 948/02-2065-01, ze dne 25. 2. 2002, č. j. 950/02-2065-01, ze dne 20. 3. 2002, č. j. 1206/02-2065-01, ze dne 6. 3. 2002, č. j. 1205/02-2065-01, ze dne 20. 3. 2002, č. j. 1203/02-2065-01, č. j. 1204/02-2065-01, č. j. 1202/02-2065-01, č. j. 1201/02-2065-01, č. j. 1200/02-2065-01 a č. j. 1199/02-2065-01, celní úřad Most podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) žalobci dodatečně vyměřil cla a daně z přidané hodnoty za dovozy zboží uskutečněné v roce 1998. Proti citovaným dodatečným platovým výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 9. 5. 2002, č. j. 2987/02-01/2, č. j. 2987/02-01/3, č. j. 2987/02-01/4, č. j. 2987/02-01/5, č. j. 2987/02-01/6, č. j. 2987/02-

01/7, č. j. 2987/02-01/8, č. j. 2987/02-01/9, č. j. 2987/02-01/10, č. j. 2987/02-01/11, č. j. 2987/02-01/12, č. j. 2987/02-01/13, č. j. 2987/02-01/14, č. j. 2987/02-01/15, č. j. 2987/02-01/16, č. j. 2987/02-01/17, č. j. 2987/02-01/18, č. j. 2987/02-01/19, č. j. 2987/02-01/20, č. j. 2987/02-01/21, č. j. 2987/02-01/22, č. j. 2987/02-01/23, č. j. 2987/02-01/24, č. j. 2987/02-01/25, č. j. 2987/02-01/26, č. j. 2987/02-01/27, č. j. 2987/02-01/28, č. j. 2987/02-01/29, č. j. 2987/02-01/30, č. j. 2987/02-01/32, č. j. 2987/02-01/33, č. j. 2987/02-01/34, č. j. 2987/02-01/35, č. j. 2987/02-01/36, č. j. 2987/02-01/37, č. j. 2987/02-01/38, č. j. 2987/02-01/39, č. j. 2987/02-01/40, č. j. 2987/02-01/41 zamítl.

Ve včas podaných žalobách žalobce namítl, že žalovaný mu dodatečně vyměřil cla a daně z přidané hodnoty na základě závěrů o místních hodnotách kupní ceny jím dovezeného vína značky M. obsažených ve fakturách pro celní řízení v České republice oproti údajům uvedeným na zahraničním celním úřadě jeho španělským obchodním partnerem, společností B. B. H.. Z obsahu celních spisů a dohod uzavřených s tímto subjektem je však zřejmé, že se jako kupující zavázal za odebrané zboží zaplatit hodnoty uvedené právě na těchto fakturách, v nichž na základě vzájemných dohod nebyla započtena úplata za exkluzivní prodej značky, která nebyla součástí kupní ceny. Toto ujednání bylo výslovně zahrnuto i v dodatcích ke zmiňovaným dohodám. Nízké prodejní ceny přitom španělský obchodní subjekt při vzájemných jednáních vždy odůvodňoval obdržetím vysokých dotací na export vína do zahraničí a svými vysokými přebytky ve výrobě. Od dopravců vždy obdržel pouze faktury a další listiny, jež založil mezi účetní doklady za rok 1998, přičemž za toto zboží platil vždy pouze částky v nich uvedené a jiné faktury neměl k dispozici. Prodejce byl tak od počátku roku 1998 srozuměn se smluvními podmínkami, které sám potvrdil, přičemž se nikdy nedožadoval vyššího plnění, než byly platby provedené na základě zmiňovaných faktur. Z tohoto důvodu žalobce překvapilo, že zahraniční obchodní partner předložil španělským celním úřadům jiné faktury s odlišnou kupní cenou, přičemž o tomto počínání prodejce mu nebylo dříve nic známo. Je však třeba přihlídnout k tomu, že zmiňovaný zahraniční subjekt byl na vývoz vína pojištěn, a proto vystavení faktur v jakékoliv výši nad sjednaný rámec zboží pro něho neznamenovalo žádnou újmu ani riziko, neboť pokud mu nebyla celá částka odběratelem zaplacená, mohl získat zbylou část fakturované částky od pojišťovny v rámci pojistného plnění za neproplacení celé faktury. Proto mu mohlo být lhostejné, zda odběratel zaplatí částku odpovídající vystavené faktuře, avšak z důvodu prokázání nároku na čerpání pojistného plnění musel předmětné faktury uschovat ve svém účetnictví. Při zjišťování skutečné hodnoty dovezeného zboží tak nebylo možné vycházet pouze z vyjádření španělského prodejce na zahraničním celním úřadě. Žalovaný tímto postupem proto podle názoru žalobce porušil své zákonné povinnosti spočívající v řádném a důsledném zjištění skutkového stavu a provedení důkazů k prokázání tvrzení, které byly základem jím vydaných rozhodnutí. Žalobce proto žádal, aby krajský soud po provedeném řízení vydal rozsudek, jímž by napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem všechny podané žaloby spojil ke společnému řízení a rozhodnutí a rozsudkem ze dne 29. 1. 2003, č. j. 15 Ca 229/2002 - 43, je zamítl. V odůvodnění uvedl, že v projednávaných věcech celní orgán stanovil základ pro vyměření cel a daní z přidané hodnoty u dovezeného zboží při jeho propuštění do volného oběhu na základě částek, které podle předložených faktur měl zaplatit žalobce španělskému prodejci po předání tohoto zboží, přičemž později zjistil uvedení nesprávných údajů o nákladech na jeho dopravu do tuzemska, a tak vyměřil žalobci nedoplatky celních dluhů. Následnou kontrolou však navíc celní orgán ověřoval správnost údajů o celních hodnotách dovezeného zboží ve spolupráci se španělskými celními úřady. Přitom zjistil, že podle účetních dokladů

prodávajícího zahraničního subjektu žalobce za zboží zaplatil několikanásobně vyšší částky, než uváděl na fakturách, které předložil při propuštění zboží do celního oběhu. Celní orgán následně projednal se žalobcem výsledek provedené kontroly a vyzval jej, aby objasnil, jakým způsobem vznikl rozdíl mezi převodními hodnotami dovezeného zboží uvedenými na jím předložených fakturách při propuštění zboží do volného oběhu a v účetních dokladech zahraničního prodejce. Tuto okolnost však žalobce v rámci tohoto jednání neobjasnil, a ani později neprokázal, že částky uvedené na jím předložených fakturách skutečně představovaly celní hodnoty dováženého zboží. Přitom celní orgán provedenou kontrolou podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví a jiných povinných evidencí vedených žalobcem, takže ten měl podle § 31 odst. 9 téhož zákona prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v hlášení nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem v průběhu celního řízení vyzván, když na něho přešlo důkazní břemeno k doložení toho, že jím uvedené údaje na předmětných fakturách odpovídaly převodním hodnotám dovezeného zboží. Žalobce však tuto skutečnost ničím neprokázal. Případné započtení úhrad za exkluzivní prodej značky prodejcem do kupních cen uvedených v účetních dokladech, které předložil španělským celním úřadům, nemohlo ovlivnit výši celní hodnoty dovezeného zboží, neboť podle ustanovení § 67 odst. 1 věty první zákona č. 13/1993 Sb, v platném znění (celního zákona) se do ceny skutečně placené nebo té, která má být zaplacená za zboží, zahrnují i platby, jež se mají uskutečnit jako podmínka prodeje dováženého zboží. Rovněž tak případné pojištění zahraničního prodejce pro případ nezaplacení plné výše sjednané kupní ceny ze strany odběratele nemůže zpochybnit správnost údajů v účetních dokladech, které byly předloženy španělským celním úřadům, neboť zahraniční pojistitel by nepochybně před poskytnutím pojistného plnění nevycházel toliko z faktur vystavených pojistníkem, nýbrž by ověřil skutečnou výši kupní ceny i na základě dalších podkladů, takže lze vyloučit, že by prodejce záměrně vystavil příslušné účetní doklady na vyšší částky. Pokud žalobce navrhuje provedení důkazů, jichž se domáhal neúspěšně již v tomto řízení, je povinností soudu zkoumat, zda-li by jejich případným provedením mohly být prokázány skutečnosti uvedené žalobcem. Avšak i pokud soud dojde k závěru, že takové důkazy měly být v rámci celního řízení opatřeny, nemůže je provést sám, pokud se jedná o rozsáhlé nebo zásadní doplnění dokazování, protože v takovém případě by již neprováděl přezkoumání rozhodnutí celního orgánu, nýbrž nahrazoval jeho činnost. Pokud taková situace nastane, soud v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. napadené rozhodnutí zruší. V případě zjištění, že případným provedením některých důkazů navržených žalobcem již v rámci celního řízení mohly být prokázány jím uvedené skutečnosti, může soud tyto důkazy sám provést pouze za situace, kdy nepůjde o rozsáhlé či zásadní dokazování, nýbrž toliko o ověření toho, zda-li skutkový stav existující v době napadeného rozhodnutí byl zjištěn v dostatečném rozsahu či nikoliv. V projednávané věci byl předložen protokol o výslechu svědka J. K. až po vydání napadených rozhodnutí, takže je zřejmé, že jej nelze v rámci správního soudnictví jako důkaz použít. Výslech žalobce by rovněž nemohl ničeho změnit na skutkových závěrech celního orgánu, neboť ten se již k rozhodným skutečnostem vyjádřil v rámci celního řízení i v žalobě proti napadeným rozhodnutím. Rovněž tak ani z případného výslechu svědka Ing. J. H. by nebylo možné ověřit tvrzení žalobce, že údaje uvedené na jím předložených fakturách odpovídaly celním hodnotám dovezeného zboží, neboť tento svědek byl sice přítomen jednáním s španělským obchodním subjektem, avšak nemůže vědět, jaké částky mu ve skutečnosti byly zaplacené. Navíc i žalobce požadoval při soudním jednání jeho výslech za účelem potvrzení, že nedošlo k rozdělení plnění na kupní ceny a úplaty za exkluzivní prodej, což je otázka, která nemá jakýkoliv vliv na správnost napadených rozhodnutí, jak již bylo konstatováno v předchozí části rozsudku. Na základě těchto úvah soud v souladu s ustanovením § 52 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žalobcem navržené důkazy neprovede. Krajský soud proto konstatoval, že celní orgán již zjistil skutkový stav

v dostatečném rozsahu, takže vydáním napadených rozhodnutí nedošlo k porušení žádného zákonného ustanovení.

Proti citovanému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Vada řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. podle stěžovatele spočívá v tom, že při zjišťování skutkové podstaty bylo porušeno ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 320 odst. 1 celního zákona takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Stěžovatel je toho názoru, že celní orgán nezjistil skutečnou celní hodnotu zboží a pouze se ztotožnil s tvrzením španělského prodejce o tom, že jím předkládané faktury za zboží na španělském celním úřadě jsou správné. Pokud by celní orgán hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a zejména pokud by přitom přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, nemohl by celní orgán dojít k závěru, že stěžovatel neprokázal podle § 31 odst. 9 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem v průběhu celního řízení vyzván. Podle stěžovatele je z celního spisu a předložených dohod mezi stěžovatelem a španělským prodejcem zřejmé, že dovoz a koupě vína značky M. v roce 1998 probíhal na základě uzavřené smlouvy, ve které se stěžovatel mj. zavázal za odebrané zboží od prodejce zaplatit cenu uvedenou ve faktuře. Tuto cenu stěžovatel španělskému prodejci následně zaplatil. Ve shora uvedené smlouvě se stěžovatel a prodejce dohodli, že nebude španělským prodejcem fakturována a žalobcem hrazena úplata za exkluzivitu a prodej značky. Stěžovatel zdůrazňuje, že celní orgán nezjistil, že by španělskému prodejci byla za předmětné zboží ve skutečnosti zaplacená jiná než v účetnictví stěžovatele uvedená kupní cena. Pokud jde o faktury poskytnuté celnímu orgánu španělským celním orgánem, stěžovatel jednoznačně popírá, že by mu ze strany prodejce byly vystaveny a doručeny. Stěžovatelem zaplacená kupní cena je cenou skutečně placenou, a tudíž i celní hodnotou dovezeného zboží podle § 66 odst. 2 celního zákona. Podle názoru stěžovatele je také dána nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tuto vadu řízení představuje skutečnost, že krajský soud vydal napadený rozsudek v neprospěch stěžovatele, ačkoliv stěžovatel nebyl poučen o tom, že neunesl důkazní břemeno a že pokud neoznačí další důkazy, rozhodne soud v neprospěch stěžovatele. Tím byl porušen jednak § 36 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., jakož i § 118a odst. 3 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s. Stěžovatel posléze zaslal i doplnění kasační stížnosti, ve kterém poukazuje na to, že dopravu vína ze Španělska až do České republiky platil španělský prodejce. Objednaným dopravcům platil španělský prodejce dopravu na základě faktur dopravců, což již bylo v předchozím řízení zjištěno a potvrzeno rozhodnutími v obdobných dovozních případech Celním úřadem ve Folmavě. Pokud celní úřad v Mostě a následně Krajský soud v Ústí nad Labem ve svých rozhodnutích tvrdí, že jeden z důvodů, proč se úřad i soud přiklonily při svém rozhodnutí k vysvětlení španělského prodejce ohledně předkládaných faktur v různé výši, je to, že by si španělský prodejce zvyšoval daňovou zátěž, když by předkládal na španělské celnici faktury s vyšší částkou než je cena zboží, pak podle stěžovatele tuto skutečnost celní úřad neúplně prošetřil. Pokud by stěžovatel v důsledku této fikce předkládal faktury v nižší výši, než je skutečná hodnota zboží, způsobilo by to, že by stěžovatel zbytečně levně prodával a zvyšoval by se mu tak zbytečně podstatně odvod DPH ve srovnání s přijatým DPH, čímž by se zvětšoval i jeho daňový základ, o čemž svědčí daňová přiznání. Tento postup by tak byl pro stěžovatele velmi nevýhodný. Celní úřad zároveň nezkoumal, čím bylo pro španělského prodejce tak důležité vracet potvrzené jednotné celní deklarace z české hranice.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že skutková podstata, z níž celní orgány vycházely v napadených rozhodnutích, má oporu v důkazech obsažených ve správních spisech. Všechny skutečnosti, uvedené nyní v odůvodnění kasační stížnosti, byly celními orgány řádně projednány a posouzeny v souladu s ustanoveními celního zákona i daňového řádu, které upravují řízení před celními orgány při rozhodování o vyměření a vybrání dovozního cla, jak v původním řízení, tak ve vyjádření k žalobám na přezkoumání správních rozhodnutí soudem. Tato vyjádření, která jsou součástí spisů ke stěžovanému rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, platí tudíž v celém rozsahu také pro řízení o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat 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 vytykanou 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.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu 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.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v roce 1998 dovážel stěžovatel od španělské společnosti B. B. H. víno značky M., přičemž celním orgánům předkládal faktury, na kterých bylo uvedeno, že za předmětné zboží zaplatil svému obchodnímu partnerovi částku 262 080 ESP. Při následné kontrole, kterou celní orgán prováděl ve spolupráci se španělskými celními úřady, však byla u prodejce zjištěna existence jiných faktur vztahujících se na totožné zboží, kde částka za prodané víno činila 1 512 000 ESP. Podle výslovného vyjádření prodávajícího (španělského prodejce) v řízení před tamními celními orgány byly na základě požadavku zákazníka (stěžovatele) pro jeho potřeby vystaveny jiné faktury. Dané faktury (na nižší částky) pak stěžovatel předkládal celním orgánům v ČR. Za účelem objasnění vzniklého rozporu ohledně dvojí fakturace dovezeného zboží předvolal celní orgán stěžovatele k ústnímu jednání, na kterém k dotazu, jak může stěžovatel vysvětlit rozpor v částkách faktury předložené španělskými kontrolními úřady a faktury předložené stěžovatelem v celním řízení, stěžovatel odpověděl, že si tuto skutečnost nedovede nijak vysvětlit; při celním řízení obdržel od řidiče veškeré doklady, které doprovázejí zásilku, mimo jiné i faktury, které předkládal při celním řízení; tyto faktury se však nikdy nepohybovaly ve výškách, jež jsou uvedeny na předložených fakturách. Na základě zjištěného stavu věci vydal Celní úřad Most dodatečné platební výměry, kterými stěžovateli vyměřil doplatek na celním dluhu.

Stěžovatel v souvislosti s § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. především namítá nedostatečně zjištěný stav věci, když žalovaný nepřihlédl ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo. Pro posouzení věci je proto rozhodné zjistit, zda žalovaný ve správním řízení pro svůj závěr shromáždil dostatek důkazů a tyto důkazy vyhodnotil způsobem odpovídajícím relevantní právní úpravě.

Z ustanovení § 320 písm. b) celního zákona, platného v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, vyplývá, že při vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků se, až některé v tomto ustanovení taxativně vymezené výjimky, uplatňují obecné předpisy o správě daní a poplatků, v daném případě především daňový řád. Podle § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu dokazování provádí správce daně (zde celní orgán), který vede daňové řízení, přičemž správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Za účelem řádného plnění fiskálních povinností ze strany daňových subjektů je správce daně povinen podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, čemuž zrcadlově odpovídá povinnost daňového (celního) subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Z uvedeného tak vyplývá, že v případě prokázání citovaných skutečností v celním řízení dochází k přechodu důkazního břemene na celní subjekt, takže v rámci daného řízení je jeho povinností navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem v průběhu celního řízení vyzván. Pokud celní subjekt toto důkazní břemeno neunes, má to za následek, že z jím tvrzených skutečností se nevychází, což umožňuje celnímu orgánu uložit mu povinnost zaplatit povinné platby v jiné výši, než odpovídalo údajům uvedeným celním subjektem při propuštění dovezeného zboží do volného oběhu.

Ze zjištěného skutkového stavu je zřejmé, že celní orgán ve spolupráci se španělskými celními úřady předložil stěžovateli skutečnosti, které závažným způsobem zpochybnily údaje jím uváděné při propuštění dovezeného zboží do volného oběhu. Nejvyšší správní soud tak má za to, že celní orgán dostatečným způsobem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví vedených stěžovatelem. Za daného stavu věci nelze akceptovat stěžovatelovu námitku, že celní orgán nezjistil skutečnou celní hodnotu zboží a pouze se ztotožnil s tvrzením španělského prodejce o tom, že jím předkládané faktury za zboží na španělském celním úřadě jsou správné, neboť povinnost prokázat, jaká skutečná částka byla za prodej vína zaplacená, v důsledku přechodu důkazního břemene přešla na stěžovatele. Omezil-li se stěžovatel pouze na konstatování, že si neumí vzniklý rozpor vysvětlit, aniž předložil jakýkoliv relevantní důkaz vyvracející pochybnost o správnosti jím uváděných skutečností při propuštění dovezeného zboží do volného oběhu v roce 1998, nelze než konstatovat, že stěžovatel ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu neprokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem vyzván. Celní orgán měl pro svůj závěr dostatek podkladů, jejichž pravdivost a věrohodnost stěžovatel nezpochybnil ani nevyvrátil.

Tento závěr ob stojí i vzhledem ke skutečnostem namítanými stěžovatelem až v doplnění kasační stížnosti. Není povinností celních orgánů zkoumat, zda porušení celních či daňových předpisů přináší stěžovateli v konečném důsledku užitek či nikoli, nýbrž zjišťovat, zda neexistují skutečnosti zpochybňující pravdivost a věrohodnost údajů předkládaných v průběhu celního řízení. Pochopitelně, pozitivní řešení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu nemůže být založeno na pouhém popření skutečností uváděných stěžovatelem. Celní orgán musí předložit dostatek podkladů, které jeho pochybnosti odůvodňují, neboť nelze tolerovat situaci, kdy by celní orgán vycházel pouze z teoretických spekulací nebo konstrukcí, jakkoli pravděpodobných. Totéž však platí i pro celní subjekt. Pokud na základě provedeného dokazování ze strany celních orgánů došlo k přechodu důkazního břemena na stěžovatele, musí tento prokazatelným způsobem vyvrátit pochybnosti o pravdivosti a věrohodnosti jím předkládaných údajů při propuštění dovezeného zboží do volného oběhu. Argumentace směřující ke zvýšení daňové zátěže na úkor „ušetřených“ peněz na cle tak nepostačuje k tomu, aby bylo možno uzavřít, že stěžovatel v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem vyzván.

Stěžovatelovou námitkou, že celní úřad nezkoumal, čím bylo pro španělského prodejce tak důležité vracet potvrzené jednotné celní deklarace z české hranice, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť tato námitka byla stěžovatelem uplatněna v průběhu dosavadního řízení až v doplnění kasační stížnosti, tedy až v době, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Poslední ze stěžovatelových námitok směřuje k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to z toho důvodu, že krajský soud vydal rozsudek v neprospěch stěžovatele, ačkoli stěžovatel nebyl poučen o tom, že neunesl důkazní břemeno a že pokud neoznačí další důkazy, rozhodne soud v neprospěch stěžovatele. Dovolává se přitom aplikace § 36 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., jakož i § 118a odst. 3 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. Jak již Krajský soud v Ústí nad Labem uvedl, při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Smyslem řízení před správními soudy pak je pouze v mezích žalobních bodů přezkoumat napadené výroky, nikoli znovu nalézat skutkový základ věci, jako je tomu u sporného řízení před civilními soudy. Je plně v dispozici žalobce či stěžovatele předkládat soudu jakékoli důkazy svědčící pro to, že postup správního orgánu nebyl v souladu se zákonem. Povinnost soudů ve správním soudnictví poučovat účastníka řízení o tom, kdo nese důkazní břemeno, však není žádným ustanovením soudního řádu správního dána. Dovolává-li se stěžovatel porušení poučovací povinnosti soudu ohledně osoby, která je v řízení nositelem důkazního břemene, svědčí to o stěžovatelově neznalosti principů řízení před soudy jednajícími a rozhodujícími ve správním soudnictví. V žádném případě však vytýkaná skutečnost nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

V návaznosti na uvedené proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že není dán žádný z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., pro které by bylo třeba napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit, neboť zdejší soud neshledal žádnou vadu řízení, jež by spočívala 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 vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, přičemž

rozhodnutí správního orgánu není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Stejně tak nebylo shledáno, že by napadené rozhodnutí bylo stíženo nepřezkoumatelností 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. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žalobce žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. 1. 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu