



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Celního ředitelství Plzeň**, se sídlem v Plzni, Antonína Uxy 11, za účasti **E.C. S. p. m. o. k., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Vladimírou Glatzovou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Husova 5, Betlémský palác, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 11. 2003, č. j. 30 Ca 134/2001 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Stěžovatel **je p o v i n e n** zaplatit účastníkovi na nákladech řízení částku 2150 Kč k rukám JUDr. Vladimíry Glatzové, advokátky se sídlem v Praze 1, Husova 5, Betlémský palác, do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 11. 2003, č. j. 30 Ca 134/2001 - 66, byla zrušena rozhodnutí Celního ředitelství v Plzni (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 15. 2. 2001, č. j. 9458/00-03, a rozhodnutí Celního úřadu Plzeň II. ze dne 25. 4. 2000, č. j. 2280/2000, pro vady řízení a věc byla vrácena celnímu ředitelství k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že zákon č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), sice v § 127 blíže nespecifikuje pojem opatření nezbytná k nápravě, avšak celní orgán jako správce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) aplikující nejen zákon č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ale také

zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), má možnost využít institutu zákona o správě daní a poplatků uvedeného v § 16, a to daňové kontroly. V případě daňové kontroly je dlužník stíhán nejen řadou povinností, ale i oprávnění. V daném případě však následná kontrola celních prohlášení spočívala pouze v přehodnocení zařazení dováženého zboží do jiné podpoložky, a to pouze na podkladě stejného zařazení totožného zboží závaznou informací Generálního ředitelství cel. Pokud ale deklarant uvedl správně všechny potřebné údaje, pak celní úřad odpovídá za správnost takového zařazení zboží. Nesprávný nebo neúplný údaj, který opravňuje celní úřad provést nezbytná opatření k nápravě, se musí týkat údaje o dováženém zboží jako takovém, to znamená údaje, který vypovídá o množství, kvalitě či druhu dováženého zboží. Z tohoto důvodu nebyly v přezkoumávaném případě naplněny podmínky pro provedení následné kontroly po propuštění zboží ve smyslu § 127 odst. 3 celního zákona. Dodatečný platební výměr o doměření platební povinnosti je opatřením k nápravě vydaným na podkladě citovaného ustanovení, jsou-li splněny zákonné podmínky podle § 127 celního zákona. V daném případě krajský soud shledal, že tyto zákonné podmínky pro aplikaci § 127 celního zákona splněny nebyly. Přesto krajský soud dodal, že i při splnění podmínek pro aplikaci citovaného ustanovení musí být vydání dodatečného platebního výměru výsledkem řádného procesu vedeného na podkladě provedené kontroly ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků. Tento procesní postup však celní orgány obou stupňů neakceptovaly a bez dalšího přistoupily k vydání dodatečného platebního výměru. Z tohoto úhlu pohledu jsou rozhodnutí celních orgánů vydána v rozporu s § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Celní úřad, a v podstatě též celní ředitelství, označil za jediný podklad pro vydání dodatečného platebního výměru vydání závazné informace Generálního ředitelství cel. Celní ředitelství posléze změnilo hodnocení právních účinků této závazné informace, nicméně jeho rozhodnutí je stejně právními účinky této závazné informace podepřeno. V tomto směru poukázal krajský soud na § 46 odst. 4 a 7 celního zákona, který potvrzuje právní názor, že závazná informace vydaná v intencích § 46 celního zákona je svojí povahou individuálním správním aktem s právními účinky ex nunc, která je závazná pouze pro zboží, které je uvedeno v celním prohlášení přijatém po vydání této závazné informace. Krajský soud proto shledal, že rozhodnutí obou celních orgánů byla rovněž vydána při nesprávné aplikaci § 46 odst. 4 a 7 celního zákona.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, že ji podává pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Pokud jde o následnou kontrolu po propuštění zboží, tento institut byl zaveden v roce 1993 celním zákonem, který přinesl za účelem rozvoje podnikání a urychlení hospodářského růstu značné zjednodušení celních formalit. Urychlení celního odbavení při celním řízení bylo nově postaveno na určité důvěře dané deklarantům, když celní orgány již nemusely ověřovat, a ve většině případů také neověřovaly, správnost a úplnost údajů uváděných v celním prohlášení. Celní orgány proto nemohly odpovídat, a také neodpovídaly, za správnost údajů ve svých rozhodnutích, pokud je v rámci celního řízení neověřovaly. Následnou kontrolou prováděnou formou dokumentační kontroly bylo autoritativně zjišťováno, zda jsou údaje v celních prohlášeních, respektive v rozhodnutích o propuštění zboží do příslušného celního režimu, správné, a pokud byly zjištěny nesprávnosti, mohly celní orgány učinit také opatření k nápravě. Za opatření k nápravě ale nelze považovat daňovou kontrolu, neboť institut této kontroly zakotvený v zákoně o správě daní a poplatků je pouhým ekvivalentem institutu následné kontroly po propuštění zboží používaného celními orgány přednostně. Opatřením k nápravě je již přímo např. dodatečné vyměření cla a daní, to krajský soud sám přiznává na str. 10 rozsudku, vrácení a prominutí cla či použití mimořádných opravných prostředků podle zákona o správě daní a poplatků. Těmito prostředky k nápravě, vyjma dodatečného

vyměření, může celní orgán měnit v podstatě jakékoliv údaje v celním prohlášení. Proto stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem soudu, že by bylo možné napravovat jen údaje o dováženém zboží jako takovém, za které soud považuje údaje o jeho množství, kvalitě či druhu a nelze souhlasit ani s celkovým závěrem soudu, že nebyly v přezkoumávaném případě naplněny podmínky pro provedení následné kontroly po propuštění zboží ve smyslu § 127 odst. 3 celního zákona. Další závěr soudu o rozporu rozhodnutí s § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je postaven na již zmíněném nesprávném výkladu § 127 celního zákona a aplikaci na posuzovaný skutkový stav. Zjištění provedená při následné kontrole mohla vést k bezprostřednímu vydání dodatečného platebního výměru ve smyslu § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků bez jakéhokoliv dalšího předcházejícího řízení. Dodatečným vyměření se vlastně do původního rozhodnutí přímo nezasahuje a dodatečný platební výměr stojí vedle původního rozhodnutí a pouze jej doplňuje. Pokud krajský soud dovodil, že dodatečné vyměření daně může být pouze výsledkem daňové kontroly, k tomu stěžovatel uvedl, že pokud bylo zboží již propuštěno do navrženého celního režimu, měly by celní orgány vždy postupovat podle § 127 celního zákona, který má před podpůrně používaným § 16 zákona o správě daní a poplatků přednost. Není na místě, ba by mohlo být posouzeno jako nezákonné, dublovat v jedné a té samé věci dva totožné instituty, následnou kontrolu po propuštění zboží a daňovou kontrolu. K závěru krajského soudu, který staví své rozhodnutí na tom, že rozhodnutí celních orgánů byla vydána při nesprávné aplikaci § 46 odst. 4 a 7 celního zákona stěžovatel zdůraznil, že obě instance celních orgánů při vydávání svých rozhodnutí vůbec neaplikovaly § 46 celního zákona. Příslušná závazná informace o sazebním zařazení zboží byla pouze podnětem pro celní úřad, aby provedl následnou kontrolu sazebního zařazování svou podstatou totožného zboží dováženého a propuštěného do volného oběhu již dříve. I když při následné kontrole nebylo dříve propouštěné zboží fakticky k dispozici, podle dokladů se dalo zjistit, a také bylo zjištěno, že se jedná o zboží svou podstatou z hlediska sazebního zařazování naprosto totožné jako to, které celní orgány následně zkoumaly za účelem vydávání závazné informace o sazebním zařazení. Proto mohlo být také jen na základě dokumentační kontroly a následného dokazování prováděného celními orgány v úzké součinnosti s deklarantem v rámci odvolacího řízení bezpečně konstatováno, že bylo takové zboží deklarantem v celních prohlášeních nesprávně sazebně zařazeno. Z těchto důvodů navrhl stěžovatel, aby rozsudek krajského soudu byl v celém rozsahu zrušen.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, neboť krajský soud při posouzení právních otázek této věci nijak nepochybil. Stěžovatel se v kasační stížnosti především zaměřil na problematiku procesního postupu při dodatečném doměření daně a přitom prvotní je otázka, zda pro dodatečné vyměření daně vůbec existovaly nezbytné předpoklady, tj. zda byly naplněny podmínky pro provedení následné kontroly podle § 127 celního zákona. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že celní orgány nemohly odpovídat za správnost údajů ve svých rozhodnutích a přitom v předchozích rozhodnutích zcela opačně uznával, že celní úřad odpovídá za správnost zařazení zboží do podpoložky, jestliže má k dispozici veškeré údaje a doklady pro zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku. V daném případě byla následná kontrola provedena na základě podkladů, které měly celní orgány k dispozici již v okamžiku proclení zboží, a tato kontrola proto nemohla přinést žádné nové zkušenosti a za správnost zařazení do podpoložky tedy odpovídá celní úřad. Z napadeného rozsudku nijak nevyplývá, že by krajský soud považoval daňovou kontrolu za opatření k nápravě podle § 127 celního zákona, jak tvrdí stěžovatel. V případě kontrol podle obou předpisů se podle názoru účastníka jedná o dva rozdílné instituty, kdy jeden (daňová kontrola) následuje po druhém (celní kontrola). Je-li celní kontrolou zjištěno, že u zboží propuštěného do volného oběhu byla nesprávně stanovena výše DPH při dovozu zboží, následný postup musí respektovat § 320 písm. b) celního zákona, tj. musí být vedeno

řízení podle zákona o správě daní a poplatků, kdy jediný procesní postup je upraven právě v § 16 citovaného zákona. K aplikaci závazné informace účastník poukázal na čtyři zcela odlišné argumenty, kterými se stěžovatel pokouší vypořádat s tvrzením účastníka ohledně nepřipustnosti použití závazné informace v řízení o dodatečném vyměření daně, se kterým se krajský soud ztotožnil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

V prvním ze stížních bodů stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu, že v přezkoumávaném případě nebyly naplněny podmínky pro provedení následné kontroly po propuštění zboží ve smyslu § 127 odst. 3 celního zákona.

Podle § 127 odst. 3 celního zákona nasvědčuje-li následná kontrola dokladů, údajů nebo celního prohlášení tomu, že zboží bylo propuštěno do navrženého režimu na základě nesprávných nebo neúplných údajů, učiní celní orgány opatření nezbytná k nápravě.

Dovozuje-li krajský soud z citovaného ustanovení, že nebyly naplněny podmínky pro provedení následné kontroly, není tento závěr pro Nejvyšší správní soud akceptovatelný, protože v citovaném ustanovení nejsou upraveny podmínky pro provedení následné kontroly. Toto ustanovení pouze upravuje oprávnění celních orgánů učinit podle výsledků provedené následné kontroly opatření nezbytná k nápravě. Proto závěr krajského soudu, že v přezkoumávaném případě nebyly naplněny podmínky pro provedení následné kontroly po propuštění zboží ve smyslu § 127 odst. 3 celního zákona je nepřezkoumatelný.

Důvodný je také další stížní bod, v němž stěžovatel namítal nesprávnost závěru krajského soudu, že rozhodnutí celních orgánů obou stupňů byla vydána v rozporu s § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků s tím, že zjištění provedená při následné kontrole mohla vést k bezprostřednímu vydání dodatečného platebního výměru ve smyslu citovaného ustanovení bez jakéhokoli dalšího předcházejícího řízení. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na nález Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, podle něhož je třeba právní úpravu obsaženou v celním zákoně vykládat tak, aby byla zachována rovnováha mezi zájmem jednotlivců na co nejrychlejší propuštění zboží do navrhovaného režimu na straně jedné a zájmem státu na ověření správnosti údajů obsažených v celní deklaraci a zájmu na odpovídajícím stanovení cla a dalších povinných odvodů do veřejných rozpočtů. Podle Ústavního soudu nelze zpochybnit pravomoc celních orgánů provádět následnou kontrolu podle § 127 celního zákona, tj. pravomoc ověřovat správnost údajů uvedených v celním prohlášení po propuštění zboží a eventuelně z ověřených skutečností vyvozovat další důsledky (odst. 3 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s názorem krajského soudu, že byl-li vydán dodatečný platební výměr jako opatření k nápravě podle § 127 odst. 3 celního zákona, je to v rozporu s § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Citované ustanovení totiž pouze stanoví, že správce daně může dodatečně vyměřit daňovou povinnost, pokud zjistí, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, přičemž právní moc rozhodnutí původního rozhodnutí není na překážku. Nelze proto z tohoto ustanovení dovodit, že zjištění musí být učiněna pouze na základě daňové kontroly provedené ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků, jak to činí v napadeném rozsudku krajský soud. V této souvislosti je nutno ve shodě se stěžovatelem poukázat na rozpornost argumentace krajského soudu,

který na jedné straně připouští, že dodatečný platební výměr je svojí povahou opatřením k nápravě vydaným na podkladě § 127 odst. 3 celního zákona, ale na druhé straně tvrdí, že vydání dodatečného platebního výměru musí být výsledkem řádného procesu vedeného na podkladě provedené kontroly ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků.

Nesprávné právní posouzení právní otázky je však nedůvodně vytýkáno stěžovatelem ve vztahu k závěru krajského soudu, že byl nesprávně aplikován § 46 odst. 4 a 7 celního zákona. Platební výměr ze dne 25. 4. 2000 odůvodnil Celní úřad Plzeň II. pouze tím, že přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin dovážené účastníkem v r. 1998 a 1999 byly podle závazné informace č. 07-0123-2000 zařazeny jako zařízení pro čištění kapalin, kde je na rozdíl od původního zařazení uplatňována sazba DPH ve výši 22%, a protože šetřením bylo zjištěno chybné sazební zařazení, bylo provedeno dovyměření celního dluhu. Stejně tak v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je uvedeno, že na podkladě přesného popisu zboží z vyžádané a dodatečně zaslané dokumentace účastníka a s přihlédnutím k závazné informaci vystavené Generálním ředitelstvím cel na totožné zboží přeřadil celní úřad předmětné zboží do jiné podpoložky. Ve vyjádření k žalobě účastníka stěžovatel již uvedl, že dodatečný platební výměr nemohl být vydán na základě předmětné závazné informace a mohlo k ní být při rozhodování o dovyměření daně celního dluhu pouze přihlédnuto a je jí de facto potvrzeno nesprávné zařazení dovezených dialyzérů. V kasační stížnosti pak stěžovatel tvrdil, že obě instance celních orgánů při vydávání svých rozhodnutí vůbec neaplikovaly § 46 celního zákona a příslušná závazná informace o sazebním zařazení zboží byla pouze podnětem pro celní úřad, aby provedl následnou kontrolu sazebního zařazování svou podstatou totožného zboží dováženého a propuštěného do volného oběhu již dříve. Z této rekapitulace argumentace celních orgánů je zřejmý posun od jednoznačného odvolání se na závaznou informaci až po tvrzení, že nebyla vůbec aplikována. Podle Nejvyššího správního soudu je tedy nesporné, že celní orgány aplikovaly nezákonně závaznou informaci při doměření celního dluhu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta 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. Protože účastník měl ve věci úspěch, Nejvyšší správní soud mu přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 2150 Kč představující odměnu za právní zastoupení za dva úkony 2 x 1000 Kč podle § 9 odst. 3 písm. f) a 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. v platném znění a náhradu hotových výdajů 2 x 75 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky).

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

V Brně dne 24. června 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu