



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Věry Šimůnkové a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **J. T.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Kundratovou, advokátkou se sídlem v Praze, Modrá 1980, za účasti **Celního ředitelství České Budějovice**, se sídlem v Českých Budějovicích, Kasárenská 6, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 7. 2003, č. j. 10 Ca 81/2003 – 54,

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 d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 9. 7. 2003, č. j. 10 Ca 81/2003 – 54, byla zamítnuta žaloba stěžovatele (v předchozím řízení v postavení žalobce) proti rozhodnutí Celního ředitelství České Budějovice (v předchozím řízení v postavení žalovaného, dále jen „žalovaný“) ze dne 12. 2. 2003, č. j. 7576/02-21, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Strážný (dále jen „celní úřad“) ze dne 21. 10. 2002, č. j. 2832/02-0326-01, jímž byla zamítnuta žádost stěžovatele o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve věci vymáhání celního dluhu.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovateli byla rozhodnutím celního úřadu ze dne 1. 4. 1996, č. j. 300/96, uložena povinnost hradit clo a daně v celkové výši 14 219 325 Kč váznoucí na zásilce 1216 kantonů cigaret, která byla stěžovatelem dne 26. 8. 1994 dopravena do tuzemska. Odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím Oblastního celního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 22. 5. 1996, č. j. 1224/2-249/96, a důvodným nebyl shledán ani podnět stěžovatele k přezkoumání uvedeného rozhodnutí v rámci mimoodvolacího řízení. Protože existoval

vykonatelný nedoplatek v celkové výši 14 503 575 Kč (původní nedoplatek navýšený o exekuční náklady), vydal celní úřad dne 10. 8. 2000 pod č. j. 997/2000 exekuční příkaz na přikázání srážkou ze mzdy. Stěžovatel podal v roce 2002 žádost o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků s odůvodněním, že není daňovým subjektem. Žádost byla zamítnuta rozhodnutím celního úřadu ze dne 21. 10. 2002, č. j. 2832/02-0326-01, potvrzeným rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 2. 2003, č. j. 7576/02-21.

Krajský soud s odkazem na ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) a § 21 zákona o správě daní a poplatků dovodil, že postup správních orgánů byl v souladu se zákonem. Uvedl, že povinnost hradit clo byla stěžovateli uložena rozhodnutím ze dne 1. 4. 1996 vydaným podle ustanovení § 264 a § 323 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve vztahu k ustanovení § 80 odst. 1 a § 239 tohoto zákona. Stalo se tak v době, kdy pro řízení před celními orgány neplatil zákon o správě daní a poplatků. Jeho částečnou aplikaci zavedla novela č. 113/1997 Sb. účinná od 1. 7. 1997, plnou pak novela provedená zákonem č. 1/2002 Sb., a to s účinností od 1. 7. 2002. Řízení o vyměření cla bylo pravomocně ukončeno rozhodnutím Oblastního celního úřadu v Českých Budějovicích dne 23. 5. 1996. Žádosti stěžovatele o zastavení řízení ze dne 1. 10. 2002 podané podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků nemohlo být vyhověno jednak proto, že stěžovatel námitku o tom, že není daňovým subjektem, uplatnil až po pravomocném skončení řízení o vyměření celního dluhu a dále proto, že v průběhu řízení o vyměření celního dluhu nebylo možno na toto řízení zákon o správě daní a poplatků použít. K tvrzení žalobce, že nemůže být daňovým subjektem, neboť byl pouhým řidičem (zaměstnancem) dopravce - společnosti J. V. T., a. s. - přepravujícím zásilku cigaret, krajský soud odkázal na ustanovení § 80 odst. 1 a § 88 celního zákona, ze kterých vyplývá, že povinnost při dovozu zboží předložit zboží k celnímu řízení může vzniknout různým osobám, avšak nemůže se jí zbavit osoba, která zboží do tuzemska dovezla. Ustanovení § 88 písm. a) celního zákona nevylučuje, že může jít o osobu, která zboží do tuzemska dopravila, či osobu, která byla tímto dopravcem zastupována. Jestliže došlo k dovozu v rozporu s ustanovením § 80 a § 83 celního zákona, je takový dovoz ve smyslu ustanovení § 239 odst. 2 celního zákona nezákonný. Nezákonného dovozu se může dopustit jak osoba, která zboží do tuzemska dopravila, tak osoba, která takové zboží nepřihlásila a nepředložila pohraničnímu celnímu úřadu či osoba, která měla ve smyslu ustanovení § 87 či § 88 celního zákona na toto zboží předložit souhrnné nebo řádné celní prohlášení. Stěžovatel tuto povinnost nesplnil. Nelze proto úspěšně argumentovat výsledkem trestního řízení vedeného proti stěžovateli a zastaveného z důvodu neprokázání úmysl daň zkrátit, neboť dlužníkem celního dluhu podle ustanovení § 239 celního zákona není osoba, která úmyslně jednala v rozporu s ustanovením § 80 nebo § 83 celního zákona, ale každá osoba, která jednala v rozporu s tímto ustanovením. Zákon nestanoví, že celnímu dlužníku je nutné prokázat úmysl zkrátit clo a daň. Celním dlužníkem se stává každá osoba jednající v rozporu s celním zákonem.

K námitce stěžovatele poukazující na aplikovatelnost ustanovení § 27 zákona o správě daní a poplatků s ohledem na jeho umístění v obecné části tohoto zákona na všechna řízení v něm upravená, tedy i na řízení exekuční, krajský soud uvedl, že stěžovatel exekuční příkaz vydaný dne 10. 8. 2000 podle § 73 odst. 6 písm. b) zákona o správě daní a poplatků nezpochybnil. V roce 2002 podal žádost o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, avšak nikoli ve vztahu k předmětnému exekučnímu příkazu, kde by zpochybňoval tak, jak připouští ustanovení § 73 zákona o správě daní

a poplatků, skutečnost, že daňový nedoplatek neexistuje nebo existuje v jiné výši, ale v žádosti zpochybňoval své postavení daňového subjektu. Takovou námitku však v exekučním řízení uplatňovat nelze. Exekuční příkaz byl v dané věci vydán proto, že je k dispozici exekuční titul pro daňovou nebo soudní exekuci. V rámci tohoto řízení již nelze zpochybňovat postavení daňového dlužníka. Krajský soud proto uzavřel, že správní orgány v souladu se zákonem žádost o zastavení řízení zamítly a dodal, že daňovou exekuci lze zastavit tehdy, jestliže dlužník dlužnou částku uhradil; zastavit exekuční řízení lze rovněž z důvodu promlčení ve smyslu ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud současně uvedl, že žalovaný v daném řízení nevyločil, že se na dovozu cigaret podílely další dosud nezjištěné osoby, které jsou rovněž dlužníky celního dluhu (§ 239 odst. 4 celního zákona), a to společnými a nerozdílnými (§ 250 téhož právního předpisu), vůči nimž může stěžovatel postupovat podle norem práva soukromého.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost, v níž dovozoval nesprávné posouzení právní otázky nastolené žalobou, tedy důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Zdůraznil, že byl celními orgány jako zaměstnanec „osoby, která dopravila“ stanoven jako jediný odpovědnou osobou a byl mu vyměřen celní dluh, ač nikdy nebyl evidován jako podnikatel v živnostenském rejstříku a nikdy nebyl plátcem daní jako podnikatel. Namítl rozpor postupu správních orgánů s obchodním zákoníkem a zejména zákoníkem práce, který stanoví rozsah náhrady škody zaměstnance (čtyřapůlnásobek průměrného platu). Zdůraznil, že výkladem ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona přijatým celními orgány a následně i krajským soudem by byla zcela popřena zásada zakotvená v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (povinnost správce daně jednat v souladu se zákony a dbát zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu). Namítl, že krajský soud, ač v rozsudku uvedl, že se celní orgány nikdy seriózně nezabývaly odpovědností společnosti J. V. T, a. s., tak sám rovněž neučinil. Vyjádřil domněnku, že se tak mohlo stát proto, že uvedená společnost je v konkurzu a celním orgánům se proto stěžovatel jevil jako jediný jistý a známý plátcе tohoto obrovského celního dluhu. Znovu zopakoval, že podle jeho názoru s ohledem na umístění ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků v jeho obecné části, která platí pro všechna řízení dle tohoto zákona, lze mít za to, že je možné toto ustanovení vztáhnout i na exekuční řízení, v rámci kterého je celní dluh v současné době na stěžovateli vymáhán. Závěr krajského soudu o nemožnosti aplikace zmíněného ustanovení na daný problém proto, že rozhodnutí, kterým byl vyměřen celní dluh, bylo vydáno dne 1. 4. 1996, zpochybnil poukazem na ustanovení § 101 zákona o správě daní a poplatků, v platném znění, podle kterého tento zákon platí i pro řízení zahájené před jeho účinností. Dovodil proto, že jestliže právní účinky procesních úkonů před touto účinností zůstávají zachovány a tento zákon platí i pro řízení zahájená před jeho účinností, pak naopak, vzhledem k obsahu ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tento zákon a toto ustanovení otevírá možnost k jeho použití, pokud se v řízení zjistí, že stěžovatel není daňovým subjektem. Pokud jde o úvahu krajského soudu, že zmíněné ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků nelze vztáhnout na řízení nacházející se ve stádiu exekuce, neboť toto řízení je možné zastavit jen úhradou dlužné částky nebo námitkou promlčení, stěžovatel poukázal na ustanovení § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků, který počítá s případy, kdy je exekuce vedena neoprávněně, jako v případě stěžovatele.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 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.

Námítky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti směřují výlučně k právnímu posouzení věci. Nejvyšší správní soud proto přebírá skutkový stav zjištěný celními orgány, který je doložen obsahem správního spisu. Ze spisu vyplývá, že stěžovateli byl vyměřen celní dluh rozhodnutím celního úřadu ze dne 1. 4. 1996, které nabylo právní moci dne 23. 5. 1996. Žádost o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků proto, že stěžovatel není daňovým subjektem, byla podána dne 1. 10. 2002 (celnímu úřadu doručena dne 10. 10. 2002). Zamítnuta byla rozhodnutím celního úřadu ze dne 21. 10. 2002, které bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 2. 2003, proti němuž směřovala žaloba, kterou krajský soud zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje v zásadě shodné výhrady proti právnímu posouzení věci krajským soudem jako v žalobě, která směřovala proti rozhodnutí žalovaného, přičemž dosavadní právní argumentaci dále rozšiřuje o poukaz na ustanovení § 101 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého dovozuje, že vzhledem k tomu, že se zákon o správě daní a poplatků vztahuje i na řízení zahájená před jeho účinností a zachovány jsou i právní účinky procesních úkonů, které nastaly před účinností tohoto zákona, otevírá tento zákon spolu s ustanovením § 27 odst. 1 písm. c) možnost jeho použití, pokud se v řízení zjistí, že navrhovatel (v daném případě stěžovatel) není daňovým subjektem. Závěr soudu o tom, že ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní nelze vztáhnout na řízení nacházející se ve stádiu exekuce pak zpochybnil poukazem na ustanovení § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků, které počítá s případy, kdy je exekuce vedena neoprávněně, jako v případě stěžovatele.

Podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže se zjistí během řízení, že navrhovatel není podle zvláštních předpisů daňovým subjektem. Stěžovatel nadále tvrdí, že citované ustanovení lze pro jeho systematické zařazení do obecných ustanovení zákona o správě daní a poplatků vztáhnout na jeho případ, jakož i na exekuční řízení. Nejvyšší správní soud tento stěžovatelův právní názor nesdílí a to z důvodů vyložených již v odůvodnění rozsudku krajského soudu. Ve shodě s krajským soudem proto znovu uvádí, že daňovým řízením je nutno rozumět řízení vedená podle zákona o správě daní a poplatků, jehož plná aplikace na řízení o vyměření cla a daní vyplývá z příslušných novel celního zákona, zejména ze zákona č. 1/2002 Sb. účinného od 1. 7. 2002 [§ 320 odst. 1 písm. c)]. Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že legislativní zkratka „daňové řízení“ je uvedena v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přičemž tento pojem znamená řízení o daních. Pojem „daně“ je opět legislativní zkratkou rozvedenou v ustanovení § 1 odst. 1 téhož zákona. Řízení o daních potom zahrnuje řízení o věcech daní, tj. o tom, co je zahrnuto pod legislativní zkratkou „daň“. Vesměs se jedná o řízení upravená zákonem o správě daní a poplatků, jedná se tedy o správu daně, kterou se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty a daně vyměřit a vybrat. Ustanovení § 101 zákona o správě daní a poplatků uvádí, že tento zákon je třeba vztáhnout i na řízení zahájená před jeho účinností. Jak bylo uvedeno výše, je řízením o dani řízení, v němž správce daně rozhoduje o tom,

kdo je v dané věci daňovým subjektem a jemu poté daň vyměřuje. V projednávané věci byl stěžovateli vyměřen celní dluh v řízení, které bylo pravomocně skončeno v roce 1996. Znamená to tedy, že uvedené řízení bylo nejenom zahájeno, ale také pravomocně skončeno za platnosti a účinnosti celního zákona, nikoli zákona o správě daní a poplatků. Ve věci pravomocně skončené za platnosti jiného právního předpisu se proto stěžovatel nemůže úspěšně domáhat aplikace ustanovení § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, když tento zákon se na dříve vedené správní řízení nevztahoval. Proto je také právně irelevantní námitka uplatněná v žádosti z roku 2002 poukazující na to, že stěžovatel není daňovým subjektem, neboť tato námitka nebyla vznesena v průběhu řízení, ale až po jeho pravomocném skončení, což ostatně správně konstatoval již krajský soud.

Protože žádost o zastavení řízení nezpochybňovala existenci exekučního titulu ani nebrojila proti exekučnímu příkazu vydanému v roce 2000, ale omezila se pouze na tvrzení, že stěžovatel není daňovým subjektem, je nutno souhlasit s krajským soudem, že takovou námitku v exekučním řízení již uplatnit nelze.

Nejvyšší správní soud rovněž tak považuje za správný závěr krajského soudu o tom, že za situace, kdy stěžovatel nesplnil povinnost při dovozu zboží do tuzemska, byl v souladu s celním zákonem, bez ohledu na výsledek trestního řízení, označen celním dlužníkem a vyměřen mu celní dluh.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a z důvodů výše uvedených shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., podle kterého nestanoví-li 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznísl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 10. listopadu 2004

JUDr. Radan Malík
předseda senátu