



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **S., spol. s r. o.**, zast. advokátem JUDr. Vitem Buršou, se sídlem Hradební 174, Uherské Hradiště, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Olomouc**, Blanická 19, Olomouc, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2003, č. j. 1374/2003-21, č. j. 1374-1/2003-21, č. j. 1374-2/2003-21, č. j. 1374-3/2003-21 a č. j. 1374-4/2003 – 21 ve věci celního dluhu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 12. 2004, č. j. 22 Ca 217/2003 – 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 1279,30 Kč k rukám JUDr. Víta Burši, advokáta se sídlem Hradební 174, Uherské Hradiště do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále též stěžovatel) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo rozhodnuto tak, že rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 25. 3. 2003, č. j. 1374/2003-21, č. j. 1374-1/2003-21, č. j. 1374-2/2003-21, č. j. 1374-3/2003-21 a č. j. 1374-4/2003-21, ve věci vyměření celního dluhu se zrušují pro vady řízení a věci se vrací k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je podána z důvodů ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Stěžovatel uvádí, že napadený rozsudek vychází zásadně ze skutečnosti, že žalovaný v napadených rozhodnutích konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že zboží (cukr) propuštěné do režimu aktivního zušlechťovacího styku, bylo vyvezeno zpět. Za situace, kdy žalobce chtěl výsledkem svědků prokazovat vývoz zboží propuštěného do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému podmíněném, nebyl o datu a místě konání výsledku svědků informován, bylo porušeno jeho právo vyplývající z ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud v Ostravě napadeným rozsudkem konstatoval, že tímto bylo žalobci odepřeno právo na spravedlivý proces a jednalo se tak o vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel s právním názorem Krajského soudu v Ostravě nesouhlasí, neboť neodpovídá skutkovému stavu osvědčenému obsahem spisu, především protokoly o ústním jednání se svědky a jednak realizace institutu daňové kontroly dle ustanovení § 16 daňového řádu v řízení ve věci vyměření celního dluhu. Stěžovatel namítá, že v řízení ve věci vyměření celního dluhu, ani v předcházejících řízeních, která následovala po propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku, nebyla realizována daňová kontrola podle ust. § 16 daňového řádu. Tento fakt osvědčuje obsah spisu, včetně protokolů o výpovědích svědků, které byly vyhotoveny podle ust. § 12 daňového řádu v řízení o vyměření celního dluhu dle ust. § 240 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“). Proto Celní úřad Uherské Hradiště nebyl povinen účastníkovi řízení umožnit právo klást svědkům otázky při ústním jednání, když toto právo je výslovně vázáno pouze při ústním jednání prováděném v rámci běžící daňové kontroly. Prvostupňový správní orgán postupoval ve věci vyměření celního dluhu primárně podle celního zákona, subsidiárně pak, vázán ustanovením § 320 celního zákona, podle daňového řádu. Pokud se týká daňové kontroly dle ust. § 16 daňového řádu, jde o účelový institut, jehož cílem je prověření daňového základu anebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Takový cíl však dle názoru stěžovatele, nebyl sledován. Celní úřad již při propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku znal výši celního dluhu resp. jehož výše vycházela ze základu pro vyměření cla (celní hodnoty), který deklaroval účastník řízení v celním prohlášení a ze základu daně z přidané hodnoty (součet celní hodnoty a částky cla), tzn. znal i základ pro vyměření celního dluhu. Závěrem stěžovatel konstatuje, že institut daňové kontroly nebyl celními orgány realizován, neboť jeho použití je z uvedených důvodů vyloučeno, a z tohoto důvodu nemohl porušit ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Vzhledem k výše uvedenému požaduje, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti popírá její oprávněnost a uvádí, že stěžovatel nesprávně interpretuje daňový řád jako celek i jeho jednotlivá ustanovení, poukazuje na skutečnost, že z ust. § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že tento zákon a jednotlivá ustanovení se vztahují na řízení před celními orgány a smyslem a cílem je mimo jiné výběr daně, tj. v tomto případě DPH a cla. K názoru stěžovatele, zda v řízení o zkoumání, zda zboží bylo propuštěné do režimu aktivního zušlechťovacího styku a zda bylo odňato celnímu dohledu, žalobce podotýká, že celní orgán je mimo jiné správcem spotřebních daní a daně z přidané hodnoty a DPH tvoří v tomto řízení část tzv. celního dluhu. Pro toto řízení je tedy třeba použít příslušná ustanovení daňového řádu. Navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./

nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Jak vyplynulo ze správního spisu, dne 2. 10. 1995 propustil Celní úřad Uherské Hradiště na návrh žalobce zboží (rafinovaný cukr) do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému podmíněném rozhodnutím celního úřadu, jímž bylo žalobci uděleno povolení k použití předmětného režimu. Protože celní úřad neevidoval zpětný vývoz dovezeného a do režimu aktivního zušlechťovacího styku propuštěného zboží, zahájil celní úřad řízení vedoucí ke zjištění skutečného stavu věci. Výsledkem řízení bylo ověření, že zboží bylo vyvezeno, a proto bylo řízení pro odpadnutí důvodu, dle ust. § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu zastaveno. Na základě zjištění z řízení týkajícího se postverifikace důkazů o původu zboží EUR.1, byla nařízena obnova zastaveného řízení ve věci vyměření celního dluhu. V rámci obnoveného řízení jednatel žalobce do protokolu o ústním jednání ze dne 3. 5. 2001 uvedl, že vývoz cukru krystalu provedeného v povoleném režimu zušlechťovacího styku v roce 1996 byl uskutečněn do Slovenské republiky a dokladoval to příloženými JCD, fakturami a záznamy o provozu vozidel. Uvedl, že dovezený cukr byl přepracován na cukr tuzemský a vyvezen na Slovensko. Písemným podáním ze dne 10. 5. 2001 navrhl výslechy svědků Ing. F. T., Ing. L. Š. a M. M. Svědkové Ing. Š. a M. do protokolu uvedli, že v cukrovaru ve S. M. byl přepracován veškerý cukr dovezený ze zahraničí a domnívali se, že takto přepracovaný cukr byl dovezen na Slovensko. Na otázku, zda se v cukrovaru ve S. M. v letech 1995-1996 přepracovával i cukr dodávaný z tuzemska, uvedli, že si myslí, že ne. Dále uvedli, že byla vedena evidence o vstupu cukru dovezeného z Německa do výroby, který byl přepracován a dále se vyvážel. Svědek Ing. T. uvedl, že si nevzpomíná, zda byla vedena evidence o vstupu cukru dovezeného z Německa do výroby a neví, zda tato evidence existuje. Domnívá se, že bylo přepracováno vše, co bylo z Německa dovezeno. Zboží, které se nacházelo ve S. M. bylo přepracováno vše, avšak dodává, že skladovací prostory byly i na jiném místě. Celním úřadem byl po provedeném řízení vyměřen samostatnými rozhodnutími celní dluh. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání a žalovaný rozhodnutími ze dne 25. 3. 2003, č. j. 1374/2003-21, č. j. 1374-1/2003-21, č. j. 1374-2/2003-21, č. j. 1374-3/2003-21 a č. j. 1374-4/2003-21 odvolání ve věci vyměření celního dluhu zamítl.

Žalovaný ve svých rozhodnutích uvádí, že v daném případě byl do režimu aktivního zušlechtovacího styku dovezen cukr, jež je druhem komodity, která nevykazuje takové identifikační znaky, podle nichž by bylo možné jednoznačně učinit závěr o totožnosti dovezeného a přepracovaného cukru s cukrem vyvezeným pouze na podkladě celních prohlášení. Současně přitom žalovaný konstatuje, že na základě výpovědí žalobcem navržených svědků nelze mít za prokázané, že zboží propuštěné rozhodnutími č. 51364025-00734-0, č. 51364025-00725-2, č. 51364025-00736-4, č. 51364025-00737-6 a č. 51364025-00738-8 do režimu aktivního zušlechtovacího styku bylo skutečně vyvezeno. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí dále uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy, že se žalobci nepodařilo prokázat, že zboží propuštěné do režimu aktivního zušlechtovacího styku bylo vyvezeno zpět. Svědecké výpovědi byly vyhodnoceny tak, že je v nich pouze obecně deklarována domněnka, že v rozhodném období byl v cukrovaru ve S. M. přepracován cukr dovezený ze zahraničí a poté vyvážen na Slovensko, a to zřejmě ve špatném režimu a tyto ničím nepodložené domněnky neobstojí jako relevantní důkaz v dané věci.

Podle ust. § 320 písm. b) celního zákona, ve znění platném do 30. 6. 2002, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, § 11, § 20, § 33 a § 34, § 36 až § 41, § 44 a § 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, § 76 a části osmé. Dle ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona ve znění platném od 1. 7. 2002 (tedy i v době řízení, které bylo v dané věci vedeno) pak platí pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků. V souladu s ustanovením § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, v rámci celního řízení, správce daně - celní úřad – tak musí postupovat v souladu se základními zásadami daňového řízení ve smyslu ust. § 2 daňového řádu. Ze samotných zásad daňového řízení, zejména z ust. § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu vyplývá, že správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty, a dále, že právem i povinností daňového subjektu je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Nejvyšší správní soud zde podotýká, že toto právo je, resp. bylo, ostatně výslovně stanoveno i v ust. § 3 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., správní řád, účinného v daném období, dle kterého celní orgány postupují v případech uvedených v ust. § 320 odst. 1 písm. b); přitom o takový případ se však v dané věci nejednalo. V rámci důkazního řízení má daňový subjekt právo být seznámen s provedenými důkazy, má rovněž právo v rámci řízení navrhopvat či předkládat důkazní prostředky. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové (celní) řízení se prokazují v rámci důkazního řízení a až provedení důkazního řízení správcem daně osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Jako důkazních prostředků lze, dle ust. § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.; přitom aplikaci uvedeného ustanovení stěžovatel nezpochybňuje, naopak sám dovodil neunesení důkazního břemene žalobcem dle odst. 9 cit. ustanovení. Ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu pouze příkladmo vyjmenovává možné důkazy, např. svědecká výpověď, přičemž lze samozřejmě použít jakéhokoli důkazu, kterým by se daly ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, avšak za podmínky, že tyto nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Žádné jiné důkazy, na základě kterých by bylo možno dospět k neunesení důkazního břemene žalobcem však nelze ze spisu dovodit, ale ani žalovaný sám je neuvádí.

V rámci zachování „rovnosti zbraní“ v daňovém resp. celním řízení (viz. ust. § 2 odst. 8 daňového řádu), je třeba pravidlo, uvedené výslovně v ust. § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, aplikovat vždy, je-li správcem daně - celním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování (§ 31 daňového řádu). Účastník celního řízení má tedy právo zúčastnit se ústního jednání, byť by nešlo o daňovou kontrolu. Není-li pak účastníkovi celního řízení umožněno klást svědkům otázky, je svědecká výpověď jako důkazní prostředek nepoužitelná. Ve všech případech, kdy je vyslýchaná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají osob jiných, jedná se zjevně o výslech svědka. Pro účely dokazování v daňovém řízení je nutno preferovat použití bezprostředních provedených důkazů a účastník řízení má právo se s těmito důkazy seznámit. Účastníku řízení tedy musí být umožněno, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a musí mít možnost k těmto důkazům se vyjádřit.

V daném případě byly v obnoveném řízení o vyměření celního dluhu provedeny svědecké výpovědi dne 7. 5. 2002 a 15. 5. 2002 se svědky Ing. T., Ing. Š. a p. M., za účelem ověření skutečností tvrzených deklarantem, že předmětné zboží - cukr bylo přepracováno a poté vyvezeno. O těchto jednáních byly pořízeny protokoly o ústním jednání dle ust. § 12 daňového řádu. Ze správního spisu však nevyplývá, že by byl žalobce uvědoměn o místě a čase konání výslechu svědků nebo že by byl těmto výsledkům přítomen. Svědecké výpovědi o něž se rozhodnutí v obnoveném řízení, jakož i rozhodnutí odvolacího orgánu opírají, byly provedeny procesně vadným způsobem, tj. aniž by bylo umožněno účastníku řízení klást těmto svědkům otázky. Za situace, kdy žalobce provedením těchto důkazů mohl prokázat vývoz zboží propuštěného do režimu aktivního zušlechťovacího styku, avšak o datu a místě konání výsledků nebyl uvědoměn, bylo porušeno právo na spravedlivý proces. Použil-li celní orgán jako důkazy svědecké výpovědi osob, aniž by byla účastníkovi řízení dána možnost se takového řízení zúčastnit a k tvrzeným skutečnostem se vyjádřit, nelze k takovým důkazům pro jejich nezákonnost v řízení přihlídnout. Z konstantní judikatury Ústavního, ale i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jako důkazních prostředků nelze při respektování zásady zákonnosti užít prostředků, které byly získány způsobem, porušujícím zákon. Za takové důkazy je nutno označit výpovědi osob, aniž bylo respektováno právo na spravedlivý proces, tak jak je garantuje nejen č. 1. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, která je součástí právního pořádku ČR.

Pokud celní orgán prováděl řízení o vyměření celního dluhu, musel tak nutně činit v řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v němž jsou celní orgány jakožto správci daně povinny postupovat jak v souladu se zásadami daňového řízení uvedenými v ust. § 2 daňového řádu, tak i v souladu s § 31 citovaného zákona. Takový postup plyne přímo ze zákona, neboť pro dané období nebylo použito těchto ustanovení (jakož ani ust. § 16) pro celní orgány vyloučeno ustanovením § 320 písm. b) celního zákona, ve znění účinném v době rozhodování žalovaného. Krajský soud v Ostravě se tedy nedopustil stěžovatelem namítané nezákonnosti a zrušení stěžovatelových rozhodnutí ze dne 25. 3. 2003, č. j. 1374/2003-21, č. j. 1374-1/2003-21, č. j. 1374-2/2003-21, č. j. 1374-3/2003-21 a č. j. 1374-4/2003-21, ve věci vyměření celního dluhu bylo namístě.

Nejvyšší správní soud nepochybně odlišnost cílů jednotlivých daňových a celních institutů namítaných stěžovatelem. Ustanovení obecné části daňového řádu upravující mezi jinými i zásady daňového řízení, však nepochybně beze zbytku platí i pro řízení před celními orgány. Stanoví-li ust. § 2 odst. 9 daňového řádu povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, svědčilo toto právo

žalobci kdykoli v řízení, bez ohledu na to, zda byla realizována přímo daňová kontrola dle § 16 daňového řádu, nebo žalovaný postupoval v řízení dle ustanovení jiného. Bylo-li předmětem takového řízení správné stanovení nebo vybrání daně, resp. celního dluhu, tedy stanovení povinnosti žalobci, právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti mu nepochybně náležela i bez výslovného odkazu v zákoně. Není tak tedy rozhodné, dělo-li se tak v daném případě v rámci ust. § 241 nebo § 240 celního zákona ani to, zda je takové právo – klást svědkům otázky - *expressis verbis* v tom kterém ustanovení zákona uvedeno.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že lze přisvědčit stěžovateli, že v daném případě nelze ze spisového materiálu dovodit, že byla zahájena a prováděna daňová kontrola, ale bylo provedeno obnovené řízení dle § 55 odst. 6 daňového řádu; přitom nepolemizuje o případnosti užití prvně uvedeného institutu, který však ani v řízení před celními orgány ve věci stanovení celního dluhu nelze vyloučit. Nejvyšší správní však dospěl z hlediska věcného ke stejnému závěru stran konstatovaných vad řízení jako Krajský soud v Ostravě a skutečnost, že k takovému závěru dospěl za použití z části i jiných právních úvah, není důvodem pro zrušení rozsudku tohoto soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem /§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s./.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě není nezákonné a kasační stížnost jako nedůvodnou proto zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalobci, který byl v řízení úspěšný a náhrady nákladů v řízení uplatnil, byla náhrada nákladů přiznána ve výši nákladů právního zastoupení dle ust. 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon ve výši 1000 Kč a paušál. náhrada hotových výdajů ve výši 75 Kč zvýšené o DPH v sazbě 19% ve výši 204,30 Kč, celkem 1279,30 Kč. Tato částka bude uhrazena stěžovatelem žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 2. srpna 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu