

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: S., s. r. o.,** zastoupen JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem, se sídlem Matiční 730/3, Ostrava 1, proti **žalovanému: Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 437/2002 - 24 ze dne 16. 10. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na nákladech řízení částku 2558,50 Kč, a to do pěti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Radka Hudečka, se sídlem Matiční 730/3, Ostrava.

Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě zrušil shora uvedeným rozsudkem pro nezákonnost rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (dále též „stěžovatel“) vydaná dne 13. 8. 2002, č. j. 3264/1/2002 - 21 - 1401 až 3264/13/2002 - 21 - 1401 a ze dne 20. 8. 2002, č. j. 4597/2002 - 21 - 1401 a 4597/02/2002 - 21 - 1401 až 4597/10/2002 - 21 - 1401, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Český Těšín ze dne 21. 3. 2002, č. j. 6136/13/2001 - 01 - 0411 až č. j. 6136/25/2001 - 01 - 0411 a ze dne 18. 3. 2002, č. j. 6136/2/2001 - 01 - 0411 až 6136/4/2001 - 01 - 0411 a č. j. 6136/6/2001 - 01 - 0411 až č. j. 6136/12/2001 - 01 - 0411, jimiž celní úřad dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty ve vztahu k rozhodnutím v celním řízení.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal kasační stížnost, ve které uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a domáhá se zrušení napadeného rozsudku. I nadále zastává názor, že skutečná výše nákladů na dopravu dováženého zboží po místo, kde toto zboží vstupovalo do tuzemska, nebylo žalobcem doloženo, proto celní úřad oprávněně použil postup určení nákladů podle prováděcí vyhlášky. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že prvostupňová rozhodnutí ve spojitosti s žalobou napadenými rozhodnutími o odvoláních jsou nepřezkoumatelná. Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že čestná prohlášení dopravců měla být v doměřovacích řízeních uznána jako důkazní prostředek a vyhodnocena v souladu s obecnými zásadami pro dokazování podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Čestné prohlášení podle něho není v celním řízení důkazem, může být připuštěno pouze jako alternativa důkazu, připustí-li to zákon. Zákon o správě daní a poplatků takovou alternativu nepřipouští. Výklad provedený krajským soudem tak stěžovatel považuje za nepřípustně extenzivní, neboť čestným prohlášením obecně nelze ověřovat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Dále poukazuje na skutečnost, že předmětná čestná prohlášení v příslušných celních řízeních nečinil žalobce, ale jednotliví smluvní dopravci, kteří v těchto řízeních nebyli slyšeni jako svědci či osoby předzvědné, nebyli osobami zúčastněnými na řízení a nebyli jakkoli právně vázáni uvádět pravdivé údaje, kterými by bylo možné ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Samotná skutečnost, že odmítnutí předkládaných čestných prohlášení dopravců jakožto důkazů, nebylo výslovně v odůvodněních žalobou napadených rozhodnutí odůvodněno, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost těchto rozhodnutí. Nepřípustnost čestného prohlášení jako důkazu v celním (daňovém) řízení lze dle názoru stěžovatele dovodit jazykovým, logickým i systematickým výkladem § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce prostřednictvím svého zástupce ke kasační stížnosti uvedl, že námitky v ní obsažené považuje za právně i věcně irelevantní, neboť podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Nejde tedy o nepřípustně extenzivní výklad, ale naopak o jeho správnou a úplnou interpretaci správním soudem I. stupně. Náhradní způsob výpočtu nákladů na dopravu je možný pouze tehdy, když deklarant neprokáže skutečnou výši nákladů. Žalobce proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

Z obsahu správních spisů bylo zjištěno, že stěžovatel obsahově shodnými rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry – předepsal žalobci dodatečnou daň z přidané hodnoty – celní dluh, který vznikl rozdílem mezi zákonem stanovenou daňovou povinností při propouštění zboží do režimu volného oběhu v tuzemsku a daní žalobcem skutečně zaplacenou. V odůvodnění rozhodnutí správní orgán I. stupně uvedl, že se tak stalo z důvodu chybného započtení nákladů dopravy do celní hodnoty zboží. Výši dopravného za zahraniční úsek dopravy zboží žalobce prokazoval čestným prohlášením jednotlivých dopravců, přičemž tato výše neodpovídá poměrnému rozdělení kilometrů mezi zahraniční a tuzemský úsek cesty za použití faktur za přepravu zboží. Dále odkázal na § 75 odst. 1 písm. e) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve stavu účinném ke dni 21. 3. 2002, který stanoví, že při určení celní hodnoty zboží se k ceně skutečně placené připočítají náklady dopravy dováženého zboží na místo, kde zboží vstupuje do tuzemska. § 17 písm. a) vyhlášky Ministerstva financí č. 135/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, stanoví, že neprokáže-li deklarant skutečnou výši nákladů na dopravu dováženého zboží na místo, kde zboží vstupuje do tuzemska, určí je celní úřad takto: je-li zboží dopravováno stejným dopravním prostředkem do místa v tuzemsku, které je za místem vstupu do tuzemska, oceňují se náklady na dopravu v poměru ke vzdálenosti v zahraničí a v tuzemsku. Celní úřad

konstatoval, že se zabýval i potvrzeními předloženými příslušnými dopravci, v nichž je výše nákladů osvědčována ve výši 5202 Kč, stejně jako potvrzením, kde přepravce stvrzuje trasu, po níž měl zboží dovážet, ale k výši nákladů se nevyjadřuje. K jakým závěrům při vyhodnocení těchto prohlášení došel, celní úřad neuvedl, pouze uzavřel, že z faktur vystavených přepravci vyplývá jiná výše nákladů.

Proti těmto rozhodnutím Celního úřadu Český Těšín podal žalobce odvolání k Celnímu ředitelství Ostrava, který je shora uvedenými rozhodnutími zamítl. V odůvodnění svých rozhodnutí stěžovatel uvedl, že neshledal důvod pro zrušení či změnu napadených rozhodnutí.

Proti každému z rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Soud usnesením ze dne 22. 1. 2003 spojil v zájmu hospodárnosti řízení věci obsahově stejné ke společnému projednání. Rozsudkem blíže označeným v záhlaví pak Krajský soud v Ostravě napadená rozhodnutí zrušil a v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že jelikož zákon o dani z přidané hodnoty, celní zákon ani jiné předpisy neobsahují speciální ustanovení upravující způsob hodnocení důkazů, je nutno v daném případě aplikovat § 2 zákona o správě daní a poplatků. Celní orgány tedy měly hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti. Z odůvodnění jejich rozhodnutí musí být zřejmé, které skutečnosti byly prokázány, a které nikoliv, o co se správní orgán opřel, jakými úvahami byl veden, proč některé důkazy vyhodnotil jako nevěrohodné a proč neprovedl důkazy jiné. V daném případě se těmito pravidly celní orgány neřídily, a proto soud dospěl k závěru, že prvostupňová rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná. Faktura nebo jiný účetní doklad je pouze jednou z možností jak lze dokázat skutečnou výši nákladů, přitom celní úřad zcela pominul existenci potvrzení jednotlivých dopravců a vůbec se jimi nezabýval. Nevypořádal se s tím, proč je považuje za nevěrohodná, jednotlivé faktury (za celý úsek cesty) přitom samy o sobě skutečnosti uvedené v potvrzeních nevyvracejí. Pokud měl celní úřad pochybnosti o skutečnostech uvedených v předmětných prohlášeních, měl možnost např. provést výslech osob v nich uvedených. Postup celního orgánu, který konstatoval, že žalobce neprokázal výši nákladů za zahraniční úsek dopravy, bez toho, aby se vypořádal s předmětnými čestnými prohlášeními, je tedy nepřezkoumatelný. Žalovaný toto pochybení v odvolacím řízení neodstranil.

Stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a kasační stížnost je tak podána osobou oprávněnou. Kasační stížnost byla podána do dvou týdnů od doručení rozsudku krajského soudu a byla tedy podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel kasační stížností míří na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud shledává kasační stížnost přípustnou.

Nejvyšší správní soud po zjištění, že kasační stížnost je podána včas a že je přípustná, přezkoumal napadený rozsudek včetně řízení, které mu předcházelo, na základě důvodu v kasační stížnosti obsaženém (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Při tom neshledal vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Podle § 66 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), je celní hodnotou dováženého zboží převodní hodnota, to je cena skutečně placená nebo která má být zaplacena za zboží prodané pro vývoz do tuzemska, upravená podle § 75 a § 76 za podmínek taxativně stanovených pod písm. a) až d) citovaného ustanovení.

Podle § 75 odst. 1 písm. e) celního zákona se při určení celní hodnoty podle § 66 připočtou k ceně skutečně placené nebo ceně, která má být za dovezené zboží zaplacena, náklady dopravy, nejsou-li zahrnuty v ceně skutečně placené nebo která má být zaplacena. Podle odst. 5 citovaného ustanovení stanoví ministerstvo vyhláškou způsob určování nákladů dopravy uvedených v odstavci 1 písm. e).

Podle § 17 písm. a) vyhlášky č. 135/1998, kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, neprokáže-li deklarant skutečnou výši nákladů na dopravu dováženého zboží na místo, kde toto zboží vstupuje do tuzemska, určí je celní úřad a je-li zboží dopravováno stejným dopravním prostředkem do místa v tuzemsku, které je za místem vstupu do tuzemska, oceňují se náklady na dopravu v poměru ke vzdálenosti v zahraničí a v tuzemsku.

Podle § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle § 31 odst. 5 téhož zákona nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

V daném případě je nesporné, že žalobce předložil k prokázání svých tvrzení, ohledně výše nákladů za zahraniční úsek dopravy zboží, důkazní prostředky – písemná prohlášení a potvrzení. Sám celní úřad obsah těchto prohlášení zmiňuje ve svých rozhodnutích (dodatečných platebních výměrech), ačkoliv z jejich textu není zcela zřejmé, že se ve skutečnosti jedná vždy o dvě písemnosti, prohlášení ohledně výše nákladů a potvrzení ohledně trasy, po níž bylo zboží přepravováno. Celní úřad ve svých rozhodnutích uvedl, že zhodnotil všechny předložené důkazy každý jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Z odůvodnění rozhodnutí však není vůbec zřejmé, k jakému závěru dospěl při hodnocení předmětných písemných důkazů, neboť kromě sdělení jejich obsahu se s nimi vůbec nevypořádal. Neuvedl tedy, jaký závěr ve vztahu k těmto potvrzením a prohlášením učinil, ani jaké úvahy jej k tomuto závěru vedly. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud správně dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou ve spojení s rozhodnutími správního orgánu I. stupně nepřezkoumatelná pro nedostatek odůvodnění. Samotná skutečnost, že písemné prohlášení (potvrzení) učiněné třetí osobou není uvedeno v demonstrativním výčtu důkazních prostředků podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, neznamená, že jej k prokázání tvrzených skutečností nelze použít. Pokud měl stěžovatel pochybnosti o pravdivosti a vypovídací hodnotě jejich obsahu (jejichž oprávněnost Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému nemůže posoudit), měl možnost tyto v dalším řízení vyloučit či potvrdit. Tuto možnost však nevyužil a ani tento svůj postup nijak

neodůvodnil. Výrok rozsudku krajského soudu obstojí i za situace, kdy tento soud předmětná potvrzení a prohlášení označil za „čestná prohlášení“, kterými bezpochyby nejsou. Při tom je rovněž nepochybné, že čestná prohlášení sama o sobě nelze v daňovém řízení považovat za relevantní důkazní prostředek.

Po přezkoumání napadeného rozsudku tak Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost proti napadenému rozsudku proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení, a to ve výši odměny za dva úkony právního zastoupení (za převzetí zastoupení a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2000 Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. a za dva režijní paušály ve výši 150 Kč, tj. celkem 2150 Kč. Protože dotyčný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok vůči stěžovateli o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 8 s. ř. s.). Částka daně vypočtená podle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 408,50 Kč. Celkem tedy 2558,50 Kč.

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

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu