



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Č. p., a. s.**, zast. JUDr. Marinou Machytkovou, advokátkou se sídlem v Praze, Dlouhá 16, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem v Praze, Washingtonova 11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 8 Ca 15/2004 – 42,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 8 Ca 15/2004 – 42 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2003, č. j. 2566/03-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. 94/2002 vydanému Celním úřadem v Mělníku dne 11. 11. 2002, kterým byl žalobci vyměřen celní dluh ve výši 73 168 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení citovaného soudního rozhodnutí, a to z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), dále pro vady řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a současně uplatňuje i kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel cituje § 75 odst. 2 s. ř. s. a je toho názoru, že městský soud nepřezkoumal všechny žalobní body, neboť v odůvodnění napadeného rozsudku se vůbec nezabýval žalobní

námitkou, ve které stěžovatel poukazoval na aplikaci ustanovení § 241a písm. b) zákona č. 13/1993 Sb. celního zákona (dále jen „celní zákon“), které stanoví, že za nedostatky, které mají zásadní vliv na režim podle § 241 se nepovažuje nedbalost příslušné osoby.

Stěžovatel byl za nedodržení podmínek režimu tranzitu sankcionován již v deliktním řízení. Z odůvodnění jak rozhodnutí o celním deliktu, tak z rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o celním deliktu celními orgány výslovně vyplývá, že nebylo prokázáno, že by se stěžovatel úmyslně podílel na podvodném jednání, naopak se stěžovatel aktivně podílel na zjištění porušení celních předpisů. Jednoznačně pak tímto označil jednání stěžovatele, příp. „příslušné osoby“, jako „nedbalost“. Stěžovatel se tímto domnívá, že aplikace ustanovení § 241a písm. b) celního zákona je v tomto případě zcela odůvodněná a tudíž platební výměr č. 94/2002 neměl být vůbec stěžovateli vystaven, neboť jeho počínání ve věci „nedbalostí“ je a to především proto, že se po ukončení režimu tranzitu spokojil s originálním útržkem jím vystaveným TCP a dále již žádné jiné kroky související s ověřením předmětného ukončení režimu neprovedl.

Dle nálezu Ústavního soudu (č. 107/03) musejí být přezkoumávány všechny žalobní námitky v celém jejich rozsahu. V tomto případě městský soud porušil tuto zásadu a jeho rozhodnutí je v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s.

Městský soud shledal nepatřičnou a nepodstatnou žalobní námitku týkající se pochybení žalovaného v odvolacím řízení proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které mělo spočívat v porušení ust. § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel se porušení výše uvedeného ustanovení dovolával již v odvolání. Platební výměr je orgány celní správy vydáván za použití ustanovení § 320 celního zákona s odvoláním na použití daňového řádu konkrétně na ustanovení § 32. Další řízení se pak tímto citovaným zákonem řídí, neboť celní zákon konkrétní úpravu této problematiky nezná.

Stěžovatel ve svém odvolání proti platebnímu výměru č. 94/2002 odkazoval na použití již zmiňovaného ustanovení § 241a písm. b) celního zákona. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání č. j. 2566/03-21 absentuje k předmětné námitce jakékoliv vyjádření. Stěžovatel proto trvá na porušení ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu.

Městský soud shledal nepatřičnou a nepodstatnou žalobní námitku, kterou se stěžovatel dovolával porušení ustanovení § 32 daňového řádu. S odkazem na ustanovení § 320 odst. 1 zákona celního zákona platí podle názoru městského soudu pro řízení před celními úřady samostatné procesní předpisy, avšak pokud jde o rozhodnutí v celním řízení, jsou náležitosti tohoto rozhodnutí stanoveny v ustanovení § 104 celního zákona.

V ustanovení § 104 celního zákona, konkrétně v odstavci třetím je uvedeno, že „rozhodnutí v celním řízení, kterým se zboží propouští do navrženého režimu neobsahuje odůvodnění a poučení o opravném prostředku“, a to z toho důvodu, že pro rozhodnutí v celním řízení slouží tiskopis „Jednotná celní deklarace“ zkráceně nazývaná též „JCD“. Smyslem a účelem samotného celního řízení je pak navrhnout a propustit předmětné zboží do některého z celních režimů, případně jakýkoli z těchto režimů ukončit a to formou rozhodnutí. Již citované ustanovení § 104 celního zákona pak výslovně uvádí základní náležitosti, které musí každá Jednotná celní deklarace obsahovat.

To, že náležitosti rozhodnutí v celním řízení jsou upraveny v § 104 celního zákona stěžovatel nezpochybňuje, avšak pro daný případ je toto ustanovení zcela neaplikovatelné.

Městský soud v tomto případě zcela zjevně použil naprosto nesprávný právní předpis. Vydaným platebním výměrem č. 94/2002 však žádné zboží do žádného z celních režimů nebylo propouštěno, nýbrž byl řešen vzniklý celní dluh.

Samotný platební výměr je pak orgány celní správy vydáván za použití ustanovení § 320 celního zákona s odvoláním na použití daňového řádu konkrétně na ustanovení § 32. Celé další řízení se pak tímto citovaným zákonem řídí, neboť celní zákon konkrétní úpravu této problematiky nezná. Vzhledem k uvedenému pak stěžovatel musí trvat na tvrzení již uvedeném v žalobě, kdy ve výroku platebního výměru č. 94/2002 jest uváděno „ve smyslu § 140 odst. 2 celního zákona Celní úřad Mělník vyměruje společnosti Č. p., a. s., se sídlem v P. 7, J. 6, jako dlužníkovi dle § 241 odst. 3 celního zákona, pohledávku celního dluhu v celkové výši 73 168 Kč z toho výše cla 14 785 Kč, výše DPH 58 383 Kč, která vznikla v souladu s ustanovením § 241 odst. 1 písm. a).“.

Ve smyslu shora citovaného ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona není možné v daňovém řízení daňovému subjektu ukládat povinnost k peněžitému plnění. Toto ustanovení se zabývá povinnostmi hlavního povinného vyplývajících z režimu tranzitu. Jejich případným porušením nastává odpovědnost delikt ní, není však absolutně spjata se vznikem případného celního dluhu.

Pojem „pohledávka celního dluhu“ celní zákon vůbec nezná. Jako právní předpis se zabývá vznikem, zánikem, zajištěním či splatností celního dluhu. Pokud lze tento pojem přesto připustit, lze hovořit o „pohledávce“ teprve poté, kdy byl celní dluh příslušné osobě vyměřen a jeho výše jí řádně oznámena, pak se ovšem nejedná o pohledávku, nýbrž je to nedoplatek. V tomto konkrétním případě pak byla vyměřená částka ve stanovené lhůtě stěžovatelem zaplacená v plné výši.

Na základě výše uvedeného pak stěžovatel trvá na porušení ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť celní orgány ve výroku rozhodnutí nepoužily odpovídající právní předpis, podle kterého bylo ve věci rozhodováno, respektive jeho konkrétní ustanovení a v samotném výroku se objevuje zákonem nedefinovaný pojem, který je vůči dané věci irelevantní.

Podle názoru městského soudu nelze přisvědčit ani žalobní námitce týkající se porušení ustanovení § 104 odst. 1 písm. d), e) a f) celního zákona, které stanoví, že mezi základní náležitosti rozhodnutí v celním řízení patří „název zboží, podpoložka celního sazebníku a celní sazba zboží, částka cla a daně“. Pokud jde o nedostatek podpoložky celního sazebníku a celní sazby zboží, této žalobní námitce by podle soudu bylo možno přisvědčit, kdyby tuto námitku stěžovatel uplatnil již ve svém odvolání ze dne 11. 12. 2002 proti rozhodnutí Celního úřadu Mělník a jelikož tak, neučinil, soud se tímto odmítl zabývat.

Stěžovatel námitku ve svém odvolání proti platebnímu výměru č. 94/2002 uplatnil a to pod bodem II. odstavce 4), ve kterém stěžovatel rozporuje výši pohledávky celního dluhu, která mu byla vyměřena.

Ještě před vydáním platebního výměru č. 94/2002 měly orgány celní správy zcela evidentně zjištěno a potvrzeno, že záměnou dokladů při ukončení režimu tranzitu, bylo

do režimu volného oběhu propuštěno zboží jiné, než deklarované stěžovatelem při propouštění do režimu tranzitu. V důsledku toho, byl vyměřován a vybírán celní dluh v nižších částkách, než by tomu bylo u zboží, které bylo do režimu tranzit skutečně propuštěno. Celní orgány pak ponechávají v platnosti rozhodnutí v celním řízení, kterým bylo propuštěno neexistující zboží. Je zcela zřejmé, že ihned poté, kdy orgány celní správy tuto skutečnost zjistily, měly přistoupit k vyslovení jeho neplatnosti „ex offo“ u rozhodnutí v celním řízení, kterým bylo propuštěno neexistující zboží, a uhrazený celní dluh z tohoto rozhodnutí převést prostřednictvím výkonu rozhodnutí na celní dluh vzniklý u skutečně dopravovaného zboží a dlužníkovi pak vyměřovat pouze vzniklý rozdíl.

Z uvedeného tedy vyplývá, že celní orgány porušily ustanovení 104 odst. 1) písm. d), e), f) celního zákona, kdy mezi základní náležitosti rozhodnutí v celním řízení patří „název zboží, podpoložka celního sazebníku a celní sazba zboží, částka cla a daně“.

I přes výše uvedené je stěžovatel toho názoru, že městský soud by se měl vypořádat se všemi námitkami, i kdyby nebyly uplatněny již v odvolání, neboť dle ustanovení § 50 daňového řádu „odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout“. Vzhledem k tomu, že městský soud připustil, že by zřejmě bylo možno přisvědčit žalobní námitce napadající nedostatek podpoložky celního sazebníku a celní sazby zboží, kdyby tuto námitku stěžovatel uplatnil již ve svém odvolání. Nicméně tak neučinil a proto se jí soud nemohl zabývat.

Stěžovatel je přesvědčen, že městský soud se měl vypořádat i s touto námitkou, neboť v případě, že by odvolací orgán postupoval v souladu s daňovým řádem, zjištěné nedostatky platebního výměru by zjistil a odvolání by vyhověl.

K následujícímu žalobnímu bodu se městský soud rovněž vůbec nevyjádřil, a stěžovatel tímto opět poukazuje na použití ustanovení § 75 s. ř. s. V odůvodnění platebního výměru č. 94/2002 Celní úřad Mělník konstatuje, že dne 24. 10. 2000 podal stěžovatel návrh na propuštění zboží do režimu tranzitu. CÚ Mělník tranzitní celní prohlášení přijal a přidělil mu ev. č. 3177353000613-5 a zboží propustil. Následuje citace § 140 odst. 2 celního zákona a poté je CÚ Mělník uvedeno, že stěžovatel tuto povinnost nesplnil, což mělo za následek vznik celního dluhu, kdy stěžovatel, jakožto hlavní povinný v tomto řízení neprokázal splnění povinnosti vyplývajících z režimu tranzitu.

S odvoláním na uvedené shora (Rozhodnutí Celního úřadu Praha V. o celním deliktu č. j. TOJ 69/2002 ze dne 28. 3. 2002) stěžovatel konstatuje, že režim tranzitu byl dne 27. 10. 2000 řádně ukončen Celním úřadem Praha IV. a zaevidován pod č. 41776110-27335-9. Jak je tedy možné, že stěžovatel vlastní originální útržky vystavených pravých TCP a potvrzených orgány celní správy Celní úřad Praha nedokázal ve svém odůvodnění uvést.

Z výše uvedeného vyplývá, že Celní úřad Praha porušil ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu, kdy se v odůvodnění svého rozhodnutí opíral pouze o skutečnost týkající se samotného propuštění zboží stěžovatelem do režimu tranzitu, nikoli jeho ukončením a tedy skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nezjistil co nejúplněji a důkazy, které měl v tomto případě k dispozici hodnotil pouze jednotlivě, nikoli v celku a v jejich vzájemných souvislostech.

V žádném případě se nelze ztotožnit s názorem městského soudu, kde v závěru odůvodnění rozsudku konstatuje: „Skutečnost, že hlavnímu povinnému, v tomto případě stěžovateli, byly vráceny originální útržky tranzitních celních prohlášení, které však obsahují pouze číselnou identifikaci, tedy ev. číslo vydaného tranzitního celního prohlášení a datum a razítko celního úřadu určení, není důkazem, že celnímu úřadu určení bylo dodáno zboží propuštěné do režimu tranzit.“ K tomuto stěžovatel uvádí, že tento postup a uzavírání tranzitních celních prohlášení platil na celém území ČR a stěžovatel skutečně vlastní originály útržků jednotlivých tranzitních celních prohlášení. Tedy zrovna tak, jak se soud přiklonil k faktu, že toto není důkazem o dodání zboží celnímu úřadu určení, mohou se tyto útržky tímto důkazem stát.

Dále pak městský soud konstatuje, „že propouštění zboží do režimu volného oběhu je již jiné řízení, zpravidla s jinými osobami a je zcela závislé na vůli toho, kdo je oprávněn předložit celní prohlášení spolu s doklady. Je-li celnímu úřadu možno předložit i zboží, celní úřad celní prohlášení přijme a rozhodne o propuštění zboží. V těchto konkrétních případech byly podmínky předpokládané zákonem splněny a zboží bylo do navrženého režimu propuštěno, bylo vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty a toto bylo deklarantem uhrazeno. Nejedná se tedy o dvakrát vyměřený celní dluh, ale o celní dluh vyměřený za zboží, které bylo v souladu s celními předpisy propuštěno do režimu volného oběhu.

K tomuto je namístě uvést, že od začátku celé věci ví jak stěžovatel, tak Celní úřad Praha a v neposlední řadě i městský soud, že do režimu volného oběhu bylo propouštěno neexistující zboží s nulovou sazbou cla a vyměřenou daní z přidané hodnoty, kterou si deklarant nárokoval zpět po zaplacení celnímu úřadu u úřadu finančního. Pak není možné v žádném případě konstatovat, že se nejedná o dvakrát vyměřený celní dluh, kdy jednou se jednalo o režim tranzit a podruhé o režim volný oběh, kdy mělo být neexistující zboží v souladu s celními předpisy do tohoto režimu propuštěno. Soulad s celními předpisy nemohl v tomto případě u propouštění zboží do volného oběhu nikdy nastat a proto je nutno opět konstatovat již jednou uvedené, že celní orgány ponechávají v platnosti Rozhodnutí v celním řízení, kterým bylo propuštěno neexistující zboží. Je zcela zřejmé, že ihned poté, kdy orgány celní správy tuto skutečnost zjistily měly přistoupit k vyslovení jeho neplatnosti „ex offio“ u Rozhodnutí v celním řízení a uhrazený celní dluh z tohoto rozhodnutí převést prostřednictvím výkonu rozhodnutí na celní dluh vzniklý u skutečně dopravovaného zboží a dlužníku pak vyměřovat pouze vzniklý rozdíl.

K tvrzení městského soudu ohledně skutečnosti, že nekontroloval-li celní úřad fyzicky zboží s ohledem na skutečnost, že Celní úřad Mělník postupoval v souladu s povoleným zjednodušeným postupem, nelze z toho vyvozovat, že by se tento úřad dopustil nedbalosti či přímo zapříčinil protizákonné jednání, popř. vznik celního dluhu, uvádí stěžovatel následující:

Podle interních předpisů celní správy se fyzická kontrola zboží provádí u zájmových komodit jako textilní zboží, tabákové výrobky apod., a pokud je původ zboží v zájmovém teritoriu, např. dovozy z Asie, což je i tento případ.

Z tohoto důvodu stěžovatel dovozuje, že samotný celní orgán se dopouštěl porušování interních předpisů, tedy dopouštěl se minimálně nedbalosti, která mohla být jednou ze skutečností zapříčínujících vznik celního dluhu.

Stěžovatel odkazuje na nálezn Ústavního soudu č. 337/2002 (Sb. n. u. ÚS Svazek č. 30 Nález č. 85 str. 295), který uvádí, že, *při stanovení celního dluhu, včetně jeho doměření, nelze stanovit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání spočívajícím v nedodání zboží do celního úřadu určení, vyhotovením fiktivního potvrzení o vývozu zboží za hranice České republiky a předložením jiného zboží k celní deklaraci, než zboží skutečně dovezeného, mající za následek vznik celního dluhu.*

Přestože se v rámci shora uvedeného řízení Ústavního soudu nejednalo o úplně identický případ, uvádí soud, že i v případě odpovědnosti hlavního povinného není možné, aby odpovědnost stěžovatele byla odvozována v případě, že nebylo ničím doloženo, že by se sám úmyslně podílel na protiprávním jednání, v důsledku něhož mělo dojít ke vzniku celního dluhu.

Stěžovatel tímto rovněž odkazuje na všechna svá tvrzení uvedená již v žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 29. 10. 2003, č. j. 2566/03-21, která byla podána dne 16. 1. 2004. Vzhledem k výše uvedeným tvrzením se stěžovatel domnívá, že jsou dány důvody pro podání kasační stížnosti a stěžovatel tedy navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 27. 6. 2005. K jednotlivým kasačním námitkám stěžovatele uvedl následující:

Ve věci rozhodnutí v celním řízení uvedl, že dle ustanovení § 105 odst. 5 celního zákona, ministerstvo stanoví vyhláškou formu, obsah a náležitosti celního prohlášení. Dle uvedeného ustanovení lze písemné celní prohlášení při dovozu, vývozu nebo tranzitu lze účinně podat jen na tiskopise schváleném ministerstvem.

Dle ustanovení § 104 odst. 2 celního zákona rozhodnutí v celním řízení, kterým se zboží propouští do navrženého režimu, neobsahuje odůvodnění a poučení o opravném prostředku. Dle ustanovení § 104 odst. 4 celního zákona, je-li výrokem rozhodnutí v celním řízení potvrzeno celní prohlášení podané písemně, stávají se obsah tohoto prohlášení a skutečnosti, podle nichž se zboží propustí, součástí rozhodnutí.

Dle ustanovení § 32 vyhlášky Ministerstva financí č. 135/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, ve znění ke dni 30. 6. 2002, pokud není touto vyhláškou stanoveno jinak, podává se písemné celní prohlášení na tiskopise Jednotná celní deklarace, jehož vzor je uveden v přílohách č. 11 a 13 k této vyhlášce. Způsob uvádění údajů v Jednotné celní deklaraci a další náležitosti související s podáváním celního prohlášení na těchto tiskopisech, je uveden v části I přílohy č. 16 k této vyhlášce, není-li v této vyhlášce stanoveno jinak.

Nelze tedy přijmout argument stěžovatele, že v dané věci je ustanovení § 104 celního zákona toto ustanovení pro daný příklad zcela neaplikovatelné.

Platební výměr, kterým byl vyměřen celní dluh, byl vydán s odkazem na ustanovení § 320 odst. 1 celního zákona v souladu s ust. § 32 odst. 2 daňového řádu. Celní dluh vznikl v souladu s ust. § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona, a to v důsledku porušení povinnosti dle ust. § 140 odst. 2 celního zákona.

V předmětné věci bylo zboží – 231 kartonů bund z chemických vláken, propuštěno na základě návrhu deklaranta do režimu tranzitu s tím, že uvedené zboží mělo být dodáno celnímu úřadu určení CÚ Praha – Žižkov do 27. 10. 2000. Společnost stěžovatele byla v režimu tranzit v souladu s ustanovením § 140 odst. 1 celního zákona nazývána hlavním povinným. Pro úplnost je na místě uvést, že hlavní povinný při propuštění zboží postupoval v souladu s povolením Celního úřadu Mělník zjednodušeným postupem jako schválený odesílatel. Tedy zboží nebylo při zahájení režimu předkládáno celnímu úřadu odeslání, CÚ Mělník. Hlavní povinný byl odpovědný za splnění povinností vyplývajících z režimu tranzit, zejména byl povinen zajistit, aby zboží bylo za podmínek stanovených celním úřadem odeslání (CÚ Mělník) dopraveno ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a s připojenými doklady. Jelikož uvedená povinnost nebyla dodržena, vznikl celní dluh v souladu s ust. § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona, a to nesplněním povinnosti vyplývajících z režimu, do něhož bylo zboží propuštěno.

Celní dluh, který vznikl nesplněním povinností vyplývajících z režimu, do něhož bylo zboží propuštěno, byl vyměřen rozhodnutím, které obsahuje všechny náležitosti v souladu s ust. § 32 odst. 2 daňového řádu. Ve věci výskytu pojmu „pohledávka celního dluhu“, uvedl, že tato skutečnost je vůči obsahu rozhodnutí irelevantní a na samotný obsah rozhodnutí nemá vliv.

Ve věci příslušnosti CÚ Mělník k vydání rozhodnutí o vyměření celního dluhu žalovaný uvádí, že ke zjištění, že nebyly dodrženy povinnosti v režimu tranzit dospěl CÚ Mělník v rámci daňového řízení, přičemž pátrací dopis a odpověď na něj byla jedním z podkladů k vyměření celního dluhu. Nelze tedy souhlasit s názorem stěžovatele, že CÚ Mělník nebyl příslušný k vyměření celního dluhu.

Ve věci řádného zjištění či nezjištění skutečného stavu věci uvedl, že jak již bylo výše uvedeno, v souladu s povolením o zjednodušeném postupu nejsou celní orgány povinny kontrolovat a zboží je propuštěno do navrženého režimu na základě údajů deklarovaných v celním prohlášení. Ve věci aplikace ust. § 241a písm. b) celního zákona, dle kterého se za nedostatky, které mají zásadní vliv na dočasné uskladnění nebo příslušný celní režim podle § 241 nepovažuje nedbalost příslušné osoby, žalovaný uvedl, že celní dluh váznoucí na zboží propuštěném do režimu tranzitu vznikl nepochybně, a to dle ust. § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona nedodržením podmínek stanovených pro režim tranzit. Tím, kdo měl plnit tyto podmínky, byl stěžovatel v postavení hlavního povinného. Je zcela nepodstatné, že pod totožným číslem ev. č. vydaného tranzitního celního prohlášení bylo dodáno jiné zboží, které bylo propuštěno do režimu volného oběhu. Pro celní řízení je podstatné, že na zboží propuštěném do režimu tranzitu vznikl nedodržením povinností pro něj celní dluh. Propouštění zboží do režimu volného oběhu je již jiné řízení, zpravidla s jinými osobami a je zcela závislé na vůli toho, kdo je oprávněn předložit zboží spolu s doklady. Je-li možné celnímu úřadu předložit spolu s celním prohlášením i zboží, tento celní prohlášení přijme a rozhodne o propuštění zboží. V konkrétním případě byly podmínky předpokládané zákonem splněny a zboží bylo do navrženého režimu propuštěno. Nejedná se tedy o dvakrát vyměřený celní dluh, ale o celní dluh vyměřený za zboží, které bylo propuštěno do režimu tranzitu a nedodáno celnímu úřadu určení a celní dluh vyměřený za zboží, které bylo v souladu s celními předpisy propuštěno do režimu volného oběhu.

Žalovaný je toho názoru, že pro rozhodnutí o povinnosti uhradit celní dluh je v dané věci podstatné, že zboží propuštěné do režimu tranzitu nebylo řádně dodáno celnímu úřadu

určení. Ustanovení § 140 celního zákona jasně ukládá odpovědnost za splnění povinnosti vyplývající z režimu tranzit hlavnímu povinnému, tedy stěžovateli. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatel v postavení hlavního povinného tuto povinnost jemu uloženou (výše uvedeným ust. § 140 odst. 2 celního zákona) nesplnil, tedy nedodal zboží celnímu úřadu určení v nezměněném stavu, s neporušenou celní závěrou a s připojenými doklady. Pro stěžovatele je rozhodné, že v daném řízení vystupoval jako hlavní povinný a při propuštění zboží měl vystupovat v souladu s pokyny CÚ Mělník, kdy měl zboží dodat CÚ Praha - Žižkov, ale tam zboží dodáno nebylo. Odpovědnost stěžovatele za porušení uvedeného ustanovení celního zákona je založena na principu objektivní odpovědnosti, bez ohledu na zavinění. Ustanovení o zavinění, ať již úmyslu či nedbalosti lze vztáhnout toliko k fyzické osobě, nikoliv k osobě právnické. U právnické osoby, kterou stěžovatel nepochybně je, se proto o nedbalostní jednání podle platné právní úpravy jednat nemůže. Zastává tedy názor, že hlavní povinný se nemůže zprostit odpovědnosti vyplývající z jeho podnikatelské činnosti. Ve věci názoru, že ze strany celních orgánů došlo minimálně z nedbalosti k porušení interních předpisů, uvádí, že tato námitka se jeví jako nedůvodná a sám vychází ze zjištění skutečného stavu věci tak, jak byl výše popsán. Tedy z toho, že stěžovatel v postavení hlavního povinného nedostál své povinnosti vyplývající z režimu tranzit.

Ve věci odkazu stěžovatele na nálezy Ústavního soudu IV. ÚS 337/02 zastává žalovaný názor, že nálezy řešily odlišnou věc a nelze je na daný případ aplikovat.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost stěžovatele zamítnout.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel podal dne 24. 10. 2000 návrh na propuštění zboží označeného jako 231 kartonů bund z chemických vláken do režimu tranzit. Jako hlavní povinný je na TCP označen stěžovatel, jako celní úřad určení je uveden Celní úřad Praha - Žižkov. Celní úřad Mělník tranzitní celní prohlášení přijal a přidělil mu evidenční číslo 31773530-00613-5. Dne 24. 10. 2000 zboží do navrženého režimu propustil a stanovil lhůtu dodání zboží celnímu úřadu určení dne 27. 10. 2000. Do správního spisu je založeno další tranzitní celní prohlášení téhož evidenčního čísla 31773530-00613-5, zboží je však v něm označeno jako desky parketové ze dřeva, hlavní povinný i příjemce jsou totožní.

Dne 30. 10. 2002 se uskutečnilo ústní jednání u Celního úřadu Mělník za účasti stěžovatele, kdy předmětem tohoto jednání bylo vyměření celního dluhu za zboží, mj. i za 231 kartonů bund z chemických vláken, propuštěných do režimu tranzit na základě výše uvedeného tranzitního celního prohlášení ze dne 24. 10. 2000. V průběhu tohoto jednání Celní úřad Mělník konstatoval, že stěžovateli, jakožto hlavnímu povinnému bylo předmětné zboží propuštěno do režimu tranzit, povinností hlavního povinného bylo dodat předmětné zboží celnímu úřadu určení ve stanovené lhůtě a v nezměněném stavu, s neporušenou celní závěrou a s připojenými doklady. Stěžovatel byl tázan jakým způsobem, jakožto hlavní povinný, zabezpečil řádné dodání předmětného zboží, včetně dokladů a s neporušenou celní závěrou celnímu úřadu určení, zda při ukončení režimu tranzit na celních úřadech byl přítomen zaměstnanec stěžovatele, kdo zajišťoval přepravu zboží na celní úřady určení a byl-li si vědom svých povinností hlavního povinného, kdo za něho fyzicky předával doklady na celním úřadě určení, jakým způsobem bylo zboží při ukončování režimu tranzitu předkládáno. Zástupce stěžovatele uvedl, že není vyloučeno, že k pozměňování dokladů docházelo na celní správě anebo s vědomím celní správy, neboť jinak nelze vysvětlit skutečnost, že se stěžovateli vracely zpět ústřížky z jím vyplněných originálních dokladů. Dále uvedl, že je zřejmé, že ze strany celního orgánu nebyl zájem, aby byly kontejnery

předkládány ke kontrole, neboť se nejednalo o ojedinělý případ a při fyzické kontrole zboží by muselo být odhaleno pozměňování dokladů. Stěžovatel o nezákonném jednání nevěděl, a proto nemohl přijmout relevantní opatření. Závěrem tohoto ústního jednání bylo Celním úřadem Mělník konstatováno, že stěžovatel tím, že nedodal předmětné zboží celnímu úřadu určení, porušil svou povinnost danou mu ustanovením § 140 celního zákona a toto jednání mělo za důsledek vznik celního dluhu.

Dne 11. 11. 2002 vydal Celní úřad Mělník platební výměr č. 94/2002 (rozhodnutí č. j. 9281/02-01), kterým stěžovateli vyměřil celní dluh v celkové výši 73 168 Kč. V odůvodnění celní úřad konstatoval, že stěžovateli jako hlavnímu povinnému na základě tranzitního celního prohlášení ev. č. 31773530-00613-5 ze dne 24. 10. 2000, bylo propuštěno zboží: 231 kartonů bund z chemických vláken, do režimu tranzit. Na základě této skutečnosti vznikla stěžovateli povinnost ve lhůtě 27. 10. 2000 dodat toto zboží Celnímu úřadu Praha - Žižkov. Stěžovatel jakožto hlavní povinný neprokázal splnění povinností vyplývajících z režimu tranzitu, tj. aby bylo předmětné zboží za podmínek stanoveným celním úřadem odesláno dopraveno ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu, s neporušenou celní závěrou a s připojenými doklady a proto Celní úřad Mělník vyměřil stěžovateli ve smyslu ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona celní dluh, který vznikl v souladu s ustanovením § 241 odst. 1 písm.a) celního zákona. Platební výměr napadl stěžovatel odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl dne 29. 10. 2003 rozhodnutím č. j. 2566/03-21 tak, že jej zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného brojil stěžovatel žalobou. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu stěžovatelových žalobních námitek a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Dle 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 vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podstata sporu v dané věci spočívá v posouzení otázky, zda došlo v případě porušení povinnosti stěžovatele jakožto hlavního povinného vyplývajících z režimu tranzitu zakotvené

v ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona, ke vzniku celního dluhu dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. a) téhož zákona.

V projednávané věci není sporu o tom, zda stěžovatel povinnost stanovenou v § 140 odst. 2 celního zákona porušil. Stěžovatel samotné porušení výše uvedené povinnosti nezpochybňuje. V souvislosti s aplikací ustanovení § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona při vzniku celního dluhu se však dožaduje použití ustanovení souvisejícího, a to § 241a písm. b) celního zákona, neboť má za to, že svou povinnost neporušil úmyslně, nýbrž se jednalo o jednání nedbalostní, o čemž svědčí i výsledek řízení o celním deliktu. Dle názoru stěžovatele byla aplikace ustanovení § 241a celního zákona zcela na místě a platební výměr č. 94/2002 neměl být vůbec stěžovateli vystaven, neboť jeho počínání je jednáním z nedbalosti.

Při posuzování kasační stížnosti je nutno vycházet z právní úpravy celního zákona platné a účinné v době vzniku celního dluhu. Pro projednávanou věc je totiž určující vznik hmotněprávní povinnosti stěžovatele zaplatit celní dluh a nikoli okamžik jeho vyměření.

Dle ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona ve znění platném do 30. 6. 2002, je hlavní povinný celnímu úřadu odpovědný za splnění povinností vyplývajících z režimu tranzitu; zejména je povinen zajistit, aby zboží bylo za podmínek stanovených celním úřadem odesláno dopraveno ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu, s neporušenou celní závěrou a s připojenými doklady.

Dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona, který upravuje vznik celního dluhu, v jiných případech, než jsou uvedeny v § 240, nemají-li nedostatky zásadní vliv na správné provádění příslušného režimu, celní dluh při dovozu zboží podléhajícího clu vzniká nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno. Dle odstavce druhého, celní dluh vzniká buď v okamžiku, kdy povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vzniká, přestává být plněna nebo v okamžiku, kdy je zboží propuštěno do příslušného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro propuštění do tohoto režimu nebo pro úplné nebo částečné osvobození od dovozního cla v důsledku konečného použití zboží nebyly ve skutečnosti splněny.

V daném případě vznikl celní dluh okamžikem nesplnění povinnosti stěžovatele zakotvené v ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona. Den vzniku celního dluhu je nutno určit ve smyslu ustanovení § 241 odst. 2 celního zákona. Stěžovatel byl povinen v režimu tranzit zajistit, aby deklarované zboží bylo celnímu úřadu určení předloženo ve lhůtě do 27. 10. 2000. Svou povinnost v uložené lhůtě stěžovatel nesplnil a tak je nutno poslední den lhůty ke splnění výše uvedené povinnosti považovat za den vzniku celního dluhu a předmětnou kauzu bylo tak nutno posuzovat dle celního zákona ve znění platném ke dni jeho vzniku, tzn. ve znění do 30. 6. 2002.

Podle ustanovení § 241a písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002 za nedostatky, které mají zásadní vliv na dočasné uskladnění nebo příslušný celní režim podle § 241, se nepovažuje nedbalost příslušné osoby.

Ustanovení § 241a písm. b) nebylo v rozhodné době do celního zákona vtčeno. Do celního zákona bylo zapracováno na základě novely celního zákona (zákon č. 1/2002 Sb.) a nabylo účinnosti až dne 1. 7. 2002. S ohledem na výše uvedené tak v rozhodné době nebylo

možné výše uvedené ustanovení aplikovat. Celní zákon v době vzniku předmětného celního dluhu neupravoval podmínky, za kterých celní dluh dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona nevzniká a celní dluh tak vznikl naplněním díkce ustanovení § 241, tzn. samotným porušením povinnosti bez ohledu na to, jakým způsobem byla tato povinnost porušena. Liberační důvody ve vztahu k odpovědnosti za porušení povinností hlavního povinného (ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona) v celním zákoně absentovaly.

Nezákonnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel spatřuje v nesprávném posouzení žalobní námitky, kterou se stěžovatel dovolával porušení ustanovení § 32 daňového řádu. Stejně jako v žalobě, stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že žalovaný porušil ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť ve výroku rozhodnutí není použit odpovídající právní předpis, resp. jeho konkrétní ustanovení, podle kterého bylo ve věci rozhodováno.

Městský soud shledal žalobní námitku stěžovatele lichou. S odkazem na ustanovení § 320 odst. 1 celního zákona platí podle názoru městského soudu pro řízení před celními úřady samostatné procesní předpisy, avšak pokud jde o rozhodnutí v celním řízení, jsou náležitosti tohoto rozhodnutí stanoveny v ustanovení § 104 celního zákona. Stěžovatel nezpochybňuje, že náležitosti celního rozhodnutí jsou upraveny v ustanovení § 104 celního zákona, ale tyto jsou pro daný případ neaplikovatelné. Ustanovení § 104 celního zákona nelze v případě vydaného platebního výměru aplikovat, neboť napadeným, platebním výměrem nebylo zboží do žádného z celních režimů propuštěno, nýbrž byl řešen vzniklý celní dluh. Dle stěžovatele měl být platební výměr orgány celní správy vydáván za použití ustanovení § 320 celního zákona s odvoláním na použití daňového řádu konkrétně na ustanovení § 32. Celé další řízení se pak tímto citovaným zákonem řídí, neboť celní zákon konkrétní úpravu této problematiky nezná. Aplikace ustanovení § 104 celního zákona městským soudem je tedy zjevně nesprávná.

Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatele o nutnosti aplikovat na vydaný platební výměr č. 94/2002 ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu plně souhlasí.

Dle ustanovení § 320 odst. 1 celního zákona ve znění platném do 30. 6. 2002, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány a) ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, b) při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměrování 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, c) v ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení.

Dle ustanovení § 99 celního zákona je účelem celního řízení, které se provádí v rámci celního dohledu, rozhodnout o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.

Dle ustanovení § 104 odst. 1 celního zákona základními náležitostmi rozhodnutí v celním řízení jsou

- a) označení celního úřadu, který rozhodnutí vydal,
- b) evidenční číslo rozhodnutí, datum přijetí celního prohlášení, datum vydání rozhodnutí,
- c) přesné označení deklaranta,

- d) název zboží,
- e) podpoložka celního sazebníku a celní sazba zboží,
- f) částka cla, daně a poplatku a číslo účtu příslušné banky, na něž má být tato částka zaplacená,
- g) vlastnoruční podpis pověřeného zaměstnance celního úřadu s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk služebního razítka; v případech, kdy je rozhodnutí vydáno elektronicky, jsou vlastnoruční podpis a otisk služebního razítka nahrazeny kódem.

Celní zákon stanoví v § 104 náležitosti rozhodnutí v celním řízení, tzn. v řízení o propuštění zboží do navrženého celního režimu nebo o ukončení celního režimu (§ 99 a § 100 celního zákona). Na základě provedeného celního řízení vydá celní úřad rozhodnutí, ve kterém stanoví, zda zboží do navrženého režimu propustí či nikoli. Propuštění do celního režimu (ukončení) navrhuje deklarant podáním celního prohlášení (§ 105 celního zákona) ve formě stanovené celními předpisy (§ 105, § 106 celního zákona, a to zpravidla na předepsaném tiskopise JCD - později JSD. Předepsaný tiskopis JCD/JSD plní následně po doplnění a potvrzení celním úřadem funkci rozhodnutí o propuštění zboží do navrženého režimu). Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že ustanovení § 104 upravuje náležitosti pouze u rozhodnutí o propuštění zboží do navrženého celního režimu na návrh deklaranta. Současně konstatuje, že součástí rozhodnutí o propuštění do navrženého režimu může být také stanovení výše cla a daně - např. při propuštění do režimu volný oběh.

V případě, že se podle celního zákona rozhoduje o jiných věcech (než o propuštění nebo ukončení navrženého celního režimu), např. o vyměření a zaplacení cla a daně v případech nezákonného dovozu nebo u zboží uniklého celnímu dohledu, musí rozhodnutí obsahovat náležitosti uvedené v § 32 daňového řádu, na jehož užití odkazuje § 320 celního zákona.

V daném případě celní úřad napadeným platebním výměrem vyměřil stěžovateli celní dluh vzniklý z důvodu porušení povinností stěžovatele v režimu tranzit a jeho rozhodnutí musí obsahovat náležitosti ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu.

Městský soud tedy pochybil, pokud posuzoval náležitosti platebního výměru č. 94/2002 dle ustanovení § 104 odst. 1 celního zákona. Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda toto pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu a dospěl vzhledem k níže uvedeným skutečnostem k závěru, že nesprávná aplikace ustanovení § 104 odst. 1 celního zákona v daném případě zákonnost napadeného rozsudku způsobit nemohla.

Právní úprava obsahových náležitostí rozhodnutí v celním řízení (§ 104 odst. 1 celního zákona) a rozhodnutí v daňovém řízení (§ 32 odst. 2 daňového řádu) je obdobná, přičemž daňový řád nad rámec zákonných požadavků celního zákona stanoví, že ve výroku daňového rozhodnutí musí být uveden odkaz na právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno.

Dle ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu základní náležitosti rozhodnutí jsou

- a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal,
- b) číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí,
- c) přesné označení příjemce rozhodnutí,
- d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená,
- e) lhůta plnění,

- f) poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případně vyloučení odkladného účinku,
- g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78 (publikován pod č. 699/2005 Sb. NSS) vyslovil, že smyslem právní úpravy náležitostí rozhodnutí je poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.

Jak je patrné z textu kasační námitky, stěžovatel považuje za výrok pouze jeho níže uvedenou část: „Ve smyslu § 140 odst. 2 celního zákona Celní úřad Mělník vyměřuje společnosti Č. p., a. s., se sídlem v P. 7, J. 6, jako dlužníkovi dle § 241 odst. 3 celního zákona, pohledávku celního dluhu v celkové výši 73 168 Kč z toho výše cla 14 785 Kč, výše DPH 58 383 Kč, která vznikla v souladu s ustanovením § 241 odst. 1 písm. a).“.

Jak již tento soud judikoval v rozsudku č. j. 1 Afs 81/2004 ze dne 22. 11. 2004, který se zabýval náležitostmi platebního výměru, „text, který se nachází za označením rozhodnutí, je součástí jeho výroku ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“.

Ve smyslu tohoto judikátu lze za výrok rozhodnutí u platebního výměru č. j. 94/2002 považovat celý text uvedený na straně první nacházející se před jeho odůvodněním.

Odkaz na právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, ve výše uvedeném platebním výměru nechybí. Jak je patrné z textu výroku tohoto rozhodnutí, celní úřad vydal platební výměr s odkazem na ustanovení § 140 odst. 2, § 241 odst. 1 písm. a) a § 3 odst. 2 celního zákona a dále s odkazem na ustanovení §1 odst. 2 a § 32 odst. 1,8 daňového řádu a ustanovení § 43 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daňový řád nepředepisuje pořadí, v jakém mají být použité právní předpisy uvedeny. Postupu Celního úřadu Mělník při vyměřování celního dluhu, kdy nejprve ve výroku platebního výměru uvedl příslušná ustanovení celního zákona, v daném případě ustanovení § 140 odst. 2, jehož obsahem jsou povinnosti stěžovatele v režimu tranzitu, následně ustanovení § 241 odst. 3 upravující vznik celního dluhu a pak odkázal na daňový řád (§ 1 odst. 2 a § 32 odst. 1, 8) jako na procesní předpis, nelze z hlediska zákonnosti ani srozumitelnosti ničeho vytknout a napadané rozhodnutí taktéž požadavku § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu beze zbytku odpovídá. Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že Celní úřad Mělník uložil stěžovateli povinnost uhradit celní dluh toliko dle ustanovení § 140 odst. 2 celního zákona.

V této souvislosti zmiňuje Nejvyšší správní soud rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, kde mimo jiné konstatoval: „Je protismyslné, aby ve výroku rozhodnutí byla citována všechna ustanovení všech zákonů, která byla v dané věci aplikována, neboť

to by odporovalo smyslu a účelu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř., které správnímu orgánu povinnost uvést ve výroku rozhodnutí právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, ukládá: Každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Zákony upravující jednotlivé typy daní či clo, mimo jiné i zákon č. 13/1993 Sb., Celní zákon, ve znění účinném do 30. 4. 2004 (dále jen „Celní zákon“), který byl v případě stěžovatele aplikován, jakož i předpisy daňového práva procesního (daň. ř.) jsou vesměs konstruovány tak, že v rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada různých jejich ustanovení a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a nejdůležitější a tvoří tak jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Aplikuje-li se zákon tohoto druhu, pak, pokud by bylo třeba všechna takto aplikovaná konkrétní ustanovení v platebních výměrech uvádět, by bylo nutno pro zachování srozumitelnosti rozhodnutí některá někdy pro rozhodnutí i velmi podstatná ustanovení při citaci vypustit; v opačném případě, při uvádění všech ustanovení, která byla při vydání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by byla citována podstatná část ustanovení daného zákona.“.

V daném případě lze tedy konstatovat, že platební výměr č. 94/2002 obsahové náležitosti ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu stejně jako kritéria citovaná výše uvedeným judikátem splňuje. Tvzení stěžovatele, že celní orgán nepoužil ve výroku rozhodnutí odpovídající právní předpis, nemá oporu ve spise. Odkaz na daňový řád v platebním výměru neabsentuje.

Pod kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze dle obsahu podřadit taktéž námitky stěžovatele směřující proti závěrům soudu ohledně ukončení režimu tranzitu. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že se městský soud s žalobním tvrzením stěžovatele ohledně ukončení režimu tranzitu nevypořádal a dovozuje tak porušení ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. Jak však vyplývá z níže uvedeného, stěžovatel nesouhlasí a kritizuje příslušné závěry městského soudu a je tedy zřejmé, že tyto v odůvodnění rozsudku neabsentují a že se jimi městský soud zabýval.

Stěžovatel se nemůže ztotožnit s názorem městského soudu, který v závěru odůvodnění rozsudku konstatoval, že „skutečnost, že hlavnímu povinnému, v tomto případě stěžovateli, byly vráceny originální útržky tranzitních celních prohlášení, které však obsahují pouze číselnou identifikaci, tedy ev. číslo vydaného tranzitního celního prohlášení a datum a razítko celního úřadu určení, není důkazem, že celnímu úřadu určení bylo dodáno zboží propuštěné do režimu tranzit.“.

Dále stěžovatel napadá závěr městského soudu, dle kterého „propouštění zboží do režimu volného oběhu je již jiné řízení, zpravidla s jinými osobami a je zcela závislé na vůli toho, kdo je oprávněn předložit celní prohlášení spolu s doklady. Je-li celnímu úřadu možno předložit i zboží, celní úřad celní prohlášení přijme a rozhodne o propuštění zboží. V těchto konkrétních případech byly podmínky předpokládané zákonem splněny a zboží bylo do navrženého režimu propuštěno, bylo vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty a toto bylo deklarantem uhrazeno. Nejedná se tedy o dvakrát vyměřený celní dluh, ale o celní dluh

vyměřený za zboží, které bylo v souladu s celními předpisy propuštěno do režimu volného oběhu.

Stěžovatel má za to, že režim tranzitu byl dne 27. 10. 2000 řádně ukončen Celním úřadem Praha IV. a zaevidován pod č. 41776110-27335-9. S odvoláním na text rozhodnutí Celního úřadu Praha V. o celním deliktu č. j. TOJ 69/2002 ze dne 28. 3. 2002 konstatuje, že režim tranzitu byl dne 27. 10. 2000 řádně ukončen Celním úřadem Praha IV. a zaevidován pod č. 41776110-27335-9. Stěžovatel vlastní originální útržky vystavených pravých TCP. Z výše uvedeného dle stěžovatele vyplývá, že Celní úřad Praha porušil ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu, kdy se v odůvodnění svého rozhodnutí opíral pouze o skutečnost týkající se samotného propuštění zboží stěžovatelem do režimu tranzitu, nikoli jeho ukončením a tedy skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nezjistil co nejúplněji a důkazy, které měl v tomto případě k dispozici hodnotil pouze jednotlivě, nikoli v celku a v jejich vzájemných souvislostech.

Stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že do režimu volného oběhu bylo propouštěno neexistující zboží s nulovou sazbou cla a vyměřenou daní z přidané hodnoty, kterou si deklarant nárokoval zpět po zaplacení celnímu úřadu u úřadu finančního. Pak není možné v žádném případě konstatovat, že se nejedná o dvakrát vyměřený celní dluh. Soulad s celními předpisy nemohl v tomto případě u propuštění zboží do volného oběhu nikdy nastat a proto je nutno opět konstatovat již jednou uvedené, že celní orgány ponechávají v platnosti rozhodnutí v celním řízení, kterým bylo propuštěno neexistující zboží. Je zcela zřejmé, že ihned poté, kdy orgány celní správy tuto skutečnost zjistily měly přistoupit k vyslovení jeho neplatnosti „ex offio“ u Rozhodnutí v celním řízení a uhrazený celní dluh z tohoto rozhodnutí převést prostřednictvím výkonu rozhodnutí na celní dluh vzniklý u skutečně dopravovaného zboží a dlužníku pak vyměřovat pouze vzniklý rozdíl.

Výše uvedené námitky stěžovatele nejsou nedůvodné.

V daném případě byl platebním výměrem č. 94/2002 vyměřen celní dluh vzniklý ve smyslu ustanovení § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona. Stěžovatel nesplnil základní povinnost stanovenou v režimu tranzitu, a to předložit ve stanovené lhůtě zboží propuštěné do režimu tranzitu celnímu úřadu určení. Stěžovateli platebním výměrem vyměřil celní úřad clo a DPH za zboží deklarované a propuštěné do režimu tranzitu – tzn. za 231 kantonů bund z chemických vláken. Stejný druh zboží je též uveden na faktuře č. tm-089. Do režimu volného oběhu, se kterým stěžovatel navrhuje uhrazený celní dluh kompenzovat, bylo osobě stěžovateli neznámé propuštěno na základě zfalšovaných dokladů zboží odlišné, a to desky parketové ze dřeva, z něhož byl vyměřen celní dluh, který byl taktéž totožnou osobou uhrazen. Z textu odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru č. j. 94/2002 je patrné, že stěžovatel ke splnění své povinnosti předložit zboží celnímu úřadu určení nikoho nezplnomocnil, když sám tvrdil, že návrh na propuštění zboží do režimu volného oběhu bylo učiněno jemu neznámou osobou. Za této situace pak stěžovatel nemohl rozumně předpokládat, že režim tranzitu je v souladu se zákonem ukončen. Ze stejného důvodu nelze taktéž jednání neznámé osoby stěžovateli přičítat, a není možné tak v daném případě hovořit o nedbalostním či úmyslném jednání stěžovatele.

Shodně s názorem městského soudu Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení zahájené návrhem stěžovatele na propuštění zboží do režimu tranzitu a řízení o propuštění odlišného zboží do volného oběhu zahájené na návrh stěžovateli cizí osoby jsou dvě rozdílná řízení, z nichž pouze v jednom případě je stěžovatel jeho účastníkem a proto je třeba tyto

posuzovat samostatně. V daném případě je předmětem přezkumu celní dluh vzniklý v režimu tranzit, ve kterém je stěžovatel osobou odpovědnou za splnění povinností z tohoto režimu. Pokud stěžovatel namítá, že do režimu volného oběhu bylo propuštěno neexistující zboží, je tato námitka v projednávané věci zcela irelevantní. Nejedná se taktéž o dvakrát vyměřený celní dluh, když zboží propuštěné do režimu tranzit a zboží propuštěné do volného oběhu není identické. Stejně tak námitku neplatnosti rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu je možné vznést pouze dlužníkem v příslušném řízení, případně v opravných prostředcích směřujících proti rozhodnutím o vyměření celního dluhu ze zboží propuštěného do volného oběhu.

Stěžovateli nelze dát za pravdu ani v případě, kdy brojí proti závěru městského soudu, dle kterého, „nekontroloval-li celní úřad fyzicky zboží s ohledem na skutečnost, že Celní úřad Mělník postupoval v souladu s povoleným zjednodušeným postupem, nelze z toho vyvozovat, že by se tento úřad dopustil nedbalosti či přímo zapříčinil protizákonné jednání, popř. vznik celního dluhu“. Dle stěžovatele se sám celní orgán dopouštěl porušování interních předpisů, když nekontroloval fyzicky zboží a svým nedbalostním jednáním se podílel na vzniku celního dluhu. Se závěry městského soudu nelze než souhlasit. V daném případě vznikl celní dluh nesplněním povinnosti stěžovatele vyplývající z režimu tranzit, nikoli jednáním celního úřadu, který postupoval v souladu s povoleným zjednodušeným postupem při propuštění zboží do režimu tranzit, když fyzicky nekontroloval zboží. Provádění kontroly zboží je oprávněním celního úřadu, nikoli jeho povinností. Naopak povinnost zajistit totožnost zboží je povinností stěžovatele a je předpokladem pro povolení zjednodušeného režimu.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení výše uvedených právních otázek ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. netrpí.

Námítky stěžovatele vytýkající městskému soudu porušení ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., když tento dle stěžovatele rozhodnutí žalovaného nepřezkoumal v mezích všech žalobních bodů, lze dle obsahu podřadit pod kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Dle Nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.“ Obdobně judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. II. ÚS 242/02, když dovodil, že ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí.

Těmito zásadami se městský soud v projednávané věci neřídil.

Nejvyšší správní soud shledává oprávněnou námitku stěžovatele, dle které se městský soud v napadeném rozsudku vůbec nezabýval tvrzením stěžovatele ohledně možnosti aplikace

ustanovení § 241a písm. b) celního zákona. I přesto, že předmětné ustanovení, jak již tento soud shora uvedl, nebylo možno v rozhodné době aplikovat, byl povinen městský soud se námitkou zabývat a řádně odůvodnit její případné odmítnutí. To se však v daném případě nestalo.

Obdobně v rozsudku absentuje ta část odůvodnění, ve které by se městský soud vypořádal s námitkou stěžovatele ohledně porušení ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu. Předmětnou námitku vznesl stěžovatel v žalobě zcela konkrétně, když žalovanému vytýkal, že se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nevypořádal s aplikací ustanovení § 241a písm. b) celního zákona.

Městský soud, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozsudku, k výše uvedené námitce stěžovatele pouze uvedl, že tuto shledal nepatřičnou a nepodstatnou a dále se již posouzením, zda v rozhodnutí o odvolání absentuje vyjádření žalovaného k aplikaci ustanovení § 241a písm. b) celního zákona, nezabýval. Městský soud pochybil, pokud napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumal v rozsahu předmětné žalobní námitky stěžovatele. Závěr soudu, který námitku označil za nepatřičnou a nepodstatnou, aniž by uvedl důvody, které jej k tomuto závěru vedly, nemůže obstát.

Bez námitky stěžovatele Nejvyšší správní soud shledal, že městský soud ve svém rozsudku taktéž opomenul přezkoumat námitku stěžovatele vytýkající CÚ Mělník použití pojmu „pohledávka celního dluhu“ v platebním výměru, když celní zákon tento pojem nezná.

Nejvyšší správní soud je taktéž nucen přisvědčit kasační námitce stěžovatele brojící proti závěru městského soudu, který se odmítl zabývat žalobní námitkou stěžovatele spočívající v porušení § 104 odst. 1 písm. d), e) a f) celního zákona s odůvodněním, „že této žalobní námitce by zřejmě bylo možno přisvědčit, kdyby tuto námitku žalobce uplatnil již ve svém odvolání ze dne 11. 12. 2002 proti rozhodnutí CÚ Mělník, nicméně tak neučinil a proto soud se jí nemohl zabývat.“.

Podmiňuje-li městský soud přípustnost žalobní námitky jejím předchozím uplatněním v odvolání proti rozhodnutí vydaném celním úřadem v I. stupni, nenalézá jeho závěr oporu v zákoně. S takto formulovaným názorem městského soudu nelze souhlasit. Ze stejného důvodu městský soud odmítl námitku stěžovatele týkající se porušení ustanovení § 320 odst. 2 celního zákona.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že vytýkané vady způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V novém rozhodnutí je soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí rozhodne Městský soud v Praze i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu