



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **R. D.**, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, 113 54 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 22. 3. 2005, č. j. 10874/03-21/10, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 5 Ca 185/2005 - 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 22. 3. 2005 nevyhověl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Celním úřadem Benešov dne 23. 7. 2003 na částku 866 Kč z toho důvodu, že žalobce (deklarant) neprokázal skutečnou výši nákladů na dopravu dováženého zboží na místo, kde toto zboží vstupuje do tuzemska. Celní úřad Benešov proto náklady na dopravu stanovil podle § 17 písm. a) vyhlášky Ministerstva financí č. 135/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, a následně žalobci doměřil clo a daň z přidané hodnoty.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, na jejímž základě Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 17. 1. 2007 zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pochybení žalovaného spatřoval městský soud v tom, že žalobce nebyl seznámen s výsledkem následné kontroly (se zprávou o kontrolním zjištění ze dne 4. 6. 2006) ani s vyjádřeními podanými dopravci. Městský soud dále žalovanému vytkl, že se nevypořádal s potvrzením („čestným prohlášením“) dopravce o ceně dopravy za zahraniční úsek.

Žalovaný následně podal proti rozhodnutí městského soudu kasační stížnost, v jejímž doplnění namítl nesprávné posouzení právní otázky městským soudem. Podle žalovaného byl institut následné kontroly po propuštění zboží realizován před zahájením daňového řízení s cílem přesvědčení se o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení. Následnou kontrolou nebylo zahájeno řízení o vyměření cla a daní, a proto subsidiární použití § 16 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), na ustanovení § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, s odkazem na § 320 písm. b) celního zákona neshledává žalovaný za důvodné. Řízení ve věci vyměření cla a daní bylo zahájeno Předvoláním – I ze dne 19. 8. 2002, tzn. po ukončení následné kontroly dne 4. 6. 2002. Požadavek na projednání zprávy o kontrolním zjištění před zahájením daňového řízení je nedůvodný, s výsledky zjištěnými v rámci následné kontroly byl žalobce seznámen v daňovém řízení, na které byl řádně předvolán. Samotné předvolání obsahuje zcela konkrétní zjištění odůvodňující zahájení daňového řízení, a to na základě provedené následné kontroly. Písemná reakce žalobce na předvolání ze dne 6. 9. 2002 nevzbuzuje podle žalovaného pochyb, že tento byl seznámen zprostředkovaně s obsahem zjištění následné kontroly. Pokud se žalobce nedostavil na základě předvolání k ústnímu jednání v rámci vedeného daňového řízení, nelze následně namítat, že tento nebyl seznámen s výsledkem následné kontroly.

Dále žalovaný namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu, jelikož tento shledal za důvodnou námitku, že žalobci nebyla dána možnost účastnit se výsledku dopravců, jejichž vyjádření, resp. blíže nespecifikovaný protokol o podaném vysvětlení, zmiňuje dodatečný platební výměr. Podle žalovaného se protokoly o podaném vysvětlení týkaly pouze subjektů uvedených ve zprávě o kontrolním zjištění ze dne 4. 6. 2006. Celnímu úřadu Benešov nebyly odeslány žádné protokoly o ústním jednání s dopravci či zasilateli, kteří zajišťovali dopravu zboží propuštěného do režimu volného oběhu u Celního úřadu Benešov. Tato skutečnost je zřejmá z podnětu k učinění opatření k nápravě ze dne 5. 6. 2002. Odesílatelem byl Celní úřad Ostrava a příjemcem Celní úřad Benešov. Námitka podaná žalobcem proto nemůže být důvodná.

Konečně žalovaný nesdílí názor městského soudu ve věci hodnocení čestného prohlášení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepovažoval za nutné v obecné rovině hodnotit čestné prohlášení z hlediska jeho významu, když závěr o nepřipuštění čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení uvedl. Učiněný závěr byl odůvodněn existujícími judikáty, na které žalovaný odkázal ve vyjádření k žalobě. Existují-li v této věci rozporné názory, pak žalovaný doporučuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby nejednotnou judikaturu sjednotil. Samotnou existenci čestného prohlášení žalovaný nezpochybňuje; absence tohoto dokladu ve správním spise je odůvodněna s ohledem na opakující se dovozy, kdy tento doklad nebyl zakládán ke každému celnímu prohlášení.

Žalovaný závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost není důvodná.

V kasační stížnosti nastolil žalovaný v první řadě otázku, zda bylo jeho povinností projednat s žalobcem zprávu o kontrolním zjištění po provedené následné kontrole. Za hlavní

argument proti této povinnosti přitom považuje skutečnost, že následnou kontrolou nebylo zahájeno řízení o vyměření cla a daní, a tak není možné v tomto případě přistoupit k subsidiárnímu použití § 16 daňového řádu. Samotné ustanovení § 127 celního zákona ve znění účinném v době ukončení následné kontroly neobsahovalo požadavek, aby byla zpráva o kontrolním zjištění projednána s kontrolovaným subjektem; tuto povinnost výslovně zavedla až novela provedená zákonem č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 7. 2002, tedy až po provedení následné kontroly v případě žalobce. Nicméně nelze odhlédnout od skutečnosti, že na institut následné kontroly se na základě odkazu v § 320 písm. b) celního zákona vztahovaly obecné předpisy o správě daní a poplatků – tedy daňový řád. Kromě základních zásad daňového řízení je pak nutné na následnou kontrolu podle celního zákona subsidiárně vztáhnout ustanovení o daňové kontrole podle daňového řádu, a to z toho důvodu, že obsah a účel obou institutů je velmi obdobný a obdobné mohou být pro kontrolovaný subjekt i následky. Nejvyšší správní soud totiž ve své judikatuře dospěl k závěru, že k vydání dodatečného platebního výměru postačí provedení následné kontroly podle celního zákona a není vždy třeba ještě zvláštní provedení daňové kontroly podle daňového řádu (viz rozsudek ze dne 24. 6. 2005, č. j. 7 Afs 60/2004 - 113).

Neobstojí proto argument, že následnou kontrolou nebylo zahájeno řízení o vyměření cla a daní, neboť dodatečný platební výměr byl v projednávané věci v podstatě vydán pouze na základě zjištění následné kontroly. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobce nevěděl, že proběhla následná kontrola, dozvěděl se o ní, a to jen okrajově, až z předvolání – I ze dne 19. 8. 2002, jímž bylo podle tvrzení žalovaného teprve zahájeno řízení o vyměření cla a daní. Žalobce se k projednání celkem sedmnácti celních rozhodnutí nedostavil a Celní úřad Benešov následně vydal sedmnáct dodatečných platebních výměrů, mezi nimiž byl i ten, o nějž je vedena tato soudní pře. Jako podklad svého rozhodnutí přitom použil informace získané výhradně v rámci následné kontroly a z písemného vyjádření žalobce, v němž tento výslovně uvedl, že mu nejsou známy důkazy či zjištění, na jejichž základě celní orgán zahájil daňové řízení, vyplývá, že žalobci byla vyměřena daňová povinnost zcela bez jeho účasti a spolupráce s ním. Proto nelze ani akceptovat tvrzení žalovaného, že daňové řízení bylo zahájeno až předvoláním – I ze dne 19. 8. 2002, když jediným následujícím úkonem Celního úřadu Benešov bylo vydání dodatečných platebních výměrů – k žádné faktické kontrole žalobce již nedošlo.

Také tvrzení žalovaného, že žalobce by byl s kontrolním zjištěním následné kontroly seznámen v daňovém řízení (kdyby se byl dostavil na předvolání) nemůže obstát, neboť projednání zprávy o kontrolním zjištění následné kontroly samostatně před jejím skončením vyplývá přímo ze subsidiární aplikace § 16 daňového řádu. Navíc takto nelze argumentovat tam, kde se celní úřad v rámci daňového řízení nepokusil o další předvolání žalobce, resp. nevyužil donucovací prostředky dané mu zákonem, aby žalobce k dostavení se k daňovému řízení a k projednání zprávy přiměl, a kdy bez dalšího vydal dodatečný platební výměr. Pokud se žalobce na předvolání nedostavil, bylo na celním úřadu, aby vyvinul aktivitu k jeho předvedení, popř. ho i sankcionoval; pokud však celní úřad zůstal pasivní, nelze nedostavení se k daňovému řízení přičítat k tíži žalobce.

Dále Nejvyšší správní soud posuzoval námitku žalovaného ohledně protokolů o podaném vysvětlení ze strany dopravců. Ve zprávě o kontrolním zjištění je uvedeno, že protokoly o podaném vysvětlení byly sepsány (resp. byla vedena korespondence) s dopravci B., P. a T. Z podnětu k učinění opatření k nápravě vydaného Inspektorátem celní a finanční stráže v Ostravě ze dne 5. 6. 2002 adresovaného Celnímu úřadu v Benešově, pak

vyplývá, že tyto protokoly nebyly součástí postoupeného spisového materiálu. Žalovaný proto tvrdí nesprávnost závěru městského soudu o tom, že žalobce měl být přítomen výslechu těchto dopravců, neboť předmětné protokoly nebyly vůbec součástí spisu.

K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že nepřítomnost uvedených protokolů ve správním spisu postoupenému Celnímu úřadu v Benešově byla dána zřejmě z toho důvodu, že uvedení dopravci neposkytovali žalobci dopravu v případech řešených Celním úřadem v Benešově, ale v případech řešených jinými celními úřady (Cheb, Ostrava, Folmava). Dopravci, s kterými byly protokoly o podaném vysvětlení zřejmě sepsány, tedy nezajišťovali dopravu v právě projednávaném případě; zde byla doprava zajištěna společností S. Š., spol. s r. o., která vysvětlení Inspektorátu celní a finanční stráže v Ostravě nepodávala. Městský soud pak při řešení otázky protokolů o vysvětlení vyslovil obecné pravidlo, že kontrolovaný subjekt musí být při takovém vysvětlení přítomen a se sepsaným protokolem seznámen. Je však nasnadě, že toto pravidlo se uplatní pouze v případě, kdy takové protokoly jsou podkladem rozhodnutí správního orgánu. V daném případě však tyto protokoly podkladem býti nemohly, neboť se týkaly zcela odlišných celních případů, a závěry z těchto protokolů vyplývající není možné použít v právě projednávaném případě. Jestliže tak přesto učinil Celní úřad v Benešově, když na základě těchto protokolů odůvodnil dodatečný platební výměr, dopustil se závažné vady řízení, neboť jeho rozhodnutí nemělo oporu ve spisech. Námitku žalovaného je proto nutné shledat za nedůvodnou.

Poslední námitka žalovaného pak směřovala do hodnocení čestného prohlášení dopravce jako důkazu v daňovém řízení. Obecně k povaze čestného prohlášení lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2007, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS, podle nějž se čestné prohlášení [§ 39 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), resp. § 53 odst. 5 nového správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., účinný od 1. 1. 2006)] v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním prostředkem. Ve správním řízení jde o tzv. náhradu za důkaz, která se používá např. v řízení o poskytnutí mezinárodní ochrany. Daňový řád naproti tomu čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (§ 99 daňového řádu). V daňovém řízení tedy nelze čestnému prohlášení přiznat postavení náhrady za důkaz. Je nicméně na místě uvést, že čestným prohlášením nemůže být každý dokument, který je takto označen: podle daňového řádu se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho forma (viz § 2 odst. 7). Za čestné prohlášení lze považovat pouze takový dokument, který sepsal či uvedl do protokolu sám daňový subjekt. Naopak jakékoliv prohlášení jiné osoby rozdílné od daňového subjektu nelze z povahy věci považovat za „čestné prohlášení“, neboť by se jednalo o *contradictio in adjecto*. Jestliže tedy v projednávané věci existuje dokument označený jako „čestné prohlášení“ (jehož existenci ani jedna ze stran nesporně, ač není založen ve spisu), který vydal dopravce, nebo-li osoba rozdílná od daňového subjektu – žalobce, nejedná se o čestné prohlášení ve smyslu § 53 odst. 5 správního řádu, ačkoliv je tak označen. S tímto dokumentem je tedy třeba zacházet jako s jakýmkoliv jiným důkazním prostředkem a v odůvodnění daňového rozhodnutí se s ním vypořádat. Městský soud proto nepochybil, když žalovanému vytkl, že se s „čestným prohlášením“ dopravce nevypořádal, a proto námitka žalovaného nemůže být shledána za důvodnou.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch,

a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 25. července 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu