



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **M. D.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Pánkem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Riegrova 2668/6c, za účasti **Celního ředitelství Praha**, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 7, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 3. 2006, č. j. 7 Ca 127/2005 – 29,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 3. 2006, č. j. 7 Ca 127/2005 – 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 10. 3. 2006, č. j. 7 Ca 127/2005 – 29 byla zamítnuta žaloba stěžovatele, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 6. 2. 2005, č. j. 6701/02-01/42, ze dne 14. 2. 2005, č. j. 6701/02-01/43, č. j. 6701/02-01/44, ze dne 13. 2. 2005, č. j. 6701/02-01/45, ze dne 14. 2. 2005, č. j. 6701/02-01/46, č. j. 6701/02-01/47, č. j. 6701/02-01/48, č. j. 6701/02-01/49, č. j. 6701/02-01/50, č. j. 6701/02-01/51, č. j. 6701/02-01/71, č. j. 6701/02-01/72, č. j. 6701/02-01/73, ze dne 18. 2. 2005, č. j. 6701/02-01/74, č. j. 6701/02-01/75, č. j. 6701/02-01/76, č. j. 6701/02-01/77, č. j. 6701/02-01/78, č. j. 6701/02-01/79, č. j. 6701/02-01/80, č. j. 6701/02-01/82, č. j. 6701/02-01/83, č. j. 6701/02-01/84, č. j. 6701/02-01/85, č. j. 6701/02-01/86, č. j. 6701/02-01/87, č. j. 6701/02-01/88, č. j. 6701/02-01/89, č. j. 6701/02-01/90, č. j. 6701/02-01/91, č. j. 6701/02-01/92, č. j. 6701/02-01/93, č. j. 6701/02-01/94, č. j. 6701/02-01/95, č. j. 6701/02-01/96, č. j. 6701/02-01/97, č. j. 6701/02-01/98, č. j. 6701/02-01/99, č. j. 6701/02-01/100, č. j. 6701/02-01/101, č. j. 6701/02-01/106, č. j. 6701/02-01/107, č. j. 6701/02-01/108, č. j. 6701/02-01/109, č. j. 6701/02-01/110, č. j. 6701/02-01/113, č. j. 6701/02-01/114, č. j. 6701/02-01/115, č. j. 6701/02-01/119, č. j. 6701/02-01/120, č. j. 6701/02-01/121, č. j. 6701/02-01/123, č. j. 6701/02-01/124, č. j. 6701/02-01/125, č. j. 6701/02-01/126, č. j. 6701/02-01/127, č. j. 6701/02-01/131, č. j. 6701/02-01/132, č. j. 6701/02-01/133, č. j. 6701/02-01/134, č. j. 6701/02-01/135, č. j. 6701/02-01/136, č. j. 6701/02-01/137,

č. j. 6701/02-01/138 a č. j. 6701/02-01/139, kterými byly k odvolání stěžovatele částečně změněny dodatečné platební výměry Celního úřadu Praha IV. (dále jen „celní úřad“) vydané ve dnech 6. 2. 2002 až 28. 3. 2002, kterými byl stěžovateli dodatečně vyměřen celní dluh skládající se ze cla a daně z přidané hodnoty. V odůvodnění rozsudku městský soud citoval ust. § 127 odst. 1, 3, 5, 7 a 10 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „celní zákon“) a také ust. § 16 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a uvedl, že z citovaných ustanovení je patrné, že daňová kontrola podle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků je obecným postupem správce daně při zjišťování a prověřování daňového základu či jiných okolností. Následná kontrola podle ust. § 127 celního zákona je řízením speciálním, v němž sice celní orgány vystupují jako správci daně a při ukládání povinností postupují podle zákona o správě daní a poplatků, ale tato skutečnost nic nemění na tom, že následná kontrola je ve vztahu ke kontrole daňové institutem zvláštním. Celní zákon totiž upravuje právní vztahy v oblasti celnictví, tedy právní vztahy speciální k právním vztahům, které upravují předpisy daňové. Následná kontrola podle ust. § 127 celního zákona je pak zcela svébytně upravena i co se týká řízení a práv a povinností celních úřadů a deklarantů. V této souvislosti městský soud odkázal na ust. § 127 odst. 10 celního zákona a také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 7 Afs 60/2004 - 113. Na tuto právní úvahu odkázal městský soud také při hodnocení námitky stěžovatele, že správní orgány nerespektovaly jeho právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření podle ust. § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. K této námitce městský soud dále uvedl, že výše uvedené právo nedává stěžovateli speciální ust. § 127 odst. 10 celního zákona, které na danou věc plně dopadá. Tvzení, že se správní orgány řádně nevypořádaly s námitkou ve věci zhodnocení skutečností (důkazů), označil městský soud za nekonkrétní. K námitce týkající se hodnocení výpovědí svědků V. O. a J. H. městský soud uvedl, že hodnocení výpovědí řidičů byl pouze okrajový hodnotící soud správních orgánů, když celkové skutkové zjištění vyplývá z množství důkazů jiných, a že tato námitka vytrhuje pouze část dokazování, aniž by zhodnotila důkazní prostředky ostatní. Z odůvodnění rozhodnutí celního ředitelství i z úkonu, jímž byl stěžovatel seznámen se zjištěními, které celní úřad učinil při následné kontrole, je patrné, že celní úřad vycházel zejména ze zjištění nizozemských celních orgánů a ze skutečnosti, že stěžovatel žádnými jinými prostředky neprokázal svá tvrzení uvedená v odvolání. Celní ředitelství zhodnotilo výpovědi řidičů jako neurčité, přičemž toto zjištění srovnalo s výsledky šetření v rámci mezinárodního dožádání a nedoložení listinných dokladů, které celní úřad po stěžovateli požadoval. Toto hodnocení výpovědí řidičů je plně odůvodněno důkazními prostředky jinými, zejména zjištěními celního úřadu a řádným nedoložením listinných důkazů, které bylo plně na stěžovateli.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., v níž namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku aplikace ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků v řízení o následné kontrole podle ust. § 127 celního zákona. Bylo-li následnou kontrolou zjištěno, že u zboží propuštěného do volného oběhu byla nesprávně stanovena nižší celní hodnota, musí být následný postup při opatření k nápravě veden podle ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Takový postup respektuje základní zásady daňového řízení stanovující správci daně zákonnou povinnost zahájit daňové řízení vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové povinnosti. Byl-li celním orgánem vyměřen dodatečný celní dluh a daň z přidané hodnoty, bylo tak nutně učiněno v řízení konaném podle zákona o správě daní a poplatků a v takovém řízení jsou celní orgány povinny postupovat v souladu se zásadami daňového řízení, zejména pak s ust. § 2 odst. 9 a § 16 citovaného zákona. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004,

č. j. 5 As 41/2003 - 66. Závěr soudu o neexistenci práva klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření je podle stěžovatele v rozporu se zásadou zákonnosti, neboť nerespektuje právo na spravedlivý proces garantované čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel dále uvedl, že zcela konkrétně vytýkal správním orgánům jednostranné zhodnocení důkazů, kdy na jedné straně existují doklady vystavené dodavatelem zboží v okamžiku jeho předání a převzetí (faktury, se kterými odběratel převážel zboží z Nizozemí do České republiky), doklady o zaplacení podepsané dodavatelem zboží odpovídající ceně zboží uvedené v celních prohlášeních a na druhé straně následná zjištění orgánů nizozemské celní správy, která jsou s výše uvedenými v rozporu. Přitom tato zjištění nemohou být relevantním důkazem provedeným v souladu s ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále namítal, že výpovědi svědků jsou v příkrém rozporu se závěry učiněnými celními orgány. Z odůvodnění rozhodnutí celního úřadu, se kterým se ztotožnil i městský soud, vyplývá, že výpovědi řidičů jsou neurčitě. Podle stěžovatele je toto hodnocení výpovědí neobjektivní a v hrubém rozporu s jejich obsahem. Konkrétně poukázal na některé části výpovědi svědků O. a H. a uvedl, že je nemožné, aby si svědci po tak dlouhé době pamatovali konkrétní částky, které osobně platili za předmětné zboží, když potvrzení skutečnosti, že byly placeny částky uvedené na fakturách dosvědčuje jeho tvrzení, že řidiči jiné faktury než ty převážené současně se zbožím neměli. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem navrhl stěžovatel zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám shledal vadu uvedenou v odst. 3 citovaného ustanovení, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z hlediska posouzení zákonnosti napadeného rozsudku hraje zásadní roli časový průběh celého případu a v souvislosti s ním také proces změn, kterým prošlo ust. § 127 celního zákona. Stěžovatel v letech 1996 až 1998 dovážel řezané květiny z Nizozemí. Ve dnech 6. 2. až 28. 3. 2002 mu celní úřad dodatečnými platebními výměry vyměřil celní dluh a tato svá rozhodnutí odůvodnil mimo jiné tím, že zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu na základě údajů uvedených stěžovatelem v celním prohlášení bez jejich ověřování. Následnou kontrolou po propuštění zboží prováděnou podle ust. § 127 celního zákona však bylo, ve spolupráci s nizozemskou celní správou, která provedla místní šetření u dodavatele květin K. E. B., zjištěno, že na fakturách evidovaných touto společností je uvedena částka vyšší než která byla uvedena na fakturách připojených k celním prohlášením. Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel odvolání, o kterých rozhodlo celní ředitelství ve dnech 6. až 18. 2. 2005 tak, že změnilo výroky v části označující bydliště stěžovatele. Jinak ponechalo napadené dodatečné platební výměry beze změn.

Ustanovení § 127 celního zákona, které upravuje následnou kontrolu prováděnou celními orgány, bylo za dobu, co je tento zákon součástí právního řádu České republiky, celkem čtyřikrát novelizováno, a to zákonem č. 113/1997 Sb. s účinností od 1. 7. 1997, zákonem č. 1/2002 Sb. s účinností od 1. 7. 2002, zákonem č. 187/2004 Sb. s účinností od 1. 5. 2004 a zákonem č. 79/2006 Sb. s účinností od 1. 4. 2006.

V případě stěžovatele rozhodoval celní úřad jako orgán I. stupně v době, kdy ještě nenabyl účinnosti zákon č. 1/2002 Sb., kterým bylo ust. § 127 celního zákona zásadním způsobem změněno. Touto novelou bylo ust. § 127 nejen doplněno o odstavce 5 až 14, ale rozsáhlých změn doznaly i stávající odstavce 1 až 4. V novém odst. 9 (později odst. 10) byla nově upravena práva osoby kontrolované. Městský soud však při přezkoumání

napadených správních rozhodnutí při posuzování vztahu ust. § 127 celního zákona a ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků aplikoval ust. § 127 odst. 1, 3, 5, 7 a 10 celního zákona ve znění účinném po 1. 7. 2002, ačkoliv úkony, na základě nichž byl vyměřen stěžovateli celní dluh, prováděl celní úřad v období končícím dnem 28. 3. 2002. Závěry městského soudu, že následná kontrola je zcela svěbytně upravena i co se týká řízení a práv a povinností celních úřadů a deklarantů (str. 9 druhý odstavec rozsudku) a že právo zakotvené v ust. § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stěžovateli nepřísluší z důvodu existence speciálního ust. § 127 odst. 10 celního zákona (str. 9 odstavec čtvrtý), tak nemají ve vztahu k řízení před celním úřadem oporu v celním zákoně. Teprve odvolací řízení probíhala z převážné části za účinnosti celního zákona ve znění, které aplikoval městský soud. Pokud tedy městský soud vycházel při svých závěrech z neúčinného znění právního předpisu, jedná se o vadu natolik podstatnou, že měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 7 Afs 60/2004 - 113 pak městský soud svůj závěr podpořit nemohl, neboť v tomto případě se jednalo o přezkum rozhodnutí celních orgánů z let 2000 a 2001, tedy rovněž z období, kdy znění ust. § 127 celního zákona aplikované městským soudem nebylo účinné. V uvedeném rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že byl-li na základě zjištění učiněných při následné kontrole vydán dodatečný platební výměr jako opatření k nápravě podle ust. § 127 odst. 3 celního zákona, není to v rozporu s ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť z tohoto ustanovení nelze dovodit, že dodatečný platební výměr může být vydán pouze po provedení daňové kontroly podle § 16 tohoto zákona. Tento rozsudek tedy řešil právní otázku poněkud odlišnou a odkaz na něj by byl nepřipadný, i za situace, kdy by městský soud aplikoval znění ust. § 127 celního zákona účinné pro rozhodné období.

Stížními námitkami týkajícími se vztahu institutů následné kontroly podle celního zákona a daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků a práva klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření se Nejvyšší správní soud nezabýval právě z důvodu, že městský soud vycházel z neúčinného znění právního předpisu. Ze stejného důvodu by bylo předčasné přezkoumávat stížní námitku týkající se hodnocení výpovědí svědků O. a H. Je tomu tak proto, že se sice uskutečnily až v odvolacím řízení, avšak městský soud při posouzení tohoto žalobního bodu vycházel z důkazů provedených v řízení před celním úřadem, které, jak je výše uvedeno, hodnotil podle neúčinného znění ust. § 127 celního zákona.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. července 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

