



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **P. K.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šebánkem, advokátem se sídlem v Písku, Prokopova 339, za účasti **Celního ředitelství České Budějovice**, se sídlem v Českých Budějovicích, Kasárenská 6, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 59/2004-128,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutím Celního ředitelství České Budějovice (dále jen „správní orgán“) ze dne 19. 2. 2004, č. j. 1635/02-01, 1636/02-01, 1637/02-01, 1639/02-01, 1640/02-01, 1641/02-01, 1642/02-01, 1643/02-01, 1644/02-01, 1645/02-01 a 1646/02-01, jimiž byla změněna rozhodnutí, platební výměry, Celního úřadu Strážný (dále jen „celní úřad“) ze dne 4. 12. 2001, č. j. 1493/01-0326-01, 1494/01-326-01, 1495/01-0326-01, 1496/01-0326-01, 1497/01-0326-01, 1498/01-0326-01, 1499/01-0326-01, 1500/01-0326-01, 1501/01-0326-01, 1502/01-0326-01 a 1503/01-0326-01, kterými byla stěžovateli stanovena výše celního dluhu, tj. cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty.

Ve včas podané kasační stížnosti namítá stěžovatel stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Domnívá se, že soud nesprávně posoudil ust. § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc („dále jen zákon o správě daní a poplatků“), když změny, které učinil správní orgán, nejsou změnami ve věci samé a ve smyslu odvolání, ale jsou pouze úpravou textace, což by odpovídalo spíše ust. § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Konstatování

správního orgánu, že ostatní ustanovení napadených rozhodnutí zůstávají beze změn, nelze považovat za výrok, kterým se odvolání zamítá a tudíž za věcné rozhodnutí o odvolání. Soud dále nesprávně vyložil pojem celního dluhu dle ust. § 239 celního zákona, když bagatelizuje definici tohoto pojmu v ust. § 2 písm. i) celního zákona, ze které jasně vyplývá, že se celním dluhem nerozumí povinnost platit příslušné daně či poplatky. S ohledem na fakt, že žádné ustanovení, které by bylo možno na pojem celní dluh ve smyslu ust. § 239 celního zákona vztáhnout, celní zákon neobsahuje, je nutno ho vykládat pouze s ohledem na ust. § 2 písm. i) celního zákona. Jakýkoliv jiný výklad je v rozporu s Listinou základních práv a svobod. Odkaz na ust. § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb. a § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. je zcela nepřípadný, neboť tato ustanovení pouze upravují okamžik, kdy vzniká povinnost vyměřit daň, přičemž tato ustanovení nemají žádnou relevanci k ust. § 239 celního zákona. Povinnost platit daň tedy nelze rozšířit na dlužníka celního dluhu. Co se týká údajného nezákonného dovozu cisteren, stěžovatel rozporuje toto zjištění, když uvádí, že ve všech případech byly cisterny celními orgány propuštěny na území České republiky, z čehož vyplývá, že stěžovatel splnil povinnost uloženou mu ust. § 80 odst. 1 celního zákona, protože kdyby ji nesplnil, nemohla být cisterna propuštěna na naše území. Skutečnost propuštění cisteren tak pojmově vylučuje nesplnění povinnosti podle ust. § 80 odst. 1 celního zákona. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že nálezy ústavního soudu, na které se dovolával v žalobě, vyjadřují způsob logiky a úsudku, který nelze při hodnocení důkazů aplikovat, což se stalo v souzené věci. S ohledem na okolnost, že správní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, stěžovatel trvá na provedení důkazů, které navrhoval v žalobě. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení a požádal soud o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Správní orgán ve svém vyjádření zdůraznil, že jeho rozhodnutí bylo vydáno plně v souladu s ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Poukázal na skutečnost, že stěžovatel naprosto opomíjí ust. § 42 zákona č. 588/1992 Sb. a § 3 zákona č. 587/1992 Sb. Uvedl, že trvá na tom, že dovoz zboží s použitím nepravých dokladů je vždy nutno považovat za dovoz zboží nezákonný, se všemi vyplývajících důsledky. Osoba, která je povinna zboží přihlásit a předložit ho spolu s doklady, které se k němu zjevně vztahují, je povinna předložit pouze doklady pravé. Správní orgán zdůraznil, že stěžovatel měl v průběhu řízení opakovaně možnost doložit svá tvrzení důkazy, které celní orgány neměly k dispozici, čehož však nevyužil a tudíž se nevyrovnal s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Proto správní orgán navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Rozhodnutím Celního úřadu Strážný ze dne 4. 10. 2001, zn. 1117/01, bylo se stěžovatelem zahájeno řízení ve věci vyměření celního dluhu vzniklého nezákonným dovozem zboží. Z ústního jednání ze dne 5. 11. 2001, ze kterého byl vyhotoven protokol č. j. 1201-02/01-0326-01, vyplynulo, že stěžovatel byl od února do září roku 2000 zaměstnancem společnosti F. P., kde pracoval jako řidič; pro společnost jezdil do zahraničí vždy pro pohonné hmoty. Byl úkolován p. Ž., který mu také předával plnicí lístky, které až na slovo Philippsreuth vyplňoval sám. Vyplňoval tedy SPZ vozidla, druh benzínu, množství, kód produktu, zákaznické číslo a podpis. Na německé straně prováděl odbavení vždy sám, na české totéž obstarával p. Ž. sám. Stěžovatel pak dal veškeré doklady, které dostal od p. Ž., českému celníkovi, on si nechal průvodní lístek a zbytek dokladů mu vrátil. Po vykládce zboží nechal veškeré doklady p. Ž. na čerpací stanici T. v M.. Součástí spisu jsou i dokumenty, které byly zaslány Státním zastupitelstvím Ingolstadt ve Spolkové republice Německo, a odpovědi na žádosti o poskytnutí údajů od společností G1. spol. s r. o., G2. spol.

s r. o. a Celní deklarace ČSAD u hraničního přechodu Strážný, ze kterých vyplynulo, že předmětné společnosti v uvedených termínech stěžovatele neodbavily.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 320 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „celní zákon“), nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, 11, 20, 33 a 34, 36 až 41, 44 a 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, 76 a části osmé.

Podle ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Dle ust. § 239 odst. 1 písm. a) celního zákona celní dluh při dovozu vzniká nezákonným dovozem zboží podléhajícího dovoznímu clu do tuzemska.

Podle ust. § 2 písm. i) cit. zákona se pro účely tohoto zákona rozumí celním dluhem povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo příslušné vývozní clo (celní dluh při vývozu).

Dle ust. § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“), daňová povinnost vzniká při dovozu vybraných výrobků, s výjimkou dovozu cigaret, dnem vzniku celního dluhu; nebo dnem propuštění českých vybraných výrobků, které byly umístěny ve svobodném celním pásmu nebo ve svobodném celním skladu, zpět do tuzemska.

Podle ust. § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), povinnost vyměřit daň při dovozu zboží vzniká dnem vzniku celního dluhu nebo porušením podmínek stanovených pro příslušný režim, do kterého je zboží pod celním dohledem propuštěno.

Nejvyšší správní soud předně uvádí, že hodnocení Krajského soudu v Českých Budějovicích stran náležitostí výroku rozhodnutí, kterým se mění původní rozhodnutí, nemá oporu v zákoně o správě daní a poplatků. Ten ve svém ust. § 50 odst. 6 stanoví taxativním výčtem možné varianty výroku odvolacího orgánu, a to tak, že se odvolání zamítne nebo se rozhodnutí správce daně změni či zruší. V žádném případě nemůže odvolací orgán, když rozhodne o změně původního odvolání, formulovat svůj výrok tak, že by v něm uvedl, která část rozhodnutí se měni a jakým způsobem, a současně se vyslovil i v tom smyslu, že v ostatních částech se odvolání zamítá a rozhodnutí se potvrzuje (jak to správním orgánům umožňovalo např. ust. § 59 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, které se však v daňovém řízení zásadně neaplikovalo). Jak již Nejvyšší správní soud judikoval ve svém rozhodnutí ze dne 10. 6. 2004, č. j. 1 Afs 6/2003-62, „měnil-li žalovaný rozhodnutí, jímž správce daně jedním výrokem uložil pokutu, stanovil její výši, splatnost a místo plnění, musí z výroku žalovaného jasně a jednoznačně vyplývat, v čem je odvoláním napadené rozhodnutí touto změnou dotčeno. Není na úkor srozumitelnosti závěru žalovaného o změně napadeného

rozhodnutí správního orgánu I. stupně, jestliže vedle konkretizované změny rozhodnutí (zde: změna výše pokuty) zároveň vyjádří, které části výroku nemění. Rozhodnutí žalovaného není rozhodnutím nesrozumitelným [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že z napadených rozhodnutí je zcela zřejmé, jakým způsobem byla změněna rozhodnutí celního úřadu. Uvedení věty „ostatní ustanovení napadeného rozhodnutí zůstávají beze změn“ ve výroku rozhodnutí nemělo vliv na srozumitelnost těchto rozhodnutí, a tudíž se nejedná o rozhodnutí nepřezkoumatelná, což již ve svém rozhodnutí zdůraznil krajský soud. Jestliže stěžovatel dále uvedl, že změny v rozhodnutí nejsou změnami ve věci samé, ale pouhou úpravou textace, Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že odvolací orgán (v souzené věci správní orgán) je dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků oprávněn přezkoumávat rozhodnutí správce daně (v souzené věci celního úřadu) nejen v rozsahu požadovaném v odvolání, nýbrž i nad jeho rámec, a to tehdy, vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Správní orgán tak nebyl v odvolacím řízení vázán jen návrhy stěžovatele, a proto, když zjistil, že rozhodnutí celního orgánu nesplňovala náležitosti na ně kladené, mohl svými rozhodnutími změnit výroky těchto rozhodnutí. Tato stížní námitka stěžovatele je tedy nedůvodná.

Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že krajský soud nesprávně vyložil pojem celního dluhu, neboť se domnívá, že se tímto dluhem nerozumí současně i povinnost platit spotřební daně a daň z přidané hodnoty, přičemž odkaz na ust. § 5 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a na ust. § 43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je zcela nepřipadný, neboť tato ustanovení upravují okamžik vzniku povinnosti vyměřit daň. Pojem celní dluh tak není možno rozšiřovat i na povinnost platit předmětné daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel má v části své argumentace, týkající se definice pojmu celní dluh, pravdu. Skutečně je pojem celní dluh nutno vykládat s ohledem na ust. § 2 písm. i) celního zákona, tedy pouze jako povinnost stěžovatele zaplatit dovozní clo. S jeho zbývajících argumentací však již souhlasit nelze. Ust. § 238 až § 253 celního zákona regulující otázky týkající se vzniku celního dluhu mimo jiných stanoví, že celní dluh vzniká nezákonným dovozem zboží podléhajícího dovoznímu clo do tuzemska. Celní zákon tedy jasně definuje, jak vlastní pojem celního dluhu, tak i jeho vznik. S ohledem na okolnost, že s přechodem zboží přes státní hranici nebyla spojena pouze povinnost zaplatit clo, ale i povinnost uhradit za předmětné zboží daň, je nutno v této situaci zohlednit i relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních a zákona o dani z přidané hodnoty. Oba zákony konstruují vznik daňové povinnosti tak, že daňová povinnost vzniká při dovozu vybraných výrobků dnem vzniku celního dluhu [ust. § 5 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních], a tak, že povinnost vyměřit daň při dovozu zboží vzniká dnem vzniku celního dluhu (ust. § 43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Z výše uvedených ustanovení je patrné, že oba zákony váží vznik daňové povinnosti na okamžik vzniku celního dluhu. Jinak řečeno, ve stejném dni, ve kterém vznikne celní dluh, vzniká i povinnost celního dlužníka uhradit předmětné daně. Vzhledem k okolnosti, že dle ust. § 2 písm. f) zákona o spotřebních daních a ust. § 2 odst. 2 písm. l) zákona o dani z přidané hodnoty je správcem daně při dovozu zboží celní úřad, byl postup celního úřadu, který stěžovateli svými rozhodnutími uložil jak povinnost uhradit clo, tak i spotřební daň a daň z přidané hodnoty, zcela v souladu se zákonem. I tato stížní námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Poslední stížní námitkou stěžovatele je jeho odkaz na údajně nedostatečně zjištěný skutkový stav, který byl posouzen jako nezákonný dovoz. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. V případě, že osoba dovážela zboží do České republiky, byla povinna tento dovoz činit způsobem, který byl stanoven v právních předpisech, v souzené věci zejména v celním zákoně. Ten v ust. § 80 odst. 1 konstruuje všem osobám, které dopravují zboží přes

státní hranice (dále též „dopravce“), povinnost přihlásit toto zboží a předložit ho spolu s doklady, které se k němu vztahují, nejbližšímu pohraničnímu celnímu úřadu. S ohledem na okolnost, že tato povinnost je stanovena veřejnoprávní normou, nemůže se jí dopravce zprostit tím, že by se s jinou osobou dohodl, že za něj přihlášení zboží a jeho předložení provede. Důkazní břemeno ohledně předmětných skutečností tak zcela spočívá na dopravci, tj. v souzené věci na stěžovateli, je tedy pouze na něm, aby prokázal, že své zákonem stanovené povinnosti dostál. Prohlášení stěžovatele o tom, že „odbavení na české straně prováděl vždy p. Ž. sám“ či že „doklady byly falešné, a že ta část, kterou si měl ponechat celní orgán, byla zničena, a tak nastala skutečnost, že žádné doklady neexistují; takováto eventualita nemůže již k tíži stěžovatele“, jsou proto zcela právně irelevantní, neboť i v řízení dle celního zákona se uplatňuje ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k faktu, že to byl stěžovatel, komu celní zákon ukládal povinnosti spojené s dovozem zboží, měl se stěžovatel zasadit o jejich řádné splnění. Veškerá jeho další tvrzení tak Nejvyšší správní soud hodnotí jako spekulace, když stěžovatel žádné z nich neprokázal a ani k jejich prokázání nenavrhł žádné důkazní prostředky.

V této souvislosti je vhodné odkázat rovněž na ust. § 239 odst. 4 celního zákona, které ve svém písm. b) považuje za dlužníka i každou osobu, která se zúčastnila nezákonného dovozu zboží a byla si vědoma nebo si měla být vědoma, že tento dovoz je nezákonný. Jak je zřejmé z napadených rozhodnutí správního orgánu a celního úřadu, stěžovatel byl těmito orgány za takovouto osobu považován, a proto mu bylo vyměřeno clo a daně. V souzené věci je právně bezvýznamné, jak došlo k porušení ust. § 80 celního zákona, tedy jak konkrétně došlo k situaci, že zboží nebylo přihláшено nejbližšímu pohraničnímu celnímu úřadu, protože celní zákon neukládá celním orgánům provádět v této věci šetření, nýbrž v ust. § 239 odst. 2 cit. zákona konstatuje, že jakýkoliv dovoz zboží v rozporu s ust. § 80 až § 84 a § 228 odst. 1 písm. b) celního zákona je nezákonný. Proto stačí, jestliže celní úřad konstatoval, že došlo k nezákonném dovozu zboží. Na stěžovateli pak bylo, aby tuto domněnku celního úřadu vyvrátil, což se mu však v průběhu správního řízení nepodařilo. S ohledem na skutkový stav souzené věci, kdy řízení bylo zahájeno se stěžovatelem jako s celním dlužníkem, neboť zboží nebylo podrobeno celnímu dohledu, nedopadají na věc samu rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 337/02, II. ÚS 237/02 a Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 201/2004, které řešily procesně jinou situaci. Ačkoliv tedy obecně platí, že celním dlužníkem je v zásadě deklarant, v souzené věci tomu tak nebylo, a to z toho důvodu, že zboží nebylo podrobeno celnímu dohledu, nebylo ani podáno celní prohlášení (stěžovatel toto tvrzení správního orgánu nevyvrátil), proto není na místě zkoumat, kdo byl deklarantem, neboť v tomto případě zde osoba deklaranta nevystupuje. Je proto třeba uvažovat pouze o osobě celního dlužníka, jak vyplývá z rozhodnutí celních orgánů. Tyto orgány předložily v rámci správního řízení mimo jiných i celní prohlášení učiněná stěžovatelem při vývozu zboží ze Spolkové republiky Německo, když stěžovatel potvrdil, že určité údaje na těchto prohlášeních skutečně vyplnil. Jedná se tedy o skutečnost, která je mezi účastníky souzené věci nesporná. Vzhledem k okolnosti, že se nepodařilo tato prohlášení spárovat s prohlášeními, která měla být učiněna po vstupu předmětného zboží do České republiky, je aplikace ust. § 239 odst. 4 písm. b) celního zákona na stěžovatele zcela přiléhavá. Proto ani tuto námitku stěžovatele neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právními závěry učiněnými správním orgánem i krajským soudem, na jehož odůvodnění napadeného rozsudku

rovněž odkazuje. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl, bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Stěžovatel podal návrh, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek dle ust. § 107 s. ř. s. Nejvyšší správní soud o návrhu nerozhodl, neboť má za to, že rozhodnutím ve věci odpadl k vydání takového rozhodnutí důvod.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 23. března 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu