



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **PST Ostrava, a. s.**, se sídlem Nádražní 112/969, Ostrava, zast. advokátem Mgr. Markem Vojáčkem, se sídlem AK HAVEL & HOLÁSEK, s. r. o., Týn 1049/3, Praha 1, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2009, č. j. 11 Ca 89/2007 – 94,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2009, č. j. 11 Ca 89/2007 – 94, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2007, čj. 26649/06-1701-21 ve věci doměření cla a daně z přidané hodnoty v celkové výši 2 096 887,50 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Žalovaný dle stěžovatele nesprávně vyměřil clo a daň z přidané hodnoty zboží, když základem pro vyměření daně i cla se stal dokument, o němž bylo zjištěno, že byl vydán neexistujícím subjektem, tj. dokument zjevně nepravý - faktura E-1255 ze dne 2. 4. 2004, jejíž nepravost byla několikrát stěžovatelem v průběhu vyměřovacího řízení namítána. Tuto skutečnost celní orgán

v rámci vyměřovacího řízení nereflektoval. Stěžovatel nezákonný postup celních orgánů namítal i v žalobě, městský soud se však s postupem správních orgánů ztotožnil, přitom konstatoval, že *„povinnosti celní orgány v souzené věci dostaly, když údaje sloužící k vyměření cla poskytl sám žalobce v rámci svého dispozičního oprávnění a v těchto dokladech rovněž identifikoval zboží, které dle svého tvrzení dováží.“* Městský soud má tedy za to, že pokud předmětnou fakturu poskytl příslušnému celnímu úřadu sám stěžovatel, celní orgány měly pro vyměření celního dluhu potřebné údaje a postupovaly v souladu s čl. 217 bod 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále „celní kodex“). Soud však zcela pominul skutečnost, že zmiňovaná faktura byla stěžovatelem předložena celnímu úřadu dne 22. 6. 2004 jen pro účely celního řízení, které bylo propuštěním zboží ukončeno. Teprve dne 28. 4. 2006, tzn. téměř dva roky od skončení celního řízení zahájil CÚ Benešov řízení o vyměření celního dluhu vzniklého odnětím zboží propuštěného do režimu tranzitu celnímu dohledu. Ačkoli celní a vyměřovací řízení jsou na sobě zcela nezávislá řízení, celní úřad i ve vyměřovacím řízení vycházel z výše uvedené faktury; přitom vyměřovací řízení nebylo zahájeno z podnětu stěžovatele, nýbrž z úřední povinnosti správním orgánem, stěžovatel tedy předmětnou fakturu nepředložil. Závěry městského soudu o tom, že podkladem pro rozhodnutí ve vyměřovacím řízení byl dokument, který pro účely tohoto řízení a v rámci svého dispozičního oprávnění poskytl celním orgánům sám stěžovatel, jsou proto zavádějící a odporují skutečnému stavu.

Stěžovatel tvrdí, že pokud bez svého zavinění poskytl v celním řízení, nikoli však v řízení vyměřovacím, nesprávný podklad či údaje a naplnil tak skutkovou podstatu porušení celních předpisů uvedenou v § 293 odst. 1 celního zákona, mohla být proti němu vyvozena deliktní odpovědnost; toto se však nestalo. Objektivní odpovědnost stěžovatele jakožto deklaranta za správnost podkladů však celní úřad analogicky a dle stěžovatele zcela nesprávně dovodil i pro vyměřovací řízení, tj. při stanovení celní hodnoty zboží a výpočtu výše celního dluhu. Stěžovatel uvádí, že celnímu úřadu byly již delší dobu před vydáním platebního výměru známy skutečnosti důvodně svědčící o nepravosti faktury a nesprávnosti ceny zboží na ní uvedené; celní úřad proto neměl na základě tohoto dokladu clo a daň vyměřit. Ve smyslu čl. 218 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 jako prováděcího předpisu k nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex, je faktura předkládána k celnímu prohlášení s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu. K tzv. tranzitnímu prohlášení však není citovaným předpisem povinnost předkládat fakturu stanovena. Je-li však tento doklad k tranzitnímu prohlášení přiložen, celní praxe zpravidla fakturu a údaje v ní uvedené využívá k zajištění úhrady celního dluhu nebo zaplacení jiných poplatků, které mohou u zboží nacházejícího se v režimu tranzitu vzniknout. Pro účely celního režimu tranzitu se však v této souvislosti nejedná o přesnou výši celního dluhu, ale celními orgány odhadnutou nejvyšší možnou výši celního dluhu. Stěžovatel uvádí, že vzhledem k tomu, že měl důvodné pochybnosti týkající se existence vývozce zboží ze Spojených států amerických a s tím spojené pochybnosti o pravosti faktury, apeloval na celní orgány, aby v rámci své pravomoci zjistily objektivní stav věci, a to v rámci dohod o mezinárodní spolupráci. Přes opakované požadavky stěžovatele však celní orgány uvedeného postupu dostatečně nevyužily. Opožděnou a neúplnou spolupráci s příslušnými orgány USA je dle stěžovatele nutno považovat za nevyužití oprávnění celních orgánů ke zjištění všech objektivních skutečností vedoucích k vydání bezchybného rozhodnutí a tím za dané situace i za porušení základních zásad správního řízení. O

poskytnutí pomoci požádaly celní orgány teprve až 22. 1. 2008, tj. v době, kdy již byl vydán platební výměr; ze zprávy, kterou žalovaný od amerických orgánů dne 29.5.2008 obdržel, je zřejmé, že pochybnosti stěžovatele byly oprávněné, neboť, jak vyplývá ze zprávy, zboží vyvážené z USA stálo 3 500 USD nikoli 375 000 USD. Tuto skutečnost potvrzují i údaje obsažené v dokladu SHIPPER'S EXPORT DECLARATION („SED“), jenž byl ke zprávě přiložen a kde v rubrice (26) je ve vztahu k tomuto zboží uvedena částka 3 500 USD. Uvedená částka může být považována za prodejní cenu, protože z podkladů zaslaných z USA je zjevné, že pro vyplnění SED je u rubriky (26) - VALUE vysvětlivka „*Selling price or cost if not sold*“. Navíc, jak bylo zjištěno, faktura byla vystavena neexistujícím subjektem, je tedy zřejmé, že tento doklad je dokladem neplatným, nelze jej proto využít pro účely vyměřovacího řízení. Stěžovatel podotýká, že zpráva, resp. její ověřená kopie byla žalovaným na základě podání čj. 25549-3/06-1701 ze dne 20.6.2008 založena do spisu vedeného správním soudem jako doplnění spisového materiálu k žalobě. V závěru zprávy je navíc uvedeno „Pokud máte nějaké další otázky nebo potřebu další dokumentace, prosím volejte ataché p. Stephen Madden na tel. 43-1-31339-2150“. Proto nezbyvá, než konstatovat, že nabídka další spolupráce zůstala celními českými orgány nevyužita. Stěžovatel v této věci uzavírá, že dožádáním příslušných orgánů v cizině bylo potvrzeno, že faktura je neplatným dokladem; celní hodnota proto neměla být stanovena podle čl. 29 celního kodexu, neboť takto by byla určena na základě neplatného dokladu. Jak však vyplývá z platebního výměru i rozhodnutí žalovaného, je zřejmé, že celní orgány vycházely právě z částky uvedené ve faktuře vystavené neexistujícím prodávajícím. Stěžovatel poukazuje na to, že celní hodnota měla být stanovena jinou vhodnou metodou podle čl. 30, popř. čl. 31 celního kodexu, tzn. s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými pravidly čl. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994, Dohody o provádění čl. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu a hlavy II kap. 3 celního kodexu, neboť v daném případě neměly příslušné správní úřady pro rozhodnutí k dispozici hodnověrný prodejní doklad. Obdobné stanovisko v podstatě zastávalo i oddělení právní podpory a správních příjmů CÚ Benešov (viz stanovisko ze dne 25.5.2005, které je součástí spisu, v němž je uvedeno, že pokud prodávající v USA neexistuje, je i vystavená faktura na dovezené zboží falzifikátem, a proto je nutno stanovit celní hodnotu podle platných celních předpisů). Celní orgány se však tímto svým interním doporučením neřídily a v rozporu s pravidly pro stanovení celní hodnoty vzaly za její základ pochybnou cenu zboží uvedenou na faktuře od neexistujícího prodávajícího, a to v době, kdy jim byla tato skutečnost známa.

Stěžovatel uvádí, že celní úřad skutečnost, že cena byla uvedena v předložené faktuře mylně interpretuje tak, že byla deklarována v celním prohlášení. Z výše uvedeného jsou zřejmá pochybení celních orgánů, spočívající nejen v tom, že jako základ pro stanovení celní hodnoty byl zcela formálním způsobem vzat údaj od neexistujícího vývozce, ale i v tom, že ve vztahu k celní hodnotě nebylo přihlíženo ke zjištěným okolnostem a přes podané návrhy k nim nebylo v podstatě prováděno důkazní řízení, a proto je výsledné rozhodnutí nezákonné. Stěžovatel poukazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu, v němž se na několika místech uvádí, že bylo na stěžovateli, jakožto hlavním povinném, aby ještě před podáním celní deklarace učinil potřebné úkony směrem ke ztotožnění zboží, resp. ověření údajů na faktuře k dováženému zboží, přičemž tento právní závěr krajský soud nesprávně opírá o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2005, č. j. 2 Afs 201/2004 - 142. Městský soud v rozsudku dovodil, že pakliže

stěžovatel před podáním celní deklarace neověřil údaje na faktuře k dováženému zboží, jednání celních orgánů bylo logickým důsledkem podání celní deklarace stěžovatelem a následného odnětí zboží celnímu dohledu, a dále, že celní orgány v souzené věci svým povinnostem dostály, když údaje sloužící k vyměření cla poskytl sám stěžovatel v rámci svého dispozičního oprávnění. Soud přitom tvrdí, že nešlo o formalistický postup celních orgánů ve věci, ale o zcela logický následek skutečnosti, že bylo stěžovatelem deklarováno přivezení konkrétního specifikovaného zboží. Stěžovatel má za to, že odkaz soudu na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu není na místě tehdy, vykládá-li jej krajský soud v neprospěch stěžovatele. Tento rozsudek naopak vyznívá právě ve prospěch stěžovatele. Nejvyšší správní soud v něm s odkazem na nálezný Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 337/02 dospěl k závěru, že při „*stanovení celního dluhu nelze určit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči, převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání*“.

Jakkoli byl stěžovatel v nyní souzené věci deklarantem, nelze po něm spravedlivě žádat, aby s ohledem na konkrétní okolnosti případu odpovídal za protiprávní jednání třetích osob. Dle stěžovatele mělo být v tomto případě přihlédnuto k citované judikatuře Ústavního soudu a v ní obsaženému akcentu na povinnosti státních orgánů nalézt spravedlivá řešení. Stěžovatel jako hlavní povinný provedl obvyklou rutinní kontrolu a na základě získaných podkladů podal celní prohlášení doplněné o zmíněnou fakturu. V době zahájení celního řízení neměl stěžovatel žádné pochybnosti o deklarovaném zboží, existenci vývozce a fakturované ceně, protože navrhované tranzitní operaci předcházela jiná řádně ukončená tranzitní operace. Pochybnosti zřejmě neměl v té době ani CÚ Benešov, který rozhodl o propuštění zboží do navrhovaného režimu. Pochybnosti vyvstaly až okamžikem krádeže kamionu a předmětného zboží spojené s podezřelými okolnostmi a následně se potvrdily jako důvodné. Stěžovatel veškeré pochybnosti průběžně uváděl ve svých podáních celním orgánům, jakož i v podané žalobě a vyjádřeních k nim. K těmto pochybnostem celní orgány nepřihlížely nebo je pouze odmítaly jako pro vyměření cla a daně nepodstatné, aniž by je důsledně ověřovaly, zcela je ignoroval i soud.

Stěžovatel uvádí, že celní režim tranzitu je režim s podmíněným osvobozením od cla a celní dluh u zboží nacházejícího se v tomto režimu vzniká pouze v důsledku porušení celních předpisů, zpravidla dle čl. 203, resp. 204 celního kodexu. Celní řízení, jehož účelem je propuštění zboží do režimu tranzitu, a případné vyměřovací řízení, jsou tedy dvě samostatná řízení, i když spolu souvisí. Proto výsledky a skutečnosti relevantní pro celní řízení, o jejichž správnosti jsou následně důvodné pochybnosti, nemohou být transformovány do vyměřovacího řízení bez dalšího prokazování jejich objektivní správnosti. Soud ve svém rozsudku konstatuje, že „*jsou namítány skutkové okolnosti, o kterých má žalobce za to, že vedou k závěru, že clo a daň nemohly být vůbec vyměřeny, neboť zboží nebylo ve skutečnosti do ČR vůbec přivezeno*“. Takové zhodnocení žaloby dle stěžovatele neodpovídá však skutečnosti. V žalobě se stěžovatel snažil vyjádřit, že částky cla a daně nemohly být ve vyměřovacím řízení stanoveny použitým způsobem a v žalobou napadené výši, neboť není zřejmé, že bylo skutečně dovezeno zboží v ceně, která byla známa při propouštění zboží do režimu tranzitu. To bylo i důvodem, že v žalobě se stěžovatel domáhal nejen zrušení rozhodnutí celního ředitelství a spolu s ním i platebního

výměru, ale také toho, aby soud věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, protože právem očekával, že v nově vedeném řízení budou celní orgány postupovat vázány názorem soudu, v souladu s právními předpisy a budou vycházet z objektivně zjištěných skutečností. Stěžovatel setrvává na svém stanovisku, že vyměřovací řízení, jehož cílem je vyměření celního dluhu, nevycházelo z objektivního stavu, ale bylo ovládáno formalistickým přístupem celních orgánů s cílem co nejrychleji vyměřit a vybrat celní dluh, a to bez ohledu na nezbytnost aplikace základních zásad správního řízení, zejm. zásady legality. Společným pravidlem pro stanovení celních hodnot, tak jak je zakotveno ve výše uvedených právních předpisech je, že celní hodnota dovezeného zboží se zakládá na ceně skutečně placené za dovezené zboží nebo na ceně skutečně placené za stejné nebo podobné zboží a nemůže se tedy zakládat na libovolných či fiktivních hodnotách, v žádném případě tedy na údajích uvedených na fiktivním dokumentu. Dohoda o provádění čl. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu navíc neobsahuje pouze normativní ustanovení, nýbrž obsahuje i principy a zásady pro jejich použití, mezi něž patří zejména zásada konzultace a zásada transparentnosti. Jak již stěžovatel uvedl výše, tyto zásady nebyly žalovaným dodrženy. Stěžovatel považuje jednání žalovaného za zneužití správního řízení, neboť stěžovatel se nemůže spolehnout na dodržení právních předpisů ze strany správních orgánů; přesto jde tato skutečnost k tíži stěžovatele, neboť stěžovatel údajně sám poskytl správním orgánům podklady pro nyní napadané rozhodnutí. Tento názor, který zastával žalovaný, převzal poté i soud, a to i přesto, že stěžovatel žádný podklad pro vyměřovací řízení sám neposkytl, naopak několikrát upozorňoval žalovaného, že byl uveden v omyl a faktura, která se stala základním podkladem pro rozhodnutí celních orgánů, je falzifikátem. Stěžovatel rovněž již v průběhu vyměřovacího řízení několikrát požadoval, aby celní orgány, v rámci svých kompetencí učinily kroky ke zjištění celní hodnoty, která je základem pro stanovení výše cla a daně z přidané hodnoty, což celní orgán odmítl s tím, že by došlo k neúměrnému oddalování doměření vzniklého celního dluhu; stejně postupoval i žalovaný.

Stěžovatel odkazuje na ust. § 3 správního řádu, potažmo na ust. § 177 cit. právního předpisu a odkazuje v této souvislosti na povinnost správních orgánů zjistit i bez návrhu všechny skutečnosti rozhodné pro vydání rozhodnutí, tzn. zjistit i bez návrhu všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i neprospěch toho, komu má být povinnost uložena. Správní orgán postupoval v rozporu se zásadou materiální pravdy. Stěžovatel je si vědom skutečnosti, že vyměřovací řízení je upraveno v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, upozorňuje však na to, že výraz této zásady lze nalézt i v § 31 cit. zákona, podle kterého *„správce daně dbá, aby skutečnosti, rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů.“*

Správní orgány v případě stěžovatele před aplikací zásady materiální pravdy upřednostnily formalistický postup bez provádění důkazního řízení, který vychází pouze z údajů uvedených v celním prohlášení, resp. v dokladech k němu předložených, a to přes vědomí o skutečnostech svědčících o jiném objektivním stavu věci. S ohledem na výše uvedené se stěžovatel domnívá, že soud nejenže nesprávně posoudil právní otázky související s vyměření celního dluhu, ale také opominul to, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo mít (a mělo) za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé, a pro tuto vadu měl správní soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Nadto tím, že

soud připustil že podkladem pro správní rozhodnutí se stal dokument prokazatelně nepravý, jednal v rozporu se zásadami legitimacy a materiální pravdy a porušil Ústavním soudem deklarovanou legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem; v této souvislosti odkazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 690/01.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel považuje rozsudek soudu za věcně nesprávný, proto navrhuje, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a vrátil soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právní otázky byly soudem posouzeny správně a celní dluh byl vyměřen stěžovateli v souladu se zákonem; v dalším odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž dostatečně přesvědčivě svůj právní názor vyjádřil a na své vyjádření k žalobě. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynuly pro věc rozhodující následující skutečnosti.

V rozhodném období bylo o postupováno dle právní úpravy obsažené v Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex společenství (dále „celní kodex“)

Stěžovatel v souvislosti se svou obchodní činností poskytl dne 22. 6. 2004 dopravci CAR TRANSPORT-JC, s. r. o. službu spočívající ve vystavení dokladu pro propuštění předmětného zboží (elektronická jednotka k výrobě čipů a integrovaných obvodů) do režimu tranzitu; příjemcem zboží byl podnikatelský subjekt Jaroslav Žák - MORAVIA EXPORT-IMPORT, se sídlem Kpt. Jaroše 125, Velká Bíteš. Společně s uvedeným strojem byly pro jmenovaného dopraveny v tomtéž kontejneru i dva osobní automobily, tyto byly propuštěny do režimu volného oběhu.

Celní úřad Benešov celní prohlášení přijal a dne 22. 6. 2004 propustil zboží (deklarovaný stroj) do navrhovaného režimu tranzitu, současně byla určena lhůta pro dodání zboží do celního úřadu doručení - CÚ Brno I. V rámci celního řízení byla provedena kontrola zboží, pořízena fotodokumentace, ze které je seznatelné, že zboží je zabaleno v kartonu a poté obaleno igelitovou folií, je zřejmý jeho objem a tvar. Dne 23. 6. 2004 oznámila jednatelka firmy CAR TRANSPORT-JC, s. r. o, která zboží přepravovala z CÚ Benešov do místa určení - CÚ Brno I na Policii ČR, že nákladní vozidlo SPZ X bylo odcizeno z veřejného parkoviště, kde bylo odstaveno a že se v něm nacházel nějaký stroj, který měl být dopraven na celnici v Brně, uvedla rovněž, že se jednalo o bednu daných rozměrů, která byla obalena igelitem Tento den byl proto určen celním orgánem jako okamžik odnětí zboží celnímu dohledu a okamžik vzniku celního dluhu. Šetřením Policie ČR se nepodařilo ve věci spáchání trestného činu krádeže dopadnout pachatele, a proto bylo rozhodnuto o odložení věci. Krajské státní zastupitelství v Praze projednalo dne 10. 1. 2006 stížnost proti usnesení policejního orgánu Policie ČR,

Správa Středočeského kraje, kterým byla podle § 159a odst. 4 tr. řádu odložena věc podezření ze spáchání trestného činu krádeže, kterého se měl dopustit dosud neznámý pachatel; ze spisu vyplynulo, že měl být spolu s vozidlem odcizen i náklad – elektronické zařízení pod označením PCS DNS WAFER Stacker with RV-E20C-SA-02 v hodnotě cca 10 131 000 Kč, a to ke škodě firmy Jaroslav Žák Moravia Export-Import, dále společnosti VB Leasing CZ spol. s r.o. se sídlem Brno, která byla majitelem odcizeného vozidla, vznikla škoda ve výši cca 350 000 Kč a dále stěžovateli vznikla škoda za poskytnutí ručení v režimu tranzitu za odcizení zboží pro společnost Car Transport – JC, s. r. o. – celní dluh ve výši 2 000 000 Kč. Stížnost byla zamítnuta, přitom v odůvodnění usnesení se uvádí, že se jedná o rozhodnutí mezitímní povahy, které nebrání dalšímu šetření ve věci. Ze správního spisu, konkrétně z protokolu o podaném vysvětlení příjemcem dotyčného zboží, p. Jaroslavem Žákem ze dne 14.7.2004 rovněž vyplynulo, že tento si počátkem roku 2004 objednal pro potřebu své firmy u firmy WORLDWIDE TRADING PARTNERS, WORLD WIDE SERVICE COMPANY v USA zařízení k recyklaci odpadu vzniklého při výrobě čipů, cena byla 375 000 USD, uvedená částka byla zaplacená dne 2. 4. 2004, jak je uvedeno na faktuře; ostatní zboží umístěné v kontejneru nemělo se zásilkou stroje nic společného.

Žalovaný ke stěžovatelem uplatněnému odvolání podanému proti platebnímu výměru, kterým mu byl vyměřen celní dluh na cle a dani z přidané hodnoty, se zabýval a priori tím, kdy bylo zboží odňato celnímu dohledu, a dále tím, kdo je dlužníkem. V otázce určení okamžiku odnětí zboží celnímu dohledu vycházel žalovaný z čl. 203 celního kodexu, podle kterého vzniká celní dluh při dovozu zboží odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu; v daném případě za rozhodný den považoval den oznámení odcizení zboží, tj. 23. 6. 2004. Pod pojmem odnětí zboží žalovaný chápe každé aktivní protiprávní jednání, kterým je znemožněno provádění dohledu celním orgánům a se zbožím je nakládáno v rozporu s celními předpisy. Žalovaný vycházel rovněž z faktu, že stěžovatelem nebyla nikdy zpochybněna platnost rozhodnutí o propuštění zboží do navrženého celního režimu – tranzit a ani se ve lhůtě 30 dnů od jeho doručení proti tomuto rozhodnutí neodvolal. Odvolací orgán proto dále posuzoval stěžovatele jako dlužníka., jelikož dobrovolně na sebe převzal závazek hlavní povinné osoby. Z pohledu celního orgánu jakožto správce daně je hlavním povinným tedy stěžovatel.

Stěžovatel v podaném odvolání nesouhlasil s určením dne vzniku celního dluhu, neboť za takový den považoval až den následující po uplynutí lhůty určené pro dodání zboží do stanoveného celního úřadu; tuto námitku žalovaný odmítl s tím, že takový výklad nemá oporu v zákoně. Dále stěžovatel ve svém odvolání zpochybňoval, zda deklarované zboží bylo skutečně dovezeno na území České republiky, případně zda nebylo primárním zájmem příjemce zboží realizovat pojistný podvod. Žalovaný k této námitce uvedl, že zboží bylo propuštěno do režimu tranzitu na základě návrhu samotného deklaranta. Odkázal na čl. 199 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí Celní kodex Společenství, podle kterého se má za to, aniž je dotčeno případné použití trestněprávních předpisů, že podáním celního prohlášení podepsaného deklarantem nebo jeho zástupcem celnímu úřadu vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, za pravost přiložených dokladů a za dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním zboží do daného celního režimu. Správnost údajů a pravost předložených dokladů má deklarant právo si ověřit v souladu

s čl. 42 celního kodexu, kde je uvedeno, že poté, co bylo předloženo k celnímu řízení, a na základě povolení celních orgánů, může být zboží prohlíženo nebo z něj mohou být odebrány vzorky za účelem přidělení celně schváleného určení. Žalovaný konstatoval, že deklarant (stěžovatel), ač tak učinit mohl, tak nepostupoval, tj. nepožadoval, aby mu byla předložena kupní smlouva a doklad o zaplacení, dle kterých si mohl ověřit částku uvedenou na faktuře ze dne 2. 4. 2004, pro ztotožnění zboží mohl požadovat při předběžné prohlídce jeho rozbalení, mohl provést identifikaci dovezeného zboží, mohl si rovněž ověřit, že předmětné zboží se nachází na území ČR. Žalovaný poukázal rovněž na to, že skutečnost, že zboží bylo do ČR dovezeno, potvrzuje i fotodokumentace pořízená při kontrole. Žalovaný mimo jiné poukázal rovněž na to, že v plné moci ze dne 15. 6. 2004 mezi společnostmi Car Transpot – JC, s.r.o a příjemcem zboží je uvedeno „*vozidlo nelze zaplombovat*“, deklarant (tj. stěžovatel) až dne 22. 6. 2004 poskytl službu spočívající ve vystavení návrhu dokladu o propuštění zboží; dle žalovaného deklarant věděl, resp. mohl a měl vědět, že vozidlo na základě výše uvedeného nebylo vhodné pro přepravu zboží tak vysoké hodnoty. Žalovaný v odůvodnění uvedl, že celní řízení je ovládáno zásadou dispoziční a tudíž zahájení celního řízení je zcela podřízeno vůli deklaranta podávajícího celní prohlášení.

Stěžovatel v odvolání rovněž zpochybnil fyzické ztotožnění zboží, které sám deklaroval, přitom dospívá k tvrzení, že pokud nebylo celními orgány ztotožněno, nemělo být ani do režimu tranzit propuštěno. Žalovaný poukazuje na čl. 68 celního kodexu, podle kterého celní orgány mohou za účelem ověřování přijatých celních prohlášení kontrolovat celní prohlášení a doklady k němu přiložené, mohou požadovat, aby jim deklarant předložil další doklady potvrzující správnost údajů uvedených v celním prohlášení, mohou kontrolovat zboží a případně za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy pořizovat vzorky. Dle žalovaného tedy celní orgán nemá povinnost při kontrole zboží prováděné v rámci režimu tranzit provádět identifikaci zboží rozbalením zboží. Je tedy věcí celního orgánu, zda a jak tohoto svého oprávnění využije. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že deklarant, pokud svěří přepravu jinému subjektu, přitom nejsou dodrženy podmínky stanovené zákonem pro režim tranzitu, stále je deklarant jako hlavní povinný zodpovědný zejména za zajištění zboží za podmínek stanovených celním úřadem odesláním a za to, že zboží bude dopraveno ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení, a to v nezměněném stavu. Celní dluh vznikl v daném případě jako důsledek nesplnění povinnosti hlavního povinného, neboť podmínky režimu nebyly splněny. Hlavní povinný se dle závěru, který žalovaný učinil, nemůže zprostit objektivní odpovědnosti vyplývající z jeho podnikatelské činnosti, i když přepravu zboží svěří jinému podnikatelskému subjektu; bylo na něm, aby v ujednání mezi hlavním povinným a jeho smluvním partnerem bylo zohledněno i riziko případné krádeže. Pokud přepravce nesplnil povinnosti uvedené ve smlouvě, přitom ponechal vozidlo řádně nezajištěné na nehlídaném parkovišti po dobu několika hodin, je pak, dle názoru žalovaného, na rozhodnutí stěžovatele, zda za škody takto způsobené jednáním dopravce, bude požadovat náhradu soudní cestou. Stát však dle žalovaného nemůže nést odpovědnost za rizika vyplývající z podnikání soukromého sektoru; odpovědnost hlavního povinného je odpovědnost objektivní bez ohledu na zavinění.

Stěžovatel v odvolání rovněž uváděl další skutečnosti, svědčící, dle jeho názoru o neexistenci deklarovaného zboží, resp. o skutečné celní hodnotě zboží, která byla

uvedena na faktuře. Odkazoval přitom již na své vyjádření k zahájení daňového řízení ze dne 9. 5. 2006, kdy upozornil celní úřad na možnost spáchání trestného činu pojistného podvodu, rovněž poukazoval na svá další vyjádření, v nichž požadoval, na základě informací, které vyplynuly z šetření Policie ČR, aby celní orgány učinily kroky, které povedou ke zjištění skutečného stavu věci, tzn. aby provedly v rámci svých zákonných kompetencí ověření odeslání zboží, ověřily existenci odesílatele zboží a vyslechly svědky a zúčastněné osoby. V odvolání poukázal stěžovatel rovněž na rozpory v samotném označení zboží (viz bod 4/ odvolání), uvedl kontakt na zjištěnou spediční společnost, která objednávku vyřizovala včetně všech identifikačních údajů, rovněž uvedl rozporné údaje o hmotnosti dováženého zboží (hmotnost dle konosamentu a hmotnost uvedená v tranzitním prohlášení je diametrálně odlišná – viz bod 5/ odvolání).

Žalovaný zamítl odvolání stěžovatele s tím, že celní dluh při dovozu zboží v souladu s čl. 206 odst. 1) celního kodexu nevznikne pouze tehdy, prokáže-li deklarant, že došlo k úplnému zničení zboží nebo došlo k nenahraditelné ztrátě zboží v důsledku jeho povahy nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci. Jako nenahraditelně ztracené je však zboží, které již nemůže být nikým používáno; nikým, tzn. ani „případným zlodějem“. V daném případě tedy celní dluh objektivně vznikl. Dle čl. 203 celního kodexu je dlužníkem osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z použití celního režimu, do kterého bylo zboží propuštěno. Stěžovatel s přihlédnutím k výše uvedenému byl dle žalovaného objektivně odpovědný za vzniklý celní dluh, a proto se stal dlužníkem. K rozporům stran skutkového stavu uvedeným stěžovatelem se žalovaný nevyjádřil, resp. nevyložil, proč považuje tyto informace za nevýznamné.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou městský soud zamítl.

V žalobě, jakož i poté při ústním jednání, stěžovatel především namítal, že se žalovaný nevypořádal s argumenty, které byly v průběhu řízení uplatněny, zejména zmiňuje fakturu, která byla vystavena odesílatelem, který, jak bylo zjištěno, neexistuje. Tvrdil, že clo bylo vyměřeno na základě falzifikátu, mohla být proto uplatněna sankční odpovědnost, pokud bylo zjištěno, že uvedl do celního prohlášení nesprávné údaje, nemohlo však být bez dalšího vyměřeno clo a daň. Stěžovatel opakovaně uvedl rozporné skutečnosti stran označení i hmotnosti dováženého zboží, rovněž odkázal na dopis Státního zástupce USA adresovaný oddělení zahraničních věcí, odboru kriminalistiky, Washington ze dne 17. 4. 2006 ve věci žádosti České republiky o právní pomoc (příloha č. 6), a dopis ministerstva spravedlnosti USA (příloha č. 7), z nichž je potvrzeno, že odesílatel zboží WORLDWIDE TRADING PARTNERS INC vůbec neexistuje s tím, že na uvedené adrese se nachází rodinný dům, jež obývá fyzická osoba jménem J. K. Stěžovatel v žalobě namítal, že ačkoli byly celním orgánům předloženy informace a návrhy na doplnění dokazování, které mohly podstatně ovlivnit rozhodnutí ve věci, nebylo k nim nikterak přihlédnuto.

V soudním spise se nachází rovněž písemnost, kterou zaslal žalovaný soudu dne 20. 6. 2008 – výslednou zprávu ze dne 24. 4. 2008, která byla postoupena orgány USA na základě žádosti o prověření skutečností rozhodných pro řízení dne 22. 1. 2008. Z této zprávy, která potvrdila již výše uvedené údaje stran neexistence dodavatele, rovněž

vyplývaly další nesrovnalosti, a to ohledně ceny dováženého zboží (3 500 USD) a rovněž ohledně označení – identifikace samotného zboží (CD zásobník).

Městský soud, jakkoli měl k dispozici listiny potvrzující rozporné skutečnosti ve věci, setrval bez dalšího na hodnocení věci tak, jak učinil žalovaný. Soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatuje, že stěžovateli nesporně svědčilo postavení hlavního povinného, neboť na sebe převzal závazek vznikající v souvislosti s celním řízením, nešlo pouze o formální vystavení dokladu, uvádí, že stěžovatel si musel být této skutečnosti vědom. Tuto argumentaci rozvíjí soud i na dalších místech svého odůvodnění, konstatuje, že stěžovateli nic nebránilo ověřit si rozhodné skutečnosti ještě před podáním celní deklarace; rovněž odkazuje na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z nichž vyplývá, že odpovědnost právnických osob za delikt je odpovědností objektivní. Uvádí, že bylo pouze na stěžovateli, aby zajistil dopravení předmětného zboží do celního úřadu určení hodnotě zboží odpovídajícím způsobem, konkrétně bylo na něm, aby s dopravcem smluvně upravil podmínky dopravy. K dalším žalobním námitkám, aniž je soud specifikuje (viz str. 8 odst.2 rozhodnutí) soud uvádí, že jsou koncipovány tak, že žalobce předkládá vlastní pochybnosti o tom, co bylo pravým účelem dovozu a vyjadřuje mínění o nepravděpodobnosti nakládání se zařízením způsobem, který byl zjištěn, odkazuje na související šetření uplatněné pojistné události a úkony policejních orgánů. Městský soud stran těchto námitek uzavřel, opětovně, že to byl pouze žalobce, komu svědčilo postavení deklaranta odpovědného za obsah dokladů předložených v celním řízení, jakož i za vzniklý celní dluh a daň. Tvrzení, že celní orgány k tvrzením stěžovatele nepřihlížely, neshledal soud důvodné; skutečnost, že žalovaný přijal jiný právní názor než žalobce neznamena, že k jeho argumentům nepřihlížel. Městský soud konstatoval, že žalovaný posoudil věc po právní a skutkové stránce správně a napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud se s hodnocením věci, tak jak učinil městský soud, neztotožnil.

Nejvyšší správní soud nepochybně skutečnost, že stěžovatel je odpovědný za vznik celního dluhu dle čl. 203 celního kodexu. Stěžovatel je nepochybně odpovědný rovněž za správnost údajů, které v celním prohlášení uvedl. Uvádí-li v této souvislosti městský soud rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 26/2004 - 65 ze dne 14. 1. 2005, resp. č. j. 3 As 3/2003 - 38 ze dne 27. 1. 2004, je nutno podotknout, že tak činí ne zcela případně, neboť v předmětných věcech byl projednáván správní delikt. Ve věci nyní projednávané se však nejednalo o správní trestání, se stěžovatelem nebylo vedeno správní řízení ve věci správního (celního) deliktu, ale bylo vedeno řízení o vyměření cla a daně, tj. daňové podle zákona č. 337/1992 Sb. Nelze proto závěry v cit. rozsudcích učiněné bez dalšího vztáhnout i na případ nyní projednávaný.

Stěžovatel již v průběhu řízení před správními orgány, jakož i v žalobě argumentoval zejména tím, že pokud neexistuje dodavatel zboží, nelze považovat fakturu, která jím byla „vystavena“ za doklad, na základě kterého by bylo lze vyměřit celní dluh.

V projednávané věci celní orgán vyměřoval celní dluh, bylo proto zahájeno řízení dle zákona č. 2337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a v intencích tohoto zákona také bylo postupováno.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že řízení o propuštění zboží do příslušného celního režimu a řízení vyměřovací jsou zcela odlišná řízení, nelze mu však již dát zcela za pravdu v tom, že pro vyměřovací řízení neposkytl údaj o ceně, byť tento neuvedl na celním prohlášení, nicméně byl uveden na faktuře, která byla společně s celním prohlášením přiložena a v prohlášení na ni bylo odkázáno. Pro posouzení věci je zásadní, že stěžovatel zcela dobrovolně předložil celní prohlášení, v němž (a dokladu k němu přiloženém) deklaroval dovoz určitého zboží určité hodnoty, nemůže proto nyní bez dalšího jen z potvrzené „neexistence dodavatele“ následně dovozovat, že žádné zboží do České republiky nebylo dovezeno. Skutečnost, že v nákladním prostoru kamionu se určité zboží nacházelo, byla prokázána jak fotodokumentací, tak i v rámci následného šetření policejními orgány. Samotná skutečnost, že deklarovaný dodavatel neexistuje, ještě neznamená, že určité zboží nemohl dodat jiný subjekt, tomuto jinému subjektu mohlo být rovněž zaplacen. Takové skutečnosti však v řízení nebyly tvrzeny ani v jeho průběhu nevyplývaly. Je přitom třeba zdůraznit, že důkazní břemeno stran nyní tvrzené neexistence zboží, které stěžovatel sám deklaroval, tíží stěžovatele. Lze proto uzavřít, že stěžovatel byl tím, komu vznikl celní dluh, neboť deklaroval zboží, které bylo „fyzicky“ dopraveno do České republiky a následně bylo (v důsledku odcizení) odňato celnímu dohledu. V tomto směru žalovaný, jakož i městský soud dospěly k závěru, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

Podle ust. čl. 217 celního kodexu celní orgány vypočtou výši cla vyplývající z celního dluhu, jakmile mají potřebné údaje. Konstatuje-li městský soud v rozsudku, že této povinnosti celní orgány dostaly, když údaje pro vyměření cla poskytl sám žalobce v rámci svého dispozičního oprávnění, nelze s jeho závěrem zcela bezvýhradně souhlasit. "

Podle čl. 29 odst. 1 celního kodexu je celní hodnotou dováženého zboží hodnota transakce, to je cena, která byla nebo měla být skutečně zaplacená Podle odst. 3 písm. a) cit. předpisu cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená se rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží. Pokud nemůže být celní hodnota určena podle čl. 29 celního kodexu, stanoví další metody stanovení celní hodnoty celní kodex dále v čl. 30 a 31 (k tomu viz. rovněž čl. 147 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí celní kodex, dále čl. 150 až 156).

Správní orgány v projednávané věci přistoupily k vyměření cla a daně z hodnoty uvedené ve faktuře předložené spolu s celním prohlášením, aniž by se dostatečně vypořádaly se všemi skutečnostmi, které v průběhu řízení vyšly najevo. Celní orgány v rámci mezinárodní spolupráce sice zjišťovaly a zjistily skutečnosti, které deklarované údaje zpochybnil, nicméně rozhodly dříve, než měly soustředěny informace v takovém rozsahu, aby je mohly ve všech souvislostech zhodnotit a seznámit s nimi stěžovatele. Tím spíše byl dán důvod pro další dokazování stran skutečné celní hodnoty, resp. samotné existence zboží, vyskytly-li se v průběhu řízení nesrovnalosti stran samotné identifikace zboží, jeho váhy a konečně i jeho ceny uvedené na celním prohlášení a dále tvrzené

kupujícím (375 000 USD) a ceny uvedené ve zprávě dožádaných orgánů USA při nakládání zboží (3 500 USD). Je pravdou, že podstatný rozdíl v cenách vyplynul až ze zprávy, která byla zaslána až po vydání rozhodnutí žalovaného, nicméně nutno připustit, že bylo pouze na úvaze žalovaného, zda rozhodne na základě zjištění, která měl v době rozhodování k dispozici nebo vyčká na další relevantní informace dožádaných orgánů. Proč žalovaný požadoval další informace pro věc rozhodné až v lednu 2008, tedy rok po vydání rozhodnutí, není přitom zřejmé. Předkládá-li tyto informace, k podpoře jím zjištěného stavu věci, soudu až v rámci žaloby, aniž by s nimi mohl být seznámen stěžovatel, nemůže ospravedlnit vady předchozího řízení.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že důkazní břemeno však nepochybně svědčí stěžovateli, je tedy pouze na něm, jakým způsobem skutečnosti, které tvrdí (neexistenci zboží, popř. existenci jiného zboží a jiné hodnoty zboží), prokáže. Není povinností celních orgánů zjišťovat skutečnosti a vyhledávat důkazy prokazující neexistenci skutečností tvrzených deklarantem. Navrhne-li však deklarant provedení důkazů, je povinností celních orgánů je provést. Stejně tak, vyjdou-li však najevo skutečnosti důvodně zpochybňující určitou transakci, je povinností celních orgánů se s nimi řádně vypořádat. Nebude-li tedy v dalším řízení nepochybně prokázáno, že nebylo dovezeno deklarované nebo jiné zboží, a nebude-li prokázáno jaké bylo skutečně dovezeno zboží a v jaké hodnotě, je třeba vycházet z údajů, které stěžovatel deklaroval. Povinnost prokázat tyto skutečnosti přitom stíhá stěžovatele. Na druhou stranu však nutno konstatovat, že se skutečnostmi, které byly v řízení zjištěny, resp. měly být zjištěny a které jsou pro rozhodnutí stěžejní, musí být stěžovatel seznámen tak, aby mohl popř. navrhnout důkazní prostředky vyvracející skutečnosti celními orgány zjištěné, resp. potvrzující jeho tvrzení. Tak tomu v případě informací, z nichž vyplynuly výše uvedené nesrovnalosti, nebylo. Rozhodnutí žalovaného je proto z důvodů výše uvedených nepřezkoumatelné a městský soud je měl zrušit a vrátit k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému rozsudek městského soudu napadený kasační stížností podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v něm soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. května 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu