



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Lagermax spedice a logistika s.r.o.**, se sídlem Praha 6, U Prioru 1/1059, zast. JUDr. Evou Koubovou, advokátkou se sídlem Praha 2, Vinohradská 343/6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2013, č. j. 10 Af 41/2010 - 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Celního ředitelství Praha (původní žalovaný) ze dne 24. 5. 2010, č. j. 11286/09-170100-21, 11286-2/09-170100-21, 11286-3/09-170100-21, 11286-4/09-170100-21, 11286-5/09-170100-21, 11286-6/09-170100-21, 11286-7/09-170100-21, 11286-8/09-170100-21, 11286-9/09-170100-21 a 11286-10/09-170100-21, byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Praha 2 (dále jen „celní úřad“) ze dne 29. 4. 2009, č. j. 5478-10/09-176400-021, 5478-11/09-176400-021, 5478-12/09-176400-021, 5478-13/09-176400-021, 5478-14/09-176400-021, 5478-15/09-176400-021, 5478-17/09-176400-021, 5478-18/09-176400-021, 5478-19/09-176400-021, 5478-16/09-176400-021.

[2] Výše uvedenými dodatečnými platebními výměry bylo stěžovateli dle ust. čl. 220 odst. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1 - 50, zvláštní vydání v českém jazyce: kap. 2, sv. 4, s. 307 - 356, dále jen „celní kodex“, unijní předpisy jsou dostupné na eurlex.eu) dodatečně vyměřeno z důvodu nesprávného zařazení dováženého zboží do podpoložky celního sazebníku [Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku; Úř. věst. L 256, 7. 9. 1987, s. 1 - 675, zvláštní vydání v českém jazyce: kap. 2, sv. 2, s. 382 - 386; dále jen „celní sazebník“] ve vztahu ke stěžovatelem, jakožto nepřímým zástupcem příjemce zboží společnosti KONSIGNA Handel k.s. (dále jen „Konsigna“), učiněným celním deklaracím (dále též „JSD“ nebo „celní prohlášení“), clo v celkové výši 649 462 Kč.

II.

Napadený rozsudek městského soudu

[3] Stěžovatel brojil proti zamítavým druhostupňovým rozhodnutím Celního ředitelství Praha samostatnými žalobami u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který je usnesením ze dne 2. 9. 2010, č. j. 10 Af 41/2010 - 33, spojil ke společnému projednání. Nyní napadeným rozsudkem ze dne 19. 11. 2013, č. j. 10 Af 41/2010 - 71, pak žaloby stěžovatele podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro nedůvodnost zamítl.

[4] Z hlediska právního hodnocení dospěl soud k následujícím závěrům. Stěžovatel v celním řízení vystupoval jako nepřímý zástupce příjemce zboží. V tomto postavení jednal jako zástupce vlastním jménem na účet příjemce zboží, společnosti Konsigna, a podáním celního prohlášení se stal odpovědným za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, pravost přiložených dokladů a dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním zboží do celního režimu.

[5] Odpovědnost stěžovatele za správnost údajů v celní deklaraci je odpovědností objektivní. Celní úřad před propuštěním zboží může přistoupit k ověření přijatého JSD, aby byla potvrzena správnost tam uvedených údajů. Z důvodů, na které poukazoval i stěžovatel (procesní ekonomie), tak však nečinní vždy.

[6] Argumentoval-li stěžovatel, že při následné kontrole byl porovnáván „*popis zboží s obsahem internetových stránek, kde je zboží obecně popsáno*“ a že „*zboží bylo rozdílně popsáno v odstavcích 31 JSD, ale přitom podobně popsáno v dovozní faktuře a následně rozdílně zařazeno v odst. 33 JSD*“, a je proto otázkou, na základě čeho kontrolní skupina s určitostí stanovila, jaké konkrétní zboží na základě konkrétní JSD bylo dováženo, městský soud zdůraznil, že při následné kontrole nemohl být ani jiný postup zvolen, nýbrž bylo nutno vycházet z údajů uvedených v celním prohlášení. Citace pasáží vytržená z kontextu celého Kontrolního protokolu ze dne 2. 9. 2008, resp. z Předvolání ze dne 30. 3. 2009, je úvodem k tabulkám k jednotlivým prohlášením, postihuje to, co z nich plyne - označení zboží v odst. 31 JSD, označení zboží na přínaležející faktuře a zařazení zboží dle celního sazebníku do podpoložky, kdy ačkoliv dle faktur mělo jít o totéž nebo podobné zboží, bylo toto zboží popsáno různě v odst. 31 JSD a 33 JSD.

pokračování

[7] Ve vztahu k jednotlivým fakturám se ohledně druhu toho kterého zboží vyjádřil zástupce příjemce (kontrolovaného subjektu). Při kontrole bylo vycházeno také z dokladů tímto zástupcem předložených a na základě předložené dokumentace, údajů v JSD, návodů na instalaci či obsluhu konkrétního přijímače bylo vyhodnoceno, jaké zboží bylo stěžovatelem dovezeno.

[8] Námitka stěžovatele, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, je podle městského soudu námitkou zcela obecnou. Namítal-li stěžovatel, že k řádnému ztotožnění dováženého zboží za popsanych okolností nemohlo dojít, a nevznsl-li žádnou konkrétní námitku proti těm závěrům, které se týkají právě té skutečnosti, jaké zboží bylo dovezeno a jakým způsobem bylo ztotožněno, pak takto uplatněná námitka dle soudu nemůže obstát. Stěžovatel, jak plyne z protokolu o jednání ze dne 27. 4. 2009, měl možnost podat vyjádření a vznést proti jednotlivým závěrům své námitky a bylo na něm, aby tak učinil ve vztahu ke „ztotožnění“ zboží i k jeho celnímu zařazení.

[9] Odpovědnost stěžovatele za správnost údajů v JSD je odpovědností objektivní. Důvodné proto dle městského soudu nemohly být ani jeho námitky, že postupoval podle pokynů příjemce zboží, ani námitky, že předmětné zboží bylo jinými příjemci a speditérskými firmami zařazováno totožně. Stěžovatel mohl využít oprávnění dle čl. 42 celního kodexu, mohl zažádat i o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží dle čl. 12 celního kodexu.

[10] Skutečnost, že kontrola byla provedena u příjemce zboží, tedy nikoli u stěžovatele, nebyla v rozporu s ustanoveními celního kodexu či celního zákona. Zjištění celního dluhu bylo v daném případě sděleno kontrolovanému subjektu, příjemci zboží. Stěžovateli jako solidárnímu dlužníku byla výše dluhu sdělena předvoláním k jednání z 30. 3. 2009. Podrobný popis zjištění z provedené kontroly, včetně vyjádření zástupce příjemce zboží k zařazení zboží do konkrétní položky celního sazebníku dal dle městského soudu stěžovateli dostatečnou příležitost k tomu, aby uplatnil proti zjištěním celních orgánů obranu a bránil svá práva.

[11] Vzhledem k výše uvedenému městský soud neshledal, že by celní orgány nerespektovaly postavení stěžovatele jako nepřímého zástupce, příp. s ním jednaly jako s ručitelem celního dluhu. V souladu s článkem 201 odst. 3 celního kodexu je dlužníkem deklarant; u nepřímého zastoupení též osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí. Stěžovateli bylo doměřeno clo jako společnému a nerozdílnému dlužníkovi; měl možnost se k zjištěním vyjádřit, tedy bylo zachováno jeho právo na spravedlivé řízení ve stejném rozsahu jako u příjemce zboží.

[12] Celní úřad při předložení celního prohlášení rozhoduje o propuštění zboží do příslušného režimu, nerozhoduje o sazebním zařazení zboží. Z čl. 68 celního kodexu sice vyplývá oprávnění celních orgánů kontrolovat celní prohlášení a přiložené doklady, v těchto případech se ovšem ve formuláři JSD vyznačí skutečnost, že celní úřad provedl vnitřní kontrolu zboží a je konstatován soulad zboží, co do druhu a počtu s celní deklarací. V těchto případech však nedochází k ověření údajů uvedených v celních prohlášeních a tato skutečnost je na JSD uvedena.

[13] Celní orgány nemohou v každém jednotlivém případě přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Spravedlivou rovnováhu lze spatřovat v tom, že relativně

rychle propustí dovážené zboží do navrhovaného režimu, aniž by rozhodly o zařazení zboží a aniž by se tak zbavovaly možnosti správnost celního zařazení následně zkontrolovat postupem dle § 127 celního zákona. Důvodnou tak městským soudem nebyla shledána ani námitka, že za správnost zařazení zboží do příslušné podpoložky celního sazebníku odpovídá celní úřad, který navržené zařazení uvedl v rozhodnutí o propuštění zboží, a že stěžovatel odpovídá jen za údaje týkající se zboží jako takového.

III.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[14] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů, jež podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[15] V kasační stížnosti uvedl, že zboží, které měl údajně zařadit do nesprávné položky celního sazebníku, nebylo celnímu úřadu při následné kontrole fyzicky k dispozici a v současnosti již ani společnost Konsigna není dováženo. Z „*Předvolání k daňovému řízení*“ ze dne 30. 3. 2009, jimž se stěžovatel dozvěděl o kontrole, plyne, že celním úřadem byl při kontrole porovnáván „*popis zboží s obsahem internetových stránek, kde je zboží obecně popsáno*“. Dále je zde rovněž uvedeno, že „*zboží bylo rozdílně popsáno v odstavcích 31 JSD, ale přitom podobně popsáno na dovozní faktuře a následně rozdílně zařazeno v odstavci 33 JSD*“, tj. stěžovateli se naskytá otázka, na základě čeho celní orgán s určitostí stanovil, jaké zboží bylo na konkrétní JSD dováženo a jak mělo být správně zařazováno, když při kontrole hovoří sám o rozporech a pochybnostech.

[16] Stěžovatel je přesvědčen, že zboží, které bylo skutečně propuštěno do volného oběhu na základě JSD uvedených v napadených správních rozhodnutích, bylo zařazeno a procleno správně. Stěžovatel zařazoval dotčené zboží na základě dostupných podkladů, svých odborných znalostí a nejlepšího vědomí. Zboží bylo zařazováno do položek celního sazebníku a zbožíových kódů na základě písemných pokynů a informací příjemce zboží a dokladů doprovázejících zboží při jeho dovozu, neboť příjemce zboží či jeho odesílatel jsou na rozdíl od stěžovatele osoby obeznámené s charakterem zboží, přičemž oba zařazovaly zboží shodně.

[17] Městský soud se v napadeném rozhodnutí stejně jako celní orgány v argumentaci omezuje v podstatě jen na to, že deklarant je odpovědný za údaje uvedené v celní deklaraci, a na to, že celní orgán je oprávněn provádět následnou kontrolu. To ovšem nevystihuje podstatu stěžovatelových námitek.

[18] Stěžovatel namítá, že dokazování o tom, jaké zboží bylo vedeno, nebylo provedeno řádně, že získané informace a důkazy si vzájemně odporují, že správní orgán postavil své závěry najisto na základě internetových stránek, když s ostatními podklady tyto byly v rozporu, že se nezabýval rozporností informací od příjemce v době dovozu a v době kontroly, a že neprovedl hodnocení získaných podkladů a informací, příp. pokud je provedl, není uvedeno v rozhodnutích.

[19] Městský soud v napadeném rozsudku cituje ust. § 127 odst. 1 celního zákona, avšak právě to, co je zde uvedeno, nebylo celním orgánem provedeno, a to je to, co stěžovatel napadal. Správní orgán doměřil clo na základě procesu dokazování, který musí být

pokračování

v souladu se zákonem a nemůže být vnitřně rozporný, nezkontrolovatelný (internetové stránky) a bez jakéhokoliv odůvodnění. Ne vždy je vezené zboží ještě k dispozici, nicméně takováto absence přezkoumatelných podkladů ke ztotožnění zboží nemůže být dostatečným podkladem pro dodatečné platební výměry. Celní úřad se ani nepokusil zboží získat, když se jistě jedná o zboží, které ještě nebylo zničeno, ani neprovedl jiné dokazování k vyjasnění rozporů.

[20] O tom, že byla zahájena, resp. probíhá následná kontrola stěžovatelem podaného celního prohlášení u společnosti Konsigna, se stěžovatel vůbec nedozvěděl a nemohl proto uplatnit svoje práva - tato kontrola probíhala přes 6 měsíců. Jednalo se o úkon zásadní, o jehož výsledky je zcela opřeno vydání dodatečných platebních výměrů. Jedná se o úkon neopakovatelný v tom smyslu, že právě při jeho provádění mohl stěžovatel uplatnit námitky proti těmto rozhodnutím a následně ve správní žalobě. Stěžovatel nerozporuje oprávnění celního orgánu provést následnou kontrolu, resp. zahájit daňové řízení proti příjemci, je však toho názoru, že je jeho právem, aby byl o tomto řízení informován a mohl uplatnit svoje práva. Zde nemůže postačovat argumentace městského soudu omezující se na to, že následnou kontrolu lze ze zákona provádět u příjemce, a že postup, kdy není zástupce informován, není v rozporu s předpisy, ani že stěžovatel mohl námitky uplatnit již dříve v jiném řízení (o celním deliktu), příp. že je mohl uplatnit, když se s výsledky kontroly seznámil. Stěžovatel tuto otázku o možnosti jeho vyloučení z práv mu náležejících v části řízení považuje za naprosto zásadní a závažnou k vyřešení nejen tohoto sporu, ale i pro právní jistotu zástupců v celním řízení vůbec.

[21] Z popisu činnosti celního orgánu je zřejmé, že k stěžovateli přistupoval jako k ručiteli za celní dluh příjemce, nikoliv jako k nepřímému zástupci v celním řízení, přičemž právní postavení ručitele a solidárně zavázaného dlužníka není totožné. Jestliže je pak následně v druhostupňovém rozhodnutí uvedeno, že stěžovatel je společným dlužníkem s příjemcem, měly mít obě tyto osoby od počátku shodná práva a shodné možnosti tato práva uplatnit.

[22] Samotnou otázkou u nepřímého zastoupení rovněž je, zda vůbec na něho čl. 201 odst. 3 celního kodexu dopadá, když vyjádření v českém jazyce není totožné s jinými jazykovými verzemi a není zcela srozumitelné (*„Dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí.“*) a není tedy kompatibilní s jinými jazykovými mutacemi, které říkají *„na jejíž účet se celní prohlášení činí“* nebo *„v jejíž prospěch se celní prohlášení činí“*.

[23] Písemnosti, které stěžovatel po zahájení správního řízení obdržel a které měly dodatečně nahradit deficit práv stěžovatele účastnit se od začátku správního řízení, přitom měly řadu závad, kdy nesouhlasila jednací čísla či data, a byly tedy nesrozumitelné, což stěžovatel podrobně namítal v odvolání proti dodatečným platebním výměrům i ve správní žalobě. Nyní, o dalších 5 let později, se mnohé z toho v průběhu přezkumných řízení vyjasnilo. V době uložení povinnosti ovšem byly podklady pro stěžovatele nesrozumitelné.

[24] Celní kontrola je dle názoru stěžovatele v podstatě kontrolou daňovou probíhající podle zákona o správě daní a poplatků; kontrola musí splňovat všechny požadavky uvedeného zákona a probíhat pouze v souladu s ním a v jeho mezích. Stěžovatel poukazuje na judikaturu Ústavního soudu, zejména náleze ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Daňová (tedy i celní) kontrola je zákonem povolené zasahování do privátní sféry subjektu, které má, ohledně pořizování důkazů, vyšetřovací charakter a správní orgán je nadán

velkou řadou vyšetřovacích pravomocí, které však musí být vykonávány v souladu se zákonem, musí mít zcela jasný a dopředu seznatelný důvod, tj. konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že osoba, u níž je kontrola zahajována, nesplnila své daňové (celní) povinnosti tak, jak měla. Jinak šlo podle názoru stěžovatele o realizaci svévole správního orgánu. Důvody kontroly musí existovat v době zahájení kontroly a musí být subjektu sděleny a jednoznačně formulovány již v protokolu o zahájení kontroly, tj. nemohou být zhojeny později v průběhu daňové kontroly.

[25] Jestliže tedy Celní ředitelství (a následně i městský soud) nezákonný postup celního orgánu potvrdilo, pokračovalo tím v porušování stěžovatelových zákonných i ústavních práv. Kontrola nebyla zahájena a vedena řádným způsobem, důvody byly kontrolovanému subjektu až dodatečně sdělovány a „zpřesňovány“, přičemž procesní postupy nebyly řádně dodrženy ani u subjektu, který byl kontrolován. Stěžovatel navíc nebyl kontrolovaným subjektem; proti němu měly výsledky této kontroly pouze svědčit - tedy zejména výše celního dluhu pochází z řízení, které proti stěžovateli nebylo vedeno. Stěžovatel má za to, že „výsledky“ touto nezákonnou kontrolou získané, nemohou být způsobitelným podkladem pro jakákoliv další rozhodnutí, navíc pro rozhodnutí proti osobě, jež o probíhající kontrole ani nevěděla.

[26] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

Shrnutí vyjádření žalovaného

[27] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel činí své právní závěry ke ztotožnění zboží odlišně od předchozího vyjádření, které poskytl celním orgánům v daňovém řízení, přičemž s výsledkem následné kontroly byl řádně seznámen.

[28] Dle žalovaného uplatněná kasační námitka nemůže obstát. Odpovědnost stěžovatele jako nepřímého zástupce příjemce zboží za uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení, konkrétně za zařazení zboží do nesprávné podpoložky celního sazebníku, je odpovědností objektivní a jako takové se jí stěžovatel nemůže zprostit. Důvodné proto nemohou být ani námitky stěžovatele, že zařazoval zboží dle pokynů příjemce, které navíc dle vlastního vyjádření nikdy neviděl. Žalovaný je přesvědčen, že stěžovatel měl dostatek prostoru k podání řádného vyjádření jako kvalifikovaný zástupce příjemce zboží. Na to však rezignoval, jen se obecně a neprofesionálně vyjádřil k otázce sazebního zařazení zboží.

[29] Žalovaný nesouhlasí ani s důvody, jež stěžovatel uplatnil v podobě zkrácení svých práv na řádnou obranu, neboť stěžovateli byl dán dostatečný prostor k tomu, aby se se všemi kontrolními zjištěními mohl řádně seznámit, podat svá vlastní vyjádření k věci a uplatňovat relevantní námitky proti těmto výsledkům. I z těchto důvodů považuje žalovaný kasační námitky stěžovatele za zcela nedůvodné. Žalovaný je přesvědčen, že stěžovateli jakožto účastníkovi řízení před celními orgány nebylo nijak upřeno právo výsledek kontrolních zjištění zvrátit.

[30] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti namítá, že pokud žalovaný a následně i městský soud jím tvrzený nezákonný postup potvrdili, pokračovali tím v porušování jeho

pokračování

práv. Dle něj výsledky takto získané nemohou být podkladem pro jakákoliv další rozhodnutí. S tímto tvrzením žalovaný nesouhlasí. Tvrzení bere na vědomí, avšak jako takové je odmítá pro jeho nesprávnost. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

V.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[31] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí městského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

V. A.

Aplikovatelný právní rámec

§ 127 celního zákona

(1) *Celní orgány jsou oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení.*

(2) *Následná kontrola může být provedena u*

- a) tuzemského vývozce nebo tuzemského dovozce,*
- b) tuzemského příjemce nebo tuzemského odesilatele zboží,*
- c) deklaranta,*

[...]

(3) *Následná kontrola se provádí kontrolou obchodních dokladů a účetních záznamů a dalších písemností vztahujících se k údajům uvedeným v příslušném celním prohlášení nebo k údajům, které souvisejí s příslušnými obchodními operacemi s tímto zbožím. Je-li to potřebné pro objektivní posouzení úplnosti, správnosti a věrohodnosti předložených dokladů nebo pro zjištění existence dalších písemností vztahujících se k údajům uvedeným v příslušném celním prohlášení, mohou celní orgány provést kontrolu všech obchodních dokladů a účetních záznamů a jiných písemností evidovaných kontrolovanou osobou za určité časové období.*

[...]

Článek 199 odst. 1 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93

1. *Aniž je dotčeno případné použití trestněprávních předpisů, má se za to, že podáním celního prohlášení podepsaného deklarantem nebo jeho zástupcem nebo tranzitního celního prohlášení podaného za použití elektronického zpracování dat celnímu úřadu vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost deklaranta nebo jeho zástupce za:*

- *správnost údajů uvedených v celním prohlášení,*
- *pravost přiložených dokladů a*
- *splnění všech povinností v souvislosti s propuštěním dotyčného zboží do daného celního režimu.*

Článek 4 bod 18 celního kodexu

Pro účely tohoto kodexu se [...] „deklarantem“ rozumí osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno;

Článek 5 celního kodexu

1. *Za podmínek stanovených v čl. 64 odst. 2 a s výhradou předpisů přijatých na základě čl. 243 odst. 2 písm. b) se může každá osoba nechat v jednání s celními orgány zastoupit pro provádění všech úkonů a formalit stanovených celními předpisy.*

2. *Toto zastoupení může být*

- *přímé, kdy zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby, nebo*
- *nepřímé, kdy zástupce jedná vlastním jménem na účet jiné osoby.*

[...]

4. *Zástupce musí prohlásit, že jedná na účet zastoupené osoby, blíže vymezit, zda se jedná o zastoupení přímé či nepřímé, a být zmocněn jednat jako zástupce. Osoba, která neprohlásí, že jedná jménem nebo na účet jiné osoby, nebo prohlásí, že jedná jménem nebo na účet jiné osoby, aniž je zmocněna, se považuje za osobu jednající vlastním jménem a na vlastní účet.*

Článek 13 odst. 1 celního kodexu

1. *Celní orgány mohou v souladu s podmínkami stanovenými v platných předpisech provádět veškeré kontroly, které považují za nezbytné pro zajištění řádného používání celních předpisů a jiných právních předpisů upravujících vstup, výstup, tranzit, přepravu a zvláštní použití zboží přemísťovaného mezi celním územím Společenství a třetími zeměmi a přítomnost zboží, které není zbožím Společenství.*

Článek 68 celního kodexu

Za účelem ověření přijatých celních prohlášení mohou celní orgány

a) *kontrolovat celní prohlášení a doklady k němu přiložené. Celní orgány mohou požadovat, aby jim deklarant předložil další doklady potvrzující správnost údajů uvedených v celním prohlášení;*

b) *kontrolovat zboží a případně za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy odebírat vzorky.*

Článek 71 celního kodexu

1. *Výsledek ověření celního prohlášení je podkladem pro použití celních předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží propuštěno.*
2. *Není-li celní prohlášení ověřováno, opírá se použití předpisů uvedených v odstavci 1 o údaje uvedené v celním prohlášení.*

Článek 78 celního kodexu

1. *Po propuštění zboží mohou celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat.*
2. *Po propuštění zboží mohou celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo.*
3. *Nasvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici.*

Článek 201 celního kodexu

1. *Celní dluh při dovozu vzniká*
 - a) *propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu, nebo*
 - b) *propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla.*
2. *Celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení.*
3. *Dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí.*

Je-li celní prohlášení s návrhem na propuštění do některého z režimů uvedených v odstavci 1 učiněno na základě údajů, v jejichž důsledku nebyly clo splatné v souladu s právními předpisy nebo jeho část vybrány, může být každá osoba, která poskytla údaje k sestavení prohlášení a která si byla nebo měla být vědoma, že údaje nejsou pravdivé, rovněž považována za dlužníka v souladu s platnými vnitrostátními právními předpisy.

Článek 213 celního kodexu

Je-li za splnění celního dluhu odpovědno několik osob, považují se za společné a nerozdílné dlužníky.

Článek 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu

2. S výjimkou případů uvedených v čl. 217 odst. 1 druhém a třetím pododstavci se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud [...] částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.

V. B.

Úvodem k námitkám stěžovatele

[33] Ačkoli je kasační stížnost poměrně obsáhlá, soudu neuniklo, že ve velké většině obsahuje argumenty mířící proti postupu celních orgánů. Tyto argumenty stěžovatel v nezměněné podobě uplatňoval již v celním řízení a poté také v řízení před městským soudem. Městský soud rozsudek v této věci podrobně odůvodnil. Stěžovatel však mnohdy neupravil argumentaci proti důvodům, o které opřel své rozhodnutí městský soud, ale setrval v polemice se žalovaným.

[34] Konkretizaci kasačních námitek nelze - tak jak to učinil stěžovatel - nahradit zopakováním námitek uplatněných ve správní žalobě; tyto totiž směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu kasačního soudu (§ 102 s. ř. s.). Zdejší soud přezkoumává rozsudek soudu, který se k žalobním bodům již vyjádřil a vypořádal je. Jestliže tedy stěžovatel namítal, že se soud dopustil nesprávného právního posouzení, jeho námitky měly směřovat proti závěrům městského soudu, nikoli pouze opětovně rozporovat postup celních orgánů. K tomu ovšem nelze než uvést, že míra precizace kasační stížnosti předurčuje to, jaké právní ochrany se stěžovateli dostane. Není totiž na místě, aby soud za stěžovatele domýšlel argumenty, které jeho kasační stížnost podporují. (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

V. C.

K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[35] Jedním z principů tvořících právo na spravedlivé řízení je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit. Nepřezkoumatelné rozhodnutí totiž nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle či způsobem porušujícím Listinou základních práv a svobod zaručené právo na spravedlivý proces [viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 (N 34/3 SbNU 257), ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 (N 85/8 SbNU 287) nebo ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02 (N 155/35 SbNU 147); dostupné na adrese nalus.usoud.cz].

[36] K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004

pokračování

Sb. NSS, v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Za nepřezkoumatelné je dle navazující judikatury zdejšího soudu třeba považovat též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi žalobními body (rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74) nebo rozhodnutí, ze kterého není „[z]řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, [a to] zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[37] Vychází-li zdejší soud z výše uvedeného pojetí, pak konstatuje, že nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu tak, jak ji stěžovatel namítal, neshledal. Z rozsudku je zřejmé, z jakých skutečností městský soud vycházel, jakými úvahami se při svém rozhodování řídil a proč námitky stěžovatele nepovažoval za důvodné. V podrobnostech soud odkazuje na následující části tohoto rozsudku, ve kterých se otázce přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu bude věnovat blíže, a to v kontextu níže posuzovaných námitek.

V. D.

Ke způsobu ztotožnění dovezeného zboží

[38] V rámci první skupiny kasačních námitek stěžovatel v zásadě namítá, že celní úřad neměl při následné kontrole zboží fyzicky k dispozici, resp. že není zřejmé, na základě čeho s naprostou určitostí stanovil, jaké zboží bylo na konkrétní JSD dováženo a jak mělo být správně zařazováno. Stěžovatel je přesvědčen, že ke ztotožnění zboží nemohlo dojít. Z postupu při následné kontrole (tj. ze způsobu porovnání zboží podle jeho popisu a údajů v podkladech s obsahem internetových stránek) podle stěžovatele nemůže být najisto postaveno, jaké zboží bylo skutečně dovezeno a jak mělo být zařazeno; podle stěžovatele důkazy, jaké zboží bylo historicky dovezeno, chybí. Stěžovatel proto namítá, že zboží bylo zařazeno a procleno správně.

[39] K uvedené námitce městský soud konstatoval, že celní úřad při kontrole vyšel z dokladů předložených stěžovatelem, předložené dokumentace, informací v celním prohlášení a návodů na instalaci a obsluhu konkrétních přijímačů. Městský soud uzavřel, že při následné kontrole, pakliže nebylo JSD ověřováno, nemohl být ani jiný postup zvolen, ale bylo nutno vycházet právě z údajů uvedených v celním prohlášení, jak stanoví ust. článku 78 odst. 2 celního kodexu: „zboží může být kontrolováno, pokud ještě může být předloženo.“ Citace vytržená z kontextu kontrolního protokolu ze dne 2. 9. 2008, resp. z částí uvedených v předvolání k ústnímu jednání ze dne 30. 3. 2009, je podle městského soudu úvodem k tabulkám k jednotlivým celním prohlášením, postihuje to, co z nich plyne; tj. označení zboží v odst. 31 JSD, označení téhož zboží na přínáležející faktuře, a

zařazení zboží podle celního sazebníku do konkrétní podpoložky, kdy ačkoliv dle faktur mělo jít o totéž či podobné zboží, bylo toto zboží popsáno různě v odst. 31 a 33 JSD.

[40] Jak vyplývá z právě uvedeného, městský soud se v přezkoumávaném rozsudku podrobně zabýval vypořádáním námitek stěžovatele. Stěžovatel však ve své kasační stížnosti jeho posouzení nenapadá a ani neuvádí, v čem přesně městský soud při svém hodnocení pochybil. Již proto nelze námitkám stěžovatele vyhovět. I pokud by ovšem relevantně zpochybnil právní závěry městského soudu, jen stěží by bylo možno jeho námitkám vyhovět. Zdejší soud se s odůvodněním rozsudku ztotožňuje. Nejenom je totiž rozhodnutí městského soudu podrobně vyargumentováno, ale je též i přesvědčivé, podepřené platnou právní úpravou i skutečnostmi vyplývajícími ze správního spisu.

[41] K věci samé Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 22. 11. 2012, *Digitalnet*, spojené věci C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11, dosud nezveřejněn, v němž se Soudní dvůr zabýval zcela identickou otázkou, jakou nyní k posouzení předkládá stěžovatel. Podstatou jedné z otázek bylo, zda ust. čl. 78 odst. 2 celního kodexu musí být vykládáno tak, že následná kontrola zboží po propuštění do navrženého režimu a změna sazebního zařazení mohou být provedeny jen na základě písemných dokumentů a celní orgány nemusí uvedené zboží fyzicky kontrolovat.

[42] Soudní dvůr v odpovědi na položenou otázku uvedl následující: *„Podle čl. 78 odst. 2 celního kodexu mohou celní orgány po propuštění zboží „kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím“ a mohou rovněž kontrolovat zboží. Z toho plyne, že kontrolu celního prohlášení po propuštění zboží lze provést, aniž celní orgány musí zboží fyzicky kontrolovat. Na tyto otázky je třeba odpovědět, že čl. 78 odst. 2 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že kontrola zboží po jeho propuštění a následná změna jeho sazebního zařazení mohou být provedeny na základě písemných dokumentů, aniž celní orgány musí zboží fyzicky kontrolovat.“*

[43] Vzhledem k závaznosti interpretace Soudního dvora podané v řízení dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie a ostatně také s ohledem na jasné znění čl. 78 odst. 2 celního kodexu, které zcela nepochybně umožňuje provádění kontroly za situace, kdy celní úřad již nemá zboží fyzicky k dispozici, námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud nemohl vyhovět.

[44] Nadto je třeba uvést, že s městským soudem lze souhlasit, že stěžovatel nijak nerozporuje samotné sazební zařazení zboží uvedené v jednotlivých tabulkách v kontrolním protokolu, nýbrž pouze vytrhává z kontextu jedinou větu, dle níž *„zboží bylo rozdílně popsáno v odstavcích 31 JSD, ale přitom podobně popsáno na dovozní faktuře a následně rozdílně zařazeno v odstavci 33 JSD“*. Smyslem této formulace přitom jednoznačně bylo poukázat na nesprávnost postupu stěžovatele, který podobné zboží na jednotlivých JSD popisoval odlišně a taktéž odlišně zařazoval. Samotné sazební zařazení však, jak vyplývá ze znění kontrolního protokolu, bylo provedeno na základě výsledku příjemce zboží, přiložených faktur a popisu dovezeného zboží na internetových stránkách. Jejich správnost však stěžovatel nijak konkrétně nerozporuje.

[45] Stěžovatel na jedné straně zcela obecně namítá, že nedošlo k správnému ztotožnění zboží, na straně druhé však nepředkládá žádnou alternativní verzi správného sazebního

pokračování

zařazení dotčených produktů. Uvádí, že důkazy k tomu, jaké zboží bylo dovezeno, chybí. Přehlíží přitom, že podle článku 199 odst. 1 nařízení 2454/93 se má za to, že podáním celního prohlášení deklarantem vzniká odpovědnost deklaranta za a) správnost údajů v celním prohlášení, b) pravost přiložených dokladů a též c) splnění povinností v souvislosti s propuštěním zboží do schváleného celního režimu. Byl to přitom právě stěžovatel, kdo byl deklarantem vyplňujícím celní prohlášení. Vycházel-li celní úřad při kontrole z údajů stěžovatelem v celních prohlášeních tvrzených a faktur jím přiložených, námitky stěžovatele nemohou být důvodné, neboť podáním jednotlivých celních prohlášení se stěžovatel stal odpovědným za správnost předložených dokladů.

V. E.

Odpovědnost stěžovatele za nesprávné sazební zařazení

[46] Stěžovatel má za to, že zboží, které bylo propuštěno do režimu volného oběhu na základě jednotlivých celních prohlášení, bylo zařazeno a též procleno správně. Stěžovatel jakožto nepřímý zástupce společnosti Konsigna zařazoval zboží na základě dostupných a předložených podkladů, na základě odborných znalostí a nejlepšího vědomí. Zboží bylo zařazováno na základě písemných pokynů a informací příjemce zboží a na základě dokladů zboží doprovázejících při dovozu, když příjemce i odesílatel zboží jsou osobami, které jsou obeznámeny s charakterem zboží. Stěžovatel zjistil, že zboží bylo příjemcem Konsigna zařazováno shodně s ostatními příjemci, kteří v té době obdobné zboží do České republiky dováželi, shodně jako stěžovatel zboží zařazovaly i další firmy, od stěžovatele i příjemce nezávislé a provádějící zastupování příjemce Konsigna i jiných dovozců shodného zboží v celním řízení. Zboží podle stěžovatele bylo a je stejným způsobem zařazováno i v ostatních zemích Evropské unie, kde se také nyní o zařazení vedou diskuze a příslušná řízení.

[47] Ani tuto námitku zdejší soud neshledává důvodnou. Stěžovatel opětovně pouze v obecné rovině zpochybňuje správnost sazebního zařazení celního úřadu a uvádí, že postupoval v souladu s pokyny příjemce a odesílatele zboží, resp. obdobně jako postupovaly i jiné spediční společnosti. Hned úvodem k této jeho argumentaci je možné odkázat na rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 2. 2011, *Berel a další*, C-78/10, Sb. rozh. s. I-717, v němž tento soud uvedl, že v žádném případě nelze dovozovat, že by celní zástupce, jehož služby jsou požadovány vzhledem k jeho profesní zkušenosti v oblasti cel, měl mít možnost odvolávat se na nezkušenost subjektu, který zastupuje, v této oblasti.

[48] Stěžovatel nejen neuvádí, ve kterých státech Evropské unie je zboží zařazováno totožně, nýbrž sám také tvrdí, že i v těchto zemích byla zahájena řízení, které toto zařazování zpochybňují. Uvádí taktéž, že následoval pokyny příjemce, resp. odesílatele zboží, přehlíží ovšem, že v souladu s platnou právní úpravou to byl on, kdo byl zodpovědný za správnost celního zařazení. Tuto jeho odpovědnost nemůže zpochybnit tvrzení, nadto ničím nepodložené, že totožně zařazovaly i jiné spediční společnosti. Stěžovatel měl možnost postupovat dle článku 12 celního kodexu a požádat o závaznou celní informaci. Neučinil tak a navzdory skutečnosti, že si musel být vědom, že nese plnou odpovědnost za sazební zařazení dovezeného zboží a správnost předkládané dokumentace, rezignoval na ověření správnosti podaného celního prohlášení. Jakožto nepřímý zástupce však byl podle čl. 201 odst. 3 celního kodexu považován za dlužníka celního dluhu. Že si této skutečnosti byl vědom, vyplývá také ze znění jemu udělené plné moci, která obsahuje

informaci o jeho právní odpovědnosti za úkony provedené v celním řízení. Argumentace stěžovatele tedy nemůže být úspěšná.

[49] Zastupování v celně právních řízeních je upraveno v článku 5 celního kodexu. V souladu s odst. 1 uvedeného ustanovení se může každá osoba nechat v jednání s celními orgány zastoupit pro provádění všech úkonů a formalit stanovených celními předpisy. Toto zastoupení může být dle čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce první odrážky celního kodexu přímé, pokud zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby. Podle článku 5 odst. 2 prvního pododstavce druhé odrážky celního kodexu může být také nepřímé, pokud zástupce jedná vlastním jménem na účet jiné osoby.

[50] Aby bylo možné vycházet z platného zastoupení v celně právním řízení, musí být splněny podmínky článku 5 celního kodexu, k nimž patří zejména zásada jasného prohlášení ve smyslu čl. 5 odst. 4 prvního pododstavce celního kodexu. Podle ní musí zástupce prohlásit, že jedná na účet zastoupené osoby. Dále musí vymezit, zda se jedná o zastoupení přímé či nepřímé. Článek 5 odst. 4 druhý pododstavec celního kodexu upřesňuje, že v případě, kdy neexistuje jasné prohlášení, se zástupce považuje za osobu jednající vlastním jménem a na vlastní účet.

[51] V souladu s ust. článku 201 odst. 3 celního kodexu je dlužníkem celního dluhu deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem i osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí. Dle čl. 4 bod 18 se pro účely celního kodexu „*deklarantem*“ rozumí osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno.

[52] Jestliže stěžovatel uvádí, že je samotnou právní otázkou u nepřímého zastoupení také, zda vůbec na něho § 201 odst. 3 celního kodexu dopadá, když vyjádření v českém jazyce není totožné s jinými jazykovými verzemi a není zcela srozumitelné („*Dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí.*“) a shodné s jinými jazykovými mutacemi, které říkají „*na jejíž účet se celní prohlášení činí*“ či „*v jejíž prospěch se celní prohlášení činí*“, pak se s ním lze z části ztotožnit.

[53] Stěžovatel správně poukazuje na nesprávnost překladu druhé věty čl. 201 odst. 3 celního kodexu. Přehlíží však, že to není věta druhá čl. 201 odst. 3 celního kodexu, nýbrž věta první, která ho činí odpovědným za zaplacení celního dluhu. Dlužníkem je totiž vždy deklarant. Deklarantem je pak, jak bylo uvedeno již výše (čl. 4 bod 18 celního kodexu), osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno. Podle čl. 5 odst. 2 první pododstavec druhé odrážky v případě nepřímého zastoupení zástupce jedná vlastním jménem na účet jiné osoby. V dané věci je nesporné (tato skutečnost vyplývá rovněž z plné moci nacházející se ve správním spise), že stěžovatel v celním řízení vystupoval jakožto nepřímý zástupce příjemce zboží, podával tedy celní prohlášení svým jménem a je deklarantem ve smyslu čl. 201 odst. 3 věty první celního kodexu, tedy dlužníkem celního dluhu. Nesprávnost v českém překladu druhé věty čl. 201 odst. 3 celního kodexu na stěžovatele nedopadá a nijak ho negativně neovlivňuje.

[54] Nejvyšší správní soud uvádí, že ze srovnání s jinými jazykovými verzemi („*on whose behalf*“, „*für deren rechnung*“, „*pour le compte*“, „*na rzecz której*“, „*na ktorej účet*“) jednoznačně vyplývá, že smyslem čl. 201 odst. 3 věty druhé bylo v případech nepřímého zastoupení učinit také zmocnitele odpovědným za zaplacení celního dluhu. Byla-li by správná česká jazyková verze, pak by věta první a věta druhá měla stejný obsah. Při

pokračování

interpretaci dotčeného ustanovení je proto třeba vycházet z jiných jazykových verzí a účelu celního kodexu. Nejvyšší správní soud však opětovně upozorňuje, že dané ustanovení nebylo v souzené věci aplikováno.

[55] Namítá-li stěžovatel, že je „*naprosto znejišťující a obrožující jeho důvěru v právní stát a konzistenci rozhodování jeho orgánů argumentace soudu objevující se na několika místech rozsudku a odkazující na zcela jiné řízení se stěžovatelem, a to řízení o celním deliktu*“, je třeba uvést, že i v tomto směru se jeví argumentace stěžovatele jako účelová a míjející se s podstatou argumentace městského soudu. Pro obnovu „*obrožené důvěry*“ stěžovatele v právní stát zdejší soud upozorňuje, že městský soud v napadeném rozsudku uvedl: „*Soud neshledal důvodnou námitku, že se s uplatněnými argumenty v odvolání žalovaný nevypořádal. Z odůvodnění rozhodnutí plyne k 1. i 4. odvolací námitce (str. 3 a 4) sice stručné, ale vzhledem k relevanci tvrzení žalobce, výstižné a dostačující zdůvodnění.*“ Až následně dodal, že „*pro úplnost považuje za vhodné dodat*“, že je mu „*známo, že s žalobcem bylo [...] zahájeno řízení o celním deliktu, kdy žalobce v odvolání popř. v žalobě uplatňoval obdobné námitky, tyto byly vypořádány již v uvedeném správním, potažmo soudním řízení (rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 5Ca 196/2009 - 85 ze dne 31. 7. 2013).*“ Obavy stěžovatele jsou tak proto neopodstatněné, neboť městský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti jeho námitek na podkladě závěru o dostatečnosti odůvodnění správního rozhodnutí. Uvedl-li též nad rámec rozhodovacích důvodů odkaz na řízení, které mu bylo známo z úřední činnosti, nepovažuje tento postup zdejší soud za nezákonný.

V. F.

K nemožnosti přezkumu celního zařazení a k nezaúčtování celního dluhu

[56] Podle čl. 13 celního kodexu mohou „*[c]elní orgány [...] provádět veškeré kontroly, které považují za nezbytné pro zajištění řádného používání celních předpisů.*“

[57] Podle čl. 78 odst. 1 celního kodexu mohou „*[p]ro propuštění zboží [...] celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat.*“ Podle odst. 2 cit. ustanovení mohou „*[p]ro propuštění zboží [...] celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo.*“ Podle odst. 3 pak platí, že „*[n]asvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány [...] opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici.*“

[58] Podle § 127 celního zákona jsou „*[c]elní orgány [...] oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím*

uvedeným v příslušném celním prohlášení.“ Následná kontrola může být provedena u osob vypočtených v ust. § 127 odst. 2 celního zákona.

[59] Podle čl. 78 odst. 2 celního kodexu jsou tedy celní orgány po propuštění zboží oprávněny kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím a uvedené zboží mohou také kontrolovat, pokud ještě může být předloženo.

[60] Uvedené ustanovení celním orgánům umožňuje zpochybnit dřívější celní prohlášení, která nebyla předmětem ověření podle článku 68 celního kodexu a s nimiž tudíž bylo na základě čl. 71 odst. 2 tohoto kodexu zacházeno podle v nich uvedených údajů (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2011, *DP grup*, C-138/10, Sb. rozh. s. I-8369, bod 37).

[61] Účelem celní právní úpravy je dle bodu 5 preambule celního kodexu zajištění správného uplatňování stanovených poplatků při současném zaručení rychlých a efektivních postupů tím, že celním orgánům není uložena povinnost provádět systematickou kontrolu veškerého zboží, čímž jsou celní formality a kontroly udržovány na co nejnížší úrovni. Tato možnost odpovídá logice čl. 78 celního kodexu, která spočívá v přizpůsobení celního řízení skutečné situaci opravou věcných chyb a opomenutí, jakož i pochybení ve výkladu práva (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 14. 1. 2010, *Terex Equipment a další*, spojené věci C-430/08 a C-431/08, Sb. rozh. s. I-321, bod 56, jakož i rozsudek ze dne 12. 7. 2012, *Südzucker a další*, spojené věci C-608/10, C-10/11 a C-23/11, dosud nezveřejněný, bod 47).

[62] K aplikaci ustanovení vztahujících se k následné kontrole se vyjádřil také Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 - 120, publ. pod č. 1059/2007 Sb. NSS, v němž poznamenal, že *„[ú]čelem následné kontroly je v souladu s § 127 celního zákona přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení. Viděno z širší perspektivy, není tato kontrola samoučelná - tedy správnost a úplnost údajů se nekontroluje pouze kvůli tomuto zjištění samotnému, ale především proto, aby bylo možno posoudit, zda clo a daň z přidané hodnoty byly vyměřeny ve správné výši.“*

[63] Nejvyšší správní soud současně v posledně citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 16/2006 - 120 odmítl, že by za správnost zařazení zboží nesl odpovědnost celní úřad, který deklarantem tvrzené zařazení do podpoložky celního sazebníku „*schválil*“ v rámci rozhodování o propuštění zboží do celního režimu. Obsahem řízení o propuštění zboží totiž není schvalování celního zařazení zboží; předmětem rozhodování celního úřadu není „*schválení zařazení zboží do položky celního sazebníku tak, jak jej provedl žalobce, ale právě otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu. Pokud tedy při následné kontrole dospěje celní úřad k závěru, že celní zařazení zboží je nesprávné, a doměří z tohoto důvodu clo a daň z přidané hodnoty, nelze tvrdit, že opakovaně - a nadto opačně - posuzuje právní otázku, kterou se již jednou zabýval.*“ Uvedený právní závěr odpovídá i judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Ten v rozsudku ze dne 20. 10. 2005, *Overland Footwear Ltd.*, C-468/03, Sb. rozh. s. I-8937, bod 63, shrnul význam článku 78 odst. 3 celního kodexu tímto způsobem: „*Pojmy „nesprávné nebo neúplné údaje“ je třeba vykládat tak, že zahrnují jak věcné chyby a opomenutí, tak pochybení ve výkladu použitelného práva.*“ Je tedy nepochybné, že předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti sazebního zařazení. Při rozhodování o propuštění zboží do navrženého celního režimu totiž není rozhodnuto o správnosti zařazení zboží dle celního sazebníku (rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96, publ pod č. 1701/2008 Sb. NSS).

[64] Názor stěžovatele, který argumentuje tím, že nelze v rámci následné kontroly zpochybnit celní sazební zařazení zboží, tudíž přehlíží odlišnou funkci kontroly za účelem ověření přijatých celních prohlášení (čl. 68 celního kodexu) a následné kontroly po propuštění zboží dle čl. 13 a 78 celního kodexu. Celní orgány by zrušením institutu kontroly při propouštění zboží byly zbaveny možnosti zjistit např. rozdíl mezi množstvím zboží deklarovaným a skutečně dováženým, dovozy padělků či dovozy zboží, jenž je předmětem zákazu nebo omezení. V tom spočívá smysl kontroly při propuštění zboží do navrhovaného celního režimu, nikoliv tedy v autoritativním potvrzování sazebního zařazení, jak se domnívá stěžovatel. Zdejší soud v rozsudku č. j. 1 Afs 16/2006 - 120 vysvětlil odlišné funkce celního řízení o propuštění do navrhovaného režimu a funkce následné kontroly. Celní orgány „nemohou v případě každého jednotlivého dovozu vždy důkladně přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě předtím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Takový přístup by zcela jistě vedl k zahlcení celních orgánů, a tím i ke značnému a zcela nepřijatelnému prodloužení doby čekání na propuštění zboží do příslušného režimu; sotva lze usuzovat, že by tato výrazná překážka obchodování s dováženým zbožím mohla být v zájmu dovozců, a že by tedy mohla být vyvážena jistotou, že otázkou celního zařazení zboží se již celní orgány v budoucnu zabývat nebudou. Spravedlivou rovnováhu lze naopak vidět v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku a aniž by se tím zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem podle § 127 celního zákona.“ Rozdělení celního řízení do dvou fází vzhledem k limitované povaze prostředků a zdrojů, kterými disponuje veřejná moc, není jevem unikátním. Takové rozdělení zná např. též řízení daňové (výše citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 1 Afs 27/2008 - 96).

[65] V této souvislosti lze také odkázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, podle něhož je třeba právní úpravu obsaženou v celním zákoně vykládat tak, aby byla zachována rovnováha mezi zájmem jednotlivců na nejrychlejší propuštění zboží na straně jedné a zájmem státu na ověření správnosti celních prohlášení a odpovídajícím stanovení cla a dalších povinných odvodů do veřejných rozpočtů. Dle Ústavního soudu pak nelze zpochybnit pravomoc celních orgánů provádět následnou kontrolu dle ust. § 127 celního zákona, tj. pravomoc ověřovat správnost údajů uvedených v celním prohlášení a z ověřených skutečností vyvozovat důsledky.

[66] Je třeba také připomenout, že dle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu příslušné orgány neprovedou dodatečné zaúčtování dovozního cla jen, pokud jsou současně splněny tři podmínky. Clo nesmí být vybráno následkem chyby ze strany celních orgánů; chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně tato osoba musela dodržet všechna ustanovení právních předpisů týkající se jejího celního prohlášení.

[67] Pokud jde hned o první z uvedených podmínek, které se v zásadě domáhá stěžovatel, je důležité připomenout, že cílem článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání či nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je ovšem hodné ochrany jen tehdy, pokud základ, na němž spočívá toto očekávání, způsobily celní orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté,

co bylo zboží propuštěno, zakládají tedy pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 6. 1991, *Mecanarte*, C-348/89, Recueil, I-3277, body 19 a 23).

[68] K posouzení naplnění těchto podmínek je možné poukázat na znění čl. 71 odst. 2 celního kodexu, podle kterého: „*Není-li celní prohlášení ověřováno, opírá se použití předpisů uvedených v odstavci 1 o údaje uvedené v celním prohlášení.*“ Z údajů nacházejících se ve správním spise Nejvyšší správní soud ověřil, že všechny JSD relevantní pro projednávanou věc jsou označeny razítkem „*Neověřováno*“. Nelze proto než uzavřít, že hned první z podmínek pro nezaúčtování dovozního cla stanovených v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu není splněna. Celní úřad neučinil vůči stěžovateli žádný úkon, ze kterého by tento mohl nabýt přesvědčení o správnosti jim zvoleného celního zařazení. V této souvislosti je možné odkázat též na stanovisko generální advokátky Soudního dvora Verici Trstenjak ze dne 7. 6. 2007 ve věci *Agrover*, C-173/06, která v pozn. 26 poznamenala, že v případě akceptace celního prohlášení nedochází k aktivnímu jednání - celní orgány se v těchto situacích pouze jednání zdržují.

V. G.

K účastenství ve správním řízení vedeném s příjemcem zboží

[69] K námitkám stěžovatele směřujícím do skutečnosti, že nebyl účastníkem řízení o následné kontrole zahájené s příjemcem zboží, lze odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2011, č. j. 8 Afs 59/2010 - 85, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval v zásadě identickým případem. V odkazované věci přezkoumával názor krajského soudu, dle kterého bylo z procesního hlediska nezbytné, aby v rámci zahájené kontroly bylo také ve vztahu k nepřímému zástupci postupováno dle příslušných ustanovení § 127 celního zákona. Také u něho tedy měla být provedena následná kontrola, byť by spočívala pouze v ověření údajů uvedených v celních prohlášeních. S uvedeným náhledem se zdejší soud neztotožnil, když dospěl k závěru, že následnou kontrolu dle ust. § 127 celního zákona nelze pojmát jako jediný konformní způsob opatřování podkladů pro dodatečné zaúčtování dle článku 220 odst. 1 celního kodexu. Konstatoval, že „*sdílí základní premisu krajského soudu, tj. nutnost zajištění účinné ochrany práv žalobce jako nepřímého zástupce v situaci, kdy je mu jako celnímu dlužníkovi (čl. 201 celního kodexu) dodatečně vyměřeno dovozní antidumpingové clo. Z ničeho však nevyplývá, že by výhradním právně přípustným způsobem opatřování skutkových zjištění, na jejichž základě by bylo následně možno rozhodnout o doměření cla žalobci, bylo provedení následné kontroly u žalobce. Práva žalobce lze totiž nepochybně efektivně zajistit i v rámci jiných procesních postupů, které připadají v úvahu. [...] [Z]ahájil-li celní orgán (se zřetelem ke zjištěním získaným provedením následné kontroly u příjemce zboží) s žalobcem daňové řízení, v jehož rámci jej seznámil s poklady pro rozhodnutí, poskytl mu možnost se k nim vyjádřit, zpochybnit je, příp. učinit návrh na jejich doplnění (jak plyne ze správního spisu), nelze bez dalšího učinit závěr o nepřipustném zkrácení jeho procesních práv.*“

[70] Poukázat lze též na již výše zmiňovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Berel*. V této věci se Soudní dvůr zabýval otázkou, zda se prominutí dluhu jednomu ze

pokračování

spoludlužníků automaticky vztahuje i na zbylé dlužníky. Pro nyní souzenou věc je z odůvodnění uvedeného rozsudku klíčový poukaz Soudního dvora na odlišné právní důvody, který činí ze subjektů dlužníky celního dluhu: „*Solidární závazek, který mají tři společnosti, jež jsou spoludlužníky celního dluhu, nevyplyvá v projednávané věci ze stejné rozhodné skutečnosti. Některé z těchto společností jsou totiž povinny zaplatit tento dluh jakožto autoři jednání, které vedlo ke vzniku dluhu, tedy v projednávané věci buď protiprávního vstupu zboží na celní území Unie ve smyslu článku 202 celního kodexu, nebo odnětí zboží celnímu dohledu ve smyslu článku 203 téhož kodexu. Solidární závazek ostatních společností vzniká buď z jejich účasti na takovém protiprávním vstupu zboží nebo odnětí, nebo ze skutečnosti, že získaly nebo držely uvedené zboží. V takové situaci musí být přezkum neexistence podvodného jednání nebo hrubé nedbalosti zúčastněné osoby, jež představuje podmínku, které podle článku 239 celního kodexu podléhá prominutí dovozního cla, proveden s ohledem na zvláštní okolnosti relevantní ve vztahu ke skutečnosti rozhodné pro vznik celního dluhu každého spoludlužníka, jakož i s ohledem na profesní zkušenost a vlastní péči této osoby ve vztahu ke skutečnostem, které jsou jí vytýkány a které zakládají její solidární závazek. Z toho rovněž plyne, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, se závěry vyplývající z přezkumu vlastní situace spoludlužníka nemohou v zásadě vztahovat na ostatní spoludlužníky.*“

[71] Aplikuje-li Nejvyšší správní soud uvedené závěry na případ stěžovatele, pak nebyl žádný důvod, aby byl stěžovatel účastníkem následné kontroly prováděné u příjemce od jejího samého počátku. Důvod, na základě něhož byl stěžovatel učiněn odpovědným za úhradu celního dluhu, nebyl totožný s tím, který činí dlužníka z příjemce zboží. Ani z tohoto důvodu tedy nebylo proto nutné, aby byl o následné kontrole od samého počátku vyrozuměn i stěžovatel.

V. H.

K porušení práva na spravedlivé řízení

[72] Stejně tak nelze souhlasit s námitkou stěžovatele, že se právnímu posouzení celních úřadů nemohl bránit. K této argumentaci je možné odkázat na rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 12. 2008, *Sopropé*, C-349/07, Sb. rozh. s. I-10369, resp. ze dne 3. 7. 2014, *Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics*, spojené věci C-129/13 a C-130/13, dosud nezveřejněný. V těchto řízeních Soudní dvůr dospěl k závěru, že pokud celní orgán zamýšlí přijmout akt proti osobě, jež nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení (*Sopropé*, bod 36), musí být adresátům rozhodnutí ovlivňujících jejich zájmy umožněno vyjádřit své stanovisko ohledně skutečností, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí (*Sopropé*, bod 37). Tuto povinnost mají celní orgány členských států, i když použitelná právní úprava takovýto požadavek výslovně nestanoví. Dotčené osoby musí za účelem uplatnění stanoviska disponovat dostatečnou lhůtou (*Kamino*, bod 31).

[73] V řízení ve věci *Sopropé*, v níž byl Soudní dvůr dotázán na slučitelnost lhůty v délce 8 až 15 dnů upravené vnitrostátním právem, během níž může poplatník uplatnit své právo být vyslechnut před přijetím rozhodnutí o výběru cla, s požadavky zásady dodržování práva na obhajobu, soud rozhodl: „*Pokud jde o vybrání dovozního cla po propuštění zboží, je třeba mít za to, že lhůta umožňující poplatníkovi uplatnit jeho právo být vyslechnut, která nesmí být kratší než osm dnů a nesmí překračovat patnáct dnů, prakticky neznemožňuje ani nadměrně neztěžuje výkon práva na obhajobu přiznaného právním řádem Společenství. Podniky, které mohou být dotčeny postupem dotčeným v původním řízení, jsou totiž odborné*

kruhy, které se obvykle zabývají dovozem. Mimoto použitelná právní úprava Společenství stanoví, že tyto podniky musí být schopny odůvodnit pro účely kontroly, že všechny operace, které uskutečnily, proběhly v souladu s právem. Konečně, obecný zájem Evropského společenství a zejména zájem na co nejrychlejší vybrání svých vlastních příjmů vyžaduje, aby mohly být kontroly uskutečňovány bezodkladně a účinně.“

[74] Vychází-li Nejvyšší správní soud z těchto závěrů, pak ani v této námitce nenalezl důvod ke ztotožnění se s argumentací stěžovatele. Ze správního spisu vyplývá, že s obsahem kontrolního protokolu byl stěžovatel seznámen předvoláním k ústnímu jednání, které mu bylo doručeno 3. 4. 2009. Samotné jednání se uskutečnilo dne 27. 4. 2009. Stěžovatel tedy disponoval celkem 25 dny na přípravu svých námitek vůči posouzení celních úřadů. Navzdory této skutečnosti na ústním jednání ani později nevznosl žádnou námitku a k argumentaci celního úřadu neposkytl žádné vyjádření. Uvádí-li tedy, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, pak s ním nelze souhlasit. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je na vnitrostátních soudech členských států, aby posoudily dostatečnost lhůty k podání vyjádření. V obecné rovině pak Soudní dvůr akceptuje i lhůtu v délce pouhých 8 dnů. Vychází-li pak zdejší soud z této judikatury, pak má za to, že právo stěžovatele na spravedlivý proces nebylo porušeno. Stěžovatel nadto neuvádí žádný důvod, který by jeho situaci činil něčím odlišnou a tedy vyžadující zvláštní zacházení ve srovnání s citovanou judikaturou. Stěžovatel byl obeznámen s právním názorem celních úřadů, měl dostatečný prostor k sdělení svých výhrad, přesto tak však neučinil. Jeho argumentace proto není důvodná.

V. I.

K vadám ve vyhotovení písemností celních orgánů

[75] K námitce, ve které stěžovatel uvádí, že písemnosti, které obdržel od celních orgánů, měly řadu závad, kdy nesouhlasily jednacímí čísly ani data uváděná jako zahájení následné kontroly či data kontrolního protokolu, kasační soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku na stranách 17 a 18, které podrobně vysvětluje, proč nelze považovat argumentaci stěžovatele za důvodnou. Stěžovatel tam uvedené posouzení v kasační stížnosti nijak nerozporoval, pouze setrval na svém původním tvrzení uplatněném ve správní žalobě. Jak bylo uvedeno již výše, kasační stížnost musí svými důvody směřovat proti odůvodnění rozhodnutí správního soudu, tj. nikoliv proti důvodům správního rozhodnutí. Nenamítá-li stěžovatel nesprávnost uvedeného posouzení, není na místě, aby tyto případné důvody za něj vyhledával zdejší soud.

V. J.

K neexistenci podloženého podezření na nesplnění celních povinností

[76] Totožné konstatování platí i pro vypořádání poslední námítky stěžovatele. V bodě č. 5 své kasační stížnosti stěžovatel shodně jako i v žalobě opětovně poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375), aniž by se jakkoliv vypořádával s argumentací městského soudu o neaktuálnosti uvedeného judikátu pro rozhodnutí předkládané věci. Obecné tvrzení, že považuje stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567,

pokračování

368/2011 Sb.) na daný případ „vzhledem k jeho okolnostem za nedopadající a principy již citovaného Nálezu Ústavního soudu z 18. 11. 2008 vůči žalobci neprolamující“, za takovou argumentaci považovat rozhodně nelze.

[77] Stěžovatel v kasační stížnosti v zásadě namítá, že není možné zahájit následnou kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že kontrolovaný subjekt nesplnil své celní povinnosti. Ve vztahu k této otázce však opětovně nelze než dát za pravdu městskému soudu, že ze stanoviska pléna Ústavního soudu (sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11) vyplývá, že za nezákonný nelze bez dalšího považovat postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Pro úplnost zdejší soud považuje za vhodné odcitovat následující klíčovou pasáž předmětného stanoviska: „II. senát Ústavního soudu se většinově neztotožnil s obecně formulovanými právními závěry přijatými I. senátem ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 a akceptoval názory vyslovené v odlišném stanovisku soudkyně Ivany Janů (uvedené v bodu 5), na něž II. senát v návrhu stanoviska pléna odkázal. Plénium Ústavního soudu návrh II. senátu na přijetí stanoviska přijalo. [...] Výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009 - 52). Daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (viz důvodová zpráva k zákonu o správě daní a poplatků). Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné podle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 – viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“

VI.

Závěr a náklady řízení

[78] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[79] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[80] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 29. srpna 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu