



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **VN PROMET DOO**, sídlem Korzo 7, Subotica, Srbská republika, zastoupena JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1378/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2023, č. j. 6726-7/2023-900000-314, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 2024, č. j. 51 Af 6/2023-103,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále též „celní úřad“) platebními výměry ze dne 29. 6. 2022, č. j. 48129-5/2022-520000-11 a č. j. 48130-4/2022-520000-11, žalobkyni vyměřil v obou jednotlivých případech dovozní clo ve výši 203 599 Kč, spotřební daň z tabáku ve výši 2 616 120 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 650 486 Kč, tj. celkem částku 3 470 205 Kč (dále jen „celní dluh“).

[2] Celní dluh žalobkyně dle celního úřadu vznikl u zboží „tabák do vodní dýmky“ značky „AL FAKHER TOBACO“ (dále jen „Al Fakher“), které bylo propuštěno do celního režimu tranzit na základě tranzitních celních prohlášení ze dne 25. 6. 2019, ev. č. T1 MRN 19RS011118CIATOUL9, a ze dne 26. 6. 2019, č. j. T1 MRN 19RS011118CGQ8QE40 (dále jen „tranzitní T1 deklarace“). V daném celním režimu mělo zboží směřovat ze Srbska přes Maďarsko do Slovinska. Odesílatelem zboží byla společnost Bigprofit Trade doo (dále jen „Bigprofit“) a přepravováno bylo společností ORLEGRAN s.r.o. (dále jen „Orlegran“), která byla také označena za jeho příjemce. Žalobkyně byla držitelem tranzitu a v rámci tranzitní operace vystupovala jako hlavní povinný. Vývozní celní prohlášení na dané zboží ze dne 25. 6. 2019, č. 11118/C3/204/25. 06. 2019 a č. 11118/C3/205/ 25. 06. 2019 (dále jen „vývozní C3 deklarace“), předložila srbské celní správě společnost WEST SPED ORGANAK VOJKA D.O.O. (dále jen „West sped“).

[3] Dle celního úřadu bylo zboží odňato celnímu dohledu a originály uvedeného zboží byly v České republice nahrazeny padělky, které tabák neobsahovaly. Správce daně vyměřil žalobkyni celní dluh, neboť došlo k odnětí zboží celnímu dohledu a současně k porušení podmínek stanovených v tranzitním celním prohlášení, jelikož zboží nebylo ve stanovené lhůtě a nezměněném stavu společně s příslušnými doklady předloženo příslušnému celnímu úřadu.

[4] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítl žalovaný shora označeným rozhodnutím a platební výměry potvrdil.

[5] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích nyní napadeným rozsudkem.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou námitku, dle níž žalovaný nesprávně zamítl žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně řádně nespecifikovala ani neprokázala existenci závažných důvodů, jež by měly vést k prodloužení lhůty. Ačkoli v žádosti uvedla, že požádala orgány srbské celní správy o informace relevantní pro dané řízení, nespecifikovala, které konkrétní informace požadovala a jaký konkrétní dosah by takové informace měly do nynějšího celního řízení mít. Žalobkyně neprokázala ani to, že jí uváděné žádosti o informace skutečně srbským orgánům odeslala a kdy se tak stalo.

[7] K neprokázání charakteru zboží odeslaného ze Srbska krajský soud konstatoval, že ačkoli nebyl proveden na území Srbska rozbor vzorků přepravovaného zboží, lze s ohledem na řetězec důkazů vážících se na celý průběh transferu společné zásilky konstatovat, že šlo o originální zboží značky Al Fakher. Krajský soud upozornil, že v případě zbylých dvou částí společné zásilky, u nichž došlo na území Srbska k odebrání vzorků, bylo zjištěno, že obsahují tabák a nikotin. Propuštění zboží s obsahem tabáku prokazovaly také celní deklarace.

[8] Krajský soud považoval za nesporné, že žalobkyně podávala tranzitní deklarace ve smyslu čl. 3 písm. f) Dodatku I Úmluvy o společném tranzitu (dále jen „Úmluva“) a byla

pokračování

tím, kdo byl povinen předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu státu určení v nezměněném stavu spolu s nezbytnými informacemi dle čl. 8 odst. 1 písm. a) Dodatku I Úmluvy. Ze správní dokumentace krajský soud dospěl k závěru, že ze žalobkyní předložených tranzitních T1 deklarací nevyplývá, že přepravované zboží neobsahovalo tabák (sazební zařazení 24039990), ani z nich nevyplývá, že by se mělo jednat o zboží obsahující tabák (sazební zařazení 24031100). Ze specifikace učiněné ve vývozních C3 deklaracích, které byly nedílnou doprovodnou dokumentací tranzitních T1 deklarací, ale jednoznačně plyne konkretizace zboží jako zboží obsahujícího tabák – tabák do vodní dýmky, sazební zařazení 24031100. Dokumenty vázící se k procesu propuštění zboží do tranzitního režimu tedy osvědčují, že šlo o zboží obsahující tabák. Právě takové zboží bylo závazným rozhodnutím srbské celní správy do tranzitu propuštěno. Pokud žalobkyně svou odpovědnost za správnost údajů přenesla na jiný subjekt (společnost West sped), která celní prohlášení spolu s průvodní dokumentací předkládala, nemůže se dovolávat svých odlišných úmyslů. Žalobkyně nese objektivní odpovědnost za vzniklý celní dluh, protože je tvrzené podvodné jednání společnosti West sped irrelevantní.

[9] Krajský soud uzavřel, že bylo zcela na úvaze celních orgánů, kterému ze solidárních dlužníků celní dluh vyměří, bez ohledu na objektivní odpovědnost žalobkyně, coby hlavního povinného subjektu. Pokud byl celní dluh vyměřen právě žalobkyni, nepostupovaly celní orgány v rozporu se zákonem.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[10] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž namítá, že krajský soud převzal nesprávné a nezákonné závěry žalovaného, aniž by zohlednil žalobní argumentaci.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že žalovaný neporušil § 36 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pokud nevyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k reakci na výzvu vydanou dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka si vyžádala další relevantní informace od srbské celní správy, takže její žádost o prodloužení lhůty (o tři týdny) spočívala na objektivních důvodech. Stěžovatelka míní, že unesla břemeno tvrzení i důkazní ohledně existence vážného důvodu pro prodloužení lhůty. Stěžovatelka navíc požadovala přiměřené prodloužení lhůty, které by neohrozilo stanovení daně. Žalovanému muselo být zřejmé (i na základě telefonické komunikace mezi stěžovatelkou a žalovaným), jakých informací se žádost zasláná srbským úřadům týká. Krajský soud tuto skutečnost pominul. Jestliže žalovaný žádosti o prodloužení lhůty nevyhověl, měl stěžovatelku informovat, jaké další skutečnosti požaduje tvrdit či doložit. Krajský soud také stěžovatelce nedůvodně vytkl, že neprokázala odeslání žádosti o informace srbské celní správě; tuto výtku stěžovatelce prvně sdělil krajský soud.

[12] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, jestliže zamítl pro nadbytečnost návrh na přečtení konkrétních listin ze správního spisu při ústním jednání. Krajský soud měl posoudit, zda skutečný obsah těchto listin odpovídá závěrům žalovaného. Stěžovatelka chtěla tímto způsobem zpochybnit své postavení coby držitelky tranzitního režimu a zajistit, že označené dokumenty nebudou krajským soudem vnímány v dezinterpretované a nesprávně hodnocené podobě. Přečtení označených listin by nebylo nijak časově náročné.

Stěžovatelka rovněž namítá, že krajský soud rozsudek vyhlášený při ústním jednání dostatečně neodůvodnil, protože pouze odkázal na odůvodnění poskytnuté při předchozím jednání.

[13] Stěžovatelka dále namítá, že tuzemské celní orgány při vyměření celního dluhu neunesly důkazní břemeno. Názory srbské celní správy nejsou relevantní. Podle stěžovatelky unesení důkazního břemene neimplikuje ani krajským soudem a žalovaným uváděné trestní řízení. Předmět a zaměření trestního a posuzovaného celního řízení byl odlišný; trestní řízení navíc bylo vedeno vůči jiným osobám. Stěžovatelka nebyla povinna se vyjadřovat k závěrům trestního řízení.

[14] Podle stěžovatelky celní orgány neprokázaly, že ze Srbska skutečně odešlo originální zboží Al Fakher, protože ze sporné tranzitní zásilky nebyly v Srbsku odebrány vzorky. Tranzitní zásilka v projednávané věci představovala pouze malou část z obsahu celé dovozní zásilky. To snižuje přesvědčivost argumentu, že je nepravděpodobné, aby tranzitní zásilka řešená v projednávané věci obsahovala odlišné zboží od dalších tranzitních zásilek. Krajský soud nepřipadně tvrdí, že z dovozní zásilky byly vytvořeny pouze tři tranzitní zásilky. Před vývozem ze Srbska navíc mohlo docházet k manipulaci se zbožím.

[15] Stěžovatelka obsáhle namítá, že ji nelze považovat za držitelku tranzitního režimu ve vztahu ke zboží obsahujícímu tabák a nikotin. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu o její objektivní odpovědnosti. Žalovaný nesprávně vyhodnotil skutečný obsah tranzitních T1 deklarácí. Skutkový stav nebyl náležitě zjištěn, naopak stěžovatelkou předložené důkazy prokázaly, že vystavené tranzitní T1 deklarace se vztahují ke zboží bez obsahu tabáku. Vývozní C3 deklarace byly dle stěžovatelky podstrčeny srbské celní správě podvodnou společností West sped a jedná se o jediné dokumenty zmiňující sazební zařazení zboží odpovídající zboží s tabákem. Jejich opatření razítkem srbské celní správy z nich nečiní „královský“ důkaz, ani je nelze považovat za závazné rozhodnutí srbské celní správy, jak uvádí krajský soud. Celní orgány se chybně nedoptaly srbských celních orgánů, zda jim nebyly zaslány i jiné vývozní C3 deklarace než ty, které byly předloženy společností West sped. Stěžovatelka odkazuje k rozhodnutí o použití souborné jistoty, které krajský soud dezinterpretoval. Rozlišení zboží na zboží „s vysokým rizikem podvodu“ a „bez vysokého rizika podvodu“ srbskými právními předpisy považuje stěžovatelka za významné, neboť určuje, zda zboží obsahovalo tabák, či nikoli. Stěžovatelka nesouhlasí s účelovým snižováním významu procesu povolování souborné jistoty ze strany krajského soudu. Napadený rozsudek je v této části nepřezkoumatelný. Krajský soud také chybně naložil s informací, že společnost Bigprofit neměla povolení k vývozu zboží obsahujícího tabák. Tato skutečnost svědčí argumentaci stěžovatelky.

[16] Výtky krajského soudu o její neobezřetnosti považuje stěžovatelka za nepřipadné a opět odkazuje na povolení souborné jistoty ke zboží bez vysokého rizika. Stěžovatelka důvěřovala ve správnost postupu srbské celní správy a odmítá, že by svou odpovědnost přenášela na společnost West sped. Stěžovatelka setrvává na žalobní námitce, že i pokud by bylo propuštěno zboží s obsahem tabáku, stalo by se tak pouze v důsledku pochybení srbské celní správy. Nadto by se nejednalo o platné a účinné propuštění, neboť by nebyla splněna podmínka povolení souborné jistoty. Stěžovatelka konečně namítá, že vyměření celního

pokračování

dluhu bylo v rozporu se zásadou rovného zacházení, bylo nespravedlivé a představovalo zneužití práva.

[17] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že přebujelá kasační argumentace rozmělnjuje podstatu daného sporu, která je jinak ve své podstatě vcelku jednoduchá. Stěžovatelka byla prokazatelně držitelem tranzitního režimu, zboží jednoznačně (jak bylo potvrzeno i v trestním řízení) uniklo celnímu dohledu, a tudíž je to stěžovatelka, která jako držitelka tohoto režimu je odpovědná za zaplacení vzniklého celního dluhu.

[18] **Žalovaný** se domnívá, že rozhodnutí o neprodloužení lhůty k vyjádření řádně odůvodnil. Stěžovatelka netvrdila, k čemu měl dotaz na srbskou celní správu směřovat, ani neprokázala, že takový dotaz skutečně podala. Pokud stěžovatelka tvrdí, že jí bylo odňato právo osobně působit na soud, nedůvodně přikládá svému vystoupení u soudu větší váhu, než jakou ve skutečnosti mohlo mít.

[19] Podle žalovaného byly krajským soudem správně posouzeny věcné otázky a nedošlo k žádnému stěžovatelkou tvrzenému pochybení v hodnocení důkazů. Stěžovatelka neprokázala, že tranzitní deklarace byly vystaveny na zboží se sazebním zařazením 24039990. Naopak tranzitní T1 deklarace, které byly přijaty a potvrzeny srbskou celní správou, ve spojitosti s vývozními C3 deklaracemi jednoznačně prokazují, že do tranzitního režimu bylo propuštěno zboží sazebního zařazení 2403110 obsahující tabák a nikotin. **Žalovaný** tvrdí, že nebylo potřeba, aby z daných zásilek byly odebírány vzorky, neboť srbské daňové orgány neměly pochybnosti o charakteru zboží. Nebylo ani prokázáno žádné pochybení srbské celní správy.

[20] Postup žalovaného ani krajského soudu není možné označit za formalistický. Stěžovatelka jako držitelka režimu není žádným okrajovým dlužníkem nebo osobou, jejíž odpovědnost by byla pouze odvozená. Naopak v postavení držitele režimu je hlavním dlužníkem, výslovně uvedeným v článku 113 odst. 1 písm. d) Dodatku I Úmluvy. Bez ohledu na to, zda ke vzniku celního dluhu došlo trestným jednáním jiné osoby, je to držitel režimu, který bude vždy na prvním místě při stanovení a vymáhání celního dluhu.

[21] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného setrvává na kasační argumentaci. Stěžovatelka nesouhlasí se zjednodušením případu ze strany žalovaného, naopak žalovaný ani krajský soud věc neposoudili komplexně. Stěžovatelka opakuje, že v telefonním hovoru se žalovaným mu sdělila, jaké informace požaduje od srbských celních orgánů. Žádost o prodloužení lhůty opřela o vážné důvody a žalovaný jí měl vyhovět. Stěžovatelka opakuje, že krajský soud pochybil, jestliže nepřčetl vybrané listiny ze spisového materiálu, neboť jí odepřel možnost poukázat na nesprávnost závěrů žalovaného. Stěžovatelka opět poukazuje na neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného, především ve vztahu k otázce, zda tranzitní T1 deklarace se vztahovaly ke zboží s obsahem tabáku. **Žalovaný** přehlíží řadu dokumentů a skutečností dokládajících, že T1 deklarace se vztahují ke zboží bez obsahu tabáku. Stěžovatelka uvádí důkazní prostředky, které svědčí její argumentaci a které již dříve uvedla v žalobě.

[22] **Žalovaný** v reakci na repliku stěžovatelky uvádí, že jakékoli skutečnosti sdělené při telefonickém hovoru jak ze strany stěžovatelky, tak ze strany žalovaného, měly pouze informativní charakter a není možné z nich v řízení vycházet. Není možné tvrdit, že žalovaný díky tomuto telefonickému hovoru věděl, že stěžovatelka podala dotaz na srbskou celní správu a k čemu dotaz směřoval. Právo na projednání věci při jednání před soudem stěžovatelka podle žalovaného nemůže vykládat tak, že u jednání bude vyhověno všem jejím návrhům. Žalovaný znovu zdůrazňuje, že se stěžovatelka mylí, pokud se domnívá, že je to žalovaný, kdo musí prokazovat, co bylo ze Srbska skutečně odesláno. Pokud obsahem zásilek bylo jiné zboží, než které bylo do tranzitního režimu propuštěno na základě stěžovatelkou vystavených celních prohlášení, tížilo stěžovatelku důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti. Stěžovatelka tuto odpovědnost na sebe převzala, když se stala držitelkou tranzitních režimů, a to bez ohledu na to, zda tranzitní celní prohlášení celním orgánům podala osobně, nebo k tomu někoho pověřila.

[23] **Stěžovatelka** v dalším vyjádření uvádí, že svými procesními námitkami nesleduje obstrukční cíl. Opakuje, že při ústním jednání před krajským soudem nemohla vést dialog o obsahu označených listin. Stěžovatelka cílila na podstatu věci a připomíná, že v kasační stížnosti brojí proti tomu, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili skutečný obsah vystavených tranzitních deklarací a v důsledku toho pak i charakter zboží, které bylo stěžovatelkou propuštěno do tranzitního režimu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud v první řadě posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného.

[27] Za nepřezkoumatelný (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takový rozsudek, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, 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 (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň však nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Obdobné závěry platí o přezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího správního orgánu a vypořádání odvolacích námitek.

[28] Stěžovatelka opakovaně namítá, že krajský soud nevypořádal její argumentaci. Krajský soud ovšem srozumitelně vyložil, proč považuje za prokázanou existenci celního dluhu. Z napadeného rozsudku je patrné, o které důkazy své závěry opřel, včetně závěru, že do tranzitního režimu bylo propuštěno zboží obsahující tabák. Krajský soud podle kasačního soudu sice stručně, ale přesto vypořádal všechny žalobní námítky, čemuž odpovídá věcná polemika stěžovatelky s důvody napadeného rozsudku. Ani rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné, ať už pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů. Žalovaný dostatečně odpověděl na sporné otázky týkající se charakteru zboží, které bylo propuštěno do tranzitního oběhu, a postavení stěžovatelky jako držitelky tranzitního režimu ke zboží obsahujícímu tabák. Žalovaný se vyjádřil též k odpovědnosti stěžovatelky za celní dluh, dlužnické solidaritě a tvrzenému pochybení srbské celní správy. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného je proto nedůvodná, přičemž nesouhlas stěžovatelky se způsobem, jakým krajský soud posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[29] Stěžovatelka v další kasační námitce namítá porušení § 36 daňového řádu, protože žalovaný nevyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření před vydáním odvolacího rozhodnutí.

[30] Podle § 36 odst. 1 daňového řádu *správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonem, pokud tak stanoví zákon.*

[31] Podmínkou pro prodloužení lhůty dle citovaného ustanovení daňového řádu je existence vážných důvodů pro takový postup. Daňový řád nevymezuje, co se vážnými důvody rozumí, jedná se o neurčitý právní pojem, jehož naplnění je správce daně (či žalovaný) povinen zkoumat v každém jednotlivém případě na základě konkrétních okolností. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem, že je výlučně na daňovém subjektu, aby v žádosti o prodloužení lhůty uvedl důvody, pro které o prodloužení lhůty žádá, a tyto důvody odpovídajícím způsobem doložil. V případě žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření pak platí, že lhůta k vyjádření musí být dostatečná k tomu, aby se daňový subjekt mohl cestou nahlédnutí seznámit se spisovým materiálem a posléze na něj ve lhůtě reagovat (včetně předložení dalších důkazů). Na základě včasné žádosti daňového subjektu proto může být ze strany daňového orgánu lhůta prodloužena, jestliže by s přihlédnutím ke značnému rozsahu nových skutkových zjištění a důkazního materiálu a také změně právního názoru byla nepřiměřeně krátká pro reakci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126).

[32] Krajský soud ze spisové dokumentace správně zjistil, že žalovaný vyzval dne 16. 2. 2023 stěžovatelku, aby se ve lhůtě 15 dnů vyjádřila k provedení dokazování a k názoru odvolacího orgánu a aby případně uplatnila své právo navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Téhož dne stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty k vyjádření do 18. 3. 2023 a žalovaný žádosti stěžovatelky vyhověl. Dne 20. 3. 2023 zaslala

stěžovatelka žalovanému vyjádření k výzvě ze dne 16. 2. 2023 a současně znovu požádala o prodloužení lhůty k reakci alespoň do 7. 4. 2023, protože čeká na odpovědi srbských orgánů veřejné moci na její žádosti o informace. Tato druhá žádost stěžovatelky o prodloužení lhůty byla rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 3. 2024 zamítnuta.

[33] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že bylo na stěžovatelce, aby tvrdila a prokázala, že požadované informace od srbských orgánů představují důkazy, které souvisí s danou věcí a mohou mít vliv na její hodnocení. Jestliže stěžovatelka již podruhé žádala o prodloužení lhůty k vyjádření na výzvu vydanou dle § 115 odst. 2 daňového řádu, bylo její povinností přednést dostatečně relevantní důvody, pro které odpovědi srbských orgánů veřejné moci považuje za zásadní skutečnosti. Prodloužení lhůty mohlo být odůvodněné pouze *závažnými* důvody. Stěžovatelka však v žádosti o prodloužení lhůty pouze odkázala na podané žádosti o informace, aniž by specifikovala, jaké významné skutečnosti mohou odpovědi na tyto žádosti přinést pro prokázání skutkového stavu věci či jeho právního hodnocení. Žalovaný tedy nepochybil, jestliže druhé žádosti o prodloužení lhůty nevyhověl, protože i dle kasačního soudu stěžovatelka neuvedla dostatečně konkrétní, závažné důvody pro prodloužení lhůty k vyjádření. Jestliže se stěžovatelka dovolává telefonického hovoru se žalovaným, obsah tohoto hovoru nebyl zaznamenán a lze tedy stěží dovozovat jeho obsah. Samo o sobě však ani telefonické sdělení stěžovatelky (ať bylo jakéhokoli obsahu) nemohlo překonat nedostatky podané žádosti spočívající v absenci plausibilních tvrzení o závažných důvodech pro prodloužení lhůty k vyjádření. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný nebyl povinen po zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty seznámit stěžovatelku s tím, jaké další skutečnosti požaduje tvrdit a doložit. Žalovaný veškeré skutečnosti, které považoval za relevantní pro posouzení podaného odvolání, stěžovatelce sdělil ve výzvě ze dne 16. 2. 2023, v níž ji také upozornil na její právo navrhnout provedení dalších důkazních prostředků na podporu svých tvrzení. Jestliže následně žádné další dokazování neprováděl, ani nedospěl k jiným závěrům, nebyl stěžovatelce povinen zaslat novou výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.

[34] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká, že dle konstantní judikatury se o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudky ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005-65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011-101). V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.*“ Stěžovatelka se sice dovolává porušení procesních pravidel, nepřednáší však žádné důvody, které by i v případě, pokud by Nejvyšší správní soud dal za pravdu její argumentaci, svědčily nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka ani v kasační stížnosti neuvádí, jaké zásadní skutečnosti pro projednávanou věc zjistila z obdržených žádostí o informace, a netvrdí, že by tyto informace zásadně změnily skutkový stav věci či jeho právní hodnocení. Nelze proto než dovodit, že neumožnění předložit tvrzenou listinu (odpověď srbské celní

pokračování

správy), které jako jediné bylo důvodem její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, nemohlo mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[35] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud pochybil, pokud neprovedl jako důkazy jí označené a zpochybňované listiny obsažené ve správním spise.

[36] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. *dokazování provádí soud při jednání. V rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.*

[37] Z druhé věty citovaného ustanovení je patrné, že soud není omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zjistil správní orgán ve správním řízení, a to jak co do rozsahu provedených důkazů, tak do jejich obsahu a hodnocení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006-99, č. 1275/2007 Sb. NSS), takže je oprávněn upřesnit skutkový stav věci zjištěný ve správním řízení zopakováním již provedených důkazů či provedením důkazů nových. Při svém rozhodování však primárně vychází z důkazů provedených v řízení před správním orgánem a tyto důkazy pouze může, jak doslova říká první věta citovaného ustanovení, ale nemusí zopakovat. To ostatně potvrzuje konstantní judikatura, která nevyžaduje provádění dokazování obsahem správního spisu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 4 As 113/2018-39: „*Nutno zdůraznit, že písemnosti obsažené ve správním spise jako podkladu pro rozhodování správního soudu se nedokazují (viz rozsudky ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75).*“ Tuto praxi potvrdil také Ústavní soud (viz za všechny nálezy ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18).

[38] Jakkoli tedy listiny založené ve správním spisu lze provést jako důkazy při ústním jednání soudu, krajský soud nezatížil řízení zásadní vadou, jestliže stěžovatelkou označené listiny jako důkaz neprovedl. Stěžovatelce nebyla neprovedením důkazů (listin) obsažených ve spisovém materiálu upřena možnost zpochybnit jejich pravdivost a správnost, ani vyložit jejich obsah, čímž zdůvodňovala potřebu jejich přečtení. Stěžovatelka mohla s obsahem těchto listin, které jí musely být známy, respektive o nichž ani v kasační stížnosti netvrdí, že by jejich obsah neznala, polemizovat (jejími slovy „působit na soud“) a předkládat důvody, pro které z nich byly celními orgány vyvozeny nesprávné závěry. Neprovedení těchto důkazů opakovaně v řízení před krajským soudem stěžovatelku na jejích procesních právech nezkrátilo. Navíc z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud přihlédl ke stěžovatelčiným pochybnostem o správnosti a pravdivosti označených listin. Závěry, které z nich vyvodily celní úřady, ovšem shledal správnými, a to včetně postavení stěžovatelky coby držitelky tranzitního režimu. Z ničeho nevyplývá, že se soud obsahem těchto listin důkladně nezabýval, jak tvrdí stěžovatelka. Nesouhlas s jejich hodnocením nelze zaměňovat za porušení procesních práv stěžovatelky. Na zde uvedeném nic nemění, že stěžovatelka požadovala jako důkaz provést pouze několik listin obsažených ve spisovém materiálu. Časová náročnost dokazování není referenčním kritériem pro hodnocení, zdali krajský soud

byl povinen při ústním jednání provádět dokazování listinami obsaženými ve spisovém materiálu.

[39] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nebyl povinen provést jako důkaz stěžovatelkou označené listiny, které byly obsahem správního spisu. Opětovné neprovedení těchto důkazů krajský soud odůvodnil, neboť dokazování jimi považoval za nadbytečné (viz bod 37 napadeného rozsudku). Kasační námitka není důvodná.

[40] K námitce stěžovatelky, že rozsudek krajského soudu vyhlášený při ústním jednání nebyl dostatečně odůvodněn, Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudkem, a to i pro účely vyhlášení, není pouze výrok, ale i odůvodnění a další náležitosti. Požadavkům na odůvodnění vyhlášeného rozsudku (byť pro případy, kdy je rozsudek vyhlášen na úřední desce soudu) se věnoval Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18, v němž konstatoval (bod 42): „Vyhlášený rozsudek by měl jeho písemnému vyhotovení odpovídat, byť pochopitelně nikoli nutně doslovně. V zásadě nic nebrání tomu, aby např. některé úvahy byly v konečném písemném vyhotovení rozsudku rozvedeny podrobněji či pečlivěji. Vyhlášený ovšem musejí být minimálně nosné důvody rozsudku. Vyhlášení rozsudku zcela bez odůvodnění (pakliže je rozsudek dle zákona má obsahovat) požadavkům čl. 96 odst. 2 Ústavy neodpovídá.“ Uvedené požadavky platí také pro ústní vyhlášení rozsudku, pro které Nejvyšší správní soud v obdobném smyslu aproboval, že soud může pouze ve stručnosti přednést nosné rozhodovací důvody a ve zbytku může odkázat na písemné vyhotovení rozsudku, které je podrobnější a formálně dokonalejší (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2023, č. j. 5 Afs 334/2020-101, bod 64).

[41] Uvedenému požadavku krajský soud dostal, protože při ústním vyhlášení rozsudku konstatoval důvody, proč byla stěžovatelčina žaloba zamítnuta. Jakkoli krajský soud toliko odkázal na závěry vyslovené ve skutkově a právně totožné věci, s ohledem na skutečnost, že jednání v této jiné věci proběhlo tentýž den a byly mu přítomny stejné osoby (zástupce stěžovatelky a pověřený pracovník žalovaného), musely jim být důvody vyhlášeného rozsudku zřejmé. Krajský soud dále výslovně zdůraznil, že neshledal důvod se od rozsudku vyhlášeného v předchozí věci odchýlit. Navíc i v případě uznání pochybení krajského soudu by se nejednalo o vadu řízení před krajským soudem, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Námitka stěžovatelky není důvodná.

[42] K námitce stěžovatelky, že celní orgány neunesly důkazní břemeno a krajský soud v tomto směru nesprávně aproboval rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud předesílá, že pro dokazování v celním řízení se uplatní specifické zásady daňového řízení (srov. za všechny rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016-38). Daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud provedené důkazy spolehlivě prokazují tvrzení daňového subjektu, aktivuje se důkazní břemeno správce daně (celního orgánu). V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl.

[43] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shledal, že v posuzované věci celní orgány své důkazní břemeno unesly a rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nedostatečně skutkově podložené.

[44] Celní orgány srozumitelně a podrobně vysvětlily, na základě jakých důkazů dospěly k vyřčeným závěrům a správní spis v tomto směru poskytuje jednoznačnou představu o skutkovém stavu. Celní dluh vzniká v závislosti na propuštění konkrétního zboží do tranzitního režimu, přičemž v tomto případě došlo dle tranzitních T1 deklarací ve spojitosti s vývozními C3 deklaracemi k propuštění zboží s obsahem tabáku, které následně „zmizelo“ (viz dále). Celní orgány konstatovaly, že byly porušeny podmínky tranzitu a přepravované zboží obsahující tabák bylo odňato celnímu dohledu, neboť při zajištění vozidel, které zboží přepravovaly, nebylo nalezeno zboží s obsahem tabáku, které bylo předmětem tranzitních T1 deklarací. Celní orgány i krajský soud přitom předešly konkrétní skutečnosti svědčící vysloveným závěrům, včetně toho, jaké informace dovodily z předložených celních dokumentů. Celní orgány také poukázaly na listiny založené ve správním spise, z nichž vyplývalo, že osoby, které se podílely na odnětí zboží celnímu dohledu, dokázaly manipulovat se závěrovým systémem pro přiložení celních závěr tak, aby nedošlo k jejich poškození a nedošlo k odhalení manipulace s uzavřeným nákladovým prostorem. Tuzemské celní orgány také s odkazem na konkrétní důkazy vyvrátily námitku stěžovatelky týkající se charakteru zboží odeslaného ze Srbska. Nejvyšší správní soud se proto ve shodě s krajským soudem domnívá, že tuzemské celní orgány své důkazní břemeno ohledně vzniku celního dluhu unesly.

[45] Stěžovatelka konkrétně rozporuje skutečnost, že celní orgány a krajský soud ve svých závěrech vyšly z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích – pobočky v Táboře ze dne 1. 3. 2022, č. j. 9 T 1/2022-7060. Tímto rozsudkem, kterým byla schválena dohoda o vině a trestu, byla společnost Orlegran uznána vinou ze zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zločinu porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou. Tato společnost byla tranzitními T1 deklaracemi vymezena jako příjemce zboží.

[46] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že daňové a trestní řízení jsou dvě samostatná řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, nebo rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35). Výsledky daňového a trestního řízení i v případě, že je posuzován stejný skutek, nejsou vnitřně provázány, odlišují se v předmětu a účelu řízení, stejně jako v okruhu účastníků a rozložení důkazního břemene (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 10 Afs 26/2024-62). Orgánům finanční správy a orgánům činným v trestním řízení zákonodárce svěřil kompetence v různých právních odvětvích, na základě jim vlastních procesních a hmotněprávních pravidel (trestní předpisy a předpisy daňové, či v tomto případě celní). Trestní řízení a daňové (celní) řízení, respektive jejich výsledky proto nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto*. V rozsudku ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53, Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Zároveň ale zdůraznil, že pro soud je závazný toliko výrok rozsudku, a to rozsudku odsuzujícího, který již nabyl právní moci s tím, že bude vždy nezbytné hledět na skutečnost, zdali byla vina obžalovaného konstatována po hlavním líčení, které je zpravidla těžištěm dokazování, či v rámci alternativního způsobu vyřízení trestních věcí (například

dohodou o vině a trestu). Pro správní soudy je závazná především skutková věta trestního rozsudku vyhlášeného po řádném hlavním líčení, která je součástí jeho výroku.

[47] Nejvyšší správní soud nepřehlíží, že v posuzované věci byla celními deklaracemi označená příjemkyně zboží uznána vinou na základě dohody o vině a trestu. Klíčovou skutečností ale zůstává, že žalovaný ani krajský soud závěry trestního řízení nepovažovaly za jediný či významný důvod pro vyměření celního dluhu. Krajský soud poukaz na trestní rozsudek uvedl až v závěru svých úvah o charakteru zboží odeslaného ze Srbska, přičemž ho uvedl slovy: „*Odhlédnout pak nelze ani od toho, že takto zjištěný skutkový stav zcela odpovídá závěrům učiněným trestním soudem v rozsudku č. j. 9 T 1/2022-7060*“. Krajský soud ve skutkových závěrech vycházel především z obsahu správního spisu a také žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí unesl své důkazní břemeno odkazem na konkrétní důkazy obsažené ve spisovém materiálu a nikoli poukazem na citovaný trestní rozsudek. Nelze proto tvrdit, jak činí stěžovatelka, že by celní orgány či krajský soud přířkly trestnímu rozsudku nedůvodně velkou míru důležitosti.

[48] Stěžovatelka v dalším stížnostním bodě zpochybňuje, že v tranzitních zásilkách odešlo ze Srbska originální zboží Al Fakher, neboť z tranzitních zásilek nebyly v Srbsku odebrány vzorky. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s krajským soudem, že s ohledem na skutečnost, že vzorky zboží, které pocházely ze stejné dovozní zásilky, obsahovaly tabák, lze důvodně předpokládat, že také zboží v posuzovaných tranzitních zásilkách tabák obsahovalo. Neodebrání vzorku z posuzovaných tranzitních zásilek sice mohlo vyvolat určité pochybnosti o obsahu tabáku, další zjištěné skutečnosti však vyvracely tvrzení stěžovatelky, že tabák neobsahovaly. Tabákové výrobky byly do Srbska přepraveny v rámci jedné dovozní zásilky, která byla pod dohledem srbské celní správy přepravena do celního skladu, odkud bylo zboží v rámci jednotlivých vývozů propuštěno do tranzitu. Provedené vzorky ze dvou dalších tranzitních zásilek majících původ ve společné dovozní zásilce potvrdily, že obsahovaly tabák, z čehož lze dovozovat, že také další tranzitní zásilky pocházející z této společné dovozní zásilky obsahovaly zboží s tabákem. Nejvyšší správní soud považuje tyto okolnosti za natolik významné, že vyvrací pochybnosti stěžovatelky o charakteru zboží vyvezeného ze Srbska. Navíc nelze přehlížet, že tomuto závěru odpovídaly údaje obsažené v tranzitních T1 deklaracích a vývozních C3 deklaracích (viz dále). Stěžovatelka se sice dovolává skutečnosti, že ani z dovozní zásilky nebyly při dovozu do Srbska odebrány vzorky, obsah této zásilky však byl zřejmý. Ta přitom byla po celou dobu pod celním dohledem, což vylučuje, aby došlo již na území Srbska k záměně zboží.

[49] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že dle provedeného dokazování bylo ze Srbska v tranzitním režimu vyvezeno originální zboží obsahující tabák.

[50] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále obsáhle rozporuje závěry, které krajský soud vyvodil z celních dokumentů. Obdobnou argumentaci týkající se téhož celního dluhu uplatnil ručitel celního dluhu, jehož kasační stížnost zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 3. 2025, č. j. 10 Afs 276/2024-48. Závěry tohoto rozsudku nemá Nejvyšší správní soud důvod jakkoli přehodnocovat, naopak z nich v následujícím odůvodnění do značné míry vychází.

pokračování

[51] Krajský soud při hodnocení obsahu celních dokumentů vyšel z následujících zjištění, jejichž správnost ověřil Nejvyšší správní soud z obsahu spisu. Tranzitní T1 deklarace byly vystaveny pro zboží identifikované jako „duvan za nargile“ (tabák pro vodní dýmku), aniž by bylo blíže vymezeno položkou nomenklatury. Z vývozních C3 deklarací vystavených společnostmi West sped vyplývalo, že předmětem vývozu je zboží označené podpoložkou kombinované nomenklatury 24031100 - zboží obsahující tabák. Z dotazníku k pojištění celního dluhu ve společném tranzitním režimu vyplněného stěžovatelkou vyplývalo, že předmětem tranzitu mělo být komerční zboží, bez zboží ze seznamu vysokého rizika. Ze žádosti o povolení k použití souborné jistoty plyne, že je vystavována pro zboží bez vysokého rizika podvodu. Odůvodnění rozhodnutí o použití souborné jistoty pak poukazuje na žádost stěžovatelky, dle které soubornou jistotu lze použít pouze pro zboží bez vysokého rizika.

[52] Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že z těchto dokumentů bylo možno dovodit konkretizaci zboží jako zboží obsahujícího tabák – tabák do vodní dýmky, sazební zařazení 24031100. Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatelky předepisuje, že při posouzení vzniku celního dluhu je nutné v první řadě přihlídnout ke znění právní úpravy obsažené v čl. 112 odst. 1 písm. a) Úmluvy a čl. 79 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“). Podle těchto ustanovení celní dluh vzniká *odnětím zboží společnému tranzitnímu režimu a dále nesplněním některé podmínky, kterou se řídí propuštění zboží do společného tranzitního režimu nebo použití společného tranzitního režimu*. Z uvedených formulací je patrné, že pro celní dluh je určující jeho vztah ke zboží propuštěnému do tranzitního režimu. Celní dluh tedy vzniká právě k tomu zboží, které bylo propuštěno do tranzitního režimu a ve vztahu ke kterému byly celní správou stanoveny tranzitní podmínky. Je proto zřejmé, že v tomto směru je klíčovým dokumentem celní prohlášení, na jehož základě rozhoduje celní správa o propuštění deklarovaného zboží do tranzitního režimu a o stanovení tranzitních podmínek. Právě v tomto dokumentu je určeno konkrétní zboží, k němuž případně vzniká celní dluh ve smyslu Úmluvy.

[53] Tranzitní T1 deklarace zněly v posuzované věci na tabák do vodní dýmky, a ačkoli neobsahovaly sazební zařazení zboží, s nimi spojené vývozní C3 deklarace konkretizovaly zboží jako zboží obsahující tabák (sazební zařazení 24031100). Vývozní C3 deklarace přitom byly nedílnou doprovodnou dokumentací T1 tranzitních deklarací, takže nelze dovodit, že by se tranzitní deklarace T1 týkaly zboží neobsahujícího tabák (sazební zařazení 24039990).

[54] K námitce stěžovatelky o nesouladu skutečného a zamýšleného obsahu celních prohlášení Nejvyšší správní soud uvádí, že při určení relevance zamýšleného obsahu tranzitních deklarací je nutno vycházet z vymezení pojmu držitel (tranzitního) režimu. Podle celního kodexu a čl. 3 písm. f) Úmluvy je držitelem tranzitního režimu *osoba, která podává celní prohlášení, na jejíž účet je celní prohlášení podáváno nebo ta, na kterou byly převedena práva a povinnosti vyplývající z celního režimu*. Ze znění citovaného ustanovení je zřejmé, že smyslem úpravy je v každém případě postavit najisto, která osoba bude nositelem povinností vyplývajících z celního řízení. Krajský soud přitom správně určil, že stěžovatelka

byla z pozice držitele tranzitního režimu plně odpovědná za předložení zboží v jeho nezměněné podobě celnímu úřadu a bylo pouze její odpovědností zjednat si kontrolu nad zbožím i nad tranzitním celním prohlášením a souvisejícími dokumenty. Námitka stěžovatelky o nesouladu skutečného a zamýšleného obsahu celních prohlášení je proto pro posouzení vzniku celního dluhu bez významu. Stěžovatelka byla jako držitelka tranzitního režimu odpovědná za to, jaké bude výsledné znění celních deklarací, ze kterých srbská celní správa vycházela při rozhodování o propuštění zboží do tranzitního režimu a stanovení tranzitních podmínek. Není proto relevantní tvrzení stěžovatelky, že vývozní C3 deklarace byly „podstrčeny“ srbské celní správě společností West sped, neboť stěžovatelka byla plně odpovědná za kontrolu nad zbožím i celními prohlášeními. Tvrzení, že srbské celní správě zaslala i jiné vývozní deklarace, stěžovatelka nedokládá žádnými důkazy, nelze proto než shledat, že vývozní C3 deklarace jiného znění srbské celní správě předloženy nebyly. Krajský soud zároveň v odůvodnění napadeného rozsudku nekladl důraz na skutečnost, že vývozní C3 deklarace byly opatřeny razítkem srbské celní správy. Polemika stěžovatelky s touto skutečností je tedy nepřipadná, neboť se mýlí se stěžejními důvody napadeného rozsudku. Krajský soud pak také vývozní C3 deklarace nenazval „závažnými rozhodnutími srbské celní správy“, jak tvrdí stěžovatelka, tento obrat použil pro konstatování, že dokumenty vážící se k procesu propuštění zboží do tranzitního režimu osvědčily, že šlo o zboží obsahující tabák.

[55] Podle Nejvyššího správního soudu nemohou být shora uvedené závěry překonány ani poukazy stěžovatelky na skutečnost, že dokumenty týkající se povolení souborné jistoty (žádost a rozhodnutí) obsahovaly vnitrostátní kategorizaci zboží jako zboží „bez vysokého rizika podvodu“, která by náležela zboží bez obsahu tabáku. Krajskému soudu lze dát za pravdu, že takovéto dělení přepravovaného zboží (z hlediska rizikovosti podvodného jednání) mezinárodně platné podmínky pro režim společného tranzitu (Úmluva o společném tranzitním režimu) neznají (bod 62 rozsudku). Jakékoli poukazy stěžovatelky na kategorizaci zboží v těchto dokumentech proto nemohou být přiléhavé. Klíčový naopak zůstává obsah celních prohlášení, zatímco údaje týkající se souborné jistoty nemají vliv na jejich posouzení a na hodnocení vzniku a existence celního dluhu. K procesu povolování jistoty stěžovatelka rovněž namítá, že krajský soud nepřipadně položil důraz na obsah záruční listiny, která neposuzovala charakter zboží či nespécifikovala jeho rizikovost. Krajský soud ovšem na obsah záručního listu správně upozornil, neboť snižoval relevanci poukazů stěžovatelky na povolení souborné jistoty. Obsah záruční listiny sám o sobě nedokládá charakter sporného zboží, zpochybnil však tvrzení stěžovatelky, podle nějž proces povolování jistoty prokázal, že v daném případě nedošlo k propuštění zboží s obsahem tabáku.

[56] Na výše uvedeném nic nemění ani údajná historická spolupráce mezi stěžovatelkou a společností West sped, která měla vždy směřovat ke zboží bez obsahu tabáku. Tato tvrzení stěžovatelky nemohla zpochybnit charakter nyní posuzovaného zboží. V celním řízení provedené a shora rekapitulované důkazy vyvrátily poukazy stěžovatelky na podobu a náplň obchodní spolupráce. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelkou uváděná absence registrace společnosti Bigprofit, která stála na počátku celého řešeného případu v pozici „odesílatele“, v Registru dovozců tabáku. Nejvyšší správní soud souhlasí

pokračování

s krajským soudem, že tato skutečnost nijak neprokazuje, jaké zboží bylo do tranzitního režimu propuštěno, a už vůbec nemá vliv na existenci celního dluhu.

[57] Na základě výše uvedeného lze shrnout, že v soudním řízení nebyly vyvráceny závěry žalovaného, že z tranzitních T1 deklarací ve spojení s vývozními C3 deklaracemi vyplývalo, že do tranzitního režimu bylo propuštěno zboží s obsahem tabáku a držitelkou režimu ve vztahu k tomuto zboží byla stěžovatelka. Ustanovení Úmluvy a celního kodexu je třeba vykládat tak, že celní dluh vzniká ke zboží identifikovanému v celním prohlášení, za jehož obsah odpovídá držitel režimu. V posuzované věci podle čl. 113 odst. 1 písm. d) Úmluvy odpovídá za celní dluh „držitel režimu“, resp. podle čl. 79 odst. 3 písm. b) celního kodexu *osoba, která si byla vědoma nebo si měla být vědoma, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů*. Proto je třeba dát krajskému soudu za pravdu, že celní dluh za zboží s obsahem tabáku skutečně vznikl a odpovídá za něj stěžovatelka. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že by předložila komplex důkazních prostředků a skutkových okolností prokazujících, že ze Srbska odešlo zboží bez obsahu tabáku. Další listinné důkazy toto tvrzení jednoznačně vyvrací (viz výše). Kasační námitka neexistence celního dluhu ke zboží s obsahem tabáku je proto nedůvodná.

[58] Podle stěžovatelky krajský soud i žalovaný dále chybně vyšli z její „objektivní odpovědnosti“. K odpovědnosti povinného za celní dluh Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 6. 2012, č. j. 7 Afs 17/2012-40, konstatoval, že *„objektivní odpovědnost hlavního povinného vychází z premisy, že přítomnost zboží, které není zbožím Evropské unie, na unijním celním území představuje sama o sobě nebezpečí, že se toto zboží nakonec zapojí do hospodářského oběhu v členských státech, aniž je procleno (viz rozsudek SDEU ze dne 2. 4. 2009, Elshani, C-459/07, Sb. rozh. s. I-2759, bod 32). Hlavní povinný je tak kromě povinností podle čl. 96 celního kodexu dlužníkem celního dluhu vyplývajících z nedodržení ustanovení režimu vnějšího tranzitu Společenství. Cílem takto stanovené odpovědnosti hlavního povinného je zajistit řádné a jednotné používání předpisů tohoto režimu a řádné provedení tranzitu za účelem ochrany finančních zájmů Evropské unie a jejích členských států (viz v tomto smyslu rozsudek SDEU ze dne 3. 4. 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Sb. rozh. s. I-1895, bod 48).“* Nejvyšší správní soud se tedy přiklonil k objektivnímu pojetí odpovědnosti hlavního povinného z celního dluhu, jehož účelem je donutit subjekt (držitele režimu) ke zvýšené bdělosti nad dodržováním celních povinností.

[59] Nejvyšší správní soud uznává, že z objektivní odpovědnosti za celní dluh existují výjimky a jednu z nich představuje také prominutí cla z důvodu pochybení celních orgánů ve smyslu čl. 119 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Krajský soud ve svém rozsudku v tomto smyslu přílehavě vycházel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie *Pascoal & Filhos v Fazenda Pública*, jeho závěry je ovšem nutné korigovat v tom směru, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2020, č. j. 6 Afs 194/2020-51, uvedl, že podmínkami liberace jsou *„chyba na straně příslušných celních orgánů, kterou nemohl dlužník/povinná osoba přiměřeným způsobem zjistit, a dobrá víra dlužníka/povinné osoby, zahrnující rovněž dodržení všech platných předpisů týkajících se celního prohlášení, jak výslovně zdůrazňoval starý celní kodex.“* Administrativní pochybení celních orgánů ve státě vývozu by tedy mohlo být relevantní z pohledu výsledné povinnosti zaplatit celní dluh.

Pro možné úvahy o zproštění se objektivní odpovědnosti je však nutné, aby administrativní chyba celních orgánů vůbec nastala.

[60] V posuzovaném případě krajský soud správně shledal, že se srbská celní správa nedopustila žádného pochybení (bod 64 rozsudku). Skutečnost, že celní správa vycházela z obsahu vývozních C3 deklarací (znějících na zboží s obsahem tabáku), které jí dle kasační stížnosti „podstrčila“ společnost West sped, nezakládá pochybení celních orgánů. Pouze svědčí o nedostatečné opatrnosti stěžovatelky, která byla primárně odpovědná za případné nesrovnalosti. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 5. 2010, č. j. 5 Afs 83/2009-123, týkajícímu se zpochybňování skutečností deklarovaných v celním prohlášení, *„důkazní břemeno 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. 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.“*

[61] V nyní posuzovaném případě obdržely orgány srbské celní správy od společnosti West sped vývozní C3 deklarace, které zněly na zboží s obsahem tabáku. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval výše, součástí povinností stěžovatelky jako držitelky režimu bylo ověření obsahu celních prohlášení podaných srbské celní správě. V souladu s citovanou judikaturou srbská celní správa neměla povinnost zjišťovat, zda stěžovatelka ve skutečnosti nechtěla do tranzitního režimu propustit jiný druh zboží, než vyplývalo z celních prohlášení. Stěžovatelkou rozporovaný postup srbských orgánů celní správy proto nelze v intencích citované judikatury hodnotit jako chybný. I tato kasační námitka je proto nedůvodná.

[62] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu postup v rozporu se zákazem přepjatého formalismu vedoucího k extrémně nespravedlivému výkladu ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 2216/09. Ústavní soud v citovaném nálezu konstatoval, že obecné soudy postupovaly formalisticky, když akceptovaly námitku promlčení, ačkoliv důsledkem byla neexistence časového okamžiku, ve kterém by mohlo být uplatněno subjektivní právo, aniž by došlo k jeho promlčení. Nespravedlnost rozsudku spočívala v absolutním odnětí subjektivního práva v důsledku lpění na mechanické aplikaci zákona. Další případy přepjatého formalismu shledal Ústavní soud například v situaci, kdy Nejvyšší soud odmítl dovolání jen z toho důvodu, že bylo podáno elektronickou formou (nález ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 3042/12), při odmítnutí exekutorského zápisu jako nezpůsobilého exekučního titulu jenom z důvodu, že v něm nebyla výslovně uvedena platnost občanského průkazu, kterým se identifikoval účastník (nález ze dne 4. 7. 2013, sp. zn. III. ÚS 925/13) nebo při nepřiznání náhrady újmy z důvodu absence zrušení nezákonného rozhodnutí v situaci, kdy dotčený subjekt ani nemohl zrušení rozhodnutí dosáhnout (nález ze dne 22. 5. 2023, sp. zn. III. ÚS 847/23). Tyto demonstrativní případy vystihují podstatu přepjatého formalismu – jde o situace, v nichž soudy mechanicky

pokračování

postupují podle zákonných ustanovení a pomíjejí extrémní nespravedlnost situace vzniklé v důsledku jejich rozhodnutí.

[63] Taková situace však v projednávané věci v žádném případě nenastala. Stěžovatelka byla shledána odpovědnou za celní dluh, jelikož nedostála svým závazkům dohlédnout na dodržení stanovených tranzitních podmínek. Nelze argumentovat tím, že bylo spravedlivé vyměřit celní dluh společností West sped a Orlegran, jelikož na jejich odpovědnost nebylo zboží propouštěno do tranzitního režimu. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic nespravedlivého v oddělení odpovědnosti za nedbalostní počínání stěžovatelky při dohlížení na dodržování stanovených tranzitních podmínek (za které byl vyměřen celní dluh) od trestněprávní odpovědnosti za podvodné jednání. Jak správně konstatoval krajský soud v napadeném rozsudku, bylo zcela na úvaze celních orgánů, kterému ze solidárních dlužníků celní dluh vyměří, bez ohledu na objektivní odpovědnost stěžovatelky, coby hlavního povinného subjektu (bod 75 napadeného rozsudku). V této souvislosti Nejvyšší správní soud konečně podotýká, že je třeba rozlišit trestněprávní odpovědnost za celní podvody od odpovědnosti za celní dluh v důsledku nesplnění celních podmínek. Zatímco otázka odpovědnosti za podvodné jednání je předmětem trestněprávní větve této věci, otázka odpovědnosti za vzniklý celní dluh je předmětem celního řízení. Stěžovatelka byla shledána odpovědnou za nedbalostní jednání při tranzitu zboží, nikoliv za samotné podvodné jednání.

[64] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzované věci neshledal extrémní nespravedlnost ve smyslu výše citovaných nálezů Ústavního soudu. Krajský soud se tedy nedopustil přepjatého formalismu, pokud shledal odpovědnost stěžovatelky za celní dluh. Také tato kasační námitka stěžovatelky je nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[65] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[66] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. března 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu

