



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Jiřiny Chmelové a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Menzies Aviation (Czech), s.r.o.**, sídlem K letišti 1049/57, Praha 6, zastoupena Mgr. Zdeňkem Bajarem, advokátem, sídlem Višňovka 2266, Praha 5, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2021, č. j. 36674-2/2021-900000-319, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2024, č. j. 10 Af 26/2021-47,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Celního úřadu Praha Ruzyně (dále „prvostupňový celní orgán“) byla žalobkyni vyměřena podle čl. 79 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále „celní kodex“), podle § 23 odst. 1 písm. d) a § 38 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2021 (dále „zákon o DPH“), daň z přidané hodnoty ve výši 263 616,60 Kč. Prvostupňový celní orgán vyměřil daň na základě kontrolního zjištění, že zásilka dočasně uskladněného zboží

dovezeného z třetí země, konkrétně kosmetických tužek na líčení očí o dvou nákladových kusech a váze 484 kg, se nenalézá v dočasném skladu provozovaném žalobkyní. Z tohoto skladu byla vydána dne 24. 8. 2020, aniž by byla navržena na propuštění do celního režimu. Jednalo se o zboží, které původně vyvezla z ČR mimo území Evropské unie společnost Schwan Cosmetics CR, s.r.o. (dále „příjemce“), ale toto zboží se vrátilo z třetí země zpět do ČR, bylo umístěno do dočasného skladu jako zboží, které není zbožím Evropské unie, a z něj je poté dopravce vyzvedl k vrácení zpět příjemci. Tím, že bylo toto zboží odňato celnímu dohledu, vznikl žalobkyni, která provozuje dočasný sklad, celní dluh, neboť dle čl. 147 odst. 3 písm. a) celního kodexu nezajistila, aby zboží nebylo odňato celnímu dohledu. Celní dluh v tomto případě tvořilo clo ve výši 0 Kč a DPH ve výši 263 616,60 Kč. Žalobkyně byla v této situaci dlužníkem dle čl. 79 odst. 3 písm. a) celního kodexu, neboť se jedná o osobu, která nesplnila povinnosti vyplývající z právních předpisů pro dočasné uskladnění, a povinnost zaplatit daň jí vznikla odnětím zboží celnímu dohledu. Osvobodit zboží od daně podle § 71 odst. 6 zákona o DPH nebylo možné, neboť zboží nebylo předloženo k celnímu řízení. Proti rozhodnutí prvostupňového celního orgánu podala žalobkyně odvolání, avšak žalovaný je rozhodnutím označeným v záhlaví potvrdil; výrokem opravil pouze číslo jednací napadeného prvostupňového rozhodnutí.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou podanou Městskému soudu v Praze. Podle žalobkyně byla rozhodnutí celních orgánů postavena na nesprávném předpokladu, že DPH je celním dluhem a že žalobkyně je dlužníkem tohoto celního dluhu (tj. že je daňovým subjektem). DPH celním dluhem není, neboť celním dluhem je pouze povinnost osoby zaplatit částku dovozního a vývozního cla. Termín clo nezahrnuje DPH a na odpovědnost za úhradu DPH se čl. 79 celního kodexu vůbec nevztahuje. Na tom nic nemění ani § 93 zákona o DPH, protože ten se týká pouze správy daní, tedy postupu s cílem zjistit daň, stanovit ji a zabezpečit její úhradu. Žádný zákon neoznačuje osobu provozující dočasný sklad za daňový subjekt ve smyslu § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Na zboží navíc dopadalo osvobození od cla pro tzv. vrácené zboží podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu a na něj navazující osvobození od DPH pro vrácené zboží dle § 71 odst. 6 zákona o DPH. S osvobozením od cla se pojí i automatický zánik povinnosti úhrady celního dluhu dle čl. 124 odst. 1 písm. h) celního kodexu, který vylučuje též povinnost žalobkyně k zaplacení DPH. Žalobkyně rovněž uvedla, že postup celních orgánů byl v rozporu se zásadou přiměřenosti. V daném případě mohl správce daně dosáhnout cíle jednak tím, že mohl umožnit příjemci zboží podat dodatečnou celní deklaraci a požádat o osvobození od cla a DPH, anebo mohl vyměřit DPH příjemci zboží namísto žalobkyně. Žalobkyně připouští administrativní pochybení, protože zboží bylo z dočasného skladu propuštěno předčasně. Za toto pochybení byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 25 000 Kč. Vyměření DPH nad rámec této sankce pro ni znamená čistou finanční ztrátu a také další dodatečný trest (rozporný se zásadou zákazu dvojího postihu v téže věci), neboť DPH nemůže na rozdíl od příjemce zohlednit v daňových priznáních.

[3] Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Uvedl, že i pro správu DPH se musí uplatnit přímo použitelné předpisy EU, které mají aplikační přednost před zákonem č. 242/2016 Sb., celní zákon, i daňovým řádem. Pro správu DPH se tak v nynější věci použijí ustanovení celního kodexu a případně nařízení Komise (EU) v přenesené pravomoci č. 2015/2446. Žalobkyni vznikla povinnost k DPH při dovozu podle § 23 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o DPH nesplněním povinnosti při dočasném uskladnění zboží, kterou

pokračování

stanovuje čl. 147 celního kodexu (zajištění, aby zboží nebylo vyjmutu z celního dohledu). Použitelnost celního kodexu je v tomto případě daná též zněním § 1 a § 3 celního zákona. Jde-li o námitku, že žádný zákon žalobkyni neoznačuje za daňový subjekt a že nevznikl žádný celní dluh, odkázal soud mj. na čl. 79 celního kodexu, podle něhož celní dluh vznikl nesplněním povinnosti pro odnětí zboží celnímu dohledu, a to okamžikem vyskladnění zboží z dočasného skladu bez řádného celního projednání. Judikatura podle soudu nevyklučuje, že DPH celním dluhem být může. Podle čl. 79 odst. 3 celního kodexu je v takovém případě dlužníkem osoba, která měla dané právní povinnosti splnit. Osoba dlužníka, stejně jako vznik celního dluhu tak jsou právními předpisy jednoznačně definovány, nejedná se tedy o nepřipustný extenzivní výklad daňového práva. K námitce, že vrácené zboží bylo osvobozeno od cla i DPH, soud připomněl, že odnětím celnímu dohledu dané zboží již nemohlo být považováno za zboží nedotčené (není možné je jednoznačně ztotožnit se zbožím odňatým celnímu dohledu). Danou vadu by v případném řízení nebylo možno napravit. Tento požadavek je přitom nezbytný pro osvobození od cla podle čl. 203 celního kodexu. Nejsou-li splněny podmínky osvobození od cla, nejsou splněny ani podmínky pro osvobození od DPH dle § 71 odst. 6 zákona o DPH. Jde-li o postup celních orgánů rozporný se zásadou přiměřenosti, celní orgány nebyly podle soudu povinny optimalizovat daňové povinnosti žalobkyně ani zjišťovat, kdo další by mohl být dlužníkem. Celní orgány se mohly obrátit na kteréhokoli dlužníka, právní předpisy v tomto směru nestanoví žádnou posloupnost osob odpovídajících za celní dluh. K tvrzenému bránění celních orgánů příjemci v podání celního prohlášení soud uvedl, že při splnění zákonných podmínek může každá osoba podat celní prohlášení. Nejsou-li splněny podmínky pro přijetí celního prohlášení, celní orgány je nepřijmou a sdělí důvody. Důvodná podle soudu nebyla ani námitka dvojího postihu za jedno pochybení, neboť žalobkyni byla uložena pokuta za spáchání přestupku podle § 47 odst. 1 písm. b) celního zákona a paralelně jí ze zákona vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň (DPH). Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň je na uložení pokuty za porušení celních předpisů nezávislý. Vyměření daně nelze považovat za sankci ukládanou v daňovém řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž navrhla napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušit. Podle stěžovatelky městský soud jednak nesprávně posoudil otázku, zda je stěžovatelka hmotněprávním dlužníkem DPH (subjektem daně). Stanovení subjektu daně nespádá pod pojem správy daní, kterou se rozumí výkon oprávnění správního orgánu za účelem zjištění a splnění daňových povinností, tj. je vázáno na procedurální aspekty výběru daní. Daňový subjekt musí být vymezen zákonem a stěžovatelka takto určeným daňovým subjektem ze zákona není. Celní předpisy se dle § 93 zákona o DPH použijí pouze při správě daní, avšak nelze uplatnit ta jejich ustanovení, která pod oblast správy daní nelze zahrnout. Na základě celních předpisů nelze dovozovat, kdo je subjektem DPH v případě odnětí zboží celnímu dohledu. Žádný jiný předpis pak provozovatele dočasného skladu za subjekt DPH neoznačuje. Napadeným rozsudkem tak dle stěžovatelky došlo k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle níž lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Vymezení jednotlivých komponentů DPH nelze přenášet na orgány EU, neboť by šlo o porušení primárního práva EU, podle něhož pravomoc ke změnám daně zůstává v rukou členských států. Stěžovatelka proto trvá na tom, že výklad zaujatý žalovaným i městským soudem je extenzivním výkladem daňového práva v neprospěch subjektu, což je

dle judikatury nepřipustné. Podle stěžovatelky byla nesprávně posouzena i otázka neumožnění požádat o dodatečné osvobození od cla (a tím dosáhnout osvobození od DPH). Argumentace žalovaného i soudu staví na tom, že nelze prokázat, zda předkládané zboží při dodatečné žádosti je identické s tím, které bylo dovezeno. Skutečnost, že jde stále o tutéž zásilku, je podle stěžovatelky možné prokázat řetězcem relevantních důkazů a pochybnosti o identitě zásilky měly být případně vyjeveny v rámci samotného řízení před celními orgány. Neexistoval tedy zákonný důvod pro odmítnutí snahy příjemce o nápravu, navíc v situaci, kdy jsou dány důvody pro osvobození zboží od cla a DPH. Nesprávně byla soudem podle stěžovatelky posouzena též otázka rozporu postupu celních orgánů se zásadou přiměřenosti. Tvrzení soudu o tom, že celní orgány nebyly povinny optimalizovat daňové povinnosti stěžovatelky a zjišťovat, zda ve vztahu k celnímu dluhu existuje další dlužník, považuje za nepřipadné, neboť celní orgány o příjemci ve správním řízení věděly a bylo jim známo i to, že pro něj může být vyměřené DPH daňově neutrální. Záměrně však preferovaly postup vyměření DPH pouze stěžovatelce, u níž jde o čistou majetkovou sankci vedle uložené pokuty. Toto řešení bylo výhodnější pro stát, avšak zásadně nevýhodné pro stěžovatelku.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že celní orgány spravují DPH pouze v úzkém okruhu případů, k nimž patří i situace dovozu zboží, v níž je DPH vyměřeno z důvodu porušení celních předpisů. V této situaci podle § 93 zákona o DPH vykonávají správu daně podle předpisů upravujících správu cla. Správu cla upravuje celní zákon, který v § 3 odst. 1 uvádí, že při výkonu působnosti se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li zákon nebo přímo použitelný předpis EU jinak. Přímo použitelné předpisy EU, primárně pak celní kodex, nemohou být z aplikace práva vyloučeny a použijí se přednostně. Povinnost priznat DPH při dovozu vznikla podle § 23 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o DPH nesplněním povinnosti pro dočasné uskladnění stanovené v celních předpisech. Stěžovatelka odňala zboží celnímu dohledu, čímž vznikl celní dluh a podle čl. 79 celního kodexu se stěžovatelka stala dlužníkem. Ohledně tvrzené nemožnosti příjemce žádat o dodatečné osvobození žalovaný uvedl, že vzhledem k povaze zboží není možné dané zboží ztotožnit se zbožím odňatým celnímu dohledu. Podmínky pro aplikaci osvobození dle čl. 203 celního kodexu tak nejsou splněny. Žalovanému dále není zřejmé, jak by celní orgány mohly stěžovatelce nebo příjemci bránit v podání celního prohlášení. Pokud jsou splněny podmínky pro přijetí celního prohlášení, celní orgány je přijmou. Zde však celní prohlášení nebylo vůbec podáno a žalovaný nemohl přezkoumávat postup celního orgánu, k němuž fakticky nedošlo. Pokud jde o tvrzený rozpor se zásadou přiměřenosti, žalovaný konstatoval, že napadené rozhodnutí je souladné s právními předpisy. Není přitom rozhodné, zda by dlužníkem mohla být i jiná osoba, u níž navíc není její odpovědnost za celní dluh zřejmá. Osobou, která porušila právní předpisy, je stěžovatelka. Právě v důsledku jejího chování vznikl celní dluh a stala se dlužníkem. Při solidární odpovědnosti za celní dluh rovněž není dána posloupnost možných dlužníků, celní orgány se tak mohou obrátit na kteréhokoli dlužníka.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Ke kasační námitce týkající se nesprávného právního posouzení otázky, zda je stěžovatelka jakožto provozovatel dočasného skladu daňovým subjektem povinným

pokračování

k DPH, Nejvyšší správní soud předně uvádí, že při aplikaci právní úpravy na právě projednávanou věc je nutno řešit otázku souběžného užití přímo použitelných předpisů EU (v této věci celní kodex), jejichž ustanovení mají aplikační přednost před národním právem (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 3. 1978 ve věci C-106/77, *Simmenthal*), a vnitrostátní zákonné úpravy (zde zákon o DPH, celní zákon a daňový řád). V rámci vztahu „národní“ a „evropské“ právní úpravy nicméně nelze souhlasit se stěžovatelkou, že „jednotlivé komponenty DPH“ nemůže vzhledem k nedostatku kompetence jakkoli ovlivňovat právní úprava na úrovni EU, neboť DPH je ve smyslu čl. 113 Smlouvy o fungování EU částečně harmonizovaná, a její vnitrostátní úprava tedy vychází rovněž ze směrnic (např. směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty). To ovšem nic nemění na tom, že stěžovatelka musí být právním předpisem odpovídající právní síly označena jako hmotněprávní dlužník určité daně, cla či obdobného finančního plnění.

[8] Postavení stěžovatelky jakožto daňového dlužníka ve vztahu k DPH pokládá Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem za jednoznačné. Čl. 79 celního kodexu, jenž je přednostně aplikovaným a přímo použitelným předpisem EU (nařízením), stanoví, že celní dluh vzniká pro odnětí zboží celnímu dohledu, a to okamžikem, kdy povinnost, jejímž nesplněním vzniká celní dluh, není plněna nebo přestala být plněna. Stěžovatelka jako provozovatel dočasněho skladu měla dle čl. 147 odst. 3 celního kodexu povinnost zajistit, aby dočasně uskladněné zboží nebylo odňato celnímu dohledu. Tuto povinnost však nesplnila, což ostatně ani nerozporuje, přičemž hovoří o „administrativním pochybení“. Dlužníkem je dle čl. 79 odst. 3 celního kodexu každá osoba, která měla splnit dané právní povinnosti. Již toto ustanovení zakládá stěžovatelce hmotněprávní postavení dlužníka ve vztahu k celnímu dluhu. To podporuje rovněž závěr Soudního dvora EU, jenž v částečně podobné věci dovodil, že dlužníkem může být též osoba zajišťující skladování zboží (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2005 ve věci C-140/04, *United Antwerp Maritime Agencies a Seaport Terminals*). Závěr, že za celní dluh může odpovídat i jiná osoba než příjemce zboží, pak konstatoval i rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 8 Afs 160/2006-61, v němž byla potvrzena odpovědnost dopravce, jenž porušil svou právní povinnost, za celní dluh.

[9] Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti – narozdíl od žaloby – již netvrdí a neargumentuje, že DPH v případech porušení povinností při dovozu zboží nelze považovat za celní dluh. Městský soud vypořádal její žalobní bod tak, že uvedl, že stěžovatelka se mylí, pokud tvrdí, že DPH celním dluhem být nemůže (bod 47 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se tak otázkou, zda může být DPH celním dluhem, již nebyl oprávněn zabývat (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[10] Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH platilo, že se pro účely tohoto zákona rozumí správcem daně příslušný finanční úřad; ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně *a při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 3 až 5*. Výjimka uvedená v § 23 odst. 3 až 5 zákona o DPH na projednávaný případ nedopadá, neboť povinnost přiznat DPH při dovozu vznikla podle § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění. Dne 1. 10. 2021 nabyla účinnosti novela – zákon č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Podle přechodných

ustanovení této novely platí, že *pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty vzniklé před 1. červencem 2021, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.* V této věci tak byl správcem daně celní úřad podle § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH. I po účinnosti této novely při porušení celních předpisů při dovozu zboží vykonával správu daně celní úřad, neboť právní úprava obsažená v § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH byla přesunuta do § 93. Podle § 93 zákona o DPH rovněž platí, že *celní úřady vykonávají správu daně podle právních předpisů upravujících správu cla.*

[11] Podle § 3 odst. 1 celního zákona platí, že *při výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie nebo tento zákon jinak,* a to s odkazem v poznámce pod čarou na celní kodex.

[12] Podle ustanovení článku 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu platí: *U zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie, pro jeho odnětí celnímu dohledu nebo pro pohyb, zušlechtění, uskladnění, dočasné uskladnění, dočasné použití zboží nebo nakládání s tímto zbožím na tomto území.*

[13] Podle ustanovení článku 79 odst. 2 písm. a) celního kodexu platí, že *celní dluh vzniká okamžikem, kdy povinnost, jejímž nesplněním vzniká celní dluh, není plněna nebo přestala být plněna.*

[14] Podle ustanovení článku 79 odst. 3 písm. a) celního kodexu platí: *V případech uvedených v odst. 1 písm. a) a b) je dlužníkem každá osoba, která měla splnit povinnosti.*

[15] Podle ustanovení § 23 odst. 1 písm. d) zákona o DPH platí, že: *zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká odnětím zboží, které není zbožím Evropské unie, celnímu dohledu.*

[16] Podle § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH pak platí, že *zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění.*

[17] Podle § 108 odst. 5 písm. b) téhož zákona je osobou povinnou zaplatit daň *osoba, u které vzniká povinnost zaplatit daň podle § 23 odst. 1 písm. b) až e).*

[18] Stěžovatelka akcentuje pouze procedurální charakter § 93 zákona o DPH, podle níž celní úřad vykonává *správu* DPH podle předpisů upravujících správu cel, a dodává, že celní předpis jí postavení daňového subjektu ve vztahu k DPH nemůže založit. Výkladem uvedeného ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 9. 6. 2010, č. j. 7 Afs 40/2010-76. Podotkl v něm, že toto ustanovení má i určitý hmotněprávní přesah, přičemž dovodil, že *„(d)añ z přidané hodnoty sleduje z vůle českého zákonodárce při dovozu a vývozu zboží osud cla.“* Nejvyšší správní soud nicméně v této souvislosti zdůrazňuje, že ustanovení § 93 zákona o DPH je doplněno rovněž o § 108 téhož zákona. Ten obsahuje vymezení, kdo je v případě DPH daňovým subjektem. Podle § 108 odst. 6 zákona o DPH *osoba povinná přiznat nebo zaplatit daň je daňovým subjektem.* Podle § 108 odst. 5 písm. b)

pokračování

zákona o DPH je osobou povinnou zaplatit daň *osoba, u které vzniká povinnost zaplatit daň podle § 23 odst. 1 písm. b) až e)*. Podle § 23 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o DPH pak platí, že *zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění*; podle § 23 odst. 1 písm. d) téhož zákona pak povinnost zaplatit daň vzniká též *odnětím zboží, které není zbožím Evropské unie, celnímu dohledu*.

[19] Z ustanovení, na něž § 108 odst. 5 písm. b) zákona o DPH odkazuje, tak vyplývá, že povinnost přiznat nebo zaplatit DPH při dovozu zboží, která je významná pro označení stěžovatelky jako hmotněprávního subjektu (dlužníka) daně, vzniká nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění, resp. odnětím zboží celnímu dohledu. Stěžovatelka, u níž je nesporné, že porušila právní povinnosti pro dočasné uskladnění, neboť vydala shora uvedené zboží dopravci bez toho, aby bylo provedeno celní projednání (a v důsledku porušení této povinnosti bylo zboží odňato celnímu dohledu), je tedy vymezena jako daňový subjekt i prostřednictvím zákonné úpravy, konkrétně § 108 odst. 5 písm. b) a odst. 6 zákona o DPH. Jedná se totiž o osobu, u které vzniká povinnost zaplatit daň nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech. Navíc městský soud posoudil, že stěžovatelka je dlužníkem celního dluhu, který v sobě v případech porušení povinnosti při dovozu zboží zahrnuje i DPH, i podle čl. 79 odst. 3 celního kodexu.

[20] Nelze proto souhlasit se stěžovatelčím názorem, že by rozhodnutí žalovaného a potažmo i výklad zastávaný městským soudem odporovaly čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že dotčená právní úprava je z hlediska jejího hmotněprávního postavení nedomyšlená (resp. nejasná) a že tyto nedomyšlenosti překlenoval žalovaný, potažmo městský soud extenzivním výkladem v neprospěch daňového subjektu. Výše uvedená právní úprava jednoznačně stanovila postavení stěžovatelky jako hmotněprávního dlužníka celního dluhu (čl. 79 odst. 3 celního kodexu), které bylo založeno nesplněním její povinnosti ve vztahu k dočasnému uskladnění zboží. Lze odkázat i na závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 40/2010-76, totiž že § 93 zákona o DPH odkazuje nejen na procesní ustanovení právních předpisů upravujících správu cla, ale i na hmotněprávní ustanovení se správou cla související. První kasační námitka proto není důvodná.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdila, že jí, resp. příjemci zboží, ze strany celních orgánů nebylo umožněno požádat o dodatečné osvobození od cla, avšak nepopírala, že dodatečné celní prohlášení nepodala. Městský soud při posouzení této námítky nadto uvedl, že druhově vymezené zboží (zde kosmetické tužky) po jeho odnětí celnímu dohledu již není možno jednoznačně ztotožnit. Právě požadavek jednoznačného ztotožnění je přitom nezbytný pro možnost domoci se osvobození zboží od cla dle čl. 203 celního kodexu a potažmo i od DPH dle § 71 odst. 6 zákona o DPH. Daná podmínka nebyla splněna a vzhledem k nejistotě o identifikaci zboží dle městského soudu nebylo možné její nesplnění dodatečně zhojit (body 59 až 62 napadeného rozsudku).

[22] Tyto závěry jsou v souladu s judikaturou Soudního dvora EU, ze které vyplývá, že pokud se v rámci kontroly zjistí, že určité zboží není fyzicky přítomno v místě schváleného uskladnění, je již tímto zjištěním objektivně naplněno odnětí zboží celnímu dohledu

(rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 6. 2014 ve věci C-75/13, *SEK Zollagentur*, body 31 a 32). Sousedním odnětí celnímu dohledu je pak třeba rozumět každou činnost nebo opomenutí, v jejichž důsledku je příslušnému celnímu orgánu zabráněno, i byť jen přechodně, v přístupu ke zboží podléhajícím celnímu dohledu a v provedení kontrol (bod 28 tamtéž). Odnětí zboží celnímu dohledu značně ztěžuje a v některých případech může dokonce zabránit jednoznačné identifikaci zboží, která je podmínkou pro případné osvobození od cla u vráceného zboží. V nynějším případě, kdy došlo k odnětí celnímu dohledu u zboží, které neobsahovalo žádný specifický identifikátor a u něhož navíc příjemce po odnětí celnímu dohledu posuzoval oprávněnost reklamace (přičemž tuto reklamaci uznal), lze soudit, že žalovaný ani městský soud nepochybili, jestliže pro úplnost konstatovali, že odnětím celnímu dohledu došlo i k faktické nemožnosti dodatečně ztotožnit propuštěné zboží se zbožím, které podléhalo celnímu dohledu, neboť zboží nelze považovat za nedotčené ve smyslu čl. 147 odst. 2 celního kodexu.

[23] Namítá-li stěžovatelka, že případné dokazování totožnosti zboží mělo být předmětem správního řízení navazujícího na celní deklaraci, jejímuž podání měly celní orgány bránit, je třeba uvést, že bylo v dispozici stěžovatelky, resp. příjemce zboží, aby zahájení takového řízení podáním celní deklarace podle čl. 170 celního kodexu iniciovali. V žalobě ani kasační stížnosti není zcela konkrétně uvedeno, jakými kroky či prostředky (vedle paralelního vedení řízení o porušení povinnosti při dočasném uskladnění, které ale stěžovatelce ani příjemci žádnou překážku k podání prohlášení nestanovilo) jí celní orgány měly zabraňovat v *podání* celní deklarace. Žalovaný se navíc vyjádřil v tom směru, že mu není jasné, jak by mohl bránit podání určité žádosti, zde celního prohlášení. Podané celní prohlášení mohl pouze případně nepřijmout, tj. žádost neakceptovat, avšak v nynější věci žádné dodatečné prohlášení nebylo podáno.

[24] Vzhledem ke skutečnosti, že podání celního prohlášení jakožto dispozičního úkonu bylo možno učinit např. i elektronicky, je zjevné, že žalovaný objektivně nemohl zabránit stěžovatelce v tom, aby dané prohlášení celním orgánům podala. Není pak úkolem soudu ani žalovaného hypoteticky dovozovat, jak by dále s tímto dodatečným prohlášením bylo naloženo, tj. zda by je celní orgány přijaly, vedly dokazování o totožnosti zboží nebo je nepřijaly. Nejvyšší správní soud rozumí argumentaci stěžovatelky, že zboží teoreticky mohlo být osvobozeno od daně podle § 71 odst. 6 zákona o DPH, avšak zdůrazňuje, že ze spisu neplyne podání celního prohlášení a ani žádosti o osvobození od DPH.

[25] Stěžovatelka rovněž napadla právní posouzení přiměřenosti postupu žalovaného, které provedl městský soud, s argumentací, že žalovaný měl správně vyměřit DPH příjemci jako tomu, kdo je subjektem DPH, a pro nějž tato daň navíc může být daňově neutrální (na rozdíl od stěžovatelky si ji může uplatnit v daňovém priznání), případně mohla být daň vyměřena oběma, a to vzhledem k solidární odpovědnosti zavedené celním kodexem. Městský soud k této námitce v napadeném rozsudku upozornil na to, že zákonné podmínky pro vyměření DPH stěžovatelce byly splněny a že celní orgány nebyly povinny optimalizovat její daňové povinnosti. Ani zde Nejvyšší správní soud neshledal důvodnost kasační stížnosti.

[26] Zásada přiměřenosti (proporcionality) se obecně prolíná právním řádem, daňovým řízením a je zakotvena i v § 5 odst. 3 daňového řádu (např. náleží Ústavního soudu

pokračování

ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, ze dne 13. 5. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 25/97, rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48). Tato zásada stanoví základní mantinely pro využívání dostupných pravomocí správních (celních) orgánů za účelem naplňování veřejného zájmu. Typicky tak může být předmětem posuzování přiměřenost zajišťovacího příkazu nebo daňové kontroly prizmatem toho, zda takový zásah do autonomie jednotlivce za účelem efektivního výběru daní nebyl zbytečně neúměrný. V centru zájmu dané zásady tedy stojí hledání rozumného (proporcionálního) vztahu mezi konkrétním zásahem veřejné moci a osobní autonomií jedince.

[27] Nejvyšší správní soud taktéž opakovaně judikoval, že daňový subjekt má v souladu s principem ekonomické racionality právo hledat a uplatňovat daňově optimálnější (nejvýhodnější) variantu, která je aprobována právem (rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022-51, bod 55, či ze dne 4. 4. 2023, č. j. 6 Afs 92/2022-51, bod 26). Tomuto právu však neodpovídá stejná povinnost správních (celních) orgánů, neboť ty v řízení nezastupují individuální zájmy jedince, nýbrž zájem veřejný. Korektivem pro jejich činnost pak v tomto ohledu jsou právě zásady vedení řízení, včetně zásady přiměřenosti.

[28] Zůstává tedy předmětem zkoumání, zda jednání celních orgánů, jímž vyměřily DPH stěžovatelce jako provozovateli dočasného skladu, lze považovat za přiměřené, a to v kontextu potenciální daňové neutrality DPH v případě vyměření daně příjemci zboží. Nejvyšší správní soud při posouzení této otázky vyšel primárně z čl. 79 odst. 3 celního kodexu, jenž stanovuje okruh dlužníků ve vztahu ke vzniklému celnímu dluhu, přičemž přihlédl též k § 108 odst. 5 zákona o DPH. Je nepochybné, že podle těchto ustanovení je stěžovatelka dlužníkem ve vztahu k celnímu dluhu a daňovým subjektem ve vztahu k DPH – jedná se totiž o osobu, která měla splnit povinnosti stanovené právními předpisy ve vztahu k dočasnému uskladnění a zajištění trvání celního dohledu [čl. 79 odst. 3 písm. a) celního kodexu], a současně o osobu, která byla povinna zaplatit DPH proto, že nesplnila povinnosti stanovené v celních předpisech pro dočasné uskladnění, resp. že odňala zboží celnímu dohledu [§ 108 odst. 5 písm. b) zákona o DPH ve spojení s § 23 odst. 1 písm. b) a d) téhož zákona].

[29] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že z právní úpravy naopak nevyplývá, že dlužníkem by automaticky musel být také příjemce zboží. Ten by podle čl. 79 celního kodexu byl v postavení dlužníka pouze v situaci, kdy by si při přijetí zboží prokazatelně byl nebo měl být vědom, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů. K objektivní podmínce pro dovození odpovědnosti za celní dluh (získání zboží) tak v jeho případě navíc přistupuje podmínka subjektivní (alespoň potenciální vědomost o nesplnění povinnosti dle celních předpisů; rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2021, č. j. 2 Afs 205/2020-23, bod 18).

[30] V této věci tak bylo zcela namístě, že se celní orgány s platebním výměrem obrátily právě na stěžovatelku jakožto osobu, která zapříčinila porušení povinností uložených celními předpisy, což ostatně sama uznala. Zvolený prostředek k dosažení cíle správy celního dluhu Nejvyšší správní soud v této specifické situaci považuje za přiměřený, neboť otázka, zda je dlužníkem také příjemce, nebyla v proběhlém řízení na rozdíl od postavení stěžovatelky postavena najisto (též rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2013, č. j. 2 Afs 54/2012-236). V řízení podle daňového řádu je to přitom právě daňový subjekt, který je povinen tvrdit a prokazovat skutečnosti rozhodné pro správu daní (§ 92 daňového řádu). Tvrzení

stěžovatelky o tom, že dlužníkem je také příjemce, však zůstalo nekonkrétní a rovněž důkazně nepodložené. Postup celních orgánů proto nebyl žádným nepřiměřeným excesem, u něhož by použité prostředky byly ve zjevném nepoměru vůči účelu správy DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému by právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti jakožto procesně úspěšnému účastníkovi řízení příslušelo. Soud mu však náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu