

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **J.H.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šebánkem, advokátem se sídlem v Písku, Prokopova 339 proti žalovanému **Celnímu ředitelství České Budějovice,** se sídlem v Českých Budějovicích, Kasárenská 6, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 58/2004 - 130,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 58/2004 - 130 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10 Ca 58/2004 - 130, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti dvanácti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 2. 2004, a to č. j. 1661/02-01, č. j. 1662/02-01, č. j. 1663/02-01, č. j. 1664/02-01, č. j. 1665/02-01, č. j. 1666/02-01, č. j. 1667/02-01, č. j. 1668/02-01 č. j. 1669/02-01, č. j. 1670/02-01, č. j. 1671/02-01 a č. j. 1672/02-01, jimiž bylo rozhodnuto o odvoláních podaných proti rozhodnutím Celního úřadu ve Strážném ze dne 4. 12. 2001, č. j. 1474/01-0326-01 až č. j. 1485/01-0326-01 vyměřujícím mu dlužné clo a daně v souvislosti s dovozy benzínu euro super A2 ze Spolkové republiky Německo v období od května do října roku 2000.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a v nesprávném posouzení

vad správního řízení spočívajících v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, pro které měl soud napadená rozhodnutí zrušit. Konkrétně podle názoru stěžovatele soud nesprávně posoudil ust. § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád) ve vztahu k žalobní námitce, že odvolací orgán věcně vůbec nerozhodl o odvolacích námitkách a změny, které v jednotlivých rozhodnutích učinil, byly pouze úpravou textace tak, aby rozhodnutí odpovídala zákonu. Postup odvolacího orgánu spíše odpovídal ust. § 56 odst. 3 daňového řádu, tedy opravě zřejmých nesprávností. Konstatování, že ostatní ustanovení napadených rozhodnutí zůstávají beze změny, nelze považovat za výrok zamítající odvolání, a tudíž za věcné odmítnutí odvolání. Rozhodnutí žalovaného tak neodpovídají zákonným možnostem rozhodnutí o odvolání, formulace o ponechání ustanovení rozhodnutí beze změny je konstatováním určitého stavu, který by mohl odpovídat různým situacím, nikoliv tomu, že takto bylo rozhodnuto o odvolání. Pokud soud toto považoval za rozhodnutí o odvolání, jde o chybné právní posouzení.

Soud také nesprávně vyložil pojem celního dluhu ve smyslu § 239 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona. Bagatelizoval definici tohoto pojmu uvedenou v § 2 písm. i) celního zákona, z níž vyplývá, že celním dluhem nelze rozumět povinnost platit příslušné daně či poplatky, což nelze dovodit ani z toho, že celní orgán je při dovozu zároveň správcem daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Takových ustanovení je v celním zákoně více (např. § 323 odst. 1 modifikující pojem celního dluhu pro účely zajištění daňové a poplatkové povinnosti a promlčení práva daně a poplatky při dovozu vymáhat). Výklad pojmu celní dluh nerespektující definici § 2 písm. i) celního zákona je nepřípustně extenzivním výkladem a zásahem do zásad stanovených Listinou základních práv a svobod (čl. 2 odst. 2). Odkaz na ust. § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb. a § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. je zcela nepřípadný, neboť tato ustanovení se vztahují jen k okamžiku vyměření daní a na definici celního dluhu nemají žádný vliv, a to ani ve vztahu k § 239 odst. 4 celního zákona.

Nesprávné bylo i právní posouzení skutkového stavu jako nezákonného dovozu, což souvisí i se skutečností, že skutkový stav byl nedostatečně zjištěn. Za nezákonný dovoz podle § 239 odst. 1 celního zákona byl dovoz označen pro rozpor s ust. § 80 celního zákona, když stěžovatel jako osoba dopravující přes státní hranici nepřihlásil zboží a nepředložil ho s doklady celnímu úřadu. Porušení této povinnosti dovozují celní orgány z toho, že k dovozu doklady nemají a z toho, že je stěžovatel na výzvu nepředložil. To ale učinit nemohl, neboť část dokladů, které mu celník vrátil, předal na území České republiky svému zaměstnavateli. Tyto celní doklady přitom před propuštěním na území republiky obstaral buď sám jednatel zaměstnavatelské společnosti nebo pan Š. jako osoba k tomu zaměstnavatelem zmocněná. Soud stejně jako správní orgány zcela ignorují skutečnost, že ve všech případech byly cisterny propuštěny celními orgány a že tedy stěžovatel svou povinnost splnit musel (jinak by cisterny propuštěny nebyly). Skutečnost propuštění zboží vylučuje nesplnění povinnosti podle § 80 odst. 1 celního zákona, a tedy kvalifikaci dovozu jako nezákonného. Na tom nemůže nic změnit ani hypotetická eventualita falešných dokladů, které byly celním orgánem zničeny - to by nemohlo jít k tíži stěžovatele, který o ničem takovém nevěděl.

Stěžovatel se v žalobě dovolával nálezů Ústavního soudu ČR s cílem dovodit nesprávnost formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona. Soud se s tím vypořádal jen poukazem na odlišnosti řešených případů. Stěžovatel i nadále upozorňuje na nepřípustnost rozhodování na základě nedostatečně zjištěného skutečného

stavu věci a logiky hodnocení nerespektující zjevná fakta. Soud také neprovedl navržené důkazy potřebné k hodnocení vznesených námitek.

Z těchto důvodů navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření označil svá odvolací rozhodnutí za odpovídající ust. § 50 odst. 6 daňového řádu, text prvostupňových rozhodnutí byl změněn tak, aby byl přesný a úplný. Při výkladu pojmu celního dluhu stěžovatel zcela pomíjí ust. § 42 zákona č. 588/1992 Sb., podle něhož se pro vyměření daně z přidané hodnoty při dovozu zboží uplatňují ustanovení celních předpisů, tedy též ustanovení o tom, kdo je dlužníkem, resp. plátcem DPH. Obdobně stěžovatel nepřihlíží k ust. § 3 zákona č. 587/1992 Sb. stanovícímu povinné placení spotřební daně při dovozu. Kasační stížností je opětovně tvrzeno, že celní úřad zboží na území České republiky zboží propustil a že na tom nic nemění skutečnost, že doklady doprovázející zboží mohly být falešné. Na takovou argumentaci nelze přistoupit, neboť by jí byla založena obecná legalizace zboží dopraveného do ČR na nepravé nebo falešné doklady. Takový dovoz je vždy dovozem nezákonným se všemi důsledky z toho vyplývajícími (§ 80 odst. 1 celního zákona). Za doklady vztahující se k dovozu lze považovat jen doklady pravé a takové předloženy nebyly, což plyne z jejich absence v evidencích celního úřadu, z neexistence v evidencích spedičních společností a z nepředložení účastníkem řízení na výzvu celních orgánů. Propuštění zboží obchodní povahy do deklarantem navrženého režimu je navíc spjato s vydáním písemného rozhodnutí celními orgány. Stěžovatel nevyužil opakované možnosti doložení svých tvrzení důkazy a žalovaný opatřil veškeré důkazy, které sám opatřit mohl. Proto nelze přisvědčit nedostatku skutkových zjištění, zejména když se stěžovatel sám nevypořádal s povinností tvrzení podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti:

Celní úřad ve Strážném zahájil se stěžovatelem dne 26. 9. 2001 řízení ve věci vyměření celního dluhu vzniklého nezákonným dovozem zboží – benzínu euro super A2 v r. 2000 ve dnech 19. 5., 23. 5., 25. 5., 31. 5., 2. 6., 7. 6., 10. 6., 16. 6., 23. 6., 28. 6., 3. 8. a 19. 10. Současně byl účastník vyzván k vyjádření a poučen o důkazních možnostech. K tomu sdělil písemně, že mu o nezákonném dovozu zboží není nic známo. V každém ze spisů jsou založeny kopie německých průvodních dokumentů a kopie protokolu o výslechu obviněného J.H. sepsaného Krajským úřadem vyšetřování Západočeského kraje pod ČVS: KVZc-251/20-2000 dne 26. 3. 2001. Do protokolu uvedl, že přepravy benzínu prováděl jako řidič u firmy F. s. r. o., doklady k nákladu obdržel v německé rafinerii a předkládal je celníkům. Do protokolu o ústním jednání prováděném celním úřadem se stěžovatel odvolal na svou výpověď učiněnou v trestním řízení a odmítl dále vypovídat. K jednotlivým dovozům byla Celním úřadem Strážný vydána dne 4. 12. 2001 rozhodnutí se shodnými náležitostmi. Rozhodnutí byla označena jako „Rozhodnutí - vydání platebního výměru, sdělení výše celního dluhu“. V textu byl specifikován dovoz (SPZ auta, celní úřad, zboží, hodnota zboží) a uvedeno, že zboží bylo dovezeno J.H. jako řidičem dopravce F. spol. s r. o. v likvidaci v rozporu s ust. § 80 - 84 celního zákona, neboť nebylo přihlášeno - předloženo spolu s doklady k celnímu řízení. Tím vznikl celní dluh podle § 239 celního zákona a dlužníkem je osoba, která zboží dovezla, nezákonného dovozu se zúčastnila a byla nebo si měla být vědoma nezákonnosti dovozu. Podle § 2 odst. 6 daňového řádu za použití

§ 11 odst. 1 a § 323 celního zákona byl vydán platební výměr obsahující vyčíslení cla, spotřební daně a daně z přidané hodnoty s uvedením splatnosti. Rozhodnutí dále obsahovalo upozornění na penalizaci a poučení o opravném prostředku. V odvoláních stěžovatel shodně namítal, že zboží celnímu úřadu vždy přihlásil a důvodem vzniku celního dluhu byla skutečnost, že se doklady na celnici ztratily. Žalovaný v odvolacím řízení rozhodnutím vyzval stěžovatele k předložení listinných důkazů na podporu jeho tvrzení; stěžovatel sdělil, že odbavení neprováděl sám, ale jeho zaměstnavatel, kterému doklady předal. Žalovaný rozhodnutími ze dne 20. 2. 2004 podle § 50 odst. 6 daňového řádu jednotlivá rozhodnutí celního úřadu změnil následovně: 1) nadpis napadeného rozhodnutí „Rozhodnutí - platební výměr……“ se nahrazuje textem – *Rozhodnutí o vyměření cla a daní*, 2) odstavec druhý začínající slovy „Na základě ustanovení…….uvozující tabulku výpočtu dlužného cla a daní se nahrazuje tímto zněním: *Celní úřad Strážný vydává následující rozhodnutí: V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 celního zákona, § 5 odst. 1 písm. b) a 22 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění platném v době dovozu zboží, a dále § 43 odst. 2 a § 44 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném v době dovozu zboží, se vyměřuje p. J.H clo a příslušné daně v následující výši:,* 3) v tabulce výpočtu dlužného cla a daní se v řádku označeném „SPD“, sloupci „Sazba“ nahrazuje údaj „10 840“ údajem *10 840/1000 l.* Nakonec je ve výrocích odvolacích rozhodnutí konstatováno, že ostatní ustanovení napadeného rozhodnutí zůstávají beze změn. V důvodech je odkaz na zjištění získané policejními orgány ve spolupráci s německými státními orgány o dovozech pohonných hmot do ČR konkrétními vozidly či jejich soupravami. Konkretizovány jsou jednotlivé dovozy, fotokopie průvodních dokumentů vystavených vývozcem a stvrzených německými celními orgány. Dále je uveden výsledek výslechu a odkaz na výslech policejními orgány. Z toho ústí závěr o nezákonném dovozu, při němž nebyly předloženy doklady Celnímu úřadu Strážný, a o odpovědnosti stěžovatele jako dovozce. Hodnocen je rozpor v tvrzeních o tom, kdo měl předkládat doklady celnímu orgánu, a skutečnost nedoložení žádných důkazů k uplatněnému odvolacímu tvrzení. Žalovaný vyloučil možnost ztráty dokladů na celnici, když ani šetřením u spedičních společností působících na daném hraničním přechodu nebylo zjištěno, že by o těchto dovozech jednaly a vystavovaly jim doklady, samostatné vyplnění celních dokladů pak by muselo být spojeno se zajištěním dluhu vždy vyžadovaném pokud není celní dluh hotově uhrazen, zajištění bylo možné jen prostřednictvím spedičních společností nebo globálním zajištěním, ani jedno nebylo zjištěno. S ohledem na skutečnost, že vydaná rozhodnutí plně neodpovídala požadavkům ust. § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, byla prvostupňová rozhodnutí podle § 50 odst. 6 daňového řádu změněna. Závěrem je dovozena odpovědnost stěžovatele jako společného a nerozdílného dlužníka.

V žalobě stěžovatel namítal obdobně jako v kasační stížnosti porušení procesních předpisů žalovaným provedením změny prvostupňových rozhodnutí, nedostatky důkazní a nevypořádání se s tvrzením, že žalobce zboží na hraničním přechodu celnímu úřadu přihlásil prostřednictvím jednatele zaměstnavatelské společnosti. Navrhl provedení výslechu svědků, a to jednatele společnosti, ostatních řidičů dovážejících benzín a celníků konajících v rozhodných dnech službu na hraničním přechodu a provedení důkazů protokoly o výslechu těchto svědků z trestního řízení. Brojil proti výkladu pojmu celního dluhu a skutečnosti, že je označen za dlužníka, kterým byla jeho zaměstnavatelská společnost. K žalobě připojil kopie protokolů policejních výslechů – ty byly čteny při ústním jednání soudu.

V rozsudku napadeném kasační stížností krajský soud dovodil, že bylo dostatečně prokázáno uskutečnění dovozů zboží žalobcem co do termínů, druhu zboží a jeho množství, což ani žalobce nevyvracel. Žalovaný doplnil řízení o sdělení spedičních firem působících

v rozhodné době na hraničním přechodu Strážný s negativním výsledkem a opětovně žalobce vyzval k doložení jeho tvrzení. Označení žalobce za celního dlužníka odpovídalo ust. § 239 odst. 4 písm. a) celního zákona, skutková zjištění byla dostatečná k závěru o porušení § 80 odst. 1 a § 88 písm. a) celního zákona K tvrzení, že doklady odevzdával celnímu úřadu zástupce zaměstnavatele, poukázal soud na jejich rozpornost a zhodnotil žalobcem předložené protokoly z výslechů provedených v trestním řízení. K formálním výhradám proti rozhodnutím žalovaného krajský soud připustil, že při změně pouze některých částí prvostupňového rozhodnutí a nedůvodných odvolacích námitkách bylo na místě, aby žalovaný ve zbývajících částech odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil, ovšem že důsledkem není neurčitost či nesrozumitelnost napadených rozhodnutí, tudíž formální pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Prvostupňová rozhodnutí netrpěla takovými vadami, že by je bylo možno považovat za neplatná, k tomu poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216 (publikované pod č. 324 Sb. NSS). Zahrnutí daní pod celní dluh vychází z § 323 odst. 1 celního zákona, § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřební dani a § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty; z tohoto hlediska není přiléhavým odkaz na ust. § 2 písm. i) celního zákona. Z těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel uplatňuje kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále vady řízení tkvící v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Při právním posouzení projednávané věci Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že k této problematice existuje konstantní a poměrně obsáhlá judikatura Ústavního soudu (viz např. nález sp. zn. IV. ÚS 337/02, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 30, str. 295), z níž především plyne, že „při stanovení celního dluhu, včetně jeho doměření, nelze stanovit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči, převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání, spočívajícího v nedodání zboží do celního úřadu určení, vyhotovení fiktivního potvrzení o vývozu zboží za hranice České republiky a předložení jiného zboží k celní deklaraci, než zboží skutečně dovezeného, majícího za následek vznik celního dluhu.“ Tuto judikaturu však krajský soud odmítl využít s odkazem na odlišnost případu.

K tomu je nutno uvést, že podle ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona v rozhodném znění „nestanoví-li tento zákon nebo mezinárodní smlouva jinak, jsou osoby dopravující zboží přes státní hranice povinny přihlásit toto zboží a předložit ho spolu s doklady, které se k němu vztahují, nejbližšímu pohraničnímu celnímu úřadu.“ Podle ustanovení § 239 odst. 1 písm. a) stejného zákona „celní dluh při dovozu vzniká nezákonným dovozem zboží podléhajícího dovoznímu clu do tuzemska“. Podle odst. 2 téhož ustanovení se za nezákonný považuje jakýkoliv dovoz zboží v rozporu s ust. § 80 - 84 celního zákona a podle odst. 4 písm. a) téhož ustanovení je dlužníkem osoba, která zboží nezákonně dovezla

(z tohoto ustanovení dovodil postavení stěžovatele jako dlužníka soud i žalovaný, když ten ovšem v rozhodnutích uváděl více možností, z nichž postavení dlužníka může plynout). Z citované zákonné úpravy je tedy patrno, že stanovení povinnosti stěžovateli uhradit předmětný celní dluh může obstát tehdy, jestliže jej lze v tomto konkrétním případě skutečně považovat za osobu dopravující zboží přes státní hranici.

V daném případě bylo zjištěno, že stěžovatel v postavení zaměstnance (řidiče) obchodní společnosti do ČR dovážel benzín. Celní orgány stejně jako krajský soud dospěly k závěru, že zboží skutečně do ČR dovezl stěžovatel, což on sám nepopíral, a toto zboží nebylo procleno ani nebyla poskytnuta celní záruka či zajištěn celní dluh. K tomu je však nutno uvést, že podle nálezu sp. zn. II. ÚS 237/02 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 29, str. 327) „skutečnost, zda stěžovatel jednal vlastním jménem či jménem a ve prospěch zastoupené osoby, byla pro dané rozhodnutí (*poznámka soudu:* o stanovení celního dluhu) klíčová.“

Z obsahu příslušných správních spisů přitom vyplývá (viz rekapitulace provedená výše), že zákazníkem, který vystupoval v předmětných smluvních vztazích o koupi benzinu, byla firma Š. anebo fyzická osoba J.Š. [viz německé doklady o vyzvednutí zboží (Abholausweis); celní dokumentace, kde je uveden příjemce zboží; faktury] a stěžovatel zde vystupuje toliko jako řidič (viz zmíněné doklady o vyzvednutí zboží, kde se takto i podepsal). Smluvní vztah mezi uvedenou stranou (stranami) obchodního vztahu a společností provádějící pro ni přepravu zboží v řízení objasněn nebyl. I tak je bez jakýchkoliv důvodných pochyb zjevné, že stěžovatel nebyl smluvní stranou předmětného obchodního vztahu, nebyl ani tím, kdo zboží do ČR přepravoval (tím byl jeho zaměstnavatel), nýbrž toliko v rámci svého zaměstnaneckého poměru převážel zboží přes hranice.

Nejvyšší správní soud proto za této skutkové situace zjistil, že je plně aplikovatelný shora citovaný právní názor Ústavního soudu, že při stanovení celního dluhu nelze určit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči, převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání. Podle ustanovení § 2 písm. n) celního zákona je totiž deklarantem osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno, přičemž podle ustanovení § 107 stejného zákona celní prohlášení může učinit každý, kdo může v souladu s celními předpisy příslušnému celnímu úřadu předložit zboží, na něž se celní prohlášení vztahuje, nebo zajistí jeho předložení, se všemi doklady, stanovenými celními předpisy, které upravují režim, do kterého je zboží navrženo (odst. 1), a každý si může pro celní řízení stanovit zástupce. Zastoupení může být přímé, jedná-li zástupce jménem a ve prospěch zastoupené osoby, nebo nepřímé, jedná-li zástupce vlastním jménem ve prospěch zastoupené osoby (odst. 2).

Ze shora provedené deskripce zákonné úpravy je zřejmé, že celním dlužníkem, tzn. osobou, na níž dopadá povinnost úhrady celního dluhu, je zásadně deklarant. V daném případě je však zjevné, že stěžovatel deklarantem nebyl a v celé transakci vystupoval toliko jako zaměstnanec firmy dopravující zboží přes hranici. To znamená, že pouze prováděl stanovené pracovní úkoly bez toho, že by se na podstatě tohoto obchodu jakkoliv podílel.

Pokud tedy stěžovatel v celním řízení vůbec osobně vystupoval, je zjevné, že tak nečinil vlastním jménem, nýbrž že pouze zastupoval skutečného deklaranta.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že byly naplněny oba citované důvody kasační stížnosti. Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení je dána chybnou formální aplikací příslušných ustanovení celního zákona (zejména § 80 a § 239), upozaďující nezbytný požadavek nalézání spravedlivého řešení; a vady správního řízení jsou dány nezjišťováním skutečného deklaranta, ve svém důsledku vyvolávajícím stav, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely při stanovení celního dluhu, nemá oporu ve spisech. Jak totiž vyplývá z obsahu soudního a správních spisů, stěžovatel tvrdil - a v tomto směru vypovídal stejně jako další řidiči firmy F., že doklady na německé straně hranice vyřizovali řidiči, nicméně poté doklady převzal pan Ž. (*poznámka soudu*: jednatel jmenované společnosti) nebo Š. a ti je také vyřizovali. Navíc, jak vyplývá z výpovědí některých celníků učiněných na Policii ČR (J. B., P. S., Fr. B., J. B., M. K., P. D., P. K.), je pro tyto osoby naprosto nepředstavitelné, že by cisternové soupravy nebyly evidovány u příslušného celního úřadu, a je to možné toliko při nedodržení platných předpisů a technologického postupu ze strany celního úřadu „po domluvě“ s někým z celníků.

Argumentace celních orgánů v tom smyslu, že stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno, je proto za této skutkové situace zcela nepřípadná, neboť je zjevné, že s ohledem na konkrétní okolnosti věci nelze po stěžovateli ani spravedlivě žádat, aby svá tvrzení prokázal. Je vyloučeno, aby předložil doklady, které podle svého tvrzení i logiky plynoucí z jeho zaměstnaneckého postavení předal svému zaměstnavateli.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že neshledal důvodnou námitku stěžovatele ohledně tvrzeného porušení ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. a v tomto směru pro stručnost odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu, v němž soud přesvědčivě vyložil, že změnou některých formulací správní orgán II. stupně nikterak neučinil rozhodnutí správního orgánu I. stupně neurčitými či nesrozumitelnými. Stejně tak je nadbytečné věcné řešení kasační námitky pojmu celního dluhu za situace, kdy stěžovatel postavení celního dlužníka podle názoru Nejvyššího správního soudu vůbec nemá.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), tzn. zejména je povinen znovu posoudit právní otázku vymezení subjektu celního dluhu v daném případě, a to s přihlédnutím k citované judikatuře Ústavního soudu a v ní obsaženému akcentu na povinnost státních orgánů nalézat spravedlivá řešení.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 1. června 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu