

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **J. S.,** zastoupeného advokátem JUDr. Jaroslavem Šebánkem, se sídlem Prokopova 339, 397 01 Písek, proti žalovanému **Celnímu ředitelství České Budějovice,** se sídlem Kasárenská 6, 370 21 České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, sp. zn. 10 Ca 62/2004,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, sp. zn. 10 Ca 62/2004, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 2. 2004, č. j. 1620/02 - 01 a ze dne 24. 2. 2004, č. j. 1621/02 - 01, 1622/02 - 01, 1623/02 - 01 a 1624/02 - 01.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že krajský soud se dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení a že došlo k vadám řízení spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu a 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.

Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně interpretoval ustanovení § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť ve skutečnosti žalovaný věcně nerozhodl o odvoláních proti jednotlivým rozhodnutím Celního úřadu Strážný, nýbrž toliko provedl úpravu textace prvostupňových rozhodnutí tak, aby tato textace odpovídala zákonu. Žalovaný tak nerozhodl o odvolání.

Stěžovatel dále nesouhlasí s výkladem pojmu celního dluhu podle ustanovení § 239 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, kdy prý krajský soud zcela nepochopitelně bagatelizuje definici tohoto pojmu uvedenou v ustanovení § 2 písm. i) cit. zákona. Z této definice totiž plyne, že celním dluhem není povinnost platit příslušné daně či poplatky a pokud by tomu tak mělo být, musel by to zákon výslovně stanovit. Odkaz na ustanovení § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb. a § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. je zcela nepřípadný, jelikož tato ustanovení pouze upravují okamžik vzniku povinnosti vyměřit spotřební daň, resp. daň z přidané hodnoty, neváží se však nikterak na § 239 celního zákona.

Pochybení soudu spočívá údajně též v nesprávném posouzení daného skutkového stavu jako nezákonného dovozu a v tomto směru soud dostatečně nezjistil skutkový stav a chybně hodnotil provedené důkazy. Jestliže totiž nezákonnost dovozu měla spočívat v porušení ustanovení § 80 celního zákona, protože stěžovatel jako osoba dopravující zboží přes hranice je nepřihlásil a nepředložil s doklady celnímu úřadu, a porušení této povinnosti správní orgány dovodily z toho, že stěžovatel tyto doklady nedoložil, je zjevné, že tak ani učinit nemohl, jelikož je předal svému zaměstnavateli. Zcela tak byla ignorována skutečnost, že předmětné cisterny byly celními orgány propuštěny na území ČR, z čehož musí být zjevné, že stěžovatel svoji povinnost dle citovaného ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona splnil. Pokud by tomu tak nebylo, nemohlo k propuštění cisteren vůbec dojít. Na tom nic nemění ani hypotetická možnost, že doklady byly falešné a že ta jejich část, kterou si měl ponechat celní orgán, byla zničena.

Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit a žádá rovněž o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že kasační stížnost není důvodná, protože stěžovateli byla stanovena povinnost zaplatit clo a daně vybírané při dovozu zboží a nebylo proto důvodné postupovat dle ustanovení § 56 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. K výkladu pojmu „celní dluh“ žalovaný odkazuje na ustanovení § 42 zákona č. 588/1992 Sb., podle něhož se pro uplatnění daně z přidané hodnoty při dovozu zboží uplatňují ustanovení celních předpisů; obdobné stanoví § 3 zákona č. 587/1992 Sb. Žalovaný dále trvá na tom, že dovoz zboží s použitím nepravých dokladů je vždy nezákonný a v daném případě bylo prokázáno, že pravé doklady nemohly být předloženy.

Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud především zjistil, že Celní úřad Strážný platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1530/01-0326-01, stanovil stěžovateli

povinnost uhradit částku 534 990 Kč, a to v důsledku skutečnosti, že stěžovatel (*poznámka soudu*: v postavení zaměstnance - řidiče - společnosti F. P., s. r. o.) do ČR dovezl blíže specifikované množství benzínu euro-super A2, přičemž toto zboží v rozporu s ustanoveními § 80 - 84 celního zákona nebylo přihlášeno a předloženo k celnímu řízení, čímž vznikl celní dluh ve smyslu ustanovení § 239 cit. zákona. Obdobně rozhodl Celní úřad Strážný platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1529/01-0326-01, kterým stěžovateli stanovil částku 526 091 Kč; platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1528/01-0326-01, kterým stěžovateli stanovil částku 549 817 Kč; platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1527/01-0326-01, kterým stěžovateli stanovil částku 542 876 Kč a konečně platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1526/01-0326-01, kterým stěžovateli stanovil částku 541 574 Kč.

Žalovaný (Celní ředitelství České Budějovice) shora citovanými rozhodnutími ze dne 23. 2. 2004 a 24. 2. 2004 změnil uvedená rozhodnutí Celního úřadu Strážný, a to tak, že nadpis „Rozhodnutí - platební výměr“ nahradil textem „Rozhodnutí o vyměření cla a daní“ a dále rozhodnutí doplnil o citaci ustanovení § 56 odst. 1 celního zákona, § 5 odst. 1 písm. b) a § 22 zákona č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních a § 43 odst. 2 a § 44 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a uvedl, že v souladu s těmito ustanoveními se vyměřuje clo a příslušné daně ve shora zmíněné výši.

V odůvodnění svých rozhodnutí žalovaný uvedl, že v řízení byl prokázán vývoz blíže specifikovaného množství zboží od firmy ve SRN, a to fotokopií Průvodního dokumentu ES pro zboží podléhající spotřební dani, opatřeného otiskem razítka Hlavního celního úřadu Pasov, a dále fotokopiemi stáčecích lístků dokládajících skutečně natankované množství zboží s uvedením českých poznávacích značek, přičemž jejich správnost potvrdil svým podpisem stěžovatel. Příjemcem zboží byl J. Š., kterému toto zboží bylo fakturováno. Stěžovatel v průběhu řízení odmítl k věci vypovídat, protože ve stejné věci je proti němu vedeno trestní řízení. Podle ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona je osoba, která zboží dopravila do tuzemska, povinna toto dovážené zboží přihlásit a předložit nejbližšímu pohraničnímu úřadu k celnímu řízení a této povinnosti se nemůže zbavit. „Z tohoto pohledu tedy nemůže obstát ani tvrzení, ostatně ničím nedoložené, že veškeré celní náležitosti obstarával vždy jednatel společnosti F. P., s. r. o. Ž., který měl po řádném celním odbavení předat řidiči veškeré doklady o celním odbavení, aby je později převzal zpět, neboť v záznamech celního úřadu se nenachází jediná zmínka o řešeném dovozu pohonných hmot.“ Stěžovatel žádné doklady potvrzující toto tvrzení nepředložil a rovněž z vyjádření spedičních společností je patrno, že dopravce F. P., s. r. o., stěžovatel ani označená nákladní vozidla jimi nebyla projednávána, tzn. nebyla jim vystavována žádná celní prohlášení, potřebná k propuštění zboží do celního režimu. Proto žalovaný dospěl k závěru, že předmětný dovoz pohonných hmot byl skutečně nezákonný, vznikl jím celní dluh a v řízení bylo dostatečně prokázáno, že osobou, která je dopravila do tuzemska, byl stěžovatel.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem zamítl žalobu brojící proti citovaným rozhodnutím žalovaného, když konstatoval, že žalovaný neporušil ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., protože rozhodnutí správního orgánu I. stupně změnil jen v některých částech (označení rozhodnutí, doplnění o uvedení právních předpisů) a neučinil je tak neurčité či nesrozumitelné. K otázce skutkového stavu soud uvedl, že v průběhu řízení bylo zjištěno, že stěžovatel do ČR přepravil benzin, který nebyl předložen celnímu úřadu s příslušnými doklady k proclení a tím vznikl celní dluh dle ustanovení § 239 odst. 1 písm. a) celního zákona. Žalovaný se s tvrzeními stěžovatele řádně vypořádal a ani stěžovatel sám netvrdil, že pohonné hmoty do ČR nedopravoval. Protože toto zboží

nebylo procleno ani nebyla poskytnuta celní záruka či zajištěn celní dluh, muselo se do ČR dostat nelegálně a stěžovatel jako osoba dopravující zboží přes státní hranice porušil povinnost zakotvenou v ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona, neboť nepřihlásil zboží a nepředložil je spolu s doklady celnímu úřadu k proclení. Pokud se tak stalo, neexistují o tom žádné důkazy. Odkazy na judikaturu Ústavního soudu jsou pro daný případ nepoužitelné, neboť v daném případě se nejedná o situaci, kdy by vůči celníkům jako osobám podílejícím se na nezákonném dovozu bylo zahájeno trestní řízení ve věci přepravovaného zboží a jeho nezákonného propuštění přes hranice. K aplikaci zákoníku práce či mezinárodní úmluvy o silniční přepravě soud konstatoval, že tyto právní předpisy se nezabývají povinnostmi vyplývajícími z celního zákona a podle zákoníku práce zaměstnanec není povinen plnit příkaz nadřízeného, pokud by byl protiprávní.

V.

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, spočívajícím 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 to, že v daném případě vůči celníkům nebylo zahájeno trestní řízení pro jejich podíl na nezákonném dovozu zboží a jeho propuštění přes hranice.

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“. 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). Je tedy bez jakýchkoliv důvodných pochyb zjevné, že stěžovatel nebyl smluvní stranou předmětného obchodního vztahu, 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 dovážející 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 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 setrvale tvrdil - a v tomto směru vypovídal stejně jako další řidiči firmy F. P. (např. J. H., R. K., R. M., P. K.) -, 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., F. 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. S ohledem na citovaná tvrzení celníků navíc zjevně odpadá i důvod, pro který krajský soud odmítl aplikovat zmíněnou judikaturu Ústavního soudu.

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.

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

Za procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl bez zbytečného odkladu po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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 5. května 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu