Spis 2 Afs 53/2006 byl spojen se spisem 2 Afs 52/2006 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



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**: Č p., a. s.**, zast. JUDr. Marinou Machytkovou, advokátkou se sídlem Dlouhá 16, Praha 1, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2005, č. j. 9 Ca 18/2004 - 43 a č. j. 9 Ca 16/2004 - 49,

takto:

I. Kasační stížnosti **se zamítají.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedených rozsudků Městského soudu v Praze, kterými byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2003, č. j. 2563/03-21, a ze dne 30. 10. 2003, č. j. 2574/03-21. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl stěžovatelova odvolání proti platebnímu výměru č. 89/2002 vydanému Celním úřadem v Mělníku dne 11. 11. 2002, kterým mu byl vyměřen celní dluh ve výši 79 475 Kč, z toho clo 16 060 Kč a DPH 63 415 Kč, podle § 140 odst. 2 a § 241 odst. 1 písm. a) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, a proti platebnímu výměru č. 100/2002 vydanému Celním úřadem v Mělníku dne 11. 11. 2002, kterým byl stěžovateli vyměřen celní dluh ve výši 72 171 Kč, z toho clo 14 584 Kč a DPH 57 587 Kč, podle stejného zákona.

Stěžovatel proti tomu v kasačních stížnostech shodně namítá nesprávné posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), dále vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a současně uplatňuje i důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu [pozn. soudu: v kasační stížnosti však nesprávně poukazuje na písm. b) citovaného ustanovení]. Konkrétně pak stěžovatel namítá, že městský soud shledal nepatřičnou a nepodstatnou žalobní námitku, kterou se dovolával porušení ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel však trvá na porušení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť celní orgány ve výroku rozhodnutí nepoužily odpovídající právní předpis, podle kterého bylo ve věci rozhodováno, respektive jeho konkrétní ustanovení, a v samotném výroku se objevuje zákonem nedefinovaný pojem, který je vůči dané věci irelevantní. Podle stěžovatele vydanými platebními výměry žádné zboží do žádného z celních režimů nebylo propouštěno, nýbrž byl řešen vzniklý celní dluh. Platební výměr je pak orgány celní správy vydáván podle § 320 celního zákona s odvoláním na § 32 daňového řádu. Celé další řízení je pak ovládáno právě naposled citovaným zákonem, neboť celní zákon konkrétní úpravu této problematiky nezná. Vzhledem k uvedenému pak stěžovatel nesouhlasí s formulací obsaženou ve výroku platebních výměrů, kde je uvedeno, že „ve smyslu § 140 odst. 2 celního zákona Celní úřad Mělník vyměřuje (...) pohledávku celního dluhu, která vznikla v souladu s ustanovením § 241 odst. 1 písm. a)“. Stěžovatel má zato, že podle § 140 odst. 2 celního zákona není možné v daňovém řízení daňovému subjektu ukládat povinnost k peněžitému plnění. Toto ustanovení se zabývá povinnostmi hlavního povinného vyplývajících z režimu tranzitu. Jejich případným porušením nastává odpovědnost deliktní, není však absolutně spjata se vznikem možného celního dluhu. Pojem „pohledávka celního dluhu“ celní zákon nezná. Pokud lze tento pojem přesto připustit, lze hovořit o „pohledávce“ teprve poté, kdy byl celní dluh příslušné osobě vyměřen a jeho výše jí řádně oznámena; pak se ovšem nejedná o pohledávku, nýbrž je to nedoplatek. V tomto konkrétním případě pak byla vyměřená částka ve stanovené lhůtě stěžovatelem zaplacena v plné výši.

Stěžovatel má dále za to, že Celní ředitelství Praha porušilo ustanovení § 320 odst. 2 celního zákona a § 32 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť označený správce daně, Celní úřad Mělník, nebyl oprávněn k vydání předmětných platebních výměrů. Podle § 320 odst. 2 celního zákona „vznikl-li celní dluh podle § 239 až § 242, je místně příslušným k vyměření cla celní úřad, který rozhodné skutečnosti zjistil jako první“. Celní úřad Mělník, jako celní úřad odeslání v režimu tranzitu, zahájil v této věci šetření, jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí o celním deliktu TOJ-55/2002, avšak zjištění, že byly celnímu úřadu určení předloženy jiné doklady než celnímu úřadu odeslání, učinil Celní úřad Praha V, ten také měl vystavit platební výměry.

Městský soud dospěl k závěru, že v této věci nebyla na místě aplikace § 241a písm. b) celního zákona, a to z důvodu, že ustanovení týkající se nedbalosti lze vztáhnout toliko k fyzické osobě, nikoli k osobě právnické, u které se o nedbalostní jednání jednat nemůže. Stěžovatel se však domnívá, že v tomto případě byla zcela namístě aplikace výše citovaného ustanovení, které pamatuje na tvrdost celního zákona a snaží se tuto tvrdost zmírnit. Stěžovatel dovozuje, že samotný celní orgán se dopouštěl porušování interních předpisů, neboť neprovedl fyzickou kontrolu zboží, tedy dopouštěl se minimálně nedbalosti, která mohla být jednou ze skutečností zapříčiňujících vznik celního dluhu. Stěžovatel byl za nedodržení podmínek režimu tranzitu sankcionován již v deliktním řízení vedeném Celním úřadem Praha V pod č. j. TOJ-55/2002. Z odůvodnění jak rozhodnutí o celním deliktu,

tak rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o celním deliktu vyplývá, že nebylo prokázáno, že by se stěžovatel úmyslně podílel na podvodném jednání, naopak se stěžovatel aktivně podílel na zjištění porušení celních předpisů. Jednání stěžovatele tak bylo označeno jako „nedbalost“. Stěžovatel se tímto domnívá, že aplikace ustanovení § 241a písm. b) celního zákona je v tomto případě zcela odůvodněná, neboť jeho počínání ve věci „nedbalostí“ je.Lze mu totiž vytýkat jen to, že se po ukončení režimu tranzitu spokojil s originálním útržkem jím vystaveného TCP a dále již žádné jiné kroky související s ověřením předmětného ukončení režimu neprovedl.

Stěžovatel dále namítá, že do režimu volného oběhu bylo propuštěno neexistující zboží, na něž bylo vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty. Proto není možné konstatovat, že se nejedná o dvakrát vyměřený celní dluh, když jednou se jednalo o režim tranzit a podruhé o režim volný oběh, kdy mělo být neexistující zboží v souladu s celními předpisy do tohoto režimu propuštěno. Soulad s celními předpisy nemohl v tomto případě u propouštění zboží do volného oběhu nikdy nastat, a proto je nutno konstatovat, že celní orgány ponechávají v platnosti rozhodnutí v celním řízení, kterým bylo propuštěno neexistující zboží. Je zřejmé, že poté, kdy orgány celní správy tuto skutečnost zjistily, měly přistoupit k vyslovení neplatnosti „ex offo“ u rozhodnutí v celním řízení o propuštění zboží do režimu volného oběhu a uhrazený celní dluh z tohoto rozhodnutí převést prostřednictvím výkonu rozhodnutí na celní dluh vzniklý u skutečně dopravovaného zboží a dlužníku pak vyměřovat pouze vzniklý rozdíl. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 337/2002 (Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 30, nález č. 85 str. 295), který řeší obdobný případ. Stěžovatel je v rozporu s městským soudem toho názoru, že aplikace závěrů Ústavního soudu na daný případ je zcela na místě. V neposlední řadě stěžovatel odkazuje na všechna svá tvrzení uvedená již v žalobách proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha. Vzhledem k uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozsudky městského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem nesouhlasí se stěžovatelem, že je v daných věcech § 104 celního zákona neaplikovatelný. Poukazuje na to, že bylo propuštěno zboží (535 + 441 kartonů bund z chemických vláken) na základě návrhů deklaranta do režimu tranzitu s tím, že uvedené zboží mělo být dodáno celnímu úřadu určení CÚ Praha – Žižkov (v prvém případě do 31. 10. 2000, ve druhém případě do 27. 10. 2000). Stěžovatel byl v režimu tranzit v souladu s § 140 odst. 1 celního zákona hlavním povinným; ten při propuštění zboží postupoval v souladu s povolením Celního úřadu Mělník zjednodušeným postupem jako schválený odesílatel; zboží tak nebylo při zahájení režimu předkládáno celnímu úřadu odeslání, tj. Celnímu úřadu Mělník. Stěžovatel byl odpovědný za splnění povinností vyplývajících z režimu tranzit, zejména byl povinen zajistit, aby zboží bylo za podmínek stanovených celním úřadem odeslání dopraveno ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a s připojenými doklady. Jelikož uvedená povinnost nebyla dodržena, vznikl celní dluh podle § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona. Tento celní dluh byl vyměřen rozhodnutími, která obsahují všechny náležitosti podle § 32 odst. 2 daňového řádu, příslušným Celním úřadem Mělník. Uvedení pojmu „pohledávka celního dluhu“ je podle žalovaného vůči obsahu rozhodnutí zcela irelevantní. Dále je také nepodstatné, že pod totožným evidenčním číslem vydaného tranzitního celního prohlášení bylo dodáno jiné zboží, které bylo propuštěno do režimu volného oběhu. Pro celní řízení je podstatné, že na propuštěném zboží do režimu tranzitu vznikl celní dluh. Propouštění zboží do režimu volného oběhu je již jiné řízení a je závislé na vůli toho, kdo je oprávněn předložit zboží spolu s doklady. V daném případě byly podmínky předpokládané zákonem splněny a zboží bylo do navrženého režimu propuštěno. Nejedná se tedy o dvakrát vyměřený celní

dluh, ale o celní dluh vyměřený za zboží, které bylo propuštěno do režimu tranzitu a nedodáno celnímu úřadu určení, a celní dluh vyměřený za zboží, které bylo v souladu s celními předpisy propuštěno do režimu volného oběhu. Žalovaný je toho názoru, že pro rozhodnutí o povinnosti uhradit celní dluh je v dané věci podstatné, že zboží propuštěné do režimu tranzitu nebylo řádně dodáno celnímu úřadu určení. Odpovědnost za splnění této povinnosti leží na stěžovateli a ten ji nesplnil; jedná se přitom o odpovědnost objektivní, bez ohledu na zavinění. Ustanovení o zavinění, ať již o úmyslu či nedbalosti, lze vztáhnout toliko k fyzické osobě, nikoliv k osobě právnické. Námitku týkající se porušení interních předpisů celními orgány považuje za nedůvodnou a stěžovatelem citovaný nález Ústavního soudu za v dané věci neaplikovatelný. Proto navrhuje kasační stížnost stěžovatele zamítnout.

Ze správních a soudních spisů vyplynulo, že stěžovatel podal dne 27. 10. 2000 návrh na propuštění zboží označeného jako 535 kartonů (7490 kusů) bund z chemických vláken do režimu tranzit a dne 23. 10. 2000 návrh na propuštění zboží označeného jako 441 kartonů bund z chemických vláken rovněž do režimu tranzit. Jako hlavní povinný je na tranzitních celních prohlášeních (TCP) označen stěžovatel, jako příjemce V.E. s. r. o., P. 6, L. 2/716 a jako celní úřad určení je uveden Celní úřad Praha - Žižkov. Celní úřad Mělník tranzitní celní prohlášení přijal a přidělil jim evidenční čísla, zboží do navrženého režimu propustil a stanovil lhůtu dodání zboží celnímu úřadu určení. Do správního spisu jsou založena další tranzitní celní prohlášení shodných evidenčních čísel, zboží je však v nich označeno v prvním případě jako dřevěné rámy okenní, ve druhém případě jako folie z plastu, hlavní povinný i příjemce jsou totožní. Dne 30. 10. 2002 se uskutečnilo ústní jednání u Celního úřadu Mělník za účasti stěžovatele; jeho předmětem bylo vyměření celního dluhu za zboží, mj. i za bundy z chemických vláken propuštěných do režimu tranzit na základě výše uvedených tranzitních celních prohlášení. V průběhu tohoto jednání zástupce stěžovatele uvedl, že není vyloučeno, že k pozměňování dokladů docházelo na celní správě anebo s vědomím celní správy, neboť jinak nelze vysvětlit skutečnost, že se stěžovateli vracely zpět ústřižky z jím vyplněných originálních dokladů. Dále uvedl, že je zřejmé, že ze strany celního orgánu nebyl zájem, aby byly kontejnery předkládány ke kontrole, neboť se nejednalo o ojedinělý případ a při fyzické kontrole zboží by muselo být odhaleno pozměňování dokladů. Stěžovatel o nezákonném jednání nevěděl, a proto nemohl přijmout relevantní opatření. Dne 11. 11. 2002 vydal Celní úřad Mělník podle § 140 odst. 2 celního zákona platební výměry č. 89/2002 (rozhodnutí č.j. 9304/02-01) a č. 100/2002 (rozhodnutí č. j. 9289/02-01), kterými stěžovateli jako dlužníkovi podle § 241 odst. 3 celního zákona vyměřil „pohledávku celního dluhu“, která vznikla v souladu s § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona. Platební výměry napadl stěžovatel odvoláními, které žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2003, č. j. 2563/03-21 a rozhodnutím ze dne 30. 10. 2003, č. j. 2574/03-21 zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní posuzuje v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V daném případě však byl rozhodující tříčlenný senát názoru, že ve vztahu ke kasační námitce možnosti aplikace ust. § 241a písm. b) celního zákona (podle něhož se za nedostatky, které mají zásadní vliv na dočasné uskladnění nebo příslušný celní režim podle § 241 nepovažuje nedbalost příslušné osoby), které nebylo součástí celního zákona v době vzniku dluhů, ale bylo jeho součástí v době jejich vyměření, je třeba se odchýlit od názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 5 Afs 68/2005 - 68 (žalobce Č. p., a. s.). Proto předložil tuto právní otázku podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu. Rozšířený senát však usnesením ze dne 12. 6. 2007,

č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, věc druhému senátu vrátil k projednání a rozhodnutí. V řízení před rozšířeným senátem totiž bylo zjištěno, že řešení této právní otázky pro vyřízení věci není třeba. Za určující rozšířený senát vzal, že stěžovatel, jako hlavní povinný, zboží, které bylo celním úřadem propuštěno do režimu tranzitu, nepředložil celnímu úřadu určení. Podle § 140 odst. 2 celního zákona je hlavní povinný celnímu úřadu odpovědný za splnění povinností vyplývajících z režimu tranzitu; zejména je povinen zajistit, aby bylo zboží za podmínek stanovených celním úřadem odeslání dopraveno ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu, s neporušenou celní závěrou a s připojenými doklady. O porušení povinností stanovených v § 140 odst. 2 celního zákona není pochyb. Za rozhodné rozšířený senát považoval, podle jakého ustanovení měl být vyměřen celní dluh, resp. jak v daném případě celní dluh vznikl. Žalovaný vyšel z toho, že dlužníkem je podle § 241 odst. 3 celního zákona ten, kdo má plnit podmínky stanovené při propuštění zboží do celního režimu, a že celní dluh vznikl nesplněním povinnosti vyplývající z režimu, do něhož bylo zboží propuštěno ve smyslu § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona. Jak je však uvedeno v § 241 odst. 1 celního zákona, upravuje toto ustanovení pouze případy vzniku celního dluhu v jiných případech, než jsou uvedeny v § 240 celního zákona, mají-li nedostatky zásadní vliv na správné provádění celního režimu. Postup podle § 241 celního zákona tak přichází v úvahu za splnění dvou podmínek: nejedná se o případ, kdy celní dluh vznikl podle § 240, a jsou dány nedostatky zásadního vlivu na celní režim. Podle § 240 odst. 1 celního zákona celní dluh při dovozu zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká jeho nezákonným odnětím celnímu dohledu. Celním dohledem je přitom podle § 2 písm. j) celního zákona třeba rozumět souhrn úkonů a opatření, kterými se zajišťuje dodržování zákonů a dalších obecně závazných právních předpisů, jejichž provádění přísluší celním orgánům. V daném případě nepochybně došlo k odnětí zboží celnímu dohledu. V konkurenci ustanovení § 240 a § 241 je třeba v souladu se zněním zákona preferovat ustanovení § 240. Podle něho tedy vznikl celní dluh ve všech projednávaných případech. Podle § 240 odst. 2 celního zákona celní dluh vznikl okamžikem odnětí zboží celnímu dohledu. Shodně přistoupil k posouzení právní kvalifikace vzniku celního dluhu za situace, kdy zboží nebylo deklarantem dodáno celnímu úřadu určení v důsledku jeho tvrzeného odcizení, i Ústavní soud v označeném nálezu ze dne 18. 7. 1996, sp. zn. II. ÚS 95/96. Za situace, kdy celní dluh vznikl podle § 240 celního zákona, nepřichází v úvahu použití ust. § 241a celního zákona vůbec v úvahu, neboť to se vztahuje pouze k celnímu dluhu vzniklému podle § 241 celního zákona.

Posouzení věci rozšířeným senátem nepochybně vnáší do věci nový pohled na některé kasační námitky.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení); dále důvody podle písm. b) citovaného ustanovení (tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech 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, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit) a v neposlední řadě podle písm. d) (nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé).

Podstata sporu v dané věci spočívá v posouzení otázky, zda došlo v případě porušení povinnosti stěžovatele, jakožto hlavního povinného, vyplývající z režimu tranzitu zakotvené v § 140 odst. 2 celního zákona, ke vzniku celního dluhu.

V projednávané věci není sporu o tom, zda stěžovatel povinnost stanovenou v § 140 odst. 2 celního zákona porušil. Stěžovatel samotné porušení této povinnosti nezpochybňuje, dožaduje se však použití § 241a písm. b) celního zákona, neboť má za to, že svou povinnost neporušil úmyslně, nýbrž se jednalo o jednání nedbalostní, o čemž svědčí i výsledek řízení o celním deliktu. Dle názoru stěžovatele zakotvuje § 241a celního zákona určité liberační důvody, za nichž nevzniká povinnost úhrady celního dluhu dle § 241 celního zákona. Jak ovšem posoudil rozšířený senát, porušení povinností stěžovatelem vedlo ke vzniku celního dluhu podle § 240 celního zákona, ve vztahu k němuž ust. § 241a celního zákona nemůže být vůbec aplikováno. Tato kasační námitka proto nemůže být shledána důvodnou.

K námitce stěžovatele týkající se nerespektování právní úpravy místní příslušnosti podle § 320 odst. 2 celního zákona je třeba uvést, že celní dluh vznikl v r. 2000. V té době ovšem nebylo namítané ustanovení § 320 odst. 2 celního zákona účinné. Pokud Celní úřad Mělník zahájil režim tranzitu, byl oprávněn tento režim ukončit a celní dluh vzniklý z tohoto režimu taktéž vyměřit. Tato námitka rovněž nebyla shledána důvodnou.

Nezákonnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. dále stěžovatel spatřuje v nesprávném posouzení žalobní námitky, kterou se dovolával porušení § 32 daňového řádu. Stěžovatel trvá na porušení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť celní orgány ve výroku rozhodnutí nepoužily odpovídající právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Tím ovšem výslovně mínil uvedení ust. § 104 odst. 2 celního zákona neopravňujícího k ukládání povinnosti úhrady celního dluhu. Městský soud shledal shodnou žalobní námitku stěžovatele lichou, neboť dospěl k závěru, že náležitosti všech rozhodnutí v celním řízení jsou stanoveny v § 104 celního zákona.

Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatele o nutnosti aplikovat na vydaný platební výměr § 32 odst. 2 daňového řádu plně souhlasí.

Podle § 99 celního zákona je účelem celního řízení, které se provádí v rámci celního dohledu, rozhodnout o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno. Ustanovení § 104 odst. 1 celního zákona pak stanoví, že základními náležitostmi rozhodnutí v celním řízení jsou: a) označení celního úřadu, který rozhodnutí vydal, b) evidenční číslo rozhodnutí, datum přijetí celního prohlášení, datum vydání rozhodnutí, c) přesné označení deklaranta, d) název zboží, e) podpoložka celního sazebníku a celní sazba zboží, f) částka cla, daně a poplatku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být tato částka zaplacena, g) vlastnoruční podpis pověřeného zaměstnance celního úřadu s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk služebního razítka; v případech, kdy je rozhodnutí vydáno elektronicky, jsou vlastnoruční podpis a otisk služebního razítka nahrazeny kódem.

Celní zákon stanoví v § 104 náležitosti rozhodnutí v celním řízení, tzn. v řízení o propuštění zboží do navrženého celního režimu nebo o ukončení celního režimu (§ 99 a § 100 celního zákona). Na základě provedeného celního řízení vydá celní úřad rozhodnutí, ve kterém stanoví, zda zboží do navrženého režimu propustí či nikoli. Propuštění do celního režimu (ukončení) navrhuje deklarant podáním celního prohlášení (§ 105 celního zákona) ve formě stanovené celními předpisy (§ 105, § 106 celního zákona, a to zpravidla

na předepsaném tiskopise JCD - později JSD. Předepsaný tiskopis JCD/JSD plní následně po doplnění a potvrzení celním úřadem funkci rozhodnutí o propuštění zboží do navrženého režimu). Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že § 104 upravuje náležitosti pouze u rozhodnutí o propuštění zboží do navrženého celního režimu na návrh deklaranta. Současně konstatuje, že součástí rozhodnutí o propuštění do navrženého režimu může být také stanovení výše cla a daně - např. při propuštění do režimu volný oběh. V případě, že se podle celního zákona rozhoduje o jiných věcech (než o propuštění nebo ukončení navrženého celního režimu), např. o vyměření a zaplacení cla a daně v případech nezákonného dovozu nebo u zboží uniklého celnímu dohledu, musí rozhodnutí obsahovat náležitosti uvedené v § 32 daňového řádu, na jehož užití odkazuje § 320 celního zákona.

V daném případě celní úřad napadenými platebními výměry vyměřil stěžovateli celní dluh vzniklý z důvodu porušení povinností stěžovatele v režimu tranzit a jeho rozhodnutí musí obsahovat náležitosti § 32 odst. 2 daňového řádu. Městský soud tedy pochybil, pokud posuzoval náležitosti platebních výměrů podle § 104 odst. 1 celního zákona. Nejvyšší správní soud se tak musel zabýval tím, zda toto pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí městského soudu. Dospěl však k závěru, že nesprávná aplikace § 104 odst. 1 celního zákona v daném případě zákonnost napadeného rozsudku způsobit nemohla.

Právní úprava obsahových náležitostí rozhodnutí v celním řízení (§ 104 odst. 1 celního zákona) a rozhodnutí v daňovém řízení (§ 32 odst. 2 daňového řádu) je obdobná, přičemž daňový řád nad rámec zákonných požadavků celního zákona stanoví, že ve výroku daňového rozhodnutí musí být uveden odkaz na právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno [§ 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu].

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78 (publikován pod č. 699/2005 Sb. NSS) vyslovil, že smyslem právní úpravy náležitostí rozhodnutí je poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.

Jak je patrno z textu kasační námitky, stěžovatel považuje za výrok pouze tuto jeho část: „ve smyslu § 140 odst. 2 celního zákona Celní úřad Mělník vyměřuje (...) pohledávku celního dluhu, která vznikla v souladu s ustanovením § 241 odst. 1 písm. a)“. Jak již zdejší soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Afs 81/2004-81, www.nssoud.cz, který se zabýval náležitostmi platebního výměru, „text, který se nachází za označením rozhodnutí, je součástí jeho výroku ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“. Ve smyslu tohoto judikátu lze za výrok rozhodnutí u předmětného platebního výměru považovat celý text uvedený na straně první nacházející se před jeho odůvodněním.

Odkaz na právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu, ve výše uvedených platebních výměrech tedy nechybí. Jak je patrno z textu výroku těchto rozhodnutí, celní úřad vydal platební výměry s odkazem na § 140 odst. 2, § 241 odst. 1 písm. a) a § 3 odst. 2 celního zákona a dále s odkazem na § 1 odst. 2 a § 32

odst. 1, 8 daňového řádu a § 43 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daňový řád nepředepisuje pořadí, v jakém mají být použité právní předpisy uvedeny. Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že Celní úřad Mělník uložil stěžovateli povinnost uhradit celní dluh toliko podle § 140 odst. 2 celního zákona a že jde o právní předpis nepřípadný.

V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit také svůj rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, www.nssoud.cz, kde mimo jiné konstatoval: „Je protismyslné, aby ve výroku rozhodnutí byla citována všechna ustanovení všech zákonů, která byla v dané věci aplikována, neboť to by odporovalo smyslu a účelu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, které správnímu orgánu povinnost uvést ve výroku rozhodnutí právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, ukládá. Každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Zákony upravující jednotlivé typy daní či clo, mimo jiné i zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 30. 4. 2004, který byl v případě stěžovatele aplikován, jakož i předpisy daňového práva procesního (daňový řád) jsou vesměs konstruovány tak, že v rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada různých jejich ustanovení a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a nejdůležitější a tvoří tak jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Aplikuje-li se zákon tohoto druhu, pak, pokud by bylo třeba všechna takto aplikovaná konkrétní ustanovení v platebních výměrech uvádět, by bylo nutno pro zachování srozumitelnosti rozhodnutí některá někdy pro rozhodnutí i velmi podstatná ustanovení při citaci vypustit; v opačném případě, při uvádění všech ustanovení, která byla při vydání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by byla citována podstatná část ustanovení daného zákona.“

V daném případě lze tedy konstatovat, že platební výměry č. 89/2002 a č. 100/2002 Sb. obsahové náležitosti podle § 32 odst. 2 daňového řádu stejně jako kritéria citovaná výše uvedeným judikátem splňuje. Tvrzení stěžovatele, že celní orgán nepoužil ve výroku rozhodnutí odpovídající právní předpis, nemá oporu ve spise. Odkaz na daňový řád v platebním výměru neabsentuje.

Stěžovatel dále vytýká celnímu úřadu, že použil v platebních výměrech pojem „pohledávka celního dluhu“, který celní zákon vůbec nezná. Městský soud předmětné námitce stěžovatele nepřisvědčil a v odůvodnění rozsudků konstatoval, že z namítané skutečnosti nelze vyvozovat neplatnost či dokonce nicotnost rozhodnutí, neboť je v daném případě zcela zřejmé, že celní orgán platebním výměrem vyměřil celní dluh v souladu s § 241 odst. 1 písm. a) celního zákona a uvedená nepřesnost není takového charakteru, aby způsobila naprostou nesrozumitelnost nebo neurčitost a následkem toho nerealizovatelnost rozhodnutí.

S právním posouzením městského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Platební výměr kritéria srozumitelnosti a určitosti stanovená zákonem i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. viz výše citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 18/200 - 78) splňuje. Nelze souhlasit se stěžovatelem, který ztotožňuje pojem „pohledávka“ v celním řízení s nedoplatkem a vznik pohledávky podmiňuje předchozím vyměřením celního dluhu a jeho oznámením. Názor stěžovatele ze znění celního zákona nevyplývá a nenachází oporu ani v obecné teorii. Z pohledu obecné teorie práva se pohledávkou rozumí subjektivní právo (oprávnění) jednoho subjektu (věřitele) závazkového právního vztahu požadovat od druhého

subjektu téhož závazkového právního vztahu (dlužníka) určité plnění, tj. požadovat od něho, aby něco dal nebo konal, případně opomenul či strpěl. Dluhem se naopak rozumí povinnost subjektu závazkového právního vztahu poskytnout druhému dohodnuté plnění. Právo požadovat plnění jednoho subjektu závazkového vztahu není nijak spjato s prodlením druhého subjektu s poskytnutím plnění. Institut „nedoplatku“, k němuž stěžovatel pohledávku přirovnával, pak předpokládá prodlení dlužníka s úhradou splatného celního dluhu. Pokud Celní úřad Mělník namísto pojmu celní dluh použil pojem pohledávka celního dluhu, dopustil se tak nepřesnosti, která nečiní rozhodnutí nezákonným či neplatným, neboť toto pochybení nemá vliv na jeho určitost či srozumitelnost.

S ohledem na závěr rozšířeného senátu je třeba vážit i skutečnost, zda není důvodem pro zrušení rozsudků městského soudu (a následně i rozhodnutí žalovaného), že ve výroku platebních výměrů bylo odkázáno na důvody vzniku celního dluhu ve vztahu k ust. § 241 celního zákona namísto ust. § 240 celního zákona, což bylo následně převzato i žalovaným. Nejvyšší správní soud však není oprávněn k přehodnocení právního posouzení do té míry, že by tím nepřípustně narušil princip předvídatelnosti soudního rozhodování (k tomu srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 503/05 a ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03). Kasační námitka proti posouzení vzniku celního dluhu podle § 241 namísto podle § 240 vůbec nesměřuje a stejně tak takovou námitku neobsahovala ani žaloba. Nelze tak krajskému soudu proto vytýkat, že správnost tohoto ustanovení citovaného ve výroku platebních výměrů z moci úřední nezkoumal. Je totiž ve svém rozhodování vázán žalobními námitkami (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Mimo rámec žalobních námitek je oprávněn a povinen přihlížet k nicotnosti rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Za nicotný je však možné považovat jen správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost (k tomu srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, zveřejněný ve Sb. NSS pod č.793/2006). Jestliže tedy uvedení ust. § 241 namísto ust. § 240 celního zákona, jako právního posouzení důvodu vzniku celního dluhu, nemá za následek nicotnost platebních výměrů, nemohl k tomuto pochybení přihlížet městský soud nad rámec žalobních námitek a nemohl tak učinit ani Nejvyšší správní soud nad rámec kasačních námitek (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Mohlo by se jednat pouze o nezákonnost, přičemž nezákonnost musí být v řízení namítána. Rozsah a důvody žaloby i kasační stížnosti jsou součástí dispozice žalobce (stěžovatele) a je jeho věcí, z jakých hledisek po soudu požaduje zkoumání napadených rozhodnutí. To odpovídá zásadě „každý nechť si hájí svá práva“. Ani z posouzení věci rozšířeným senátem proto nelze dovodit, že rozhodnutí městského soudu by měla být za dané situace zrušena.

Pokud stěžovatel namítá, že byl za nedodržení podmínek režimu tranzitu sankcionován již v deliktním řízení vedeném Celním úřadem Praha V. č. j. TOJ-55/2002, Nejvyšší správní soud shodně s názorem městského soudu uvádí, že se jedná o samostatné řízení, které je vedeno mimo řízení celní, v němž je rozhodováno nikoli o povinnosti odvést clo či daň, ale o sankci za spáchání deliktu.

Stěžovateli za porušení povinnosti stanovené § 140 odst. 2 celního zákona byla v daném případě v řízení o celním deliktu uložena pokuta, neboť jeho jednání naplnilo skutkovou podstatu ustanovení § 298 odst. 1 celního zákona. Uložená pokuta tak byla sankcí za porušení zájmů chráněných celním zákonem. Následné vyměření celního dluhu není pokračováním ani opakovaným projednáním celního deliktu. Clo, na rozdíl od uložené pokuty, je povinnou platbou sui generis, stanovenou celním zákonem, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice od osob, které zboží dovážejí, respektive vyvážejí nebo od osob, pro které je zboží dováženo nebo vyváženo, ve prospěch státní pokladn, a nemá tak povahu sankce, jakkoli se jedná o jednostranné plnění vůči státu, ze které není poskytováno žádné přímé protiplnění. V řízení o vyměření cla totiž celní orgán nezkoumá deliktní odpovědnost příslušné osoby, ale posuzuje, zda a kdy v souvislosti s jejím jednáním, ať už právním či protiprávním, vznikl dle příslušných ustanovení celního zákona celní dluh. Účelem celního řízení je vyměřit clo vztahující se k dováženému zboží bez ohledu na případné protiprávní jednání osoby povinné hradit clo.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále vznáší námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Dle stěžovatele se sám celní orgán dopouštěl porušování interních předpisů, když nekontroloval fyzicky zboží a svým nedbalostním jednáním se podílel na vzniku celního dluhu. Městský soud v napadeném rozsudku k tomuto uvedl, že stěžovatel vystupoval v daném řízení jako hlavní povinný a při propuštění zboží postupoval v souladu s povolením Celního úřadu Mělník zjednodušeným postupem jako schválený odesílatel, což znamená, že zboží nebylo při zahájení režimu tranzitu předkládáno celnímu úřadu. Nekontroloval-li celní úřad fyzicky zboží právě s ohledem na uvedenou skutečnost, nelze z toho vyvozovat, že by se tento úřad dopustil nedbalosti či přímo zapříčinil protizákonné jednání, příp. vznik celního dluhu. Se závěry městského soudu nelze než souhlasit. V daném případě vznikl celní dluh nesplněním povinnosti stěžovatele vyplývající z režimu tranzit, nikoli jednáním celního úřadu, který postupoval v souladu s povoleným zjednodušeným postupem při propuštění zboží do režimu tranzit, když fyzicky nekontroloval zboží. Provádění kontroly zboží je oprávněním celního úřadu, nikoli jeho povinností. Naopak povinnost zajistit totožnost zboží je povinností stěžovatele a je předpokladem pro povolení zjednodušeného režimu.

Stěžovatel dále napadl závěr městského soudu ohledně námitky týkající se vyměření cla za neexistující zboží a nepřevedení uhrazeného celního dluhu na celní dluh vyměřený za zboží skutečně dopravené. Městský soud shledal námitku lichou a konstatoval, že propuštění zboží do režimu volného oběhu je jiné řízení než řízení, ve kterém bylo vydáno napadené rozhodnutí.

Ani tuto námitku však neshledal zdejší soud důvodnou. V daném případě byl platebními výměry vyměřen celní dluh vzniklý nesplněním zákonné povinnosti. Stěžovateli bylo proto platebními výměry vyměřeno clo a DPH za zboží deklarované a propuštěné do režimu tranzit – tzn. za 535 + 441 kartonů bund z chemických vláken. Do režimu volného oběhu, se kterým stěžovatel navrhuje uhrazený celní dluh kompenzovat, bylo osobě stěžovateli neznámé propuštěno na základě zfalšovaných dokladů zboží odlišné, a to dřevěné rámy okenní a plastové folie, z nichž byl vyměřen celní dluh, který byl taktéž neznámou osobou uhrazen. Z výše uvedeného je patrné, že jde o rozdílná řízení, z nichž pouze ve výše uvedených případech (dovozy bund) je stěžovatel účastníkem, a proto je třeba tato řízení posuzovat samostatně. V daném případě je předmětem přezkumu celní dluh vzniklý v režimu tranzit, ve kterém je stěžovatel osobou odpovědnou za splnění povinností z tohoto režimu. Pokud stěžovatel namítá, že do režimu volného oběhu bylo propuštěno neexistující zboží, je tato námitka v projednávané věci zcela irelevantní. Nejedná se taktéž o dvakrát vyměřený

celní dluh, když zboží propuštěné do režimu tranzit a zboží propuštěné do volného oběhu není identické. Stejně tak námitku neplatnosti rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu je možné vznést pouze dlužníkem v příslušném řízení, případně v opravných prostředcích směřujících proti rozhodnutím o vyměření celního dluhu ze zboží propuštěného do volného oběhu.

Shodně s názorem městského soudu pak Nejvyšší správní soud neshledal odkaz na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 337/02 případný, když v dané věci nebylo zpochybněno postavení stěžovatele jako hlavního povinného. Stěžovatele stíhala povinnost podle § 140 odst. 2 celního zákona. Tuto povinnost nesplnil a k jejímu splnění taktéž nikoho nezplnomocnil. Pokud jiné zboží předložila celnímu úřadu určení pro stěžovatele neznámá osoba, nelze jednání této osoby stěžovateli přičítat a nelze v daném případě hovořit o nedbalostním či úmyslném jednání stěžovatele.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl z hlediska věcného ke stejnému závěru jako městský soud a skutečnost, že k takovému závěru dospěl za použití z části i jiných právních úvah, není důvodem pro zrušení rozsudku tohoto soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem (§ 103 odst. 1 písm. a s. ř. s.). Nejvyšší správní soud taktéž neshledal vady ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ani naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst.1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 27. července 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu