ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **GARANTRANS s.r.o.**, se sídlem Obchodně-podnikatelský areál, budova č. p. 314, Mošnov, zastoupeného JUDr. Jiřím Svobodou, advokátem se sídlem Na Jarově 2425/4, Praha 3, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2009, č. j. 1726-8/2009-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 6. 2012, č. j. 22 Af 27/2012 - 85,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalovaný zamítl shora označeným rozhodnutím odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Opava (dále jen „Celní úřad“) ze dne 16. 1. 2009, č. j. 658/2009-096100-021, kterým Celní úřad doměřil žalobci dlužný nedoplatek cla ve výši 693.408 Kč. Citované rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Rozsudkem ze dne 20. 10. 2011, č. j. 22 Ca 238/2009 – 45, krajský soud žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 – 37,

rozsudek krajského soudu ve výrocích II. a III. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Výrokem I., kterým krajský soud zamítl návrh žalobce na přerušení řízení a který nebyl kasační stížností napaden, se zdejší soud nezabýval.

[2] Krajský soud opětovně rozhodl o podané žalobě v záhlaví popsaným rozsudkem. K žalobní námitce, že žalovaný nesprávně uplatnil vysvětlivky k číslu 8101 Harmonizovaného systému (wolfram), ačkoli v předmětné věci je posuzováno zboží čísla 8102 (molybden), dovodil, že vysvětlivka k položce 8102 94 00 je jasná a stručná a výstižně stanoví, že vysvětlivka k položce 8101 94 00 (wolfram) se použije i na molybden.

[3] K námitkám ohledně nesprávného sazebního zařazení zboží krajský soud uvedl, že v posuzované věci je rozhodné, zda předmětné zboží naplňuje definici odpadu a šrotu v poznámce 8 k třídě XV. kombinované nomenklatury. Krajský soud nesdílí úvahu obou stran, že by byl pro toto posouzení rozhodující účel deklarovaný při dovozu, ale objektivní charakteristika dováženého zboží. Podle krajského soudu se celní orgány dostatečným způsobem zabývaly objektivními charakteristikami dováženého zboží a nevycházely přitom pouze z účelu uvedeného v celním prohlášení. Celní orgány svým postupem ověřovaly informaci o účelu použití uvedenou žalobcem v celním prohlášení, kterou ostatně sám žalobce v průběhu řízení nepopíral. Žalovaný přesvědčivě dovodil, že dovážené zboží nenaplňuje definici odpadu a šrotu ve smyslu poznámky 8 písm. a) a vyloučil tak možnost že by spadalo do podpoložky 8102 97 00 kombinované nomenklatury. Za nepodstatné pro posouzení věci krajský soud označil tvrzení žalobce, že molybden nebyl slinován pro účely dávkování či pro přepravu – rozhodující je toliko, zda zboží naplnilo všechny znaky podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury.

[4] Pokud jde o žalobní bod směřující proti vyhodnocení zahraničních závazných informací o sazebním zařazení zboží (dále též „ZISZ“) žalovaným, vycházel krajský soud ze závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) vyplývá, že ZISZ, která byla vydána oprávněné osobě odlišné od osoby, která se jí dovolává, může mít pouze povahu důkazního prostředku (v českém právu podle § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; dále jen zákon o správě daní a poplatků). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný předložené závazné informace jako důkazní prostředek vyhodnotil a dospěl k závěru, že je není možno považovat za důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Dle krajského soudu lze souhlasit se žalobcem, že žalovaný se mohl vyhodnocení závazných informací věnovat podrobněji a systematičtěji, nicméně se nejedná o vadu, která by mohla způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť z jeho předcházejících částí plyne, jakými úvahami a argumenty se žalovaný při zařazení zboží v posuzované věci řídil. S těmito závěry (jak vyplývá z úvah, které učinil k předcházejícím žalobním bodům) se krajský soud ztotožnil, proto považoval za nadbytečné upřesňovat nejen vyhodnocení zahraničních závazných informací, ale také provést žalobcem navrhovaný důkaz analýzami zboží, které předcházely vydání těchto závazných informací.

II. Námitky stěžovatele

[5] Podle stěžovatele se krajský soud v novém rozsudku neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v bodu V.C zrušujícího rozsudku.

[6] Krajský soud nevyřešil spornou otázku, zda je stěžovatelem dovážené zboží totožné se zbožím, o němž pojednávají zahraniční závazné informace a s tím související otázku povahy zahraničních informací jako důkazního prostředku. Krajský soud nevyhověl požadavku právního názoru Nejvyššího správního soudu provést důkazy těmito informacemi a řádně je vyhodnotit. V rozporu se skutečností soud nově tvrdí, že žalovaný předložené informace jako důkazní prostředky vyhodnotil, ačkoli pro toto tvrzení nemá oporu ve spise.

[7] Rozsudek krajského soudu dle stěžovatele nemůže obstát též proto, že nedošlo k provedení navrhovaných důkazů analýzami zboží, jehož se týkaly zahraniční závazné informace. Závěry krajského soudu obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku jsou z tohoto hlediska jen formalistickou reakcí na vady vytýkané Nejvyšším správním soudem, která však způsobuje nepřezkoumatelnost i nového rozsudku soudu. Podle názoru stěžovatele nelze bez provedení těchto důkazů postavit najisto odpověď na základní otázku sporu ohledně shodnosti nebo rozdílnosti zboží.

[8] Ze shora uvedených důvodů navrhuje stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 9. 2012 odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, prvostupňového rozhodnutí a své vyjádření k žalobě. Kasační námitky jsou až na výjimky shodné s námitkami odvolacími. O správnosti postupu žalovaného svědčí nejen judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 20/2011 – 81), krajského soudu, ale i rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-403/07 *Metherma GmbH proti Hauptzollamt Dusseldorf*. Žalovaný je toho názoru, že krajský soud se řídil závazným právním názorem nadřízeného soudu, na straně 7 a 8 se zcela vypořádal s námitkou směřující proti vyhodnocení zahraničních závazných informací. S ohledem na tuto skutečnost navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nepřípustnou a nedůvodnou zamítl.

IV. Vlastní argumentace soudu

[10] Nejvyšší správní soud vázán důvody a rozsahem podané kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že předcházející rozsudek ve věci zrušil, neboť krajský soud nesprávně vyhodnotil žalobcem předložené zahraniční ZISZ, jelikož k nim nepřistupoval jako k důkaznímu prostředku v celním řízení. Krajský soud

totiž odkázal na čl. 10 odst. 1 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, podle kterého se ZISZ smí dovolávat pouze oprávněná osoba, které byla vydána. Nejvyšší správní soud však dovodil, že ačkoli je ZISZ závazná pro celní orgány pouze v případě, že ji uplatňuje oprávněná osoba, které byla vydána, ostatní osoby se jí mohou dovolávat jako důkazu. Tímto nesprávným právním posouzením zatížil krajský soud svůj rozsudek též nepřezkoumatelností, neboť na jeho základě vůbec nevypořádal jednu ze zásadních žalobních námitek vztahující se právě k posouzení předložených zahraničních ZISZ. Kasační soud proto krajskému soudu uložil, aby ke stěžovatelem předloženým ZISZ přistoupil jako k důkazním prostředkům a v tomto smyslu vypořádal všechny námitky uplatněné v žalobě a současně se vyjádřil ke stěžovatelově návrhu na předložení důkazů žalovaným.

[12] Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku dle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že se soud závazným právním názorem vyjádřeným v předcházejícím rozsudku řídil. K zahraničním ZISZ přistoupil jako k důkazním prostředkům předloženým v celním řízení a žalobní námitky vztahující se k těmto informacím vypořádal (srov. s. 7 a 8 napadeného rozsudku). Konstatoval, že k předloženým ZISZ je nutno přistupovat jako k jednomu z důkazních prostředků, které celní orgány hodnotí komplexně v řadě důkazů v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Žalovaný dle krajského soudu v odůvodnění rozhodnutí podrobně vyjádřil svou úvahu a právní argumentaci, kterými se řídil při zařazení zboží v posuzované věci. Dle krajského soudu proto není nutné upřesňovat vyhodnocení ZISZ provedené žalovaným. Krajský soud tedy, byť poměrně strohým způsobem, vyjádřil svůj názor, že žalovaný měl dostatečné množství podkladů k zařazení stěžovatelem dováženého zboží do příslušné položky celního sazebníku a nebylo tak nutno podrobněji se zabývat otázkou totožnosti zboží, neboť ostatní podklady dostatečně osvědčily závěr žalovaného o zařazení zboží do příslušné podpoložky (8102 94 00) celního sazebníku.

[13] Nejvyšší správní soud považuje takové posouzení za dostatečné a souladné s právním názorem vyjádřeným v předcházejícím zrušujícím rozsudku. V něm totiž krajskému soudu (jak již bylo výše zdůrazněno), neuložil řešit otázku totožnosti zboží dováženého stěžovatelem a zboží, na které byly vystaveny zahraniční ZISZ, ale toliko posoudit věcně žalobní námitky vztahující se k dotčeným ZISZ.

[14] Ani tvrzení stěžovatele, že Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu provést důkaz dotčenými ZISZ, nemá oporu v předcházejícím rozsudku. Jak vyplývá ze shora popsaného (srov. bod [11]), zdejší soud krajský soud vyzval k přehodnocení jeho právního náhledu na ZISZ vydané ve prospěch osoby odlišné od stěžovatele. Krajský soud posoudil takové ZISZ zcela v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu jako důkazní prostředek ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (srov. s. 7 odst. 3 rozsudku).

[15] Stěžovatel se též mýlí, uvádí-li, že žalovaný nepovažoval zahraniční ZISZ za důkazní prostředek, a proto dle něj není správný ani závěr krajského soudu, podle kterého žalovaný předložené ZISZ jako důkazní prostředky vyhodnotil.

[16] Skutečnost, že žalovaný k předloženým zahraničním ZISZ přistupoval jako k důkazním prostředkům ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků totiž ve svém předcházejícím rozsudku vysloveně potvrdil Nejvyšší správní soud (srov. část V.C bod [47]). Žalovaný jak ve svém rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě (na jehož s. 6 poukazuje stěžovatel) neuvedl, že se nejedná o důkazní prostředek (jak sugeruje stěžovatel), ale že těchto informací nelze v řízení použít jako důkazu, které by svědčily tvrzením uplatněným stěžovatelem.

[17] V této souvislosti je nutno upřesnit význam § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Tomuto ustanovení se Nejvyšší správní soud věnoval např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75 (publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS). Zde uvedl, že *„poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí*“.

[18] Pro nyní souzenou věc je podstatné, že žalovaný postupoval zcela v souladu se závěry obsaženými v posledně jmenovaném rozsudku. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného plyne, že k zahraničním ZISZ přihlížel, ze své úvahy je nevyloučil, nýbrž konstatoval, že se jedná o důkazní prostředek, který se však nestal skutečným důkazem, který by svědčil uplatněným tvrzením (srov. s. 4 odst. 3 rozhodnutí žalovaného).

[19] Tvrzení krajského soudu, že předložené ZISZ žalovaný jako důkazní prostředky vyhodnotil, je tedy správné a nijak neodporuje ani názoru vyjádřenému v předchozím rozsudku zdejšího soudu.

[20] Nedůvodná je též námitka, že krajský soud v rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu neprovedl navrhovaný důkaz analýzami zboží. K této námitce je nutno v prvé řadě uvést, že krajský soud nebyl předcházejícím rozsudkem zavázán k provedení analýz. Kasační soud mu uložil, aby se k návrhu stěžovatele na provedení důkazu analýzami vyjádřil (srov. část V.C bod [52]). Způsob, jakým má takové vyjádření učinit (tedy zda důkazy provést, či neprovést a zdůvodnit proč), však v žádném případě nemohl Nejvyšší správní soud předjímat, neboť by tím nepřípustně zasahoval do pravomoci krajského soudu.

[21] Krajský soud k návrhu na provedení důkazů analýzami zboží uvedl, že je považuje za nadbytečné, neboť se ztotožňuje s právní argumentací, kterou se žalovaný řídil při zařazení zboží v posuzované věci (což vyplývá z argumentace soudu k předcházejícím žalobním bodům), a nemá žádnou pochybnost o správnosti zařazení zboží. Nejvyšší správní soud takové vypořádání považuje za dostatečné a přezkoumatelné.

[22] K této otázce lze snad ještě doplnit, že není správný ani názor stěžovatele, že bylo na celních orgánech, aby zmíněné analýzy zboží obstaraly a na jejich základě se následně

zabývaly otázkou totožnosti zboží dováženého stěžovatelem se zbožím, které bylo předmětem předložených zahraničních ZISZ.

[23] Dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (použitého na základě § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., Celního zákona ve znění účinném v době rozhodování žalovaného) je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu vztahující se k přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, je nutno zdůraznit, že břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti subjektem předložených podkladů (srov. rozsudky ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu ke svým pochybnostem o shora uvedených skutečnostech, je opět na daňovém subjektu, aby zpochybněné skutečnosti prokazoval jinými důkazními prostředky (důkazní břemeno tedy opět přechází na daňový subjekt). V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ve kterém zdejší soud uvedl: *„Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“*

[24] V nyní souzené věci to byl stěžovatel, kdo tvrdil, že jím předložené zahraniční ZISZ se dotýkají zboží totožného s dováženým zbožím. Stěžovatel byl při ústním jednání u celního úřadu dne 17. 6. 2009 (po podání odvolání) seznámen se závěry důkazního řízení vedeného v rámci odvolacího řízení a s tím, jak se odvolací orgán vypořádal se zjištěnými a navrhovanými důkazními prostředky a vyzván k navržení případných dalších důkazních prostředků ve věci. Stěžovatel byl výslovně obeznámen i se skutečností, že jím předložený důkazní prostředek – zahraniční ZISZ – nevyhodnotil žalovaný jako důkaz dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a současně mu bylo sděleno, z jakých důvodů. Stěžovatel však již na takto formulované závěry a na výzvu k navržení případných dalších důkazů nereagoval.

[25] Ve shora popsané situaci tedy celní orgány vyjádřily své pochybnosti vztahující se k věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti stěžovatelem předložených důkazních prostředků – zahraničních ZISZ – a tyto své pochybnosti prokázaly. Důkazní břemeno se tedy opět přeneslo na stranu stěžovatele, kterému byla dána možnost tyto pochybnosti (vztahující se k totožnosti zboží dováženého stěžovatelem se zbožím uvedeným v předložených ZISZ) rozptýlit předložením dalších podkladů (a to i například předložením zmiňovaných zahraničních analýz zboží). Stěžovatel však této možnosti nijak nevyužil. Skutečnost, že si tyto analýzy neobstaraly samy celní orgány, jim pak nelze přičítat k tíži, jak to činí stěžovatel, neboť v dané situaci neleželo důkazní břemeno na jejich straně, nýbrž na straně stěžovatele.

[26] Ani tato kasační námitka není důvodná.

V. Závěr

[27] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 7. listopadu 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu