



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **I. M.**, zast. Mgr. Petrem Kaustou, AK v Ostravě, Milíčova 6, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, Ostrava - Přívoz, nám. Sv. Čecha 8, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2003, č. j. 22 Ca 477/2002 – 32,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta stěžovatelova žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2002, č. j. 3742/2002-1401-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Ostrava ze dne 17. 5. 2002, č. j. 1325-11/02, jímž bylo stěžovateli dodatečně vyměřeno clo ve výši 218 983 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 49 118 Kč v souvislosti s propuštěním zboží (televizní obrazovky, skříně, pouzdra TV přijímačů, elektronické sestavy k TV, dálkové ovládání, mřížky k TV) dne 15. 9. 1997 do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení ev.č. 11463047-01646-6, neboť z následné kontroly provedené na základě § 127 zák. č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (celní zákon), vyplynulo, že dovezené

zboží bylo nesprávně deklarováno jako jednotlivé komponenty televizních přijímačů, ač správně mělo být deklarováno do položky kombinované nomenklatury 852812 – televizní přijímače barevné s odvoláním na ustanovení celního sazebníku a na Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému, pravidlo 2a; taktéž bylo zjištěno nesprávné deklarování výše skutečných nákladů na dopravu zboží na zahraničním úseku cesty ve výši 12 001 Kč namísto zjištěných 16 293 Kč. Žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení cla a daně byly v celním řízení zjištěny co nejpřesněji a že v tomto řízení ani nedošlo k žádným vadám; odebrání vzorků zboží by bylo v daném případě nadbytečné, neboť posouzení, zda mělo být uplatněno pravidlo 2a Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, bylo možné z přiložených obchodních dokladů.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; vady řízení před krajským soudem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel nemá oporu ve spisech, které tomuto řízení předcházely a tím je s těmito v rozporu, žalovaný porušil při svém postupu a rozhodnutí zákon Stěžovatel dále tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť důvody rozsudku jsou zcela nedostačující.

Na výzvu soudu stěžovatel svou kasační stížnost doplnil o konkrétní důvody, mezi které zahrnul i porušení ústavního práva na spravedlivý proces, jehož se měl soud I. stupně dopustit tím, že odmítl provést výslech svědka Č. M., který po celou dobu jednal s celními úřady a mohl tak objasnit a potvrdit tvrzení obsažená v žalobě. Došlo tedy dle názoru stěžovatele k porušení základní zásady rovnosti stran v řízení, když vyšel pouze z důkazů žalovaného. Krajský soud v Ostravě se spokojil pouze s doklady o zboží obsažených ve správních spisech. Stěžovatel tvrdí, že je právě z těchto dokladů nepochybné, že neporušil žádný právní předpis a že uvedl správné a úplné údaje v celní deklaraci, tedy že dovezl samostatné komponenty, a to základní a nedokončené díly, které nebyly ve stavu pro montáž připravené.

Stěžovatel uvádí, že když dne 15. 9. 1997 předmětné zboží dovezl, toto celnímu úřadu v Ostravě předložil řádně k proclení; zboží bylo zkontrolováno a celním úřadem vpuštěno do režimu volného oběhu. Ještě téhož dne pak celní úřad provedl komplexní prohlídku při vykládání tohoto zboží, kdy byl spočítán každý jednotlivý díl. Celníky bylo konstatováno, že byly dovezeny jednotlivé díly, a nikoli sady televizních přijímačů, které měly mít rysy kompletního a dokončeného výrobku, jak ve svém rozhodnutí tvrdí Krajský soud v Ostravě. Při této kontrole si celníci provedli fotodokumentaci, která však byla provedena zkresleně, bez stěžovatelovy autorizace a především možnosti k této se vyjádřit. Následně pak dne 18. 11. 1997 vydalo 3. oddělení žalovaného na základě zkreslené fotodokumentace „Stanovisko k sazebnímu zařazení“, podle kterého mělo být zboží stěžovatelem nesprávně zařazeno. V dubnu roku 1998 byla provedena opětovná prohlídka dokumentů I. (obchodní jméno stěžovatele), kde se stěžovatel opět nedozvěděl nic o údajích nesprávného zařazení zboží. Ze strany celního úřadu bylo stěžovateli nesprávné zařazení zboží sděleno až 16. 10. 2000 oznámením o zahájení řízení. Se stanoviskem žalovaného ze dne 18. 11. 1997 byl stěžovatel seznámen až 19. 12. 2001. Z toho plyne, že ze strany celního úřadu se stěžovatel dověděl až po 3 letech o údajném nesprávném zařazení a o stanovisku žalovaného až po 4 letech od přivezení zboží. Stejná lhůta pak rovněž platí pro skutečnost, že se stěžovatel dověděl až 5. 6. 2001, že existuje zkreslená fotodokumentace, na základě níž

celní úřad i žalovaný nesprávně rozhodly o zařazení zboží do celního sazebníku. Stěžovatel vyjadřuje údiv, proč nebyl ani správním orgánem I. stupně ani žalovaným informován o chybném zařazení zboží ihned 15. 9. 1997, případně 18. 11. 1997 nebo v dubnu roku 1998.

Stěžovatel prohlašuje, že do dne podání kasační stížnosti mu nebylo ani jedním ze správních orgánů zdůvodněno nesprávné deklarování dovezených dílů, z jakého důvodu a na základě jakých konkrétních zjištění tyto orgány hodnotily dovezené díly jako kompletní výrobek, správní orgány toto pouze konstatují. Rovněž krajskému soudu stačilo toto konstatování, aniž by se vypořádal s relevantními námitkami stěžovatele. Krajský soud neprovedl žádné dokazování a nezabýval se ani tím, že stěžovatel byl zbaven jakékoli možnosti ochrany proti rozhodnutí správních orgánů. Stěžovatel má zato, že správní orgány nebyly schopny bezprostředně po dovozu zboží toto zařadit do celního sazebníku. Stěžovatel tvrdí, že sám toto zboží řádně zařadil a že ze strany správních orgánů jde o nezákonný postup zařazování zboží do celního sazebníku. Z dovezených dílů nebylo možno sestavit funkční barevný televizor, který měl i dle názoru krajského soudu vykazovat rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Pro rysy kompletního a dokončeného barevného televizoru chybělo ještě mnoho základních dílů pro výše uvedený závěr. Stěžovatel dále nastiňuje závěr, že kdyby postupoval s cílem nesprávně zařadit zboží a tímto clo zkrátit a měl obavu ze zařazení výrobků pod položky – díly s rysy „dokončeného nebo kompletního výrobku“, pak by stačilo pouze dovézt vždy jednotlivý díl samostatně a to v různých termínech. Pak by žádný problém s celními úřady nevznikl. Navíc je z doložených listin nepochybné, že jednotlivé díly mají různé země svého původu. Pokud činil prokazatelné dotazy na žalovaného ohledně výkladu celních předpisů, tak na tyto stěžovateli do dne podání kasační stížnosti nebyly tyto informace poskytnuty.

Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nesprávný a nezákonný, krajský soud pochybil i v tom, že se nezabýval tvrzeními uvedenými v podání doručeném tomuto soudu dne 8. 7. 2003, neboť nešlo o rozšíření žaloby o další žalobní body, ale pouze o odůvodnění dosavadních tvrzení, již v žalobě uvedených.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že není důvodné nad rámec původního vyjádření poskytovat další vyjádření, neboť kasační stížnost obsahuje identická tvrzení s žalobními námitkami. Vyjádření žalovaného k žalobě obsahuje odkaz na řízení odvolací vedené před žalovaným s tím, že se žalovaný s žalobními námitkami již náležitě vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 11463047-01646-6 ze dne 15. 9. 1997 bylo propuštěno do režimu volného oběhu zboží – tel. obrazovky, části a součásti tel. přijímačů, elektronické sestavy, dálkové ovládání, tel. mřížky.

Úřední záznam o provedené kontrole po propuštění zboží dle § 127 celního zákona zaznamenává, že kontrola byla zaměřena na stav dovezeného zboží a jeho počty zboží propuštěného do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení č. 1146304701646-6 ze dne 15. 9. 1997. Dle sdělení zástupce firmy p. M. nejsou tyto televize po sestavení kompletní, tzn. že pro řádný provoz chybí některé komponenty, které si firma obstarává mimo rámec dovozu. Jedná se především o zvukový a teletextový modul a mimo tyto díly se musí televize doladit a seřadit podle českých norem. S nálezem kontrolní skupiny vyjádřil zástupce firmy souhlas.

Dne 21. 3. bylo stěžovateli doručeno sdělení o kontrole ze dne 18. 3. 1998 s výzvou k součinnosti, vedeno pod č. j. 262/97/S. Dne 6. 4. 1998 byla provedena kontrola u stěžovatele, jejíž průběh je zachycen úředním záznamem na č. l. 61 a násl. správního spisu. Úřední záznamy o provedených kontrolních úkonech ze dne 14. 4. 1998 a ze dne 29. 4. 1998 obsahují seznam dokumentace tak, jak ji obstaral od stěžovatele Celní úřad v Ostravě.

Dále byla provedena kontrola přepravy zboží dožádáním ze dne 8. 12. 1997 u Celního úřadu Trstená, Slovenská republika, doklady jsou založeny na č. l. 12-15.

Celní úřad v Ostravě požádal žalovaného o posouzení sazebního zařazení předmětného zboží přípisem ze dne 17. 9. 1997. Žalovaný vydal dne 18. 11. 1997 stanovisko, v němž zařadil uvedené zboží do podpoložky kombinované nomenklatury 8528 12 xx, jelikož k celnímu řízení je dodáváno zboží v rozloženém, nesmontovaném stavu, po sestavení vznikne televizní přijímač, i když není plně funkční; je odkazováno na nařízení vlády č. 301/1996 Sb., poznámky ke kapitole 85 a Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (pravidlo 2a).

Zpráva o kontrolním zjištění inspektorátu celní a finanční stráže Celního úřadu v Ostravě ze dne 6. 10. 2000, č. j. 262/97 je založena na č. l. 3 správního spisu a jejím předmětem po propuštění zboží bylo přesvědčit se o pravdivosti údajů uvedených v rozhodnutí v celním řízení č. 1146304701646-6. Po vyhodnocení všech zde vyjmenovaných skutečností a předložených listin obsahuje závěr, že údaje deklarované v celním prohlášení shora označené jsou nesprávné. Na základě nesprávného sazebního zařazení zboží a nesprávné výše nákladů na dopravu deklarovaných při celním řízení vznikl v celním řízení č. 1146304701646-6 nedoplatek na cle ve výši 218 983 Kč a nedoplatek na DPH ve výši 49 118 Kč, celkem nedoplatek ve výši 268 101 Kč.

Oznámením ze dne 16. 10. 2000, které bylo doručeno stěžovateli dne 24. 10. 2000, bylo zahájeno Celním úřadem v Ostravě řízení ve věci doměření celního dluhu k rozhodnutí v celním řízení ev. č. 11463047-01646-6 ze dne 15. 9. 1997. Dále je ve správním spisu založen služební záznam CÚ v Ostravě ze dne 2. 11. 2000 o žádosti o informace v celním řízení, které požadoval bratr stěžovatele (p. Č. M.). Tyto mu byly poskytnuty, protokol o ústním jednání nežádal, ani nahlédnutí do spisu nebo vyhotovení opisu dokladů. Ve správním spise je dále založena stěžovatelova odpověď ze dne 7. 11. 2000 na oznámení o zahájení řízení, které obsahuje mnoho procesních výtek k vedení celního řízení, včetně stížnosti proti postupu Celního úřadu Ostrava z téhož dne (v odpovědi žalovaného ze dne 14. 12. 2000 na stížnost se se všemi stížnostními námitkami tento vypořádal beze zbytku). Výzvou ze dne 19. 12. 2000 k doplnění nových důkazů a skutečností byla stěžovateli dána možnost předložit důkazní prostředky, které dosud neuplatnil, čehož stěžovatel využil podáním ze dne 3. 1. 2001. Ústní jednání ve věci se konalo dne 5. 6. 2001, protokol je založen na č. l. 38 správního spisu, doplnění protokolu o ústním jednání je založeno na č. l. 36, datováno 29. 6. 2001.

Rozhodnutí Celního úřadu Ostrava, zn. 11986/00 ze dne 12. 7. 2001 (dodatečný platební výměr) dodatečně vyměřilo nedoplatek dovozního cla a daně z přidané hodnoty (dále jen „celní dluh“), který vznikl při propuštění dováženého zboží do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení ev. č. 11463047-01646-6, kde byly deklarovány tabulkou uvedené údaje. Z následné kontroly vyplynulo, že zboží bylo nesprávně deklarováno jako jednotlivé komponenty TV přijímačů a mělo být správně deklarováno do položky kombinované nomenklatury 852812 televizní přijímače barevné s odvoláním na ustanovení

celního sazebníku, který byl vydán nařízením vlády č. 301/1996 Sb., poznámek ke kapitole 85 a dále na Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému, pravidlo 2a). Také byla nesprávně deklarována výše skutečných nákladů za dopravu zboží na zahraničním úseku cesty. Proto byl dodatečně vyměřen celní dluh ve výši rozdílu mezi celním dluhem a původně vyměřeným a celním dluhem stanoveným, nedoplatek celního dluhu tedy činil 268 101 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání (13. 8. 2001) a žádost o odklad výkonu rozhodnutí (3. 8. 2001), jeho odvolání žalovaný vyhověl a dne 25. 10. 2001 rozhodnutí – dodatečný platební výměr Celního úřadu Ostrava ze dne 12. 7. 2001, č. j. 11986/00 zrušil.

Protokol o ústním jednání ze dne 20. 12. 2001 je založen na č. l. 27 správního spisu. Dne 16. 2. 2002 bylo stěžovateli sděleno (přípis ze dne 5. 2. 2002) stanovisko k sazebnímu zařazení předmětného zboží (nové stanovisko žalovaného ze dne 25. 1. 2002, č. j. S3-03V/6-02/02-3, které opět posoudilo předmětné zboží jako televizní přijímací přístroje podpoložky 852812) s poučením o možnosti nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke zjištěným důkazům. Této možnosti stěžovatel využil a dne 2. 4. 2002, služební záznam založen na č. l. 20 správního spisu. Přípisem ze dne 8. 4. 2002 stěžovatel navrhl další důkazní prostředky. Na to zaslal Celní úřad Ostrava žalovanému žádost o vyjádření, zda trvá na vydaném rozhodnutí ve věci sazebního zařazení k dováženému zboží. Žalovaný na svém stanovisku setrval, jak vyplývá z přípisu žalovaného ze dne 3. 5. 2002.

Rozhodnutím ze dne 17. 5. 2002 (dodatečný platební výměr) (*rozhodnutí I. stupně*) Celní úřad v Ostravě pod č. j. 1325-11/02 dodatečně vyměřil celní dluh ve výši rozdílu mezi celním dluhem původně vyměřeným a celním dluhem stanoveným ve výši 268 101 Kč, a to na základě provedené následné kontroly dováženého zboží po propuštění do režimu volného oběhu se zaměřením na správnost deklarovaných údajů týkajících se celní hodnoty zboží a sazebního zařazení. Celní úřad Ostrava zjistil, že dovážené zboží bylo nesprávně deklarováno jako jednotlivé komponenty TV přijímačů a mělo být správně deklarováno do položky kombinované nomenklatury 852812 televizní přijímače barevné s odvoláním na celní sazebník (nařízení vlády č. 301/1996 Sb.), poznámky ke kapitole 85 a dále na Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému, pravidlo 2a). Taktéž bylo zjištěno nesprávné deklarování výše skutečných nákladů za dopravu zboží na zahraničním úseku cesty; rozhodnutí založeno na č. l. 12 (36) správního spisu, když stěžovatel zařadil zboží do položek celního sazebníku 85401111 (tel. obrazovky s úhl. do 42 cm), 85401113 (tel. obrazovky s úhl. do 52 cm), 85401115 (tel. obrazovky s úhl. do 72 cm), 85299059 (skříně, pouzdra TV přijímačů), 85299070 (elektronické sestavy k TV), 85299089 (dálkové ovládání, mřížky k TV).

Stěžovatel podal odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 17. 5. 2002, č. j. 1325-11/02, a to podáním ze dne 3. 6. 2002, spojeno s žádostí o odklad výkonu rozhodnutí, této žádosti Celní úřad v Ostravě vyhověl dne 27. 6. 2002. O odvolání samém rozhodl žalovaný dne 16. 8. 2002, č. j. 3742/2002-1401-21, když stěžovatelovo odvolání zamítl. Neshledal totiž nezákonnost postupu Celního úřadu Ostrava, vady důkazního řízení ani zkrácení stěžovatelových práv.

Žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě dne 23. 10. 2002 se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného shora označeného i rozhodnutí Celního úřadu Ostrava jemu předcházejícího, když napadal nesprávnost aplikace § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), týkající se dodatečného vyměření daně, dále

§ 127 a násl. celního zákona, rovněž napadl hodnocení deklarace jako nesprávné, když setrval na názoru, že předmětným zbožím byly televizní komponenty jako nedokončené díly, na montáž nepřipravené; konečně stěžovatel v žalobě uváděl, že zanesl do deklarace všechny údaje správně dle § 104 odst. 1 písm. e) celního zákona; tedy jednalo se o žalobní důvody týkající se skutku. Podáním ze dne 8. 7. 2003, došlým Krajskému soudu v Ostravě dne 14. 7. 2003, nazvaným stěžovatelem jako doplnění žaloby, stěžovatel rozšířil podanou žalobu o žalobní důvody procesního rázu, když namítal porušení § 2 odst. 1, 2 daňového řádu, § 31 odst. 1, 4 daňového řádu, § 86 celního zákona, § 3 odst. 2, 3, § 32 odst. 1 a § 34 odst. 1-5 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád). Krajský soud v Ostravě se nezabýval tímto doplněním žaloby, jelikož již uplynula lhůta pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí téhož zákona.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Ostravě zamítavým rozsudkem pro nedůvodnost, svůj právní názor opírá o povinnost deklaranta uvádět v celním prohlášení, stíženém následnou kontrolou, i název zboží provedený označením v dostatečně přesných termínech, které umožňují zajištění totožnosti, a zařazení do odpovídající podpoložky celního sazebníku, a osmimístný číselný kód podpoložky zboží dle celního sazebníku. Jestliže je následnou kontrolou po propuštění zboží zjištěno, že tyto údaje, popř. některý z nich, uvedl deklarant v celním prohlášení nesprávně nebo neúplně, přičemž tato skutečnost měla za následek vyměření cla (daně) nesprávně nižšího oproti zákonné celní (daňové) povinnosti, je celní orgán oprávněn rozdíl cla (daně) vyměřit dodatečným platebním výměrem dle § 46 odst. 7 daňového řádu. Rovněž přisvědčil použití pravidla 2a Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží v tomto případě pro sazební zařazení zboží, a to s důrazem na podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku v době předložení. Návrh žalobce na doplnění dokazování výsledkem svědka soud zamítl s odůvodněním, že jednání s celními orgány vedená svědkem nemohla již mít žádný vliv na závěr soudu o nedůvodnosti podané žaloby.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívat buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle § 104 odst. 1 celního zákona, platného v rozhodném období jsou základními náležitostmi rozhodnutí v celním řízení 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 zaplacená, g) vlastnoruční podpis pověřeného zaměstnance celního úřadu s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk služebního razítka; v případech, kdy je rozhodnutí vydáno prostřednictvím zařízení pro zpracování a přenos údajů na nosičích informací, jsou vlastnoruční podpis a otisk služebního razítka nahrazeny kódem.

Dle § 105 odst. 4 celního zákona platného v rozhodném období je podání celního prohlášení považováno za projev vůle deklaranta navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného režimu. Podáním celního prohlášení potvrzuje deklarant správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Dle odst. 5 téhož ustanovení ministerstvo stanoví vyhláškou formu, obsah a náležitosti celního prohlášení a co je považováno za úkon, jímž držitel zboží vyjadřuje svou vůli, aby zboží bylo propuštěno do příslušného režimu; z důvodů hodných zřetele může ministerstvo přechodně stanovit obsah a náležitosti celního prohlášení opatřením, které oznámí uveřejněním plného znění ve Sbírce zákonů. Písemné celní prohlášení při dovozu, vývozu nebo tranzitu lze účinně podat jen na tiskopise, vydaném nebo schváleném ministerstvem.

Dle § 127 celního zákona platného v rozhodném období, upravující kontrolu po propuštění zboží, odst. 1 uvádí, že následná kontrola po propuštění zboží, prováděná za účelem přesvědčení se o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení, ve lhůtě stanovené pro úschovu dokladů (§ 52), se provádí podrobnou kontrolou obchodních dokladů a jiných údajů vztahujících se k dovozním nebo vývozním operacím nebo následným obchodním operacím se zbožím, na které se vztahuje toto celní prohlášení. Kontrola může být provedena v místnostech deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo zúčastňuje na uvedených operacích, anebo jiné osoby, která má u sebe zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Dle odst. 2 téhož ustanovení je osoba, u které je následná kontrola po propuštění zboží prováděna, rovněž povinna na výzvu celních orgánů předložit buď doklad osvědčující, že zboží bylo řádně dovezeno, nebo doklad o koupi, dodací list od výrobce nebo jakýkoliv důkazní prostředek, z něhož je zřejmé, že zboží pochází od osob oprávněných v tuzemsku podnikat. Nepředloží-li tato osoba příslušné doklady, celní orgány na její náklady a nebezpečí kontrolované zboží přemístí na místo, které je pod jejich přímým dohledem, a stanoví lhůtu k dodatečnému předložení těchto dokladů. Pak v souladu s odst. 3 nasvědčuje-li následná kontrola dokladů, údajů nebo celního prohlášení tomu, že zboží bylo propuštěno do navrženého režimu na základě nesprávných nebo neúplných údajů, učiní celní orgány opatření nezbytná k nápravě. Ve smyslu odst. 4 celní orgány mohou rovněž pořizovat kopie příslušných dokladů, požadovat potřebná vysvětlení, jakož i pořizovat dokumentaci. V případě porušení celních předpisů mohou tyto doklady zadržet.

Nařízení vlády č. 301/1996 Sb., kterým se vydává celní sazebník a kterým se stanoví sazby dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínky pro jejich uplatnění (celní sazebník), které nabylo účinnosti dnem 1. ledna 1997, obsahuje ve svém úvodu pod bodem II. všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému. Pravidlo 1. říká, že znění názvů tříd, kapitol a podkapitol má pouze orientační charakter; pro zařazování je směrodatné znění čísel a poznámek k třídám a kapitolám, jakož

i následujících pravidel, pokud tato pravidla nejsou v rozporu se zněním uvedených čísel a poznámek.

Pravidlo 2. a) stanovuje, že každé uvedení zboží v některém z čísel se vztahuje také na zboží, které není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo hotového zboží. Totéž platí pro zařazení kompletního nebo hotového zboží, které je předkládáno v rozloženém nebo nesmontovaném stavu.

Skutečnost, že názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter, podle názoru Nejvyššího správního soudu neznamená, že by pro zařazování zboží byly zcela bez významu; takový závěr se přičí systematickému myšlení a výkladu právního předpisu. Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží je skutečně systémem, tedy množinou prvků uspořádaných podle jejich podobnosti a souvislosti v ucelené subsystémy prvků, které se vyznačují určitými společnými znaky, jež je odlišují od jiných subsystémů tohoto systému (viz NSS 5 As 15/2003). Kapitola 85 je nazvána „Elektrické přístroje, přístroje a zařízení a jejich části a součásti; přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku, části a součásti a příslušenství k těmto přístrojům“. Položka 8528 je označena názvem „Televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu“ a obsahuje podpoložku č. 852812 s označením „Barevné“, dále specifikována pod č. 85281252 jako „Nepřesahující 42 cm“ a č. 85281256 „Převyšující 52 cm, ale nepřesahující 72 cm“. Celá tato podpoložka 852812 je zatížena touž celní sazbou. Uplatněním logického výkladu pravidla 2.a) Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, konkrétně hypotézy obsažené v poslední části první věty („*pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo hotového zboží*“) je jednoznačně dosaženo totožného závěru, k jakému dospěl Krajský soud v Ostravě v napadeném rozhodnutí, tedy že zařazení zboží tak, jak to učinil stěžovatel, nelze považovat za souladné se zákonnými prepisy pro zařazování zboží do celního sazebníku. Stěžovatel tedy nesprávně zvolil výhradně položky s nižší sazbou cla a označené v položce „Části a součásti vhodné výlučně nebo zejména k přístrojům čísel 8525 až 8528“ a v položce nazvané „Elektronky a trubice se studenou katodou, se žhavou katodou nebo fotokatodou (např. vakuové či parami nebo plyny plněné elektronky a trubice, rtuťové usměrňovací výbojky a trubice, televizní obrazovky, snímáči elektronky televizních kamer“.

Za těchto okolností Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani další námitky stěžovatele o tvrzeném nedostatečném dokazování a jeho vlivu a o nesprávném posouzení právní otázky o vadnosti předcházejícího správního řízení dle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud shodně se závěrem krajského soudu shledal rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá provedení fotodokumentace předmětného zboží a její užití v celním řízení. K této námitce je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že ze správního spisu jasně vyplynulo, že tato nebyla užitá jako důkazní prostředek při rozhodování Celního úřadu při vydávání prvostupňového rozhodnutí, tím spíše nemohla být



užita v řízení vedeném žalovaným. Podobně zřetelně ze správního spisu vyplynulo, že stanovisko pro zařazení zboží do celního sazebníku, o které se celní orgán prvního stupně při svém rozhodnutí opřel, již z výše zmiňované fotodokumentace nevycházelo.

Rovněž stěžovatelem v kasační stížnosti napadeném tvrzení o sdělení nesprávného zařazení zboží do celního sazebníku nelze akceptovat jako opodstatněný důvod kasační stížnosti, jelikož po celou dobu vedení celního řízení byl stěžovatel nadán oprávněním nahlížet do spisu vedeného celním orgánem, plynoucím z § 23 daňového řádu (*odst. 1: daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Správce daně je povinen o každém nahlížení do spisu pořídít úřední záznam. Odst. 2: daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností. Důvody tohoto nahlédnutí uvede vždy výslovně v úředním záznamu. Toto omezení při nahlížení do spisů platí přiměřeně i při zapůjčení spisů pro řízení před jinými orgány než orgány správce daně všech stupňů. Odst. 3: na žádost daňového subjektu pořídí správce daně ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde to bylo povoleno, doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených, ověří jejich shodu s originálem, vyznačí na nich účel jejich užití a vydá daňovému subjektu. Odst. 4: nesouhlasí-li daňový subjekt s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout, může se odvolat do patnácti dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel. Odst. 5: úkony podle odstavce 3 jsou osvobozeny od správních poplatků, nejde-li o listiny, které daňový subjekt od správce daně obdržel dříve.*) ve spojení s § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona /v době zahájení řízení dle písm. b) téhož ustanovení/ o subsidiárním užití daňového řádu k celnímu zákonu.

Stěžovatelem v kasační stížnosti nastíněnou délkou trvání kontroly se Nejvyšší správní soud nemohl s ohledem na § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat, jelikož se jedná o tzv. *novum*, skutečnost, kterou stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí krajského soudu.

Argumentem pro podání kasační stížnosti z dalšího důvodu, a to podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Námitku uplatněnou v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou, když směřovala do dokazování před krajským soudem, konkrétně stěžovatel namítl nevyslechnutí svědka. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, je krajský soud postupoval zcela legitimně ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s. (*V rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.*). Formulace tohoto ustanovení dává soudu I. stupně možnost, nikoli povinnost provést stěžovatelem navrhované důkazy.

Krajský soud v Ostravě nepochybil ani v tom, že se odmítl zabývat podáním stěžovatelem nazvaným jako doplnění žaloby ze dne 8. 7. 2003 s poukazem na skutečnost,

že toto podání soud I. stupně vyhodnotil jako rozšíření žaloby, podané až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., § 72 odst. 1 s. ř. s.). Jak již vyplynulo ze shora uvedeného popisu případu, Nejvyšší správní soud po provedeném srovnání žaloby a uvedeného doplnění konstatoval, že zatímco žaloba směřovala do skutku věci, uvedené doplnění/rozšíření žaloby se týkalo zřetelně procesních otázek.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl soud I. stupně napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního, onen soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správními, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě je správné, a kasační stížnost jako nedůvodnou proto zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 1. září 2005

JUDr. Václav Novotný  
předseda senátu