



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce: C., spol. s r. o.**, proti **žalovanému Celnímu ředitelství Ostrava**, nám. Sv. Čecha 8, Ostrava – Přívoz, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2002, č. j. 5060/2002-1401-21, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2004, č. j. 22 Ca 68/2003 – 34,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2004, č. j. 22 Ca 68/2003 – 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Celní úřad Karviná dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 7. 2002, č. j. ACP 1724-04/02, doměřil žalobci clo a daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v celkové výši 4 543 563 Kč (clo v částce 4 015 288 Kč, DPH 528 275 Kč).

K podanému odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2002 odvolání žalobce zamítl. Z odůvodnění vyplývá, že žalovaný shledal rozhodnutí celního úřadu souladným se zákonem, jestliže na základě následné kontroly, uskutečněné celním úřadem Ostrava na základě § 127 celního zákona, dospěl k závěru, že rozhodnutími Celního úřadu Karviná ze dne 18. 2. 1999, č. j. 11413019-00312-6, ze dne 24. 2. 1999, č. j. 11413019-00368-0, a ze dne 10. 3. 1999, č. j. 11413019-00489-1, jimiž celní úřad propustil žalobci do režimu volného oběhu v tuzemsku zboží – rafinovaný cukr, byl vyměřen celní dluh a daňová povinnost nesprávně nižší a clo a daň doměřil.

Následnou kontrolou po propuštění zboží bylo podle žalovaného zjištěno, že ke zboží se vztahují ještě další platby, které byly hrazeny žalobcem zahraničnímu dodavateli a nebyly zahrnuty do celní hodnoty předmětného zboží (clo a DPH byly vyměřeny na základě žalobcem deklarované a fakturami doložené ceny 100 USD za 1 t zboží), a to částka za dozor

při přepravě zboží ze zahraničí do tuzemska, utěsnění a vyčištění vagónů, které jako připočitatelné položky měly být započítány do celní hodnoty dováženého zboží a dále platby za marketingové služby, které podle výsledků šetření byly součástí ceny skutečně placené, nebo ceny, která měla být za zboží placena. Námitku žalobce, že u těchto dodávek byla sjednána cena nižší oproti běžné ceně dodávek podle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a polskou firmou F. H. S. dne 15. 12. 1998, č. 115/98 jako výsledek reklamace kvality zboží dodaného v předchozích dodávkách, žalovaný odmítl s tím, že snížení ceny zboží je možno přijmout jen za podmínky, že se vztahuje na zboží, jehož celní hodnota se určuje, nikoliv má-li se vztahovat na jiné zboží.

Žalovaný vzal naopak za prokázané (zprávou o daňové kontrole na daň z příjmů Finančního úřadu Ostrava III ze dne 29. 10. 2001 a výslechem svědka G., bankovními avízy a úhradou na účet firmy C. „C.“), že v účetnictví žalobce zaúčtované faktury, označené jako platby za marketingové služby a analýzu zemědělského trhu na základě mandátní smlouvy uzavřené dne 12. 11. 1998 mezi žalobcem a firmou F. H. S. byly ve skutečnosti platbou za předmětné zboží a nikoliv platby za marketingové studie.

K námitkám vztahujícím se k započtení fakturovaných částek za vyčištění a utěsnění vagónů a za dozor nad dopravou zboží žalovaný uzavřel, že tyto platby nejsou sjednány jako podmínka prodeje zboží, ale jedná se o připočitatelné položky celní hodnoty podle § 75 odst. 1 písm. f) celního zákona, které mají být k ceně skutečně placené či ceně, která měla být za zboží zaplácena, připočteny.

Konečně žalovaný neshledal důvodnými ani namítaná procesní pochybení celního úřadu, jež měla zejména spočívat v tom, že nebyla ukončena daňová kontrola, neměl možnost se s výsledkem této kontroly seznámit a nebylo též rozhodnuto o jím podaných námitkách.

Žalobce se včasnou žalobou u Krajského soudu v Ostravě domáhal zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Správním orgánům vytýkal, že se neřídily základními zásadami daňového řízení uvedenými v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), a namítal nesprávné hodnocení důkazů. Podle něho správní orgány nesprávně interpretovaly platby za dozor nad dopravou zboží; v průběhu správního řízení vysvětlil, že šlo o kontrolu balení zboží v meziskladech prodávajícího na území Polska a doložil, že tato kontrola byla sjednána dodatečně nad rámec kupní smlouvy a nebyla podmínkou prodeje zboží ze strany prodávajícího a není proto součástí celní hodnoty zboží podle § 67 celního zákona. Rovněž náklady na utěsňování vagónů nejsou připočitatelnou položkou k celní hodnotě zboží, tento požadavek na úpravu dopravních prostředků byl sjednán nad rámec kupní smlouvy a nebyl podmínkou prodeje ze strany prodávajícího. Pokud jde o účtované marketingové služby žalovaný svůj závěr opřel o zprávu o daňové kontrole Finančního úřadu Ostrava III ze dne 29. 10. 2001, ta však byla následně přepracována a vyplynulo z ní, že žalobce původ a rozsah vykázaného plnění prokázal. Rovněž žalobce zopakoval své výhrady k procesnímu postupu celního úřadu při provádění kontrole, zejména namítal porušení jeho práv podle § 16 daňového řádu.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 4. 2004 napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že krajský soud z obsahu správního spisu dovedl, že cena dováženého zboží propuštěného do režimu volného oběhu v tuzemsku rozhodnutími Celního úřadu Karviná ze dne 18. 2., 24. 2. a 10. 3. 1999,

byla stanovena na základě úspěšné reklamace vad jiného zboží, které bylo předmětem předcházejícího dovozu rafinovaného cukru na základě smluvních ujednání mezi žalobcem a firmou F. H. S. jako prodávajícím. Prodej a cena dováženého zboží tak byly podrobeny podmínkám, jejichž hodnota se nedala zjistit ve vztahu ke zboží, které mělo být hodnoceno a proto nemohla být určena podle § 66 celního zákona. Pokud žalovaný přesto celní hodnotu předmětného dováženého zboží určil ve smyslu § 66 celního zákona z převodní hodnoty, upravené podle § 75 a § 76 celního zákona, namísto toho, aby při určování celní hodnoty postupoval podle § 68 celního zákona, popř. podle následujících ustanovení celního zákona, je jeho rozhodnutí založené na tomto postupu při určování celní hodnoty nezákonné. Důvodnými pak neshledal námitky o porušení žalobcových práv vyplývajících z § 16 daňového řádu.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zpochybňuje právní názor soudu vytýkající správním orgánům obou stupňů, že úspěšná reklamace vad jiného zboží, které bylo předmětem předcházejících dovozů, je případem, který je třeba podřadit mezi případy, kdy prodej nebo cena jsou podrobeny podmínkám nebo plněním, jejichž hodnota se nedá zjistit ve vztahu ke zboží, které má být hodnoceno a celní hodnota dováženého zboží tak nemohla být určena podle § 66 celního zákona a celní orgány měly postupovat při určení celní hodnoty podle § 68 a násl. celního zákona. Stěžovatel poukázal na to, že žalobce v deklaraci údajů o celní hodnotě, kterou byl podle § 21 odst. 1 tehdy účinné vyhlášky č. 135/1998 Sb. povinen spolu s předmětnými celními prohlášeními předložit, uvedl, že prodej nebo cena nejsou podrobeny podmínkám nebo plněním, jejichž hodnota se nedá zjistit ve vztahu ke zboží, které má být hodnoceno, Celní úřad Karviná proto neměl pochybnosti o tom, že deklarovaná cena je cenou skutečně placenou a určil celní hodnotu dle § 66 celního zákona. Teprve v průběhu následné kontroly a v odvolacím řízení žalobce argumentoval tím, že se mělo jednat o cenu sníženou z důvodů reklamací předešlých dovozů. Žalovaný v rozhodnutí neoznačoval předmětné platby za platby, které byly sjednány jako podmínka prodeje, ale již od počátku je označoval jako součást ceny skutečně placené (v případě ceny za marketingové služby) a za připočitatelné položky k celní hodnotě (platby za dozor a úpravu železničních vagónů).

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti a polemizoval se stěžovatelovou argumentací. Uvedl, že v průběhu kontroly nabízel důkazy o tom, že jeho zástupce, který ho zastupoval v celním řízení, byl seznámen s tím, že se jedná o kompenzační plnění, v průběhu následné kontroly pak tuto skutečnost prokázal, žalovaný však k tomu nepřihlížel a vycházel jen z toho, že reklamaci zboží lze řešit pouze ve vazbě na dodávku vadného zboží. Rovněž popírá, že cena za marketingové služby byla součástí ceny skutečně placené, v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů prokázal původ a rozsah vykázaného plnění a celní orgány na jeho námitky nereagovaly, rovněž pochybily, pokud jde o platby, které jako připočitatelné položky do celní hodnoty zahrnuj.

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odstavců 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými. Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je však povinen z úřední povinnosti přihlížet k vadám taxativně zde uvedeným, mimo jiné i k tomu, je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Podle § 66 odst. 2 celního zákona je celní hodnotou dováženého zboží převodní hodnota, již je cena skutečně placená nebo která má být zaplacená za zboží, prodané pro vývoz do tuzemska, upravená podle § 75 a 76, jestliže jsou splněny podmínky stanovené v písmenech a) až d) tohoto ustanovení, tedy mj. tehdy, jestliže prodej nebo cena nejsou podrobeny podmínkám nebo plněním, jejichž hodnota se nedá zjistit ve vztahu ke zboží, které má být hodnoceno [§ 66 odst. 1 písm. b)].

Podle § 67 odst. 1 celního zákona cenou skutečně placenou nebo která má být zaplacená za zboží se rozumí celková platba uskutečněná, nebo která má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží a zahrnuje veškeré platby uskutečněné nebo jež se mají uskutečnit jako podmínka prodeje dováženého zboží kupujícím prodávajícímu nebo kupujícím třetí osobě k uspokojení závazku prodávajícího. Platba nemusí mít formu převodu měny. Může být uskutečněna akreditivem nebo cennými papíry a může být provedena přímo nebo nepřímo.

Podle § 75 odst. 1 písm. f) celního zákona při určení celní hodnoty podle § 66 se připočtou k ceně skutečně placené nebo ceně, která má být za dovezené zboží zaplacená, výlohy za nakládání, vykládání a manipulaci spojené s dopravou dováženého zboží na místo, kde zboží vstupuje do tuzemska, nejsou-li zahrnuty v ceně skutečně placené nebo která má být zaplacená.

Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží učena podle § 66, určuje podle § 68 celního zákona, popřípadě některého z následných ustanovení § 69 až 72 celního zákona.

Rozhodnutí žalovaného i správního orgánu prvního stupně v předmětné věci vycházelo na základě hodnocení provedených důkazů ze skutkového zjištění, že cenou skutečně placenou za předmětné dodávky rafinovaného cukru ve smyslu § 67 celního zákona byla nejen fakturovaná a uhrazená cena za tyto dodávky předmětného zboží, ale též i platba, která byla fakturována firmou F. H. S. žalobci za marketingové služby. Celní orgány vzaly rovněž za prokázané, že fakturované a uhrazené platby za vyčištění a utěsnění vagónů a za dozor nad dopravou zboží byly výlohami za nakládání, vykládání a manipulaci spojené s dopravou dováženého zboží na místo, kde zboží vstupuje do tuzemska a nebyly zahrnuty v ceně skutečně placené. Na základě těchto skutkových zjištění dospěly k závěru, že celní hodnota předmětného zboží byla vyšší, než ze které vycházely celní orgány při rozhodování o propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu v tuzemsku a celní dluh a daňová povinnost byly vyměřeny nesprávně nižší oproti zákonné povinnosti a proto dodatečně clo a daň doměřily.

Žalobce v žalobě zpochybnil závěry celních orgánů a vytýkal jim, že nerespektováním zásad daňového řízení, pokud jde o hodnocení důkazů, dospěly k nesprávným skutkovým zjištěním. Bylo proto na krajském soudu aby přezkoumal, zda žalovaným učiněná skutková zjištění mají ve správním spise oporu a v případě, kdy by dospěl k závěru, že žalovaný vycházel ze skutkového stavu, který oporu ve správním spise nemá či je s ním v rozporu, napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil, v opačném případě, pokud by neshledal

důvodným jiný žalobní bod, pro který by bylo třeba napadené rozhodnutí zrušit, žalobu zamítl.

Krajský soud však, aniž by se jakkoliv zabýval a hodnotil závěry žalovaného o skutkovém stavu, z něhož v rozhodnutí vycházel, z obsahu správního spisu dovedl, že cena dovezeného zboží byla stanovena na základě úspěšné reklamace vad jiného zboží, dospěl k závěru, že se jedná ve smyslu § 66 odst. 2 celního zákona o případ, kdy prodej a cena zboží byla podrobena podmínkám, jejichž hodnota se nedala zjistit ve vztahu ke zboží, které mělo být hodnoceno, a proto nemohla být celní hodnota předmětného zboží určena podle § 66 celního zákona; pokud ji tak žalovaný určil, shledal jeho rozhodnutí nezákonným.

Krajský soud tak namísto toho, aby v intencích § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal, zda žalovaným učiněná skutková zjištění mají ve správním spise oporu či nikoliv, na základě obsahu správního spisu nahradil skutková zjištění správního orgánu vlastním, zcela odlišným skutkovým zjištěním a s ním pak poměřil právní závěry žalovaného a usoudil na nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Skutková zjištění správního orgánu s obsahem spisu nekonfrontoval. Krajský soud se tak vymkl přezkumné úloze soudů ve správním soudnictví, důvody, o něž opřel své zrušující rozhodnutí, nejsou vzhledem k předmětu přezkumu důvody relevantními a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. dubna 2005

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu