



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, ve spojených právních věcech žalobců a) U. P. S. C. R., s. r. o, b) I., spol. s r. o., obou zastoupených JUDr. Květoslavou Štorkánovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Pohořelec 26/110, proti žalovanému Celnímu ředitelství Praha, se sídlem Praha 1, Washingtonova 11, o kasačních stížnostech žalobců proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2003, čj. 38 Ca 695/2002 - 43, čj. 38 Ca 696/2002 - 35 a čj. 38 Ca 697/2002 - 33,

t a k t o :

- I. Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 2. 12. 2003, čj. 38 Ca 695/2002 - 43, čj. 38 Ca 696/2002 - 35 a čj. 38 Ca 697/2002 - 33, se zrušují ve výrocích I. a ve výrocích III., co do práva na náhradu nákladů řízení mezi žalobcem a) a žalovaným, a věci se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.**
- II. Kasační stížnosti žalobce b) se zamítají.**
- III. Žalobce b) nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.**
- IV. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech žalobce b).**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 6. 2. 2001, čj. 19516/00-01/3, čj. 19516/00-01/4 a čj. 19516/00-01/2, žalovaný zamítl odvolání žalobce a) proti rozhodnutím Celního úřadu Ruzyně – Letiště Praha, kterými celní úřad žalobci a) coby deklarantovi doměřil nedoplatek celního dluhu. Shora označenými rozsudky městský soud žaloby proti

rozhodnutím žalovaného podané žalobcem a) zamítl a žaloby podané žalobcem b) odmítl. Tyto rozsudky napadli žalobci včas podanými kasačními stížnostmi.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku předně popsal skutkový stav věci. Žalobce a) v postavení deklaranta ve všech přezkoumávaných případech podal návrhy na propuštění zboží do volného oběhu v tuzemsku pro příjemce, kterým byl žalobce b). V podaných celních prohlášeních uvedl název dovezeného zboží (dynamické paměti s přímým přístupem s kapacitou převyšující 64 MB) a zařadil je do podpoložky celního sazebníku 85421317. Celní úřad toto zboží celním prohlášením propustil. Následnou kontrolou po propuštění zboží provedenou dle ustanovení § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) dospěl celní úřad k závěru, že dovezené zboží, jímž byly základní paměťové jednotky do PC, mělo být správně zařazeno do jiné podpoložky. Následně zahájil daňová řízení ve věci možného daňového úniku z důvodu chybného zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku, výsledkem kterých byly dodatečné platové výměry, jimiž doměřil celní dluh. Odvolání žalobce a) do těchto výměrů žalovaný jako nedůvodná zamítnul. Zdůraznil, že vyplnění celního prohlášení, konkrétně také podpoložky celního sazebníku, je plně závislé na vůli a dispozici deklaranta. Povinností celních orgánů není kontrolovat správnost, ale pouze úplnost celního prohlášení. Podle § 127 celního zákona může celní úřad po propuštění zboží provádět kontrolu za účelem, aby se přesvědčil o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení, což se stalo v daných případech. Protože zjistil, že vyměřená daňová povinnost byla oproti zákonné daňové povinnosti nižší, daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou dodatečně vyměřil.

Na základě tohoto skutkového stavu posuzoval soud jím v žalobě shledané žalobní námitky. První z nich spočívala v názoru žalobců, že celní orgány zařadily zboží do jiné podpoložky v důsledku vydání závazné informace Generálního ředitelství cel ze dne 9. 6. 2000 pod čj. ZET 04-1292-2000 (dále jen „závazná informace“). Ta však platila až ode dne svého vydání, nikoliv zpětně, a správní orgány tak pochybily, pokud zboží pod uvedenou podpoložku zařadily před tímto datem. Druhou žalobní námitku seznal městský soud v tvrzení žalobců, že za správnost zařazení zboží do příslušné podpoložky neodpovídá deklarant, ale celní orgány. Ani jednu z nich neseznal důvodnou. S odkazem na správní spis uzavřel, že ke zjištěním o nesprávném zařazení zboží žalobcem a k datu dokončení následné kontroly došlo v době, kdy závazná informace na zjištění žalovaného o nesprávném zařazení zboží vliv mít nemohla a nebyla tedy správními orgány v žádném případě aplikována zpětně. Odpovědnost deklaranta za obsah celního prohlášení pak dovodil zejména z obsahu ustanovení § 105 odst. 4 celního zákona. Proto žalobu žalobce a) jako nedůvodnou zamítl, jak shora uvedeno. Žalobu podanou žalobcem b) odmítl proto, že žalobce a) zastupoval žalobce b) v celním řízení dle komisionářské smlouvy a vystupoval tak jako celní deklarant ve smyslu § 107 odst. 2 písm. b) celního zákona. Jednal tedy vlastním jménem ve prospěch zastoupené osoby. Účastníkem celního řízení byl tedy pouze žalobce a); ten také podal odvolání proti rozhodnutí celního úřadu, a pouze on je legitimován k podání žaloby dle § 65. Žalobce b) tedy nebyl osobou oprávněnou k podání žaloby.

Stěžovatelé v kasačních stížnostech uplatnili důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s.

Podrobně popsali průběh celního řízení. Uvedli, že v deklaraci zařadil žalobce a) zboží do podpoložky 85421317, což jsou paměti dynamické s přímým přístupem. Dne 24. 2. 2000 podle nich celní úřad vydal rozhodnutí, které odůvodnil zařazením paměti do podpoložky č. 84717040, proti čemuž podal žalobce a) odvolání. Generální ředitelství cel vydalo 9. 6. 2000 závaznou informaci o zařazení paměti do podpoložky č. 85489010. Dne 1. 8. 2000 měl žalovaný vyhovět odvolání a uvést, že dovezené dynamické paměti se zařazují do podpoložky celního sazebníku 85421317, tedy tak, jak je zařadil žalobce a). Z toho stěžovatelé dovodili, že se závazná informace na předmětné paměti nevztahuje. Celní úřad ale vyhotovil 9. 10. 2000 nové rozhodnutí, ve kterém zařazení do této podpoložky označil za chybné, ale správné zařazení neuvedl, tedy své rozhodnutí řádně neodůvodnil. Proti tomuto rozhodnutí žalobce a) podal odvolání, které bylo zamítnuto přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného, který oproti původnímu stanovisku uvedl, že se paměti zařazují do podpoložky č. 85489010. Toto zařazení považují stěžovatelé za chybné, protože číslo 8548 je definováno jako „odpad a zbytky z galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů, nepoužitelné galvanické články, baterie a elektrické akumulátory; elektrické části a součásti strojů nebo přístrojů, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté“. Této charakteristice však dovezené paměti nevyhovují, jednalo se o nové a funkční zboží, nikoliv o odpad. Stěžovatelé dále vytkli soudu, že se opomněl zabývat jejich žalobní námitkou, že všechny dodatečné platební výměry jsou neúplné, protože v nich vždy chybí některá ze zákonných náležitostí, například celní zařazení, tarif cla a DPH napadnuté položky. Z toho dovozovali jejich neplatnost. Namítli také nezákonnost celního řízení spočívající v tom, že o odvolání žalobce a) rozhodl žalovaný až po 114 dnech, bez toho, že by měl od nadřízeného orgánu povolené prodloužení této lhůty. Takový postup je podle nich v rozporu s § 49 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Krajský soud podle nich také pochybil, když odmítl žalobu žalobce b). I jeho práva totiž byla poškozena, neboť byl povinen dle smluvního vztahu k žalobci a) uhradit mu dodatečně vyměřené náklady na celní dluh. Navrhli tedy kasační stížností napadené rozsudky Městského soudu v Praze zrušit a vrátit mu věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem toliko odkázal na svá vyjádření k žalobám.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Vycházel zejména z právní úpravy platné a účinné v době vydání napadených rozhodnutí správních orgánů. Vznikl-li celní dluh, vyměřuje se podle § 56 odst. 1 celního zákona clo podle sazeb stanovených celním sazebníkem ze základu stanoveného tímto zákonem. Podle odstavce 2 téhož ustanovení celní sazby a měrné jednotky celního sazebníku stanoví a celní sazebník vydává vláda nařízením (poznámka soudu – v daném případě nařízením vlády č. 303/1998 Sb.). Dle § 58 citovaného zákona je sazební zařazení

zboží určeno a) podpoložkou kombinované nomenklatury, nebo b) podpoložkou jiné nomenklatury uvedené v § 57 odst. 1 písm. b), nebo c) podpoložkou jiné nomenklatury, která je plně nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře, a nebo která k ní přidává další třídění stanovené zvláštními předpisy, které upravují provádění nesazebních opatření při obchodu se zbožím.

Celní sazebník používal pro účely klasifikace kombinovanou nomenklaturu Evropské unie. Tato nomenklatura vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, který rozděluje zboží do 21 tříd (I až XXI) a 97 kapitol (01 až 97). Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Kombinovaná nomenklatura doplňuje hierarchii Harmonizovaného systému o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Součástí celního sazebníku jsou všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému.

Podle § 46 odst. 2 celního zákona vydávají celní orgány na základě písemné žádosti rozhodnutí o sazebním zařazení zboží nebo o původu zboží, tzv. závaznou informaci. Závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pouze pro účely sazebního zařazení zboží a pro zboží, které je uvedeno v celním prohlášení přijatém po jejím vydání, a to podobu šesti let ode dne jejího vydání.

Podstatou celního řízení v dané věci tedy bylo správné zařazení dovezeného zboží do některé z podpoložek celního sazebníku. Úkolem celních orgánů tak bylo zejména zjistit přesně charakter dováženého zboží a následně odůvodnit jeho zařazení do konkrétní podpoložky. Teprve poté mohly spolehlivě vyměřit případný celní dluh. Pokud jde o technický popis zboží, vycházely celní orgány z podrobných údajů poskytnutých žalobcem b), a v tomto směru nebylo a není mezi nimi a žalobci sporu. Svůj úsudek o zařazení zboží však odůvodnily nedostačujícím způsobem. Dodatečné platební výměry celního úřadu tuto úvahu postrádají úplně. Celní úřad jimi toliko vyměřil celní dluh a zmínku o zařazení zboží do konkrétní podpoložky celního sazebníku neobsahují. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se sice žalovaný této otázce věnoval, ale své úvahy omezil na dvě věty obecného obsahu. Podle něj „dovážené zboží (dle přiložené faktury SDRAM DIMM moduly) nutno zařadit do podpoložky 85489010, kam patří paměti v multikombinovaných formách, jako jsou zásobníkové D-RAM a moduly, neboť nespecifičtější popis má přednost před čísly s všeobecným popisem.“ Neodůvodnil tedy řádným způsobem nejen zařazení zboží do podpoložky 85489010, ale vůbec se nevyjádřil k tomu, proč považoval za nutné zboží přeradit, tedy proč bylo chybné jeho zařazení do podpoložky 85421317.

Nevyvrátil tak pochybnosti o správnosti tohoto svého závěru, které sdílí i Nejvyšší správní soud. Dle celního sazebníku ve znění platném pro rozhodné období totiž tvořily číslo 8542 „Elektronické integrované obvody a mikrosoustavy“, podpoložku 85421317 pak „Dynamické paměti s přímým přístupem (D-RAM) s kapacitou paměti převyšující 64 Mbitů“. Číslo 8548 tvořil „Odpad a zbytky galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů; nepoužitelné galvanické články, baterie a elektrické akumulátory; elektrické části a součásti nebo přístrojů, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté“, podpoložku 85489010 „Paměti v multikombinovaných formách, jako jsou zásobníkové D-RAM a moduly.“ Popis dováženého zboží, jak jej provedlo Celní ředitelství cel

ve zmíněné závazné informaci, by tak dle názoru Nejvyššího správního soudu spíše odpovídal popisu zboží vymezeného podpoložkou 85421317. Nejvyšší správní soud však za situace, kdy celní orgány své závěry řádně neodůvodnily, nemohl jednoznačně vyvrátit správnost jejich úvah prostě proto, že z obsahu odůvodnění napadených rozhodnutí je nelze seznat. V souvislosti s tím toliko odkazuje na svoji předchozí judikaturu (srovnej jeho rozsudek ze dne 10. 2. 2004, čj. 2 As 59/2003 - 70), podle níž při zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku je třeba prvotně vycházet ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému; čísla se přitom míní právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky ke třídě lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla, a to postupně, tj. poznámku uvedenou na druhém místě lze aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené na místě prvním. Při posouzení, do kterého čísla celního sazebníku podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné z více funkcí náleželo do více různých čísel, je pro sazební zařazení rozhodující funkce, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná.

Ze shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K takové vadě je povinen přihlídnout dle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti, není tedy vázán důvody kasační stížnosti. Protože městský soud toto pochybení opominul, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než kasační stížností napadené rozsudky dle § 110 s. ř. s. zrušit ve výrocích I. jimiž byly žaloby zamítnuty, a vrátit mu věci k dalšímu řízení. Současně musel zrušit i výroky III. těchto rozsudků, ovšem z níže popsaných důvodů pouze co do práva na náhradu nákladů řízení mezi žalobcem a) a žalovaným.

Nedůvodnou se totiž ukázala stížní námitka žalobce b) vznesená s odkazem na § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Soud nepochybil, pokud jeho žalobu odmítl dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. z důvodu, že byla podána osobou k tomu zjevně neoprávněnou. Tento svůj procesní postup soud pregnantně a přílehavě odůvodnil a Nejvyšší správní soud tomuto odůvodnění plně přisvědčil. Podle § 2 písm. n) celního zákona je totiž deklarantem osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno. Dle ustanovení § 107 stejného zákona může celní prohlášení učinit každý, kdo může v souladu s celními předpisy příslušnému celnímu úřadu předložit zboží, na něž se celní prohlášení vztahuje, nebo zajistí jeho předložení, se všemi doklady stanovenými celními předpisy, které upravují režim, do kterého je zboží navrženo. Každý si pak může pro celní řízení stanovit zástupce. Zastoupení může být přímé, jedná-li zástupce jménem a ve prospěch zastoupené osoby, nebo nepřímé, jedná-li zástupce vlastním jménem ve prospěch zastoupené osoby. V přezkoumávané věci vystupoval žalobce a) jako komisionář vlastním jménem ve prospěch žalobce b). Příslušelo mu tedy bezpochyby postavení deklaranta, což ostatně ani on sám nepopřel, a z toho titulu jenom on mohl být ve svých právech a povinnostech předmětnými rozhodnutími celních orgánů dotčen. Snad pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že problematika vztahu mezi žalobcem a)

a žalobcem b), respektive dopadu přezkoumávaných rozhodnutí na tento vztah, spadá do oblasti práva soukromého a ve správním soudnictví řešena být nemůže. Z toho důvodu kasační stížnosti žalobce b) jako nedůvodné zamítl (§ 110 s. ř. s.). Za této situace nebylo třeba rušit výroky III. napadených rozsudků co do práva na náhradu nákladů řízení mezi žalobcem b) a žalovaným, protože v této části jsou správné.

Nad rámec uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit alespoň stručně k dalším stížným námitkám.

Z obsahu správních spisů i z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že při zařazení zboží vycházel z podkladů shromážděných ve správním řízení o charakteru tohoto zboží a z výkladu zmíněných všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému. Nebylo tedy prokázáno tvrzení žalobce a), že by se tak stalo výhradně na základě aplikace zmíněné závazné informace. Nejvyšší správní soud navíc neshledává žádné pochybení v tom, pokud by celní orgány obsah vydané závazné informace subsidiárně použily. Je sice nepochybné, že závazná informace nabývá svých účinků ohledně závaznosti sazebního zařazení zboží nebo původu zboží až ode dne svého vydání, ale názor, že by ji celní orgány v již probíhajících správních řízeních musely zcela ignorovat, anebo že by k závěrům z ní vyplývajícím nemohly při svém rozhodování přihlídnout, nemá zákonnou oporu. Námitka proto není důvodná. V souvislosti s tím Nejvyšší správní soud podotýká, že z obsahu předloženého správního spisu nevyplývá žalobci tvrzená existence rozhodnutí celního úřadu ze dne 24. 2. 2000 a rozhodnutí celního ředitelství ze dne 1. 8. 2000 a jejich souvislost s projednávanými případy. To však pro posouzení věci nebylo podstatné.

Nejvyšší správní soud také nemohl přisvědčit stížnímu bodu, že se soud opomněl zabývat žalobní námitkou, že všechny dodatečné platební výměry jsou neúplné, protože v nich vždy chybí některá ze zákonných náležitostí a že jsou z toho důvodu neplatné. Ani při bedlivém prostudování žaloby v ní totiž tuto žalobní námitku neobjevil, a soud proto vzhledem k dispoziční zásadě správního soudnictví zakotvené v ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. nepochybil, když se touto otázkou nezabýval. Nemohl tak učinit ani Nejvyšší správní soud, neboť dle § 104 odst. 4 není kasační stížnost, mimo jiné, přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

Totéž se týká i námitky nezákonnosti celního řízení spočívající v tvrzení, že o odvolání žalobce a) rozhodl žalovaný až po 114 dnech, bez toho, že by měl od nadřízeného orgánu povolené prodloužení této lhůty. Navíc otázka nečinnosti správního orgánu může být řešena toliko formou samostatné žaloby dle § 79 a násl. s. ř. s., soud se jí tedy nemůže věnovat v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, o které v přezkoumávané věci šlo. Samotná délka správního řízení nezpůsobuje nezákonnost výsledného rozhodnutí.

Žalobci v úvodu kasačních stížností také odkázali na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jehož znění v podstatě pouze opsali. V dalším obsahu kasačních stížností však tuto stížní námitku již nijak blíže nekonkretizovali, neuvedli tedy vůbec, v čem přesně žalovaný či soud pochybil. S ohledem na vázanost Nejvyššího

správního soudu důvody kasační stížnosti, nemůže ten sám případné vady vyhledávat. Bez této bližší konkretizace ale nelze vyjít z toho, že by kasační důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s. písm. b) byly vůbec uplatněny a nemohou tak být shledány naplněnými.

Ze shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozhodl, jak shora uvedeno, přičemž městský soud je v dalším řízení vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech žalobce a) (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech žalobce b) soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., protože neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady řízení o kasačních stížnostech žalobce b) nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. srpna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu