



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobce R. M., zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šebánkem, advokátem se sídlem v Písku, Prokopova 339, proti žalovanému Celnímu ředitelství České Budějovice, Kasárenská 6, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, čj. 10 Ca 61/2004 – 124,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, čj. 10 Ca 61/2004 - 124, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl včasnou kasační stížností shora označený rozsudek krajského soudu, kterým zamítl jeho žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 2. 2004, čj. 1650/02-01, čj. 1651/02-01, čj. 1652/02-01, čj. 1653/02-01, čj. 1654/02-01, čj. 1655/02-01, čj. 1656/02-01, čj. 1657/02-01, čj. 1658/02-01, čj. 1659/02-01 a čj. 1660/02-01, jimiž žalovaný z části změnil rozhodnutí Celního úřadu o vyměření dlužného cla a daně váznoucí na dovezeném zboží.

Soud neseznal žalobní námitky důvodnými. Napadená rozhodnutí podle jeho názoru nebyla vydána v rozporu s § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pokud žalovaný prvoinstanční rozhodnutí změnil jen v některých částech a současně uvedl, že ostatní části napadeného rozhodnutí zůstávají beze změny. Tato formulace dle soudu nečiní prvostupňové rozhodnutí neurčité či nesrozumitelné, neboť nezpůsobuje pochybnost, že žalobci jako daňovému dlužníkovi bylo vyměřeno clo a daně v rozhodnutí specifikované. Důvody změny navíc žalovaný popsal v odůvodnění rozhodnutí. Došlo

tak pouze k upřesnění výroku prvostupňového rozhodnutí. Clo a příslušné daně tak byly bez jakýchkoliv pochybností vyměřeny v konkrétní výši. Soud se rovněž nepřiklonil k názoru žalobce, že neuvedením právních předpisů ve výrocih prvostupňových rozhodnutí jsou tato rozhodnutí dle § 32 odst. 7 daňového řádu neplatná. Uvedl, že v průběhu daňového řízení žalobce tyto nedostatky rozhodnutí nenamítal a že absence jím zmiňovaných údajů nepředstavovala vadu takové intenzity, která by způsobila nicotnost, neplatnost či nezákonnost rozhodnutí. Soud nesouhlasil ani s námitkou, že žalovaný vzal za základ skutkový stav, který je dílem v rozporu se správním spisem a nemá v něm oporu. Naopak bylo podle něj spolehlivě prokázáno, že žalobce přepravoval do České republiky benzin, který nebyl předložen celnímu úřadu s příslušnými doklady k proclení, v důsledku čehož vznikl celní dluh a žalobce je podle ustanovení § 239 odst. 1 písm. a) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), celním dlužníkem. Žalobce ostatně dovoz benzínu v množství a ve dnech uvedených v jednotlivých rozhodnutích nepochybně. Žalobcova tvrzení o tom, že splnil při dovozu benzínu všechny povinnosti uložené mu § 80 a násl. celního zákona, se nepotvrdila. Naopak bylo jednoznačně prokázáno, že žalobce je osobou, která zboží nezákonně dovezla, zboží nebylo přihlášeno k celnímu řízení a tudíž se jednalo o dovozy uskutečněné v rozporu s ustanovením § 80 odst. 1 celního zákona. Žalovaný podle soudu nepochybil ani při aplikaci ustanovení § 239 odst. 4 písm. a) celního zákona a ustanovení § 239 odst. 1 celního zákona. Žaloba proto byla soudem zamítnuta.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Soud podle něj nesprávně vyložil ustanovení § 50 daňového řádu a námitku žalobce, že žalovaný věcně nerozhodl o odvoláních proti jednotlivým rozhodnutím celního úřadu, neboť změny, které učinil ve svých rozhodnutích, nejsou změnami ve věci samé a ve smyslu odvolání, ale jsou pouze úpravou textace prvostupňových rozhodnutí, aby odpovídala zákonu. Postup žalovaného tak připomínal spíše opravu zřejmých nesprávností ve smyslu § 56 odst. 3 daňového řádu. Konstatování žalovaného, že ostatní ustanovení napadených rozhodnutí zůstávají beze změn tak nelze považovat za výrok, kterým se odvolání zamítá a tudíž za věcné rozhodnutí o odvolání. Ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu jasně stanoví, jakým způsobem lze o odvolání rozhodnout. Vytýkaná formulace „ostatní ustanovení napadeného rozhodnutí zůstávají beze změn“ představuje zásah do zákonné úpravy měnící její smysl, neboť nesměřuje k odvolání, ale konstatuje určitý stav. Uvedený výrok tak nelze považovat za rozhodnutí o odvolání a závěry soudu v tomto směru spočívají na chybném posouzení této právní otázky.

Soud také dle stěžovatele nesprávně vyložil pojem „celní dluh“ tak, jak jej má na mysli § 239 celního zákona. Nepochopitelně totiž bagatelizoval definici tohoto pojmu uvedenou v § 2 písm. i) celního zákona. Z této definice je zřejmé, že celním dluhem se nerozumí povinnost platit příslušné daně či poplatky. Pojem celní dluh může být modifikován pouze výslovným ustanovením celního zákona. Pokud se ale soud dovolává ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona, pak to modifikuje pojem celní dluh pro účely jeho zajištění a promlčení vymáhat nedoplatek cla. Na ustanovení § 239 celního zákona

tedy nelze vztáhnout. Jakýkoliv jiný výklad pojmu celní dluh, než ten uvedený v § 2 písm. i) celního zákona, by byl nesprávný a představoval by nepřipustný zásah do zásad stanovených Listinou základních práv a svobod, zejména té zakotvené v jejím čl. 2 odst. 2. Odkazy na § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném pro rozhodné období (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a na § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH“) jsou zcela nepřipadné, neboť tato ustanovení pouze upravují okamžik, kdy vzniká povinnost vyměřit spotřební daň, respektive daň z přidané hodnoty. Pojem celní dluh tak nelze rozšířit na daně a nelze tedy povinnost platit daň vztáhnout na dlužníka celního dluhu ve smyslu § 239 celního zákona.

Dále soud nesprávně posoudil právní otázku, pokud skutkový stav, který je předmětem tohoto řízení, posoudil jako nezákonný dovoz. Tento nesprávný právní závěr pak úzce souvisí s nedostatečně zjištěným skutkovým stavem a chybným hodnocením důkazů a dalších skutečností, které vyšly ve správním řízení najevo. Žalobce nemohl splnit výzvu celního úřadu, aby doložil splnění povinností dle § 80 celního zákona, protože části příslušných dokladů, které mu celní orgán vrátil, předal na území České republiky po propuštění přes hranici svému zaměstnavateli. Před propuštěním zboží přitom potřebné celní doklady obstaral buď P. Ž., jednatel zaměstnavatele žalobce, nebo J. Š., k této činnosti zaměstnavatelem žalobce zmocněný.

Pro posouzení věci je totiž naprosto klíčová nesporná skutečnost, že cisterny byly celními orgány na území České republiky propuštěny. Z toho je možno dovodit jediný závěr, že žalobce splnil povinnost uloženou § 80 odst. 1 celního zákona. Skutečnost propuštění cisteren na území České republiky pojmově vylučuje nesplnění této povinnosti a stejně tak pojmově vylučuje kvalifikovat jednání žalobce jako nezákonný dovoz ve smyslu § 239 celního zákona. Na tom nic nemůže změnit hypotéza, že doklady byly falešné a že ta jejich část, kterou si měl ponechat celní úřad, byla zničena. Tyto skutečnosti nemohou jít k tíži stěžovatele.

Správní orgány i soud tak podle žalobce hodnotily zjištěné důkazy nepřipustným způsobem, v rozporu se zásadami logiky a úsudku zdůrazňovanými v některých nálezech Ústavního osudu, nepřihlédly ke zjevným faktům a pouze formálně aplikovaly ustanovení celního zákona. Za účelem doplnění skutkového stavu věci proto žalobce navrhl provedení dalších důkazů, bez kterých se soud nemohl s jeho námitkami řádně vypořádat. Soud je však neprovedl, přičemž stěžovatel na provedení těchto důkazů trvá.

Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva podat ke kasační stížnosti vyjádření. Podle jeho názoru postupoval v souladu s ustanovením § 50 odst. 6 daňového řádu, pokud v odvolacím řízení změnil text výroku rozhodnutí prvoinstančního orgánu tak, aby bylo dosaženo jeho přesnosti a úplnosti. Postup podle § 56 odst. 3 daňového řádu nebyl na místě. Zůstává podle něj nepopíratelným faktem, že rozhodnutími celního úřadu byla stěžovateli stanovena povinnost zaplatit clo a daně vybírané při dovozu zboží. Při výkladu pojmu „celní dluh“ pak žalobce zřejmě opominul ustanovení § 42 zákona o DPH,

podle kterého se pro uplatnění daně z přidané hodnoty při dovozu zboží ze zahraničí uplatňují ustanovení celních předpisů, tedy též ustanovení o tom, kdo je dlužníkem, respektive plátcem daně z přidané hodnoty. Obdobně pak pominul § 3 zákona o spotřebních daních, který stanovil osoby povinné platit při dovozu zboží ze zahraničí daň spotřební.

Žalovaný dále vyjádřil své přesvědčení, že dovoz zboží s použitím falešných dokladů je vždy nutno považovat za nezákonný dovoz zboží se všemi z toho vyplývajících důsledky. Za doklady vztahující se k dováženému zboží dle § 80 odst. 1 celního zákona je tak nutno považovat pouze doklady pravé, přičemž v řízení bylo spolehlivě prokázáno, že takové doklady žalobce předložit nemohl (v důsledku jejich absence v evidencích celního úřadu či v evidencích spedičních společností). Navíc nedošlo k propuštění zboží na základě písemného rozhodnutí celních orgánů. Podle žalovaného měl stěžovatel možnost v průběhu řízení doložit svá tvrzení důkazy, ale ten této možnosti nevyužil a porušil tak povinnost danou mu ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu. Skutkový stav tak byl zjištěn spolehlivě a dostatečně. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

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

Podle ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne. V přezkoumávaných věcech využil žalovaný nepochybně druhé z uvedených možností, tedy rozhodnutí celního úřadu změnil. Citované zákonné ustanovení přitom neurčuje, že by změna prvoinstančního rozhodnutí byla možná pouze tehdy, pokud by tato změna byla reakcí na některou z odvolacích námitek. Na podporu tohoto závěru odkazuje Nejvyšší správní soud na ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. Podle něj platí sice v odvolacím řízení zásada, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li ale při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nimž rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele, a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. I z uvedeného je tedy zřejmé, že daňový řád nestanoví, že by důvody, pro které odvolací orgán rozhodnutí mění, musely být výsledkem postoje odvolacího orgánu toliko k odvolacím námitkám. Tak tomu bylo i ve zmíněných rozhodnutích, jimiž žalovaný změnil rozhodnutí celních řadů nikoliv proto, že by přisvědčil některému z odvolacích bodů, ale proto, že tuto změnu považoval za vhodnou s ohledem na formulační přesnost rozhodnutí a na dodržení jeho základních náležitostí dle § 32 odst. 2 daňového řádu. Tyto změny se tak prakticky nedotkly té části výroku rozhodnutí, ve které byly obsaženy údaje potřebné pro výpočet dlužného cla a příslušných daní. Při posuzování zákonnosti takového postupu je dle názoru Nejvyššího správního soudu hlavním měřítkem srozumitelnost, určitost a přesnost rozhodnutí po provedené změně. Těmto požadavkům na rozhodnutí se žalovaný v daných věcech nezpronevěřil. Provedenou změnou nedošlo k tomu, že by se prvostupňové rozhodnutí ve znění

rozhodnutí odvolacího, stalo pro svého adresáta nesrozumitelným, že by nevěděl jaká povinnost a z jakého titulu je mu rozhodnutím ukládána. To ostatně žalobce ani netvrdil. Jeho námitka směřovala pouze do údajného formálního pochybení žalovaného při formulaci pozměňujícího výroku. Ze shora uvedeného znění § 50 odst. 6 daňového řádu je ale zřejmé, že pokud žalovaný rozhodnutí změnil, nemohl současně rozhodnout tak, že se odvolání zamítá. Podstatné je, že se zabýval odvolacími námitkami, což je z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nesporné. O žalobcových odvoláních tak rozhodnuto bylo.

Pro posouzení věci podstatný byl však obsah zbývajících kasačních námitek. Při právním posouzení projednávané věci Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že k této problematice existuje konstantní a poměrně obsáhlá judikatura Ústavního soudu (viz např. nálezný sp. zn. IV. ÚS 337/02), z níž především plyne, že „při stanovení celního dluhu, včetně jeho doměření, nelze stanovit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči, převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání, spočívajícím v nedodání zboží do celního úřadu určený, vyhotovení fiktivního potvrzení o vývozu zboží za hranice České republiky a předložení jiného zboží k celní deklaraci, než zboží skutečně dovezeného, majícího za následek vznik celního dluhu.“

K tomu je nutno uvést, že podle ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona v rozhodném znění „nestanoví-li tento zákon nebo mezinárodní smlouva jinak, jsou osoby dopravující zboží přes státní hranice povinny přihlásit toto zboží a předložit ho spolu s doklady, které se k němu vztahují, nejbližšímu pohraničnímu celnímu úřadu.“ Podle ustanovení § 239 odst. 1 písm. a) stejného zákona „celní dluh při dovozu vzniká nezákonným dovozem zboží podléhajícího dovoznímu clu do tuzemska“. Z citované zákonné úpravy je tedy patrné, že stanovení povinnosti stěžovateli uhradit předmětný celní dluh může obstát tehdy, jestliže jej lze v tomto konkrétním případě skutečně považovat za osobu dopravující zboží přes státní hranici.

V daném případě bylo zjištěno, že stěžovatel v postavení zaměstnance (řidiče) obchodní společnosti do České republiky dovážel benzín. Celní orgány stejně jako krajský soud dospěly k závěru, že zboží skutečně do České republiky dovezl stěžovatel, což on sám nepopíral, a toto zboží nebylo procleno ani nebyla poskytnuta celní záruka či zajištěn celní dluh. Z obsahu příslušných správních spisů přitom vyplývá, že zákazníkem, který vystupoval v předmětných smluvních vztazích o koupi benzínu byla povětšinou fyzická osoba J. Š. [viz německé doklady o vyzvednutí zboží (Abholausweis); celní dokumentace, kde je uveden příjemce zboží; faktury] a stěžovatel zde vystupuje toliko jako řidič (viz zmíněné doklady o vyzvednutí zboží, kde se takto i podepsal). Je tedy bez jakýchkoliv důvodných pochyb zřejmé, že stěžovatel nebyl smluvní stranou předmětného obchodního vztahu, nýbrž toliko v rámci svého zaměstnaneckého poměru převážel zboží přes hranice.

Nejvyšší správní soud proto za této skutkové situace zjistil, že je plně aplikovatelný shora citovaný právní názor Ústavního soudu, že při stanovení celního dluhu nelze určit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního

zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči, převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání. Podle ustanovení § 2 písm. n) celního zákona je totiž deklarantem osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno, přičemž podle ustanovení § 107 stejného zákona celní prohlášení může 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 (odst. 1), a každý si 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 (odst. 2).

Ze shora provedené deskripce zákonné úpravy je zřejmé, že celním dlužníkem, tzn. osobou, na níž dopadá povinnost úhrady celního dluhu, je zásadně deklarant. V daném případě je však zjevné, že stěžovatel deklarantem nebyl a v celé transakci vystupoval toliko jako zaměstnanec firmy dovážející zboží přes hranici. To znamená, že pouze prováděl stanovené pracovní úkoly bez toho, že by se na podstatě tohoto obchodu jakkoliv podílel. Pokud tedy stěžovatel v celním řízení vystupoval, je zjevné, že tak nečinil vlastním jménem, nýbrž že pouze zastupoval skutečného deklaranta.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že byly naplněny oba citované důvody kasační stížnosti. Nezákonost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení je dána chybnou formální aplikací příslušných ustanovení celního zákona (zejména § 80 a § 239), upozadující nezbytný požadavek nalézání spravedlivého řešení; a vady správního řízení jsou dány nezjišťováním skutečného deklaranta, ve svém důsledku vyvolávajícím stav, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely při stanovení celního dluhu, nemá oporu ve spisech. Jak totiž vyplývá z obsahu soudního a správních spisů, stěžovatel setrvale tvrdil - a v tomto směru vypovídal stejně jako další řidiči firmy F., spol. s r.o. -, že doklady na německé straně hranice vyřizovali řidiči, nicméně poté doklady převzal pan Ž. nebo pan Š. a ti je také vyřizovali. Navíc, jak vyplývá z výpovědí některých celníků učiněných na Policii České republiky, je pro tyto osoby naprosto nepředstavitelné, že by cisternové soupravy nebyly evidovány u příslušného celního úřadu, a je to možné toliko při nedodržení platných předpisů a technologického postupu ze strany celního úřadu „po domluvě“ s někým z celníků.

Argumentace celních orgánů a soudu v tom smyslu, že stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno, je proto za této skutkové situace zcela nepřipadná, neboť je zjevné, že s ohledem na konkrétní okolnosti věci nelze po stěžovateli ani spravedlivě žádat, aby svá tvrzení prokázal.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), tzn. zejména je povinen znovu posoudit právní otázku vymezení subjektu celního dluhu v daném případě, a to s přihlédnutím k citované judikatuře Ústavního soudu a v ní obsaženému akcentu na povinnost státních orgánů nalézat spravedlivá řešení.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. července 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu