



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **L. V. M., a. s.**, zastoupeného JUDr. Monikou Bakešovou, advokátkou se sídlem v Roudnici nad Labem, Arnoštova 97, za účasti **Celního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Bohuslava Martinů 1672/8a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 10. 2004, č. j. 31 Ca 9/2004 – 24,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 10. 2004, č. j. 31 Ca 9/2004 - 24, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Celního ředitelství v Hradci Králové (dále jen celní ředitelství) ze dne 14. 11. 2003, č. j. 13728/03-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 22. 8. 2003, č. j. 2726/03-1161-01 o zamítnutí žádosti o dodatečné proclení vyvezeného zboží. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel podal u Celního úřadu v Ústí nad Orlicí žádost o dodatečné proclení vyvezeného zboží z důvodu, že při fyzické inventuře provedené koncem roku 2002 bylo zjištěno, že v 21 případech vývozu zboží na Slovensko došlo k pochybení při vyřizování došlých objednávek, v důsledku čehož nebyla část fyzicky vyvezeného zboží uvedena v podaných celních prohlášeních. Své pochybení odůvodnil tím, že slovenské obchodní domy si objednávají více zboží než potřebují a následně využívají

možnosti neprodané zboží vrátit zpět, a proto byly přijaté objednávky na základě předchozích zkušeností přiměřeně zkráceny. Chybou pracovníků se však do expedice zboží nedostaly takto zkrácené objednávky, ale objednávky původní. Fakturováno však bylo podle zkrácených objednávek a údaje z nich pak byly i uvedeny v celních prohlášeních. Celní úřad posoudil tuto žádost stěžovatele jako žádost o změnu nebo opravu rozhodnutí a žádost zamítl s tím, že ke zrušení nejsou splněny podmínky ustanovení § 111 odst. 2 a 7 a § 112 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "celní zákon"). Krajský soud v přezkumném řízení dospěl k závěru, že na danou skutkovou podstatu přichází v úvahu uplatnit sice ust. § 322a celního zákona, podle kterého zruší celní orgán rozhodnutí, které vydal v případě, že bylo vydáno na základě nesprávných nebo neúplných údajů, ale další námitky stěžovatele shledal nedůvodnými. Vyšel z úvahy, že účelem celního řízení prováděného v rámci celního dohledu je rozhodnout o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno. Takové řízení je zahájeno podáním celního prohlášení na propuštění zboží do navrženého režimu nebo na ukončení režimu podle §§ 99 a 100 celního zákona. Náležitosti rozhodnutí jsou uvedeny v ust. § 104 celního zákona, přičemž je-li výrokem tohoto rozhodnutí potvrzeno celní prohlášení podané písemně, stává se obsah tohoto prohlášení a skutečnosti, podle nichž se zboží propouští, součástí rozhodnutí. Ustanovení § 109 odst. 2 celního zákona nedovoluje provést změnu, tedy v daném případě opravu celního prohlášení, jestliže o něj deklarant požádá poté, co celní úřad propustil zboží do navrženého režimu. Tato zásada je tak stvrzena i následným ustanovením § 101 odst. 1 celního zákona, podle něhož po propuštění zboží do navrženého režimu již nemůže být platnost celního prohlášení zrušena. Podle názoru krajského soudu daná zásada vychází z předpokladu, že jeho následné stvrzení je odrazem momentální neopakovatelné situace, neboť pouze v tomto okamžiku má celní orgán možnost, přičemž je nepodstatné, zda ji využije či nikoliv, provést kontrolu údajů v celním prohlášení obsažených. Protože celní zákon vylučuje opravu údajů celního prohlášení dodatečně, je tím potažmo vyloučena možnost provést zrušení rozhodnutí ve smyslu ust. § 322a celního zákona. Protože stěžovatel může tvrzenou skutečnost, že část fyzicky vyvezeného zboží neuvedl v podaných celních prohlášeních, doložit pouze nepřímými důkazy, není objektivně možné, aby své důkazní břemeno podle zákonných požadavků unesl.

Stěžovatel se v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě dovolával nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a dále spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty správní orgán porušil zákonná ustanovení o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit (důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Stěžovatel v kasační stížnosti především zdůraznil, že v řízení před krajským soudem namítal, že celní úřad nerozlišoval mezi celním prohlášením a rozhodnutím v celním řízení, přičemž se jedná o dva různé instituty, které se řídí odlišnými ustanoveními celního zákona a odlišný je i režim jejich změn, resp. zrušení. Podle stěžovatele musí být změna, příp. zrušení, rozhodnutí provedeno buď podle § 322a odst. 1 celního zákona nebo za využití opravných prostředků podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V daném případě mohlo být podle názoru stěžovatele aplikováno ustanovení § 322a celního zákona. Krajský soud v napadeném rozsudku dospívá ke správnému závěru, že jedině za použití § 322a celního zákona lze provést změny individuální právního aktu, ale zcela nelogicky a nesprávně pak uvádí, že se musel zabývat otázkou, za jakých podmínek lze provést změnu celního prohlášení, kdy se dopouští stejné chyby jako celní orgány. Takový výklad příslušných

ustanovení celního zákona totiž vylučuje možnost uvést v soulad faktický a deklarovaný stav, pokud je rozdíl mezi nimi zjištěn až v okamžiku, kdy zboží již není možné předložit celním orgánům. Při tomto výkladu by soud musel prohlásit za vyloučenou i změnu, která nastává např. při zjištění, že určité zboží při dovozu nebylo deklarováno. Zde celní úřad vydá rozhodnutí, kterým dodatečně vyměří clo a daň z takového zboží, kterým se mění i původní rozhodnutí v celním řízení. To, že celní prohlášení a rozhodnutí nejsou totéž, ostatně svědčí i ustanovení § 109 odst. 1 celního zákona. V okamžiku, kdy do celního prohlášení doplní celní úřad stanovené údaje, opatří jej razítkem a podpisem, je vydáno rozhodnutí v celním řízení a na jeho změnu je nutno užít § 322a, § 323a nebo ustanovení o opravných prostředcích celního zákona se subsidiárním použitím zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. S poukazem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. vytýkal stěžovatel krajskému soudu, že se vůbec nevypořádal s navrhovaným důkazem, a to spisem Celního úřadu v Bratislavě, který pominulo i celní ředitelství. Z těchto důvodů navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno.

Celní ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že celní úřad ani celní ředitelství nezpochybňují provedení inventury, ale zpochybňují výsledek inventury jako důkaz o vývozu zboží. Stěžovatel rovněž neprokázal zpětný dovoz zboží, které zahraniční příjemce neprodal a vrátil jak tvrdí stěžovatel. Povinností vývozce, tj. stěžovatele, bylo postupovat v souladu s § 105 odst. 10 celního zákona, tzn. že celní prohlášení obsahuje správné údaje a je doloženo doklady se správnými údaji, které odpovídají skutečnosti a jsou nezpochybnitelné. Obdobně mohl postupovat slovenský celní úřad, který provedl pouze kontrolu podle dokladů, ale nikoliv fyzickou kontrolu. Nelze však souhlasit s argumentací, že pracovníci L. S. mohli zjistit rozdíly až při fyzické inventuře. Na základě faktur přiložených u celního prohlášení mohli a měli povinnost zjištěné rozdíly při přejímce a uskladňování zboží bezprostředně avizovat jednak stěžovateli, jednak slovenským celním orgánům a prostřednictvím stěžovatele českým celním orgánům. Podáním žádosti o dodatečné projednání zboží (opravu rozhodnutí) sleduje stěžovatel vrácení daně z přidané hodnoty. Finanční úřad vrátí daň z přidané hodnoty v případě, že byl vývoz zboží celnímu úřadu nepochybně prokázán hodnověrným způsobem např. potvrzením pohraničního celního úřadu o výstupu (vývozu) předmětného zboží. O této skutečnosti se celní úřad přesvědčí fyzickou kontrolou. Protokol o provedené inventuře prokazující přebytky zboží na skladě v příloze č. 3 žádosti není uveden. K požadavkům stěžovatele, že oprava rozhodnutí měla být provedena podle § 322a celního zákona finanční ředitelství uvedlo, že celní úřad požadoval důkaz, že zboží skutečně vystoupilo. Celní ředitelství se ztotožnilo se svými stanovisky uvedenými v napadeném rozhodnutí, jakož i se stanovisky celního úřadu vyplývajícími z přiloženého spisového materiálu. Současně se ztotožnilo s napadeným rozsudkem krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodu, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud neshledal důvody uvedené v kasační stížnosti opodstatněnými, ale rovněž se nezotožnil s právní argumentací krajského soudu.

Podle § 247 odst. 1 celního zákona se za nezákonný vývoz považuje jakýkoliv vývoz zboží do zahraničí, na které nebylo podáno celní prohlášení, i když podáno býti mělo.

Podle § 293 písm. a) celního zákona celní předpisy poruší ten, kdo nezákonně doveze nebo vyveze zboží.

Podle § 298 odst. 1 celního zákona se celního deliktu dopustí právnická osoba, která porušila nebo ohrozila zájem společnosti způsobem uvedeným v § 293.

Z citovaných ustanovení jednoznačně vyplývá, že zboží, které v projednávané věci fakticky opustilo území České republiky a bylo vyvezeno na Slovensko, aniž by ve vztahu k němu bylo podáno celní prohlášení, bylo vyvezeno nezákonně a tímto postupem byly porušeny celní předpisy. Toto porušení zakládá skutkovou podstatu správního deliktu podle § 298 odst. 1 celního zákona, a protože zákon neumožňuje následnou konvalidaci nezákonně vyvezeného zboží, není možné ani jeho následné propuštění do navrženého režimu.

Nemožnost následného propuštění nezákonně vyvezeného zboží do navrženého režimu se logicky promítá do konkrétních ustanovení upravujících celní řízení, které s možností propuštění již nezákonně vyvezeného zboží do navrženého režimu vývozu nepočítají.

Podle § 99 celního zákona je účelem celního řízení, které se provádí v rámci celního dohledu, rozhodnout o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.

Podle § 100 odst. 1 celního zákona veškeré zboží, které má být propuštěno do navrženého režimu nebo pro které má být režim ukončen, musí být uvedeno v celním prohlášení podávaném za tímto účelem.

Podle § 101 celního zákona je české zboží, které bylo navrženo k propuštění do režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku, tranzitu nebo uskladnění v celním skladu, pod celním dohledem od okamžiku přijetí celního prohlášení až do okamžiku, dokud nevystoupí z tuzemska nebo není zničeno anebo dokud není platnost celního prohlášení zrušena; ustanovení § 49 a 228 tím nejsou dotčena.

Z citovaných ustanovení tak mimo jakoukoliv pochybnost vyplývá, že celní řízení, jehož účelem je rozhodnout o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno, je pod celním dohledem a může být provedeno pouze v jeho rámci. České zboží je pod celním dohledem mimo jiné dokud nevystoupí z tuzemska. Z toho vyplývá, že zboží již vyvezené není pod celním dohledem, a proto ohledně něho není možné zahájit celní řízení.

Celní zákon nezná jinou možnost zahájení celního řízení než podáním celního prohlášení, např. z úřední povinnosti, a proto nebylo-li v celním prohlášení předmětné zboží uvedeno, nebylo ani předmětem rozhodnutí o jeho propuštění do režimu vývozu a také z tohoto důvodu je změna původního rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu vyloučena, neboť toto rozhodnutí se předmětného zboží netýkalo.

Podle § 106 odst. 1 celního zákona je-li celní prohlášení podáno ve stanovené formě, případně na předepsaném tiskopise, obsahuje-li všechny předepsané náležitosti, je doloženo

všemi potřebnými doklady, je zajištěn celní dluh v případech, kdy povinné zajištění celního dluhu stanoví celní předpisy nebo kdy zajištění celního dluhu požaduje celní úřad a je-li celnímu úřadu možno předložit i zboží, na které se celní prohlášení vztahuje, celní úřad celní prohlášení okamžitě přijme. Celní úřad na písemném celním prohlášení uvede datum přijetí celního prohlášení. Podle odst. 2 citovaného ustanovení musí být celní prohlášení podáno celnímu úřadu, kterému bylo předloženo předmětné zboží.

Rovněž z citovaného ustanovení vyplývá, že celní prohlášení, které je nezbytným předpokladem vydání rozhodnutí v celním řízení, může být podáno pouze v případě, kdy je celnímu úřadu možno předložit i zboží, na které se vztahuje. Protože v projednávané věci již zboží bylo vyvezeno, nemůže být celnímu úřadu předloženo, a proto nemůže být podáno celní prohlášení s důsledky z toho vyplývajícími. Nemožnost dodatečného propuštění nezákonně vyvezeného zboží do režimu vývozu vyplývá i z nemožnosti splnit podmínky, za kterých je možné podat celní prohlášení.

Zbývá proto posoudit, zda vzhledem k výše uvedenému přicházelo v úvahu užití § 322a odst. 1 celního zákona, jak se toho stěžovatel dovolává.

Podle citovaného ustanovení nestanoví-li tento zákon jinak, celní orgán, který rozhodnutí vydal, je zruší, bylo-li vydáno na základě nesprávných nebo neúplných údajů.

Ze zjištěného skutkového stavu je nepochybné, že zboží, které bylo uvedeno v rozhodnutí o propuštění do celního režimu vývozu, skutečně vyvezeno bylo. Není tedy dán nejmenší důvod pro jeho zrušení, neboť nebylo vydáno na základě ani nesprávných ani neúplných údajů. To, že mimo jeho rámec bylo fakticky, tj. nezákonně, vyvezeno i další zboží, je pro věc nerozhodné. Proto Nejvyšší správní soud tuto námitku stěžovatele neshledal důvodnou.

Stěžovatel se také dovolával důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jež spatřoval v tom, že se krajský soud nevypořádal s návrhem na provedení důkazu spisem Celního úřadu v Bratislavě. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v žalobě stěžovatel nenavrhol důkaz spisem Celního úřadu v Bratislavě, ale pouze rozhodnutím tohoto celního úřadu ze dne 28. 5. 2003. Tímto návrhem se sice krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nezabýval, ale protože z jeho odůvodnění vyplývalo, že možnost dodatečné opravy celního prohlášení, a tím i změny rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu, vylučuje, vyplývá z toho implicitně závěr, že provedení takového důkazu pokládal za nadbytečné. Protože Nejvyšší správní soud zaujal ještě kategoričtější závěr o nemožnosti vydání dodatečného rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu již nezákonně vyvezeného, resp. nemožnost změny již vydaného rozhodnutí, posoudil uvedenou námitku jako nedůvodnou.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu

nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a celnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 26. května 2005

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu