



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **T. spol. s r.o.**, zastoupeného JUDr. Petrem Mrázkem, advokátem se sídlem Pod Klaudiánkou 4a, Praha 4, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2005, č. j. 326/05 – 0601-21, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2005, č. j. 31 Ca 91/2005-93,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2005, č. j. 31 Ca 91/2005-93, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí, jímž zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové, pobočka Jičín ze dne 25. listopadu 2004, č. j. 5494-02/04-0662-01. Tímto rozhodnutím celní úřad doměřil žalobci (k rozhodnutí ev. č. 10662031-0276-0 – dále jen „JCD“) clo a daň z přidané hodnoty v celkové výši 10 943 Kč.

V odůvodnění uvedl soud zejména, že žalobce uvedl v JCD do položky pro označení zboží „328 ks vstupní a výstupní jednotky (zásuvky, čtečky čar. kódu, displeje)“ a pod položku zboží kód: „8471609090“. Takto specifikované zboží zařazené do uvedené položky celního sazebníku propustil celní úřad dne 6. 12. 2001 do volného oběhu, a to rozhodnutím

ev. č. 10662031-0276-0. Následnou celní kontrolou dospěl celní orgán ke zjištění, že došlo k propuštění části zboží na základě nesprávných údajů, neboť celokovové pokladní zásuvky v celkovém množství 150 ks byly propuštěny pod nesprávnou položkou celního sazebníku 8471609090 jako vstupní a výstupní jednotky; správně mělo být zboží zařazeno pod položku 83030090, a to jako pancéřové skříně nebo dveře a přihrádky pro trezory, bezpečnostní kufry, kazety pokladny a podobné výrobky z obecných kovů, příruční pokladny na peníze nebo listiny a podobné. Na základě těchto skutečností pak celní orgány doměřily clo a daň z přidané hodnoty.

Krajský soud dále konstatoval, že celní úřad v dané věci označil za důvod doměření daně a cla propuštění části zboží na základě nesprávných údajů. Účelem následné kontroly (§ 127 zákona č. 13/1993 Sb.) však je přesvědčit se o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení. JCD Za nepravdivé údaje je podle soudu možno považovat jen takové, které se týkají zboží jako takového, např. jeho kvality, materiálu, množství apod. Pod tento pojem však nelze zahrnout zařazení zboží pod položku celního sazebníku. Následnou kontrolou celní orgán nezískal žádné nové údaje týkající se bližší specifikace zboží tak, aby původní údaje bylo možno označit za nesprávné. Sám celní úřad ve svém rozhodnutí uvedl jako důvod dodatečného doměření cla skutečnost, že zboží bylo propuštěno pod nesprávnou položkou celního sazebníku, nikoliv, že by žalobce uvedl nepravdivé údaje. Celní úřad měl k dispozici všechny podklady pro zařazení do položky celního sazebníku již předložením jednotné celní deklarace. Za správnost zařazení zboží již nese odpovědnost celní úřad, který na základě daného skutkového stavu schválil zařazení pod položku stanovenou žalobcem. Zjistil-li tedy celní úřad poté, že zboží je zařazeno chybně, lze takový stav obnovit pouze cestou mimořádných opravných prostředků. V závěru pak odkázal na náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 163/02, v němž dospěl Ústavní soud k závěru, že pokud státní orgán autoritativně přezkoumá určité skutečnosti, z nichž vyvodí i právní závěr, pak nelze následně dojít k závěru, že skutečnosti mocensky aprobované státem v předchozím aktu jsou nesprávné.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Poukázal na nesprávný závěr soudu spočívající v odkazu na uvedený náleží Ústavního soudu. Ten se totiž týkal situace odlišné, a to nemožnosti vyvodit v takovém případě odpovědnost za celní delikt. Možnost provádění následné kontroly však Ústavním soudem zpochybněna nebyla.

Soud rovněž nesprávně zodpověděl právní otázku, týkající se doměření cla a daně poté, co byla celními orgány provedena následná kontrola, jestliže uzavřel, že takový postup je možný pouze cestou mimořádných opravných prostředků. Soud zcela nesprávně posoudil charakter rozhodnutí – jednotné celní deklarace. Výrok tohoto rozhodnutí je dán předmětem řízení, kterým je propuštění zboží do navrženého režimu. O ničem dalším není rozhodováno. Na věc nemá vliv ani to, že je povinností deklaranta řádně jednotnou celní deklaraci vyplnit a uvést v ní pravdivé údaje. Propuštěním zboží do navrženého režimu celní orgány nepřebírají odpovědnost za údaje v celní deklaraci uvedené a proto mají možnost jejich správnost ověřit následnou kontrolou. Rozhodnutím o zařazení zboží do příslušné položky je pouze závazná informace o sazebním zařazení [v době propuštění zboží vydaná dle § 5 odst. 1 písm. f) a § 46 odst. 2 celního zákona]. Závazná informace byla rovněž žalobci vydána pod č. CZ 05-0193-2005, kterou bylo sporné zboží zařazeno do podpoložky 83030090 celní nomenklatury – příruční pokladny nebo bezpečnostní skřínky nebo kazety a podobné výrobky. Kdyby tomu bylo tak, že by poté, co byl následnou kontrolou zjištěn rozdíl v údajích uvedených v celní deklaraci, jenž by měl vliv na výši daně a cla, musel celní úřad postupovat

cestou mimořádných opravných prostředků, k doměření cla by dojít již ani nemohlo. Užití institutu obnovy řízení by svým charakterem a podmínkami bylo vyřazeno zcela, oprava zřejmých omylů a vad je rovněž vyloučena, přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu rovněž, neboť ne vždy by byly současně splněny obě podmínky pro užití tohoto mimořádného opravného prostředku. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce důvodnost kasační stížnosti popřel. Doměření cla a daně je svým charakterem rovněž sankcí a proto aplikace nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 163/02 tak, jak ji provedl krajský soud, je zcela namístě. Kdyby bylo žalobci doměřeno clo a daň po několika letech, v době, kdy by dovážené zboží již prodal, vedlo by takové doměření cla až k jeho ekonomické likvidaci. Nelze pochopitelně zpochybnit možnost provedení následné kontroly celními orgány dle § 127 celního zákona, nelze však clo doměřit z důvodu uvedení nesprávných údajů – tedy neuvedením správného zařazení do položky celního sazebníku.

Kasační stížnost je důvodná.

Právní otázkou, jejíž posouzení je v této věci klíčové, je, zda pod pojem nesprávných a nepravdivých údajů lze zahrnout pouze údaje týkající se zboží jako takového (jeho kvality, materiálu, eventuálně množství), nebo zda sem rovněž patří zařazení zboží pod položku celního sazebníku. Krajský soud zastává v napadeném rozsudku názor prvý – domnívá se, že za správnost zařazení zboží nese odpovědnost celní úřad a že při nezměněném skutkovém stavu je náprava možná pouze cestou mimořádných opravných prostředků –, žalovaný s tímto názorem nesouhlasí a pléduje pro možnost využití následné kontroly.

Nejvyšší správní soud se v této věci ztotožnil se stanoviskem žalovaného.

Následná kontrola je upravena v § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů. Citované ustanovení bylo několikrát novelizováno a zejména novela provedená zákonem č. 1/2002 Sb. z něj učinila do značné míry kvalitativně jiný institut, představující obdobu daňové kontroly pro potřeby celního řízení. Vzhledem k tomu, že v souzené věci byla celní kontrola zahájena dne 7. 10. 2004, je nutno za rozhodný právní stav považovat znění § 127 ve stavu účinném od 1. 5. 2004, tj. po novele provedené zákonem č. 187/2004 Sb. Citované ustanovení v tomto znění normovalo – a stále normuje –, že *„celní orgány jsou oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení.“* Odstavec 14 tohoto ustanovení potom počítal s tím, že *„je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné vyměření celního dluhu, může být součástí kontrolního protokolu i dodatečný platební výměr.“*

Mezi stranami, jež jsou ve při, je sporné, zda na souzenou věc dopadá právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02. Podle přesvědčení zdejšího soudu je nezbytné rozlišovat, kdy se Ústavní soud v citovaném nálezu obecně vyjadřuje k problematice následné kontroly, od jeho úvah vztahujících se ke správnímu trestání. Za obecné vyjádření je nutno považovat promítnutí principu proporcionality do oblasti zkoumaných společenských vztahů: *„právní úpravu obsaženou*

v celním zákoně je třeba vykládat tak, aby byla zachována rovnováha mezi zájmem jednotlivců na co nejrychlejším propuštění zboží do navrhovaného režimu na straně jedné a zájmem státu na ověření správnosti údajů obsažených v celní deklaraci a zájmu na odpovídajícím stanovení cla a dalších povinných odvodů do veřejných rozpočtů.“ S tímto stanoviskem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a bere jej za interpretační východisko k posouzení možnosti využití následné kontroly na případy nesprávně zařazeného zboží do podpoložky celního sazebníku.

Z citovaného nálezu ovšem nelze v žádném případě dovozovat, že by bránil dodatečnému doměření cla nebo daně z přidané hodnoty. Právní názor Ústavního soudu se totiž vztahuje k situaci skutkově a právně do značné míry odlišné: v jím projednávané věci je podstatné to, že celní úřad provedl úplnou vnitřní kontrolu zboží a výslovně konstatoval soulad zboží co do druhu a počtu s celní deklarací a s předloženými doklady, posléze však provedl následnou kontrolu a dospěl k názoru popírajícímu původní závěr, v důsledku čehož uložil celnímu deklarantovi pokutu za celní delikt, jehož se měl dopustit uvedením nesprávných údajů v jednotné celní deklaraci. Ve věci, která je předmětem tohoto řízení před Nejvyšším správním soudem, ovšem celní úřad nepotvrdil správnost údajů uváděných žalobcem v jednotné celní deklaraci, a dále nerozhodoval ani ve věci celního deliktu, nýbrž o doměření cla a daně z přidané hodnoty. Dodatečné doměření cla a daně z přidané hodnoty jistě znamená zásah do ústavně garantovaného vlastnického práva. Tento zásah je však za podmínek vyplývajících z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a především z čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.) přípustný; vyměření cla nebo daně nelze ani ztotožňovat s ukládáním sankcí – a přiřazovat je tedy k problematice správního trestání, jíž se zabýval Ústavní soud –, už jenom z toho prostého důvodu, že zde chybí protiprávnost, jež je imanentním znakem skutkové podstaty správních deliktů, a konec konců i proto, že clo ani daň nepředstavují trest. Z těchto důvodů nelze závěry vyslovené o celním deliktu mechanicky přenášet na dodatečné doměření cla a daně z přidané hodnoty.

Účelem následné kontroly je v souladu s § 127 celního zákona přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení. Viděno z širší perspektivy, není tato kontrola samoúčelná – tedy správnost a úplnost údajů se nekontroluje pouze kvůli tomuto zjištění samotnému, ale především proto, aby bylo možno posoudit, zda clo a daň z přidané hodnoty byly vyměřeny ve správné výši. Z tohoto hlediska není ani nijak odůvodněné restriktivní pojetí následné kontroly, která by se měla soustředit jenom na „zboží jako takové“, tj. na jeho kvalitu, materiál, množství apod. Pro zodpovězení otázky, zda clo a daň byly vyměřeny ve správné výši, má zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku naopak klíčový význam; proto odpovídá smyslu a účelu tohoto institutu, pokud se následná kontrola zaměří i na něj. Tento závěr ostatně potvrzuje i znění § 127 odst. 1: předmětem kontroly je správnost nebo úplnost údajů, přičemž zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku bezpochyby takovým údajem je; je-li zařazeno do jiné podpoložky, jde o zařazení nesprávné.

Bylo již řečeno, že následná kontrola představuje obdobný institut jako kontrola daňová. Je proto namístě poukázat na skutečnost, že ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se daňovou kontrolou zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně; není přitom pochyb, že předmětem kontroly jsou též skutečnosti, jež daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání. I toto srovnání tedy nijak neodůvodňuje závěr, proč by z následné

kontroly měla být vyloučena otázka správnosti celního zařazení zboží pod položku celního sazebníku.

Korektní není ani závěr krajského soudu, podle něhož za správnost zařazení zboží nese odpovědnost celní úřad, který zařazení pod položku celního sazebníku „*schválil*“. Předmětem rozhodování celního úřadu o propuštění zboží do určitého režimu není schvalování celního zařazení zboží; to ostatně potvrzuje i usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 68/01 („*Ústavní soud se ztotožňuje s názorem obecného soudu na právní povahu jednotné celní deklarace, která je sice v celním řízení rozhodnutím, po věcné stránce se však rozhoduje o propouštění zboží do příslušného režimu. Pokud je součástí rozhodnutí v celním řízení také podpoložka celního sazebníku, neznamená to, že se ve věci rozhoduje o zařazení zboží. Takové rozhodnutí se vydává podle § 46 celního zákona. Pro správce daně je závazné pouze rozhodnutí ve věci, kterým je závazná informace podle § 46 celního zákona.*“). V souzené věci propustil celní úřad zboží do volného oběhu dne 6. 12. 2001. Předmětem jeho rozhodování nebylo schválení zařazení zboží do položky celního sazebníku tak, jak jej provedl žalobce, ale právě otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu. Pokud tedy při následné kontrole dospěje celní úřad k závěru, že celní zařazení zboží je nesprávné, a doměří z tohoto důvodu clo a daň z přidané hodnoty, nelze tvrdit, že opakovaně – a nadto opačně – posuzuje právní otázku, kterou se již jednou zabýval.

Při hledání spravedlivé rovnováhy mezi zájmem jednotlivců na co nejrychlejším propuštění zboží a zájmem státu na správném stanovení cla a dalších povinných odvodů do veřejných rozpočtů je nutno vzít na zřetel fakt, že celní orgány nemohou v případě každého jednotlivého dovozu vždy důkladně přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě předtím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Takový přístup by zcela jistě vedl k zahlcení celních orgánů a tím i ke značnému a zcela nepřijatelnému prodloužení doby čekání na propuštění zboží do příslušného režimu; sotva lze usuzovat, že by tato výrazná překážka obchodování s dováženým zbožím mohla být v zájmu dovozců, a že by tedy mohla být vyvážena jistotou, že otázkou celního zařazení zboží se již celní orgány v budoucnu zabývat nebudou. Spravedlivou rovnováhu lze naopak vidět v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku a aniž by se tím zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem podle § 127 celního zákona.

Ze všech těchto důvodů lze tedy uzavřít, že předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti zařazení zboží pod položku celního sazebníku. Odůvodňují-li zjištěné skutečnosti dodatečné vyměření celního dluhu (cla a/nebo daně z přidané hodnoty), nejsou nástrojem ke zjednání nápravy mimořádné opravné prostředky – jak se domnívá krajský soud –, nýbrž dodatečný platební výměr, jenž může v souladu s § 127 odst. 14 celního zákona být též součástí kontrolního protokolu.

Právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je krajský soud v dalším řízení vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud se bude rovněž zabývat otázkou, zda v rámci následné kontroly byla respektována procesní práva, která žalobci garantuje § 127 celního zákona, tj. zda následná kontrola nebyla zatížena podstatnými procesními vadami, k nimž soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu přihlíží z úřední povinnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu