



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. B.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Štorkanem, advokátem v Praze 9, Na Pokraji 540/2, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Praha 1, Washingtonova 11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 10. 2005, č. j. 8 Ca 236/2004 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 23. 9. 2004, č. j. 9068/04 - 21. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Praha D1 ze dne 1. 6. 2004, č. j. 11768044-48711-5, na jehož základě byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 19 213,40 Kč.

V odůvodnění svého rozsudku městský soud uvedl, že prvostupňový orgán vyměřil stěžovateli předmětnou daň v souvislosti s propuštěním zboží (osobního automobilu) do režimu volného oběhu. Zboží bylo dovezeno do tuzemska dne 15. 3. 2004, kdy bylo propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu (stěžovatel zde vystupoval v postavení deklaranta). Vzhledem k tomu, že se tak stalo před vstupem České republiky do Evropské unie (dále též „EU“), je spornou otázka, zda a popřípadě v jakém rozsahu měla být aplikována

nová úprava daně z přidané hodnoty (reflektující tuto skutečnost), bylo-li zboží propuštěno do režimu volného oběhu již v době, kdy se Česká republika stala členem EU. Dle názoru městského soudu byla dovozní operace zboží ukončena již rozhodnutím o jeho propuštění do režimu uskladňování v celním skladu dne 15. 3. 2004, neboť z žádného ustanovení zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění tehdy účinném (dále jen „celní zákon“) nelze dovodit opak. K dovozu zboží do České republiky tedy nedošlo až dne 1. 6. 2004, kdy bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu; dovoz byl realizován před vstupem České republiky do EU. Za této situace je pak vyloučena aplikace nové úpravy daně z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – dále jen „zákon o DPH II.“) a odkaz stěžovatele na postup ve smyslu ustanovení § 90 odst. 3 tohoto zákona je tak logicky zcela nepřipadný. Ze stejného důvodu je vyloučena i aplikace Rozhodnutí Generálního ředitelství cel č. 12/2004 (konkrétně jeho kapitoly 7, čl. 56), neboť tato úprava se týká přechodných celních opatření v souvislosti se vstupem ČR do EU v případě nedokončených dovozních operací. Městský soud tedy uzavřel, že pokud posledně zmiňovaný interní předpis Generálního ředitelství cel ani zákon o DPH II. nemohly být v daném případě aplikovány, je pojmově vyloučeno, aby došlo k jejich porušení ve smyslu namítaném žalobou.

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru městský soud chybně dovodil, že dovozní operace týkající se předmětného osobního automobilu byla ukončena již před vstupem ČR do EU, a to rozhodnutím celního úřadu ze dne 15. 3. 2004, jímž bylo zboží propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu. Jedním ze zákonných předpokladů ukončení dovozní operace dle celních předpisů je totiž také vyměření daně z přidané hodnoty. V případě propuštění zboží do režimu uskladňování v celním skladu se však daň nevyměří, protože zboží uskladněné v celním skladu má status zboží zahraničního. Při ukončení tohoto režimu nemusí vždy nutně následovat propuštění zboží do režimu volného oběhu, neboť zboží lze naopak zpětně vyvézt nebo vyvézt do třetí země, a to bez jakýkoli celních nebo daňových konsekvencí. V této souvislosti stěžovatel namítl, že pokud by byl dovoz završen ve smyslu právního názoru městského soudu, musela by být vyměřena daň ve výši dle tehdy platného zákona (22%), přičemž jejím plátcem by se stal stěžovatel a nikoli osoba, která se stala nabyvatelem zboží. Dle názoru stěžovatele k dokončení dovozní operace došlo tedy až dne 1. 6. 2004, kdy bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu. Stalo se tak za účinnosti zákona o DPH II., který v § 111 bod 21 stanoví, že u zboží, které bylo dovezeno ze zemí, které byly členskými státy před účinností tohoto zákona, a propuštěno do příslušných celních režimů, se postupuje při uplatnění daně po účinnosti tohoto zákona dle celních předpisů. Jedním z těchto předpisů je pak i Rozhodnutí Generálního ředitelství cel č. 12/2004, které v kapitole 7 výslovně uvádí, že bude-li zboží propuštěno do režimu volného oběhu po datu přistoupení, a to na základě celního prohlášení přijatého po datu rozšíření za účelem dokončení dovozních operací, bude vyměřena daň z přidané hodnoty podle podmínek stanovených zákonem o DPH platným ode dne přistoupení. V projednávané věci se měl tedy celní úřad při vyměřování daně z přidané hodnoty řídit zákonem o DPH II. a aplikovat jej jako celek, tedy včetně § 90 odst. 3 tohoto zákona, jehož použití se stěžovatel domáhal. Za této situace by daň z přidané hodnoty nemohla být vyměřena stěžovateli ani příjemci zboží.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci zopakoval důvody, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že pro posouzení věci je zásadní fakt, že stěžovatel nespĺňuje jednu z podmínek ustanovení § 90 odst. 3 zákona o DPH II., neboť předmětné zboží bylo dodáno do České republiky v době, kdy ještě nebyla členským státem EU; nebylo

přítom rozhodující, bylo-li zboží propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu nebo propuštěno do režimu volného oběhu. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou, navrhl, aby byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci je nutné zabývat se nejdříve tím, zda samotný vstup předmětného zboží do tuzemska byl spojen s daňově relevantními důsledky. Vzhledem k tomu, že k dovozu zboží došlo za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („zákon o DPH I.“), je případné hmotně právní účinky nutno hledat v tomto právním předpisu. Podle ustanovení § 43 odst. 1 písm. a zákona o DPH I. podléhá zboží z dovozu dani; dovozem se pak rozumí vstup zboží do tuzemska [§ 2 odst. 2 písm. v) tohoto zákona]. Vznik povinnosti vyměřit daň při dovozu zboží vzniká nicméně až dnem vzniku celního dluhu nebo porušením podmínek stanovených pro příslušný režim, do kterého je zboží pod celním dohledem propuštěno (§ 43 odst. 2 zákona o DPH I.). Podle ustanovení § 238 odst. 1 celního zákona vzniká celní dluh propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu nebo do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Z citovaných ustanovení je tak zřejmé, že dovoz zboží do tuzemska provedený stěžovatelem dne 15. 3. 2004 byl právním důvodem vzniku daňové povinnosti; samotná daňová povinnost („povinnost vyměřit daň při dovozu zboží“) však vznikla až propuštěním tohoto zboží do režimu volného oběhu.

Jelikož k propuštění zboží do zmiňovaného celního režimu došlo dne 1. 6. 2004, tedy již za účinnosti zákona o DPH II., je daňové účinky s tím spojené nutno posuzovat dle ustanovení tohoto zákona, konkrétně pak podle jeho přechodných ustanovení. Na případy, kdy je do příslušného celního režimu propouštěno zboží dovezené ze členských zemí EU před datem 1. 5. 2004, pamatuje ustanovení § 111 bod 21. zákona o DPH II., dle kterého *u zboží, které bylo dovezeno ze zemí, které byly členskými státy před účinností tohoto zákona, a propuštěno do příslušných celních režimů, se postupuje při uplatnění daně po účinnosti tohoto zákona podle celních předpisů.*

Citované ustanovení zákona je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nutno interpretovat tak, že „celními předpisy“ je míněn především celní zákon. Jelikož je správa daně z přidané hodnoty prováděná v režimu celního zákona imanentně spjata s dovozem zboží z ciziny do tuzemska, je zcela evidentní, že nelze v těchto případech aplikovat ustanovení zákona o DPH, která se vztahují k plněním poskytnutým na úrovni vnitrostátní, resp. intrakomunitární. Pokud by tedy bylo přistoupeno na argumentaci stěžovatele a aplikací zákona o DPH II. by na předmětný dovoz bylo nahlíženo jako na dodávku mezi členskými zeměmi EU (intrakomunitární plnění), neodpovídal by tomu právní režim na straně dodavatele, pro kterého byla tato dodávka vývozem do ciziny (extrakomunitární plnění). I z tohoto důvodu je proto nutno právní názor stěžovatele odmítnout.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, nezbylo mu než ji, v souladu s ustanovením § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmiňovaného, 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. V případě procesně úspěšného účastníka řízení – žalovaného nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, převyšující jeho obvyklé administrativní výdaje, vznikly; Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že tomuto účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 27. června 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu