



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **R. F.**, zastoupen JUDr. Janem Tarabou, advokátem se sídlem Prokopova 339, Písek, proti žalovanému: **Celní ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. dubna 2007, č. j. 10 Ca 219/2006 – 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. dubna 2007, č. j. 10 Ca 219/2006 - 24, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Celního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 4. 10. 2006, č. j. 3566/06-0301-21, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Strakonice ze dne 1. 2. 2006, č. j. 770/06-0367-021, o vyměření cla ve výši 199 392 Kč a doměření daně z přidané hodnoty ve výši 261 946 Kč v souvislosti s propuštěním vozidla Mercedes Benz 320 CDI do volného oběhu. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že skutečnost, že dříve vydaným rozhodnutím nebylo stěžovateli clo vyměřeno vůbec a vyměřená daň z přidané hodnoty vycházela z celní hodnoty dováženého automobilu stanovené odhadem, nebrání celním orgánům původně vydané, a třeba i pravomocné rozhodnutí, přezkoumat z úřední povinnosti, bylo-li zjištěno, že bylo vydáno na základě podstatných vad řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že ke stanovení cla a daně došlo v nesprávné výši. Informace a doklady k tomuto zjištění poskytly německé policejní orgány tak, jak byly vyžádány Okresním státním zastupitelstvím ve Strakonici. V této souvislosti odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007 č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, v němž

bylo řečeno, že lze zrušit či změnit i pravomocné rozhodnutí celních orgánů, ale pouze způsoby a postupy stanovenými zákonem. Možnost využití důkazních prostředků předložených příslušnými orgány SRN a jejich následné hodnocení v celním řízení není konstantní judikaturou zpochybňována. Nedůvodnou byla krajským soudem shledána i námitka zpochybňující důkazní hodnotu listin s poukazem na absenci razítka a podpisu na faktuře německého prodejce. Jak je z ověřené kopie a ve spise založené kopie zřejmé, jedná se o vnitřní doklad společnosti TURA. Otisk razítka a ani podpis ale nechybí na ověřené kopii vývozního ohlášení, v němž je ve shodě s uvedenou fakturou uvedena cena 39 000 EUR.

V zákonné lhůtě podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení možnosti změny rozhodnutí celního úřadu způsobem, kterým to učinil celní úřad a posléze potvrdilo celní ředitelství. Celní úřad Folmava propustil do volného oběhu automobil a současně stanovil jeho celní hodnotu v částce 297 900 Kč s ohledem na jeho poškození ověřené při prohlídce. Za použití pomůcek Celní úřad Strakonice stanovil hodnotu vozidla na 174 755 Kč. Následně však za pomoci Celního úřad poukázal na trestní spis, podle kterého mělo být vozidlo zakoupeno za 39 000 eur a nikoliv za částku 5000 eur, což mělo být zjištěno cestou právní pomoci z faktury vedené v účetnictví německé firmy TURA. Celní úřad na jedné straně rozhodl o stanovení celní hodnoty motorového vozidla, které zjistil vlastní prohlídkou a které určil na základě pomůcek a na druhé straně uvádí, že tato svá zjištění nepovažuje za správná a ke „správným zjištěním“ dochází následně poté, co dokazováním zjišťuje „novou“ celní hodnotu dováženého zboží z neověřených listin údajně pocházejících z účetnictví firmy TURA v SRN. Takový způsob získávání důkazů považuje stěžovatel za rozporný se zákonem č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Takto získaná faktura navíc nebyla podepsaná a neměla razítko firmy, kdežto faktura předložená stěžovatelem tyto náležitosti měla. Stěžovatel nesouhlasí s postupem žalovaného a následným názorem krajského soudu, kdy bylo stvrzeno nejdříve vyměření cla a daně podle pomůcek a následně dokazováním. Tento postup podle stěžovatele není možný a zákonný. Proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k novému projednávání.

Celní ředitelství ve svém vyjádření uvedlo, že celní úřad neuznal při dovozu celní hodnotu vozidla ve výši 5000 eur (148 950 Kč) a stanovil ji po prohlídce na 174 755 Kč a z ní vypočítal daň z přidané hodnoty ve výši 38 447 Kč. Clo vyměřeno nebylo pro původ zboží a jeho hodnotu, která nepřesahovala 6000 eur. Následně obdržely celní orgány od policie doklady týkající se dovezeného vozidla: fakturu na částku 39 000 eur, a to s jinými dodacími podmínkami než měla původně předložená faktura, dále vývozní doklad na propuštění zboží do režimu vývozu ze Společenství a vyjádření prodejce o skutečné hodnotě vozidla. Na základě těchto dokladů doměřil celní úřad clo ve výši 198 670 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 260 859 Kč. K odvolání stěžovatele bylo toto rozhodnutí zrušeno a bylo zahájeno přezkumné řízení, v jehož rámci prováděl celní úřad další dokazování, zejména důkazy obsaženými v trestním spise (výsledky celníků, svědka provádějícího opravu vozidla, údaje o pohybu vozidla apod.). Podle jeho výsledků vydal celní úřad 1. 2. 2006 nové rozhodnutí o doměření cla v částce 199 392 Kč a daně z přidané hodnoty ve výši 261 946 Kč. Celní orgány jsou podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků oprávněny využít při dokazování všech prostředků, kterými lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy a v této souvislosti mají důvod pochybovat o dokladech předložených daňovým subjektem. Postup policie byl v souladu s § 51 zákona č. 13/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen celní zákon⁶⁾) a údaje jí získané v rámci součinnosti policejních orgánů českých a německých jsou použitelné v celním řízení. K náležitostem faktury celní ředitelství uvedlo,

že faktura použitá jako důkaz pro doměření cla a daně obsahuje veškeré náležitosti, přičemž podpis a razítko jimi nejsou, a byla získána přímo z účetnictví prodejce. Podpis na faktuře předložené stěžovatelem byl proto, že jinak by nemohl vozidlo vyvézt. Pro vnitřní potřeby a účetnictví podpis na faktuře není potřebný a na faktuře na částku vyšší rovněž ne, protože již se nejedná o vývoz osvobozený do cla (částka nad 6000 eur). Podle § 66 celního zákona účinného ke dni dovozu byla stanovena převodní hodnota vozidla na 1 161 810 Kč a k ní byly připočteny podle § 75 náklady na dopravu 4221 Kč. Podle § 46 zákona o správě daní a poplatků a podle § 238 celního zákona vyměřil celní úřad clo ve výši 199 392 Kč a podle § 42 a 44 zákona č. 588/1992 Sb. za použití § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a § 46 zákona o správě daní a poplatků daň z přidané hodnoty v částce 261 946 Kč (tj. zbývající část po odečtu uhrazené částky 38 447 Kč). Podle § 66 je základem cla a daně cena skutečně placená nebo která má být placena, upravená podle § 75 a 76 celního zákona. Tento postup byl v souladu s čl. 7 Dohody o provádění čl. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu (zveřejněné pod č. 120/1984 Sb.). Na zboží dovážené v hodnotě nad 6000 eur by muselo být předloženo osvědčení o původu EUR.1. Protože předloženo nebylo, doměřil celní úřad daň a clo výše popsáním způsobem. Z těchto důvodů celní ředitelství navrholo, aby kasační stížnost jako nedůvodná byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především poukazuje na rozdíl mezi stanovením daně podle pomůcek podle § 44 zákona o správě daní a poplatků v případě, kdy není vůbec podáno daňové přiznání a není od poplatníka podklad, ze kterého může správce daně vycházet, a stanovením daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, kdy se dokazováním prokazují skutečnosti poplatníkem uvedené a není-li možno stanovit daň dokazováním, užije správce daně pomůcek - shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, č. 610/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz: Užití pomůcek při stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) má jiné zákonné předpoklady než užití pomůcek při zjištění základu daně a stanovení daně při nepodání daňového přiznání nebo hlášení (§ 44 odst. 1 téhož zákona).

V dané věci byla stanovena daň podle pomůcek v souladu s § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Celní úřad zpochybnil cenu vozidla podle předložené faktury a podle svých pomůcek ocenil vozidlo na vyšší částku, kterou na jednotné celní deklaraci uvedl. Šlo o odhad celního úřadu v souladu s § 66 celního zákona, podle kterého základem pro vyměření cla je *celní* hodnota, již se rozumí převodní hodnota, to je cena skutečně placená nebo která má být zaplácena za zboží, prodané pro vývoz do tuzemska, upravená podle § 75 a 76 (např. náklady dopravy apod.), jestliže a) nejsou stanovena žádná omezení, pokud jde o určení nebo použití zboží kupujícím s výjimkou omezení, která 1. jsou uložena nebo požadována zákonem, 2. omezují zeměpisnou oblast, v níž zboží může být dále prodáváno, nebo 3. neovlivňují podstatně hodnotu zboží, b) prodej nebo cena nejsou podrobeny podmínkám nebo plněním, jejichž hodnota se nedá zjistit ve vztahu ke zboží, které má být hodnoceno, c) žádná část výtěžku jakéhokoli dalšího prodeje, postoupení nebo použití zboží kupujícím nepřipadne přímo nebo nepřímo prodávajícímu, pokud nelze provést přiměřenou úpravu podle § 75 odst. 1 písm. d), d) kupující a prodávající nejsou ve spojení, nebo jsou-li kupující a prodávající ve spojení, je převodní hodnota přijatelná pro celní účely podle ustanovení odstavců 3 až 6. Pokud nelze

stanovit celní hodnotu tímto způsobem, stanovuje celní zákon další způsoby jejího stanovení. Podle § 68 celního zákona platí, že nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle § 66, je celní hodnotou převodní hodnota stejného zboží prodávaného pro vývoz do tuzemska a vyváženého ve stejnou nebo skoro stejnou dobu jako zboží prodaného za stejných podmínek obchodu a v podstatě ve stejném množství jako zboží, které je hodnoceno.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že celní orgán je oprávněn stanovit celní hodnotu, aniž by mechanicky akceptoval hodnotu uváděnou na dokladu předloženém deklarantem. Takový právní názor byl vysloven již např. v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 1999, č. j. 30 Ca 57/98 - 27), publikovaném v časopise Správní právo č. 474/1999, podle kterého jako celní hodnotu dováženého zboží nelze převzít jeho převodní hodnotu z prodejky, kterou celní deklarant (kupující) vystavil jako zahraniční podnikatel - fyzická osoba (prodávající). Celní hodnotu je v tom případě po vyloučení metody dle § 66 a 67 celního zákona třeba stanovit dle metod daných v jeho následujících ustanoveních. Celní orgány se nemusejí omezovat pouze na dokumenty předkládané celním deklarantem, ale jsou oprávněny provádět i šetření za účelem jejich pravdivosti. Originální faktura je sice uznatelným dokladem, ale představuje jen jeden z podkladů pro zjištění skutečné ceny dováženého zboží. Obdobně judikoval Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 3. 5. 2006, č. j. 15 Ca 39/2005 – 47, soud: „Pochybnosti celního orgánu o pravdivosti a přesnosti celní hodnoty uvedené v příslušném celním prohlášení, založené pouze na nízké výši této hodnoty oproti prodejním cenám obdobného zboží dováženého do tuzemska, musí být podepřeny uvedením obvyklé výše převodní hodnoty příslušného zboží při jeho proclívání, případně obvyklé prodejní ceny takového zboží v tuzemsku, v odůvodnění rozhodnutí. V opačném případě je dlužníkovi odepřena možnost se k rozhodným skutečnostem účinně vyjádřit a pochybnosti vyvrátit, což představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].“ Viz č. 1151/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

Podle § 320 celního zákona se subsidiárně použijí pro celní řízení obecné předpisy o správě daní a poplatků. Daňové řízení je postaveno mimo jiné na zásadě oficiality. Řízení se tedy zahajuje z úřední povinnosti, jakmile správce daně zjistí skutečnosti dávající podnět k tomu, že by měla být vyměřena či doměřena daň. Ustanovení § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků výslovně stanoví, že daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti. Dále je tato zásada rozvedena zejména v ustanoveních § 46 a dalších zákona o správě daní a poplatků pro danou věc ve znění účinném do 31. 5. 2006. Podle § 46 odst. 2 citovaného zákona platí, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odchýlně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání nebo hlášení daňového subjektu. Podle odst. 7 citovaného ustanovení, zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Bylo by proti smyslu daňového řízení, kdyby takový postup nemohl správce daně užít v případě, kdy byla daň již jednou vyměřena, a to jakýmkoliv postupem. Příčilo by se to uvedené zásadě,

na základě které má správce daně povinnost zahájit daňové řízení vždy, když zjistí skutečnosti, které tuto jeho povinnost ve správě daní zakládají. Správce daně by nenaplnil hlavní cíl a smysl daňového řízení, jímž je podle § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správa daní, kterou se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Předchozí vyměření daně podle pomůcek (podle § 31 odst. 5 a § 46 zákona o správě daní a poplatků) tedy nebrání následnému, dodatečnému stanovení daně dokazováním - shodně se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 6. 12. 2006, č. j. 1 Afs 36/2006 - 87, č. 1078/2007 Sb. NSS: „Je-li daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, může se později nově vyskytnuvší důkaz stát důvodem pro povolení obnovy řízení, neboť právě při náhradním způsobu stanovení daně (za užití pomůcek) správce daně mimo jiné zkoumá i to, zda za stávajícího množství důkazů je možno ještě stanovit daň dokazováním. Proto je nutno zkoumat i to, zda nový důkaz (či důkazy) může zvrátit posouzení podmínek pro stanovení daně určitým způsobem (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“ Dokonce lze vydat dodatečný platební výměr opakovaně (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 - 72, č. 547/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz) a způsob stanovení daně není pro další vyměřovací řízení podstatný.

Jak zjistil Nejvyšší správní soud ze správního spisu, dne 2. 12. 2002 obdrželo celní ředitelství oznámení Celního úřadu Folmava o podezření ze spáchání trestného činu podle § 148 tr. ř. a doklady, na jejichž základě dne 16. 6. 2004 nařídil Celnímu úřadu Strakonice zahájit daňové řízení a doměřit clo a daň z přidané hodnoty. Jako důkazu lze podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. ... Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Z uvedených důkazních prostředků a postupů nejsou vyloučeny doklady předložené celním ředitelstvím celnímu úřadu a použité při stanovení daně v rámci přezkumného řízení. Trestní příkaz, jímž byl stěžovatel uznán vinným z kráčení daně, není závazným rozhodnutím pro stanovení daně. Každý důkaz, byť by byl proveden v řízení trestním, musí být v souladu s citovaným ustanovením proveden rovněž v řízení daňovém. Každý důkaz musí být současně v souladu se zásadou zákonnosti získán zákonným způsobem. Oznámení v rámci struktury celních orgánů podmínku zákonnosti splňuje, neboť správci daně nejsou vůči sobě vázáni povinností mlčenlivosti podle § 24 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 24 odst. 3 písm. a) mohou mj. informace získané v daňovém řízení poskytnout jinému pracovníku téhož nebo jiného správce daně.

K námitce stěžovatele, že faktura získaná z Německa neobsahuje podpis a razítko prodejce, Nejvyšší správní soud uvádí, že toto samo o sobě nemůže znamenat popření skutečnosti, že k prodeji za uvedenou cenu skutečně došlo. Obdobně již judikoval Krajský soud v Ústí nad Labem, který v rozsudku ze dne 3. 10. 2002, č. j. 15 Ca 252/2000 - 14, (publikovaný pod č. 552/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz) vyslovil, že „Jako důkazního prostředku lze pro účely stanovení daně z příjmů použít i faktur, které nemají náležitosti účetních dokladů podle § 11 odst. 1 zákona č. 563/1990 Sb., o účetnictví, jestliže jimi mohou být prokázány či vyvráceny skutečnosti uvedené poplatníkem daně v účetních zápisech či daňových přiznáních.“

K zákonnosti způsobu, kterým celní orgán získal doklady o prodeji od německého prodejce, se již Nejvyšší správní soud vyjadřoval ve svém rozsudku dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 28/2004 - 73, dostupném na www.nssoud.cz: „Jestliže celní orgán v řízení o dodatečném vyměření celního dluhu použije fotokopie listin vyhotovených ve Spolkové republice Německo a ověřené příslušným německým orgánem místo jejich originálů, postupuje v souladu s čl. 6 odst. 1 a čl. 12 Smlouvy mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo o vzájemné spolupráci celních správ, uveřejněné pod č. 275/1996 Sb. Tyto fotokopie listin jsou důkazními prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 85/1994 Sb. a č. 492/2000 Sb.“ Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Celní orgány prováděly dokazování fakturou na částku 39 000 eur, a to s jinými dodacími podmínkami než měla původně předložena faktura, dále vývozním dokladem na propuštění zboží do režimu vývozu ze Společenství a vyjádřením prodejce o skutečné hodnotě vozidla. Dále použily doklady obdržené od policie, a to výsledky celníků, svědka provádějícího opravu vozidla, prokazovaly údaje o pohybu vozidla apod. Svou zákonnou povinnost tedy správní orgán naplnil a vyvrátil spolehlivě údaje o ceně vozidla uvedené na dokladu předloženém původně stěžovatelem. Ani tato námitka stěžovatele tudíž není důvodná.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 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 č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu