



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: **P. R.**, zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Palánek 1a, Vyškov, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2007, č. j. 29 Ca 66/2005 - 26,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 5. 2007, č. j. 29 Ca 66/2005 - 26, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Celní ředitelství Brno (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 17. 1. 2005, č. j. 15524/04/628/05-0101-21, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 15. 10. 2004, č. j. TR 1264/2004/3, jímž byla stěžovateli uložena pokuta za celní delikt ve výši 90 000 Kč podle ustanovení § 298 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“). V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel byl v říjnu 2001 propuštěn do volného oběhu bílý řepný cukr v množství 450 t a následnou kontrolou bylo zjištěno, že stěžovatel uvedl do odstavců č. 47 celních prohlášení nesprávné údaje o celní hodnotě, když do celní hodnoty nebyly zahrnuty náklady uvedené v § 75 odst. 1 písm. a) bod 1. celního zákona (provize a odměny za zprostředkování). Toto jednání stěžovatele posoudil celní úřad jako celní delikt podle ustanovení § 298 odst. 1 celního zákona, a to porušení zájmu společnosti způsobem uvedeným v ustanovení § 293 písm. d) celního zákona. K první žalobní námitce týkající se označení stěžovatele jako právnické osoby uvedl krajský soud, že nelze hovořit o nesrozumitelnosti, neboť celní ředitelství vysvětlilo v rozhodnutí, jakým způsobem celní úřad použil administrativní zkratku pro fyzickou osobu - žalobce se všemi identifikačními znaky s tím, že dále bude používán jen termín právnická osoba.

Nesrozumitelnost nelze rovněž spatřovat v odlišení, byť ne obvyklého, označení daňového subjektu a odvolatele (právního zástupce stěžovatele). Není pochyb totiž o tom, že veškeré úkony, které právní zástupce v odvolacím řízení za stěžovatele činil, byly posuzovány jako úkony stěžovatele. K námitce nesprávného doručení rozhodnutí celního úřadu k rukám advokáta krajský soud uvedl, že v plné moci udělené do protokolu dne 17. 8. 2004 bylo jasně formulováno, že tato je omezena pouze na jeden úkon – ústní jednání. Proto nebyl celní úřad povinen doručovat rozhodnutí také právnímu zástupci. Ohledně nedostatku souvisejícího s podpisem na rozhodnutí celního úřadu se krajský soud ztotožnil s názorem celního ředitelství, že se nejedná o vadu zakládající nicotnost rozhodnutí, ale o procení vadu, která nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z rozhodnutí je totiž zřejmé, že jej podepsala oprávněná osoba v zastoupení, i když není zřejmé, o koho se konkrétně jedná. Dalšími žalobními námitky se celní ředitelství nemohlo zabývat, neboť nebyly součástí odvolání. První z nich je námitka, v níž stěžovatel zpochybnil posouzení věci ve vztahu k nákupní provizi. Protože stěžovatel ani v žalobě nijak právně a skutkově neodůvodnil, proč měla být služba považována za nákupní provizi ve smyslu § 65 odst. 1 písm. f) celního zákona, nemohl se jí krajský soud zabývat. Krajský soud se také neztotožnil s námitkou stěžovatele, že mu byla odňata možnost vyjádřit se k podkladu rozhodnutí, ke způsobu jeho zjištění, popř. možnosti navrhnout jeho doplnění. Z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 8. 2004 za přítomnosti zástupce stěžovatele při jednání, byl tento zástupce vyzván, aby se vyjádřil k podkladům rozhodnutí a ke způsobu jejich zjištění. Zástupce uvedl, že k podkladům rozhodnutí a ke způsobu jejich zjištění nemá námitek jiných než které již byly uvedeny výše anebo dříve. Ze spisového materiálu správního orgánu I. stupně bylo zjištěno, že žádné další šetření již ve věci nebylo prováděno a žádné další důkazy do spisu zakládány. V poslední námitce pak stěžovatel vytýkal celnímu ředitelství, že se nevypořádalo s otázkou, zda nezahrnutí odměny za zprostředkování způsobuje nesprávnost a nebo nepravdivost takových údajů. S poukazem na ustanovení § 293 odst. 1 písm. d) celního zákona krajský soud konstatoval, že pro naplnění skutkové podstaty citovaného deliktu není podstatné, zda údaje byly nesprávné či nepravdivé, neboť v obou těchto případech je naplněna skutková podstata deliktu. Nicméně z rozhodnutí celního ředitelství není pochyb o tom, že celní orgány posuzovaly předložené údaje jako nesprávné.

Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Krajský soud podle stěžovatele učinil nesprávný právní závěr, pokud považuje rozhodnutí celního ředitelství za přezkoumatelné. Krajský soud připouštěl, že celní ředitelství používalo pro fyzickou osobu zkratku „právnícká osoba“, ale podle něho se s tím odvolací orgán vypořádal jako s administrativní zkratkou. Stejně tak podle soudu nelze záměnu daňového subjektu a odvolatele považovat za nesrozumitelnou, ačkoliv soud sám konstatoval, že se „nejedná o obvyklé označení“. Pro stěžovatele je takové rozhodnutí přinejmenším nesrozumitelné. K otázce doručování poukázal stěžovatel na to, že otázka zmocnění byla již v judikatuře často řešena. Krajský soud vycházel ze správně zjištěného skutkového stavu – zmocnění k jednání učiněné do protokolu dne 17. 8. 2004 a učinil nesprávný právní závěr. Z doslovného textu tohoto zmocnění nevyplývá, že by se jednalo o omezení zmocnění. Podle stěžovatele nelze jazykovým výkladem dojít k závěru, že plná moc byla udělena pro ústní jednání, ale naopak v souladu s § 17 odst. 4 zákona č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), k tomu, že zmocnění bylo uděleno při ústním jednání. Tomuto názoru odpovídá i další text protokolu, totiž výslovná citace § 17 odst. 4 správního řádu v poučení o právech a povinnostech. Dodatečné předložení plné moci nemůže být hodnoceno k tíži stěžovatele, a přesto tak soud i správní orgán učinily. Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že vada rozhodnutí spočívající v tom, že nebylo podepsáno oprávněnou osobou spolu s uvedením jejího jména, příjmení a funkce, nýbrž bylo podepsáno jinou osobou (neidentifikovanou) v zastoupení Bc. Jiřího Štábla, ředitele celního úřadu, není vadou natolik závažnou, aby způsobovala nezákonnost či nicotnost

rozhodnutí. Podle stěžovatele nebylo zjištěno, zda rozhodnutí neučinila osoba, která k tomu nebyla oprávněna anebo které chybí zmocnění. Stěžovatel má právo znát osobu, jež rozhodnutí podepsala a tím, že mu tato skutečnost nebyla nikdy sdělena, došlo k závažnému porušení jeho práv. Stěžovatel rovněž vytýká krajskému soudu, že uvedl, že stěžovatel žalobě nijak právně a skutkově neodůvodnil, proč měla být služba považována za nákupní provizi a současně připustil, že stěžovatel tvrzenou skutečnost prokázal smlouvou, dalšími dokumenty (stanoviskem k vymezení vztahů) a zápisy. Stěžovatel podle svého názoru předložil listinné důkazy, ve kterých byl specifikován termín nákupní provize, tuto skutečnost specifikoval i při ústním jednání. A z předložených listinných důkazů je zřejmé, že se jedná o nákupní provizi. Mezi stěžovatelem a společností GOPOL Adam Gorol existovalo ujednání (ve více případech) upravující činnost této společnosti na území Polské republiky pro stěžovatele. Název těchto ujednání je irelevantní, neboť je nutné posuzovat právní úkony podle jejich obsahu, nikoliv podle názvu. Mezi těmito subjekty byla upravena činnost zprostředkovatelská, akviziční a marketingová, přičemž akviziční činností se podle stěžovatele rozumělo zejména osobní vyhledávání spojené s přímým jednáním s třetími osobami, zajišťování odborných posudků a expertiz, prohlídka zboží podle pokynů zadavatele, příprava a vypracování návrhů kupních smluv, marketingovými službami se pak rozuměl souhrn činností, jimiž se dodavatel snaží o zvýšení prodeje zadavatele, zahrnuje studium trhu, identifikaci potřeb a přání objednatele a třetích osob. Za poskytování těchto činností musela být poskytována náležitá provize. Sjednaná provize mezi smluvními partnery pak odpovídala nákupní provizi (tedy onomu výše uvedenému souboru činností) a nikoliv jen zprostředkování. Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal s žalobní námitkou, že z protokolu o ústním jednání ze dne 17.8.2004 není zřejmé, které podklady sloužily správnímu orgánu k vydání rozhodnutí a dále s tím, že není zřejmé, zda všechny podklady byly součástí spisu celního orgánu a že správní orgán nespecifikoval obsah spisu, se kterým seznamoval účastníka řízení. Jedná se tak o porušení § 33 odst. 2 správního řádu, které má vždy za následek nezákonnost rozhodnutí pro vady řízení.

Podle názoru krajského soudu není podstatné, zda nezahnutí odměny za zprostředkování způsobuje nesprávnost anebo nepravdivost takových údajů. Podstatné je podle soudu, že se jedná o delikt, a ze správního rozhodnutí není pochyb o tom, že celní orgány posuzovaly předložené údaje jako nesprávné. S tím však podle stěžovatele nelze souhlasit, neboť správní orgán musí vydat rozhodnutí tak, aby bylo přesvědčivé, aby z něho bylo patrné, jakého konkrétního deliktu se jedná osoba dopustila. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Celní ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své vyjádření k žalobě a dále uvedlo, že stěžovatel ani na výzvu celních orgánů neprokázal, jaké konkrétní služby mu měla společnost GOPOL Adam Gorol poskytovat. Obecný odkaz na zprostředkovatelské, akviziční a marketingové služby považuje za účelové tvrzení zastírající skutečný stav věci (údajná provize má být součástí celní hodnoty). Tomu odpovídá i skutečnost, že téměř 96% obdržené provize postupovala společnost GOPOL Adam Gorol společnosti provozované jeho bratrem, který cukr stěžovateli prodával.

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 neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se především nejprve musel zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že se krajský soud nevypořádal se žalobní námitkou, že z protokolu o ústním jednání ze dne 17.8.2004 není zřejmé,

kteře podklady sloužily k vydání rozhodnutí a že správní orgán nspecifikoval obsah spisu, se kterým seznamoval účastníka řízení. Tuto stížní námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, protože krajský soud se jednoznačně a srozumitelně vypořádal s námitkou stěžovatele, že mu není jasné, zda po ústním jednání byly ze strany správního orgánu provedeny ještě další úkony nebo nikoliv. Stěžovatel v žalobě vyjádřil přesvědčení, že správní rozhodnutí bylo opřeno ještě o další důkazy, se kterými se nemohl seznámit, ale krajský soud jednoznačně konstatoval, že ze spisového materiálu celního úřadu bylo zjištěno, že žádné další šetření již ve věci nebylo prováděno a žádné další důkazy do spisu zakládány. Ke zbytku argumentace stěžovatele nelze než zdůraznit, že v kasační stížnosti uvedená námitka, že z protokolu o ústním jednání není zřejmé, které podklady sloužily správnímu orgánu k vydání rozhodnutí a že správní orgán nspecifikoval obsah spisu, se kterým seznamoval účastníka řízení, nebyla v žalobě obsažena, a proto se s ní krajský soud ani nemohl vypořádat. Navíc z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 8. 2004 je zřejmé, že správní orgán označil (číslem jednacím a dnem) podklady rozhodnutí, ke kterým se měl stěžovatel vyjádřit.

Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí celního ředitelství z důvodu nesrozumitelnosti. Ani tuto námitku Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Pokud jde o zavedení administrativní zkratky „právnícká osoba“ pro fyzickou osobu stěžovatele, který je podnikatelem, je třeba poukázat na skutečnost, že pro účely uvedené v ustanoveních o celních deliktech se podle § 298 odst. 2 celního zákona za právníckou osobu považuje i fyzická osoba - podnikatel. Stěžovatel jako fyzická osoba při výkonu podnikání nebo v souvislosti s podnikáním odpovídá za tzv. smíšené správní delikty za stejných podmínek (bez ohledu na zavinění včetně stejné sankce) jako právnícké osoby, tzn. že důraz je kladen zejména na charakter prováděné činnosti. V daném případě tak tato zkratka nebyla zvolena „zcela nevhodně“, neboť naznačuje, že „stěžovatel pro účely tohoto řízení je považován za právníckou osobu“. Zvolená zkratka nezpůsobuje nesrozumitelnost daného rozhodnutí. Nesrozumitelnost nelze rovněž spatřovat v odlišení označení daňového subjektu (stěžovatele) a odvolatele (právního zástupce stěžovatele). Lze souhlasit se stěžovatelem, že není zcela vhodné, že byl právní zástupce stěžovatele označen jako odvolatel zplnomocněný stěžovatelem, ovšem tato skutečnost ještě nezpůsobuje nesrozumitelnost daného rozhodnutí, neboť z textu vyplývá, že podané odvolání sepsal právní zástupce stěžovatele jménem stěžovatele. Z rozhodnutí celního ředitelství pak je zcela zřejmé, že veškeré úkony, které právní zástupce stěžovatele v řízení za stěžovatele činil, byly posuzovány jako úkony stěžovatele.

K námitce stěžovatele týkající se formálních nedostatků rozhodnutí celního ředitelství ve smyslu § 47 odst. 5 správního řádu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, neboť tuto námitku nepovažuje za důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Ze stěžovatelovy argumentace je zřejmé, že správní rozhodnutí celního ředitelství považuje za rozhodnutí nicotné (nulitní) či nezákonné. Nicotnost správního aktu však způsobují jen takové vady řízení, které mají za následek, že o existenci správního aktu nelze vůbec hovořit. Může se jednat o vady spočívající například v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem, rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí bez náhrady zrušen, v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy, naprosté neurčitosti či nesrozumitelnosti obsahu rozhodnutí a v důsledku toho jeho nerealizovatelnosti, nebo v absolutní nemožnosti plnění obsahu rozhodnutí. V posuzovaném případě však o nicotnosti rozhodnutí hovořit nelze. Bez ohledu na možné pochybnosti, které může vyvolávat podpis osoby, jež rozhodnutí podepsala s dodatkem „v. z.“ a jež zjevně není osobou uvedenou na rozhodnutí plným jménem i s uvedením funkce, je totiž zřejmé, že rozhodnutí bylo vydáno kompetentním orgánem, bylo vydáno na základě platného zákona, v řádné formě, je určité, srozumitelné a plně realizovatelné. Co se týče namítané nezákonnosti rozhodnutí, je jím takové rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde

o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána chybnou aplikací hmotného práva nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V daném případě se však o takovou situaci nejedná, neboť nedostatek uvedení osoby, která rozhodnutí podepsala v zastoupení, nepředstavuje takovou vadu, která by mohla mít nějaký vliv na zákonnost daného rozhodnutí. Ke stěžovatelským pochybnostem o tom, zda rozhodnutí podepsala osoba oprávněná již celní ředitelství ve vyjádření k podané žalobě uvedlo, že bylo podepsáno oprávněnou osobou, a to náměstkem ředitele celního úřadu Ing. Václavem Veselým, který byl oprávněn zastupovat ředitele v době jeho nepřítomnosti, přičemž toto vyjádření je podepsáno ředitelem celního úřadu (k tomu viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 1. 2005, č. j. 4 Afs 19/2004 - 78). Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že mu nebylo nikdy sděleno jméno osoby, jež rozhodnutí podepsala, se nezakládá na pravdě, neboť vyjádření celního ředitelství k žalobě mu bylo doručeno dne 24. 6. 2005.

Pokud jde o další stížní námitku, v níž stěžovatel namítal, že i když byl ve správním řízení zastoupen, rozhodnutí správního orgánu I. stupně nebylo doručeno jeho právnímu zástupci, nýbrž pouze jemu, tato také není důvodná. Podle obsahu správního spisu v průběhu ústního jednání udělil stěžovatel odvolateli plnou moc do protokolu ze dne 17. 8. 2004, č. j. TR 1264/2004/2 která byla formulována takto: „Účastník řízení zplnomocnil přítomného advokáta JUDr. Ing. Petra Machálka jako svého zplnomocněného zástupce při ústním jednání“. Takto udělená plná moc je svým obsahem mimo jakoukoliv pochybnost plnou mocí omezenou, neboť z ní vyplývá, že stěžovatel zplnomocnil přítomného advokáta k zastupování jen v průběhu ústního jednání. V této plné moci se slovní spojení „při ústním jednání“ nevztahuje k časovému okamžiku zplnomocnění, ale právě k rozsahu zastoupení. Pokud by se toto slovní spojení vztahovalo k časovému okamžiku zplnomocnění, musela by být plná moc formulována jinak, např. že „účastník řízení zplnomocnil při ústním jednání přítomného advokáta jako svého zplnomocněného zástupce“ nebo „účastník řízení zplnomocnil přítomného advokáta jako svého zástupce, který byl zplnomocněn při ústním jednání“ anebo by toto slovní spojení v textu plné moci vůbec nemuselo být, neboť již ze skutečnosti, že text plné moci je obsažen v protokolu o ústním jednání vyplývá, že se jedná o plnou moc udělenou při ústním jednání. Vzhledem k tomu, že udělení plné moci bylo formulováno jako omezená plná moc, nebyl celní úřad povinen doručovat rozhodnutí podle § 25 odst. 3 správního řádu právnímu zástupci stěžovatele, nýbrž stěžovateli. Tomuto názoru neodporuje ani stěžovatelem uváděný další text protokolu (výslovná citace § 17 odst. 4 správního řádu), neboť i svým rozsahem omezená plná moc může být prohlášena do protokolu.

K námitce stěžovatele, že krajský soud uvedl, že stěžovatel v žalobě neodůvodnil, proč měla být služba považována za nákupní provizi, avšak současně připustil, že stěžovatel tvrzenou skutečnost prokázal smlouvou, dalšími dokumenty a zápisy, Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Krajský soud v něm nepřipustil, že stěžovatel tvrzenou skutečnost prokázal, nýbrž výslovně konstatoval, že stěžovatel sice v žalobě tvrdí, že tuto skutečnost prokázal jednak smlouvou, ze které vyplývá povaha služeb, rozsah poskytovaných služeb a otázky rizika, i další smlouvy, dokumenty a zejména zápisy (např. zápis ze dne 18. 9. 2001), tyto doklady však celní ředitelství při rozhodování mělo k dispozici a neposoudilo je jako takové, které prokazují, že by odměna byla nákupní provizí. Tato námitka stěžovatele proto nemůže být důvodná, neboť krajský soud ve svém rozsudku neuvedl, že stěžovatel tvrzenou skutečnost prokázal.

Ve věcech celních a jiných správních deliktů podle § 320 písm. c) celního zákona platí obecné předpisy o správním řízení (správní řád). Důkazní břemeno k prokázání, že jednání stěžovatele naplnilo znaky skutkové podstaty deliktu nese správní orgán. V daném případě měl správní orgán prokázat porušení nebo nesplnění povinností stanovených celním zákonem nebo uložených na jeho základě. Obligatorním znakem skutkové podstaty celního deliktu přitom není zavinění (jedná se o odpovědnost objektivní). Podle § 105 odst. 4 celního zákona potvrzuje deklarant podáním celního prohlášení správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo, a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Celní prohlášení musí být doloženo všemi doklady, které jsou potřebné pro uplatnění ustanovení upravujících celní režim, do něhož bylo zboží navrženo. Údaje, podle nichž je určována celní hodnota, která je základem pro vyměření cla, musí být celním orgánům prokázány a uvedeny v Deklaraci údajů o celní hodnotě. Deklarant odpovídá za přesnost a úplnost těchto údajů, původnost a hodnověrnost dokladů, které jsou předloženy na podporu těchto údajů, a poskytnutí doplňujících informací nebo dokumentů, které jsou potřebné pro určení celní hodnoty zboží.

Při aplikaci výše uvedených východisek na posuzovaný případ, lze dovodit, že bylo povinností stěžovatele podle celního zákona o prokázat, že částka 35 100 USD byla nákupní provizí, a tudíž není součástí celní hodnoty. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že předložil správnímu orgánu listinné důkazy, ve kterých byl specifikován termín nákupní provize a že z předložených listinných důkazů je zřejmé, že se jedná o nákupní provizi, a tudíž neporušil své povinnosti vyplývající z celního zákona.

Podle § 65 odst. 1 písm. f) celního zákona se pro účely celního hodnocení nákupní provizí rozumí úhrady placené dovozcem jeho zástupci za zastupitelské služby v zahraničí při nákupu zboží, které má být hodnoceno. Prokázání, že předmětná částka byla nákupní provizí, nemusí být zcela jednoduché, neboť se jedná o úhradu za služby, jejichž výstupem není konkrétní hmatatelný výsledek. Obsahem zastupitelských služeb v zahraničí je zpravidla nikoliv krátkodobá činnost vykonávaná v zájmu zastoupeného směřující k uzavírání určitého druhu smluv nebo sjednávání a uzavírání určitého druhu smluv jménem zastoupeného a na jeho účet. Nelze přitom odhlédnout od skutečnosti, že nákupní provizi lze spojovat pouze s činností bezprostředně související a směřující k nákupu zboží, tedy např. vyhledávání dodavatelů, vyhledávání vzorků, prohlídka zboží apod. Zastupitelskou činností, která je předpokladem vzniku nároku na nákupní provizi, je tedy třeba rozumět činnost zástupce směřující k uzavření a realizaci kupní smlouvy, tedy např. činnost, jejímž smyslem je vyhledat příležitost k uzavření smlouvy, např. ohledně zboží, jehož dostupnost pro kupujícího není zcela běžná či v případech, kdy uzavření kupní smlouvy klade s ohledem na druh zboží i nároky na profesní znalosti zástupce, apod. (viz. usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2001, sp. zn. IV. ÚS 589/2000). Stěžovatel musí v daném případě prokázat, že zástupce pro něho vyvíjel činnost, jež odpovídá výše uvedenému vymezení. V daném případě mohla být důkazním prostředkem např. smlouva o zastoupení uzavřená se zástupcem, objednávky stěžovatele, potvrzení o přijetí objednávek, korespondence se zástupcem, záznamy či zprávy zástupce o provedených jednáních s konkrétními osobami, odborné posudky, průzkumy trhu, protokoly o prohlídce zboží, apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245).

Stěžovatel byl v rámci následné kontroly vyzván, aby předložil všechny potřebné doklady k ověření existence a přesného charakteru předmětných služeb, a to korespondenci s vykonavatelem, jako jsou např. počet získaných objednávek, korespondence s nabídkami cen, analýzy možností nákupu cukru, zprávy a informace o tom, zda a jaké byly sdělovány skutečnosti, které měly rozhodný význam pro uzavření kontraktů. Stěžovatel na výzvu předložil zápis ze dne 17. 1. 2001 z jednání, jehož se účastnili Adam Gorol - majitel společnosti GOPOL,

Henryk Gorol - majitel společnosti SATURN, stěžovatel a pan G. N. z cukrovaru Cerekiew. Podle tohoto zápisu účastníci při jednání potvrdili záměr uzavřít smlouvu mezi společností SATURN a stěžovatelem týkající se exportu cukru z cukrovaru v Cerekwi. Adam Gorol přednesl otázku provize z titulu zprostředkování uzavření kontraktu mezi společností SATURN a stěžovatelem. Po provedení analýzy rentability kontraktu se účastníci jednání dohodli na odměně pro společnost GOPOL ve výši 20% - 30% hodnoty kontraktu, která bude splatná po realizaci celého kontraktu; dále i smlouvu ze dne 31. 8. 2001 uzavřenou mezi stěžovatelem jako kupujícím a společností SATURN, zastoupenou Henrykiem Gorolem, jako prodávajícím o prodeji 500 t řepného cukru; smlouvu ze dne 31. 8. 2001 uzavřenou mezi stěžovatelem jako objednatel a Adamem Gorolem, majitelem společnosti GOPOL jako vykonavatelem, který se zavázal pro objednavatele vykonávat marketingové a akviziční služby, jejichž předmětem je analýza možnosti nákupu cukru na území Polska. Objednatel se zavázal průběžně dodávat vykonavatelé aktuální nabídku prodeje včetně ceníku. Stěžovatel dále předložil zápis ze dne 18. 9. 2001, jehož předmětem bylo sjednání podmínek smlouvy mezi společností SATURN a stěžovatelem, jednání se účastnili Henryk Gorol, Adam Gorol a stěžovatel. Podle tohoto zápisu společnost GOPOL Adam Gorol nese odpovědnost v záležitostech organizačních a dozoru nad průběhem obchodu. Pokud by se dovážející cukr nevešel množstevně do kvóty, přebírá společnost GOPOL Adam Gorol veškeré finanční následky. Stěžovatel podle zápisu přednesl návrh týkající se stanovení provize společnosti GOPOL Adam Gorol z titulu zprostředkování uzavření kontraktu, který je předmětem obsahu tohoto zápisu. Stěžovatel také předložil dohodu ze dne 18. 10. 2001 mezi stěžovatelem a společností GOPOL Adam Gorol, sjednanou ve věci odměny v hodnotě 35 100 USD a dohodu o zápočtu, z níž vyplývá, že stěžovatel společnosti GOPOL Adam Gorol zaplatil tuto částku za výše uvedené služby.

Stěžovatel tak předložil smlouvu obsahující ujednání o marketingových a akvizičních službách, záznamy o provedených jednáních s konkrétními osobami (vždy byl při jednání nejen Adam Gorol, ale i stěžovatel a dodavatel - Henryk Gorol), nepředložil však žádné důkazní prostředky ohledně odborných posudků, průzkumů trhu, objednávek stěžovatele, jejich počtu, případné záznamy zástupce o provedených jednáních s dalšími osobami. Z předložených důkazních prostředků vyplývají pochybnosti ohledně charakteru či vůbec existence prováděných služeb společností GOPOL Adama Gorola. Především podle zápisu ze dne 17. 1. 2001 se jednání účastnil stěžovatel a jeho zástupce, ale i dodavatel cukru. Již při tomto jednání byl potvrzen záměr uzavření smlouvy mezi dodavatelem a stěžovatelem. Otázka provize zástupci z titulu zprostředkování uzavření smlouvy byla projednávána společně s dodavatelem. Podle výsledků šetření ze strany celních orgánů Polska u zástupce (společnost GOPOL), který měl zastupovat zájmy kupujícího, uzavřel smlouvu o marketingových a akvizičních službách při obchodu s cukrem s dodavatelem. Ve své podstatě se tak zástupce stěžovatele (společnost GOPOL) nechal dále „zastupovat“ dodavatelem (prodávajícím). Zájmy kupujícího a prodávajícího jsou z podstaty věci odlišné, proto nelze tuto situaci považovat za obvyklou. Podstatné však je, že tímto způsobem zástupce (společnost GOPOL) „přesunul“ provizi ve výši 95,7% příjmu na obdržené platbě od stěžovatele za zastupování dodavatelé. Ze skutečnosti, že dodavatel při jednání ze dne 17. 1. 2001 mohl ovlivňovat výši provize a podle zápisu ze dne 18. 9. 2001 věděl o její konkrétní výši, a především ze skutečnosti, že tato částka z 95,7% byla následně poukázána dodavatelé, lze dovodit, že ve skutečnosti byla součástí ceny, která měla být za dovezené zboží zaplácena. Podle sdělení polských celních orgánů platba zasláná společností GOPOL společnosti SATURN za marketingové akviziční služby neměla žádné ekonomické ani faktické opodstatnění, neboť společnost GOPOL neměla v kontrolovaném období žádný obrát s cukrem. Podle polských orgánů se jednalo o fiktivní činnosti provedené výlučně za účelem umožnění legálního transferu finančních prostředků. Z výsledků šetření ze strany celních orgánů Polska rovněž vyplývá, že dodavatel prodal předmětné zboží stěžovateli s finanční ztrátou, která byla vyrovnána předmětnou provizí. Z těchto sdělení a dokumentů celních orgánů

Polska vyplývají pochybnosti, zda předmětná provize nebyla účelově vytvořená provize nebo odměna za činnosti, které ve skutečnosti nebyly prováděny a zda neměla nahradit ztrátu při prodeji cukru za dohodnuté ceny.

Nedoložení důkazních prostředků, jež by prokázaly obsah konkrétní činnosti zástupce v zájmu stěžovatele ve spojení s pochybnostmi vyplývajícími z výsledků šetření provedeného polskými celními orgány vedou k závěru, že stěžovatel neprokázal, že by společnost GOPOL Adam Gorol působila v jeho prospěch, čímž neprokázal, že předmětná částka byla nákupní provizí, jež není součástí celní hodnoty.

Při ústním jednání ze dne 17. 8. 2004 byl stěžovatel poučen podle § 33 a § 34 správního řádu, že má právo navrhnout důkazy a jejich doplnění a klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním ohledání a že správní orgán je povinen dát účastníkům řízení možnost, aby se před vydáním rozhodnutí mohli vyjádřit k jeho podkladu i ke způsobu jeho zjištění, popřípadě navrhnout jeho doplnění. Dále byl poučen, že účastník řízení je povinen navrhnout na podporu svých tvrzení důkazy, které jsou mu známy. Stěžovatel ke stanovisku polských celních orgánů uvedl, že z jeho pohledu je lhostejné, zda objednané marketingové a akviziční služby prováděl Adam Gorol sám anebo si za tím účelem sjednal jinou osobu. S tímto vyjádřením lze obecně souhlasit, ovšem v daném případě marketingové a akviziční služby pro stěžovatele měl provádět dodavatel. V takové situaci však nelze zaplacenou provizi považovat za nákupní provizi, neboť tato provize byla ve skutečnosti uhrazena kupujícím prodávajícím. Například i podle rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 6. 6. 1990 ve věci C-11/89, *Unifert Handels GmbH, Warendorf* proti *Hauptzollamt Monster*, zejm. bod 24 rozsudku, je platba, kterou uhradil kupující prodávajícím a která byla fakturována odděleně a je označena jako „nákupní provize“, součástí ceny, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená. Přitom i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. Odchýlit se od takového výkladu je však zpravidla nezbytné v případech, kdy pro to existují zřejmé racionální důvody dané kupříkladu tím, že v ustanovení českého právního předpisu byla úmyslně zvolena odlišná textace nebo že ten, kdo právní předpis vydal, v něm jiným nepochybným způsobem projevil vůli odlišnou od vůle projevené v normě práva Evropských společenství. (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS). V daném případě je text § 65 odst. 1 písm. f) celního zákona a čl. 32 odst. 1 písm. a) bod i) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, totožný (totožná byla i textace čl. 8 odst. 1 písm. a) bodu i) původního nařízení Rady (EHS) č. 1224/80, o celní hodnotě zboží, které bylo podkladem shora zmíněného rozsudku Evropského soudního dvora). Námitka stěžovatele, že předložil správnímu orgánu listinné důkazy, ve kterých byl specifikován termín nákupní provize, a že z předložených listinných důkazů je zřejmé, že se jedná o nákupní provizi, tudíž neobstojí.

Nedůvodný je konečně i nesouhlas stěžovatele s právním názorem, že není podstatné, zda zahrnutí odměny za zprostředkování způsobuje nesprávnost anebo nepravdivost takových údajů. Nejvyšší správní soud i při posouzení této námitky se ztotožňuje s názorem krajského soudu, neboť se jednoznačně jedná o jednu skutkovou podstatu, a není tak podstatné, zda údaje byly nesprávné či nepravdivé, neboť v obou těchto případech je naplněna skutková podstata celního deliktu.



Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

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 18. června 2008

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu