ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **DSD RÖHRER spol. s r. o. „v likvidaci“**, se sídlem Všestary 203, Stráněice, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátiším 22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2006, čj. 2006/2051/30, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2008, čj. 10 Ca 10/2007 - 50,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006, čj. 2006/2051/30, změnil výrok rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 10. 7. 2006, čj. 5794-02/06-0101-21, tak, že zamítl žádost žalobce o obnovu řízení a obnovu řízení nepovolil. Žalovaný přitom změnil výrok pouze pokud šlo o vypuštění § 56a odst. 2 daňového řádu z výčtu ustanovení, na která výrok rozhodnutí odkazoval.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 25. 11. 2008, čj. 10 Ca 10/2007 - 50, zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Městský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že podmínky pro povolení obnovy řízení dané § 54 daňového řádu byly splněny, jelikož byl v souvislosti s posuzovanou věcí pravomocně

odsouzen jednatel společnosti Kentaur M&M s. r. o. Ing. Mackovík, a to za trestný čin dle § 148 trestního zákona. Konstatoval přitom, že byť Ing. Mackovík uvedl podle odsuzujícího rozsudku mj. ve vztahu k žalobci vědomě nepravdivé údaje, nebyla naplněna podmínka stanovená v § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy dosažení rozhodnutí trestným činem. V případě dodatečných platebních výměrů, vydaných na základě následné kontroly po propuštění zboží, znějících již na odpovídající výši daně z přidané hodnoty, spotřební daně i cla, nejde podle městského soudu o rozhodnutí, jichž bylo dosaženo trestným činem, protože zde chybí příčinná souvislost mezi trestným činem a vydáním dodatečných platebních výměrů. Ta je dána pouze v případě původních rozhodnutí, vydaných v návaznosti na nepravdivé celní prohlášení stěžovatele.

Dále městský soud konstatoval, že není nutné zabývat se námitkami žalobce o zachování subjektivní a objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení, protože nebyla s ohledem na výše uvedené naplněna podmínka dle § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu a obnova řízení by tak nemohla být ani při dodržení lhůt povolena.

Městský soud konečně neshledal důvodnými žalobní námitky, že správní orgány aplikovaly relevantní právní úpravu ryze formalisticky a v rozporu s rozhodovací praxí Ústavního soudu. Žalobce byl dle městského soudu jako nepřímý zástupce v souladu s § 105 odst. 4 celního zákona účinného v rozhodné době odpovědný za údaje uvedené v celním prohlášení, *„neboť podání celního prohlášení je považováno za projev vůle deklaranta (žalobce) navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného režimu“*. Podáním celního prohlášení žalobce podle městského soudu potvrdil správnost údajů v něm obsažených a zavázal se ke splnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Městský soud uzavřel, že k těmto námitkám nemohl přihlédnout *„i z toho důvodu, že by tím nepřípustně došlo k přezkumu jiného než žalobou napadeného rozhodnutí“*.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítl, že městský soud nesprávně posoudil otázku splnění podmínky stanovené v § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu, když za rozhodnutí, jichž bylo dosaženo trestným činem, považoval pouze rozhodnutí, kterými byla nesprávně vyměřena daň a clo, nikoliv však dodatečné platební výměry vydané *„v důsledku tohoto nesprávného vyměření“*.

Městský soud podle stěžovatele opomněl skutečnost, že relevantní právní úprava počítá v případě nesprávně vyměřené výše daně a cla s doměřením daně a cla dodatečným platebním výměrem. Původní rozhodnutí i dodatečný platební výměr jsou přitom od sebe neoddělitelná rozhodnutí, přičemž celní orgány v tomto případě neprovádí obnovu řízení. Chyběla-li by úprava vydávání dodatečných platebních výměrů, musely by celní orgány o obnově řízení rozhodovat a v novém řízení vydat rozhodnutí, které by nahradilo původní rozhodnutí. Na jiném místě stěžovatel dodal, že městský soud *„zcela ignoruje skutečnost, že Ing. Mackovík zcela vědomě sděloval stěžovateli, jako svému zástupci v celním řízení, nesprávné a nepravdivé údaje, a to proto, aby platil nižší částku cla a daní…, za což byl pravomocně odsouzen…a pokud by tak neučinil, neuváděl by stěžovatel v podaných celních prohlášeních tyto nesprávné údaje“*. Naplnění podmínky existence příčinné souvislosti je podle stěžovatele evidentně dáno tím, že bez protiprávního jednání Ing. Mackovíka by dodatečné platební výměry vydány nebyly.

Stěžovatel uvedl, že výklad, který by bránil obnově řízení, v jehož rámci byly vydány dodatečné platební výměry, by ve svém důsledku vedl k tomu, že by byl celní dluh stanoven jak zastoupené osobě, tak jejímu nepřímému zástupci.

Dále stěžovatel poznamenal, že *„aplikace názoru městského soudu o tom, že v našem případě…nemá trestná činnost pana Ing. Mackovíka, spočívající ve vědomém uvádění nesprávných údajů o dováženém zboží, souvislost s vydáním dodatečných platebních výměrů, by ve svém důsledku vedla k neřešitelným a v právním státě zcela nespravedlivým závěrům"*. Přitom odkázal na nálezy Ústavního soudu, podle nichž při stanovení celního dluhu nelze automaticky stanovit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení, nasvědčují-li okolnosti tomu, že to mohly být jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání. Podle stěžovatele přitom bylo v posuzované věci prokázáno, že se zastoupená osoba protiprávního jednání dopustila a byla za to pravomocně odsouzena.

Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem městského soudu, podle nějž s ohledem na nesplnění podmínky dle § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu není nutné zabývat se otázkou dodržení objektivní lhůty pro obnovení řízení. Žalovaný totiž zamítl odvolání stěžovatele *„pouze proto, že podle jeho názoru nebyla dodržena objektivní lhůta…"*.

Konečně stěžovatel namítl, že městský soud převzal část svého odůvodnění z rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 18. 2. 1998, čj. TR 6/98, o celním deliktu stěžovatele, nikoliv z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jak tvrdil. V této souvislosti stěžovatel uvedl důvody, pro které považuje rozhodnutí celních orgánů ve věci celního deliktu stěžovatele za nezákonné.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Odkázal přitom na své vyjádření k žalobě a konstatoval, že pro povolení obnovy řízení nebyly splněny zákonné podmínky.

K stížní námitce, že by výklad městského soudu vedl k duplicitnímu vyměření celního dluhu zastoupené osobě i stěžovateli jako nepřímému zástupci, žalovaný poukázal na zánik celního dluhu dle § 283 celního zákona s tím, že pokud je celní dluh uhrazen, zaniká. Vyměření celního dluhu více osobám nemá podle názoru žalovaného za následek, že bude celní dluh uhrazen dvakrát.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud především připomíná, že s ohledem na svou vázanost předmětem řízení o kasační stížnosti nemohl posuzovat zákonnost rozhodnutí, jimiž byla stěžovateli v celním řízení doměřena daň z přidané hodnoty, spotřební daň a clo. Podobně jako celní orgány v předcházejícím řízení, správní soudy mohou dle ustálené rozhodovací praxe v této souvislosti přezkoumávat pouze naplnění podmínek pro povolení obnovy řízení dle § 54 daňového řádu. Nejinak je tomu přitom i v případě Nejvyššího správního soudu (srov. přiměřeně rozsudek ze dne 28. 5. 2008, čj. 1 Afs 59/2008 - 58, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se proto zejména nemohl zabývat tím, zda celní orgány v předcházejícím řízení postupovaly správně, vydaly-li ve vztahu ke stěžovateli dodatečné platební výměry. Jednatel zastoupené osoby byl přitom v souvislosti s předmětným dovozem odsouzen za trestný čin dle § 148 trestního zákona.

Stěžovatel namítl, že městský soud nesprávně posoudil otázku splnění podmínky stanovené § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na okamžik podání návrhu na povolení obnovy řízení stěžovatelem je nutno zkoumat, zda podmínky pro obnovu celního řízení nejsou stanoveny nařízením Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. Jelikož tomu tak není, je třeba s odkazem na článek 245 celního kodexu přistoupit ke zkoumání relevantních vnitrostátních právních předpisů. Podle § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, účinného k datu podání návrhu na povolení obnovy řízení, lze povolit obnovu celního řízení na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže *„rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem“*. Podle odstavce 2 a 3 citovaného ustanovení se *„(ž)ádost o obnovu řízení…podává u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni“*, a to *„do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak *„(v) návrhu na obnovu řízení musí být uvedeny okolnosti svědčící o důvodnosti návrhu a o dodržení lhůt“*.

Stěžovatel opřel důvodnost návrhu na povolení obnovy řízení o skutečnost, že dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, spotřební daň a clo bylo ve smyslu § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu dosaženo trestným činem Ing. Mackovíka, jednatele společnosti Kentaur M&M s.r.o., kterou stěžovatel jako nepřímý zástupce v celním řízení zastupoval.

Ze spisů vyplývá, že stěžovatel podal návrh na obnovu řízení poté, kdy se seznámil s usnesením Vrchního soudu v Olomouci ze dne 9. 3. 2006, sp. zn. To 122/2005, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2005, sp. zn. 1 T 9/2003. Rozsudek krajského soudu, kterým byl Ing. Mackovík shledán vinným ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 4 trestního zákona, kterého se dopustil vědomým nesprávným deklarováním dováženého zboží, čímž způsobil, že nebylo vyměřeno clo, daň z přidané hodnoty a spotřební daň ve správné výši, tak nabyl právní moci dne 31. 3. 2006.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro naplnění podmínky dle § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu musí existovat příčinná souvislost mezi trestným činem a rozhodnutím vydaným v řízení, k jehož obnovení by mělo prostřednictvím tohoto mimořádného opravného prostředku dojít. Požadavek příčinné souvislosti dle § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu je naplněn pouze tam, kde mezi trestným činem a rozhodnutím bude vztah příčiny a následku, tj. v případě, kdy dané rozhodnutí bude následkem trestného činu.

V posuzované věci není pochyb o tom, že shora popsaným trestným činem jednatele společnosti, která byla v celním řízení nepřímo zastoupena stěžovatelem, bylo ve smyslu § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu dosaženo původních rozhodnutí, vydaných na základě celního prohlášení učiněného nepřímým zástupcem. V případě dodatečných platebních výměrů však městský soud (podobně jako celní orgány) shledal, že tato rozhodnutí již v příčinné souvislosti s trestným činem nejsou, a nejsou tedy dány ani podmínky pro povolení obnovy řízení. Stěžovatel oproti tomu uvedl, že bez protiprávního jednání Ing. Mackovíka by dodatečné platební výměry nebyly vydány.

Nejvyšší správní soud dle obecných zásad zkoumání vztahu příčinné souvislosti přistoupil nejprve k identifikaci následku, kterým je v tomto případě podle stěžovatele vydání dodatečných platebních výměrů. Poté zkoumal, zda je trestný čin spáchaný jednatelem zastoupené společnosti příčinou ve vztahu k tomuto následku. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není.

V rámci vztahu kauzálního nexu je příčinou vydání dodatečných platebních výměrů pouze skutečnost, že stěžovatel dovezl jako nepřímý zástupce předmětné zboží, přičemž celní orgán dodatečně zjistil, že dovážené zboží bylo na základě nesprávných a nepravdivých údajů uvedených v celním prohlášení propuštěno do volného oběhu, a celní úřad tak nevyměřil příslušné clo, spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Lze tedy konstatovat, že příčinou vydání dodatečných platebních výměrů byl dovoz určitého zboží stěžovatelem a jím nepravdivě vyplněné celní prohlášení. Nejvyšší správní soud již nemůže následně zkoumat vztah příčinné souvislosti mezi dovozem zboží stěžovatelem a sdělením nesprávných a nepravdivých údajů stěžovateli zastoupenou osobou, ani příčinnou souvislost mezi učiněním nepravdivého celního prohlášení stěžovatelem a sdělením nesprávných a nepravdivých údajů stěžovateli zastoupenou osobou. Prokázaná příčinná souvislost mezi těmito skutečnostmi může případně založit nárok stěžovatele na náhradu škody vůči zastoupené společnosti nebo jejímu jednateli, úvaha v takovém směru by však již přesáhla rozhodovací pravomoc Nejvyššího správního soudu.

Zákonodárce v § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu nezvolil formulaci, že *„k rozhodnutí došlo v důsledku trestného činu“* [jak je tomu např. v § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. či v § 229 odst. 1 písm. g) o. s. ř. v případech vymezení vad zakládajících zmatečnost], ale výslovně stanoví požadavek, že předmětného rozhodnutí bylo trestným činem dosaženo. To má dle jazykového výkladu nepochybně vliv na požadovanou míru příčinné souvislosti trestného činu a rozhodnutí.

Zákonodárce citovaným ustanovením zamýšlel umožnit obnovu takových řízení, kdy účastník řízení, oprávněná úřední osoba, popř. jiné osoby, svým jednáním naplňujícím znaky skutkové podstaty trestného činu zaviněně ovlivnili vydání daného rozhodnutí nebo jeho obsah, pročež takové rozhodnutí nevyhoví požadavkům demokratického právního státu na výkon veřejné moci a není dán ani společenský zájem respektovat právní moc takového rozhodnutí. Tak tomu bude např. v situaci, kdy účastník řízení spáchá trestný čin vydírání, útoku na veřejného činitele apod. v úmyslu docílit vydání rozhodnutí či vydání rozhodnutí určitého obsahu ať již pro sebe nebo pro jinou osobu. Obdobně by byla podmínka stanovená v § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu splněna v situaci, kdy by oprávněná úřední osoba za naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zneužití pravomoci veřejného činitele např. úmyslně změnila obsah jí připravovaného rozhodnutí.

V posuzované věci se jedná o odlišnou situaci. Trestným činem, pro nějž byl jednatel zastoupené osoby pravomocně odsouzen, nebylo ve shora uvedeném smyslu dosaženo vydání dodatečných platebních výměrů. Vztah příčinné souvislosti lze v souladu se závěry městského soudu považovat za naplněný pouze ve vztahu k původním rozhodnutím celního orgánu, nikoliv však již ve vztahu k dodatečným platebním výměrům. Obnova řízení by tak připadala v úvahu pouze u původně vydaných rozhodnutí. Jak ale sám stěžovatel v rámci odůvodnění své stížní námitky poznamenal, celní orgány dle ustálené rozhodovací praxe v případě splnění podmínek pro vydání dodatečného platebního výměru nerozhodují o obnově řízení podle § 54 daňového řádu, ale přímo vydávají dodatečný platební výměr. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou námitku nesprávného posouzení této právní otázky.

Namítl-li stěžovatel, že se městský soud nevypořádal s dalšími žalobními námitkami poukazujícími na naplnění zbývajících podmínek pro povolení obnovy řízení, nelze mu ani v tomto ohledu přisvědčit. Z § 54 daňového řádu je zřejmé, že podmínky pro obnovu

řízení jsou svojí povahou kumulativní, pro povolení obnovy řízení je tedy třeba naplnit všechny předvídané podmínky. Dospěl-li městský soud k závěru, že není dán žádný z důvodů povolení obnovy řízení podle odst. 1 citovaného ustanovení, nic mu nebránilo věcně nepřezkoumávat naplnění dalších podmínek obnovy řízení. Takový postup by totiž nebyl nijak způsobilý ovlivnit právní postavení stěžovatele. Nepřezkoumal-li proto městský soud otázku dodržení objektivní a subjektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení a patřičně odůvodnil, že v dané věci není dána podmínka dle § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nijak nepochybil. Ani Nejvyšší správní soud se pak ze stejných důvodů otázkou plynutí lhůt nezabýval. *Obiter dictum* lze poznamenat, že ani případné přisvědčení námitce stěžovatele ohledně nesprávného posouzení této otázky by se v jeho právní sféře neprojevilo.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že nepovolení obnovy řízení by vedlo k úhradě celního dluhu stěžovatelem i zastoupenou osobou. Shodně s žalovaným je možno uvést, že zřejmým důsledkem solidární odpovědnosti zastoupené osoby a nepřímého zástupce za celní dluh není jeho dvojí úhrada, ale možnost celních orgánů sdělit celní dluh oběma těmto osobám. Je nepochybné, že pokud dojde k úhradě celního dluhu jednou z povinných osob, celní dluh zanikne.

Nejvyšší správní soud pak nemohl vyhovět ani stížní námitce formalistického postupu celních orgánů a městského soudu. Z jejich obsahu je totiž zřejmé, že jejich předmětem není otázka splnění podmínek pro povolení obnovy řízení, ale vyjádření nesouhlasu s výkladem, který za daného skutkového stavu umožňuje doměření celního dluhu stěžovateli jako nepřímému zástupci v celním řízení. Jak již v rámci odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud poznamenal, nemůže být posouzení takových otázek předmětem tohoto řízení.

Podobně je tomu i v případě poslední stížní námitky, kdy stěžovatel polemizuje se správností rozhodnutí celních orgánů ve věci jeho celního deliktu. Ani tato námitka nemůže být předmětem tohoto řízení, neboť se týká rozhodnutí, jež nebyla v rámci předcházejícího řízení u městského soudu stěžovatelem napadena.

Jakkoliv Nejvyšší správní soud odůvodnil, proč se ve svém rozsudku nemohl zabývat otázkou správnosti postupu celních orgánů při doměření celního dluhu stěžovateli jako nepřímému zástupci v celním řízení, *obiter dictum* dodává, že tento postup neshledal odporujícím stěžovatelem namítané rozhodovací praxi Ústavního soudu. Nelze než podotknout, že Ústavní soud v namítaných případech poskytl ochranu právům fyzických osob - řidičů, kteří ač v postavení zaměstnanců, vyplnili nesprávně celní prohlášení jako deklaranti či jako hlavní povinní a následně z tohoto důvodu nesli celní dluh. V posuzované věci však jde o případ svou povahou zcela odlišný. Stěžovatel je podnikatelem ve smyslu § 2 odst. 2 obchodního zákoníku, jednajícím podle odst. 1 cit. ustanovení mj. vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Cílem vystupování stěžovatele jako nepřímého zástupce v daném celním řízení nepochybně bylo dosažení zisku. Zcela legitimním se jeví být požadavek vyšší míry opatrnosti než u fyzických osob, které jednaly podle pokynů svého zaměstnavatele. Skutečnost, že stěžovatel mohl být uveden zastoupenou osobou v omyl o charakteru dováženého zboží, nemůže vést k odmítnutí aplikace jednoznačné právní úpravy důsledků nepřímého zastoupení v celním řízení, tedy zejména solidární odpovědnosti stěžovatele za celní dluh. Jeho případné nároky vůči zastoupené osobě pak mohou být řešeny pouze v rovině občanskoprávní, případně v adhezním trestním řízení.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu