



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **CONSULTA BÜROTECHNIK, s. r. o.**, se sídlem Pustiměř 117, 683 21 Pustiměř, zastoupená Mgr. Martinem Fouskem, advokátem se sídlem Ptašinského 4, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, 601 44 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 7. 2007, č. j. 2205-03/07-010100-21, č. j. 2271-02/07-010100-21 a č. j. 2272-03/07-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 175/2007 - 109,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 175/2007 - 109, **se zrušuje** ve výroku III. a IV. a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II.** Ve zbývajících částech **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku I. a II. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 175/2007 - 109.
- IV.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku I. a II. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 175/2007 - 109.

O d ů v o d n ě n í :

I. Řízení před správními orgány a krajským soudem

Rozhodnutím v celním řízení ze dne 22. 11. 2004, ev. č. 04CZ01639023FBYSH4, propustil Celní úřad Vyškov do režimu tranzitu zboží – psací stroje TWEN 180 IT, PpKN 8469120000, množství 100 ks, hrubá hmotnost 500 kg – které mělo být předloženo celnímu úřadu určení (Brescia centrale v Itálii) ve lhůtě do 30. 11. 2004. Jelikož na základě šetření Celního úřadu ve Vyškově bylo zjištěno, že zboží nebylo celnímu úřadu určení předloženo, vznikl celní dluh podle § 204 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) a daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty. Proto dne 22. 1. 2007 vydal Celní úřad Vyškov platební výměr, č. j. 638/07-0163-021, jímž vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 33 404,30 Kč.

Dalším rozhodnutím v celním řízení ze dne 2. 11. 2004, ev. č. 04CZ016399618I2XE6, propustil Celní úřad Vyškov do režimu tranzitu zboží – psací stroje TWEN 180 IT, PpKN 8469120000, množství 200 ks, hrubá hmotnost 800 kg – které mělo být předloženo celnímu úřadu určení (Brescia centrale v Itálii) ve lhůtě do 10. 11. 2004. Jelikož na základě šetření Celního úřadu ve Vyškově bylo zjištěno, že zboží nebylo celnímu úřadu určení předloženo, vznikl celní dluh podle § 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu a daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Proto dne 22. 1. 2007 vydal Celní úřad Vyškov platební výměr, č. j. 638-02/07-0163-021, jímž vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 67 010,80 Kč.

Konečně rozhodnutím v celním řízení ze dne 3. 5. 2004, ev. č. 04CZ01639337OXPGV7, propustil Celní úřad Vyškov do režimu tranzitu zboží – psací stroje TWEN 700 IT, PpCS 8469120000, množství 96 ks, hrubá hmotnost 1.248 kg – které mělo být předloženo celnímu úřadu určení (Brescia centrale v Itálii) ve lhůtě do 11. 5. 2004. Jelikož i v tomto případě bylo na základě šetření Celního úřadu ve Vyškově zjištěno, že zboží nebylo celnímu úřadu určení předloženo, vznikl celní dluh podle § 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu a daňová povinnost podle § 23 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Proto dne 22. 1. 2007 vydal Celní úřad Vyškov platební výměr, č. j. 638-03/07-0163-021, jímž vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 106 884,70 Kč.

Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, který žalovaný rozhodnutími ze dne 2. 7. 2007, č. j. 2205-03/07-010100-21, č. j. 2271-02/07-010100-21 a č. j. 2272-03/07-010100-21, zamítl.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, v níž zejména namítala, že sporné tranzitní operace probíhaly v podmínkách přechodného období po vstupu České republiky do Evropské unie a že zboží bylo celnímu úřadu určení předloženo, avšak ten žalobkyni nevystavil žádné potvrzení. Aby prokázala, že režim tranzitu byl řádně ukončen, předložila žalobkyně soudu řadu dokumentů, mimo jiné mezinárodní nákladní listy CMR, proformafaktury, výpisy z účtů jakož i prohlášení příjemce zboží – společnosti ALEVAR IMPORT-EXPORT Srl – že zboží bylo v Itálii podrobena dani z přidané hodnoty. Napadala rovněž místní příslušnost celního úřadu Vyškov k vyměření celního dluhu, jakož i pochybení při zjišťování skutkového stavu a jeho neúplnost. Krajský soud v Brně posoudil žalobu jako nedůvodnou a v rozsudku ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 175/2007 - 109, výrokem č. I. až III. zamítl žalobu proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného a výrokem č. IV. rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda došlo ze strany žalobkyně ke splnění povinností vyplývajících z režimu tranzitu a zda lze takové jednání spojit se vznikem celního dluhu. Rovněž namítala, že krajský soud dospěl ke svým závěrům, aniž by řádně hodnotil důkazy žalobkyně a aniž by provedl pro celé řízení zásadní důkaz – výslech řidičů, kteří zboží vezli.

V podrobnější argumentaci pak žalobkyně uvedla, že zboží propuštěné do režimu tranzitu bylo řádně vyvezeno a nemůže být k tíži žalobkyně, že vzhledem k přechodnému období při náběhu na systém Evropské Unie zahraniční orgány neprováděly úkony uložené jim zákonem správně a nevystavily doklad o ukončení režimu tranzitu s odkazem na to, že Česká republika je členským státem Evropské unie a že předmětem tranzitu bylo zboží se statusem a původem v Unii. Žalobkyni nemůže být vytýkáno neunesení důkazního břemene, neboť předmětné důkazy sama nikdy obstarat

nemůže – to může pouze žalovaný či jiný celní úřad. V rozporu se závěry soudu žalobkyně nikdy netvrdila, že jí přechodné období zbavuje jakékoli odpovědnosti, ale že celní úřad v důsledku změny celních procesů v tomto období nevystavil doklad o ukončení režimu tranzitu a nyní je již takový doklad i z důvodu zániku celních úřadů prakticky nedohledatelný. Pouze z faktu, že žalobkyně neprokázala předložení zboží celnímu úřadu jedním konkrétním dokumentem, nemůže soud učinit závěr, že žalobce zboží nepředložil, resp. předložení neprokázal.

Žalobkyně poukázala na to, že Celnímu úřadu Vyškov předložila kopii mezinárodního nákladního listu CMR za dodávku psacích strojů italské společnosti ALEVAR IMPORT-EXPORT Srl, která jako odběratel zboží potvrdila dodání zboží. Jestliže tedy bylo zboží doručeno italskému odběrateli, musel být nutně režim tranzitu v ČR ukončen; skutečnost, že o tom Celní úřad Brescia nevystavil potřebný dokument, není vina žalobkyně. Ta předložila doklady dokazující dodání zboží odběrateli (faktura), vyjádření společnosti ALEVAR, že výrobky byly podrobeny italské dani z přidané hodnoty, objasnila obchodní spojení a předložila potvrzené mezinárodní přepravní doklady (CMR), avšak nemůže nikdy předložit důkaz o ukončení režimu tranzitu, když celní úřad určení odmítl potvrdit tranzitní prohlášení a ukončit režim tranzitu. To lze prokázat i svědeckými výpověďmi řidičů, kteří dopravu zajišťovali, které soud neprovedl a ani se možností takového dokazování nezabýval. Dále z pátrání Celního úřadu Vyškov ohledně ukončení režimu tranzitu mělo vyplynout, že celní úřad určení umístil do tiskopisu TC 20, jímž se Celní úřad Vyškov dotazoval na průběh a ukončení režimu tranzitu, mimo vyhrazené části tiskopisu a výroku nápis „negativo“, z čehož ale nelze usuzovat, zda byly či nebyly splněny podmínky tranzitu. Dokument je nesrozumitelný a zmatečný a nemůže být chápán jako nepotvrzení předložení zboží celnímu úřadu určení.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které stručně reprodukoval. Zdůraznil, že nelze věřit tvrzení žalobkyně, že by celní úřad určení odmítl potvrdit tranzitní prohlášení a ukončit režim tranzitu přes skutečnost, že informace při propuštění zboží do režimů tranzitu byly zapsány prostřednictvím systému zpracování a výměny dat o dopravovaném zboží prostřednictvím výpočetní techniky a datových sítí (NCTS – New Computerised Transit System) a v kolonce 53 – celní úřad určení a země – předloženého tranzitního prohlášení bylo uvedeno BRESCIA CENTRALE (IT). Podle žalovaného by takovéto celní prohlášení bylo zcela jistě potvrzeno nejen celním úřadem určení v daném případě, ale jakýmkoliv celním úřadem určení ve Společenství. Žalovaný odmítá opakující se námitku žalobkyně, že vzhledem k přechodnému období zahraniční celní orgány neprováděly úkony jim uložené zákonem správně a nevystavily doklad o ukončení režimu tranzitu. V této souvislosti poukazuje na příloženou statistiku (pozn. soudu: statistika nebyla přiložena ke kasační stížnosti a není ani součástí správního spisu) o ukončených tranzitních režimech u celního úřadu určení – Brescia. Z celkem 77 režimů tranzitu, ve kterých vystupuje tuzemský úřad odesláni a celním úřadem určení je Celní úřad Brescia, bylo řádně ukončeno 66 režimů, 8 režimů bylo ukončeno náhradním způsobem a tři režimy – právě ty, do nichž bylo propuštěno zboží žalobkyně – nebyly ukončeny vůbec. Ač nelze tuto statistiku brát jako důkaz, svědčí podle žalovaného o tom, že celní správy Evropské unie byly na přechodné období připraveny a k podcenění situace a nedůslednosti došlo právě na straně žalobkyně. Ostatně za platnosti celního kodexu již k jednomu rozšíření Evropské unie došlo – v roce 1993 (správně 1995 – pozn. soudu) a v návaznosti na něj i k přechodnému období, takže členské země Evropské unie včetně Itálie měly dostatek zkušeností, jak v přechodném období v roce 2004 jednat. Žalovaný poukázal i na to, že první z režimů tranzitu byl zahájen již v květnu 3. 5. 2004 – je pak otázkou, proč žalobkyně nepřijala opatření k tomu, aby se problémy s ukončením režimu neopakovaly i v případě dvou zbývajících režimů v listopadu 2004. K námitce žalobkyně, že krajský soud neprovedl výslech řidičů, kteří předmětné zboží vezli, žalovaný konstatoval, že provedení tohoto důkazu nebylo

navrženo ani v odvolání ani v žalobě, a z tohoto důvodu se jím žalovaný a zřejmě i krajský soud nezabývali.

III. Posouzení kasační stížnosti proti výroku III. rozsudku krajského soudu

Nejvyšší správní soud vyšel při svých úvahách z principu, že při posuzování povinnosti zaplatit celní dluh je nutno vycházet z právní úpravy platné a účinné v době vzniku dluhu; určující je tedy vznik hmotněprávní povinnosti zaplatit celní dluh, nikoliv okamžik jeho vyměření (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 5 Afs 68/2005 - 68, dostupný na www.nssoud.cz).

Po vstupu do Evropské unie byl v kauze žalobkyně vedle českých předpisů [zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, oba ve znění účinném ke dni vydání jednotlivých rozhodnutí] aplikován též celní kodex; ten byl česky vyhlášen ve zvláštním vydání Úředního věstníku, kap. 2, sv. 4, s. 307 - 356, a to dne 27. srpna 2004. Dále bylo v rozhodnutí žalovaného aplikováno nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „prováděcí nařízení“), česky vyhlášeno ve zvláštním vydání Úředního věstníku, kapitola 2, sv. 6, s. 3 - 516, a to dne 27. srpna 2004 (data vyhlášení zjištěna dle oficiálního dopisu Úřadu pro úřední tisky Evropských společenství předsedovi Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2005, č. j. DIRGEN(05) D/15074, Ref: TLC/ma-d15074 j.baxa).

Dne 11. prosince 2007 rozhodl Soudní dvůr Evropské unie věc *Skoma-Lux, s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc*, C-161/06 (publikováno ve Sbírce rozhodnutí Soudního dvora s. I-10841, přístupné česky na <http://curia.europa.eu>). V této věci rozhodl Soudní dvůr o předběžné otázce Krajského soudu v Ostravě, týkající se aplikace celního kodexu, a to pro období před vyhlášením tohoto kodexu v češtině.

Jak Soudní dvůr v odpovědi na předběžnou otázku českého správního soudu uvedl, již ze samotného znění č. 1. 254 odst. 2 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní čl. Smlouvy o fungování Evropské unie) vyplývá, že nařízení může vyvolávat právní účinky, pouze pokud bylo vyhlášeno v Úředním věstníku Evropské unie. Z ustanovení článku 58 Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2003, L 236, s. 33, dále jen „Akt o přistoupení“) ve spojení s články 4, 5 a 8 nařízení Rady č. 1 ze dne 15. dubna 1958 o užívání jazyků v Evropském hospodářském společenství (Úř. věst. 1958, 17, s. 385; české Zvl. vyd. 01/01, s. 3), ve znění Aktu o přistoupení, vyplývá, že v případě členského státu, jehož jazyk je úředním jazykem Unie, je třeba řádné vyhlášení nařízení Společenství chápat jako vyhlášení tohoto aktu v uvedeném jazyce v Úředním věstníku Evropské unie (body 33 - 34 rozhodnutí *Skoma-Lux*).

Soudní dvůr zdůraznil ústavněprávní a lidskoprávní rovinu tohoto problému. [K]ategorický požadavek právní jistoty vyžaduje, aby právní úprava Společenství umožnila dotčeným osobám seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá, což lze zaručit pouze řádným vyhlášením v úředním jazyce adresáta [s odkazem na předchozí judikaturu]. Bylo by mimoto v rozporu se zásadou rovného zacházení uplatňovat stejné povinnosti uložené právní úpravou Společenství ve starých členských státech, kde mají jednotlivci možnost seznámit se s těmito povinnostmi v Úředním věstníku Evropské unie v jazyce těchto států, a v přistupujících členských státech, kde to nebylo možné z důvodu opožděného vyhlášení. Dodržování takových základních zásad není v rozporu se zásadou efektivity práva Společenství, jelikož posledně uvedená zásada se nemůže týkat pravidel, která vůči jednotlivcům ještě nelze uplatňovat (body 38 - 40).

Soudní dvůr odmítl, že by nedostatek řádného vyhlášení právního předpisu EU v Úředním věstníku mohl být zhojen dostupností téhož předpisu na internetu (bod 48). Proto Soudní dvůr vyslovil k první otázce českého správního soudu právní názor, podle něhož *článek 58 Aktu o podmínkách přistoupení brání tomu, aby povinnosti obsažené v právní úpravě Společenství, která nebyla vyhlášena v Úředním věstníku Evropské unie v jazyce nového členského státu, ačkoliv je tento jazyk jedním z úředních jazyků Unie, mohly být uloženy jednotlivcům v tomto státě, i když se tyto osoby mohly seznámit s touto právní úpravou jinými způsoby* (bod 51).

Soudní dvůr též omezil temporální dopady svého rozhodnutí o neaplikovatelnosti nepublikovaných evropských předpisů. Podle Soudního dvora totiž členské státy na základě práva Společenství nejsou povinny zpochybnit správní nebo soudní rozhodnutí přijatá na základě v domácím jazyce nepublikovaných evropských předpisů, pokud jsou takováto rozhodnutí podle příslušných vnitrostátních pravidel již konečná (bod 72; srov. však bod 73 rozhodnutí); to se ovšem netýká těch rozhodnutí, která byla k datu rozsudku ve věci *Skoma-Lux*, tedy ke dni 11. prosince 2007, napadena opravným prostředkem v rámci správního nebo soudního řízení (bod 71).

V této souvislosti musel zdejší soud v projednávaném případě upřít pozornost ke skutečnosti, že část zboží byla do režimu tranzitu propuštěna v květnu roku 2004: konkrétně se jedná o rozhodnutí v celním řízení ze dne 3. 5. 2004, ev. č. 04CZ01639337OXPGV7, na nějž navázal platební výměr Celního úřadu Vyškov ze dne 22. 1. 2007, č. j. 638-03/07-0163-021, jímž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 106 884,70 Kč. Zamítavé rozhodnutí o odvolání proti tomuto výměru bylo žalovaným vydáno dne 2. 7. 2007 pod č. j. 2272-03/07-010100-21; krajský soud zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí ve výroku III. napadeného rozsudku. V tomto případě vznikl celní dluh podle č. l. 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu, avšak stalo se tak v období, ve kterém nebyl celní kodex publikován v Úředním věstníku Evropské unie v českém jazyce.

V nyní projednávaném případě je rovněž nesporně splněna podmínka vytyčená Soudním dvorem ke zpochybnění aktů aplikace nepublikovaného evropského práva, neboť ke dni vyhlášení rozsudku ve věci *Skoma-Lux*, tedy k 11. prosinci 2007, bylo předmětné správní rozhodnutí napadeno v rámci soudního řízení (viz bod 71 rozhodnutí *Skoma-Lux*). Současně však žalobkyně nedostatek publikace evropských předpisů pro svou věc nenamítala ani v žalobě ani v kasační stížnosti. Shodnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 21/2008 - 98, publikovaném pod č. 1678/2008 Sb. NSS, v němž dospěl k následujícím závěrům. „*Pokud by Nejvyšší správní soud nepřiblížil k faktu, že pro vydání dodatečného platebního výměru neexistoval žádný zákonný základ (v tomto případě základ v podobě vnitrostátně přímo aplikovatelného nařízení jakožto tzv. sekundárního pramene práva Společenství), porušil by svým rozhodnutím čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a čl. 4 odst. 1 Listiny, podle něhož povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Procesní normy soudního řádu správního totiž nelze vnímat jako samoučelné, které by mohly založit překážku pro aplikaci ústavně zaručeného základního práva. Proto může Nejvyšší správní soud přímo aplikovat čl. 11 odst. 5 a čl. 4 odst. 1 Listiny i za situace, kdy stěžovatelka tuto námitku v kasační stížnosti vůbec neuplatnila.*“ (pro podrobnější argumentaci viz citovaný rozsudek, zejména část IV/2).

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalobkyni byla platebním výměrem Celního úřadu Vyškov ze dne 22. 1. 2007, č. j. 638-03/07-0163-021, potvrzeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 7. 2007, č. j. 2272-03/07-010100-21, uložena povinnost na základě celního kodexu, ačkoliv v době vzniku celního dluhu nebyl celní kodex publikován v českém jazyce v Úředním věstníku Evropské unie. Ve smyslu citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Skoma-Lux* a rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 21/2008 - 98, proto Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti zrušil výrok III. rozsudku krajského soudu, který se týkal předmětného nezákonného rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude vázán názorem zde vysloveným. Současně s tím zrušil Nejvyšší správní soud i výrok IV. napadeného rozsudku

krajského soudu, neboť rozhodnutí soudu o náhradě nákladů v žalobním řízení je závislé na posouzení věci samé.

IV. Posouzení kasační stížnosti proti výrokům I. a II. rozsudku krajského soudu

Zbylé dva režimy tranzitu proběhly až v listopadu 2004, tedy v době, kdy již bylo znění celního kodexu i prováděcího nařízení publikováno v Úředním věstníku Evropské unie: zde tedy povinnost zrušit patřičnou část rozsudku krajského soudu (výroky I. a II.) z úřední povinnosti nenastává.

Ze správního a soudního spisu vyplývá (a žalobkyně ani žalovaný to nijak nespoujají), že v době přistoupení České republiky k Evropské unii se předmětné zboží nacházelo v České republice v režimu aktivního zušlechtovacího styku. V souladu s přílohou IV. Aktu o přistoupení části páté odst. 12 mohla zůstat povolení k aktivnímu zušlechtovacímu styku, vydaná v novém členském státě před přístupem, v platnosti do data v nich uvedeného, nejdéle však do doby jednoho roku od data přistoupení. Ačkoliv po přistoupení již nebylo třeba povolení pro obchod mezi původními a novými členskými státy, celní režimy, které před datem přistoupení nebyly vyřízeny, bylo třeba ukončit podle právních předpisů Evropské unie (příloha IV. Aktu o přistoupení, část pátá, odst. 8). Zboží nacházející se v celním režimu aktivního zušlechtovacího styku tak mohlo být buď propuštěno do volného oběhu, nebo mu muselo být přiděleno jiné celně schválené určení. Žalobkyně zvolila zpětný vývoz zboží za použití celního režimu tranzitu. Celním úřadem odeslán byl Celní úřad Vyškov, celním úřadem určení byl Celní úřad Brescia v Itálii. Zboží bylo propuštěno do režimu tranzitu dne 2. 11. 2004, resp. 22. 11. 2004.

Podle článku 92 celního kodexu je režim vnějšího tranzitu ukončen a závazky držitele režimu splněny, když je zboží propuštěné do tohoto režimu s požadovanými doklady předloženo celnímu úřadu určení v souladu s podmínkami stanovenými pro tento režim (odst. 1). Celní orgány pak vyřídí tranzitní režim, pokud je na základě porovnání údajů, které má k dispozici celní úřad odeslán, s údaji, které má k dispozici celní úřad určení, patrné, že tento režim byl řádně ukončen (odst. 2). Podle článku 96 celního kodexu je hlavní povinný (kterým je držitel režimu tranzitu, v projednávaném případě žalobkyně) povinen předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží; tato povinnost stihá rovněž dopravce a příjemce zboží, který zboží přijal a je si vědom, že se toto zboží nachází v tranzitním režimu Společenství. Dále je hlavní povinný povinen dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.

Žalovaný zastává názor, že k ukončení režimu tranzitu v předmětných případech nedošlo (celní úřad určení nepotvrdil předložení zboží a žalobkyně tuto skutečnost sama neprokázala), a proto následně vznikl celní dluh; žalobkyně tomu oponuje a dokladuje, že k ukončení režimu tranzitu došlo. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval tím, jaké doklady je možné předložit celnímu úřadu odeslán (Celnímu úřadu Vyškov), aby mohl být režim tranzitu ukončen, a zda žalobkyně této své povinnosti dostála. To vše za situace, kdy celní úřad určení nepotvrdí předložení zboží úřadu odeslán, jak se stalo v projednávaném případě. Podle článku 365 prováděcího nařízení ve znění rozhodném pro posuzovaný případ platilo:

1. Pokud není výsledek 5 tranzitního prohlášení vrácen celním orgánům členského státu odeslán do dvou měsíců ode dne přijetí celního prohlášení, uvědomí tyto orgány hlavního povinného a vyzvou jej, aby prokázal ukončení režimu.

2. Celním orgánům lze ukončení režimu uspokojivě prokázat podle odstavce 1 předložením dokladu potvrzeného celními orgány členského státu určení, který obsahuje ztotožnění dotyčného zboží a dokládá, že bylo předloženo celnímu úřadu určení nebo, použije-li se článek 406, schválenému příjemci.

3. *Tranzitní režim Společenství se rovněž považuje za ukončený, jestliže hlavní povinný způsobem uspokojivým pro celní orgány předloží celní doklad o propuštění zboží k určitému celně schválenému určení ve třetí zemi, nebo jeho kopii nebo fotokopii, který umožňuje ztotožnění dotyčného zboží. Kopie nebo fotokopie tohoto dokladu musí být ověřeny subjektem, který potvrdil původní doklad, buď orgány dotyčné třetí země, nebo orgány některého z členských států.*

Ze znění článku (jeho odstavce 2 a 3) je zřejmé, že výčet dokladů, jimiž lze alternativně prokázat ukončení režimu tranzitu, je taxativní. Musí se jednat o doklad, z něž je patrné ztotožnění zboží, a který zároveň prokazuje (1) že zboží bylo předloženo celnímu úřadu určení, nebo (2) že bylo propuštěno k celně schválenému určení ve třetí zemi. V obou případech však musí být doklad potvrzen celními orgány země určení, resp. úředně ověřen vyjmenovanými subjekty. Tento článek od 1. 7. 2001 nahradil původní úpravu ukončení režimu tranzitu obsaženou v článku 380 prováděcího nařízení, který obsahoval demonstrativní výčet důkazů použitím výrazu „zejména“. Tento výraz byl však vypuštěn novelou prováděcího nařízení provedenou nařízením Komise (ES) č. 2787/2000 ze dne 15. prosince 2000, kterým se mění nařízení (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. Od 1. 7. 2001 (resp. pro Českou republiku ode dne přistoupení k Evropské unii) tak lze alternativně prokázat ukončení režimu tranzitu jen způsoby vymezenými v článku 365 odst. 2 a 3 prováděcího nařízení.

Nejvyšší správní soud při výkladu článku 365 prováděcího nařízení (resp. původní úpravy obsažené v článku 380) zvažoval předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, jak mu je uloženo článkem 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dříve článek 234 Smlouvy o založení Evropského společenství). Dospěl však k závěru, že důvod pro podání předběžné otázky zde není, neboť jsou splněny podmínky vyplývající z judikatury Soudního dvora pro rozhodnutí věci bez předložení předběžné otázky. Soudní dvůr Evropské unie ve věci 238/81 *Srl CILFIT a Lanificio di Tabardo SpA proti Ministerstvu zdravotnictví* [1982] Recueil s. 3415 vyslovil názor, že překládací povinnost soudu odpadá v případě tzv. *acte clair*, tj. když výklad ustanovení evropského práva je tak zřejmý, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položené otázky. Dříve, než vnitrostátní soud rozhodne o tom, že takováto situace vznikla, musí si být jist, že stejnou jistotu by měly soudy ostatních členských států a Soudní dvůr (bod 16 rozsudku). Přitom je třeba brát v úvahu různé jazykové verze daného ustanovení, autonomní terminologii používanou evropským právem, jakož i otázky systematické, teleologické a temporální (body 18 až 20 rozsudku).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu z textace článku 365 odst. 2 a 3 prováděcího nařízení zcela jasně vyplývá, že jinými způsoby, než zde uvedenými, ukončení režimu tranzitu prokázat nelze. Tento závěr je jednoznačně podpořen předchozí právní úpravou v článku 380, která obsahovala slovo „zejména“. Tento termín se vyskytoval i v jiných jazykových verzích článku 380 (např. anglické: „inter alia“, německé: „insbesondere“, italské: „in particolare“, francouzské: „notamment“, polské: „między innymi“ nebo slovenské: „okrem iného“) a ve všech případech byl nařízením Komise (ES) č. 2787/2000 odstraněn. Toto nařízení pak ve svém odůvodnění uvádí nutnost zjednodušení a vyjasnění pravidel režimu tranzitu (bod 3), neboť „*Obtížně vzniklé v posledních letech v souvislosti s tranzitními režimy způsobily značné ztráty v rozpočtech členských států a Společenství a představovaly stálou hrozbu pro evropský obchod a evropské hospodářské subjekty. Je proto třeba tyto režimy modernizovat, aby lépe vyhovovaly potřebám hospodářských subjektů a zároveň účinně zabezpečovaly ochranu veřejných zájmů členských států a Společenství.*“ (body 4 a 5). Odůvodnění novelizujícího nařízení rovněž konstatovalo, že „[a]ž do zavedení plně informatizovaného tranzitního systému je zapotřebí zlepšit správu a kontrolu tranzitního režimu Společenství tak, že se do právní úpravy začlení řada ustanovení jasně vymezujících postupy, které se mají používat, a lhůty, které je nutné dodržovat k zajištění kvalitních služeb pro uživatele tranzitního režimu.“ (bod 10 odůvodnění). Nejvyšší správní soud proto zastává názor, že k vynechání výrazu „zejména“ došlo zcela záměrně a že účelem stanovení taxativního výčtu dokumentů k prokázání ukončení režimu tranzitu v článku 365 prováděcího nařízení ve znění od 1. 7. 2001 bylo zabránění ztrátám v rozpočtech členských států a Evropské unie a zlepšení kontroly provádění tranzitního režimu. Jinými slovy Evropská unie novou úpravou reagovala na situace

možných zneužití režimu tranzitu, a to prostřednictvím omezení přípustných důkazních prostředků (srov. argumentaci k problematice přípustných důkazních prostředků v rozsudku Soudního dvora ve spojených věcech C-310/98 a C-406/98 *Hauptzollamt Neubrandenburg v Labis and Sagpol* [2000] Recueil s. I-1797, body 29 až 32, týkající se úpravy v rámci karnetu TIR před novelou provedenou nařízením Komise (ES) č. 12/97 ze dne 18. prosince 1996, kterým se mění nařízení (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství; viz též Lux, M. *Guide to Community Customs Legislation*. Bruxelles : Etablissements Emile Bruylant, S. A., 2002, s. 322 a 579). Zdejší soud proto setrvává v názoru, že výčet dokladů v článku 365 odst. 2 a 3 prováděcího nařízení ve znění od 1. 7. 2001, kterými lze prokázat ukončení režimu tranzitu, je taxativní. Kasační soud nemá vzhledem k výše uvedenému rozboru žádnou rozumnou pochybnost o tomto výkladu, a tudíž nevidí ani důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.

Z tohoto pohledu lze zcela vyloučit, že by ukončení režimu tranzitu mohlo být prokázáno výsledkem řídiců, kteří vezli zboží propuštěné do režimu tranzitu. Rovněž dokumenty předložené žalobkyní ve správním a soudním řízení ukončení režimu tranzitu dostatečně neprokazují. Tyto obchodní písemnosti (mezinárodní nákladní listy CMR, proforma faktury, dopisy apod.) by mohly ukončení režimu tranzitu prokazovat pouze v případě, kdy by byly potvrzeny celním úřadem určení nebo ověřeny jinými orgány uvedenými v č. l. 365 prováděcího nařízení. Z takových potvrzených dokumentů – pokud by z nich bylo patrné ztotožnění zboží – by totiž bylo možné dovozovat, že zboží bylo předloženo celnímu úřadu určení, nebo bylo propuštěno do jiného celního režimu a nebylo tak odňato celnímu dohledu. Soukromé obchodní dokumenty bez těchto náležitostí však ukončení režimu tranzitu prokázat nemohou.

Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobkyně je v oblasti mezinárodního obchodu profesionálem a otázky ukončování celních režimů a vzniku celního dluhu by jí tedy měly být dobře známy. Navíc ze správního spisu vyplývá, že již dne 17. 5. 2004 vydal Celní úřad Vyškov formulář TC23 – Sdělení hlavnímu povinnému, v němž žalobkyni sdělil, že nemá důkaz o ukončení režimu tranzitu ve věci psacích strojů propuštěných do tohoto režimu v květnu 2004 (viz část III. kasační stížnosti) a vyzval ji, aby doložila dokumentaci, která prokáže ukončení režimu tranzitu. Současně ji uvědomil o tom, že taková dokumentace musí odpovídat článku 365 odst. 2 a 3 prováděcího nařízení, a poučil ji, že se v případě nepředložení požadovaných dokladů stane odpovědnou za celní dluh. Žalobkyně si tedy minimálně pět měsíců před předmětnými listopadovými tranzity psacích strojů musela být vědoma jak nejasností ohledně ukončení režimu tranzitu v květnu, tak i dokumentů, které je třeba v takovém případě předložit a následku jejich nepředložení. Přesto při realizaci listopadových režimů tranzitu nepřijala žádná opatření, která by zamezila nejasnostem ohledně ukončení režimu tranzitu a která by zabránila stavu důkazní nouze, v němž se žalobkyně ocitla.

K dokumentům TC 20, jimiž se Celní úřad Vyškov dotazoval Celního úřadu Brescia, zda předmětné zboží propuštěné do režimu tranzitu bylo tomuto úřadu předloženo, lze uvést následující. Italské celní orgány je vyplnily tak, že mimo vyhrazené místo (na konce tiskopisů) napsaly výraz „negativo“, který doplnily otiskem úředního razítka a podpisem úřední osoby. Jakkoliv lze tento způsob vyplnění tiskopisu považovat za nestandardní, nemá to dle mínění zdejšího soudu za následek jeho nesrozumitelnost pro účely projednávaného případu. Pokud by totiž celní úřad určení skutečně měl informace o tom, že mu dotyčné zboží bylo předloženo, nepochybně by vyplnil příslušné kolonky, případně by potřebné údaje zapsal na konec tiskopisu. Pokud celní úřad určení nezaškrtl v části IV. žádnou z možností a místo toho napsal na tiskopis „negativo“, je to podle názoru zdejšího soudu dostatečné potvrzení toho, že zásilka nebyla celnímu úřadu určení předložena.

K tvrzení žalobkyně, že italské celní orgány odmítly potvrdit tranzitní celní doklad pak zdejší soud poznamenává, že jde především o otázku vztahu mezi žalobkyní a těmito orgány. Z pohledu celního úřadu odesláním žalobkyně porušila podmínky pro propuštění zboží do režimu tranzitu ve smyslu

článku 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu a došlo ke vzniku celního dluhu, neboť Celní úřad Brescia nepotvrdil, že mu bylo předmětné zboží předloženo, a žalobkyně nenabídla žádný z přípustných alternativních důkazů, který by předložení zboží prokazoval. Ze spisu ani z podání žalobkyně není patrné, že by se jakkoliv snažila komunikovat s italskými celními orgány ohledně této otázky a zřejmě se pouze spokojila s tvrzením řidičů přepravních společností. Přitom žalobkyni muselo být zřejmé, že režim tranzitu (stejně jako jakýkoliv jiný celní režim) musí být řádně ukončen, jinak dojde ke vzniku celního dluhu. Celní kodex a jeho prováděcí nařízení v tomto směru neznají žádnou výjimku (tedy kromě článku 859 prováděcího nařízení, které však na projednávaný případ nedopadá) a jiné řešení, než předložení zboží celnímu úřadu určený, nepřipouštěl ani Akt o přistoupení pro přechodné období po vstupu České republiky do Evropské unie.

Bylo tedy na žalobkyni, aby v situaci, kdy zboží bylo údajně celnímu úřadu určeno předloženo, avšak současně bylo tímto úřadem odmítnuto potvrzení tranzitního celního dokladu, získala důkaz o takovém jednání pro případ budoucích nejasností, nebo se potvrzení tranzitního dokladu domáhala pořadem práva u italské celní správy. Pokud se spokojila s tvrzenou nečinností italských celníků a patřičné důkazy o této nečinnosti a o předložení zboží celnímu úřadu určený neobstarala, nemůže následně úspěšně zpochybňovat vznik celního dluhu. Výslech řidičů k této otázce, který měl dle žalobkyně provést krajský soud, je totiž důkazním prostředkem jen těžko využitelným: nemohou-li být tyto výslechy použity jako důkaz ukončení režimu tranzitu (viz výše), mohou obdobně jen těžko prokazovat neukončení tohoto režimu vinou celních orgánů. Pochybení krajského soudu v této otázce proto Nejvyšší správní soud nespátřuje.

V. Rozhodnutí o nákladech řízení

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou ve vztahu k výroku III. a IV. napadeného rozsudku krajského soudu, rozsudek v této části zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení; ve zbývající části pak kasační stížnost zamítl. V novém řízení rozhodne krajský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku III. napadeného rozsudku, v němž byla žalobkyně úspěšná (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Ve zbývající části kasační stížnosti však žalobkyně úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o zbývající části kasační stížnosti žádné náklady nevznikly (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. ledna 2010

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu