



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Den Braven Czech and Slovak a. s.**
se sídlem Úvalno 353, 793 91 Úvalno
zastoupený advokátem JUDr. Ondřejem Lichnovským
se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2018, č. j. 57493-5/2018-900000-314,
ve věci uložení cla,

takto:

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 5. 12. 2018, č. j. 57493-5/2018-900000-314
se **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobou došlou zdejšímu soudu dne 5. 2. 2019 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2018, č. j. 57493-5/2018-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutím Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 27. 3. 2014, č. j. 1364-32/2014-570000-51, 1364-33/2014-570000-51, 1364-34/2014-570000-51, 1364-35/2014-570000-51, 1364-36/2014-570000-51, 1364-37/2014-570000-51, 1364-38/2014-570000-51, 1364-39/2014-570000-51, 1364-40/2014-570000-51, 1364-41/2014-570000-51, 1364-42/2014-570000-51, ze dne 28. 3. 2014, č. j. 1364-43/2014-570000-51, 1364-44/2014-570000-51, 1364-45/2014-570000-51, 1364-46/2014-570000-51, 1364-47/2014-570000-51, 1364-48/2014-570000-51, 1364-49/2014-570000-51, 1364-50/2014-570000-51, 1364-51/2014-570000-51, ze dne 31. 3. 2014, č. j. 1364-52/2014-570000-51, 1364-53/2014-570000-51, 1364-54/2014-570000-51, 1364-55/2014-570000-51, 1364-56/2014-570000-51, 1364-57/2014-570000-51, 1364-58/2014-570000-51, 1364-59/2014-570000-51, 1364-60/2014-570000-51, 1364-61/2014-570000-51, 1364-62/2014-570000-51, 1364-63/2014-570000-51, ze dne 1. 4. 2014, č. j. 1364-64/2014-570000-51, 1364-65/2014-570000-51, 1364-66/2014-570000-51, 1364-67/2014-570000-51, 1364-68/2014-570000-51, 1364-70/2014-570000-51, 1364-71/2014-570000-51, 1364-72/2014-570000-51, 1364-73/2014-570000-51, 1364-74/2014-570000-51, 1364-75/2014-570000-51, 1364-76/2014-570000-51, 1364-77/2014-570000-51, ze dne 2. 4. 2014 č. j. 1364-78/2014-570000-51, 1364-79/2014-570000-51, 1364-80/2014-570000-51, 1364-81/2014-570000-51, 1364-82/2014-570000-51, 1364-83/2014-570000-51, 1364-84/2014-570000-51, 1364-85/2014-570000-51, 1364-86/2014-570000-51, 1364-87/2014-570000-51, 1364-88/2014-570000-51, 1364-89/2014-570000-51 a ze dne 3. 4. 2014, č. j. 1364-90/2014-570000-51 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“) tak, že tato byla změněna.
2. Žalobce v žalobě vyčítal napadenému rozhodnutí předně nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci. To mělo spočívat v tom, že žalovaný nezrušil rozhodnutí Celního úřadu Moravskoslezského kraje, ačkoli již došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tuto prekluzi zdůvodňoval žalobce rozdílně pro ta rozhodnutí, která byla výsledkem řízení zahájených podáním celního prohlášení před 1. 7. 2011, a pro ta zahájená po tomto datu. Ohledně prvně uvedených žalobce uvedl, že v době jejich vydání nevyužíval český právní řád možnost danou mu čl. 221 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „starý celní kodex“), prolomit lhůtu tří let pro stanovení cla. Obecná tříletá lhůta pro stanovení cla pak již uplynula. Žalobce nesouhlasí s konstrukcí použitou žalovaným, kdy tato chápe desetiletou lhůtu dle ustanovení § 148 odst. 5 z. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném před 1. 7. 2011 (dále jen „d. ř.“) jako úpravu, o které hovoří čl. 221 starého celního kodexu. Žalobce má za to, že toto ustanovení na případ žalobce nedopadá. Konstrukce má dle žalobcova názoru vytvořit zdání, že český právní řád před 1. 7. 2011 obsahoval úpravu speciální (delší nežli tříleté)

lhůty dle čl. 221 starého celního kodexu, ačkoli tomu tak nebylo. Toto dle žalobce dokládá i textace důvodové zprávy k zák. č. 104/2011 Sb. (kterým byl s účinností k 1. 7. 2011 novelizován zák. č. 13/1993 Sb., celní zákon – pozn. soudu), která výslovně uvádí, že takovou speciální lhůtu: „*celní zákon, daňový řád a ani jiný národní právní předpis neobsahuje.*“

3. Ohledně druhé skupiny prvostupňových rozhodnutí, těch, které byly vydány již po účinnosti zák. č. 104/2011 Sb. a tedy v době, kdy již zák. č. 13/1993 Sb., celní zákon, obsahoval ustanovení o speciální desetileté lhůtě ve smyslu čl. 221 starého celního kodexu, žalobce uvedl, že ustanovení čl. 221 starého kodexu je třeba vykládat jako výjimku z pravidla restriktivně. Použití speciální lhůty, upravené po zmíněné novele ustanovením § 265 zák. č. 13/1993 Sb., ve znění od 1. 7. 2011 do 31. 1. 2012 (dále jen „celní zákon po novele“) není podle žalobce na místě. Krom žalovaným uváděné dvojice alternativ skutkového stavu, kde každá obsahuje čin, pro nějž by mohlo být zahájeno trestní řízení, a tedy i splněna podmínka speciální lhůty, totiž existuje alternativa, která by trestný čin neobsahovala a jejíž existenci žalovaný zcela pominul. Jde o využití legálního způsobu, jak neplatit antidumpingové clo, což se navíc s přihlédnutím k předpokladu řádnosti a zdokumentovaným strojům žalobcova dodavatele jeví jako nejpravděpodobnější. Žalobce uzavírá, že nemá-li nejpravděpodobnější skutková varianta žádnou spojitost s trestnou činností, nemůže závěr o aplikaci desetileté lhůty pro placení cla obstát. I v tomto případě se tak má uplatnit obecná tříletá lhůta, která již ale marně uplynula.
4. Třetí okruh žalobcových námitek proti napadenému rozhodnutí se týkal skutkového stavu, který byl dle jeho názoru zjištěn zcela nedostatečně. Uvedl, že celní úřad nesplnil svou důkazní povinnost stran prokázání, že zboží pocházelo z Číny, a nikoli z Malajsie. Žalobce vytknul správním orgánům obou stupňů, že vycházely toliko ze zprávy úřadu OLAF č. Thor (2013) 9294-12/04/2013, která však dle žalobcova názoru trpí (mj.) následujícími nedostatky. Předně se jedná pouze o obecné shrnutí, které nemá vypovídající hodnotu ve vztahu ke konkrétním dodávkám pro žalobce, dále měli autoři zprávy vycházet z výpovědi osoby, která byla v okamžiku návštěvy pracovníků OLAF přítomna v uzavřené provozovně a prohlásila se za zástupce vývozce, aniž by byla ověřena její totožnost a oprávnění jednat jménem vývozce. Žalobce nemohl být výsledkům přítomen a byl následně ze zprávy OLAF seznámen pouze s jejich shrnutím, což představuje porušení zásady rovnosti zbraní, a závěry autorů zprávy plynoucí z těchto výpovědí jsou nepřezkoumatelné a nezpůsobivé k důkazu. Další nedostatek, zasahující samotná základní práva žalobce, spatřuje ve skutečnosti, že OLAF pracoval pouze s výstupem z evidence dokladů úřadu pro město Port Klang (doklady ZB1 a ZB2) a Malajsijské královské celní správy (doklady K1 a K2), aniž by fakticky disponoval samotnými dokumenty. Na konci výčtu nejzásadnějších nedostatků žalobce uvedl, že se zpráva dostatečně nezabývala přítomností strojů nezbytných pro finální fázi výroby řešeného zboží (perlinky), která spočívá v jejím potažení. Žalobce má za to, že zboží mohlo mít původ v Malajsi, a to na základě dokončení výroby zboží dopraveného do závodu v Malajsi. Zpráva Olaf, celní úřad i žalovaný tuto možnost zcela ignorují s odkazem na to, že v zóně volného obchodu přístavu Port Klang nelze výrobu zboží provádět (a to i přes fakt, že z tohoto zákazu lze udělit výjimku). Tím, zda měly závody žalobcových dodavatelů výjimku, se však ani OLAF ani české správní orgány nezabývaly. Řečené nedostatky zprávy OLAF

coby jediného důkazu vedly k vydání rozhodnutí založeného na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Fakt, že žalovaný v reakci na argumenty žalobce odkazoval na zprávu OLAF, pak vedl ze stejného důvodu k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, neboť tato nebyla schopna na žalobcovy otázky odpovědět.

5. Vposled vznesl žalobce otázku své dobré víry. Uvedl, že i kdyby došlo k prokázání čínského původu zboží, měly správní orgány s ohledem na pravost předložených dokladů zvážit, jestli tu není důvod k upuštění od doměření cla s ohledem na dobrou víru žalobce. Z ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) starého celního kodexu totiž vyplývá, že pokud si orgány vydávající potvrzení byly nebo měly být vědomy toho, že zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení, je vydání potvrzení chybou, kterou dobrověrně jednající osoba nemohla rozumným způsobem zjistit a doměření cla tedy nebude provedeno. Uvedl, že si při obchodování počínal dostatečně obezřetně a ze souboru dokladů (zejména faktura, konosament a osvědčení o původu zboží vydané MMOP), které byly připojeny k jednotlivým celním prohlášením, nepojal žádné pochybnosti, které by jej měly pohnout k prověřování pravdivosti těchto osvědčení. Žalovaný sám pak (v odůvodnění napadeného rozhodnutí – pozn. soudu) potvrdil, že řečené doklady byly způsobilé vzbudit důvěru žalobce v původ zboží. K existenci chyby celních úřadů pak žalobce uvedl, že ze zprávy OLAF je možné dovodit nedostatečnou kontrolu v oblasti vývozu ze strany celních orgánů Malajsie, kdy tato je prováděna pouze náhodně v rozsahu dvou až tří procent vývozů. Dle žalobce pak pro pochybení celního orgánu postačuje jejich nedbalost, například nedostatečná předběžná opatření, nedostatečná či chybějící kontrola, přebírání informací bez jejich ověření relevantními podklady nebo laxnost pracovníků celní správy, v důsledku kterého nebyl podvod odhalen, ač jinak by nutně odhalen být musel. Žalobce dodal, že žalovaný se o prokázání svého závěru, ke kterému dospěl v napadeném rozhodnutí, tedy že k pochybení celních orgánů nedošlo, ani nepokusil. Zprávu OLAF (kterou použil k důkazu neexistence chyby celních orgánů žalovaný – pozn. soudu) označil žalobce pro její obecnost jako nezpůsobilou dokázat, zda došlo k pochybení celních orgánů, či nikoliv.

Stanovisko žalovaného

6. Ve svém vyjádření k žalobě odkázal žalovaný stran prekluze práva stanovit clo pro případy z období před 1. 7. 2011 na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V tomto uznal, že: „*[v] období realizace části předmětných dovozů do 1. 7. 2011 tedy celní zákon neobsahoval speciální ustanovení určující lhůty uvedené v čl. 221 odst. 4 celního kodexu.*“ Počátkem lhůty je pak podání celního prohlášení. Dle žalovaného lze užít přímo čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu ve spojení s § 148 odst. 5 d. ř., jehož subsidiární aplikaci umožňovalo ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) zák. č. 13/1993 Sb., celního zákona. Jelikož pak ustanovení § 148 odst. 5 d. ř. uvádí, že: *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*“, dospěl žalovaný k závěru, že v případech dle čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu může dojít k vyměření cla i po uplynutí základní tříleté lhůty, když se přímo použije nařízení, které to umožňuje, a onou speciální lhůtou je lhůta 10 let, protože nelze přijmout závěr o neomezené lhůtě pro vyměření cla a slovy žalovaného „*[s] ohledem na požadavek právní jistoty je nutné aplikovat vnitrostátní právní normu upravující maximální možnou lhůtu pro vyměření cla, kterým je § 148 odst. 5 daňového řádu.*“

7. K prekluzi případů z období od 1. 7. 2011, ve vztahu k námitce žalobce, že zde není prokázána souvislost mezi celním dluhem a trestným činem, resp. že zde existuje alternativa, při které by zde vůbec nebyl trestný čin a tuto žalovaný nezohlednil, žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 2. 2019, č. j. 45 Af 26/2016 – 60: *„pro účely prolomení základní tříleté prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu a následnou aplikaci § 265 starého celního zákona je dostačující pouhé podezření, že žalobkyně takový čin spáchat mohla. Správní orgány v celním řízení ostatně ani nemohou rozhodovat o vině (resp. trestu) za trestné činy; to mohou podle článku 40 odst. 1 Listiny základního práv a svobod činit pouze soudy (§99 d. ř.). (...) Úvahy žalovaného směřující k tomu, zda v dané věci lze spatřovat důvodné podezření, že žalobkyně trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, a to alespoň ve formě nepřímého úmyslu (tedy že žalobkyně věděla, že může krádit clo, a byla s tím srozuměna) spáchat mohla či nikoli, které žalobkyně označuje za „nepřípustné dedukce“, jsou proto zcela na místě.“* Žalobcem popisovaná skutková alternativa pak pomíjí fakt, že provozovny žalobcových dodavatelů, ve kterých se nacházely ony zdokumentované stroje, se nachází mimo zónu volného obchodu přístavu Port Klang. Za tohoto stavu nemohly řečené společnosti přepracovat zboží v zóně volného obchodu. Navíc pouhé potažení (byť i provedeno v zóně volného obchodu) není způsobilé získat pro produkt preferenční malajsijský původ ve smyslu části II přílohy 13a nařízení Komise (EHS) 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v tehdy účinném znění, protože dostatečným zpracováním je podle tohoto předpisu pouze výroba síťoviny ze skelných vláken z příze, pramenů nebo rovingů nebo ze skleněné vlny. Na základě uvedených skutkových zjištění pak žalovaný konstatoval, že třetí skutková alternativa, uváděná žalobcem, zůstává pouhou nepodloženou hypotézou a nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu.
8. K námitkám žalobce stran kvalit zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že většinu již vypořádal v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že tabulka, obsažená v příloze č. 19 zprávy OLAF, není, jak soudí žalobce, *„pouhým obecným shrnutím bez vypovídací hodnoty k dodávkám pro žalobce“*. Tato tabulka obsahuje relevantní skutkové informace o dovozech a vývozech zboží, které evidují malajsijské orgány. Žalovaný pak z úřední činnosti ví, že doklady mají v Malajsii fakticky v držení deklaranti, a správa zóny volného obchodu vede pouze elektronickou evidenci těchto dokladů. Celní úřad i žalovaný tak při dokazování disponovali stejnými informacemi, jaké měly k dispozici celní orgány Malajsie v době konání mise OALF, a zpráva OLAF podle žalovaného obsahuje dostatečně přesné a konkrétní údaje o překládkách předmětného zboží realizovaných v zóně volného obchodu Port Klang, které byly doprovázeny získáním nepravdivých osvědčení o původu zboží na základě nikdy nerealizovaných vývozů totožného zboží z hlavního celního pásma Malajsie.
9. Ohledně žalobcovy námitky dobré víry odkázal žalovaný na judikaturu jak soudů Evropské unie, tak českých, která se otázkou dobré víry a jejího vlivu na možnost nezaúčtování dlužného cla opakovaně zabývala. Uvedl, že dle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je nutné naplnění tří kumulativních podmínek: 1) chyba celních orgánů, 2) nemožnost jejího odhalení dobrověrně jednající osobou a 3) splnění všech podmínek při podání celního prohlášení touto osobou. Žalovaný přitom za nesplněnou shledal již první podmínku, tedy existenci chyby na straně celních orgánů. S odkazem

na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 15. 12. 2011 ve věci C-409/10 Afasia Knits Deutschland GmbH pak uvedl, že pokud byly orgány státu dovozu uvedeny vývozci v omyl, nelze vydání osvědčení původu považovat za chybu, již se dopustily samy tyto orgány. Uvedení v omyl pak mělo spočívat v promyšleném využití rozdělení předmětné agendy v Malajsii mezi tři samostatné orgány, Úřad pro město Port Klang, Malajsijskou královskou celní správu a Malajsijské ministerstvo mezinárodního obchodu (dále jen „MMOP“). Žalobcovi dodavatelé předstírali vývoz zboží z hlavního celního pásma Malajsie, ačkoliv toto zboží nikdy neopustilo zónu volného obchodu Port Klang. Na základě nepravdivých celních prohlášení o vývozu z hlavního celního pásma Malajsie (doklad K2 - pozn. soudu) pak získali od MMOP práva, ale nepravdivá osvědčení o původu. Dle žalovaného je pak *„zcela zřejmé, že celní orgány v Malajsii si nemohly být vědomy toho, že předmětné zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení, když teprve na základě důkladného spárování všech údajů o pohybech zboží v bezcelní zóně s údaji o deklarovaných vývozech zboží z hlavního celního pásma Malajsie a o dovozech do evropské unie byl odhalen rozsáhlý systém podvodného získávání dokladů. (...) Aby šlo o chybu na straně celních orgánů, musí si být skutečností, že zboží naplňuje podmínky pro preferenční zacházení, vědom ten orgán, který vydává osvědčení původu.“*

Posouzení věci soudem

K otázce prekluze u případů z doby před 1. 7. 2011

10. Vzhledem k datům propuštění zboží se posouzení prekluze týká případů z 24. 6. 2011, 27. 6. 2011 a 30. 6. 2011.
11. Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 30. 6. 2011, neobsahoval žádnou úpravu prekluze práva vyměření či doměření cla (resp. sdělení cla); odkazoval na obecné předpisy o správě daní a poplatků a tím na úpravu prekluze v nich obsaženou. Konkrétně podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, účinném do 30. 6. 2011: *„[n]estanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků.“* Ustanovení odkazuje (odkaz č. 11) na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který však byl od 1. 1. 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, a na posuzované případy tedy dopadá daňový řád.
12. Daňový řád obsahuje úpravu prekluze práva stanovit daň v obecné lhůtě 3 roky (podle §148 odst. 1 věta první d. ř., *[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky*). Tato lhůta odpovídá nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 (dále jen „starý celní kodex“), který v článku 221 odst. 3, ve větě první stanoví, že *sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu*. Sdělením se přitom podle odstavce prvního rozumí tento postup: *jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi*.
13. Tuto tříletou lhůtu pro sdělení cla dlužníkovi bylo možno podle evropské úpravy prodloužit v případě, kdy ke vzniku celního dluhu došlo v souvislosti s jednáním, které mohlo být důvodem pro zahájení trestního řízení. Konkrétně podle ustanovení čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu: *„[v]znikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněné v odstavci 3.“*

14. Základní otázkou je, co starý celní kodex chápal pod obratem „za podmínek stanovených platnými předpisy“ a zda jím lze chápat úpravu obsaženou v § 148 odstavcích 2 – 4 d. ř., které běh prekluzivní lhůty v návaznosti na vyjmenovaná jednání prodlužují, přerušují a staví, s maximální délkou deseti let, zakotvenou v odstavci 5: *(l)hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*“
15. Prvním vodítkem je důvodová zpráva k zákonu č. 104/2011 Sb., který celní zákon s účinností od 1. 7. 2011 novelizoval tak, že zakotvil § 265, podle kterého: *(v)znikl-li celní dluh, jehož výše může být sdělena dlužníkovi i po uplynutí lhůty stanovené přímo použitelným předpisem Evropské unie³⁰⁾, v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, lze tento celní dluh vyměřit dlužníkovi do 10 let ode dne vzniku celního dluhu.* 30) Čl. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, v platném znění. Nutno však předeslat, že toto ustanovení § 265 celního zákona na posuzované případy nedopadá, protože podle čl. 2 odst. 2 z. č. 104/2011 Sb.: *„[ř]ízení, která nebyla pravomocně skončena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle dosavadních právních předpisů.“*
16. Podle důvodové zprávy k z. č. 104/2011 (sněmovní tisk č. 134/0) k ustanovení § 265, *„[u]stanovení čl. 221 odst. 4 pak odkazem na platné předpisy umožňuje aplikaci speciální lhůty v případech, kdy celní dluh vznikl v důsledku jednání způsobilého vyvolat trestní řízení. Při neexistenci právní úpravy Evropské unie se platnými předpisy rozumí národní právní úprava speciální lhůty a podmínek její aplikace (rozsudek ESD C-62/06 ze dne 18. 12. 2007 ve věci ZF Zefeser, bod 30), kterou však celní zákon, daňový řád a ani jiný národní právní předpis neobsahuje. Kvalifikaci jednání jako způsobilého vyvolat trestní řízení provádějí celní orgány jen v rámci a pro účely správního řízení, tzn. nezávisle na případném trestním řízení (rozsudek ESD C-62/06 ze dne 18. 12. 2007 ve věci ZF Zefeser, body 28 a 29). Celní dlužník přitom nemusí být pachatelem trestného činu (rozsudek ESD ve spojených věcech C-124 a C-125/08 ze dne 16. 7. 2009 Gilbert Snauwaert, výrok, body 30-32). Při kvalifikaci jednání se vychází z vymezení trestných činů v národním právním řádu (rozsudek ESD C-273/90 ze dne 27. 11. 1991 ve věci Meico-Fell, výrok, body 12 a 13). Vždy musí být dána příčinná souvislost mezi daným činem a nemožností určit přesnou částku celního dluhu konkrétnímu dlužníkovi. Z výše uvedených důvodů je nezbytné upravit v celním zákoně speciální lhůtu pro případy, kdy lze vyměřit celního dluhu i po základní tříleté lhůtě.“* Zdůraznění podtržením provedl krajský soud.
17. Z uvedeného vyplývá, že zákonodárce při přijetí zákona č. 104/2011 Sb. vycházel z přesvědčení o neexistenci speciální lhůty pro případy, kdy lze celní dluh vyměřit i po základní tříleté lhůtě, a nemožnosti aplikovat článek 221 odst. 4 starého celního kodexu.
18. Uvedenému závěru napovídá i výklad § 148 d. ř. a zde uvedených situací, kdy k prodloužení základní tříleté lhůty dochází. Odpověď je podle názoru krajského soudu skryta v otázce povahy výčtu jednání správce daně a daňového subjektu, se kterým je spojena modifikace tříleté lhůty ke stanovení daně. Byl – li by totiž výčet taxativní, pak by k prodloužení lhůty pro stanovení daně (a vyměření cla, resp. sdělení cla v evropskoprávní terminologii) bylo možné pouze v případě v § 148 odst. 2 – 4 výslovně uvedeném a aplikace článku 221 odst. 4 starého celního kodexu by byla vyloučena.

19. Nejprve lze opět vyjít z důvodové zprávy k daňovému řádu (sněmovní tisk č. 685/0), která k ustanovení § 148 uvádí, že: „[k] odstranění právní nejistoty je v odst. 2 a 3 nově stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty. (...) V odst. 5 je stanovena tradiční maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat, a tedy daň stanovit.“ (podtržení zde i níže provedl soud, není-li uvedeno jinak).
20. Podle komentářové literatury k ustanovení § 148 d. ř.: „[l]hůta pro stanovení daně je dána v první řadě subjektivní lhůtou v délce 3 let (odst. 1). S délkou této lhůty je možno nakládat. Může se tak dít pouze po dobu objektivní lhůty v délce 10 let (odst. 6). (...) Základní délku lhůty (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh subjektivní lhůty jsou vyjmenovány v odst. 2. Jejich společným jmenovatelem je podmínka učinění v průběhu lhůty a zejména časové zařazení úkonů do posledních 12 měsíců lhůty. Účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Úkony totiž vedou ke zpochybnění dosavadního výsledku řízení a následující postupy by nemusely být v rámci zbývající části lhůty stihnuty. (ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.) Zákonodárce rovněž reagoval na judikaturu správních soudů, která některým úkonům nepřiznávala zamýšlené účinky ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty, a proto je již uveden taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty, a rovněž jsou stanoveny případy, kdy dochází ke stavění lhůty, tzn., že lhůta po určitou dobu neběží. Základní tříletá lhůta může být různými úkony buď prodloužena (§ 148 odst. 2), přerušena (§ 148 odst. 3) nebo stavěna (§ 148 odst. 4). (MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1. 8. 2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.)
21. Ze shora uvedeného vyplývá, že jak zákonodárce, tak i část doktríny se shoduje v závěru o taxativnosti výčtu jednání správce daně a daňového dlužníka, která modifikují délku lhůty pro stanovení daně, a ke stejnému závěru se přiklání i krajský soud, když nevidí žádný argument pro to, aby se od shora uvedeného odchýlil; konečně, komentář Mgr. Rozehnal se sice k charakteru výčtu nevyjadřuje, ale opačný názor však neformuluje. Krajský soud přihlédl k ústavněprávnímu pravidlu pro případ, kdy právo umožňuje výklad dvojí, vyjádřený např. v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, č. j. IV ÚS 666/02: „Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“
22. Podle názoru krajského soud lze částečně vyjít i z judikatury správních soudů, která se však vztahuje k úpravě ještě před účinností zákona č. 37/1992 Sb., o správně daní a poplatků, nicméně, jak bude vysvětleno níže, je použitelná i na úpravu za účinnost daňového řádu.
23. Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č. j. 5 Af 67/2015 – 622 důkladně shrnul judikaturu NSS k otázce subsidiárního použití lhůt dle předpisů o správě daní v době absence speciální úpravy lhůty ve smyslu čl. 221. starého celního

kodexu: „Soud má za to, že argumentace žalovaného nemůže obstát s ohledem na rozsudky NSS citované shora. Lze připustit, že rozsudek NSS ve věci 7 Afs 78/2007 byl první svého druhu a vyjadřoval názor, že nebylo vyloučeno užít prekluzivní lhůtu podle zákona o soustavě daní i v celním řízení před datem 1. července 2002, v poměrně obecné rovině (neboť rozsudek krajského soudu zde byl rušen pro nepřezkoumatelnost). Žalovaný však byl v době rozhodování o odvolání již obeznámen i s rozsudkem publikovaným pod č. 1837/2009 Sb. NSS, který setrval na základních východiscích rozsudku ve věci 7 Afs 78/2007 a rozvinul je v ucelené a pečlivě argumentované vývody. NSS tak učinil i při vědomí, že zákonodárce nejspíš nehodlal omezovat celní orgány při vyměřování celního dluhu prekluzivními lhůtami; přesto však i nad touto zákonodárcovou vůlí musí podle NSS převládnout základní principy právního státu, k nimž patří i to, že stát nemůže vyžadovat od soukromého subjektu splnění platební povinnosti vůči státu v neomezeném čase. NSS použil srovnání s promlčecími lhůtami vztahujícími se k zániku trestnosti činu, resp. k zániku trestní odpovědnosti za trestný čin, a doložil tak, že i pachatelé typově nejzávažnějšího protiprávního jednání mají jistotu, že od určitého okamžiku už vůči nim stát nebude moci zasáhnout. NSS výslovně vyjádřil i myšlenku, podle níž se při vyměřování celního dluhu uplatní tříletá prekluzivní lhůta i v situaci, kdy celní dluh vznikl v souvislosti s trestným činem.“

24. Podle rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 4/2008 – 69 (shodně také v rozsudcích NSS ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65 a ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73): „Z výše řečeného pak plyne, že prekluze v posuzovaném případě mohla skutečně nastat, přičemž se běh prekluzivních lhůt řídil podle § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, dle kterého daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“ K právě citovaným rozsudkům zdejší soud poznamenává, že tyto reflektují právní stav v době, kdy nebylo možné použít úpravu v § 148 d. ř. ani obdobnou v tento předcházejícím z. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a NSS proto užil ustanovení § 4 odst. 2 z. č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Pro nyní řešenou otázku je podstatné, že toto ustanovení uvádělo, že: „[d]aň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň. Ustanovení odst. 3 daného paragrafu řečeného zákona pak říkalo: „[j]e-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“
25. Dle názoru zdejšího soudu toto ustanovení plnilo stejný účel, tedy limitovat časově možnost vyměření daně třemi lety, se zohledněním možnosti prováděním úkonů tuto lhůtu prodloužit až na deset let, jaké podrobnější úpravou plní ustanovení § 148 d. ř. Za tohoto stavu i volbu mezi tříletou a desetiletou lhůtou, kterou zde provedl NSS, lze bez újmy přenést i na právní stav použitelný v tomto případě, kdy je taktéž třeba zvolit mezi obecnou lhůtou a maximální lhůtou pro vyměření daně. NSS přitom při svém rozhodování v citovaných případech bez váhání (a žel i bez argumentace) použil lhůtu tříletou.

26. Zdejší soud má za to, že správnost názoru NSS je v podmínkách úpravy aplikovatelné na nyní řešenou věc ještě patrnější, neboť, jak uvedeno výše v citované důvodové zprávě k d. ř. a komentářové literatuře, ustanovení § 148 obsahuje taxativní výčet všech skutečností, které mohou ovlivnit délku lhůty pro vyměření daně. „*Taxativní výčet jistých podmínek nebo jiných prvků v části určitého právního předpisu znamená, že jde o výčet úplný, přesný a konečný. Pouze za splnění některé z těchto podmínek, případně za splnění všech, daná právní norma působí; pokud by došlo k naplnění jiné podmínky, než té, která je v taxativním výčtu uvedena, daná právní norma by nepůsobila.*“ (KNAPP, V., *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. [ISBN 978-80-7400-059-1](#).) Použití desetileté lhůty tak nepřipadá v úvahu, neboť ustanovení § 148 d. ř. neuvádí jako jednu ze skutečností prodlužujících lhůty naplnění hypotézy čl. 221 odst. 3 starého celního kodexu a naopak svou taxativní povahou vylučuje vliv jakýchkoliv jiných skutečností, než těch, které samo uvádí.
27. Zdejší soud podotýká, že i kdyby existovala pochybnost o případné možnosti aplikace desetileté lhůty namísto obecné lhůty tříleté, která tu však dle soudu není, měl žalovaný postupovat ve shodě s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, č. j. IV ÚS 666/02 a zvolit lhůtu kratší s ohledem na zásadu *in dubio mitius*.
28. Jelikož uplynutí tříleté lhůty není mezi stranami sporné, uzavírá soud bez dalšího, že jejím uplynutím došlo k prekluzi práva vyměřit daň u případů, ve kterých došlo k podání celního prohlášení před 1. 7. 2011 a na které se z toho důvodu použije zákonná úprava z. č. 13/1993 Sb., celního zákona ve znění před účinností 104/2011 Sb. Za tohoto stavu nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí zrušit, neboť je ve vztahu k těmto případům nezákonné.

K otázce prekluze u případů z doby po 30. 6. 2011

29. Mezi stranami je nesporné, že v Malajsii nedocházelo k výrobě perlinky z nebarvených pramenů, rovingů, příze, sekaných pramenů nebo skleněné vlny. Ze zprávy o misi OLAF, č. THOR (2013) 9294 – 12/04/2013 (dále jen „zpráva OLAF“) a zejména pak jejích příloh č. 4, 8, 19, 20 a 21 soud zjistil, že tyto obsahují údaje z evidencí Malajsijských úřadů (konkrétně Úřadu pro město Port Klang a Malajsijské královské celní správy) týkající se kontejnerů zasílaných žalobci z přístavu Port Klang. Z těchto plyne, že pro jedny a tytéž kontejnery (identifikované čísly kontejneru) existuje jak celní prohlášení K2 o vývozu z hlavního celního pásma Malajsie do ČR, tak výstupní doklad ZB2 dokládající vývoz ze zóny volného obchodu Port Klang do ČR, na kterém je jako země původu uvedena Čínská lidová republika.
30. Podle ustanovení čl. 221 odst. 4 starého celního kodexu: *[v]znikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněné v odstavci 3.*
31. Podle ustanovení § 265 celního zákona po novele „*[v]znikl-li celní dluh, jehož výše může být sdělena dlužníkovi i po uplynutí lhůty stanovené přímo použitelným předpisem Evropské unie, v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, lze tento celní dluh vyměřit dlužníkovi do 10 let ode dne vzniku celního dluhu.*“

32. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda úprava obsažená v § 265 celního zákona po novele odpovídá úpravě článku 221 odst. 4 starého celního kodexu, který prodloužení tříleté prekluzivní lhůty spojuje s trestností činu, který je příčinou dluhu, přičemž úprava celního zákona po novele desetiletou prekluzivní lhůtu podmiňuje spácháním činu, pro které mohlo být zahájeno trestní stíhání. K otázce povahy činu, způsobující vznik celního dluhu, a orgánu, který je oprávněn k úvaze o trestní povaze tohoto činu, se vyjádřil SDEU v rozhodnutí sp. zn. C-62/06, a to tak, že ke kvalifikaci tohoto jednání jsou příslušné orgány, které „z důvodu takového jednání nemohly dlužné clo vybrat a hodlají přikročit k jeho výběru dodatečně“ (bod 22 rozhodnutí). O činu (jednání) nemusí být rozhodnuto v trestním řízení, dokonce ani trestní řízení nemusí být zahájeno, stačí, aby „jednání mohlo být předmětem trestního stíhání před soudem“, což vyplývá i z porovnání jazykových verzí článku 221 odst. 4 starého celního kodexu (viz bod 24 odůvodnění citovaného rozhodnutí SDEU).
33. Shodně uzavřel i NSS v rozsudku ze dne 28. 2. 2019, č. j. 45 Af 26/2016 – 60: *„pro účely prolomení základní tříleté prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu a následnou aplikaci § 265 starého celního zákona je dostačující pouhé podezření, že žalobkyně takový čin spáchat mohla. Správní orgány v celním řízení ostatně ani nemohou rozhodovat o vině (resp. trestu) za trestné činy; to mohou podle článku 40 odst. 1 Listiny základního práv a svobod činit pouze soudy (§99 d. ř.). (...) Úvahy žalovaného směřující k tomu, zda v dané věci lze spatřovat důvodné podezření, že žalobkyně trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, a to alespoň ve formě nepřímého úmyslu (tedy že žalobkyně věděla, že může krádit clo, a byla s tím srozuměna) spáchat mohla či nikoli, které žalobkyně označuje za „nepřípustné dedukce“, jsou proto zcela na místě.“*
34. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný byl oprávněn učinit si úsudek o tom, zda jednání, v jehož důsledku vznikl dluh, samostatně a nebyl odkázán na činnost orgánů činných v trestním řízení. Současně k prodloužení prekluzivní lhůty na deset let postačí, aby výsledkem úvahy žalovaného by závěr o tom, že jednání, které vedlo k celnímu dluhu, mohlo být důvodem zahájení trestního stíhání, aniž by bylo nutné, aby trestní stíhání skutečně bylo zahájeno.
35. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předložil úvahu, že jeden kontejner nemůže být vyvezen naráz ze dvou různých celních pásem (hlavního Malajsijského celního pásma dle K2, resp. zóny volného obchodu Port Klang dle ZB2) a to dvěma různými odesilateli (GOLD FIBERGLASS SDN. BHD. resp. GFTEX FIBERGLASS MANUFACTURER SDN. BHD. dle K2 a SUNSHINE LOGISTIC (M) SDN. BHD. dle ZB2). Skutečnost, že zboží neopustilo zónu volného obchodu, je přitom mezi stranami nesporná, kdy žalobce sám uvádí, že k přepracování zboží docházelo právě v ní. Přesto je na výstupních dokladech ze zóny volného obchodu Port Klang (ZB2) uvedena jako země původu ČLR a nikoliv Malajsie, kdy o malajsijský původ zboží dle žalobce jeho dodavatel svým snažením usiloval. Z existence všech těchto rozporů žalovaný zcela oprávněně dospěl k závěru, že zjištěný skutkový stav umožňuje zahájit trestní řízení pro trestný čin podvodu podle § 209 zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen trestní zákoník) a zkrácení cla podle § 240 trestního zákoníku pojmout podezření, neboť jsou projevem činnosti směřující k zastření čínského původu předmětného zboží za účelem vyhnutí se antidumpingovému clu, tedy činnosti trestné,

když žalobce – byť i podveden – sám z podvodu původně těžil prospěchem v podobě neodvedeného cla. Žalovaný uvedl, že se obě tato podezření nevylučují, naopak alternativně obě stojí vedle sebe, a jedno či druhé by mohlo být vyvráceno až dokončeným trestním řízením, a obě působí vznik celního dluhu (srov. str. 16 – 21 napadeného rozhodnutí).

36. Soud má tedy hypotézu ustanovení § 265 celního zákona po novele za naplněnou, neboť důvodné podezření, že celní dluh vznikl v důsledku činu, který by mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, tu je. Pro uplatnění tohoto ustanovení přitom není podstatné, zda se na něm žalobce podílel, či nikoliv. Za tohoto stavu pak nepřekludovalo právo žalovaného vyměřit žalobci celní dluh u dovozů, u kterých došlo k podání celního prohlášení po 30. 6. 2011.

K otázce kvality zjištění skutkového stavu

37. Ze správního spisu soud zjistil, a není to ani mezi stranami sporné, že žalovaný vycházel za účelem zjištění skutkového stavu takřka výhradně ze zprávy OLAF a jejích příloh. V tomto postupu shledával žalobce pochybení.
33. Vzhledem ke skutečnosti, že v minulosti byl přístav Port Klang dějištěm podvodných aktivit, které se svým průběhem nelišily od žalovaným předestřené skutkového stavu v nyní řešené věci, existuje stran průkaznosti zprávy OLAF bohatá judikatura NSS utvořená na specifických podmínkách malajsijské dokumentace.
34. Podle rozsudku NSS ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016: „[j]udikatura se opakovaně vyjádřila k pravomoci OLAF a k povaze jím vydávaných zpráv. Dovodila, že zpráva OLAF, třebaže není zprávou konečnou, je důkazem přípustným v řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2011, čj. 1 Afs 44/2011-85, body 14 násl., věc OLPRAN). Toho si je vědoma i stěžovatelka, nicméně dodává, že v konkrétním případě nemůže být důkazní hodnota zprávy OLAF dostatečná, jelikož z ní nevyplývá provázanost s konkrétním zbožím dováženým stěžovatelkou. S uvedenou námitkou zdejší soud nesouhlasí. OLAF ve zprávě informuje o přehledech ZB-1 a ZB-2, které zaznamenávají vstupy do a výstupy z volné obchodní zóny Port Klang v Malajsii. (...) Nejvyšší správní soud konstatuje, že záznamy přístavu Port Klang zobrazují spárované přehledy ZB-1 a ZB-2. Z toho vyplývá, že zboží v přehledech uvedené bylo do svobodného pásma malajského přístavu Port Klang dovezeno a totožné zboží bylo poté vyvezeno ze svobodného pásma pryč. Jednalo se tedy o pouhou překládku a zboží si ponechalo deklarovaný čínský původ. (...) Stěžovatelka namítá, že informace uvedené ve zprávě OLAF jsou neprůkazné, jedná se o pouhý tabulkový soupis položek. OLAF měl doložit další listinné důkazy či provést výslech jeho pracovníků, (...) Jedná se o záznamy, které OLAF získal přímo od oficiální autority-malajského orgánu Port Klang, který je odpovědný za dohled nad obchodními aktivitami v rámci svobodného pásma, přístavu Klang. Tabulky jsou vedeny na základě vstupních a výstupních prohlášení. Tato prohlášení se podávají elektronicky či na tiskopisech a jsou následně evidována v příslušných evidencích ZB. V takovém případě nemůže být o původu informací obsažených v tabulce pochyb a požadavek na doplnění dalších důkazů je dle zdejšího soudu nadbytečný (srov. obecně rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007-42). Stěžovatelka také tvrdí, že zpráva OLAF je jediným osamoceným důkazem, který nemůže být podkladem pro dostatečné zjištění skutkového stavu věci. Judikatura zdejšího soudu však v případech s

obdobným skutkovým stavem, ve kterých se zpráva OLAF rovněž opírala zejména o přehledy ZB-1, ZB-2 poskytnuté přístavem Port Klang, dovodila, že skutkový stav je dostatečný k prokázání čínského původu zboží (viz např. rozsudky NSS ze dne 11. 7. 2012, čj. 2 Afs 41/2012-30, body 11 a 12, nebo ze dne 29. 1. 2014, čj. 1 Afs 95/2013-43, bod 26, vše ve věci kasační stížnosti společnosti OLPRAN).“

35. Právě citovaný rozsudek NSS lze dle názoru zdejšího soudu plně vztáhnout i na nyní projednávanou věc a uzavřít, že zpráva OLAF je dostatečně konkrétní, kdy takovou ji činí zejména informace uvedené v jejích přílohách. V těchto přílohách (jak soud zjistil ze správního spisu, jehož součástí je i zpráva OLAF včetně řečených příloh) jsou uvedeny spárované seznamy dokladů s čísly kontejnerů, hmotnostmi, odesilatelí a příjemcem (žalobcem), které jsou ve svém souhrnu dostatečně vypovídající. Právě pro tuto svou kvalitu pak ob stojí jako prakticky jediný důkaz. Ani žalobcem vytýkaná skutečnost, že žalovaný ani OLAF nepracovali s originály dokladů, není důkazní hodnotě této zprávy na závadu, jak se podává ze závěru citované pasáže.
36. Žalobce dále namítal, že autoři zprávy vycházeli z výpovědi osoby, která byla v okamžiku návštěvy pracovníků OLAF přítomna v uzavřené provozovně a prohlásila se za zástupce vývozce, aniž by byla ověřena její totožnost a oprávnění jednat jménem vývozce. Ve skutečnosti, že žalobce nemohl být výsledkům přítomen a že byl následně ze zprávy OLAF seznámen toliko s jejich shrnutím, spatřuje tento porušení zásady rovnosti zbraní a závěry autorů zprávy plynoucí z těchto výpovědí má za nepřezkoumatelné a nezpůsobilé k důkazu.
37. Z rozhodnutí evropského ombudsmana č. 1560/2010/(LM)FOR se podává, že vnitrostátní vyšetřující orgány mohou informace poskytnuté jim úřadem OLAF volně zhodnotit a na základě tohoto zhodnocení pak zvolit postup nezbytný k zajištění práv žalobce. Sám OLAF tuto povinnost ze stejného důvodu nemá.
38. V nyní řešené věci sice OLAF provedl žalobcem vzpomínané výsledky, nicméně žalovaný ani orgán prvního stupně na těchto své rozhodnutí nezaložily. Místo toho vyšly zejména z evidencí dokladů v řečených přílohách zprávy OLAF. O namítaných výpovědích pak přímo uvedly, (na str. 24 napadeného rozhodnutí) v případě B. L., že tento: *„vyšetřovatelům vysvětlil, resp. potvrdil dřívější zjištění (...) uvedenou výpovědí nebylo vyvráceno zjištění mise OLAF, že předmětné zboží (...) bylo pouze přeloženo. Tedy, že z výpovědi řečené osoby nezískal žádnou novou relevantní informaci. V případě R. L. pak žalovaný uvedl: „[v]zhledem k tomu, že v řízení bylo bez důvodných pochybností prokázáno, že předmětné zboží nebylo vůbec dovezeno na území Malajsie, ale bylo pouze přeloženo v ZVO Port Klang (...) odvolací orgán neví o skutečnosti, kterou by měl opakovaný výsledek představitele výrobní společnosti z Malajsie v případě předmětných dovozních operací objasnit.“* Jelikož tedy vnitrostátní vyšetřující orgány zhodnotily informace poskytnuté jmenovanými osobami za nerelevantní a nezaložily na nich své rozhodnutí, nebylo třeba k zajištění práv žalobce výsledky s jeho osobní účastí provést. K zásahu do práv žalobce totiž ani jejich neprovedením nemohlo dojít.
39. K námitce žalobce, že se žalovaný nedostatečně zabýval přítomností výrobních strojů v závodech v Malajsií, soud uvádí, že toto pochybení v napadeném rozhodnutí neshledal. Pro řešení této otázky je třeba nejprve zodpovědět, jak je zde rozděleno mezi strany důkazní břemeno.

40. Podle § 92 odst. 3 z. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“): *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
41. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.: *„[s]právnice daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*
42. Žalobce zde původně (při podávání celních prohlášení) prokazoval malajsijský původ zboží (tedy jednu ze skutečností, které byl povinen uvádět) pomocí osvědčení původu vydaných MMOP. Celní orgány následně prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost těchto listin. To učinily předně tím, že pomocí tabulek spárovaných dokladů ZB1/ZB2 a K2 zjistily, že k jednomu a těm též kontejnerům existuje vícero vzájemně se vylučujících dokladů, přičemž jedny výslovně uvádějí jako zemi původu ČLR a jako příjemce žalobce.
43. Za této situace neexistuje žádná reálná možnost, jak by mohly vzniknout pravdivé doklady K2. Sám žalobce totiž uvádí, že zboží po celou dobu neopustilo zónu volného obchodu Port Klang, ve které mělo být, dle jeho tvrzení i přepracováno. Doklad K2 přitom dle přílohy č. 1 zprávy OLAF je spojen s vývozem zboží z hlavního celního pásma Malajsie. Do tohoto pásma se však zboží dle nesporných tvrzení stran nikdy nedostalo.
44. Potvrzení o původu zboží jsou pak MMOP vydávány mj. i na základě dokladů K2. Za tohoto stavu nelze než konstatovat, že osvědčení vydaná na základě nepravdivých dokladů K2 jsou nevěrohodná a žalovaný své důkazní břemeno unesl. Soud tímto nepopírá teoretickou možnost, že zboží je přesto malajsijského původu (byť na základě žalobcových tvrzení zcela jistě nikoliv preferenčního), že bylo přepracováno v zóně volného obchodu a že toliko administrativní chybou je na dokladech ZB2 uveden čínský původ a že doklady K2 vznikly neznámo proč a jak, nicméně důkazní břemeno ohledně těchto skutečností již tížilo žalobce, který je neunesl. Je to totiž žalobce, kdo má dle citovaného ustanovení § 92 odst. 3 d. ř. prokazovat původ zboží, což při podávání celních prohlášení činil listinami k tomu nezpůsobilými.
45. Námitky týkající se skutkového stavu tak nejsou důvodné.

K otázce dobré víry žalobce

46. Jako poslední žalobní bod vznesl žalobce otázku své dobré víry, jak je podrobně uvedeno v bodě 5. tohoto rozsudku.
47. Podle ustanovení čl. 971 odst. 5 nařízení 1993/2454 příslušné orgány (zde MMOP): *„[p]ro účely ověření, zda produkt, pro který je vyžádáno osvědčení o původu zboží na tiskopise A, splňuje příslušná pravidla původu, mají příslušné vládní orgány právo požádat o veškeré dokumentární důkazy nebo provést jakoukoli kontrolu, kterou považují za vhodnou.“*
48. Podle ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) starého celního kodexu platí, že: *„[s]e dodatečné zaúčtování neprovede, pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným*

způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení. Pokud byl preferenční status zboží zjištěn na základě systému správní spolupráce s orgány třetí země, považuje se vydání potvrzení těmito orgány v případě, že se ukáže jako nesprávné, za chybu, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit ve smyslu prvního pododstavce. Vydání nesprávného potvrzení však není chybou, je-li potvrzení založeno na nesprávném popisu skutečností podaném vývozcem, není-li zřejmé, že orgány vydávající potvrzení si byly vědomy nebo si měly být vědomy toho, že zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení. Osoba povinná zaplatit clo se může odvolat na dobrou víru, pokud je schopna prokázat, že v období dotyčných obchodních operací jednala s náležitou péčí, aby zajistila splnění všech podmínek pro preferenční zacházení.“

49. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 16. 3. 2017, č. j. C-47/16: *Jestliže celní orgány státu vývozu pochybily, když vydaly osvědčení o původu zboží na tiskopise A“, a tato chyba je způsobena nesprávností informací poskytnutých těmito orgánům vývozcem, zejména pokud jde o skutečný původ nákladů nebo hodnotu součástí, z nichž se skládá dotčené zboží, nemůže se dovozce podle tohoto ustanovení, odvoláváje se na svou dobrou víru, dovolávat legitimního očekávání, aby se bránil dodatečnému zaúčtování dovozního cla, ledaže je zřejmé, že si celní orgány státu vývozu byly vědomy nebo si měly být vědomy toho, že příslušné zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.*
50. Žalovaný k otázce dobré víry žalobce, konkrétně k nesplnění první podmínky dle výše uvedeného ustanovení, tedy k neexistenci chyby celních orgánů, uvádí: „*Jak již bylo uvedeno výše, celní orgány s velkou mírou jistoty v řízení prokázaly, že předmětné zboží má s největší pravděpodobností původ v Čínské lidové republice. Je tedy zřejmé, že popis skutečností o malajsijském úvodu zboží, který podal výrobce MMOP v žádostech o vydání osvědčení původu na tiskopisu FORM A byl nesprávný a nemohlo se tak jednat o chybu celních orgánů ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.*“
51. V rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 3. 2006, č. j. C-293/04 Soudní dvůr na otázku, koho tíží důkazní břemeno stran skutečnosti, že si celní orgány vydávající osvědčení byly zjevně vědomy, nebo si měly být vědomy, že zboží nesplnilo podmínky, odpověděl následovně: „*[v] tomto ohledu stačí uvést, že důkazní břemeno (...) nese osoba, která uplatňuje výjimku obsaženou ve třetím pododstavci, in fine, čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.*“
52. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 15. 12. 2011, č. j. C-409/10: *Pokud byla zmíněná osvědčení založena na chybných prohlášeních vývozce, první ze tří výše uvedených kumulativních podmínek není splněna, a tudíž musí být proveden dodatečný výběr dovozního cla, není-li zřejmé, že orgány vydávající takováto osvědčení si byly vědomy nebo si měly být vědomy toho, že zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení. (...) Komise a italská vláda však správně uvedly, že pokud byly orgány státu vývozu uvedeny vývozcem v omyl, nelze osvědčení EUR.1 považovat za chybu, již se dopustily samy tyto orgány. V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že právo na neprovedení dodatečného výběru cla vzniká pouze v důsledku chyb, jež lze přičíst aktivnímu jednání příslušných orgánů. Při neexistenci takovéto chyby čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu*

neumožňuje osobě povinné zaplatit clo dovolávat se legitimního očekávání (viz zejména výše uvedené rozsudky Faroe Seafood a další, body 91 a 92, jakož i rozsudek Agrover, bod 31).

53. Žalobce pak výslovně možnost pochybení tvrdí (byť zřejmě z důvodu procesní opatrnosti toliko jako možnost), když uvádí: „[v] daném případě by šlo o pochybení celního orgánu Malajsie a také o pochybení MMOP, na jehož základě bylo vydáno osvědčení o původu zboží. Pokud by totiž z dokladů ZB1 a ZB2 či dokladů K1 a K2 skutečně tak jednoznačně vyplývalo, že zboží pochází z Číny, jak se snaží tvrdit žalovaný, je otázka, zda malajsijské orgány nepochybily, pokud předmětná osvědčení vydaly.“ Jmenovitým označením evidencí ZB1/ZB2 a K1/K2, pak dle názoru soudu žalobce splnil svou povinnost důkazní, neboť důkazy k prokázání svých tvrzení označil. Skutečnost, že je sám žalobce považuje za nedostatečné, pak nemůže hrát roli, neboť jejich hodnocení přísluší soudu. Předkládat je nebylo třeba, neboť příslušnými údaji žalovaný disponoval, byvše tyto obsahem příloh zprávy OLAF.
58. Podle rozsudku NSS ze dne 7. 5. 2014, č. j. 1 Afs 117/2013 – 39: *[z] uvedené judikatury nesporně plyne, že „chybu“ způsobenou samotným příslušným orgánem státu vývozu při vydání osvědčení, resp. nesprávnost průvodního osvědčení lze spatřovat jen ve skutečnostech vážících se k podkladům pro přiznání preferenčního původu zboží a údajům o zboží. Platí pak, že byl-li popis skutečností podaný vývozcem správný, vydání nesprávného osvědčení je „chybou“. Naopak nesprávné jednání nebo chyba vývozce je rizikem osoby povinné zaplatit clo a nemůže být považována za nepředvídatelnou chybu; dovozce musí učinit vhodná opatření proti riziku jejich nesprávného počínání (viz stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 8. 9. 2005, ve věci Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, bod 51). Rovněž obrácení důkazního břemene v případě, že vývozce nesplnil své povinnosti, je také v souladu se zájmem EU zabránit nesrovnalostem a podvodům při dovozu zboží do preferenčního systému (viz tamtéž).*
59. Citovaná judikatura vyložila pojem chyby v ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) značně restriktivně a rozdělila možná pochybení na ta, která jsou důsledkem aktivního jednání celních orgánů, a ta, která důsledkem takového jednání nejsou. Skutečnost, že se úřad nechal uvést v omyl nepravdivými informacemi poskytnutými mu vývozcem zboží, pak dle této judikatury spadá do druhé řečené skupiny.
60. Právě k takové situaci pak došlo, dle zjištění soudu ze správního spisu, neboť vývozce předložil pro získání osvědčení o původu zboží od MMOP i doklad K2, který měl osvědčovat vývoz předmětného zboží z hlavního celního pásma Malajsie. Do tohoto celního pásma se však předmětné zboží nikdy nedostalo, a to jak dle evidence dokladů ZB1/ZB2 vedené Úřadem města Port Klang, tak dle nesporných tvrzení stran, kdy i žalobce tvrdí, že k přepracování zboží mělo dojít v zóně volného obchodu Port Klang, a nikoliv v hlavním celním pásmu Malajsie. Řečený doklad K2 předložený vývozcem při žádosti o osvědčení o původu tedy byl s to uvést řečený orgán v omyl, neboť obsahoval nepravdivé informace svědčící pro výrobu zboží v hlavním celním pásmu Malajsie. Byl totiž způsobilý vzbudit dojem, že zboží bylo před svým vývozem situováno v hlavním celním pásmu Malajsie, kde mohlo získat malajsijský původ, a že onen doklad K2 vznikl za účelem vývozu zboží z tohoto pásma.

61. Za této situace pak žalovaný zcela správně nepřistoupil k aplikaci ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) starého celního kodexu, neboť není splněna již první z kumulativně jím vyžadovaných podmínek, a to chyba celních orgánů. Výše uvedené se nijak nedotýká případné existence dobré víry žalobce, pouze to v řešeném případě vede k tomu, že se tento nemůže své dobré víry dovolat za účelem odvrácení dodatečného stanovení cla. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
62. Ve shodě s výše citovaným rozsudkem NSS ze dne 7. 5. 2014, č. j. 1 Afs 117/2013 – 39 pak zdejší soud dodává, že bylo na žalobci, jakožto profesionálovi v oblasti přeshraničního obchodu, aby se s rizikem možného podvodného jednání svých dodavatelů vhodnými smluvními mechanismy vypořádal, či aby mu předešel například osobní kontrolou na místě.

Závěr a náklady řízení

63. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí je nezákonné ve vztahu k dodatečným platebním výměrům vydaným po prekluzi práva stanovit clo, krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).
64. Krajský soud nepřehlédl, že žalovaný napadeným rozhodnutím nerozhodl o všech dodatečných platebních výměrech, které žalobce napadl odvoláním. Konkrétně nerozhodl o dodatečných platebních výměrech č. j. v 1364-91/2014-570000-51, 1364-92/2014-570000-51, 1364-93/2014-570000-51, 1364-94/2014-570000-51, 1364-95/2014-570000-51, 1364-96/2014-570000-51, 1364-97/2014-570000-51, 1364-98/2014-570000-51, 1364-99/2014-570000-51, 1364-100/2014-570000-51 a 1364-101/2014-570000-51, nicméně žalobce v tomto směru žádnou žalobní námitku nevznnesl a krajský soud tak podotýká pouze obiter dictum.
65. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:

- | | | |
|-----|---|--|
| a) | zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) | náklady právního zastoupení advokátem | |
|) | | |
| i) | odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7 bod 5.,
§ 9 odst. 4 písm. d),
§ 11 odst. 1 písm. a),
d) |
| 1) | příprava a převzetí věci | |
| 2) | sepis žaloby | |
| | | vyhl. č. 177/1996 Sb. 6 200 Kč |
| ii) | paušální náhrada hotových výdajů | |

advokáta ve výši 300 Kč / úkon		
při úkonech právní pomoci	§ 13 odst. 4	
vypočtených pod písm. II)	vyhl. č. 177/1996 Sb.	600 Kč
II) DPH z částek dle II) a II)	§ 23a z. č. 85/1996 Sb.	1 428 Kč
<i>Celkem</i>		<i>11228 Kč</i>

Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 31. března 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu