



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **RONJA, s. r.o.**, se sídlem Chvalovice – Hatě 182, zastoupeným Mgr. Radanou Halškovou, advokátkou se sídlem Brno, Údolní 48, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3399/2012-010100-21,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3399/2012-010100-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 8.808 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Radany Halškové, advokátky se sídlem Brno, Údolní 48, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 14. 8. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Brno (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3399/2012-010100-21, jemu předcházející rozhodnutí Celního úřadu

Znojmo (dále jen „celní úřad“) ze dne 5. 10. 2011, č. j. 9151-5/2010-216100-033, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí celního úřadu – dodatečný platební výměr, kterým bylo žalobci dodatečně vyměřeno clo ve výši 115.889 Kč k položce číslo 1 JSD číslo 08CZ21610010108038.

II. Obsah žaloby

Žalobu odůvodnil tím, že napadeným rozhodnutím byl zkrácen na svých právech. Nesouhlasí totiž s dodatečným vyměřením cla z titulu dovozu doutníků z Kuby odůvodněným názorem celního úřadu, že žalobce uplatnil neoprávněně preferenční celní sazbu, protože neprokázal preferenční původ dováženého zboží v souladu s platnou legislativou. Rozhodnutí žalovaného pak tento závěr celního úřadu potvrdilo.

Podstatou sporu je výklad článku 88 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení komise“). Při aplikaci výkladu ze strany českých celních orgánů je v podstatě znemožněno využít preferenční sazby cla u zboží, které bylo prokazatelně přivezeno ze země, které je tento preferenční status přiznán, tehdy, je-li toto zboží do České republiky dovezeno přes Švýcarsko s dřívějším propuštěním do celního režimu (s celním dohledem) v jiném státě EU.

Důvod proč daná transakce proběhla tímto způsobem, tzn. dovozem do Francie a následně přes Švýcarsko do České republiky, je dána toliko obchodními skutečnostmi, které je žalobce při dovozu tohoto typu výrobků nucen respektovat, a které jsou dány dlouhodobě danými vazbami subjektů, které mají неотřesitelné postavení na trhu s těmito výrobky.

Výklad, ke kterému přistoupily celní orgány, je výkladem, který pomíjí všechny žalobcem uváděné skutečnosti, je výkladem natolik formálním a zužujícím, že by mu neměla být přiznána relevance.

Zároveň žalobce namítl, že i v případě, že by byl výklad žalovaného akceptován, mělo být v jeho případě aplikováno ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu a clo mu nemělo být zaúčtováno s ohledem na dobrou víru žalobce a akceptovatelnost osvědčení o původu zboží vydaného švýcarskými celními orgány.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že odmítá argumentaci žalobce jako účelovou. S odkazem na obsah daňového spisu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Zdůraznil, že žalobce zcela pomíjí zásadní okolnost vyplývající jednoznačně z článku 88 nařízení komise, kterou je v odůvodnění jeho rozhodnutí uváděná skutečnost, že jen náhradní povolení vydané na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného

příslušnými orgány zvýhodněné země může být akceptováno jako doklad, na základě kterého mohou být přiznány celní preference.

Při vydávání svého rozhodnutí vycházel mimo jiné jak z formálního vyplnění předmětného náhradního povolení, které vypovídalo o tom, že zboží bylo do Švýcarska dopraveno z Francie, tak rovněž z faktu, který byl potvrzen žalobcem, že zboží skutečně nebylo do Švýcarska dopraveno přímo ze zvýhodněné země, ale z Francie, kde již bylo celními orgány vystaveno náhradní osvědčení. Žalovaný tudíž ve svých závěrech nevycházel toliko jen z údajů uvedených v předmětném náhradním povolení, ale rovněž z faktických okolností případu, které spolu vzájemně korespondovaly a které bezprostředně souvisely s podmínkami stanovenými v člancích 87 a 88 nařízení komise.

Žalobce v daném případě žádal o přiznání preferencí na základě náhradního povolení, které bylo vydáno na základě předcházejícího náhradního povolení. O neakceptovatelnosti takového náhradního povolení byl předem informován Generálním ředitelstvím cel, a to na základě své žádosti.

Uzavřel, že platná legislativa nebrání žalobci, aby dovážel dané zboží přímo ze zvýhodněné země s osvědčením vydaným touto zemí, tak rovněž například přímo z Francie či jiné země Společenství, jakož i Švýcarska, pokud zboží bude do těchto zemí dopraveno přímo ze zvýhodněné země, tedy pokud předpokládané náhradní osvědčení bude fakticky vystaveno na základě původního osvědčení vydaného konkrétní zvýhodněnou zemí.

K možnosti aplikace ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu žalovaný uvedl, že žalobce nemohl být v dobré víře, neboť si byl vědom způsobu dopravy zboží a právní úpravy. Pochybení na straně švýcarských celních orgánů žalovaný neshledal.

IV. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné zdůraznit následující skutečnosti.

Ze sdělení Generálního ředitelství cel ze dne 24. 7. 2009, zn. 22461-2/2009-900000-212, k dotazu žalobce ze dne 30. 6. 2009 týkajícího se problematiky uplatnění preferenčního zacházení v rámci všeobecného systému preferencí (dále jen „GSP“) při dovozu zboží ze Švýcarska, vyplývá, že k uplatnění preferenční celní sazby musí být osvědčení FORM A vystaveno na základě osvědčení FORM A vydaného přímo na Kubě, tj. ve zvýhodněné zemi.

Dne 7. 11. 2008 podal žalobce písemné celní prohlášení na propuštění zboží – 229 kg doutníků (dále jen „zboží“) do volného oběhu, v němž uplatnil preferenční sazební opatření na základě předloženého dokladu o původu zboží Form A č. A422034.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 9. 2010, č. j. 9151-4/2010-216100-033, vyplývá, že celní úřad zahájil u žalobce následnou kontrolu podle ustanovení § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), která byla zaměřena mj. na ověření sazebního zařazení, celní hodnotu a původ zboží dovezeného na základě JSD č. 08CZ21610010108038.

Ze závěru zprávy celního úřadu o kontrole po propuštění zboží ze dne 5. 10. 2011, č. j. 9151-5/2010-216100-033, je zřejmé, že žalobce uplatnil neoprávněně preferenční celní sazbu (neprokázal preferenční původ v souladu s platnou legislativou) a uvedl nesprávný údaj na kontrolovaném celním prohlášení č. 08CZ21610010108038 u položky pořadového čísla 1 v kolonce č. 36 (Preference) – (chybný údaj „200“, namísto správného údaje „100“), čímž došlo následně k uvedení nesprávného údaje v kolonce č. 47 – výpočet poplatků (v prvním řádku třetím sloupci „Sazba“ a prvním řádku čtvrtém sloupci „Částka“, čímž vznikl nedoplatek na cle ve výši 115.889 Kč. Správná sazba cla je 26 % namísto sazby 9,10 %. Skutečné clo činí 178.292 Kč.

Celní úřad proto rozhodnutím ze dne 5. 10. 2011, č. j. 9151-7/2010-2161000-033, dodatečně vyměřil žalobci clo ve výši 115.889 Kč.

O odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru celního úřadu rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3399/2012-010100-21, odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že předmětné zboží nebylo do Švýcarska dopraveno přímo ze zvýhodněné země, ale z Francie, jejíž celní orgány již vydaly náhradní osvědčení, které bylo následně bezprostředním podkladem pro vydání předmětného náhradního osvědčení celními orgány Švýcarska. Je proto evidentní, že podmínky pro přiznání preference nebyly splněny.

V. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo o věci samé rozhodnuto bez nařízení jednání.

Základem posouzení věci v předcházejícím rozhodnutí byl rozdílný výklad článku 88 nařízení komise žalobcem a celními orgány ohledně možnosti využití preferenční sazby cla zboží.

Podle článku 88 nařízení komise (ve znění účinném ke dni rozhodování celních orgánů), na původní produkty ve smyslu tohoto oddílu se při dovozu do Společenství mohou vztahovat celní preference uvedené v článku 67 po předložení náhradního osvědčení o původu zboží na tiskopise A, jestliže toto osvědčení vydaly celní orgány Norska nebo Švýcarska na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země, jestliže jsou splněny podmínky uvedené v článku 78 a jestliže Norsko nebo Švýcarsko poskytují Společenství pomoc tím, že umožňují celním orgánům členských států ověřit

pravost a pravdivost vydaných osvědčení. Ověřovací postup stanovený v článku 94 se použije přiměřeně. Lhůta uvedená v článku 94 odst. 3 se prodlužuje na osm měsíců.

V přezkoumávané věci proto soud zkoumal, zda výklad článku 88 nařízení komise podaný v napadených rozhodnutích celními úřady není interpretačním excesem, způsobilým zkrátit práva žalobce.

Především je třeba zdůraznit, že skutkový stav přezkoumávané věci je mezi účastníky zcela nesporný. V první řadě je třeba konstatovat, že na základě všeobecného systému preferencí lze při dovozu zboží do Evropské unie ze zemí patřících do všeobecného systému preferencí (příčemž Kuba je zemí patřící do uváděného všeobecného systému preferencí), požádat o uplatnění preferenční celní sazby. Podmínkou pro uplatnění této preferenční celní sazby je prokázání preferenčního původu zboží osvědčením o původu tohoto zboží na tiskopise A. Dále je třeba zdůraznit, že předmětné zboží nebylo do Švýcarska dopraveno přímo ze zvýhodněné země, tedy z Kuby, ale z Francie, kde celní orgány vystavily náhradní osvědčení. Do Švýcarska tedy bylo zboží dovezeno na základě náhradního osvědčení vydaného celními orgány Francie.

Ze znění článku 88 nařízení komise však zřetelně vyplývá, že k uplatnění preferenční celní sazby zboží musí být osvědčení tiskopisu A vystaveno přímo na základě prvotního osvědčení tiskopisu A vydaného přímo na Kubě, tzn. předmětné zboží musí být do Evropské unie dopraveno přímo ze zvýhodněné země, což však v daném případě splněno nebylo, neboť dovoz byl realizován dovozem zboží do Francie, poté z Francie do Švýcarska a následně ze Švýcarska do České republiky.

Výklad článku 88 nařízení komise realizovaný celními orgány je podle názoru soudu plně v souladu se smyslem a účelem vymezených legislativních podmínek, za nichž lze požádat o přiznání preferenční celní sazby zboží. V souladu se zněním článku 88 nařízení komise by bylo možné žalobci přiznat preferenční sazbu zboží, pokud by náhradní osvědčení tiskopisu A bylo vystaveno ve Švýcarsku na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země, tj. Kuby. V přezkoumávaném případě však bylo náhradní osvědčení tiskopisu A ve Švýcarsku vystavováno na základě náhradního osvědčení tiskopisu A vystaveného ve Francii. V postupu celních orgánů soud žádné pochybení neshledal, navíc žalobce byl předem, a to písemným sdělením Generálního ředitelství cel ze dne 24. 7. 2009, informován o podmínkách, za jakých by bylo možno uplatnit preferenční celní sazbu – viz bod [12]. Náhradní povolení vystavené na základě náhradního povolení ale není dokladem, který splňuje podmínky článku 88 nařízení komise a nezakládá nárok na preferenční celní sazby zboží, neboť zboží nebylo do Švýcarska dopraveno přímo ze zvýhodněné země.

S výsledky následné kontroly byl žalobce řádně seznámen a závěry vyslovené celními orgány, že prokázání preferenčního původu zboží neproběhlo v přezkoumávaném případě v souladu s platnou legislativou, neshledává soud v žádném případě jako závěry založené na formalistickém či zužujícím výkladu článku 88 nařízení komise, jehož jediným smyslem mělo být, jak bylo namítáno žalobcem, vybrat clo.

Jelikož se v souzené věci jedná o výklad nařízení, přistoupil soud i k širšímu výkladu na základě pravidel pro eurokonformní výklad unijního práva (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. října 2007 ve věci C-195/06 KommAustria proti ORF, Sb. rozh. s. I-08817, bod 23 a tam citovanou judikaturu: „z požadavků jak jednotného použití práva Společenství, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím k souvislostem tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou“).

V. a Výklad ustanovení čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93

V případě výkladu za použití i jiných pravidel než pouze jazykového výkladu, který provedl soud již v předcházejícím rozhodnutí a zopakoval ho výše, dospěl soud k následujícímu. Článek 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ve znění nařízení č. 1602/2000 ze dne 24. 7. 2000 stanoví: „**Na původní produkty** ve smyslu tohoto oddílu **se při dovozu do Společenství mohou vztahovat celní preference** uvedené v článku 67 **po předložení náhradního osvědčení o původu zboží na tiskopise A, jestliže toto osvědčení vydaly celní orgány Norska nebo Švýcarska na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země, jestliže jsou splněny podmínky uvedené v článku 78 a jestliže Norsko nebo Švýcarsko poskytují Společenství pomoc tím, že umožňují celním orgánům členských států ověřit pravost a pravdivost vydaných osvědčení. Ověřovací postup stanovený v článku 94 se použije přiměřeně. Lhůta uvedená v čl. 94 odst. 3 se prodlužuje na osm měsíců.**“

Z uvedeného ustanovení lze dovodit, že pro přiznání preferenční celní sazby je nutné kumulativně splnit následující podmínky a) původnost produktů, pro které je preferenční sazba požadována; b) předložení náhradního osvědčení o původu zboží; c) toto náhradní osvědčení vydaly celní orgány Norska nebo Švýcarska na základě osvědčení o původu zboží vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země; d) Norsko nebo Švýcarsko poskytují Společenství pomoc tím, že pomáhají orgánům členských států ověřit pravost a pravdivost vydaných osvědčení.

V projednávané věci tedy žalobce zpochybnil podmínku uvedenou pod bodem c) když namítl, že spojení „na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země“ má být vykládáno extenzivně.

Při možnosti použití extenzivního výkladu vycházel soud přednostně ze srovnání několika jednotlivých jazykových verzí a dospěl k názoru, že tyto verze extenzivní výklad nepodporují.

V anglickém znění článek zní „*Originating products within the meaning of this section shall be eligible on importation into the Community to benefit from the tariff preferences referred to in Article 67 on production of a replacement certificate of origin Form A issued by the customs authorities of Norway or Switzerland on the basis of a certificate of origin Form A issued by the competent governmental authorities of the beneficiary country, provided that the conditions laid down in Article 78 have been satisfied and provided that Norway or Switzerland assists the Community by allowing its customs authorities to verify the*

authenticity and accuracy of the certificates issued. The verification procedure laid down in Article 94 shall apply mutatis mutandis. The time limit laid down in Article 94(3) shall be extended to eight months.“

V německém znění: *„Ursprungszeugnisse im Sinne dieses Abschnitts erhalten bei der Einfuhr in die Gemeinschaft die Zollpräferenzbehandlung nach Artikel 67 auf Vorlage eines Ersatzursprungszeugnisses nach Formblatt A, das von den Zollbehörden Norwegens oder der Schweiz auf der Grundlage eines von den zuständigen Behörden des begünstigten Ausfuhrlandes ausgestellten Ursprungszeugnisses nach Formblatt A ausgestellt worden ist, sofern die Voraussetzungen nach Artikel 78 erfüllt sind und Norwegen oder die Schweiz der Gemeinschaft über ihre Zollverwaltungen Amtshilfe bei der Prüfung der Echtheit und Ordnungsmäßigkeit der Ursprungszeugnisse nach Formblatt A leistet. Das Überprüfungsverfahren nach Artikel 94 gilt sinngemäß. Die in Artikel 94 Absatz 3 genannte Frist wird auf acht Monate verlängert.“*

Případně slovenské znění článku 88 citovaného nařízení: *„Výrobky s pôvodom v zmysle tohto oddielu spĺňajú pri dovoze do spoločenstva podmienky na využívanie sadzobných preferencií uvedených v článku 67 pri predložení náhradného formuláru A osvedčenia o pôvode, vydaného colnými orgánmi Nórska alebo Švajčiarska na základe formuláru A osvedčenia o pôvode vydaného príslušnými vládnymi orgánmi oprávnenej krajiny, ak boli splnené podmienky ustanovené v článku 78 a ak Nórsko alebo Švédsko pomáha spoločenstvu umožniť jeho colným orgánom preveriť pravosť a správnosť vydaných osvedčení. Postup pre preverovanie ustanovený v článku 94 platí primerane. Lehota stanovená v článku 94 (3) sa predlžuje na osem mesiacov.“*

Všechny tři citované verze, stejně jako český překlad, spíše podporují zužující výklad, resp. neposkytují žádný prostor k výkladu směřujícímu k podpoře možnosti řetězení náhradních osvědčení, resp. řetězení celních preferencí na základě původního osvědčení. Z uvedených jazykových verzí nelze shledat, že by se česká verze zásadním způsobem odchylovala od ostatních.

Následně soud zohlednil systematiku dotčeného nařízení. Dle systematiky nařízení je článek 88 nařízení zařazen do části I *Obecná prováděcí ustanovení*, Hlavy IV *Původ zboží*, Kapitoly 2 *Preferenční původ zboží*, Oddílu 1 *Systém všeobecných preferencí*, Pododdílu 2 *Prokazování původu*. Z článku 80 nařízení vyplývá, že na produkty pocházející ze zvýhodněných zemí se celní preference vztahují po předložení buď (a) osvědčení o původu na tiskopise A, nebo (b) prohlášení na faktuře (vztahuje se pouze na původní produkty, jejichž celková hodnota nepřekročí 6 000 eur, či na produkty odesílané schválenými vývozci).

Články 81 až 88 jsou následně zahrnuty pod nadpis *a) OSVĚDČENÍ O PŮVODU NA TISKOPISE A*.

Ze systematiky nařízení a zejména jeho článků 81 – 88 lze dovodit, že odpovědnost za určení původu zboží a vystavení osvědčení o jeho původu je kladena především na příslušné orgány zvýhodněné země.

Článek 87 odst. 1 připouští možnost „nahradit původní doklad o původu zboží jedním nebo více osvědčeními o původu na tiskopise A pro účely zaslání všech nebo některých z těchto produktů na jiné místo ve Společenství nebo do Norska nebo Švýcarska. Náhradní osvědčení o původu na tiskopise A vydává celní úřad, pod jehož dohledem se produkty nacházejí.“

Odstavec 2 citovaného ustanovení dále doplňuje, že takovéto náhradní osvědčení „**se považuje za konečné osvědčení o původu produktů v něm uvedených**“. Z odstavce 3 pak vyplývá, že příslušné orgány vystavující náhradní osvědčení jsou do tohoto osvědčení povinny přenést údaje obsažené v původním osvědčení, přičemž „[o]dpovědnost těchto orgánů se týká pouze vydání náhradního osvědčení“.

Podmínka, aby příslušné orgány disponovaly původním osvědčením, dále vyplývá z odstavce 4 citovaného ustanovení: „**Celní úřad, který vydává náhradní osvědčení uvedené v odstavci 1, zaznamená do původního osvědčení hmotnost, čísla a druh odesílaných nákladových kusů a pořadová čísla jednoho nebo více odpovídajících náhradních osvědčení. Původní osvědčení musí daný celní úřad uchovávat po dobu nejméně tří let.**“

Ve spojení s těmito ustanoveními je třeba vykládat i článek 88 nařízení, který stanoví podmínky, za nichž je možné přiznat původním produktům preferenční sazbu po předložení náhradního osvědčení původu vystaveného celními orgány Norska či Švýcarska při dovozu zboží do Společenství.

Právní základ pro vydávání náhradních osvědčení původu celními orgány Norska či Švýcarska upravuje Dohoda ve formě výměny dopisů mezi Evropským společenstvím a každou ze zemí ESVO poskytující celní preference v rámci systému všeobecných preferencí (Norskem a Švýcarskem), kterou se stanoví, že se zbožím se složkou norského nebo švýcarského původu se bude po jeho příchodu na celní území Společenství zacházet jako se zbožím se složkou, která pochází ze Společenství ([dohoda o vzájemnosti](#)), jejíž článek 3 uvádí: „*Evropské společenství a Švýcarsko se vzájemně zavazují, že budou přijímat náhradní osvědčení vydané celními orgány druhé strany namísto osvědčení o původu na formuláři A vydávaného příslušnými orgány země požívající výhod SVP za těchto podmínek:*

- *tento postup se použije pouze pro osvědčení o původu na formuláři A, a nikoli pro jakýkoli jiný dokument potvrzující původ,*
- *náhradní osvědčení se vydá na písemnou žádost zpětného vývoze,*
- *dotyčné zboží zůstane pod celním dohledem v Evropském společenství nebo případně ve Švýcarsku a nebude předmětem žádných jiných operací než vykládky, překládky, rozdělování zásilek nebo jakékoli jiné operace, určené k jeho uchování v dobrém stavu,*
- *celní orgán, pod jehož kontrolu je zboží uvedeno, odepíše odpovídající množství z originálního osvědčení o původu na formuláři A a zapíše na ně pořadové číslo (čísla) odpovídajícího náhradního osvědčení (náhradních osvědčení)“.*

Na vnitrostátní úrovni je tato dohoda implementována v člancích 31 až 33 švýcarského nařízení o pravidlech původu pro účely celních preferencí poskytovaných rozvojovým zemím (*Verordnung Nr. 946.39 über die Ursprungsregeln für Zollpräferenzen zugunsten der Entwicklungsländer*; dále jen „VUZPE“).

Citovaná ustanovení VUZPE v zásadě přejímají úpravu článku 87 nařízení. Článek 31 odst. 2 stanoví, že náhradní osvědčení je považováno za konečné osvědčení původu produktů v něm uvedených. Odstavec 2 téhož ustanovení uvádí, že náhradní osvědčení může být vydáno pro původní produkty pocházející ze zvýhodněných zemí, které mají být vyvezeny do Norska, Turecka či některého ze členských států Evropského společenství. Článek 32 upravuje zejména způsob vyplnění náhradního osvědčení švýcarskými celními orgány a čl. 33 odst. 2 jim ukládá povinnost zaznamenat do původního osvědčení hmotnost, čísla a druh odesílaných nákladových kusů a pořadová čísla jednoho nebo více odpovídajících náhradních osvědčení.

Obdobnou úpravu obsahuje i nařízení norského ministerstva financí o clech a pohybu zboží [*Regulations to the Act on Customs Duties and Movement of Goods (Customs Regulations)*].

Přípravné materiály k nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ani závazné výkladové materiály k vydávání náhradních osvědčení původu nejsou dostupné. Soud proto zohlednil i širší okruh literatury, ze které lze v případě řetězení náhradních osvědčení vycházet. Dle příručky OSN k systému všeobecných celních preferencí v Evropském společenství (*Generalized System of Preferences HANDBOOK ON THE SCHEME OF THE EUROPEAN COMMUNITY*, dostupné na http://unctad.org/en/docs/itcdtsbmisc25rev3_en.pdf) lze v případě, že zboží je pod celní kontrolou Společenství, nahradit původní osvědčení o původu jedním nebo více náhradními osvědčeními o původu, a to za účelem jejich další distribuce v rámci Společenství, do Norska nebo Švýcarska. Toto náhradní osvědčení se vydává na základě písemné žádosti a **je považováno za konečné osvědčení původu zboží**, kterého se týká (viz část 2.6 *Issuance and acceptance of replacement certificates of origin Form A by the European Community, Norway and Switzerland*, s. 37).

Obdobně také příručka k systému všeobecných celních preferencí, vydaná Evropskou komisí (*The European Union's RULES OF ORIGIN for the Generalised System of Preferences – A GUIDE FOR USERS*, viz http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/guide-contents_annex_1_en.pdf). V sekci 5, bodě 5.11 je vysvětleno, co se míní náhradním osvědčením o původu. Jde o osvědčení, které může být vydáno na základě původního osvědčení, vydaného zvýhodněným státem. Vydat jej mohou buď celní orgány EU, pod jejichž kontrolou jsou umístěny, mají-li být distribuovány v rámci EU nebo do Norska či Švýcarska. Nebo, v případě transportu přes Norsko, Švýcarsko nebo Turecko, jej mohou vydat příslušné orgány těchto států za předpokladu, že s nimi nebude nijak manipulováno (nesmí být měněny, nebo jakkoli s nimi nakládáno s výjimkou nutných činností proto, aby zůstaly v dobrém stavu). I zde je uvedeno, že **s náhradním osvědčením o původu je pro účely udělení preferenční sazby nakládáno jako s konečným**.

Judikatura Soudního dvora EU se doposud nezabývala přímo otázkou řetězení náhradních osvědčení původu. Z nedávných rozhodnutí lze však zmínit rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 2. 2014, *Helm Döngemittel GmbH proti Hauptzollamt Krefeld*, C-613/12, v němž byla řešena otázka přípustnosti náhradního průvodního osvědčení, které nebylo vydáno způsobem předpokládaným Evropsko-středomořskou dohodou, kterou se zakládá přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Egyptskou

arabskou republikou na straně druhé. Podstatou předběžné otázky předložené Soudnímu dvoru Finančním soudem v Düsseldorfu bylo posouzení, zda egyptský původ zboží ve smyslu celního preferenčního režimu zavedeného uvedenou dohodou lze prokázat i v případě, že zboží bylo při svém vstupu do prvního členského státu rozděleno pro účely odeslání jeho části do druhého členského státu, jestliže náhradní průvodní osvědčení vydané celními orgány prvního členského státu vztahující se na část tohoto zboží odeslaného do druhého členského státu nesplňuje podmínky pro vydání takového osvědčení stanovené článkem 20 protokolu č. 4 k této dohodě (zboží se v době vydání osvědčení již nenacházelo pod dohledem celního orgánu, který osvědčení vydal). Soudní dvůr EU připustil v citovaném rozhodnutí **možnost prokázat i přes vady náhradního osvědčení preferenční původ zboží pomocí originálního osvědčení vydaného v zemi vývozu, pokud dovozce prokáže, že uvedená část zboží odpovídá zboží označenému v originálním osvědčení.** Soud má však za to, že závěry obsažené v citovaném rozhodnutí nelze na souzenou věc vztáhnout, neboť v citovaném rozhodnutí C-613/12 se Soudní dvůr vůbec nezabýval otázkou následného vývozu zboží do jiné země, než určovalo první náhradní osvědčení.

Veškeré shora uvedené skutečnosti vedou soud k závěru, že řetězení náhradních osvědčení není možné a náhradní osvědčení vydané na základě originálního osvědčení je konečné. Tento závěr podporuje následný legislativní vývoj práva ES, když došlo na zásadní legislativní změnu, která byla provedena nařízením Komise (EU) č. 1063/2010 (účinné od 1. 1. 2011), která (oproti výše citovanému znění článků 87 a 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93) v článku 97p nově upravila vydávání náhradních osvědčení, a to tak, že byla **vypuštěna věta** stanovící, že **náhradní osvědčení původu produktů jsou konečná.** Je zřejmé, že jedním z motivů pro **tuto změnu mohl být záměr umožnit řetězení náhradních osvědčení.**

Soud i na základě tohoto legislativního vývoje má za to, že pokud bylo náhradní osvědčení původu vydáno před 1. 1. 2011, nesmí se orgány členských států odchýlit od článku 87 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, které s možností řetězení náhradních osvědčení původu nijak nepočítalo.

Odkaz žalobce na rozsudek Soudního dvora ve věci Sfakianakis A EVE v. Elliniko Dimosio ze dne 9. 2. 2006 neshledává soud v okolnostech skutkových a právních za přílehlavý, neboť podstata uváděné věci byla vystavěna na pravomoci celních orgánů týkající se ověřování důkazů původu zboží podle článku 32 Protokolu č. 4 k Evropské dohodě zakládající přidružení mezi Českou republikou na straně jedné a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé.

V. b Možnost aplikace čl. 220 odst. 2 celního kodexu

Samotný závěr o nemožnosti řetězení náhradních osvědčení však není pro věc dostačující. Žalobce se již v podaném odvolání dovolával aplikace ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu s tím, že v souzené věci, pokud by soud dospěl k závěru o nemožnosti řetězení náhradních osvědčení, by nemělo být clo zaúčtováno právě s ohledem na ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu. Žalovaný se sice poměrně obsažně s uplatněnou námitkou vypořádává a dospívá ke správnému závěru, nicméně s jeho dílčími závěry se soud zcela neztotožňuje.

Žalovaný správně vymezuje čtyři podmínky, které musí být kumulativně splněny, pro závěr o možné aplikaci ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu, a to, že nezaúčtování cla vyplývá z chyby ze strany celních orgánů, osoba povinná zaplatit clo nemohla chybu rozumným způsobem zjistit, osoba povinná jednala v dobré víře, osoba povinná zaplatit clo dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení. Stejně jako žalovaný má soud, a to v projednávané věci, za to, že všechny tyto podmínky nebyly splněny. Se žalovaným se soud liší jen v hodnocení splnění jednotlivých dílčích podmínek, avšak bez vlivu na celkový závěr.

Nezaúčtování cla vyplývá z chyby ze strany celních orgánů

Žalovaný ve svém rozhodnutí dovozuje, že nezaúčtování cla nebylo chybou celních orgánů, resp. aktivním jednáním celních orgánů. Zároveň uvádí, že v přijetí náhradního osvědčení Celním úřadem Znojmo nelze spatřovat chybu vyplývající z aktivního jednání celního úřadu s tím, že toto přijetí nepředstavovalo překážku pro výkon následné kontroly. Soud se s tímto hodnocením postupu celních orgánů nemůže ztotožnit. Žalovaný na jedné straně (v následném textu rozhodnutí) požaduje po žalobci, aby byl schopen aplikovat ustanovení čl. 88 Nařízení, které označuje za jednoduché, jasné a po přečtení srozumitelné. Tento standard ale buď zjevně neaplikuje ve vztahu k Celnímu úřadu Znojmo, který tentýž článek aplikoval zjevně vadně, když přijal řetězcí se náhradní osvědčení, z jehož textu je zjevně na první pohled patrné, že se jedná o náhradní osvědčení, které nemohlo být vydáno na základě originálního osvědčení, nebo žalovaný zcela akceptuje ryze formální přístup Celního úřadu Znojmo, který ale ryze formálním přijetím náhradního osvědčení vyvolal nutnost následné kontroly a následného zásahu do majetku žalobce.

Každopádně na straně Celního úřadu Znojmo leží zásadní podíl na tom, že musela proběhnout následná kontrola a že muselo být ex post zasahováno do již nabytých práv žalobce, neboť příslušný pracovník Celního úřadu Znojmo buď neznal příslušnou právní úpravu, nebo ji vykládal stejně jako žalobce (tedy vadně), nebo v řízení postupoval natolik formálně, že se ani aplikací ustanovení čl. 88 Nařízení nezabýval. Je však naprosto zřejmé, že k nezaúčtování cla v prvotní fázi při vstupu zboží na území ČR došlo v důsledku jednání Celního úřadu Znojmo, a to ať již aktivním jednáním – tedy připuštěním nevyměření cla v důsledku vadného výkladu Nařízení, nebo opominutím při flagrantně formálním postupu celního úřadu.

Osoba povinná zaplatit clo nemohla chybu rozumným způsobem zjistit

Možnost žalobce rozumným způsobem chybu zjistit dovozuje žalovaný z jednoznačnosti ustanovení čl. 88 Nařízení. Věcně však žalovaný pomíjí ustanovení čl. 220 pododstavec 2 celního kodexu, dle kterého „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.“ V dotčeném případě bylo preferenční nakládání s dováženým zbožím, jak sám žalovaný uvedl, přiznáno na základě náhradního osvědčení vydaného celními orgány Švýcarska. Ze shora provedeného rozboru je zřejmé, že, dle názoru soudu, bylo náhradní osvědčení švýcarskými celními úřady vydáno chybně, resp.

nesprávně. Žalobce vycházel z tohoto náhradního osvědčení a toto náhradní osvědčení v rámci celního řízení předložil celním úřadům ČR. Teprve zpětně při následné kontrole byla celními úřady ČR konstatována nesprávnost tohoto náhradního osvědčení. Jelikož se jednalo o náhradní osvědčení vydané orgány třetí země, má soud za to, že nastala fikce chyby, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit.

Osoba povinná jednala v dobré víře

Nicméně ani skutečnost, že nastala fikce chyby, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit, by nepostačovala k naplnění důsledků ustanovení čl. 220 celního kodexu, pokud by nebyla osoba povinná zaplatit clo v dobré víře. Dobrou víru žalobce posoudil soud podle vědomosti žalobce o nesprávnosti jeho postupu a z předcházejícího jednání celního úřadu. Ze soudního spisu vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 75/2011 ve věci téhož žalobce proti témuž žalovanému ve skutkově shodné věci soud zjistil, že dne 24. 7. 2009 pod č. j. 22461-2/2009-900000-212 vydalo Generální ředitelství cel na žádost žalobce výklad ustanovení čl. 88 Nařízení. Pokud do té doby vycházel žalobce z jednání Celního úřadu Znojmo, které opakovaně přiznávalo dováženému zboží na základě náhradního osvědčení vydaného švýcarskými celními orgány preferenční status, pak nelze jeho jednání považovat za jednání v rozporu s dobrou vírou, neboť v jednotlivých případech jednal s důvěrou ve správnost postupu celního úřadu za situace problematického výkladu ustanovení čl. 88 Nařízení, který byl zjevně rozdílně vykládán i v rámci Celní správy ČR. V souzené věci se jednalo o dovozy, kdy jednotná celní deklarace byla Celnímu úřadu Znojmo předložena 7. 11. 2008.

Osoba povinná zaplatit clo dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení

Ve vztahu k poslední podmínce je třeba konstatovat, že ani žalovaný nezpochybňoval, že by nebyla žalobcem dodržena ustanovení týkající se celních prohlášení. Soud v této souvislosti neshledal vady v postupu žalobce ve vztahu k celnímu prohlášení.

S ohledem na shora uvedené soud dospěl k závěru, že bylo v souzené věci na místě aplikovat ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu, neboť k původnímu nezaúčtování cla došlo na základě vadného postupu Celního úřadu Znojmo, nastala fikce existence chyby, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit a žalobce ve věci s ohledem na dosavadní chování správce daně a bez znalosti následného právního názoru Generálního ředitelství cel mohl jednat v dobré víře. Zároveň soud neshledal porušení právních předpisů týkajících se celního prohlášení.

VI. Shrnutí a náklady řízení

Při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, soud zjistil, že došlo ze strany celních orgánů k chybné aplikaci ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu a v této námitce se soud ztotožnil se žalobní námitkou žalobce.

K namítané nezákonnosti napadených rozhodnutí soud závěrem připomíná rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96,

publikovaný ve Sb. NSS č. 3/2006, dostupný na www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „*Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 soudního řádu správního), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) soudního řádu správního); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“

Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 s. ř. s. jako nezákonné zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení advokátem za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2012, tj. 4.200 Kč, dále paušální náhradu hotových výdajů za dva úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb., tj. 600 Kč, to vše navýšeno o DPH ve výši 21 %, a částku 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy celkem 8.808 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. dubna 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu