



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců Mgr. Marie Kocourkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **S. C.**, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Hradec Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Bohuslava Martinů 1672/8a, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. září 2009, č.j. 11913/2009-060100-21, t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. září 2009, č.j. 11913/2009-060100-21, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 2.000,-- Kč do tří dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 6. 2. 2009, č.j. 204-3/2009-116400-021, kterým byl žalobci dle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřen celní dluh ve výši 12.643,-- Kč.

Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí včas žalobu, v níž specifikoval tři žalobní námítky. V první z nich namítl, že platebním výměrem prvoinstančního orgánu ze dne 6. 2. 2009 mu byly dovozní dávky vyměřeny až po 5 a půl letech od tvrzeného

vzniku celního dluhu. Rozhodnutí žalovaného pak nabylo právní moci doručením jeho osobě dne 9. 9. 2009, tedy po 3 a půl letech od úkonu, který dle tvrzení celních orgánů v březnu 2006 přerušil běh prekluzivní lhůty. Aby byl celní dluh doměřen v souladu s § 47 odst. 1 daňového řádu, musí však dle žalobce být rozhodnutí správce daně pravomocné v tříleté lhůtě.

Dále žalobce namítal, že se celní orgány nevypořádaly s jeho námitkou, že nedeklarovaly ve svých rozhodnutích věrohodný důvod k provedení verifikace. K žádosti o verifikační řízení přistoupily namátkově, aniž by existovala důvodná pochybnost o řádném splnění daňových povinností žalobcem, respektive o tom, že zboží v okamžiku propuštění mělo preferenční původ. V souvislosti s tím odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Dle žalobce je důvod pochybnosti o původu zboží deklarovaný Celním úřadem Svitavy v písemnosti ze dne 6. 6. 2005, č.j. 2820/05-1164-011, nazvané „Žádost o následnou verifikaci důkazu původu zboží“, netransparentní a nevěrohodný. Neobráží se v něm zdůvodněná pochybnost o tom, že předmětné zboží v okamžiku propuštění splňovalo kritéria pro preferenční zacházení, ale evidentně směřuje formalisticky již od počátku ke zpochybnění správnosti deklarovaných údajů na základě ničím nepodložené domněnky, že zahraniční fyzická osoba nemá k dispozici doklady, jež by osvědčovaly prohlašovaný původ. Celní úřad tak dle žalobce požádal o prověření původu zboží na základě svévole, „na zkoušku“, s prostupujícím prvkem libovůle. Shora citovaný úkon, na němž je verifikační řízení v daném případě založeno, tak měl být proveden v rozporu se zásadou obecně povolovací (čl. 2 Listiny základních práv a svobod) a se zásadou zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Za nepřipadný označil žalobce názor žalovaného, že závěry citovaného nálezu Ústavního soudu nelze aplikovat, protože verifikační řízení v žalobcově případě bylo zahájeno před vydáním tohoto ústavního nálezu.

Třetí a poslední žalobní námitka směřovala proti postupu žalovaného, který měl dle žalobce v řízení jednat způsobem porušujícím jeho právo na spravedlivý proces. Žalobou napadené rozhodnutí totiž žalovaný vydal dříve, než nabylo právní moci rozhodnutí ředitele žalovaného ze dne 11. 8. 2009, č.j. 11392/2009-060100-21, kterým byla zamítnuta žalobcova námitka podjatosti pracovníka žalovaného plk. Bc. P. H. V době podání žaloby nebylo o odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí stále rozhodnuto.

Ačkoliv to žalobce výslovně nenavrhl, bylo z obsahu žaloby možno zcela jednoznačně dovodit, že se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

K žalobě podal žalovaný vyjádření, které v podstatě kopírovalo obsah k uvedeným námitkám se vztahujících pasáží odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalovaný předně trval na tom, že k prekluzi práva doměřit celní dluh nedošlo. Oznámení o zahájení daňového řízení a nařízení ústního jednání v daňovém řízení

ze dne 13. 3. 2006, č.j. 1629/06-1164-021, považoval za úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, a to ve smyslu § 268 odst. 3 zákona č. 13/1993 Sb., Celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), účinného v době vzniku celního dluhu a ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu. V § 268 odst. 2 celního zákona účinného v době vzniku celního dluhu bylo stanoveno, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Ustanovení § 268 odst. 3 zákona pak stanovilo, že byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence lze však nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Rozhodným pro použití daňového řádu pak dle žalovaného bylo ustanovení § 268 celního zákona ve spojení s § 320 odst. 1 písm. c) téhož zákona, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků. Úkon způsobilý obnovy prekluzivní lhůty musí být dle žalovaného učiněn před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, musí směřovat k doměření celního dluhu a daňový subjekt o něm musí být zpraven. Všechny tyto podmínky byly v přezkoumávané věci splněny.

Pokud jde o důvody vedoucí k zahájení verifikačního řízení, pak žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že k ověřování důkazů původu zboží může dojít jak na základě důvodných podezření, tak ale i náhodně. Zopakoval názor, že nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 135/07, nemůže na projednávanou věc dopadat, neboť celý proces verifikačního řízení byl započat v roce 2005 a ukončen v roce 2006 a nález nelze aplikovat se zpětnou účinností. Z ustanovení § 96 odst. 1 daňového řádu plyne, že ustanovení tohoto zákona se použije, pokud mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná, neobsahuje odlišnou úpravu. Takovou v daném případě představuje čl. 32 odst. 1 Protokolu č. 4 jako součást Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy přijaté dne 4. 10. 1993 (publikována ve Sbírce zákonů pod č. 7/1995 Sb.), který dává celním orgánům oprávnění provádět následné ověřování i namátkově.

Pokud šlo o žalobcovu námitku podjatosti ředitele odboru 02 a zástupce ředitele Celního ředitelství Hradec Králové plk. Bc. P. H., tak ta byla vnesena v souvislosti s žalobcovým odvoláním proti rozhodnutí prvoinstančního orgánu o doměření celního dluhu. Jmenovaný celník nečinil od okamžiku oznámení námitky podjatosti v řízení žádné úkony a to do doby rozhodnutí o jeho podjatosti či nepodjatosti. K tomu došlo rozhodnutím ředitele žalovaného dne 11. 8. 2009, č.j. 11392/2009-060100-21, kterým byla žalobcova námitka podjatosti zamítnuta. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno 18. 8. 2009 a tímto okamžikem se stalo vykonatelným, neboť případné odvolání nemá dle § 48 daňového řádu odkladný účinek. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až 3. 9. 2009, žalobci bylo doručeno 9. 9. 2009. Téhož dne bylo žalobcem podáno k poštovní přepravě odvolání proti rozhodnutí ředitele žalovaného o nepodjatosti jmenovaného celníka. Jelikož

podanému odvolání nebylo vyhověno, žalovaný je postoupil k rozhodnutí Generálnímu ředitelství cel, k okamžiku podání vyjádření k žalobě o odvolání rozhodnuto nebylo.

Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku. Ze správního spisu je dle jeho názoru zřejmé, že v dané věci mu daň ve lhůtě tří let ode dne, kdy se dozvěděl o úkonu směřujícím k přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty (tj. v březnu 2006), pravomocně doměřena nebyla. Ohledně aplikace závěrů shora citovaného nálezu Ústavního soudu je podle něj podstatné, že uvedený nález byl v platnosti a veřejně dostupný v okamžiku vydání jak rozhodnutí správního orgánu I. stupně, tak v době vydání rozhodnutí napadeného žalobou. Žalobní námitky nesměřují proti výsledkům celního řízení ukončeného v roce 2006, ale proti výsledkům řízení ukončeného pravomocně v roce 2009. Dále žalobce vyjádřil přesvědčení, že přestože rozhodnutí o jeho námitce podjatosti vůči plk. Bc. P. H. se stalo doručením jeho osobě vykonatelným, je porušením práva na spravedlivý proces, když je ve věci meritorně rozhodnuto dříve, než je pravomocně ukončeno řízení o námitce podjatosti zaměstnance rozhodujícího správního orgánu. Takovým postupem je popřena zásada dvojinstančnosti správního řízení a jeho zákonnosti. Postup žalovaného tak považoval za rozporný s čl. 2, čl. 4 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Na repliku žalobce reagoval žalovaný duplikou. Zopakoval, že na věc musí být aplikována pravidla o promlčení dluhu platná ke dni jeho vzniku, jak stanoví § 268 celního zákona. Zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu dne 23. 9. 2003, lhůta pro pravomocné doměření trvala do 31. 12. 2006. Před uplynutím této lhůty byl proveden dne 13. 3. 2006 úkon směřující k vymození daně, běh lhůty pro doměření tím byl obnoven do 31. 12. 2009. V této lhůtě byly clo i daň pravomocně vyměřeny.

Žalovaný dále označil za nesporné, že vydal napadené rozhodnutí v době, kdy bylo rozhodnuto o námitce podjatosti plk. Bc. P. H., když o námitce rozhodl ředitel žalovaného jako vedoucí pracovník. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 9. 9. 2009 odvolání, které bylo postoupeno odvolacímu orgánu, tj. Generálnímu ředitelství cel Praha. To vydalo dne 11. 3. 2010 rozhodnutí, kterým odvolání proti shora uvedenému rozhodnutí zamítlo. Žalobcem namítané právo na spravedlivý proces tak zůstalo zachováno. Pokud by odvolací orgán odvolání žalobce vyhověl a rozhodnutí o nepodjatosti zrušil, bylo by následně zrušeno také rozhodnutí o odvolání ve věci doměření celního dluhu, respektive byla by přezkoumána zákonnost takového rozhodnutí, které by bylo vydáno podjatým orgánem. Dle žalovaného tak podané odvolání proti rozhodnutí o námitce podjatosti není procesní překážkou pro rozhodnutí ve věci, neboť § 48 odst. 12 daňového řádu nepřiznává takovému odvolání odkladný účinek.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy první a druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "s. ř. s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tím žalobce souhlasil výslovně,

žalovaný pak po řádném poučení souhlas udělil postupem dle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. O věci usoudil následovně.

Pokud jde o žalobcovu námitku prekluze práva celních orgánů doměřit celní dluh, pak z jejího obsahu nebylo zcela zřejmé, marné uplynutí které prekluzivní lhůty žalobce přesně namítá. Krajský soud je však k prekluzi všech lhůt, které přicházejí v úvahu, povinen přihlídnout z úřední povinnosti, a proto tak učinil bez ohledu na obsah žalobcovy námítky.

Dle § 47 odst. 1 daňového řádu pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Dle odst. 2 byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Tato právní úprava koresponduje i s úpravou téže problematiky obsaženou v § 268 celního zákona účinného ke dni vzniku celního dluhu. Dle jeho odst. 2 pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Dle odst. 3 byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

Pro přezkoumávanou věc jsou v souvislosti s otázkou prekluze lhůt pro doměření celního dluhu podstatná následující data a skutečnosti. Celní dluh vznikl v roce 2003 (zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu dne 23. 9. 2003). Lhůta pro pravomocné doměření celního dluhu tak končila dnem 31. 12. 2006. V březnu 2006 však celní úřad učinil úkon směřující k vyměření celního dluhu, což ostatně nezpochybňuje ani žalobce (konkrétně se jednalo o Oznámení o zahájení daňového řízení a nařízení ústního jednání v daňovém řízení ze dne 13. 3. 2006, č.j. 1629/06-1164-021; žalobci doručeno 20. 3. 2006). Od konce roku 2006 tak počala běžet nová tříletá lhůta pro pravomocné doměření celního dluhu, která by končila dnem 31. 12. 2009. Přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci dne 9. 9. 2009, tedy v uvedené lhůtě. Navíc věc byla opakovaně předmětem soudního řízení před správními soudy a po tu dobu dle § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva v těchto věcech neběží. Lhůta pro pravomocné doměření celního dluhu by tak končila zcela jistě po datu 31. 12. 2009. Přesné stanovení tohoto termínu však již krajský soud nepovažoval za potřebné, protože ze shora uvedeného je zřejmé, že celní dluh byl pravomocně doměřen jak ve

shora vymezené tříleté, tak desetileté lhůtě. K prekluzi práva doměřit dotčený celní dluh tak nepochybně nedošlo.

Krajský soud se nemohl ztotožnit ani s druhou žalobní námitkou. V tomto směru odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu v této konkrétní věci, neboť jak již krajský soud uvedl, není uvedená věc před správními soudy poprvé. Jedná se konkrétně o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č.j. 9 Afs 146/2007-56, dostupný na www.nssoud.cz. Z jeho odůvodnění považuje krajský soud za vhodné ocitovat následující pasáž: „Nejvyšší správní soud předesílá, že v souzené věci není pochyb o tom, a tato skutečnost plyne z ustanovení § 320 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „celní zákon“), že pro řízení před celními orgány platí též obecné předpisy o správě daní a poplatků, tj. rovněž zákon o správě daní a poplatků. Celní řízení se však řídí nejenom těmito předpisy, ale také jinými předpisy včetně mezinárodních smluv.

Podle čl. 10 Ústavy České republiky jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, součástí našeho právního řádu, přičemž stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Citovaný čl. 10 Ústavy České republiky tak určuje předpoklady pro inkorporaci mezinárodních smluv do právního řádu České republiky a jejich přímou aplikaci. Rovněž § 96 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že jeho ustanovení se použije, pokud mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná, neobsahuje odlišnou úpravu.

Takovou mezinárodní smlouvou je i Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé (dále jen „Evropská dohoda“), jež byla přijata dne 4. 10. 1993 podpisem Závěrečného aktu, s níž vyslovil souhlas Parlament České republiky a prezident České republiky ji ratifikoval, přičemž vstoupila v platnost dnem 1. února 1995 (viz Sdělení Ministerstva zahraničních věcí ve Sbírce zákonů pod č. 7/1995 Sb.). Součástí Evropské dohody je také Protokol č. 4, který stanoví pravidla o původu zboží pro použití celních preferencí, jež má na zřeteli uvedená dohoda (dále jen „Protokol“). Vzhledem k tomu, že v projednávané věci byl mezi účastníky spor v otázkách týkajících se dovozu zboží do České republiky z členského státu Evropské unie (resp. Evropských společenství), v době, kdy Česká republika nebyla členským státem Společenství, ale státem přidruženým, bylo nutno na souzený případ tuto mezinárodní smlouvu aplikovat. K tomuto závěru ostatně dospěl v napadeném rozsudku i krajský soud.

Dle čl. 2 odst. 1 Protokolu se pro účely provádění Evropské dohody pokládají za původní ve Společenství následující výrobky: (a) výrobky zcela získané ve Společenství ve smyslu článku 5; (b) výrobky získané ve Společenství obsahující materiály, které zde nebyly zcela získány, za předpokladu, že takové materiály byly podrobeny dostatečnému opracování nebo zpracování ve Společenství ve smyslu

článku 6; (c) výrobky původní v Evropském hospodářském prostoru (EHP) ve smyslu Protokolu 4 Dohody o Evropském hospodářském prostoru.

Za výrobky zcela získané ve Společenství se ve smyslu čl. 5 Protokolu považují výrobky, které mají originární původ na území Společenství (jako např. nerostné produkty těžené z půdy nebo mořského dna Společenství, rostlinné výrobky zde sklizené, živá zvířata zde narozená a chovaná a výrobky z nich získané, produkty získané lovem či rybolovem zde prováděným atd.). Pro účely čl. 2 Protokolu [v dané věci čl. 2 odst. 1 písm. b) Protokolu] se pak výrobky, které nebyly ve Společenství získány zcela, považují za dostatečně opracované nebo zpracované, pokud současně splňují podmínky uvedené v příloze II Protokolu (srovnej čl. 6 odst. 1 Protokolu). Z této přílohy (konkrétně její kapitoly 87) je přitom zřejmé, že motorová vozidla se považují za dostatečně opracovaná nebo zpracovaná, a tedy původní ve Společenství, pokud hodnota všech použitých materiálů nepřesahuje 40 % ceny výrobku ze závodu

Výrobky původní ve Společenství mají při dovozu do České republiky a výrobky původní v České republice mají při dovozu do Společenství dle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu nárok na uplatnění výhod podle Evropské dohody, pokud je předloženo v případech uvedených v čl. 21 odst. 1 prohlášení, dále uváděné jako „prohlášení na faktuře“, vyhotovené vývozcem na faktuře, dodacím listu nebo jiném obchodním dokladu, který popisuje výrobky takovým způsobem, aby je bylo možno ztotožnit; text prohlášení v různých jazykových mutacích je obsažen v příloze IV. Protokolu.

Podle čl. 21 odst. 1 Protokolu může prohlášení na faktuře zmíněné v čl. 16 odst. 1 písm. b) vystavit: (a) schválený vývozcem ve smyslu čl. 22, nebo (b) kterýkoli vývozcem pro jakoukoli zásilku sestávající z jednoho nebo více nákladových kusů a obsahující původní výrobky, jejichž celková hodnota nepřesahuje 6000 EUR.

Podle § 105 odst. 10 celního zákona, účinného v době dovozu předmětného zboží do České republiky, podání celního prohlášení je považováno za projev vůle deklaranta navrhnout předmětné zboží k propuštění do příslušného režimu. Podáním celního prohlášení deklarant potvrzuje správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého režimu. Podle § 57 odst. 1 písm. e) téhož zákona celní sazebník obsahuje preferenční sazební opatření obsažená v mezinárodních smlouvách, která upravují poskytování celních sazebních preferencí (preferenční smluvní celní sazby).

V daném případě stěžovatel postupoval právě podle výše citovaného ustanovení § 105 odst. 10 celního zákona, když jako deklarant navrhnul dne 23. 9. 2003 automobil Opel Astra Karavan 1,6l, vyrobený v roce 1998, zakoupený od prodávající firmy Bei Guy and Rosa, Sarl. 1, RTE. De Luxemburg, L-4833 Rodange do příslušného režimu, k tomu dle čl. 21 odst. 1 písm. b) Protokolu předložil „prohlášení na faktuře“ a ve smyslu § 57 odst. 1 písm. e) celního zákona a čl. 16

odst. 1 písm. b) Protokolu uplatnil preferenční celní sazbu, na základě které mu byla vyměřena pouze daň z přidané hodnoty ve výši 13 333 Kč.

Podle čl. 32 odst. 1 Protokolu se následné ověřování důkazů původu provádí namátkově nebo kdykoliv, mají-li celní orgány dovážející země opodstatněnou pochybnost o pravosti těchto dokumentů, o původu výrobků v nich uvedených nebo o splnění jiných podmínek tohoto Protokolu. Za účelem provádění odst. 1 citovaného ustanovení celní orgány dovážející země vrátí průvodní osvědčení EUR.1 a fakturu, pokud je předložena, prohlášení na faktuře nebo kopie těchto dokumentů celním orgánům vyvážející země, je-li to možné, též s uvedením důvodů tohoto požadavku. Jakékoliv získané dokumenty a informace o tom, že údaje uvedené na důkazu původu jsou nesprávné, jsou zaslány spolu se žádostí o ověření (srovnej čl. 32 odst. 2 Protokolu). Dle odst. 3 téhož ustanovení je ověření prováděno celními orgány vyvážející země. Pro tyto účely mají celní orgány právo požadovat jakékoli doklady a provádět jakoukoli kontrolu účtů vývozce nebo jinou kontrolu, kterou považují za účelnou. O výsledku ověření pak dožádané celní orgány informují žádající celní orgány co nejdříve. Z výsledku musí být zřejmé, zda jsou dokumenty pravé, zda je možno výrobky v nich uvedené považovat za původní ve Společenství nebo v České republice a zda jsou splněny ostatní podmínky Protokolu.

Vývozce vystavující prohlášení na faktuře (prodávající) je podle čl. 21 odst. 3 Protokolu povinen kdykoli na požádání celních orgánů vyvážející země předložit všechny nezbytné doklady prokazující původ výrobků a splnění ostatních podmínek tohoto Protokolu. Za dokumenty zmíněné v čl. 17 odst. 3 a čl. 21 odst. 3 Protokolu, které dokazují, že výrobky uvedené v průvodním osvědčení EUR.1 nebo na faktuře s prohlášením vývozce mohou být považovány za výrobky původní ve Společenství, v České republice nebo v jedné ze zemí uvedených v člancích 3 a 4, a osvědčují i splnění ostatních požadavků tohoto Protokolu, mohou být pokládány inter alia (mezi jinými):

(a) přímý důkaz o činnostech prováděných vývozcem nebo výrobcem při získávání zboží, tvořící například součást jeho účtů nebo vnitřního účetnictví;

(b) dokumenty prokazující původ použitých materiálů, vydané nebo vystavené ve Společenství nebo v České republice, pokud takové dokumenty mohou být použity v souladu s národními obecně závaznými předpisy;

(c) dokumenty prokazující opracování nebo zpracování materiálů ve Společenství nebo v České republice, vydané nebo vystavené ve Společenství nebo v České republice, pokud takové dokumenty mohou být použity v souladu s národními obecně závaznými předpisy;

(d) průvodní osvědčení EUR.1 nebo prohlášení na faktuře, prokazující původ použitých materiálů, vydané nebo vystavené ve Společenství nebo v České republice v souladu s tímto protokolem, nebo v jedné ze zemí uvedených v člancích 3 a 4, v

souladu s pravidly původu, která jsou shodná s pravidly původu tohoto Protokolu (srovnej čl. 27 Protokolu).

Z obsahu spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že celní úřad postupoval v souladu s výše uvedenými ustanoveními Protokolu, pokud jako celní orgán dovážející země přistoupil k ověření důkazu původu předmětného automobilu. Na tomto místě Nejvyšší správní soud podotýká, že pravomoc týkající se určení původu zboží je tedy v zásadě udělena celním orgánům vývozního státu a celní orgány dovozního státu jsou závěry legálně vyslovenými těmito orgány vázány (k tomu srovnej rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 7. 1984, Les Rapides Savoyards a další, 218/83, Recueil, s. 3105, body 23 a 27; rozsudek Soudního dvora ES ze dne 9. 2. 2006, Sfakianakis AEVE proti Elliniko Dimosio, C-23/04 až C-25/04, Sb. rozh. s. I-1265, body 23, 36 a 49; či na tuto judikaturu navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2008, č. j. 5 Afs 37/2007 - 49). Ze správního spisu soud ověřil, že dle lucemburských celních orgánů bylo následně kontrolou zjištěno, že prodejce předmětného automobilu nebyl schopen dodat dostatečně doklady potvrzující původ zboží.

Celní úřad poté, kdy shora uvedeným postupem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost důkazu prohlášení na faktuře dle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu, a tedy zpochybnil oprávněnost uplatnění preferenční sazby cla, zahájil řízení o dodatečném vyměření celního dluhu, v němž stěžovatele seznámil s výsledkem ověření tohoto důkazu, který je součástí správního spisu, a zároveň stěžovatele poučil o možnosti navrhnout své připomínky k dané věci. Shora popsany postup celního úřadu a následně i žalovaného tak byl v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, neboť celní orgány nebyly povinny v souzené věci zahajovat ani daňovou kontrolu, ani tzv. kontrolu následnou, jak se mylně domnívá stěžovatel.“

Z citovaného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud se již otázkou zákonnosti celního, a v rámci něho také verifikačního, řízení zabýval a neshledal žádných pochybení celních orgánů, s čímž krajský soud plně souhlasí a nemá, co by dodal. Proto pouze opakovaně odkazuje na ustanovení čl. 32 odst. 1 Protokolu, podle něhož se následné ověřování důkazů původu provádí namátkově nebo kdykoliv, mají-li celní orgány dovážející země opodstatněnou pochybnost o pravosti těchto dokumentů, o původu výrobků v nich uvedených nebo o splnění jiných podmínek tohoto Protokolu. Celní orgány tedy nemusí prokazovat či sdělovat účastníkovi řízení existenci důvodů či důvodných pochybností o správnosti jeho postupu. Ostatně žalobce odvozoval tuto jejich povinnost toliko od závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Uvedený nálezn se ale týká jednak jiné problematiky (konkrétně zahájení daňové kontroly dle daňového řádu), jednak již byly jeho závěry o nutnosti existence a sdělení konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly překonány pozdější judikaturou Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52; dostupné na www.nssoud.cz).

Za pravdu však musel dát krajský soud žalobci, pokud jde o třetí námitku. Dle § 26 odst. 6 daňového řádu rozhodne o vyloučení pracovníka z daňového řízení

v předmětné věci vedoucí pracovník správce daně. V přezkoumávané věci vznesl žalobce v souvislosti s odvoláním proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně námitku podjatosti zástupce ředitele žalovaného plk. Bc. P. H. Rozhodnutí o námitce podjatosti (zamítavé) vydal ředitel žalovaného dne 11. 8. 2009, pod č.j. 11392/2009-060100-21 (žalobci doručeno dne 18. 8. 2009). Následně, dne 3. 9. 2009, vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí o merituu věci, které bylo žalobci doručeno dne 9. 9. 2009. Téhož dne podal žalobce odvolání proti shora označenému rozhodnutí ředitele žalovaného ve věci námítky podjatosti. O něm rozhodlo Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 11. 3. 2010, č.j. 7767/2010-900000-302, a to tak, že žalobcovo odvolání zamítlo.

Krajský soud se nemůže ztotožnit s názorem žalovaného, že za této situace k poškození žalobcových práv nedošlo a že podané odvolání proti rozhodnutí o námitce podjatosti není procesní překážkou pro rozhodnutí ve věci samé, neboť § 48 odst. 12 daňového řádu nepřiznává takovému odvolání odkladný účinek. Krajský soud je totiž naopak toho názoru, že pravomocné rozhodnutí správce daně o vyloučení pracovníka musí předcházet rozhodnutí o věci samé, a to proto, aby případné vady daňového řízení způsobené nesprávnou aplikací § 26 daňového řádu bylo možno namítat v řízení o žalobě proti meritornímu rozhodnutí. Je totiž nutné si uvědomit, že v řízení o žádosti o přezkoumání případné podjatosti pracovníků správce daně se pouze prověřuje, zda v samotném daňovém řízení (tedy při vydání meritorního daňového rozhodnutí) není jednáno podjatým úředníkem, v žádném případě však takové rozhodnutí o zamítnutí vyloučení určitého pracovníka z vedení či provádění daňového řízení není rozhodnutím meritorním, které by zasahovalo přímo do subjektivních práv daňového subjektu a není tudíž samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví. Z logiky věci pak je zjevné, že vznesená námitka podjatosti způsobuje, že v řízení o věci samé nesmí být takovým pracovníkem správce daně, případně vedoucím pracovníkem, činěny žádné úkony, vyjma úkonů neodkladných. Má-li však mít rozhodnutí o tom, zda je pracovník správce daně vyloučen, smysl, musí předcházet rozhodnutí o věci samé. Případné vady způsobené nesprávnou aplikací § 26 daňového řádu lze totiž ve správním soudnictví napadnout jedinež žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, č.j. 3 Afs 20/2003-23; dostupný na www.nssoud.cz).

Tak tomu ale v přezkoumávané věci nepochybně nebylo. Žalovaný vydal meritorní rozhodnutí o žalobcově odvolání (navíc podepsané pracovníkem, jehož podjatost žalobce namítal) dříve, než se žalobce proti rozhodnutí ředitele žalovaného o námitce podjatosti vůbec odvolal. Správní soudnictví je navíc ovládáno zásadou koncentrace (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), tedy žalobce může vznést žalobní vady pouze ve lhůtě pro podání žaloby, která činí dle § 72 odst. 1 s. ř. s. 2 měsíce od okamžiku, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Protože žalobci bylo v dané věci rozhodnutí ve věci samé doručeno 9. 9. 2009, musel žalobu podat do 2 měsíců od uvedeného data, tedy do 9. 11. 2009. V tu dobu však o jeho odvolání proti rozhodnutí ředitele žalovaného o námitce podjatosti nebylo

odvolacím orgánem, tedy Generálním ředitelstvím cel, rozhodnuto. Žalobci tak byla odepřena možnost s obsahem tohoto rozhodnutí v žalobě polemizovat a brojit proti jeho závěrům, ačkoliv tak nikde jinde, než v žalobě proti meritornímu rozhodnutí učinit nemohl. Tím byla porušena zásada zákonnosti správního řízení zakotvená v § 2 odst. daňového řádu.

Krajský soud již pouze podotýká, že se podrobněji nezabýval otázkou, zda proti rozhodnutí, kterým nebylo vyhověno námitce podjatosti účastníka řízení vůči pracovníkovi správce daně, je s ohledem na znění § 26 odst. 7 daňového řádu přípustné odvolání. V přezkoumávané věci totiž ředitel žalovaného ve svém rozhodnutí o námitce podjatosti ze dne 11. 8. 2009, č.j. 11392/2009-060100-21, v poučení odvolání připustil. V takovém případě se pak aplikuje ustanovení § 32 odst. 6 daňového řádu, podle něhož je-li v poučení připuštěn opravný prostředek i tehdy, kdy jej zákon nepřipouští, projedná se tento opravný prostředek podaný ve shodě s poučením, jako by jej zákon připouštěl. Tak ostatně také Generální ředitelství cel postupovalo. Pojednání o této teoreticko právní otázce by však přesahovalo rámec tohoto rozsudku a zejména by bylo pro jeho odůvodnění již zcela nadbytečné.

Na základě shora uvedeného tak krajskému soudu nezbylo, než přezkoumávané rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení zrušit, a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. právními názory, které krajský soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, vázán.

Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto má nárok na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Jeho důvodně vynaložené náklady soudního řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,-- Kč. Proto krajský soud závázal žalovaného povinností žalobci prokázané náklady řízení uhradit.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů a za podmínek uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě 2 týdnů po doručení rozhodnutí ke Krajskému soudu v Hradci Králové.

O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 Hradci Králové dne 21. září 2010

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu