



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: J. P., zastoupeného Mgr. Ing. Ladislavou Jindřichovou, advokátkou se sídlem Kpt. Jaroše 110, Klatovy, proti žalovanému: **Celní ředitelství Plzeň**, se sídlem Antonína Uxy 11, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2005, č. j. 10796-02/05-1601-21, o dodatečném vyměření celního dluhu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 7. 3. 2007, č. j. 30 Ca 80/2005 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2005, č. j. 10796-02/05-1601-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Klatovy (dále jen „celní úřad“), platebního výměru č. W1663014-00014-6 ze dne 22. 6. 2005, č. j. 3868/05-21A, kterým byl stěžovateli dodatečně vyměřen celní dluh ve výši 14 184 Kč (z toho clo ve výši 11 626 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 2558 Kč).

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že v případě jím dovezeného automobilu do České republiky se nepochybně jednalo o výrobek původní ve Společenství podléhající preferenčnímu zacházení tak, jak má na mysli Protokol č. 4 Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy (dále jen „Společenství“) na straně druhé (dále jen „Protokol“). Stěžovatel proto nesouhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu, že uvedený výrobek původnost ve Společenství nesplňuje, neboť technický průkaz vozidla, který v celním řízení předložil, není možno považovat za listinu tento původ prokazující. Stěžovatel se za daného skutkového stavu rovněž neztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu, že doměřením cla a daně z přidané hodnoty mu celní úřad pouze uložil zákonnou povinnost. Stěžovatel má zato, že dodatečným vyměřením celního dluhu po relativně dlouhé době došlo k porušení jeho práv, neboť po celou dobu od vydání původního celního rozhodnutí byl v dobré víře o jeho správnosti, a proto se nedomnívá, že by s ohledem na základní principy právního státu, kterými jsou zejména ochrana dobré víry a právní jistoty, bylo možno dodatečné vyměření celního dluhu považovat za uložení zákonné povinnosti. Svá tvrzení stěžovatel opírá o nález Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, který dle jeho názoru v plném rozsahu dopadá na jeho případ. Stěžovatel dále zpochybňuje závěry krajského soudu týkající se hodnocení unesení důkazního břemene. V dané souvislosti stěžovatel poukazuje na skutečnost, že důkazní povinnost neměl v projednávané věci on, ale vývozce, který vystavil prohlášení původu na faktuře, a který také nese odpovědnost za správnost tohoto údaje ve smyslu čl. 34 Protokolu. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 26. 8. 2002 celní úřad propustil do volného oběhu zboží, osobní automobil Fiat Marea, č. k. ZFA18500000256896, rok výroby 1998, dovezený stěžovatelem na území České republiky z Německa. Stěžovatel předmětný automobil deklaroval jako původní ve Společenství a uplatnil preferenční sazbu cla dle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu na základě předloženého důkazu původu zboží, kterým bylo dle čl. 21 Protokolu na faktuře uvedené prohlášení německého vývozce B. Reitz Automobile, 555 43 Bad Kreuznach (dále jen „vývozce“).

Po provedení kontroly celního prohlášení a dokladů k němu přiložených následně celní úřad požádal ve smyslu čl. 32 Protokolu celní orgány vyvážející země o verifikaci předložené faktury, resp. prohlášení na faktuře prokazujícího původ

zboží ve Společenství. Výsledek verifikace byl prostřednictvím Generálního ředitelství cel zaslán celnímu úřadu spolu se stanoviskem žalovaného (ze dne 7. 1. 2004), dle něhož nebylo možné pro dovezený osobní automobil Fiat Marea přiznat příslušné celní preference, neboť kontrolou u vývozce bylo zjištěno, že tento žádný důkaz původu nevystavil, protože nedisponuje doklady potřebnými k prokázání původu tohoto zboží.

Celní úřad poté zahájil dnem 29. 1. 2004 řízení o dodatečném vyměření celního dluhu stěžovateli s odůvodněním, že následnou verifikací předložených dokladů bylo celními orgány vyvážející země zjištěno, že vývozce nebyl oprávněn potvrzovat původ zboží, a tedy nebylo možné uplatnit nulovou preferenční sazbu cla, ale sazbu smluvní ve výši 17,1 %.

Při ústním jednání, které se konalo dne 13. 2. 2004 (viz protokol č. j. 697/04-1663/21A), stěžovatel uvedl, že jediný důkaz původu, který může celnímu úřadu předložit, je technický průkaz vozidla, který prokazuje pohyb vozidla od výrobce v Itálii přes oficiální prodejce Fiat v Německu až po autobazar, v němž vozidlo zakoupil. Dále konstatoval, že i oficiální dovozce vozů Fiat v České republice stěžovateli sdělil, že technický průkaz vozidla je jediným dokladem o původu vozidla a že typ Fiat Marea se vyrábí výlučně v Itálii. Poukázal na skutečnost, že při projednávání koupě předmětného vozidla nemohl tušit, zda prodejce je či není oprávněn potvrdit původ zboží preferenční větou uvedenou na faktuře. Uplatnění preferenční sazby požadoval v dobré víře a ani přes veškeré snahy se mu nepodařilo telefonicky prodejce kontaktovat. K doložení dalších podpůrných dokladů celní úřad stanovil stěžovateli lhůtu do 15. 3. 2004, která byla k žádosti stěžovatele prodloužena do 30. 4. 2004.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel v uvedené lhůtě žádné další dokumenty k prokázání původu zboží nedoložil, celní úřad vyměřil stěžovateli celní dluh dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 5. 2004, č. 11/2004, u něž byla z podnětu žalovaného ve smyslu § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ověřena neplatnost od samého počátku s odůvodněním, že výrok rozhodnutí neobsahuje veškeré náležitosti podle § 32 odst. 2 písm. d) téhož zákona. Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 13. 6. 2005, č. j. 4351-04/05-1601-21, řízení o odvolání stěžovatele proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zastavil s odůvodněním, že odpadl důvod pro další vedení odvolacího řízení.

V návaznosti na výše uvedené celní úřad znovu rozhodl dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2005, č. W1663014-00014-6, č. j. 3868/05-21A, tak, že stěžovateli dodatečně vyměřil celní dluh ve výši 14 184 Kč (z toho clo ve výši 11 626 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 2558 Kč).

Stěžovatel se shora uvedeným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že doručením rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení považoval celou věc za vyřízenou. Uvedl, že řádně splnil veškeré zákonné povinnosti, kupní smlouva (faktura) byla v souladu s platným celním zákonem a ani o původu automobilu, který evidentně pochází z Itálie, nemůže být žádných pochyb. Stěžovatel zdůraznil, že nenese žádnou odpovědnost za pochybení prodejce, u kterého automobil zakoupil, ani za pochybení celního úřadu, resp. konkrétního pracovníka, který jej vyzval k uplatnění preference, ani pracovníka právního oddělení, který jednoznačně postupoval v rozporu se zákonem při vyřizování jeho odvolání.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 8. 2005, č. j. 10796-02/05-1601-21, odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se poté, co zopakoval průběh dosavadního správního řízení, ztotožnil se závěrem celního úřadu o nepřiznání preferenční sazby cla. Uvedl, že celní úřad postupoval v souladu s Protokolem, když vzhledem k pochybnostem zaslal celní správě vyvážející země žádost o následnou verifikaci důkazu původu zboží s tím, že dle jejího výsledku nebylo možné zboží pokládat za původní ve Společenství ve smyslu podmínek stanovených v Protokolu. K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný v rozhodnutí konstatoval, že pracovník celního úřadu stěžovatele pouze upozornil na možnost uplatnění preferenční sazby cla v případě, že budou splněny podmínky k jejímu uplatnění. Uvedenou výzvu tak nebylo možné chápat jako příkaz, kterým by, jak se nesprávně domnívá stěžovatel, pracovník celního úřadu stěžovatele k uplatnění této preference nutil. Stěžovatel projevil vůli uplatnit na předmětný automobil preferenční sazební opatření a podáním celního prohlášení potvrdil správnost údajů v něm obsažených, jakož i pravost dokladů, které k prohlášení doložil. K námitce stěžovatele, že nenese žádnou odpovědnost za pochybení prodejce, který nebyl oprávněn vyhotovit na faktuře prohlášení o původu, a že splnil veškeré zákonné náležitosti, neboť dovezený automobil bezpochyby je původní ve Společenství, žalovaný konstatoval, že celní úřad v napadeném případě neřešil odpovědnost stěžovatele, ale rozhodoval o vyměření cla a přiznání preference. Dle závěrů žalovaného skutečnost, že automobil má v technickém průkazu obsaženo, že pochází z Itálie, sama o sobě není důkazem o jeho původu ve Společenství ve smyslu podmínek stanovených Protokolem, které jsou zcela specifické. Pokud Protokol hovoří o původu zboží, není tím myšleno, kde byl automobil vyroben či zakoupen, ale zda se jedná o zboží ve smyslu definice „původní výrobky“ dle Protokolu. Pochybení pak žalovaný neshledal ani v postupu konkrétního pracovníka právního oddělení při vyřizování odvolání stěžovatele.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. V podané žalobě nesouhlasil se závěry žalovaného a tvrdil, že byl uvedeným rozhodnutím zkrácen na svých právech, zejména zakotvených v čl. 11 odst. 5 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. S odkazem na ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel namítal, že závěr žalovaného, že dovezený automobil

nelze pokládat za výrobek původní ve Společenství, nedisponuje-li prodejce doklady k prokázání jeho původu, nemá oporu v Protokolu a je předčasný. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že žalovaný nezjistil co nejúplněji rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti, když nezohlednil kritérium vymezující „původní výrobky“ ve smyslu čl. 2 a čl. 6 hlavy II. Protokolu, ve spojení s kapitolou 87 přílohy II Protokolu. Přitom čl. 27 Protokolu vymezuje tzv. podpůrné dokumenty (dokládající, že výrobky uvedené na faktuře s preferenční větou mohou být považovány za původní) toliko příkladmo, nikoli taxativně, a tím ponechává celnímu orgánu ve smyslu čl. 33 odst. 2 Protokolu, ve spojení s § 31 zákona o správě daní a poplatků, široké možnosti, jak co nejúplněji zjistit skutkový stav věci. V závěru stěžovatel argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, z něhož vyplývá, že z ústavně právních hledisek je jen stěží akceptovatelné, pokud státní orgán při výkonu veřejné moci, v postavení vrchnostensky nadřazeného subjektu, autoritativně přezkoumá a osvědčí určité skutečnosti, aby následně jednotlivce sankcionoval za to, že tyto dříve aprobované skutečnosti prohlásí za nesprávné a jednání jednotlivce za protizákonné.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí se krajský soud vypořádal s veškerými námitkami, které stěžovatel uplatnil v podané žalobě. Uvedl, že postup celních orgánů byl v souladu se zákonem, pokud v případě vyvrácení věrohodnosti důkazu prohlášení na faktuře dle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu, bylo zahájeno řízení o dodatečném vyměření celního dluhu, v jehož rámci byl stěžovatel vyzván k prokázání svého tvrzení o původu výrobku ve Společenství tak, jak deklaroval v celním prohlášení. Krajský soud se ztotožnil se závěry celních orgánů, že stěžovatel žádný takový důkaz nenavrhl ani nepředložil, a tedy neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků přeneseno. Uzavřel, že ani doložený technický průkaz vozidla, prokazující pohyb předmětného automobilu od výrobce v Itálii až po autobazar, v němž bylo vozidlo zakoupeno, není tím dokumentem, který by ve smyslu Protokolu prokazoval původ výrobku ve Společenství. Nedůvodnou krajský soud shledal také námitku stěžovatele týkající se nedostatečnosti zjištěného skutkového stavu i argumentaci stěžovatele opírající se o nález Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné svým obsahem odpovídají ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, neboť nesouhlasí se závěry krajského soudu, že technický průkaz vozidla nelze považovat za dokument prokazující původ zboží ve Společenství, ačkoli z něj zcela jasně vyplývá, že předmětný automobil byl vyroben v Itálii, a tedy nepochybně má svůj původ ve Společenství [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že k dodatečnému vyměření cla a daně z přidané hodnoty došlo ze strany celního úřadu až po relativně dlouhé době, přičemž po celou tuto dobu byl stěžovatel

v dobré víře o správnosti původně vyměřeného celního dluhu. Na rozdíl od krajského soudu se proto stěžovatel domnívá, že na jeho případ dopadají závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02. Stěžovatel rovněž poukazuje na pochybení správních orgánů obou stupňů, které při zjišťování skutkové podstaty porušily zákon v ustanoveních o řízení, a to v otázce hodnocení důkazního břemene účastníků, takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích výše uvedených stížných bodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V úvodu 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 také 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 vyhlášeny 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 nímž 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 již výše zmiňovaný Protokol (rozuměj Protokol č. 4 týkající se pojmu „původní výrobky“ a metod administrativní spolupráce). 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.

V projednávané věci je mezi účastníky řízení sporné, zda se v případě stěžovatelem dovezeného automobilu Fiat Marea ze Spolkové republiky Německo, který má v technickém průkazu uvedenu jako zemi výroby Itálii, jednalo o výrobek původní ve Společenství či nikoli. Stěžovatel především nesouhlasil se závěrem žalovaného a celního úřadu, dle něhož technický průkaz vozidla, který stěžovatel v celním řízení předložil, není možno v daném případě považovat za dokument, který by původ zboží ve Společenství prokazoval. Další kasační námitka pak souvisí s posouzením otázky nesení důkazního břemene účastníky řízení. Stěžovatel se domnívá, že napadené rozhodnutí sice správně interpretuje příkladnost čl. 27 Protokolu, ovšem z odkazu zde umístěného na čl. 21 odst. 3 Protokolu je zřejmé, že důkazní povinnost, která je v tomto případě stanovena ve smyslu čl. 10 Ústavy nadřazenou mezinárodní smlouvou, nemá stěžovatel, ale vývozce, který prohlášení na faktuře vystavil. Ten také nese odpovědnost za správnost tohoto údaje ve smyslu čl. 34 Protokolu. Nadto nelze přehlédnout, že důkazní možnosti stěžovatele jakožto dovozce jsou značně omezené, neboť jiné dokumenty, kromě technického průkazu, nemá k dispozici.

Při posuzování důvodnosti takto uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

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 vývozc* ve smyslu čl. 22, nebo (b) *kterýkoli vývozc* 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 tedy stěžovatel postupoval podle výše citovaného ustanovení § 105 odst. 10 celního zákona, pokud jako deklarant navrhnul předmětný automobil 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 byl vyměřen celní dluh.

Podle čl. 32 odst. 1 Protokolu se následné ověřování důkazů původu provádí namátkově nebo kdykoliv mají 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 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 a z tohoto důvodu vrátil průvodní fakturu, vystavenou dne 16. 8. 2002, s prohlášením na faktuře celním orgánům vyvážející země a požádal o ověření tohoto důkazu. 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). Dle německých celních

orgánů bylo následně kontrolou u vývozce zjištěno, že prodejce pro předmětný automobil žádný důkaz původu nevystavil, neboť nedisponoval potřebnými dokumenty ve smyslu čl. 27 Protokolu.

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 důkazy k prokázání jím tvrzeného původu výrobku ze Společenství v souladu s Protokolem. Shora popsany postup celního úřadu a následně i žalovaného tak byl v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, neboť důkazní břemeno se ve smyslu § 31 odst. 9 tohoto zákona přesunulo na stěžovatele, který byl celním úřadem vyzván k prokázání svého tvrzení o původu výrobku ve Společenství.

Uvedený závěr má oporu také v dřívější judikatuře zdejšího soudu. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 - 71, publikovaném pod č. 542/2005 Sb. NSS: „*Pokud celní orgán jako správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, prokáže existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených celním (daňovým) subjektem, je důkazní břemeno na celním subjektu, jehož povinností podle § 31 odst. 9 citovaného zákona je navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem v průběhu celního řízení vyzván. Pokud celní subjekt toto důkazní břemeno neunes, celní orgán podle okolností uloží povinnost zaplatit clo v jiné výši, než odpovídá údajům uvedeným celním subjektem při propuštění dovezeného zboží do volného oběhu.*“

Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil kasační námitce stěžovatele, že v souzeném případě byl nositelem důkazní povinnosti vývozce ve smyslu čl. 34 Protokolu a nikoli stěžovatel. Nejvyšší správní soud se domnívá, že uvedený názor stěžovatele byl patrně ovlivněn skutečností, že stěžovatel zaměňuje řízení sankční dle čl. 34 Protokolu, jenž dopadá na osoby, které vystaví nebo zapříčiní vydání dokumentu obsahujícího nesprávné údaje za účelem získání preferenčního zacházení, s ověřováním důkazů původu zboží dle čl. 32 Protokolu, které jediné bylo předmětem zahájeného řízení. Již krajský soud však stěžovateli v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě vysvětlil, že to byl on, kdo ve smyslu § 105 odst. 10 celního zákona potvrdil v celním prohlášení správnost údajů v něm obsažených, jakož i pravost dokladů, kterými bylo toto prohlášení doloženo. Pokud tedy následně celní úřad a žalovaný správnost těchto údajů zpochybnili, a z tohoto důvodu také zpochybnili oprávněnost uplatnění preferenční sazby cla, bylo jejich zákonnou povinností zahájit se stěžovatelem řízení o dodatečném vyměření celního dluhu. Na stěžovateli pak bylo, aby pochybnosti celních orgánů o oprávněnosti

uplatnění preferenční sazby cla vyvrátil.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovateli bylo celním úřadem v průběhu řízení srozumitelně sděleno, jaké má v jeho věci pochybnosti a z jakých důvodů, byla mu též stanovena dostatečně dlouhá doba k tomu, aby tvrzení a důkazy předestřené mu celním úřadem zvrátil. Stěžovatel tak ve stanovené době neučinil a neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Celní orgány proto postupovaly v souladu se zákonem, pokud stěžovateli dodatečně vyměřily clo odpovídající nikoli preferenční, ale sazbě cla, a daň z přidané hodnoty. Jediný důkaz, který stěžovatel v rámci ústního jednání dne 13. 2. 2004 celnímu úřadu předložil a který měl dle jeho názoru prokázat původ dovezeného vozidla ve Společenství, byl technický průkaz tohoto vozidla dokládající pohyb vozidla od výrobce v Itálii přes prodejce Fiat ve Spolkové republice Německo až po autobazar, v němž stěžovatel uvedený automobil zakoupil.

Ve shodě se závěry, které v dané věci učinily správní orgány obou stupňů i krajský soud, Nejvyšší správní soud konstatuje, že údaj o místě výroby (Itálie) v technickém průkazu předmětného vozu sám o sobě neprokazuje původ tohoto automobilu ve Společenství ve smyslu podmínek stanovených Protokolem, které jsou zcela specifické. Pokud se totiž v daném případě hovoří o „původu zboží“, není tím automaticky myšleno, kde byl automobil vyroben či zakoupen, ale zda splňuje podmínky pro uznání původu ve Společenství, tedy že se v daném případě jedná o zboží ve smyslu „původní výroby“ tak, jak stanoví čl. 2 a čl. 6, ve spojení s přílohou II (kapitolou 87) Protokolu. Dle uvedených předpisů (citovaných výše) je pro určení původu motorového vozidla určující, zda hodnota všech použitých materiálů nepřesahuje 40 % ceny výrobku ze závodu.

Nejvyšší správní soud tak vzhledem k výše uvedenému uzavírá, že stěžovatelem poskytnutá a technickým průkazem doložená informace o tom, kde bylo osobní vozidlo vyrobeno, sama o sobě není s to prokázat, že země výroby předmětného automobilu je zároveň zemí, kde tento výrobek získal preferenční původ. Dle pravidel původu obsažených v citovaných ustanoveních Protokolu má totiž na původ zboží vliv jakékoli opracování či zpracování výrobku. Proto se zejména u ojetých automobilů, u kterých v průběhu jejich užívání dochází k různým opravám a úpravám, nelze pouze s takto předloženým důkazním prostředkem spokojit. Jiné důkazy pak stěžovatel v předcházejícím celním řízení nedoložil a ani k provedení nenavrhoval.

Na tomto místě Nejvyšší správní soud ještě jednou zdůrazňuje, že na preferenční celní sazbu by měl stěžovatel právní nárok, pokud by byly splněny zákonné předpoklady stanovené v Protokolu, tedy pokud by bylo prokázáno, že předmětný automobil je původní ve Společenství. To však v souzené věci prokázáno nebylo. Zahájením řízení o dodatečném vyměření celního dluhu tak

celní úřad plnil svou zákonnou povinnost jakožto správce cla a daně z přidané hodnoty a z jeho strany se tedy nejednalo o sankční opatření namířené proti stěžovateli v podobě uložení sankce za porušení právního předpisu. Jak již bylo uvedeno výše, z tohoto důvodu se jako nepřipadná jeví stěžovatelem uplatněná argumentace článkem 34 Protokolu týkající se osob, které vystaví nebo zapříčiní vydání dokumentu obsahujícího nesprávné údaje za účelem získání preferenčního zacházení pro výrobky. Tato skutečnost však v zahájeném řízení řešena nebyla. V přezkoumávané věci celní řízení nebylo vedeno za účelem uložení sankce stěžovateli za to, že by uvedl nesprávné údaje na fakturu za účelem získání preferenčního zacházení, ale za účelem prokázání původu výrobku ve Společenství, a pro případ, že původ nebude prokázán, za účelem dodatečného vyměření celního dluhu.

Z týchž důvodů Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02. V této věci Ústavní soud posuzoval, zda je ústavně konformní postup celních orgánů, pokud nejprve přijmou vyplněnou jednotnou celní deklaraci, na níž osvědčí rozsah kontroly propouštěného zboží s tím, že realizovaly úplnou kontrolu zboží a dokladů k němu přiložených, a následně dospějí k závěru popírajícímu závěr původní a rozhodnou o tom, že celní deklarant spáchal uvedením nesprávných údajů celní delikt. I v tomto případě se Nejvyšší správní soud v plném rozsahu ztotožňuje se závěry krajského soudu, že v právní věci projednávané zdejším soudem nešlo o uložení sankce za případný správní delikt, ale o ověření důkazu původu výrobku ve Společenství, a to zákonným způsobem vyplývajícím z mezinárodní smlouvy.

Z výše uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. dubna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu