



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: **K.I.S.**, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/1, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 6. 2006, č. j. 1989/06-1401-21, ze dne 18. 6. 2006, č. j. 1989a/06-1401-21, ze dne 19. 6. 2006, č. j. 1989b/06-1401-21, ze dne 19. 6. 2006, č. j. 1989c/06-1401-21, ze dne 19. 6. 2006, č. j. 1991/06-1401-21, ze dne 7. 8. 2006, č. j. 3979/06-1401-21, ze dne 25. 9. 2006, č. j. 4787/06-1401-21, ze dne 27. 9. 2006, č. j. 4672/06-1401-21, a ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5020/06-1401-21, o dodatečném vyměření cla a daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 11. 2007, č. j. 22 Ca 332/2006 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 11. 2007, č. j. 22 Ca 332/2006 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 22. 11. 2007, č. j. 22 Ca 332/2006-24, kterým byla zrušena jeho v záhlaví označená rozhodnutí. Těmito rozhodnutími byla změněna rozhodnutí vydaná Celním úřadem Frýdek - Místek ze dne 16. 1. 2006, dodatečné platební výměry č. 5/2006, č. 4/2006 a č. 3/2006, zamítnuto

odvolání proti platebnímu výměru z téhož dne, č. 6/2006, dále změněny platební výměry ze dne 25. 1. 2006, č. 2/2006, a ze dne 19. 4. 2006, č. 18/2006, a dále změněna rozhodnutí Celního úřadu Ostrava, dodatečné platební výměry ze dne 16. 3. 2006, č. j. 2557/2006, ze dne 14. 3. 2006, č. j. 2431/2006-ž-369/05 a ze dne 15. 3. 2006, č. j. 2500-2006-ž-362/05. Předmětnými rozhodnutími bylo žalobci dodatečně vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty, a to na základě odebrání celních preferencí ve smyslu článku 16 Protokolu č. 4 týkajícího se definice pojmu „původní výrobky“ a metod administrativní spolupráce (dále jen „Protokol“) k Evropské dohodě zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé (dále jen „Dohoda“).

Stěžovatel označuje za 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.“). Dle názoru stěžovatele je nutno odmítnout názor krajského soudu, že výklad článku 16 Protokolu, z něhož stěžovatel vycházel, je formalistický. Pro účely přiznání preferencí na základě mezinárodních dohod totiž nelze aplikovat odlišné způsoby prokazování podmínek jejich splnění, jak nastiňuje krajský soud ve svém rozsudku. Takový přístup by byl jasným obcházením uzavřených mezinárodních dohod. Podle stěžovatele dospěl krajský soud k nesprávnému závěru, že v projednávaných případech je nutno bez výjimky se zabývat otázkou, zda v daných případech nenastaly výjimečné okolnosti ve smyslu článku 32 odst. 6 Protokolu. Tento závěr je s ohledem na případy, kdy následná verifikace proběhla včas a s jednoznačným výsledkem (celní preferenci nelze poskytnout z důvodu falšovaných důkazů o původu), nesprávný, v těchto situacích nelze článek 32 odst. 6 Protokolu aplikovat. V této souvislosti nemá podle stěžovatele význam ani svědecká výpověď svědka H., provedená v řízeních vedených Celním úřadem Ostrava, neboť předmětem výsledku měl být průběh obchodních operací, které stěžovatel nezpochybnil. Výpověď jmenovaného svědka neměla z hlediska určení pravosti předkládaných dokladů význam. Krajský soud mylně vyložil i ustanovení čl. 221 odst. 3, větu druhou, nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), na něž stěžovatel upozornil ve svém vyjádření k žalobě z důvodu namítané prekluze. O otázce možné trestně právní odpovědnosti žalobce stěžovatel v souvislosti s předkládáním falešných dokladů nepolemizoval, kromě toho si sám nemohl vytvořit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že následná verifikace nepotvrdila pravost jím předložených dokladů. Má za to, že při provedeném dožádání ve Spolkové republice Německo neměl možnost zúčastnit se úkonů a ani nebyl informován o průběhu řízení k vyvrácení věrohodnosti povinných evidencí a záznamů, navíc za situace, kdy osoby podávající vysvětlení, mohly mít účelově zájem na popření pravosti jejich podpisu na listině prokazující podle Protokolu preferenci dováženého zboží jeho původem ve státě Evropské unie. Dospět za této situace k závěru o nepravosti dokladů, je dle

právního názoru žalobce právně nepodloženým a především předčasným závěrem stěžovatele. Dle žalobce je podstatné, že disponoval osvědčeními o preferencích dovážených vozidel od vývozce, přičemž tyto byly založeny ve správním spisu před vydáním rozhodnutí celních orgánů prvního stupně. Žalobce proto tvrdí, že původ dováženého zboží v členském státě Evropské unie prokázal. Dále pak setrvává na svém právním názoru ohledně prekluze dle čl. 221 odst. 3, věty druhé, celního kodexu, když tvrdí, že již marně uplynuly u jednotlivých dotčených dovozů lhůty k doměření a vybrání cla orgány žalovaného. S ohledem na shora uvedené žalobce navrhuje, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta a aby byl stěžovatel zavázán povinností uhradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti.

Stěžovatel podal k vyjádření žalobce repliku, ve které zdůrazňuje, že způsoby provádění následných verifikací důkazů o preferenčním původu zboží byly v rozhodném období upraveny mezinárodní smlouvou (Protokolem). Ta stanovila závazné postupy, které byly dodrženy, a jejich výsledek opodstatňoval dodatečné vyměření cla a daně z přidané hodnoty ve všech případech. Nelze tedy souhlasit s výrokem žalobce, že rozhodnutí byla právně nepodložená či předčasná. Dále stěžovatel upozorňuje na skutečnost, že žalobcem nebyly v doměřovacích řízeních v obou stupních doloženy žádné kvalifikované důkazy o preferenčním původu zboží. Rovněž je nedůvodná námitka žalobce o prekluzi lhůt k doměření cla, neboť ve smyslu čl. 221 odst. 3 celního kodexu dochází po dobu vedení řízení o opravném prostředku ke stavení tříleté propadlé lhůty.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Německé celní orgány v rámci následné verifikace dokladů a kontroly účetnictví jiného subjektu pojalý podezření, že žalobce údajně dováží osobní automobily ze Spolkové republiky Německo do České republiky za zcela jiné hodnoty, než za které je nakupuje. Bylo zjištěno, že ceny uvedené ve fakturách předložených při celním řízení neodpovídají cenám uvedeným ve fakturách v účetnictví tohoto subjektu. Na základě výsledku zmíněné kontroly byly české celní orgány požádány o prověření obchodních aktivit žalobce. V souladu s článkem 32 Protokolu proto požádaly celní orgány vyvážející země (Spolková republika Německo) o ověření důkazu původu dováženého zboží ve Společenství. Výsledkem následného ověřování důkazů původu byla dle české celní správy stanoviska německých celních orgánů, podle nichž výrobky (osobní automobily) označené v příslušných fakturách, obsahujících též prohlášení o preferenčním původu podle čl. 16 odst. 1 písm. b) Protokolu, byly vyrobeny a jsou původní v České republice nebo jiné zemi Společenství ve smyslu Protokolu. Za těchto podmínek by bylo možno zboží přiznat příslušné celní preference. Z ověřování však rovněž vyplynulo, že faktury – kupní smlouvy obsahující zmíněné prohlášení nebyly vystaveny ani podepsány osobami, které jsou v těchto dokumentech označeny jako prodávající. Na základě těchto skutečností byly německými celními orgány kupní

smlouvy označeny za falzifikáty. Dotčené výrobky v nich označené tak nelze pokládat za původní v České republice či Společenství. Žalobce byl s uvedenými závěry seznámen v rámci ústního jednání. Dle svého sdělení byl až do poskytnutí této informace v dobré víře, že všechny doklady jsou pravé, odpovědnost za údajnou nepravost by měl nést výlučně prodávající. K samotným výrobkům uvedl, že jde o vozidla vyráběná ve Společenství, což je schopen prokázat potvrzením od jejich výrobců nebo certifikovaných zástupců. Ve většině případů následně toto potvrzení doložil.

Celní úřady však přesto ve všech věcech vydaly dodatečné platební výměry. V nich konstatovaly, že postverifikační řízení, jehož závěry jsou vázány, neosvědčilo pravost předloženého průkazu původu, na jehož základě bylo dováženému zboží přiznáno preferenční zacházení, a potvrzení předložené dodatečně žalobcem není možno akceptovat jako důkaz, neboť není průkazem původu ve smyslu ustanovení čl. 17 a čl. 21 Protokolu. Žalobce ve svých odvoláních namítl, že celní rozhodnutí jsou vydána v rozporu s právními předpisy, neboť odkazují jen na čl. 17 a čl. 21 Protokolu, aniž by bylo přihlédnuto k ustanovení jeho čl. 27, jež připouští prokazování původu způsobem zjevně potvrzujícím vyrobení zboží na území států Evropského společenství. Vyloučení předloženého potvrzení oficiálního zástupce výrobce (dovozce) bylo podle názoru žalobce neoprávněně zúženou aplikací Protokolu. Celní orgány též porušily čl. 78 odst. 3 celního kodexu, který jim ukládá vzít v úvahu nové skutečnosti, které jsou k dispozici. Žalobce dále v některých případech napadl i správnost stanovení výše vyměřeného cla. Stěžovatel ve svých rozhodnutích o odvolání uvedl, že preference ve smyslu Dohody lze podle čl. 16 Protokolu přiznat jen za předpokladu, že jsou kumulativně splněny následující podmínky: výrobky musí být původní ve Společenství a musí být předložen kvalifikovaný důkaz původu, a to výhradně formou průvodního osvědčení EUR.1 nebo tzv. prohlášení na faktuře. Jiné důkazy původu pro účely přiznání výhod dle Dohody akceptovat nelze. Žalobce poukazyval toliko na tzv. podpůrné doklady, které však nejsou zmíněnými kvalifikovanými důkazy původu. Námitky žalobce směřující do nesprávné výše dodatečně doměřeného cla a daně z přidané hodnoty shledal stěžovatel důvodnými, a rozhodnutí celních úřadů proto změnil. V jednom případě bylo odvolání zamítnuto.

Žalobce proti rozhodnutím stěžovatele podal žaloby ve správním soudnictví ke krajskému soudu. V nich v první řadě namítl, že celním orgánům bylo doloženo originální písemné potvrzení oficiálního zástupce, osvědčení o vyrobení vozidla v zemi Evropské unie, z něhož je jednoznačně patrné, že jde o zboží s tímto původem. Podle názoru žalobce toto potvrzení splňuje charakter tzv. podpůrných dokladů zmiňovaných v člancích 17, 21 a 27 Protokolu, představující novou skutečnost ve smyslu článku 78 odst. 3 celního kodexu. Osvědčení podmínky původu jím provedeným způsobem je kvalifikovaným důkazem původu, celní orgány nejsou vázány jen na formu průvodního osvědčení EUR.1 nebo prohlášení na faktuře. Žalobci nemůže být přičítáno k tíži, že prodejce v Spolkové republice

Německo postupoval v rozporu s právními předpisy, a je naopak nutno zohlednit, že on sám byl až do sdělení celních orgánů v dobré víře. Stěžovatel tak neoprávněně zamítl jeho námitku vůči postupu celních orgánů prvního stupně, které zúženým výkladem k tíži žalobce odmítly akceptovat jím předložené doklady o výrobě a původu výrobků. Dále žalobce uvedl, že k dodatečnému vyměření cla došlo po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty dle čl. 221 odst. 3 celního kodexu.

Krajský soud žaloby spojil ke společnému projednání a všechna rozhodnutí stěžovatele jedním rozsudkem zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovateli sice přisvědčil, že v Protokolu jsou rigidně stanoveny podmínky pro přiznání preferenčního zacházení, avšak celní orgány příliš formalisticky vyložily čl. 16 Protokolu v jeho vztahu k čl. 32, pokud uzavřely, že není-li předloženo osvědčení EUR.1 nebo prohlášení na faktuře, je zapotřebí bez dalšího preferenci odebrat (nepřiznat). Za situace, kdy se žalobce snažil prokázat skutečný původ zboží, přičemž z obsahu žalobami napadených rozhodnutí není zřejmé, že by se mu to nepodařilo, bylo povinností celních orgánů zabývat se před odebráním preference i otázkou, zda se nejedná o případ způsobený výjimečnými okolnostmi dle čl. 32 odst. 6 Protokolu. Tímto se však nezabývaly, krajský soud z tohoto důvodu shledal jejich rozhodnutí nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů. V řízeních vedených před Celním úřadem Ostrava byl navíc proveden výslech svědka H. bez přítomnosti žalobce, čímž bylo porušeno jeho právo klást tomuto svědkovi otázky ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na základě této výpovědi mohlo být podle krajského soudu posouzeno, zda nejde o případ způsobený výjimečnými okolnostmi dle čl. 32 odst. 6 Protokolu. Prekluzi v daných případech je nutno dle krajského soudu posuzovat podle právní úpravy platné a účinné v době vzniku předmětných celních dluhů, neboť jde o práva a povinnosti zasahující do hmotněprávní sféry subjektů. Celní orgány přitom ve všech případech ještě před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty učinily ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona úkony směřující k dodatečnému vyměření cla a daně, o nichž byl žalobce zpraven. Rozhodnutí celního úřadu i žalovaného tak byla vydána ještě před uplynutím prekluzivních lhůt.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. poukazuje na nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

V projednávané věci je nejprve třeba objasnit, jaká právní úprava je aplikovatelná na sporné právní otázky. Po stránce skutkové mezi stěžovatelem a

žalobcem k žádným rozporům nedošlo, tudíž skutkové otázky nejsou předmětem řízení o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 5 Afs 68/2005 – 68, judikoval, že „při posuzování povinnosti zaplatit celní dluh je nutno vycházet z právní úpravy celního zákona platné a účinné v době vzniku dluhu; určující je tedy vznik hmotněprávní povinnosti zaplatit celní dluh, nikoliv okamžik jeho vyměření“.

V dané věci byla celní prohlášení k dováženým osobním automobilům přijata mezi 3. 3. 2003 a 22. 9. 2003. Během všech uskutečněných dovozů byl platnou a účinnou právní normou, obsahující hmotněprávní a procesněprávní ustanovení o celním řízení, celní zákon. Vznik celního dluhu upravoval v ustanoveních § 238 – § 253, a to beze změny od 1. 7. 2002 až do 30. 4. 2004. Jako deklarant byl ve všech případech označen žalobce. Podle § 238 odst. 1 písm. a) zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), vzniká celní dluh při dovozu propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu. Dle § 238 odst. 2 celního zákona celní dluh vznikne v okamžiku přijetí celního prohlášení. Podle odst. 3, věty první, téhož ustanovení je dlužníkem deklarant. V souladu s § 2 písm. n) stejného zákona je deklarantem osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno. Ačkoli tedy celní dluh a daň z přidané hodnoty byly žalobci vyměřeny v první polovině roku 2006 za účinnosti celního kodexu, byl celní dluh celními orgány správně (v souladu s výše citovaným rozsudkem) vyměřen za použití celního zákona, neboť vznikl v období březen – září 2003.

Celní zákon však nebyl jedinou právní normou, která obsahovala pro danou věc komplexní a vyčerpávající úpravu. Z hlediska posouzení důvodnosti námitek projednávané kasační stížnosti a časového okamžiku vzniku celního dluhu je třeba postupovat při posouzení preferenčního původu zboží dle Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé a její Protokol č. 4. Na aplikaci Dohody předně přímo odkazují vnitrostátní právní předpisy, a to § 55 celního zákona prostřednictvím § 6 celního sazebníku (nařízení vlády č. 534/2002 Sb.). K aplikaci Dohody a Protokolu se vyjádřil též Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 34/2007 – 69 (dostupný na www.nssoud.cz): „Nejvyšší správní soud tedy nesdílí názor krajského soudu v tom, že je možné aplikovat izolovaně jeden článek Evropské dohody, resp. Protokolu č. 4 (v daném případě čl. 2 odst. 2), nýbrž že je třeba použít všechna relevantní ustanovení této dohody, která určují podmínky pro to, aby bylo zboží považováno za původní v České republice. Nikoli tedy pouze čl. 2 odst. 2, který říká, kdy se zboží pokládá za původní v České republice, ale také čl. 16, který stanoví, za jakých podmínek mají původní výrobky v České republice nárok na uplatnění výhod podle této dohody (tj. za jakých podmínek se původ podle čl. 2 odst. 2 stane preferenčním), další články týkající se náležitostí

Komentář [Nss1]: aplikuje se celní zákon, nikoli celní kodex

Komentář [Nss2]: aplikovatelnost Dohody a Protokolu

prohlášení na faktuře a prokazování původu (čl. 21, 27) a rovněž také čl. 32, který se vztahuje k ověřování důkazů původu. Odkazuje-li totiž § 6 celního sazebníku při určení preferenčního původu zboží na podmínky stanovené Evropskou dohodou, je třeba tuto dohodu použít jako celek a vycházet z toho, že pouze takové zboží, které by Evropská dohoda považovala „za preferenčně původní v České republice“ může být bez cla.“ Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů neztotožňuje s právním názorem, podle něhož je možné použít z Dohody pouze způsob stanovení pravidel o původu výrobků pro použití celních preferencí (čl. 2 Protokolu) a v ostatním byly správní orgány povinny rozhodné skutečnosti zjišťovat postupem podle § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Z uvedeného shrnutí je zřejmé, že při ověřování důkazů původu měly celní orgány povinnost v dotčených celních řízeních postupovat podle Protokolu. Z předložených správních spisů a rozhodnutí vydaných v celním řízení jednoznačně vyplývá, že této své povinnosti dostály. Dále je tedy otázkou, zda jejich postup byl zákonný.

Komentář [Nss3]: relevantní ustanovení Dohody a Protokolu

Podle čl. 10 a čl. 11 Dohody mají být vstupem této dohody v platnost omezena či zrušena vzájemná dovozní cla pro výrobky mající původ v České republice, resp. ve Společenství, tj. výrobky, u nichž byl prokázán preferenční původ. Čl. 35 pak stanoví, že pravidla o původu zboží pro použití celních preferencí, jež má na zřeteli tato dohoda, stanoví Protokol.

Podle čl. 16 odst. 1 Protokolu mají výrobky původní ve Společenství (čl. 2 odst. 1) při dovozu do České republiky a výrobky původní v České republice (č. 2 odst. 2) při dovozu do Společenství nárok na uplatnění výhod podle této dohody, pokud je předloženo:

- (a) průvodní osvědčení EUR.1 nebo
- (b) v případech uvedených v článku 21 odst. 1 „prohlášení na faktuře“, vyhotovené vývozcem na faktuře, dodacím listu nebo jiném obchodním dokladu, který popisuje výrobky takovým způsobem, aby je bylo možno ztotožnit.

Ustanovení čl. 16 Protokolu tedy taxativně určuje doklady, kterými lze doložit nárok na uplatnění výhod, a to buď osvědčení EUR.1 nebo tzv. prohlášení na faktuře. Průvodní osvědčení EUR.1 vydávají dle čl. 17 Protokolu celní orgány vyvážející země, a to na základě písemné žádosti vývozce (příp. jím zmocněného zástupce). V projednávané věci není sporné, že tímto způsobem preferenční původ dotčených výrobků nebyl prokazován. Žalobce zvolil formu prohlášení o preferenčním původu na faktuře. Tato prohlášení byla součástí jednotlivých kupních smluv, v nichž žalobce vždy figuroval jako kupující. Tyto kupní smlouvy však německé celní orgány, jakožto orgány vyvážející země, označily za falzifikáty a tuto skutečnost oznámily dle čl. 32 Protokolu českým celním orgánům. Celní úřad po obdržení této informace rozhodl, že preferenční původ zboží prokázán nebyl

ani tímto prohlášením. Tento postup zcela odpovídá ustanovením Protokolu upravujícím ověření důkazů.

Podle čl. 21 odst. 3 Protokolu vývozce vystavující prohlášení na faktuře je povinen kdykoli na požádání celních orgánů vyvážející země předložit všechny nezbytné doklady prokazující původ výrobků a splnění ostatních podmínek tohoto protokolu.

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. Podle odst. 3 ověření je 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. Podle odst. 5 celní orgány žádající o ověření budou informovány o jeho výsledcích co nejdříve. Z výsledků musí být zřejmé, zda jsou dokumenty pravé, zda je možno v nich uvedené výrobky považovat za původní ve Společenství, v České republice nebo v jedné ze zemí uvedených v člancích 3 a 4 a zda jsou splněny ostatní podmínky tohoto protokolu. Podle odst. 6 neobdrží-li v případech opodstatněných pochybností žádající celní orgány žádnou odpověď do deseti měsíců od data žádosti o ověření, nebo nebude-li odpověď obsahovat dostatečné informace pro určení pravosti předmětného dokumentu nebo skutečného původu výrobků, nepřiznají nárok na preference, kromě případů způsobených výjimečnými okolnostmi.

V citovaném článku 32 Protokolu je upraven proces ověřování důkazů původu výrobků. V souladu s tímto ustanovením zaslaly celní úřady České republiky žádost o ověření důkazů původu celním orgánům ve Spolkové republice Německo, neboť tato země je ve smyslu článku 32 Protokolu vyvážející zemí. Zdejší celní orgány provedly ověření způsobem předpokládaným Protokolem zjišťovaly všechny potřebné skutečnosti u vývozce, který vystavil prohlášení na faktuře a byl proto povinen předložit všechny nezbytné doklady prokazující původ výrobků a splnění ostatních podmínek tohoto protokolu. Výsledky ověření pak byly následně prostřednictvím ústředních orgánů státní správy na úseku cel zaslány českým celním úřadům, které na jejich podkladě žalobci dodatečně vyměřily clo a daň z přidané hodnoty.

Komentář [Nss4]: vypořádání kasační námitky 1)

Rozsah přezkumu v tomto řízení před Nejvyšším správním soudem je vymezen kasačními námitkami stěžovatele. Ten především odmítá právní názor krajského soudu, který označil stěžovatelem provedený výklad čl. 16 Protokolu za formalistický. Podle tvrzení stěžovatele nelze pro účely přiznání preferencí na základě mezinárodních dohod aplikovat odlišné způsoby prokazování podmínek jejich splnění, než právě jen ty, které jsou vymezeny článkem 16. Takový postup by byl obcházením uzavřených mezinárodních dohod.

V tomto bodu je stěžovateli třeba přisvědčit. Aplikují-li se (v souladu s výše citovaným rozsudkem druhého senátu zdejšího soudu) Dohoda a Protokol jako celek, je nutné vycházet z komplexní úpravy prokázání nároku na uplatnění výhod. Podle čl. 16 Protokolu lze skutečně, jak tvrdí stěžovatel, přiznat tento nárok jen při naplnění dvou podmínek: 1) původnost výrobků ve Společenství, resp. v České republice a 2) předložení průvodního osvědčení EUR.1 nebo prohlášení na faktuře, prokazujících původ dotčených výrobků.

V případě, že dojde k ověřování důkazů původu výrobků, ať už náhodně nebo na základě důvodných pochybností, ověřují naplnění podmínek přiznání nároku na uplatnění výhod ve smyslu Protokolu celní orgány vyvážející země (viz výše citovaný čl. 32 odst. 3 Protokolu). Ověření naplnění takových podmínek spočívá podle čl. 32 odst. 5 Protokolu zejména ve zjištění pravosti dokumentů a možnosti považovat výrobky za původní ve Společenství, v České republice nebo v jedné ze zemí uvedených v člancích 3 a 4. Ověření se přitom provádí právě v rozsahu dle Protokolu, resp. Dohody. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 34/2007 – 73, při něm „není rozhodné, zda je předmětem dovozu zboží, u něhož je velká pravděpodobnost, že bylo vyrobeno v České republice (jako např. právě automobily Škoda) nebo zboží, které mohlo být vyrobeno kdekoli na světě; k tomu, aby byl dovoz bez cla, je třeba, aby bylo dovážené zboží považováno za původní v České republice podle Evropské dohody. Nelze přiznávat zvýhodnění pouze na základě intuitivně určeného nebo očividného původu zboží. Pravidla určení původu se musí uplatňovat stejně na všechno zboží vymezené podle nějakého jiného hlediska než je jeho původ. Protokol č. 4 pokrývá všechno zboží dovážené ze členského státu Společenství do České republiky anebo z České republiky do některého ze členských států Společenství bez ohledu na svůj původ. Právě postupem jím předpokládaným se určí, jakého původu dané převážené zboží vlastně je [...]. Neoddělitelnou součástí těchto pravidel je pak určení státu, jehož celní (nebo jiný) orgán osvědčí původ zboží. Dvojí posouzení na základě souběžné kompetence by totiž mohlo vést – při vědomí složitosti pravidel pro určování původu – k odlišným závěrům.“

V citovaném rozhodnutí je zmíněn další aspekt stejné právní otázky, kterým je závaznost právního názoru celních orgánů vyvážející země pro orgány jiného státu (v této věci závěry orgánů Spolkové republiky Německo pro české celní úřady) a důsledky z toho vyplývající. Nejvyšší správní soud se k této otázce již dříve vyjádřil v rozsudku ze dne 7. 2. 2008, č. j. 5 Afs 37/2007 – 49: „Postup při ověřování důkazů původu je upraven v Dohodě o přidružení, která je *lex specialis* k zákonu o správě daní a poplatků, takže nelze přijmout názor stěžovatele, že měly být provedeny i jiné důkazy, které k prokázání původu zboží navrhol. Podle čl. 32 Protokolu č. 4 totiž v rámci následného ověřování důkazů původu mohou celní orgány dovozního státu pouze požádat celní orgány vývozního státu o kontrolu původu propuštěného zboží. Pravomoc týkající se určení původu zboží je v zásadě udělena orgánům vývozního státu a celní orgány dovozního státu jsou vázány závěry legálně vyslovenými celními orgány vývozního státu. [Srovnej rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 7. 1984, *Les Rapides*

Komentář [Nss5]: legální vázanost závěry celních orgánů vyvážející země

Savoyards a další (218/83, Recueil, s. 3105, body 26 a 27) a ze dne 9. 2. 2006, Sfakianakis AEVE v. Elliniko Dimosio (C-23/04 až C-25/04, Sb. rozh. s. I-1265, body 23 a 36)]. [...] V této souvislosti je třeba zdůraznit, že Protokol č. 4 je založen na systému správní spolupráce, která spočívá jednak v rozdělení úkolů, a jednak ve vzájemné důvěře mezi státem vývozu a státem dovozu. [...] Celnímu ředitelství proto nelze vytýkat nedostatečné zjištění skutkového stavu s poukazem na ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vycházel-li, stejně jako celní úřad, pouze z výsledku následného ověřování důkazů původu provedeného celními orgány vyvážející země v souladu s Protokolem č. 4 k Dohodě o přidružení. Neprovedením stěžovatelem navrhovaných důkazů tak celní ředitelství nemohlo porušit ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jak tvrdil stěžovatel v kasační stížnosti.“

Zmíněný princip spolupráce mezi státem dovozu a státem vývozu je zdůrazněn v několika rozhodnutích Soudního dvora. V rozhodnutí ze dne 9. 2. 2006, Sfakianakis AEVE v. Elliniko Dimosio (C-23/04 až C-25/04, Sb. rozh. s. I-1265, bod 23 se k této otázce uvádí: *„Jak rozhodl Soudní dvůr, pokud jde o protokoly ohledně definice pojmu „původní výrobky“ a metod správní spolupráce srovnatelných s metodami protokolu, je takové rozdělení úkolů odůvodněno skutečností, že orgány vývozního státu jsou pro přímé ověření okolností podmiňujících původ dotyčného výrobku nejlépe umístěny. Tento systém tedy může fungovat pouze tehdy, pokud celní správa dovozního státu uznává závěry legálně vyslovené orgány vývozního státu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. července 1984, Les Rapides Savoyards a další, C-218/83, Recueil, s. 3105, body 26 a 27).; bod 49: „V tomto ohledu je třeba předem zdůraznit, že protokol je založen na systému správní spolupráce, jež spočívá zároveň na rozdělení úkolů a na vzájemné důvěře mezi dotýcnými státy. Podle tohoto systému a s výhradou podmínky podle čl. 32 odst. 6 protokolu nemohou celní orgány dovozního státu jednostranně prohlásit osvědčení EUR.1 řádně vydané celními orgány vývozního státu za neplatné. Také v případě kontroly provedené po propuštění zboží jsou tytéž orgány vázány výsledky takové kontroly.“. Z dalších rozhodnutí k této otázce lze odkázat na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. května 1996, Faroe Seafood a další, C-153/94 a C-204/94, Recueil, s. I-2465, bod 19: „Podle ustálené judikatury je stanovení původu zboží založeno na rozdělení pravomocí mezi orgány státu vývozu a orgány státu dovozu v tom smyslu, že původ je stanovován orgány státu vývozu, přičemž kontrola správného fungování tohoto režimu je zajištěna díky spolupráci mezi dotýcnými správami. Tento systém je odůvodněn skutečností, že orgány státu vývozu jsou pro přímé ověření skutečností podmiňujících původ nejpovolanejší“. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených příkladů konstatuje, že judikatura Soudního dvora Evropských společenství k otázce platnosti osvědčení o původu zboží, její následné kontrole a k uznávání osvědčení vydaného státem vývozu ve státě dovozu je konstantní.*

Lze tak uzavřít, že celní orgány v projednávané věci nepochybily, pokud neprovedly žalobcem navrhované důkazy. Provedení ověření důkazů původu je ustanovením čl. 32 Protokolu svěřeno v plné šíři celním orgánům Spolkové

republiky Německo. Pokud německé celní orgány své závěry včas sdělily ve srozumitelné podobě a v potřebném rozsahu, pak jsou jejich závěry pro české celní úřady závazné. Mechanismus ověřování preferenčního původu zavedený v České republice Dohodou a Protokolem (který principiálně shodně funguje i dle předpisů účinných v České republice po vstupu do Evropské unie) je vystaven na principu jednoduchosti, efektivity a rychlosti, neboť vzhledem k objemu zboží v mezinárodním obchodu a k jedinečné či naopak zaměnitelné povaze mnoha výrobků nelze jejich preferenční či nepreferenční původ určovat složitým a zdoluhavým dokazováním u jednotlivých výrobků. K efektivnímu fungování mezinárodního obchodu byly uzpůsobeny právní normy, které upravují formálně, avšak jednoznačně a transparentně, pravidla pro přiznání preferenčního původu zboží, proto vyžadují součinnost a pozornost zúčastněných subjektů. Tato úprava však má své opodstatnění. Je nutno si též uvědomit, že skutečnosti v celním řízení se až na naprosté výjimky odehrávají na území dvou či více zemí, a je nutno předem stanovit pravidla předcházející odlišnému posouzení stejných skutečností ze strany zúčastněných států. Pokud tedy ustanovení čl. 32 Protokolu upravuje rozložení dokazování při ověření preferenčního původu zboží tak, že ověřování skutečností, které nastaly na území vyvážející země, svěřuje výhradně posouzení celních orgánů této země, pak celní orgány dovážející země nemohou obsah jejich zjištění neakceptovat s odkazem na vlastní zjišťování probíhajícího na svém území. Lze však zpochybnit jejich nedostatečnou formu či obsah a požádat o odstranění těchto nedostatků. Protokol stanoví formální požadavky pro sdělení výsledku ověřování vyvážející země příslušným orgánům dovážející země, tj. musí být sděleny v určitém časovém horizontu a z logiky věci vyplývá povinnost poskytnutí srozumitelných a jednoznačných informací. Jak je uvedeno výše v citovaných rozsudcích Evropského soudního dvora, jedná se o úpravu obecně akceptovanou v mezinárodních obchodních vztazích a nezbytně nutnou pro fungování mezinárodního obchodu v jeho současné podobě.

V souvislosti s výše uvedenými skutečnostmi je nutno posoudit správnost závěru krajského soudu, který zrušil všechna rozhodnutí stěžovatele a zavázal celní orgány, aby se zabývaly otázkou, zda se nejedná o případ způsobený výjimečnými okolnostmi dle čl. 32 odst. 6 Protokolu. Učinil tak s přihlédnutím k situaci, v níž se žalobce snažil prokázat skutečný původ zboží a z obsahu žalobami napadených rozhodnutí podle krajského soudu nevyplývalo, že by se to žalobci nepodařilo. Informace získané v rámci verifikací podle krajského soudu neobsahují samy dostatečné informace o skutečném původu daného zboží (vozů), ale na straně druhé ve všech případech jde o výrobky, které jsou zcela zjevně původní v České republice nebo ve Společenství. K tomuto právnímu názoru Nejvyšší správní soud odkazuje na již výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu (znovu cit. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 34/2007 – 73), dle které: *„není rozhodné, zda je předmětem dovozu zboží, u něhož je velká pravděpodobnost, že bylo vyrobeno v České republice (jako např. právě automobily Škoda) nebo zboží, které mohlo být vyrobeno kdekoli na světě; k tomu, aby byl dovoz bez cla, je třeba, aby bylo dovážené zboží považováno za původní v České*

republice podle Evropské dohody. Nelze přiznávat zvýhodnění pouze na základě intuitivně určeného nebo očividného původu zboží.“

Pravděpodobný původ zboží v České republice tedy nemohl sám o sobě zpochybnit závěry německých celních orgánů. Je nutno konstatovat, že vyjádření těchto orgánů vyvážející země se netýkala samotného preferenčního průvodu výrobků, nýbrž zpochybnění pravosti listin prokazujících původ zboží. Pro dané posouzení bude relevantní výklad ustanovení čl. 32 Protokolu. Podle jeho odst. 5 z výsledků ověření důkazů původu výrobků musí být *zřejmé*, zda jsou dokumenty pravé, zda je možno v nich uvedené výrobky považovat za původní též ve Společenství nebo v České republice, a zda jsou splněny ostatní podmínky Protokolu. Ustanovení čl. 32 odst. 6 vytváří konstrukci, podle níž celní orgány dovážející země nepřiznají nárok na preference mimo jiné tehdy, nebude-li odpověď celních orgánů vyvážející země obsahovat *dostatečné informace* pro určení pravosti předmětného dokumentu nebo skutečného původu výrobků. Jiný závěr mohou učinit pouze v případech způsobených výjimečnými okolnostmi. Nelze však akceptovat závěr krajského soudu, který shledal možnou existenci výjimečných okolností ve smyslu čl. 32 odst. 6 Protokolu v tom, že žalobce jakožto dovozce neměl možnost jím předloženými důkazy nahradit nedostatečnou aktivitu vývozce při ověřování preferenčního původu. Jak je výše uvedeno, tento postup (oddělené dokazování preferenčního původu ve vyvážející a dovážející zemi) je v této podobě předvídaný a záměrně upravený Dohodou a Protokolem, proto nemůže být považován za „výjimečnou skutečnost“ ve smyslu čl. 32 odst. 6 Protokolu.

Jedinou cestou, která se celnímu deklarantovi otevírá k jeho účinné obraně, je napadení závěru místních celních orgánů, dle něhož bylo možno z výsledků ověření důkazů původu výrobků provedeného celními orgány vyvážející země v řízení vycházet a rozhodnout ve věci dle jeho obsahu. Je totiž na celním úřadu dovážející země, aby v mezích správního uvážení a v rozsahu námitek posoudil správnost výsledků tohoto ověření. Pokud námitky neshledá důvodnými, sám se s nimi vypořádá a své rozhodnutí odůvodní. Naopak, jestliže bude mít důvodné pochybnosti o správnosti výsledků ověření, nezbývá mu, než zaslat zprávu s výsledky ověření zpět celním orgánům vyvážející země, spolu se svým odůvodněným stanoviskem, případnými novými informacemi či podklady a se žádostí, aby celní orgány státu vývozu i po zhodnocení těchto údajů potvrdily své původní stanovisko, anebo jej revidovaly. Tuto úvahu celních orgánů dovážející země, resp. její odůvodnění, je možno ze strany dovozce účinně napadnout. Takové řešení odpovídá i logice čl. 33 odst. 1 Protokolu. Toto ustanovení počítá s tím, že případné spory, které vyvstanou při ověřování podle čl. 32 Protokolu, budou primárně vyřešeny mezi celními orgány žádajícími o ověření a celními orgány zodpovědnými za toto ověření. Na druhé straně řešení všech sporů mezi dovozcem a celními orgány dovážející země ponechává článek 33 odst. 2 Protokolu právním předpisům této země. Posledně zmíněné ustanovení ovšem nelze vykládat natolik extenzivně, že by zahrnovalo i prokazování preferenčního původu zboží. Tento

Komentář [Nss6]: odůvodnění českých celních úřadů neodpovídá výsledkům ověření sděleným německými celními orgány

proces je upraven Protokolem samostatně a na příslušná ustanovení (čl. 32, ve spojení s čl. 16) článek 33 odst. 2 neodkazuje. V návaznosti na výše uvedené má na mysli spíše podávání námitek a opravných prostředků proti postupu a rozhodnutím celních orgánů dovážející země. Skutečnost, že je to právě vývozce vystavující prohlášení na faktuře, kdo je povinen prokázat původ výrobků a splnění ostatních podmínek Protokolu, je konečně rovněž logická, neboť je to právě osoba vystavující prohlášení na faktuře, která do příslušného obchodního dokladu činí prohlášení o preferenčním původu daného zboží a toto své tvrzení tak musí prokázat. Taková úprava je v souladu s obecnými právními zásadami o povinnosti nesení důkazního břemene k vlastním tvrzením.

Komentář [Nss7]: kasační námitka 2)

Ze stejného důvodu není třeba ani zkoumat, zda žalobcem předkládané listiny jsou podpůrnými dokumenty ve smyslu čl. 27 v návaznosti na čl. 21 odst. 3 Protokolu, neboť tyto dokumenty je povinen předložit vývozce vystavující prohlášení na faktuře na požádání celních orgánů vyvážející země. Žalobce jejich předložením a navržením jakožto důkazních prostředků nemohl dosáhnout změny výsledků ověření provedeného celními orgány Spolkové republiky Německo, a tudíž ani konečného příznivějšího výsledku řízení – nevydání platebních výměrů. Proto ani výslech svědka H. provedený u Celního úřadu Ostrava, který proběhl bez přítomnosti žalobce, nemohl poskytnout pro řízení žádné relevantní údaje, a proto procesní pochybení při jeho realizaci nemá vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů. Pravdivé je rovněž tvrzení stěžovatele, že tento výslech nebyl nijak zohledněn v rozhodnutích celních orgánů a de facto jím žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech.

Krajský soud proto z uvedených důvodů nesprávně zrušil rozhodnutí žalovaného pro příliš striktní a formalistický výklad čl. 16, ve spojení s čl. 32 Protokolu. Samostatným důvodem ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Ostrava nebyl v této konkrétní věci ani výslech svědka provedený v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud však ke skutkovým zjištěním v dané věci konstatuje, že celní orgány Spolkové republiky Německo ve většině případů zjistily nesrovnalosti v osobě prodávajícího u předložených kupních smluv, jen v některých případech z tohoto okruhu věcí výslovně uvedly, že se jedná o padělky. U některých dokumentů pak jejich pravost nebyla vůbec zpochybněna, prodávající vystavující prohlášení na faktuře ovšem nepředložil požadované doklady. Celní orgány České republiky přesto žalobci při ústním jednání paušálně sdělily, že doklady prokazující původ a hodnotu zboží byly ve verifikačním řízení označeny za falzifikáty, a rovněž dodatečné výměry celního dluhu jsou odůvodněny tím, že verifikační řízení neosvědčila pravost předložených průkazů původu (ve věcech původně vedených pod sp. zn. 22 Ca 333/2006, a 22 Ca 335/2006). Nikoli zcela nad rámec meritorního odůvodnění proto Nejvyšší správní soud upozorňuje na skutečnost, že výsledky

ověření důkazů původu prezentované českými celními úřady v jejich rozhodnutích ve všech případech neodpovídají sdělením celních orgánů Spolkové republiky Německo. Je však nutno zdůraznit, že Nejvyšší správní soud k těmto závěrům dospěl toliko na základě vlastního neúředního překladu písemností obsažených ve správních spisech a jedná se proto pouze o pochybnost. Jelikož předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti bylo primárně právní posouzení dodatečně předkládaných důkazních prostředků jako průkazů preferenčního původu ve smyslu čl. 16 Protokolu, týká se odůvodnění tohoto rozsudku především této právní otázky. Pro účely dalšího řízení však Nejvyšší správní soud na tuto nesrovnalost upozorňuje, neboť aplikace čl. 32 odst. 6 Protokolu v této věci není s ohledem na závěry celních orgánů Spolkové republiky Německo zcela vyloučena, nicméně na základě odlišné právní úvahy, než jakou učinil krajský soud.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel na mylném výkladu čl. 221 odst. 3, věty druhé, celního kodexu ilustruje zmatečnost napadeného rozsudku krajského soudu. Dále uvádí, jak správně dle jeho názoru předmětné ustanovení vyložit. Žalobce se na toto ustanovení ve vyjádření ke kasační stížnosti odvolává v tom směru, že z něj dovozuje uplynutí prekluzivní lhůty k doměření a vybrání cla. Otázkou prekluze práva vyměřit a vybrat clo a daň z přidané hodnoty se přitom krajský soud samostatně zabýval na str. 14 a 15 odůvodnění svého rozsudku. Konstatoval, že tuto otázku je nutno posoudit podle právní úpravy platné a účinné v době vzniku předmětných celních dluhů, protože prekluze má zásadní hmotněprávní účinky. Následně uvedl, že ve všech případech shora uvedených celní úřady ještě před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty učinily ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona úkony směřující k dodatečnému vyměření částek jednotlivých cel a daně z přidané hodnoty, o nichž byl žalobce zpraven, což mělo za následek nový běh daných lhůt. Rozhodnutí celních úřadů i stěžovatele tak byla podle krajského soudu vydána ještě před jejich uplynutím. Nejvyšší správní soud se s právním názorem krajského soudu zcela ztotožňuje, a to jak co do určení rozhodné právní úpravy, tak i v její interpretaci. Odkaz krajského soudu na uvedené ustanovení celního kodexu je součástí odůvodnění, které bylo shledáno nezákonným (aplikace čl. 32 odst. 6 Protokolu v případech způsobených výjimečnými okolnostmi) a zrušeno, proto zdejší soud neshledal potřebu se k jeho použití nijak blíže vyjadřovat.

Komentář [Nss8]: kasační námitka 3)

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrhy žalobce. Především v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu posoudí právní otázku interpretace čl. 32, ve spojení s čl. 16 Protokolu, a dále aplikaci čl. 32 odst. 5 a odst. 6 Protokolu. V této souvislosti je namístě posoudit, zda odůvodnění a závěry zpráv celních orgánů Spolkové republiky Německo o výsledcích ověření důkazů původu jsou dostatečné pro nepřiznání nároku na preference. Z tohoto hlediska je též na zvážení krajského

soudu, zda nadále vést řízení o všech žalobách proti rozhodnutím stěžovatele pod jednou spisovou značkou.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu