



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka, soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudce JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **RONJA, s.r.o.**, se sídlem Chvalovice-Hatě 182, zast. Mgr. Radanou Halškovou, advokátkou se sídlem Údolní 48, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 29. 4. 2011, č. j. 936-3/2011-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2012, č. j. 31 Af 75/2011 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2012, č. j. 31 Af 75/2011 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

Celní úřad Znojmo dne 21. 12. 2010 svým rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem č. 10CZ21610010103778, č. j. 10890-2-9/2010-021100-021, žalobkyni dodatečně vyměřil clo ve výši 57 569 Kč k položce č. 3 JSD č. 10CZ21610010103778. Důvodem tohoto doměření byla zjištění celního úřadu, že žalobkyně neoprávněně uplatnila preferenční celní sazbu pro zásilku doutníků z Kubánské republiky. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala odvolání.

Celní ředitelství Brno svým rozhodnutím ze dne 29. 4. 2011, č. j. 936-3/2011-010100-21, odvolání žalobkyně zamítlo a napadené rozhodnutí celního úřadu potvrdilo. Podle tohoto rozhodnutí žalobkyně skutečně nesplnila podmínky pro přiznání preferenční celní sazby na zboží pocházející ze zvýhodněné země, protože jej prokazovala náhradním osvědčením o původu zboží na tiskopise A vydaným celními orgány Švýcarské konfederace na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného orgány Francouzské republiky. Pro přiznání preferenční sazby cla je však třeba předložit náhradní tiskopis A vydaný na základě originálního tiskopisu vydaného orgány zvýhodněné země, tj. Kuby. Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou podanou u Krajského soudu v Brně.

Krajský soud v Brně podanou žalobu zamítl svým rozsudkem ze dne 10. 10. 2012, č. j. 31 Af 75/2011 – 35. Ztotožnil se s argumentací celních orgánů v tom, že k uplatnění preferenční celní sazby musí být předloženo osvědčení o původu zboží na tiskopise A vystaveno buď přímo kubánskými celními orgány, nebo může být předloženo náhradní osvědčení na tiskopise A, které však bylo vystaveno na základě původního osvědčení vystaveného kubánskými orgány. Protože žalobkyně předložila náhradní osvědčení, které švýcarské celní orgány vystavily na základě osvědčení vydaného ve Francii, nesplňuje předložené osvědčení podmínky pro přiznání preferenční sazby cla.

Proti tomuto rozhodnutí krajského soudu nyní žalobkyně („stěžovatelka“) brojí včasnou kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Stěžovatelka opakovaně zdůrazňuje, že u dovážených doutníků nebyl nikým zpochybněn původ z Kuby. Naopak, tuto skutečnost osvědčily francouzské a švýcarské celní orgány. Zboží bylo po celou dobu od vstupu na území Evropské unie pod celním dohledem. Odepření preferenční celní sazby je tak založeno pouze na závěru, že stěžovatelka nepředložila správný formulář.

Krajský soud v napadeném rozsudku pominul všechny argumenty stěžovatelky, kterými vysvětlovala, že není možné přistoupit na úzké chápání čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění do 31. 12. 2010 [dále jen „nařízení Komise (EHS) č. 2454/93“]. Krajský soud tím odmítl výklad čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 v širších souvislostech právní úpravy poskytování preferenčních celních sazeb a konkrétních okolností případu.

Širší okolnosti případu jsou dle mínění stěžovatelky tvořeny především dlouholetou ustálenou správní praxí, kdy preferenční celní sazba doutníků z Kuby nebyla zpochybňována. Odklon od této praxe nastal až v roce 2010, kdy celní úřad za existence stejných skutečností preferenční sazbu cla stěžovatelce někdy přiznal, někdy nepřiznal. Stěžovatelka v dobré víře důvěřovala ve správnost dosavadního postupu celních orgánů a změnu jí doposud nikdo nevysvětlil. Krajský soud nemohl bez dalšího konstatovat, že výklad čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 je zřejmý, pokud došlo k takto zásadní změně správní praxe. Soud dále nevysvětlil, jak je možné, že švýcarské celní orgány uplatňují výklad jiný.

Proti výkladu českých celních orgánů svědčí i ta skutečnost, že původ zboží byl zkontrolován a potvrzen francouzskými celními orgány, zboží bylo pod celním dohledem dovezeno do České republiky, kde jeho původ z Kuby není zpochybňován. Švýcarské celní

pokračování

orgány (byť v jiných případech) původ zboží zkontrolovaly a spoluprací s francouzskými orgány dospěly k závěru, že původ zboží je nesporný.

Stěžovatelka je toho mínění, že není důvod, aby švýcarské celní orgány nevěřily orgánům francouzským, protože mezi celními orgány funguje systém celní spolupráce, který se uplatní i na postupy dle nařízení Komise (EHS) č. 2454/93. Článek 88 tohoto nařízení je tudíž třeba vykládat v tom smyslu, že předložené náhradní osvědčení ze Švýcarska je osvědčením vydaným „na základě“ osvědčení vydaného kubánskými orgány i za situace, kdy švýcarský celní orgán vydal náhradní osvědčení na základě ověření původu zboží ze strany francouzského celního orgánu, který původ ověřil podle původního osvědčení původu z Kuby.

Konečně stěžovatelka poukazuje na to, že ve své žalobě odkazovala na možnost použití čl. 220 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), podle něhož by stěžovatelce nemělo být clo doměřeno k její tíži, protože důvody doměření jí nelze přičítat. Krajský soud se ovšem s touto námitkou nevypořádal a jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Celní ředitelství Brno bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Jeho působnost přešla na Generální ředitelství cel, přičemž dle § 82 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích nebo osvědčeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona uvedeny Generální ředitelství cel, celní ředitelství nebo celní úřady, rozumí se jimi orgány celní správy příslušné ode dne nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., v tomto případě tedy Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“).

Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že námitky stěžovatelky již vypořádal ve svém rozhodnutí o odvolání stěžovatelky. Právní posouzení v napadeném rozsudku krajského soudu odpovídá názoru žalovaného. Výklad stěžovatelky je účelový a nebere ohled na účel podmínek stanovených čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93.

Ani námitky stěžovatelky proti nepřezkoumatelnosti části napadeného rozsudku žalovaný nepovažuje za důvodné. Stěžovatelka ve své žalobě sice zmínila, že ve správním řízení argumentovala i možným užitím čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, ovšem její žalobní návrh vycházel pouze z nesprávné aplikace čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93. Krajský soud se tak k neuplatněné námitce nemusel vyjadřovat a nelze tedy jeho rozsudek považovat za nepřezkoumatelný.

Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatelka namítá částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se dle jejího mínění nevypořádal se žalobním tvrzením, že správní orgány měly použít čl. 220 odst. 2 celního kodexu, podle něhož by stěžovatelce nemělo být clo doměřeno, protože důvody doměření jí nelze přičítat. Nejvyšší správní soud se z povahy věci musel touto námitkou zabývat přednostně, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum.

Stěžovatelka správně poukazuje na to, že se krajský soud otázkou případného použití čl. 220 odst. 2 celního kodexu v napadeném rozsudku vůbec nezabýval. Žalovaný ve svém vyjádření sice tvrdí, že krajský soud se touto otázkou zabývat vůbec nemusel, Nejvyšší správní soud tomu ovšem nemůže přisvědčit.

V bodu IV. žaloby doručené krajskému soudu stěžovatelka uvedla, že se v řízení před správními orgány dovolávala užití čl. 220 odst. 2 celního kodexu. Podle jejího názoru splnila všechny podmínky tohoto ustanovení. Jakkoliv má žalovaný pravdu, že taková formulace žalobních tvrzení stěžovatelky z jazykového pohledu svědčí spíše o tom, že stěžovatelka pouze opakuje, co ve správním řízení učinila, Nejvyšší správní soud však má za to, že přísné a pouze jazykové chápání žalobního textu není na místě. Z celé žaloby jasně plyne, že stěžovatelka čl. 220 odst. 2 celního kodexu zmiňuje právě proto, že v jeho nepoužití celními orgány spatřuje nezákonnost napadeného správního rozhodnutí. Pokud by stěžovatelka chtěla krajský soud pouze zpravit o tom, co v řízení dělala, uvedla by to v úvodní a rekapitulační části žaloby (tj. bodu I.), a nikoliv organicky mezi ostatními žalobními námitkami.

Stěžovatelka tedy v žalobě uplatnila řádnou žalobní námitku. Jak Nejvyšší správní soud již konstatoval, „*krajský soud je povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami. Zamítne-li žalobu, přičemž se opomene zabývat byť i marginální námitkou, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, byť i důvodnost námitky by Nejvyšší správní soud mohl sám spolehlivě posoudit podle obsahu spisu.*“ (srov. rozsudek ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 111; dostupný z www.nssoud.cz). Krajský soud své povinnosti nedostál, námitku v rozsudku vůbec nezmínil, čímž zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Částečná nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je dostatečným důvodem pro jeho zrušení, nebrání ovšem věcnému přezkumu ostatních částí napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud tak dále posoudil zbylé námitky stěžovatelky a dospěl k závěru, že jsou též důvodné.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka dne 17. 6. 2010 podala celní prohlášení na propuštění zásilky doutníků do volného oběhu, v němž uplatnila

pokračování

preferenční sazbu cla na základě osvědčení na tiskopisech A č. A 475617, A 475618, A 475619, vystavených ve Švýcarsku. Zatímco tiskopisy č. A 475618 a č. A 475619 byly švýcarskými celními orgány vydány jako náhradní osvědčení za osvědčení původu vystavená v Nicaragui a Dominikánské republice, tiskopis č. A 475617 byl vydán jako náhradní osvědčení původu za osvědčení původu vystavené ve Francii.

Celní úřad Znojmo však po následné kontrole dospěl k závěru, že stěžovatelka neoprávněně uplatnila preferenční celní sazbu na doutníky, jejichž původ dokládala zmíněným tiskopisem č. A 475617. Nedostatek tohoto tiskopisu podle celního úřadu spočívá právě v tom, že nebyl vydán jako náhradní osvědčení za osvědčení původu vystavené na Kubě. Tento názor následně uznal i odvolací celní orgán a krajský soud.

Jádrem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je výklad čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 a otázka, zda stěžovatelka řádně prokázala podmínky pro přiznání preferenční celní sazby. Podle stěžovatelky dovezené doutníky nesporně pochází ze zvýhodněné země a s ohledem na smysl úpravy jednotného systému celních preferencí není důvod jí nepřiznat zvýhodněnou sazbu cla. Oproti tomu celní orgány a krajský soud jsou toho názoru, že k prokázání podmínek pro přiznání preferenční celní sazby je nezbytné, aby stěžovatelka prokázala původ zboží dokladem odpovídajícím znění čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93.

Článek 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 stanoví:

Na původní produkty ve smyslu tohoto oddílu se při dovozu do Společenství mohou vztahovat celní preference uvedené v článku 67 po předložení náhradního osvědčení o původu zboží na tiskopise A, jestliže toto osvědčení vydaly celní orgány Norska nebo Švýcarska na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země, jestliže jsou splněny podmínky uvedené v článku 78 a jestliže Norsko nebo Švýcarsko poskytují Společenství pomoc tím, že umožňují celním orgánům členských států ověřit pravost a pravdivost vydaných osvědčení. Ověřovací postup stanovený v článku 94 se použije přiměřeně. Lhůta uvedená v čl. 94 odst. 3 se prodlužuje na osm měsíců.

Pro posouzení věci je tedy zásadní, zda splnění podmínek pro přiznání preferenční celní sazby na zásilku kubánských doutníků může být doloženo náhradním osvědčením původu vydaným švýcarskými celními orgány, které jej vydaly po předložení náhradního osvědčení z Francie, nebo zda splnění podmínek může být doloženo pouze náhradním osvědčením původu vydaným ve Švýcarsku po předložení původního kubánského osvědčení původu.

Dle české podoby textu čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 náhradní osvědčení původu může být vydáno na základě osvědčení původu zvýhodněné země, tj. Kuby. Stejný závěr je možné dovodit i z anglické, německé a slovenské verze téhož textu; drobné rozdíly nemají na pochopení významu textu vliv, neboť je lze přičíst národním odlišnostem v užívání právního jazyka (česky: na produkty se „mohou vztahovat celní preference“; slovensky: výrobky „splňajú ... podmienky na využívanie sadzobných preferencií“; německy: výrobky „získají ... celní preferenční zacházení“).

Stěžovatelka ovšem namítá, že spojení „na základě“ má být vykládáno široce, což text čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 nevykládá a dle jejího mínění odpovídá účelu systému všeobecných preferencí, tj. poskytování pomoci a zvýhodněného přístupu na vlastní trhy ze strany rozvinutých zemí pro země rozvojové. Stejnou námitku uplatnila i v řízení před krajským soudem.

Krajský soud se touto námitkou zabýval a dospěl k závěru, že z čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 „zřetelně vyplývá, že k uplatnění preferenční celní sazby zboží musí být osvědčení na tiskopisu A vystaveno přímo na základě prvotního osvědčení tiskopisu A vydaného přímo na Kubě.“ Podle soudu je tento výklad „plně v souladu se smyslem a účelem vymezených legislativních podmínek,“ neboť „by bylo možné [stěžovatelce] přiznat preferenční sazbu zboží, pokud by náhradní osvědčení tiskopisu A bylo vystaveno ve Švýcarsku na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země, tj. Kubu.“

Jakkoliv krajský soud poukazuje na soulad svého výkladu se smyslem právní úpravy, ve skutečnosti se jím nezabýval. Spojení „na základě“ je dle jeho mínění třeba rozumět úzce, protože vykládané ustanovení říká „na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země.“ Nejedná se tak výklad v souladu se smyslem nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 a systému všeobecných preferencí, ale o argumentaci kruhem, kdy soud důvod pro doslovný výklad čl. 88 našel v samotném textu čl. 88.

Jazykový výklad sám o sobě jistě není nevýznamný. Namítala-li však stěžovatelka, že dle smyslu systému všeobecných preferencí lze dospět i k výkladu, který zastává ona, nemohl krajský soud tuto argumentaci pominout a argumentovat toliko textem vykládaného ustanovení. V tomto ohledu je možné odkázat na známý názor Ústavního soudu (srov. náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97; publ. pod č. 30/1998 Sb.), podle něhož „jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd.).“ Bylo tak na místě, aby krajský soud vysvětlil, proč další výkladové postupy podporují jeho závěr, a nikoliv závěr stěžovatelky.

Pominutí systematických vazeb jednotlivých ustanovení, jejich historického vývoje a zamýšleného účelu právního předpisu ze strany krajského soudu by tedy nemohlo obstát ani při výkladu českého práva v úzkém slova smyslu. Tím spíše nemůže obstát v situaci, kdy krajský soud vykládal nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 jako pramen práva evropského. Jak opakovaně připomenul Soudní dvůr Evropské unie, „z požadavků jak jednotného použití práva Společenství, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím k souvislostem tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou“ (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. října 2007 ve věci C-195/06 *KommAustria proti ORF*, Sb. rozh. s. I-08817, bod 23 a tam citovanou judikaturu).

Hledání správného výkladu právní úpravy Evropské unie tak na soudy členských států klade zvýšené nároky. V případech pochybností nejenže nestačí jazykové vyjádření právní normy, ale přijímaný výklad musí respektovat i další zvláštnosti unijního práva jako

pokračování

práva jednotného pro společenství států, které jej užívají. Tyto skutečnosti musí mít soudy členských států na paměti při svých úvahách o výkladu předložených právních otázek a při odstraňování nejasností. Pro případy, kdy otázka správného použití unijního práva soudem vzbuzuje pochybnost i přes zohlednění nastíněných zvláštností (odpověď např. není možné nalézt systematickým výkladem, v judikatuře Soudního dvora, doktríně, přípravných a výkladových materiálech k systému všeobecných preferencí), nabízí se krajskému soudu postup dle čl. 267 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie, tedy předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

Jak bylo vyloženo výše, krajský soud tyto nároky nenaplnil, spokojil se s textem čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 za situace, kdy stěžovatelka opakovaně tvrdila, že samotný text pro výklad nestačí. Ve vztahu k námitkám a povaze věci tak neuvedl dostatek přesvědčivých důvodů pro svůj právní závěr.

V další z námitek stěžovatelka odkazovala na ustálenou správní praxi celních orgánů, které až do roku 2010 její postup akceptovaly a teprve v roce 2010 začaly v některých případech uplatňovat výklad opačný. Stěžovatelka svou námitku nepodpořila jediným důkazem, její tvrzení zůstala velmi obecná. Tato paušální námitka nevypovídá nic bližšího o tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku, a tak ji Nejvyšší správní soud nemohl posoudit. Nebylo však na místě, aby soud vyzýval žalobkyni ke konkretizaci jejích tvrzení, protože kasační stížnost jinak obsahuje řádně formulované námitky a jako taková je projednatelná.

Lze tedy uzavřít, že kasační stížnost je důvodná. Krajský soud totiž jednu ze žalobních námitek stěžovatelky úplně pominul a bude se jí tak muset zabývat v dalším řízení. Stejně tak se soud bude muset vypořádat s otázkou, zda systémové vztahy a smysl úpravy systému všeobecných preferencí podporují výklad stěžovatelky. Z výše vyložených důvodů přitom nemůže své hodnocení založit pouze na textu čl. 88 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, ale musí zohlednit autonomní povahu tohoto pramene a potřebu jednotného výkladu.

V. Závěr

Nejvyšší správní soud ze všech shora vyložených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je nepřezkoumatelný. Proto rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti mezi účastníky rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. ledna 2014

JUDr. Radan Malík

předseda senátu