



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyně JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **SCONTO, s. r. o.**, se sídlem Mánesova 1277/5, Hradec Králové, zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Tichým, se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Celní úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2023, č. j. 31 Af 8/2018-241,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2023, č. j. 31 Af 8/2018-241, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud rozhoduje nyní o v pořadí druhé kasační stížnosti v dané věci.

Žaloba a první rozsudek krajského soudu

[2] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala určení, že opakovaná kontrola po propuštění dovezeného zboží zaměřená na ověření země původu tohoto zboží, jež byla zahájena žalovaným dne 5. 6. 2017, byla nezákonná. Podle jejího názoru nebyly k provedení kontroly splněny podmínky dle § 85 odst. 5 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), byla provedena po uplynutí prekluzivní lhůty a v rozporu se sekundárním právem EU, konkrétně s prováděcím nařízením Komise (EU) 2016/278 ze dne 26. 2. 2016 o zrušení konečného antidumpingového cla uloženého na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky, rozšířeného na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli

zasílaných z Malajsie bez ohledu na to, zda je u nich deklarován původ z Malajsie (dále jen „prováděcí nařízení Komise 2016/278“).

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že zásah spočívající v zahájení předmětné kontroly byl nezákonný. Především uvedl, že spor mezi žalobkyní a žalovaným byl veden o to, zda byl žalovaný před zahájením opakované kontroly povinen přihlédnout k prováděcímu nařízení Komise 2016/278. To ve svém čl. I. stanoví, že *konečné antidumpingové clo na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli (...) pocházejících z Čínské lidové republiky, rozšířené na dovoz zasílaný z Malajsie bez ohledu na to, zda je u něj deklarován původ z Malajsie, se zrušuje a řízení týkající se tohoto dovozu se zastavuje*. Druhou možností bylo postupovat pouze podle nařízení Rady (ES) č. 91/2009 ze dne 26. 1. 2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky (dále jen „nařízení Rady č. 91/2009“), které naopak povinnost vyměřit antidumpingové clo celním orgánům ukládalo.

[4] Krajský soud shledal, že řízení týkající se antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích materiálů se na základě čl. 1 prováděcího nařízení Komise 2016/278 měla zastavit. Zahájení opakované kontroly tedy nemělo s ohledem na uvedené ustanovení vůbec proběhnout, žalovaný neměl vyvíjet žádnou činnost v tomto směru. Za těchto okolností nepovažoval krajský soud za nutné dále zkoumat zákonnost postupu žalovaného, neboť již tento závěr stačil pro vyslovení jeho nezákonnosti.

První kasační stížnost a rozhodnutí o ní

[5] Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 8/2018-140 ke kasační stížnosti žalobkyně zrušil rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 2 Afs 274/2019-74, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu žalovaný nepochybil, pokud i přes existenci prováděcího nařízení Komise č. 2016/278 provedl opakovanou kontrolu po propuštění zboží. Neztotožnil se totiž s výkladem krajského soudu, že by se citovaným nařízením měla zastavovat všechna dosavadní jednotlivá zahájená celní řízení týkající se uložení antidumpingového cla na dovoz předmětného spojovacího materiálu vedená před příslušnými orgány členských zemí. Podle Nejvyššího správního soudu se zastavením řízení podle čl. 1 nařízení Komise č. 2016/278 myslí antidumpingové řízení zahájené Komisí v souladu s čl. 5 odst. 9 základního nařízení z roku 1996 v Úředním věstníku Evropské unie dne 9. 11. 2007, na jehož základě bylo stanoveno antidumpingové clo.

[6] Nejvyšší správní soud uzavřel, že článkem 1 prováděcího nařízení Komise 2016/278 zůstávají jednotlivá zahájená celní řízení týkající se uložení antidumpingového cla na dovoz předmětného spojovacího materiálu vedená před příslušnými orgány členských zemí nedotčena. Krajský soud proto pochybil, dospěl-li k závěru opačnému a zavázal-li žalovaného nesprávným právním názorem, v jehož důsledku by byl žalovaný po zrušení napadeného rozhodnutí povinen řízení o doměření antidumpingového cla zastavit.

[7] Nejvyšší správní soud dále uložil krajskému soudu v navazujícím řízení přezkoumat, zda kontrola nebyla provedena až po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření

pokračování

antidumpingového cla a zda naplňuje podmínky pro opakovanou kontrolu po propuštění zboží (podle § 5 zákona č. 242/2016 Sb., celního zákona, ve spojení s čl. 48 celního kodexu za přiměřeného použití § 85 odst. 5 daňového řádu).

Druhý rozsudek krajského soudu

[8] Rozsudkem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 31 Af 8/2018-241 (dále jen „napadený rozsudek“), krajský soud žalobu zamítl. Opakovaná daňová kontrola byla podle něho v projednávané věci zahájena z důvodu existence nového důkazu, kterým je Zpráva z šetření ze strany OLAF, jež je plně vyhovujícím důkazním prostředkem. Tento postup je souladný s čl. 48 celního kodexu, umožňujícím provádět kontrolu po propuštění zboží. Zásilka, k níž se vztahuje JSD ze dne 21. 6. 2012, byla původně deklarována jako vývoz z Tchaj-wanu do Singapuru. Tato zásilka nebyla původně prověřována, neboť nebyla v té době známa skutečnost, že namísto deklarovaného vývozu do Singapuru byly prostředky dovezeny do EU. Prověřována byla teprve v souvislosti s misí OLAF. Je tak zřejmé, že v průběhu první kontroly celní orgány nedisponovaly potřebnými informacemi, na jejichž základě by bylo možno dospět k odlišnému závěru a antidumpingové clo doměřit. Proto celní orgány kontrolu s vědomím zásady proporcionality zastavily, aniž by tím vyloučily možnost znovuzahájení takového postupu v budoucnu, tedy v případě, kdy by se do jejich dispozice dostaly dostatečné konkrétní důkazy jako podklad pro doměření cla.

[9] Krajský soud také nepřisvědčil námitce, že by nebyly splněny podmínky pro opakování daňové kontroly z důvodu, že by v průběhu první daňové kontroly žalovaný pochybil. Žalovaný vycházel při první daňové kontrole ze závěrečné zprávy č. OF/2011/0978/B1, jejímž obsahem byl soupis kontejnerů, jichž se týkala. Předmětem tohoto důkazu však kontejnery uvedené v celních prohlášeních č. 12CZ1703001.JWKVYS0, datum propuštění 24. 9. 2012 a č. 12CZ1773001.G0RGCV0, datum propuštění 21. 6. 2012 nebyly. Vyšetřování zásilek kontejnerů, které nemohly být identifikovány, pokračovalo a další informace byly vyžádány od odboru celního pátrání na Tchaj-wanu. Pro absenci důkazů u zmíněných dvou JSD žalovaný řízení zastavil. Konkrétní nové důkazy byly ze strany OLAF doručeny žalovanému dne 12. 4. 2017. Opakovaná daňová kontrola pak byla zahájena z důvodu existence tohoto nového důkazu.

[10] Krajský soud dále dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci došlo ke splnění podmínek pro stanovení cla mimo rámec obecné tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení cla ve smyslu čl. 221 bodu 4. celního kodexu a § 265 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále „starý celní zákon“). Ztotožnil se s tvrzením žalovaného, že se v daném případě jednalo o obcházení antidumpingového opatření na čínský spojovací materiál z oceli, u něhož byl deklarován původ na Tchaj-wanu. Z šetření OLAF totiž vyplynulo, že na pozadí deklarace nesprávného tchajwanského původu zboží v celním prohlášení, namísto uvedení správného původu čínského, bylo deliktní jednání tchajwanského vývozce, který v souvislosti s podvodnou překládkou zboží pořídil pro příjemce zboží nepravdivý certifikát. Toto jednání tedy umožnilo antidumpingové clo obejít. Došlo tak k zakrytí skutečného původu zboží a tím ke škodlivému následku v podobě nevyměření a nevybrání antidumpingového cla. Zastřený původ zboží podložený nepravdivým certifikátem byl zjištěn až šetřením OLAF. Takové jednání nepochybně naplňuje znaky trestné činnosti, konkrétně trestného

činu zkrácení daně. Je totiž zřejmé, že jednání pachatele spočívalo v úmyslné změně země původu zboží uvedené v celním prohlášení za účelem zkrácení cla. Celní dluh proto vznikl v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, což má ve smyslu čl. 221 bod 4. nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „předchozí celní kodex“) za následek skutečnost, že výše dluhu může být dlužníkovi sdělena i po uplynutí tříleté lhůty.

[11] Konečně krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že Tchaj-wan je součástí Čínské lidové republiky, a proto měly příslušné celní úřady vyměřit antidumpingové clo již v okamžiku propuštění zboží do volného oběhu. Krajský soud uvedl, že skutečnost, že Tchaj-wan nenaplnuje všechny znaky státnosti, není důvodem, proč by neměl být odlišován čínský a tchajwanský původ zboží. Tchaj-wan lze v souladu s právními předpisy EU považovat pro účely celního řízení za zemi původu, neboť pro účely celního řízení má Tchaj-wan autonomní postavení. Celní orgány tak nebyly povinny vyměřit žalobci i antidumpingové clo, pokud byl jako země původu zboží uveden v celním prohlášení Tchaj-wan. Z této zásady vycházejí jednotlivé celní předpisy, které pro celní účely rozlišují dvě země.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., požaduje jej zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení krajskému soudu.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[13] Stěžovatelka v první řadě uvádí, že v nyní projednávané věci nebyly splněny podmínky vymezené judikaturou pro to, aby se soud nemusel vypořádávat s každým jejím dílčím žalobním důvodem, pokud proti nim postavil ucelený argumentační systém, z něhož vyplývá, že jsou nedůvodné. Žaloba je přehledně strukturována a krajský soud tak měl možnost vypořádat se se všemi argumenty stěžovatelky jednotlivě. Některé argumenty, i kdyby byl krajský soud oprávněn použít ucelený argumentační systém, však zcela opomněl vypořádat. V některých pasážích soud převzal argumentaci z vyjádření žalovaného k žalobě či z jiných písemností, které jsou součástí správního spisu, aniž by reflektoval, že stěžovatelka tuto převzatou argumentaci ve svých podáních v průběhu správního i soudního řízení zpochybňovala. S těmito zpochybňujícími námitkami se krajský soud nijak nevypořádal. Ze všech těchto uvedených důvodů proto stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Důkazy a skutečnosti uvedené správcem daně jako důvod pro opakovanou daňovou kontrolu

[14] Podle Oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží ze dne 2. 6. 2017 (č.j. 37796-5/2017-550000-51) uvedl žalovaný jako důkaz zprávu z šetření ze strany Evropského úřadu boje proti podvodům č. OF/2015/202/B1, OF/2015/1332 s přílohou tab. Excel VL+OF+2015+0202_reply_TWDOI_122016-1, která souvisí se zprávou AM 2015/011 a AM 2015/011S1 na zásilky spojovacího materiálu, u kterých byl nesprávně deklarován původ zboží z Tchaj-wanu a která byla žalovanému doručena dne 12. 4. 2017. Stěžovatelka uvádí, že tento dokument není Zprávou z mise OLAF do Tchaj-wanu

pokračování

s náležitostmi dle čl. 11 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) č. 883/2013 ze dne 11. 9. 2013 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) a o zrušení nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999 a nařízení Rady (Euratom) č. 1074/1999.

[15] Podle čl. 11 tohoto nařízení po dokončení vyšetřování vypracuje úřad pod vedením generálního ředitele zprávu. V této zprávě jsou uvedeny právní základ pro vyšetřování, procesní úkony, zjištěné skutečnosti a jejich předběžná právní kvalifikace, odhadovaný finanční dopad zjištěných skutečností, dodržení procesních záruk v souladu s článkem 9 a závěry vyšetřování. Žalovaný za důkaz považuje zprávu ze šetření, která je ve skutečnosti nedatovaným dopisem podepsaným H. S. o tom, že proběhla mise a že OLAF získal údaje týkající se zbývajících kontejnerů. Tato informace neobsahuje právní základ pro vyšetřování, procesní úkony, předběžnou právní kvalifikaci (informace o tom, že zboží má podléhat antidumpingovému clu, není právní kvalifikací), odhadovaný finanční dopad zjištěných skutečností, dodržení procesních záruk, informaci o osobách zapojených do vyšetřování, výslechu dotčených osob či svědků; naopak je z ní patrné neodůvodněné a kontradiktorní vyloučení odpovědnosti příslušných orgánů a porušení povinnosti provést vyšetřování objektivně a nestranně a v souladu se zásadou presumpce nevinny ze strany OLAF. Této skutečnosti si je vědom i OLAF, když se v závěru dokumentu podává, že Zpráva z mise OLAF do Tchaj-wanu bude všem členským státům poskytnuta ihned po dokončení.

[16] Dokument, na jehož základě žalovaný zahájil opakovanou daňovou kontrolu, neobsahuje podstatné náležitosti zprávy z mise OLAF, což podle stěžovatelky vede k tomu, že tento dokument je zjevně protiprávní a zcela postrádá důkazní hodnotu. Při zahájení daňové kontroly předložil žalovaný stěžovatelce nedatovaný dokument podepsaný H. S. (není uvedena jeho funkce) uvádějící sice nějaké informace o šetření OLAF a DOI s Přílohou označenou jako „list of matched containers per Member State“, v českém překladu „seznam spárovaných kontejnerů za jednotlivé členské státy“. Přitom při zahájení opakované daňové kontroly jako důkaz žalovaný předložil „tab. Excel VL+OF+2015+0202_reply_TWDOI_122016-1“ Ta není svým názvem identifikována s údajnou Přílohou, která je uvedena pod dokumentem podepsaným H. S.

Podmínka „novosti“ důkazů či skutečností pro zahájení opakované daňové kontroly

[17] Stěžovatelka dále uvádí, že zpráva, kterou použil žalovaný jako důkaz k zahájení opakované daňové kontroly, byla vydána až po ukončení první daňové kontroly, a proto nesplňuje podmínku „novosti“ spočívající v tom, že tento důkaz existoval v době první daňové kontroly, který nově, po ukončení první kontroly, jen vyšel najevo a předtím – přes svoji existenci – nebyl znám ani daňovému subjektu, ani správci. Výše uvedený dokument v době první daňové kontroly neexistoval, a proto nemůže být uplatněn jako důkaz, na jehož základě by bylo možné provést opakovanou daňovou kontrolu.

Nemožnost zohlednit důkazy a skutečnosti v průběhu první daňové kontroly „bez zavinění“ správce daně

[18] Stěžovatelka dále míní, že nové skutečnosti či důkazy, na jejichž základě správce daně zahajuje opakovanou daňovou kontrolu, nesplňují podmínku, že nemohly být při první daňové kontrole použity „bez zavinění“ správce daně. Žalovaný mohl jím uvedené důkazy použít již v průběhu první daňové kontroly. Již tehdy věděl, že dovezené zboží na JSD č. 12CZ1703001JWKVYS0 ze dne 24. 9. 2012 a JSD č. 12CZ1773001G0RGCV0 ze dne 21. 6. 2012, u něhož byl deklarován tchajwanský původ, může být ve skutečnosti čínského původu, neboť sám OLAF informoval v roce 2012 celní správu, že spojovací prostředky čínského původu jsou přepravovány přes Tchaj-wan.

[19] Žalovaný také věděl, že v souvislosti s dodávkami spojovacího materiálu z Číny přes Tchaj-wan jsou vyšetřovány společnosti Shiau Young Industry Co Ltd. a Penhghomg Wan Fasteners Co Ltd., tedy společnosti, jež stěžovatelka uvedla jako dodavatele na výše uvedených JSD. Podle stěžovatelky byly členské státy vyzvány k identifikaci zásilek obsahujících spojovací materiál dodávaný těmito společnostmi, a pokud tak učinily, mohly od tchajwanského Celního vyšetřovacího oddělení (DOI) získat informaci, zda dotyčné zásilky přepravené firmou Shiau Young Industry Co Ltd. a Penhghomg Wan Fasteners Co Ltd. byly dovezeny z Čínské lidové republiky.

[20] Žalovaný měl informace, že zboží dovezené na výše uvedená JSD mohlo být čínského původu. Mohl se proto obrátit na GŘC, které by si ve spolupráci s OLAF vyžádalo dodatečné informace z databáze tchajwanského Celního vyšetřovacího oddělení (DOI). Tato možnost byla reálná a některé celní správy jiných členských států EU (Estonsko, Irsko) ji využily. Žalovaný se tedy nemůže dovolávat toho, že bez svého zavinění nemohl tento důkaz v první daňové kontrole uplatnit.

[21] Dále muselo být žalovanému ze zpráv z obou misí a Závěrečné zprávy zřejmé, že vyšetřování DOI týkající se dalších přeložených kontejnerů nadále probíhá. Ve Zprávě z mise č. 1 OLAF uvedl, že zbývající kontejnery ještě nebyly identifikovány a šetření ještě probíhá. Ve Zprávě z mise č. 2 OLAF uvedl, že vyšetřování DOI v souvislosti s vysokým počtem dalších přeložených kontejnerů nadále probíhá. V Závěrečné zprávě z obou misí OLAF sdělil, že skutečný původ celé řady dalších zásilek ještě musí být zjištěn a že očekává další informace týkající se těchto zásilek. Žalovaný tedy mohl předpokládat, že ve vztahu k JSD č. 12CZ1703001JWKVYS0 ze dne 24. 9. 2012 a JSD č. 12CZ1773001G0RGCV0 ze dne 21. 6. 2012 může obdržet dodatečné informace z dalšího šetření tchajwanského Celního vyšetřovacího oddělení, přičemž tyto informace by teoreticky mohly splňovat podmínky pro opakování daňové kontroly. V takovém případě jsou podle stěžovatelky rozhodné konkrétní důvody, které správce cla vedly k ukončení daňové kontroly, aniž by obdržel další informace od DOI a OLAF.

[22] Žalovaný tedy v první řadě mohl vlastní činností obstarat informaci o tom, že zboží, které bylo předmětem JSD č. 12CZ1703001JWKVYS0 a JSD č. 12CZ1773001G0RGCV0, bylo dovezeno z Číny. Dále pochybil, když nevyčkal již v průběhu první daňové kontroly na další výsledky vyšetřování ze strany OLAF, ačkoliv se mohl důvodně domnívat, že by vyšetřování přineslo informace o zemi původu zboží, které bylo předmětem JSD č. 12CZ1703001JWKVYS0 a JSD č. 12CZ1773001G0RGCV0.

pokračování

Povinnost spolupráce celních orgánů s OLAF

[23] Podle žalovaného původní Závěrečná zpráva (která byla vyhotovena na základě 1. a 2. mise) č. OF/2011/0978/B1 [THOR(2014)19006 - 09/07/2014] neobsahovala čísla kontejnerů, které byly dovezeny na JSD č. 12CZ1703001JWKVYS0 ze dne 24. 9. 2012 a JSD č. 12CZ1773001G0RGCV0 ze dne 21. 6. 2012. Proto mu prý nelze klást k tíži, že konkrétní důkazy byly doručeny ze strany OLAF správci cla až 12. 4. 2017. Žalovaný míní, že musel vyčkat doručení důkazů ze strany OLAF, a proto nemohl uplatnit důkazy již v první daňové kontrole. Podle stěžovatelky jsou však celní orgány členských států a OLAF povinny mezi sebou úzce spolupracovat a poskytovat si veškeré informace týkající se porušení celních předpisů. Jako důvod, že informace k oběma JSD nemohly být získány již v rámci první daňové kontroly, nemůže obstát ani případný argument, že tchajwanské Celní vyšetřovací oddělení (DOI) nepředalo OLAF informace k oběma JSD již před ukončením první daňové kontroly.

Právní postavení Tchaj-wanu

[24] Stěžovatelka dále uvádí, že žalovanému bylo již v roce 2012 známo, že Tchaj-wan je součástí Čínské lidové republiky. Tchaj-wan používá oficiální označení Čínská republika (Republic of China, anglicky ROC) a považuje se za legitimní vládu celého čínského území. Nad celým čínským územím však veřejnou moc nevykonává. Stejně tak i Čínská lidová republika (ČLR, People's Republic of China, anglicky PRC) považuje Tchaj-wan za součást svého území, avšak veřejnou moc nad ostrovem nevykonává. Podle stěžovatelky je třeba vycházet z mezinárodně právního postavení Tchaj-wanu zastávaného EU a Českou republikou. Žalovaný tak měl již v roce 2012 informaci, že zboží dovezené na JSD č. 12CZ1703001JWKVYS0 a JSD č. 12CZ1773001G0RGCV0 je zbožím, které má původ v Čínské lidové republice, neboť skutečnost, že Tchaj-wan je součástí Čínské lidové republiky, nebyla objektivně nová, neboť Tchaj-wan nebyl v roce 2012 považován z mezinárodně právního hlediska za stát a EU ani Česká republika Tchaj-wan jako samostatný stát neuznávaly.

Prolomení prekluzivní lhůty při zahájení opakované daňové kontroly

[25] Žalovaný dle názoru stěžovatelky při zahájení opakované daňové kontroly prolomil obecnou tříletou prekluzivní lhůtu stanovenou v čl. 221 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pro rok 2012, kdy došlo k dovozům spojovacích prostředků. Podmínky pro prolomení této lhůty dle celního úřadu stanovil tehdejší § 265 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. Stěžovatelka uvádí, že žalovaný vychází z judikatury SDEU ve věcech C-62/06, ZF Zefeser, a C-124/08 a C-125/08, Snauwaert, byť se podle ní tyto rozsudky v dané věci neuplatní, neboť v nich SDEU odpovídal na předběžnou otázku týkající se jiné právní úpravy unijních celních předpisů a neposuzoval otázku prekluze i z jiných hledisek, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje.

Výklad ustanovení vztahujících se k prolomení prekluzivní lhůty pro stanovení cla

[26] Stěžovatelka dále tvrdí, že je nutné se vypořádat s § 265 starého celního zákona ve znění pro rok 2012. Ten byl totiž přijat k provedení nařízení EU do národního práva, konkrétně čl. 221 odst. 4 celního kodexu. Jedná se o fakultativní implementační opatření konkretizačního a doplňujícího charakteru. Ze znění čl. 221 odst. 4 celního kodexu vyplývá, že prolomení obecné tříleté prekluzivní lhůty nastává ve dvou krocích: 1) nejdříve musí být splněny podmínky čl. 221 odst. 4, tj. celní dluh vznikne v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný (tuto podmínku stanovuje pouze celní kodex), a 2) členský stát využije fakultativní možnost přijetí vnitrostátních implementačních opatření, ve kterých stanoví podmínky pro prolomení prekluzivní lhůty. Ustanovení § 265 starého celního zákona ovšem rozšířilo situace, ve kterých je možné prolomit prekluzivní lhůtu. Toto rozšíření upravuje tak, že jde o „*důsledek činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení*“. Zákonodárce tak ve starém celním zákoně *de facto* znovu definuje situaci, ve které je možné prolomit prekluzivní lhůtu. Tuto situaci ovšem již definuje čl. 221 odst. 4 celního kodexu. Navíc při tom používá téměř shodné formulace jako v čl. 3 nařízení č. 1697/79, ačkoliv nařízení č. 2700/2000 používá podmínku, která je pro celní orgány mnohem přísnější.

[27] Z tohoto posouzení podle stěžovatelky vyplývá, že celní úřad při zahájení daňové kontroly vychází jak z čl. 221 odst. 4 celního kodexu, tak z § 265 starého celního zákona. Přitom tato právní pravidla definují situaci, za které je možné prolomit prekluzivní lhůtu, odlišně: 1) čl. 221 odst. 4 uvádí: „*Vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, (...)*“ 2) Ustanovení § 265 starého celního zákona praví: „*...v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, (...)*“. Podle stěžovatelky musí správce cla postupovat při vymezení situace, zda je možné prolomit prekluzivní lhůtu, pouze ze znění čl. 221 odst. 4 celního kodexu; ustanovení § 265 starého celního zákona má použít pouze pro určení délky lhůty. Podle čl. 288 SFEU totiž má nařízení obecnou působnost, je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech. Celní kodex č. 2913/92 má právní formu nařízení. V tomto případě ovšem došlo k chybné implementaci čl. 221 odst. 4 nařízení č. 2913/92 ve znění nařízení č. 2700/2000, neboť český zákonodárce stanovil v § 265 starého celního zákona mírnější podmínky [„*mohl být důvodem (...)*“] pro celní orgány, za kterých mohou prolomit tříletou prekluzivní lhůtu (zrcadlově to znamená mnohem přísnější podmínky pro stěžovatelku, za nichž je vůči ní prolomena prekluzivní lhůta). Podle stěžovatelky je nutné uplatnit princip přednosti unijního práva a vyloučit použití s ním neslučitelného § 265 starého celního zákona. Uvedený závěr vyplývá z rozsudku ESD ve věci č. 106/77 Simenthal.

[28] Stěžovatelka nadto uvádí, že česká jazyková verze čl. 221 odst. 4 celního kodexu je mnohem přísnější pro prolomení prekluzivní lhůty než verze celního kodexu, s níž pracoval SDEU v rozsudku Zefeser, proto jsou závěry z tohoto rozsudku neaplikovatelné na nyní projednávanou věc.

[29] Stěžovatelka také nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný kvalifikoval trestný čin, který měl být důvodem pro prolomení prekluzivní lhůty pro stanovení cla. Podle stěžovatelky je mezi skutkovými podstatami trestných činů, pod něž žalovaný podřadil jednání dodavatelů stěžovatelky, vztah speciality, a čin tak nemůže být subsumován pod obě z těchto skutkových podstat. Stěžovatelka taktéž poukazuje na to, že žalovaný nedostatečně

pokračování

popsal všechny znaky trestného činu, zejména pak subjekt trestného činu a subjektivní stránku (zavinění).

[30] Konečně stěžovatelka nesouhlasí se způsobem, jakým krajský soud vypořádal její námitky, že judikatura Nejvyššího správního soudu aplikovaná žalovaným i krajským soudem je nepřiléhavá na nyní projednávanou věc. Soudy jsou při přezkumu správních rozhodnutí vázány dispoziční zásadou, proto je jejich přezkum omezen rozsahem (a kvalitou) žalobní či kasační argumentace. Ani v jednom rozsudku Nejvyššího správního soudu, které byly správními orgány a krajským soudem na nyní projednávanou věc aplikovány, nebyla zohledněna argumentace, kterou vznesla stěžovatelka v nyní projednávané věci. Nelze proto bez dalšího převzít závěry z této judikatury Nejvyššího správního soudu.

[31] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl toliko, že dle jeho názoru je kasační stížnost nepřipustná, neboť již Nejvyšší správní soud jednou o předmětu řízení rozhodoval. V takovém případě lze jako důvod přípustnosti kasační stížnosti uvést pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. K takovému pochybení ze strany krajského soudu nedošlo a stěžovatelka zároveň takové pochybení krajského soudu nenamítala. Kasační stížnost by proto měla být posouzena jako nepřipustná.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V první řadě Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou námitku žalovaného, že kasační stížnost proti napadenému rozsudku je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Právní názor, kterým Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 274/2019-74, se totiž vztahoval pouze k otázce, zda i přes existenci prováděcího nařízení Komise č. 2016/278 bylo možné provést u stěžovatelky opakovanou kontrolu po propuštění zboží. Řada dalších námitek vznesených stěžovatelkou nebyla v původním řízení před Nejvyšším správním soudem vůbec řešena, neboť ani krajský soud se těmito námitkami v řízení před ním nezabýval z důvodu, že měl za to, že takovou kontrolu vůbec nebylo možné provést právě pro existenci nařízení Komise č. 2016/278.

[33] V navazujícím řízení tak mělo být úkolem krajského soudu posoudit právě námitky stěžovatelky, kterými se v původním soudním řízení nezabýval, tedy zda byly splněny podmínky pro vedení opakované daňové kontroly podle českého práva a zda zahájení opakované daňové kontroly nebránilo uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení cla. K řešení těchto otázek Nejvyšší správní soud žádný závazný právní názor neučinil. Zcela logicky tak ani způsob, jakým námitky stěžovatelky krajský soud vypořádal, nemůže být vyloučen z přezkumu v řízení o kasační stížnosti podle § 104 odst. 4. s. ř. s.

[34] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že napadený rozsudek trpí vadou, k níž je povinen přihlédnout podle § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti.

[35] Stěžejní částí kasační stížnosti stěžovatelky jsou námitky směřující proti splnění podmínek pro vedení opakované daňové kontroly podle § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu. Podstatnou část této argumentace přitom představuje tvrzení, že postup celních úřadů při vedení první daňové kontroly nebyl bezchybný. I kdyby tedy celní úřady získaly po ukončení první daňové kontroly nové důkazy či skutečnosti, které by odůvodňovaly doměření cla, nebylo by je možno považovat za důkazy či skutečnosti, které nemohly bez vlastního zavinění celní úřady použít již v první daňové kontrole.

[36] Krajský soud se s těmito námitkami vypořádává v bodech 111 až 117 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud však po přezkumu obsahu soudního a správního spisu dospěl k závěru, že krajský soud založil svůj právní názor na listinách, které vůbec nejsou součástí spisové dokumentace. V bodě 111 krajský soud uvádí, že „z průběhu správního řízení zjistil (...)“, a následně zmiňuje, že celní úřady v průběhu první kontroly zboží po propuštění nezjistily žádné porušení předpisů. Dále opakovaně uvádí závěry o průběhu první daňové kontroly v bodě 112 napadeného rozsudku, aniž by správní spis obsahoval dokumenty, na jejichž základě by tyto závěry bylo možno učinit. Zejména správní spis neobsahuje rozhodnutí o zahájení kontroly zboží po propuštění, rozhodnutí o ukončení kontroly, příp. rozhodnutí o zastavení řízení o stanovení cla, a zejména závěrečnou zprávu OLAF z mise 1 a mise 2 č. OF/2011/0978/B1.

[37] Krajský soud v bodě 112 napadeného rozsudku uvádí, co bylo či nebylo předmětem této závěrečné zprávy, a zároveň co bylo či nebylo důvodem pro zastavení řízení o stanovení cla, aniž by obsah těchto dokumentů mohl reálně zjistit, neboť tyto dokumenty se zkrátka nenacházejí ve spise. Tato část napadeného rozsudku tak skutečně působí, jak uvedla stěžovatelka, dojmem, že krajský soud pouze převzal tyto informace z dokumentů vytvořených žalovaným obsažených ve správním spise (např. z oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží ze dne 2. 6. 2017, č. j. 37796-5/2017-550000-51). Krajský soud totiž zjevně získal pro účely vedení řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícím v nezákonném vedení opakované daňové kontroly pouze tu část správního spisu, jež se vztahovala k zahájení a vedení opakované daňové kontroly, nikoliv kompletní dokumentaci vztahující se k celnímu řízení se stěžovatelkou.

[38] Toto pochybení přitom není zanedbatelné. Dokumentace vztahující se k první kontrole zboží pro propuštění je nezbytná k tomu, aby krajský soud vůbec mohl hodnotit, jaké úkony učinily celní úřady v průběhu první kontroly a zda skutečně nemohly bez vlastního zavinění použít nové důkazy či skutečnosti, které mají být důvodem pro zahájení opakované daňové kontroly, již v průběhu kontroly první. Zároveň závěrečná zpráva OLAF č. OF/2011/0978/B1 je taktéž zásadní pro posouzení této otázky, neboť právě k této zprávě se vztahuje argumentace stěžovatelky, že podmínka použití nového důkazu „bez zavinění“ celních úřadů splněna nebyla. Stěžovatelka na obsah zprávy OLAF č. OF/2011/0978/B1 odkazuje zejména na stranách 15 až 17 kasační stížnosti (resp. 8 až 10 žaloby). Tvrdí, že z obsahu zprávy vyplývá, že celní úřady mohly informaci o tom, že zboží pořízené stěžovatelkou, které bylo předmětem kontroly, má původ v Čínské lidové republice, nikoliv na Tchaj-wanu, zjistit již tehdy. Krajský soud tuto argumentaci stěžovatelky vypořádal velmi obecně, navíc aniž by měl předmětnou zprávu OLAF k dispozici.

pokračování

[39] Takové pochybení přitom zakládá nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, k níž je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti, neboť brání věcnému přezkumu napadeného rozsudku (srov. např. bod 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 As 78/2012-35). Ze stejného důvodu musí být shledána důvodnou i námitka stěžovatelky, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný proto, že se krajský soud nevypořádal s tvrzením stěžovatelky, že celní úřady mohly již v průběhu první kontroly získat údaje o zemi původu zboží stěžovatelky, které bylo předmětem kontroly. Krajský soud tyto námitky skutečně nevypořádal a ani vypořádat nemohl, neboť neměl k dispozici dokument, který byl k posouzení této námítce nezbytný (závěrečnou zprávu OLAF č. OF/2011/0978/B1).

[40] Už jen tyto vady napadeného rozsudku jsou dostatečné pro jeho zrušení. Zhodnocení, zda správce daně měl již v průběhu první daňové kontroly k dispozici dostatečné důkazy pro doměření cla, resp. zda si je již v průběhu první daňové kontroly mohl při dostatečně důsledném a odpovědném přístupu opatřit, je totiž podstatné pro úsudek o zákonnosti opakované daňové kontroly. Pokud by tomu totiž tak bylo, nemohl by správce daně zahájit opakovanou daňovou kontrolu z důvodu existence nových důkazů nebo skutečností, neboť by nebyla splněna podmínka, že tyto důkazy nebo skutečnosti nemohl nikoliv vlastním zaviněním použít již při první daňové kontrole.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Na základě uvedeného tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. listopadu 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu