

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně**: **Mr. Forester s.r.o.**, se sídlem Vlastina čp. 602, Plzeň, zast. Mgr. Markem Dejmkem, advokátem se sídlem Denisovo nábř. 6, Plzeň, proti **žalovanému**: **Celní ředitelství Plzeň**, se sídlem ul. Ant. Uxy 11, Plzeň 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2010, č. j. 2477-2/2010-160100-21, ve věci dodatečného vyměření cla, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2011, č. j. 57 Af 38/2010 - 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2011, č. j. 57 Af 38/2010 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 4. 2010, č. j. 2477-2/2010-160100-21, kterým stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu Plzeň (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 18. 11. 2009, č. j. 4163-2/2009-166500-021 (dodatečný platební výměr č. 9965200304 na clo). Tímto rozhodnutím správní orgán I. stupně žalobkyni podle čl. 220 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1 – 50, zvláštní vydání v českém jazyce kapitola 02 svazek 04 s. 307 – 356), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), dodatečně vyměřil clo z dovezeného zboží - osobního automobilu Renault

Mégane Scénic dCi, VIN č. VF1 JA0 505 269 387 10 (dále jen „zboží“ nebo „Renault Mégane“) ve výši 11 343 Kč.

Ze správního a soudního spisu je patrno, že žalobkyně dne 18. 9. 2007 uzavřela se společností Fuhsli Autohandler BMG Verkaufallemarken, Althard 202, 8810 Regensdorf, CH (dále jen „prodejce“) smlouvu na koupi výše specifikovaného automobilu Renault Mégane. Na toto zboží bylo vydáno průvodní osvědčení EUR. 1 č. N P 0530619, které dokládalo, že zboží je možno považovat za původní v EU ve smyslu podmínek stanovených Protokolem č. 3 Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací (Úř. věst. L 300, 31.12.1972, s. 189 – 280, zvláštní vydání v českém jazyce kapitola 02 svazek 04 s. 307 – 356), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Dohoda“). Na základě toho bylo následně zboží propuštěno do volného oběhu s preferenční sazbou rozhodnutím v celním řízení vydaným na tiskopisu JSD ev. č. 07CZ16650011143303, položka poř. č. 1 a clo vyměřeno ve výši 0 Kč. Ve smyslu čl. 33 odst. 3 Protokolu č. 3 o definici pojmů „původní produkty“ a o metodách správní spolupráce k citované Dohodě (pro projednávanou věc v relevantním znění protokolu publikovaném v Úř. věst. L 45, 15. 2. 2006, s. 3 - 20, dále jen „Protokol“) požádaly celní orgány České republiky švýcarské celní orgány o následné ověření důkazu původu zboží. Výsledkem tohoto ověření bylo zjištění švýcarských celních orgánů, že prodávající není na uvedené adrese k zastižení. Proto je třeba na toto zboží hledět jako na zboží neurčeného původu a na průvodní osvědčení EUR. 1 č. N P 0530619 jako na neplatné. V souladu s touto informací dospěl správní orgán I. stupně k závěru, že předmětnému zboží nelze přiznat příslušné celní preference (preferenční celní sazbu), a proto zahájil daňové řízení o doměření celního dluhu na předmětném zboží podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu. Žalobkyně na podporu svých tvrzení předložila „osvědčení o původu“, které vydal odpovědný pracovník společnosti Renault Suisse SA, v němž je uvedeno, že předmětné zboží je preferenčně zvýhodněno, neboť bylo vyrobeno ve Francii a dovezeno do Švýcarska společnosti Renault Suisse SA. Dle správního orgánu I. stupně však tento doklad nebylo možno považovat za důkaz o správnosti přiznání preferenčního původu zboží, neboť za takový důkaz lze považovat pouze průvodní osvědčení EUR.1 nebo prohlášení vývozce na faktuře. Proto správní orgán I. stupně žalobkyni dodatečně doměřil clo za předmětné zboží ve výši 11 343 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž především namítala, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně je nepřezkoumatelné, neboť z něj není patrno, jakým způsobem české a švýcarské celní orgány postupovaly při postverifikačním řízení. Žalobkyně rovněž sdělila, že na rozdíl od švýcarských celních orgánů při dotazu na prodejce zjistila, že se tento nikdy z předmětné adresy neodstěhoval a že na uvedené adrese sídlí beze změn. Doklady, jež žalobkyně celním orgánům předložila, byly vydány v souladu se závaznými právními předpisy a jako takové prokazují celní preferenci dovezeného zboží. Správní orgán I. stupně tak měl na základě nich předmětné zboží od cla osvobodit. Správní orgán I. stupně neprokázal existenci žádných skutečností vyvracejících pravost a správnost předmětného dokladu EUR.1. Odvolání

žalobkyně proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně žalovaný zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, ve které zopakovala námitky uplatněné již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Navíc uvedla, že prodejce bez předchozí domluvy v pracovní době na uvedené adrese zastihla a na její žádost jí vystavil nový doklad EUR.1, který měla celním orgánům předložit. Žalobkyně uvedla, že jí prodejce sdělil, že nebyl švýcarskými celními orgány dotazován na předmětný doklad, dokonce nebyl příslušnými orgány vůbec kontaktován. Žalobkyně tak poukazovala na nesprávný úřední postup těchto orgánů nebo na nesprávnou interpretaci jejich zjištění ze strany českých celních orgánů. Namísto přezkoumání platnosti dokladu EUR.1 žalovaný odvolání odmítl s odůvodněním, že na přiznání preferenční celní sazby není automatický nárok a že původní doklad nelze jako doklad o preferenci zboží uznat.

Krajský soud následně rozsudkem ze dne 28. 2. 2011, č. j. 57 Af 38/2010 - 35, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejprve na podkladě judikatury Soudního dvora konstatoval, že prohlášením neplatnosti průvodního osvědčení EUR.1 ze strany švýcarských celních orgánů jsou české celní orgány vázány a nemohou ji zvrátit; žalobkyně se proto nemůže nadále těchto listin dovolávat jako závazného důkazu o tom, že zboží bylo produktem pocházejícím z Evropského společenství.

Krajský soud dále dospěl k závěru, že celní řízení bylo se žalobkyní s ohledem na čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vedeno vadně. Podle názoru soudu měl totiž správní orgán I. stupně provést následnou kontrolu podle § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), a respektovat zejména odst. 3 a 5 tohoto ustanovení. Správní orgán I. stupně si tak měl nejprve vyřešit otázku, zda je či není schopen předložit důkaz o tom, že průvodní osvědčení EUR.1 bylo vydáno na základě správného nebo nesprávného popisu skutečností vývozcem. Celní úřad však dosud neučinil vše, co bylo v jeho moci, ke zjištění, jaký popis skutečností byl vývozcem za účelem vydání průvodního osvědčení EUR.1 švýcarským celním orgánům předestřen: nevyžádal si formulář žádosti o vydání osvědčení EUR.1, případně další doklady, které by mohly být hypoteticky součástí správních spisů švýcarských celních orgánů. Za této situace se nemohlo důkazní břemeno ohledně průkazu skutečnosti, že osvědčení EUR.1 bylo založeno na správném popisu skutečností vývozcem, přenést z celních orgánů na žalobkyni. Správní orgán I. stupně dále pochybil již na počátku celního řízení v oznámení o zahájení řízení ze dne 4. 3. 2009. Oznámení je podle soudu zavádějící, opřené o § 21 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který je pouze obecným ustanovením určujícím okamžik zahájení správního řízení. Zásadní procesní pochybení podle krajského soudu spočívá ve formulaci výzvy, neboť žalobkyně byla vyzvána k předložení důkazů vyvracejících výsledek verifikačního řízení. Takové důkazy však nebylo možné předložit, neboť české celní orgány i žalobkyně jsou zcela vázány zneplatněním průvodního osvědčení švýcarskými

celními orgány. Postup správního orgánu I. stupně je proto nutné považovat za nezákonný a současně vnitřně rozporný, neboť žalobkyně byla vyzvána k prokázání nemožného. V důsledku procesního pochybení celních orgánů pak nebyly v rozporu s judikaturou soudního dvora zjišťovány skutečnosti rozhodné pro aplikaci článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Konečně krajský soud konstatoval, že předložila-li žalobkyně k prokázání skutečného původu předmětného zboží konkrétní listiny, byly celní orgány za dané situace povinny k těmto listinám jako k důkazům o skutečném původu zboží z důvodu spravedlnosti přihlédnout.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný včas kasační stížnost. S odkazem na výklad provedený ve stanovisku generální advokátky Verici Trstenjak ze dne 13. 3. 2008 ve věci C-204/07 P *C. A. S. SpA* stěžovatel zdůraznil rozdělení kompetencí mezi celní orgány země vývozu a celní orgány země dovozu při stanovení preferenčního původu zboží. Pro celní orgány země dovozu je vydané průvodní osvědčení závazné přinejmenším v ohledu skutkovém, tj. je pro ně závazné posouzení skutkových zjištění učiněných celním orgánem státu vývozu. Celní orgány země dovozu mohou toliko iniciovat zpětnou kontrolu preferenčního původu, přičemž výsledek takové verifikace je pro ně závazný. S těmito postuláty je rozsudek dle mínění stěžovatele v rozporu. Soud především vůbec nerozlišuje pojmy „původ zboží“ a „preferenční původ zboží“. Původ zboží – místo (země), odkud zboží pochází, v zásadě nijak nesouvisí s jeho preferenčním původem. Tvrdí-li soud, že celní orgán země dovozu nebyl zbaven možnosti určit sám „skutečný původ zboží“, není zřejmé, jaký skutečný původ zboží má na mysli. Pokud soud míní původ zboží ve smyslu nepreferenčním (zemi výroby), nemá tento údaj žádný dopad do sféry cla. Podle stěžovatele dále soud nesprávně převzal z citovaného názoru generální advokátky závěr, dle něhož za zvláštních okolností mohou celní orgány státu dovozu samy ověřit pravost a správnost sporného osvědčení EUR.1. Soud především rezignoval na vymezení neurčitého pojmu „zvláštní okolnosti“ a neodůvodnil, zda skutkové okolnosti případu lze zahrnout pod tyto zvláštní okolnosti, jak je vymezila judikatura Soudního dvora (rozsudek ze dne 7. 12. 1993 ve věci C-12/92 *Huygen a další*, Recueil s. I-6381). V projednávaném případě nemohla být verifikace řádně provedena z důvodu neposkytnutí součinnosti na straně vývozce. Stěžovatel odmítá názor, že porušení povinností vývozcem by představovalo ony „zvláštní okolnosti“. V této souvislosti stěžovatel také namítá, že soud porušil normy zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť posoudil a hodnotil listinné důkazy předložené žalobkyní v řízení před správními orgány a současně jejich provedení uložil správním orgánům. Jeho hodnocení je navíc rozporuplné.

V další kasační námitce napadl stěžovatel závěr soudu, že správní orgán I. stupně byl nejprve povinen vyřešit otázku, zda je či není schopen předložit důkaz o tom, že osvědčení EUR.1 bylo vydáno na základě správného nebo nesprávného popisu skutečností výrobcem. Podle stěžovatele obsahuje žádost o vydání

průvodního osvědčení EUR.1 seznam podkladů svědčících o původu zboží, které mohou být eventuálně její přílohou, a prostor pro tvrzení vývozce ohledně okolností, které nasvědčují splnění podmínek pro vydání osvědčení. Pro ověření tvrzení vývozce je však nutno zkoumat podpůrné doklady, jež tato tvrzení prokazují; samotná žádost k tomu nepostačuje. V projednávaném případě je evidentní, že švýcarské celní orgány takovými podklady nedisponovaly; pokud by tomu tak bylo, provedly by verifikaci v rámci vlastní agendy bez nutnosti kontaktování vývozce. Pokud by měla žádost o vydání průvodního osvědčení EUR.1 relevanci, kterou jí přikládá v napadeném rozsudku soud, bezpochyby by Soudní dvůr v rozsudku ze dne 9. 3. 2006 ve věci C-293/04 *Beemsterboer*, Sb. rozh. s. I-02263, judikoval jako podmínku k doměření cla následné ověřování popisu skutečností formou vyžádání si formuláře příslušné žádosti, resp. podkladů této žádosti, přičemž tak neučinil. Soudní dvůr navíc odmítl připuštění dopadu nesprávného jednání vývozců na příjmy Evropského společenství, s čímž je napadený rozsudek soudu v přímém rozporu.

V poslední kasační námitce stěžovatel uvádí, že soud nesprávně považuje verifikaci průvodního osvědčení EUR.1 za následnou kontrolu po propuštění zboží dle článku 78 celního kodexu. Celní orgány mají po propuštění zboží do celního režimu kromě možnosti následné kontroly zboží (citovaný článek 78 celního kodexu) také možnost následného ověření prohlášení o původu zboží, přičemž se jedná o zvláštní ustanovení o kontrole založené na ustanoveních hlavy VI. Protokolu. Verifikace není řízením podle zákona o správě daní a poplatků. Jakékoliv závěry soudu ohledně postupu celního orgánu v rámci následné kontroly, stejně jako použití článku 78 odst. 3 celního kodexu, jsou nesprávné; odůvodnění soudu je navíc poměrně nesrozumitelné a nelogické. K výtkám soudu ohledně formulace oznámení o zahájení řízení stěžovatel uvedl, že zákon o správě daní a poplatků žádné formální či obsahové požadavky na vyrozumění o prvním úkonu nestanoví. Předmětná řízení byla ve všech případech zahájena neformálním úkonem v podobě písemného oznámení. Z těchto oznámení je zcela evidentní, jaké řízení je zahajováno a co je jeho předmětem; absence uvedení odkazu na právní normu nemůže působit natolik závažnou vadu, pro niž je na místě následné rozhodnutí zrušit. Soud setrval na zcela formalistickém posouzení předmětného oznámení, aniž hodnotil průběh celého řízení, v němž žalobkyně mohla předkládat jí dostupné doklady. Vědomost žalobkyně o tom, co je předmětem řízení, ostatně vyplývá z jejího vyjádření předloženého v průběhu řízení. Pokud správní orgán I. stupně tvrzení a podklady předkládané žalobkyní dostatečně nezohlednil, napravil tuto vadu stěžovatel v rámci odvolacího řízení. Konečně stěžovatel namítá, že soud překročil meze dispoziční zásady, neboť v otázce zahájení a vedení řízení, jakož i v případě posuzování aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, posuzoval případ nad rámec podané žaloby. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že napadený rozsudek krajského soudu má za věcně správný, že byly dostatečně zjištěny skutkové okolnosti a rozsudek byl pregnantně odůvodněn. Konstatuje, že stěžovatel v kasační stížnosti předestřel ústavně nekonformní výklad judikatury Soudního dvora EU, jakož i ustanovení celního kodexu. Trvá na tom, že v rozhodnutí správního orgánu I. stupně absentovalo řádné odůvodnění a popis postupu českých a švýcarských celních úřadů v rámci postverifikačního řízení. Celní úřady bez důkladného ověření, šetření a zdůvodnění odmítly jedinou možnost, na základě níž mohlo být žalobkyni přiznáno právo na osvobození od cla. Žalobkyně se neztotožňuje ani se závěry, že na přiznání preferenční celní sazby není automatický nárok. Naopak má za to, že za dodržení zákonem stanovených podmínek má daňový subjekt na osvobození nárok ze zákona. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. 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, jak vyplývá z ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval některými vadami celního řízení, které shledal krajský soud za natolik závažné, že mimo jiné na základě nich dospěl k závěru o zrušení rozhodnutí stěžovatele. Konkrétně krajský soud ve svém rozsudku vytkl, že celní orgány měly dle jeho názoru postupovat podle § 127 celního zákona, v souvislosti s čl. 78 odst. 3 celního kodexu, které upravují postup celních orgánů při následné kontrole, což neučinily. Za stěžejní důvod pro zrušení napadených rozhodnutí pak označil formální a zvláště obsahové vady oznámení o zahájení řízení.

Nejvyšší správní soud se blíže nezabýval oprávněností těchto výtek vůči celním orgánům, neboť byl nucen dát za pravdu stěžovateli v tom, že krajský soud v této části přezkumu vykročil z mezí žalobních bodů. Žalobkyně totiž v žalobě především brojila proti postupu celních orgánů při verifikačním řízení a namítala, že celní úřady neprokázaly existenci skutečností vyvracejících platnost, pravost a správnost průvodního dokladu EUR.1. Ani náznakem však nenapadala zahájení a průběh následného řízení ve smyslu výše uvedeném, náležitosti oznámení a ani neuváděla, že by si nebyla vědoma, o čem je řízení vedeno. Naopak z jejího vyjádření i odvolání je zřejmé, že se ve věci orientovala a předmět řízení jí byl jasný. Krajským soudem vytčené vady řízení přitom nebyly vadami, které by znemožňovaly, aby soud posoudil věc v mezích žalobních bodů, a proto nemohl krajský soud přistoupit ke zrušení rozhodnutí stěžovatele pro tyto vady řízení ani z úřední povinnosti (k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84, publikované pod č.

2288/2011 Sb. NSS a stejně jako všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nsssoud.cz). Z právě uvedeného je patrno, že krajský soud porušil § 75 odst. 2 s. ř. s. a dopustil se vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Tuto námitku proto Nejvyšší správní soud považuje za důvodnou.

Zdejší soud se však neztotožnil se závěrem stěžovatele, že rovněž v případě argumentace týkající se čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vybočil krajský soud zcela mimo rámec žalobních bodů. Přestože je žaloba stručná a argumentace krajského soudu ve vztahu k citovanému článku v ní není výslovně napadena, lze z jejího kontextu dovodit, že žalobkyně svou žalobu směřovala rovněž do přezkumu této části napadeného rozhodnutí. Lze podotknout, že přezkum této otázky krajským soudem je vzhledem k obsahu žalobní námitky nadstandardně precizní, nelze se tomu však s ohledem na vyjádření stěžovatele k žalobě, v němž stěžovatel podrobně rozebral aplikaci předmětného článku v dané věci, divit. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal námitku stěžovatele, v níž nad rámec výše uvedeného tvrzení o vybočení krajského soudu z mezí soudního přezkumu podle § 75 s. ř. s. zformuloval, z jakých důvodů argumentaci krajského soudu považuje za nesprávnou. Shledal přitom, že totožnou námitkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 42/2011 - 209, publikovaném pod č. 2492/2012 Sb. NSS., ze kterého zdejší soud vychází i v nyní projednávané věci.

Čl. 220 odst. 2 celního kodexu v relevantním znění stanoví následující: *S výjimkou případů uvedených v čl. 217 odst. 1 druhém a třetím pododstavci se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud (...) b) částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.*

Pokud byl preferenční status zboží zjištěn na základě systému správní spolupráce s orgány třetí země, považuje se vydání potvrzení těmito orgány v případě, že se ukáže jako nesprávné, za chybu, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit ve smyslu prvního pododstavce.

Vydání nesprávného potvrzení však není chybou, je-li potvrzení založeno na nesprávném popisu skutečností podaném vývozcem, není-li zřejmé, že orgány vydávající potvrzení si byly vědomy nebo si měly být vědomy toho, že zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení. (...)

Relevantní judikaturu k čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu shrnul Soudní dvůr např. v rozsudku ze dne 18. 10. 2007 ve věci C-173/06 *Agrover*, Sb. rozh. S. I-8783, body 30 - 33. Z ní vyplývá, že podle citovaného ustanovení příslušné orgány neprovedou dodatečné zaúčtování dovozního cla pouze tehdy, pokud jsou splněny tři kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále, aby tato chyba, které

se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení (viz obdobně rozsudky ze dne 12. 7. 1989 ve věci 161/88 *Binder*, Recueil, s. 2415, body 15 a 16; ze dne 14. 5. 1996 ve věci C-153/94 a C-204/94 *Faroe Seafood a další*, Recueil, s. I-2465, bod 83; usnesení ze dne 9. 12. 1999 ve věci C-299/98 P *CPL Imperial 2 a Unifrigo v. Komise*, Recueil, s. I-8683, bod 22, jakož i ze dne 11. 10. 2001 ve věci C-30/00 *William Hinton & Sons*, Recueil, s. I-7511, body 68, 69, 71 a 72). Jestliže jsou tyto podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno (rozsudek ze dne 27. 6. 1991 ve věci C-348/89 *Mecanarte*, Recueil, s. I-3277, bod 12). Tuto judikaturu plně převzal Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, publikovaném pod č. 1701/2008 Sb. NSS.

V projednávaném případě není sporné naplnění druhé a třetí podmínky; předmětem rozepře však zůstává podmínka první. Z judikatury Soudního dvora k této podmínce vyplývá, že cílem čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání nebo nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je hodné ochrany stanovené v tomto článku pouze tehdy, pokud základ, na kterém spočívá toto očekávání osoby povinné zaplatit clo, způsobily „samotné“ příslušné orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají tak pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (k tomu obdobně rozsudek *Mecanarte*, body 19 a 23).

Ve věci žalobkyně ovšem došlo k aplikaci druhého a třetího pododstavce citovaného ustanovení, jež naplnění první podmínky značně modifikují. Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že hypotéza druhého pododstavce byla v řízení vedeném se žalobkyní naplněna. Švýcarské celní orgány totiž vydaly potvrzení (průvodní osvědčení EUR.1), které se později ukázalo jako nesprávné. Chyba švýcarských celních orgánů tedy byla chybou, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo (žalobkyně) rozumným způsobem zjistit. Sporný tak zůstává výklad a aplikace třetího pododstavce citovaného ustanovení celního kodexu a otázka přenosu důkazního břemene.

V této souvislosti je nutné odkázat na rozsudek Soudního dvora ve věci *Beemsterboer*, v němž Soudní dvůr dovodil, že v souladu s tradičními pravidly rozdělení důkazního břemene přísluší celním orgánům, které se za účelem přistoupení k dodatečnému výběru cla hodlají dovolávat čl. 220 odst. 2 písm. b) třetího pododstavce, *initio*, celního kodexu, aby na podporu svého nároku předložily důkaz, že vydání nesprávných osvědčení bylo způsobeno vinou nesprávného popisu skutečností vývozcem. Nicméně, pokud následkem nedbalosti výlučně na straně vývozce nejsou celní orgány schopny předložit nezbytný důkaz,

že osvědčení EUR.1 bylo vydáno na základě správného, či nesprávného popisu skutečností tímto posledně uvedeným, přísluší osobě povinné zaplatit clo, aby dokázala, že uvedené osvědčení vydané orgány třetí země bylo založeno na správném popisu skutečností. Pod nedbalost vývozce, jež má za následek přesun důkazního břemene, Soudní dvůr výslovně zařadil případ, kdy vývozce neuchová důkazní doklady navzdory povinnosti vyplývající z protokolu uchovat vhodné doklady dokazující původ dotčených výrobků alespoň po dobu tří let (podle čl. 29 odst. 1 Protokolu). K tomu Soudní dvůr zdůraznil, že Evropské společenství nemůže nést negativní důsledky nesprávného jednání dodavatelů dovozců a že je věcí hospodářských subjektů, aby v rámci svých smluvních vztahů přijaly ustanovení nezbytná pro to, aby se předem zabezpečily proti rizikům opatření k dodatečnému výběru cla. Podle názoru Nejvyššího správního soudu výklad provedený Soudním dvorem v tomto rozsudku plně dopadá na projednávanou věc.

Pokud tedy dojde k odvolání průvodních osvědčení, mohou celní orgány země dovozu doměřit clo, pokud prokáží, že popis skutečností provedený vývozcem není správný. To mohou celní orgány země dovozu učinit např. tehdy, dospějí-li celní orgány země vývozu v rámci procesu verifikace k závěru, že příslušné zboží s deklarovaným preferenčním původem zboží ve skutečnosti nesplňuje některý z požadavků článku 2 – 14 Protokolu nebo některou z konkrétních podmínek uvedených v příloze II a III k tomuto Protokolu (např. nedodržení určitého výrobního postupu nebo překročení maximální procentuální hodnoty nepůvodních složek v konečném výrobku apod.). To ale předpokládá součinnost vývozce, který k takovým zjištěním poskytne celním orgánům země vývozu potřebné podklady demonstrativně uvedené v čl. 28 Protokolu, jež mohou být následně poskytnuty celním orgánům země dovozu k unesení jejich důkazního břemene, že popis skutečností podaných vývozcem nebyl správný. Jestliže však vývozce v rozporu s článkem 29 odst. 1 Protokolu tyto doklady nemá, nebo je poskytne jen v nedostatečné míře, takže celní orgán země vývozu nemůže ověřit preferenční původ zboží, dostává se celní orgán země dovozu nutně do důkazní nouze ohledně toho, zda vývozce podal správný popis skutečností. Ve stejné situaci se celní orgány země dovozu nachází bezpochyby i tehdy, je-li vývozce nekontaktní, neboť ani tehdy nemohou celní orgány země vývozu ověřit preferenční původ zboží. Právě na tuto situaci míří výklad Soudního dvora poskytnutý v citovaném rozsudku *Beemsterboer*: Jelikož důkazní nouze celních orgánů země dovozu je způsobena výlučně chováním vývozce v rozporu s Protokolem, přechází důkazní břemeno na osobu povinnou zaplatit clo.

Krajský soud však uvedl, že české celní orgány měly nejprve určit, na kom leží důkazní břemeno k prokázání skutečností uvedených v článku 220 odst. 2 písm. b) třetí pododstavec celního kodexu. Za tím účelem si měly vyžádat žádosti o vydání průvodních osvědčení EUR.1 a případné dokumenty k nim připojené, jež by mohly být hypoteticky součástí správního spisu švýcarských celních orgánů. Podle soudu bez těchto podkladů nemohly české celní orgány postavit najisto, jaký popis

skutečností byl vývozcem za účelem vydání průvodního osvědčení EUR.1 švýcarským celním orgánům předestřen. Tyto závěry krajského soudu jsou nesprávné a v rozporu s výše citovaným rozsudkem.

V prvé řadě je nepochybné, že v důsledku chování vývozce (nekontaktnost, neschopnost prokázat preferenční původ zboží) přešlo v projednávaném případě důkazní břemeno na žalobkyni; jakékoliv úvahy českých celních orgánů, jež by měly podle názoru krajského soudu na toto téma vést, jsou proto zcela nadbytečné.

Je zřejmé, že krajský soud nedostatečně rozlišuje, co je míněno oním popisem skutečností předloženým vývozcem, jehož správnost by měla žalobkyně prokazovat. V případě průvodního osvědčení EUR.1 jím může být totiž pouze to, že zboží má preferenční původ, neboť k ničemu jinému nemůže ani žádost o vydání průvodního osvědčení EUR.1 směřovat. Právě a jen tuto skutečnost musí žalobkyně prokázat, chce-li využít dobrodiní článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Jestliže švýcarské celní orgány v rámci verifikačního řízení dospěly k závěru, že preferenční původ dovezeného zboží nelze prokázat, neboť vývozce nebyl schopen předložit příslušné doklady, je spravedlivé, aby možnost prokázat tento preferenční původ byla umožněna dovozci, kterému by jinak scházela jakákoliv obrana. Žalobkyně je tedy oprávněna v rámci řízení o doměření cla prokázat, že popis skutečností vývozcem byl správný, jinými slovy, že zboží svědčí preferenční původ. V tomto ohledu je obstarávání žádosti a dalších dokumentů eventuálně založených ve spisech švýcarských orgánů zjevně neužitečné, neboť i bez nich je zjevné, co má žalobkyně prokazovat. Požadavek krajského soudu, aby si české celní orgány vyžádaly žádosti o vydání průvodních osvědčení EUR.1 a případné dokumenty k nim připojené, je navíc v rozporu s rozdělením kompetencí mezi celní orgány země vývozu a celní orgány země dovozu. Těmito dokumenty se zabývají právě jen celní orgány země vývozu v rámci ověřování preferenčního původu zboží; jejich závěry je přitom celní orgán země dovozu vázán.

Dále je nutno podotknout, že s ohledem na uvedené je vyžádání dokladů, které by švýcarské celní orgány mohly mít k dispozici, zcela beze smyslu, když ony samy na jejich základě nedospěly k závěru, že dovážené zboží má preferenční původ a současně uvedly, že vývozce potřebné doklady nedodal. Navíc je vysoce pravděpodobné, že by takovou povinnost celních orgánů země dovozu, byla-li by pro naplnění požadavků předmětného ustanovení celního kodexu nezbytná, Soudní dvůr uvedl v citovaném rozsudku *Beemsterboer*, což ovšem ani náznakem neučinil.

Nejvyšší správní soud má za to, že nesprávný názor krajského soudu může být do značné míry způsoben zaměňováním preferenčního původu zboží a prostým původem zboží. Zatímco prostý původ zboží, tj. kde byl určitý výrobek vyroben, nemá zpravidla na celní řízení žádný vliv a jeho určení nebývá problematické, ověření a doložení preferenčního původu zboží může být skutkově náročnou záležitostí. Neznamená totiž pouhé zjišťování toho, ve které zemi byl výrobek

vyroben, ale též musí být naplněny požadavky Protokolu a jeho příloh ohledně původu a zpracování surovin, součástek a směsí, které byly na jeho výrobu použity. Pouhá žádost o průvodní osvědčení EUR.1 a případné dokumenty k ní připojené – nepostačovaly-li již celním orgánům země vývozu – k určení preferenčního původu zboží dostačovat nemohou. Ze všech právě uvedených důvodů je kasační námitka stěžovatele důvodná.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou týkající se problematiky následné verifikace preferenčního původu zboží. Rovněž touto otázkou se ve skutkově obdobné věci zabýval Nejvyšší správní soud již ve výše zmiňovaném rozsudku ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 42/2011 - 209, z něhož devátý senát i při přezkumu této námitky vycházel. Nezjistil totiž žádný důvod, proč by se měl od závěrů prvního senátu odchýlit. Dodatečné ověřování dokladů o původu zboží (verifikaci) upravuje článek 33 Protokolu. Jak výstižně poznamenal krajský soud i stěžovatel, judikaturu Soudního dvora k procesu verifikace shrnula generální advokátka Trstenjak ve stanovisku k věci *C. A. S. SpA* následovně. *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 dotyčnými správními orgány. Tento systém je odůvodněn skutečností, že orgány státu vývozu jsou pro přímé ověření skutečností podmiňujících původ nejpovolanější. Pro určení původu zboží má toto rozdělení pravomocí navíc tu výhodu, že vede k bezpečným a jednotným výsledkům, a tím zabraňuje odklonu obchodu a narušení hospodářské soutěže v obchodě. Takový systém může tudíž fungovat pouze tehdy, jestliže celní úřad dovozního státu uznává posouzení legálně provedená orgány vývozního státu. Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku Les rapides Savoyards a další, je v rámci mezinárodních dohod o volném obchodu – zavazujících Společenství vůči třetímu státu na základě vzájemných povinností – uznávání legálně vydaných rozhodnutí orgánů tohoto třetího státu celními úřady členského státu nutné také proto, aby Společenství mohlo od celních orgánů uvedeného státu vyžadovat dodržování rozhodnutí vydaných orgány členských států ohledně původu výrobků vyvezených do uvedeného státu ze Společenství. Je sice pravda, že celní orgány státu dovozu nejsou předložením osvědčení o preferenčním původu právně vázány, aby dovozci poskytly požadované preferenční zacházení. Jakmile však bylo osvědčení o preferenčním původu zboží formálně řádně vystaveno, je prima facie věcně správné. Proto předložením osvědčení o preferenčním původu zboží nastává přinejmenším závazný účinek v ohledu skutkovém, to znamená ohledně skutkových zjištění celního orgánu ve státě vývozu. Z toho vyplývá, že celní orgány dovozního státu nemohou podle ustanovení Dohody o přidružení odmítnout uplatnění preferenčního zacházení na výrobek dovezený s osvědčením řádně vydaným celními orgány vývozního státu. I v případě, že mají celní orgány dovozního státu důvodné pochybnosti, pokud jde o skutečný původ tohoto zboží, mohou pouze požádat celní orgány vývozního státu o kontrolu tohoto původu po propuštění zboží. Tento systém spolupráce a rozdělení úkolů celních orgánů, stanovený v uvedené dohodě, s sebou logicky nese, že pokud celní orgány vývozního státu mohly*

určit původ dotčeného zboží, jsou celní orgány dovozního státu také vázány závěry této kontroly po propuštění zboží. Pouze za zvláštních okolností, kdy celní orgány vývozního státu nejsou s to řádně provést kontrolu po propuštění zboží, mohou podle Soudního dvora celní orgány dovozního státu samy ověřit pravost a správnost sporného osvědčení EUR.1s přihlédnutím k jiným důkazům původu dotčeného zboží (body 76 – 81 stanoviska).

Zmiňovanou ustálenou judikaturu Soudního dvora respektuje též judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 7. 2. 2008, čj. 5 Afs 37/2007 - 49, publikovaném pod č. 1577/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že *„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“*. Ačkoliv se jednalo o případ, jenž se odehrál před vstupem České republiky do Evropských společenství, jednalo se o výklad obdobné situace a obdobné právní úpravy jako v projednávaném případě.

Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že krajský soud postupoval v souladu s touto judikaturou, pokud dovodil, že české celní orgány byly vázány odvoláním (zneplatněním) průvodního osvědčení EUR.1 švýcarskými celními orgány, a že tudíž toto osvědčení pozbylo svých účinků coby závazného důkazu o preferenčním původu dováženého automobilu. Z rozsudku krajského soudu sice plyne určitá neujasněnost toho, co je třeba rozumět preferenčním původem zboží, nicméně tento deficit se projevuje, jak bylo uvedeno výše, při výkladu článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a přenosu důkazního břemene. Na závěry soudu ohledně procesu verifikace nemá žádný vliv a tyto závěry lze považovat za správné.

Rovněž stěžovatelem vytýkané nesprávné užití „zvláštních okolností“ ve smyslu stanoviska generální advokátky Trstenjak Nejvyšší správní soud v rozsudku neshledal; stěžejní závěry krajského soudu jsou postaveny na odlišných základech. Určitou spojitost s tímto institutem by snad mohla mít krajským soudem zmiňovaná skutečnost, že v projednávaném případě nedošlo k podvodu. Zdejšímu soudu není jasné, co tímto konstatováním má krajský soud na mysli, nicméně z textu odůvodnění není zřejmé, že by tato okolnost nějak ovlivnila úvahy soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepovažuje námitky stěžovatele týkající se verifikace zboží za důvodné.

Pokud jde o námitku, že krajský soud posoudil a hodnotil listinné důkazy předložené žalobkyní v řízení před správními orgány, činil tak rozporuplně a současně jejich provedení uložil správním orgánům, Nejvyšší správní soud námitky stěžovatele nesdílí. Především podotýká, že k této otázce se soud vyjadřoval v samém závěru rozsudku v rámci *obiter dictum*. Zdejší soud má za to, že uvedl-li krajský soud, že celní orgány byly povinny přihlédnout k určitým listinám předloženým žalobkyní jako k důkazům o skutečném původu, myslel tím zjevně

pouze to, že celní orgány jsou povinny tyto listiny hodnotit právě z toho pohledu, zda by nemohly prokazovat preferenční původ zboží. Jelikož hodnocení důkazních prostředků celními orgány bylo podstatnou částí žaloby, k níž se soud v napadeném rozsudku komplexně nevyjádřil, neboť shledal jiné vady řízení před celními orgány, nepovažuje kasační soud za vhodné se těmito důkazními prostředky a jejich relevancí a průkazností pro projednávanou věc nyní zabývat. Nad rámec nutného pak připomíná, že k otázce prokazování preferenčního původu zboží, konkrétně automobilů, již existuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 24. 4. 2008, č. j. 9 Afs 107/2007 - 77, nebo ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 34/2007 - 69, publikovaný pod č. 1399/2007 Sb. NSS.

Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud se v napadeném rozsudku dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a rovněž vady řízení spočívající v porušení dispoziční zásady a v přezkumu věci nad rámec žalobních bodů. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán vysloveným právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. července 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu