



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Michaely Bejčkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **ATC holding a.s.**, se sídlem ul. Gen. Štefánika 40, Přerov, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava ze dne 22. 5. 2012, č. j. 181-2/2012-140100-21, č. j. 181-3/2012-140100-21, č. j. 181-4/2012-140100-21, č. j. 181-5/2012-140100-21 a č. j. 181-6/2012-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 3. 2015, č. j. 22 Af 88/2012 – 84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Řízení u správních orgánů

[1] Pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 7. 2008 vyměřil Celní úřad Přerov žalobkyni clo a antidumpingové clo ze zboží propuštěného do volného oběhu (neplnitelných plynových kapesních kamínkových zapalovačů) v celkové výši 9 698 234 Kč. Žalobkyně při dovozu deklarovala zboží malajsijského (tj. preferenčního) původu, dodatečným šetřením však bylo zjištěno, že zboží pochází z Číny a celní preference se na ně nevztahuje

[2] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, která odvolací orgán zamítl svými pěti rozhodnutími ze dne 22. 5. 2012 a napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Zdůraznil, že celní úřad při propouštění zboží do volného oběhu provedl úplnou vnitřní kontrolu zboží a konstatoval soulad zboží co do druhu a počtu s celní deklarací a s předloženými doklady; tím ovšem nepotvrdil pravost osvědčení o preferenčním původu zboží (FORM A) – pouze vycházel z toho, že žalobkyně předkládá náležité doklady k prokázání oprávněnosti

preferenčního zacházení. Celní orgány byly po propuštění zboží oprávněny provádět následnou kontrolu, jejímž účelem bylo přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, o pravosti dokladů k němu předložených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Rovněž mohly celní orgány ověřovat existenci a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k obchodním operacím se zbožím. Nebylo přitom nutné, aby již v okamžiku zahájení kontroly disponovaly relevantními důkazy zakládajícími důvodné podezření, že údaje v celním prohlášení nebo předložené doklady nejsou úplné či správné. Celní orgány nemohou při každém jednotlivém dovozu přezkoumávat veškeré údaje v celním prohlášení ještě předtím, než propustí zboží do navrhovaného celního režimu.

[3] Následná kontrola plní v celním řízení stejné funkce jako daňová kontrola v řízení daňovém. Je-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění, vydán na základě daňové kontroly, musejí být úvahy a závěry správce daně seznatelné ze zprávy o daňové kontrole. Totéž pak platí pro vztah následné kontroly, kontrolního protokolu a dodatečného platebního výměru vydaného v celním řízení; kontrolní protokol v této věci přitom obsahoval řádně zdůvodněné závěry celních orgánů.

[4] Odvolací orgán poukázal na pravomoci Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) a uvedl, že zprávy OLAF mohou podle judikatury NSS sloužit jako důkaz v řízení o dodatečném zaúčtování cla. I Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, že nesrovnalosti odhalené při šetření OLAF ve vývozním státě zavazují orgány státu dovozu, jestliže bylo šetřením zpochybněno osvědčení původu (zde FORM A). K tomu odvolací orgán odkázal na prohlášení malajsijského Ministerstva zahraničního obchodu a průmyslu (MITI). Nebylo ani nutné na základě zpráv OLAF (resp. jejich úředně ověřených kopií) dodatečně ověřovat osvědčení o původu: i bez toho bylo prokázáno, že předložené FORM A se nevztahují k propuštěnému zboží a nevystavilo je MITI.

[5] Samotná skutečnost, že v rámci celního řízení byly kontrolovány doklady či zboží, nezakládá překážku dodatečnému zaúčtování cla na základě závěrů následné kontroly po propuštění zboží. Předmětem následné kontroly může být i otázka naplnění podmínek pro přijetí preferenčního zacházení v rámci Všeobecného systému celních preferencí. Ve věci nebyl důvod ani pro užití čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“). Celní orgány se při propouštění zboží nedopustily chyby, která by byla přičitatelná jejich aktivnímu jednání; proto není namístě uvažovat o dobré víře žalobkyně jako dovozce. Zároveň ani žalobkyně nedodržela všechna ustanovení předpisů týkajících se celního prohlášení, protože k celním prohlášením nepředložila řádný doklad osvědčující původ zboží.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Krajský soud v Ostravě zamítl žalobu podanou proti rozhodnutím odvolacího orgánu. Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), ve svém § 127 ukládal celním orgánům povinnost sdělit kontrolované osobě toliko předmět kontroly. V oblasti daňové kontroly to znamená druh kontrolované daně a vymezení časového období; u následné kontroly tedy postačilo, pokud celní úřad označil jako předmět kontroly správnost a úplnost údajů uvedených v celních prohlášeních (identifikovaných datem podání a číslem), pravost dokladů k nim předložených a správnost vyměřeného cla. Požadavek žalobkyně, aby již ve sdělení o zahájení kontroly byl uveden konkrétní důvod kontroly ve smyslu údaje o tom, jakých (podezřelých) skutečností se mají kontrolní úkony týkat, nemá oporu v zákoně. Stejně tak nebylo třeba, aby měly celní orgány již při zahájení kontroly k dispozici konkrétní důkazy; takové názory byly překonány stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11. Následná kontrola je již součástí daňového řízení, které

pokračování

po ukončení následné kontroly pokračuje dále až k případnému rozhodnutí o doměření celního dluhu; po ukončení následné kontroly proto není důvodu zahajovat pro účely doměření celního dluhu jakékoli nové daňové řízení. Pokyn Celního ředitelství Olomouc, uvedený v kontrolním protokolu ze dne 18. 7. 2008 (tj. že po ukončení následné kontroly bude teprve dán podnět k zahájení daňového řízení u Celního úřadu Přerov), byl tedy mylný a nadbytečný.

[7] Žalobkyni bylo před vydáním platebních výměrů umožněno využít všech procesních práv dle § 127 celního zákona; v průběhu následné kontroly žalobkyně úzce spolupracovala s celními orgány. Při následné kontrole celní orgán nejen shromažďuje důkazní prostředky, ale také je provádí a hodnotí; hodnotící závěry následné kontroly zachycené v kontrolním protokolu mohou být podkladem pro vydání rozhodnutí o celní povinnosti. Na zákonnost rozhodnutí nemá vliv ani skutečnost, že následnou kontrolu provedlo Celní ředitelství Olomouc, kdežto na to navazující platební výměry vydal Celní úřad Přerov: oba orgány při tom totiž postupovaly v mezích své příslušnosti [§ 4 odst. 5 písm. d) a § 5 odst. 3 písm. f) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě“)] a dodatečné platební výměry byly vydány v tomtéž celním řízení, v němž bylo provedeno a vyhodnoceno dokazování. Právě proto, že byly vydány na základě následné kontroly, nemusely dodatečné platební výměry obsahovat odůvodnění: celý proces dokazování, hodnocení důkazních prostředků a vypořádání námitek žalobkyně jsou obsaženy v kontrolním protokolu. Zásada dvojinstančnosti nebyla porušena, protože Celní ředitelství Olomouc, které provedlo následnou kontrolu, bylo vyloučeno z projednání odvolání a na jeho místo nastoupilo Celní ředitelství Ostrava. Dodatečné platební výměry vydal Celní úřad Přerov, proto odvolacím orgánem nemohlo být Generální ředitelství cel. Odvolací orgán se také řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

[8] K použitelnosti zpráv misí OLAF upozornil krajský soud na čl. 3 a 9 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům a na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zprávy obsahují popis úkonů, které zástupci mise OLAF provedli v Malajsii v listopadu a prosinci 2005, i obsah sdělení zástupců navštívených malajsijských společností; přílohou jsou i dopisy MITI vypovídající o falešných osvědčeních FORM A (s padělaným úředním razítkem a podpisem úřední osoby). Dále se ve zprávách popisují zjištění získaná ve spolupráci s MITI a Královskou celní správou Malajsie (podle nich se v letech 2002 – 2006 nevyráběly v Malajsii zapalovače určené pro export; společnost označená v celních prohlášeních žalobkyně jako vývozce byla v jednom případě společností fiktivní, ve druhém případě se společnost zabývala prodejem mobilních telefonů a pouze jednou vyvezla do ČR zapalovače, ovšem čínského původu; vývozy organizovala a falešnou přepravní dokumentaci zajišťovala společnost City Link; byly zajištěny fotokopie přepravních dokladů o skutečné přepravě zboží na trase Hong Kong – Singapur – Koper, které vyvracejí pravost dokladů připojených k celním deklaracím a osvědčujících přepravu z malajsijských přístavů Port Klang a Tanjung Pelepas). Konkrétní informace obsažené ve zprávách OLAF jsou doplněny bohatou dokumentací a přesvědčivě dokazují, že zboží dovezené žalobkyní nebylo malajsijského původu, ale pocházelo z Číny. Žalobkyně sama nenabídla vlastní skutkovou verzi událostí; celní orgány proto nebyly povinny zajistit přítomnost účastníků misí OLAF a jejich výpovědi, protože nevznikly žádné pochybnosti o správnosti závěrů zpráv OLAF.

[9] K otázce oprávněnosti MITI verifikovat FORM A celní orgány správně odkázaly na čl. 81 a 93 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „prováděcí nařízení“), a na databázi „Systém evidence vzorů – důkaz původu“ vedenou Generálním ředitelstvím Daně a cla při Evropské komisi, obsahující vzory razítek a podpisů pracovníků MITI k osvědčení FORM A. Žalobkyně sama předložila FORM A opatřené razítkem MITI jako certifikační autority; tím se vyvrací ničím

nepodložené tvrzení žalobkyně, podle něž jí FORM A vydala „obchodní komora“ Malajsie. Zjišťování rozhodných skutečností na místě samém je podstatou činnosti OLAF; trvá-li žalobkyně na tom, že veškeré skutečnosti se mají prokazovat originály listin (zde konosamentů), je to v extrémním rozporu se smyslem a účelem existence úřadu typu OLAF vůbec. Ani zde žalobkyně nesdělila, z čeho plynou její pochybnosti o pravosti konosamentů. Celní orgány sice uspokojivě nezdůvodnily, proč upustily od překladu nákladních listů, které jsou přílohou zpráv OLAF, avšak toto dílčí pochybení nepůsobí nezákonnost jejich rozhodnutí. Úředními překlady byly opatřeny veškeré zprávy misí OLAF, veškeré zprávy o návštěvách malajsijských společností i klíčové dopisy MITI o padělání FORM A; nákladní listy jsou vyhotoveny na mezinárodně standardizovaných vzorech a údaje do nich doplňované jsou natolik jasné, že úřední překlad nevyžadují.

[10] Preferenční původ zboží byl řádně zpochybněn. Celní orgány jsou povinny cítit presumpci správnosti formálně řádně vystavených osvědčení o původu zboží; verifikaci však nelze provést, pokud celní orgán státu dovozu zjistí, že certifikát osvědčující preferenční původ zboží je padělkem, který vůbec nevydal příslušný orgán vývozního státu. Osvědčení FORM A, která žalobkyně připojila k celním prohlášením, byla padělanými listinami; nešlo zde o případ, kdy by osvědčení o původu zboží bylo vystaveno nesprávně v důsledku chyby orgánů země vývozu nebo v důsledku chybných informací podaných vývozcem. Nebyl zde důvod pro verifikační postup podle čl. 95 prováděcího nařízení, neboť celní orgány neměly o pravosti předložených FORM A toliko odůvodněné pochybnosti, nýbrž jistotu, že FORM A pravé nejsou (podle sdělení MITI byly FORM A předložených čísel vydány jiným subjektům). Celní orgány zdůvodnily, proč neprovedly důkazy navržené žalobkyní; krajský soud opětovně zdůraznil, že žalobkyně v řízení neoznačila žádný skutkový důvod svých pochybností o zjištěném skutkovém stavu. Žalobkyně nesplnila již první z podmínek čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu; pouhá námitka jednání v dobré víře tak nemůže obstát.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla nesprávné posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V okamžiku zahájení následné kontroly jí nebyl sdělen důvod kontroly ve smyslu § 127 odst. 5 celního zákona a čl. 78 odst. 2 celního kodexu a celní orgány neměly k dispozici žádné relevantní důkazy, které by zahájení kontroly umožňovaly. Ani navazující výzva ze dne 24. 1. 2006 a sdělení ze dne 6. 3. 2006 nijak neupřesnily předmět kontroly. Až dne 4. 2. 2008 Celní ředitelství Olomouc sdělilo, že kontrola nemůže být ukončena, protože hlavní důkaz (závěrečná zpráva OLAF) není dosud celním orgánům k dispozici. Následnou kontrolou byla porušena zásada *ne bis in idem*, protože ve věci bylo již jednou pravomocně rozhodnuto (propuštěním zboží do volného oběhu). K tomu stěžovatelka odkázala na náleží Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008, jehož závěry dosud nebyly překonány.

[12] Nezákonnost rozhodnutí spatřuje stěžovatelka i v tom, že po skončení následné kontroly nebylo zahájeno a provedeno řádné daňové řízení, ačkoli Celní ředitelství Olomouc v kontrolním protokolu uvedlo, že bude dán podnět Celnímu úřadu Přerov k zahájení daňového řízení (z toho je zřejmé, že úmyslem orgánu provádějícího kontrolu nebylo ukončit kontrolu sepsáním kontrolního protokolu, jehož součástí by byly ve smyslu § 127 odst. 14 celního zákona platební výměry). Platební výměry tak byly vydány bez jakéhokoliv dokazování a stěžovatelce byla odňata procesní práva. K tomu stěžovatelka podotkla, že daňové řízení nemůže zahájit – a tedy ani dokazování nemůže provádět – správce daně, který je místně a věcně nepřislušný: dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, tj. Celní úřad Přerov. Argumentace rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 - 120 (publikován pod

pokračování

č. 1059/2007 Sb. NSS), a ze dne 21. 2. 2007, č. j. 2 Afs 114/2006 - 80, není přiléhavá, protože v obou případech prováděl kontrolu místně a věcně příslušný správce daně, který mohl provádět dokazování. V projednávané věci byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení: na úrovni prvního stupně nebylo zahájeno žádné daňové řízení, a i pokud stěžovatelka připustí, že zahájením daňového řízení bylo samotné zahájení následné kontroly, provedlo je Celní ředitelství Olomouc, a nikoli Celní úřad Přerov. Pokud tedy dokazování provedlo Celní ředitelství Olomouc jako orgán prvního stupně, nemohlo být odvolacím orgánem Celní ředitelství Ostrava, nýbrž jím mělo být Generální ředitelství cel. Kromě toho se Celní ředitelství Olomouc nevypořádalo se všemi stěžovatelčinými námitkami ke kontrolnímu protokolu, ani s jejím vyjádřením ke kontrolní zprávě, které mu bylo doručeno před rozhodnutím o odvolání. S námitkami se nevypořádal ani Celní úřad Přerov ve svých dodatečných platebních výměrech, které jsou proto nepřezkoumatelné, a nepřezkoumatelná jsou i navazující rozhodnutí odvolacího orgánu.

[13] Zprávy OLAF nelze použít pro účely následné kontroly a jako podklad pro doměření cla; tyto zprávy mohou být pouze podkladem pro další šetření (v podobě svědeckých výpovědí účastníků misí OLAF či originálů listin). Nikdy nebylo prokázáno, zda je MITI vůbec oprávněno provádět jakoukoli verifikaci FORM A vystavených obchodních komorou co do jejich pravosti. MITI neuvedlo, proč přesně pokládá FORM A za nepravé, a nebylo ani doloženo, že by MITI tyto FORM A zrušilo. Konosamenty jsou ve spisu jen v prostých kopiích, navíc nebyl pořízen jejich úřední překlad; konosamenty ani další listiny, o něž se opírají zprávy OLAF, nejsou pravými dokumenty.

[14] Stěžovatelka při obchodních operacích jednala s náležitou péčí řádného obchodníka, a proto nebylo možno ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu provést dodatečné zaúčtování cla. Celní úřad Přerov prováděl před propuštěním zboží tzv. velká celní řízení, při nichž kontroloval nejen doklady vztahující se ke zboží a údaje v celních prohlášeních, ale také zboží samotné. Celní úřad přijal i osvědčení FORM A; tím vyvolal ve stěžovatelce důvěru v to, že celní prohlášení byla podána v souladu s právními předpisy. Není také zřejmé, proč celní úřad v pochybnostech o původu zboží nepostupoval podle čl. 254 – 257 prováděcího nařízení. Již před propuštěním zboží měl celní úřad možnost porovnat vzhled podpisů a otisků razítek na celních prohlášeních se vzory podpisů a razítek, které měl k dispozici, a tak odhalit případné falzifikáty. Stěžovatelka proto navrhla, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Žalobkyně v průběhu celního řízení nepředložila celním orgánům vlastní skutkovou verzi a nepředložila důkazy o tom, že skutkový stav je jiný, než jaký vyplývá ze zpráv OLAF a jejich příloh.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatelku jedná advokát (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v podané kasační stížnosti.

[17] Úvodem soud poznamenává, že prakticky totožné námitky, jaké nyní vznáší v kasační stížnosti, stěžovatelka uplatňovala již v průběhu správního řízení a poté v žalobě ke krajskému soudu. Odvolací orgán se všemi námitkami zabýval a povětšinou je vyvrátil pečlivou argumentací; jen ve dvou případech, kde bylo odůvodnění jeho rozhodnutí poněkud strohé, doplnil krajský soud další důvody. Stěžovatelka bez ohledu na to v kasační stížnosti zopakovala v nezměněné podobě a rozsahu svá dřívější tvrzení, aniž skutečně reagovala (kromě citace pasáží z napadeného

rozsudku) na argumenty krajského soudu. Nejvyšší správní soud pokládá závěry krajského soudu za správné a dostatečné; níže se vyjádří k jednotlivým námitkám.

IV. a) Následná kontrola

[18] Námitka, která poukazovala na nedostatečné vymezení předmětu následné kontroly a na chybějící důkazy, není důvodná.

[19] Podle obecného ustanovení čl. 78 odst. 2 celního kodexu mohou celní orgány po propuštění zboží kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Podle § 127 odst. 1, 3 a 5 celního zákona (ve znění účinném při zahájení kontroly v lednu 2006, tedy před novelizací provedenou zákonem č. 104/2011 Sb. k 1. 7. 2011) jsou celní orgány oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení. Celní orgány zahájí následnou kontrolu sdělením předmětu kontroly kontrolované osobě.

[20] Stěžovatelka se domnívá, že orgán provádějící kontrolu musí kontrolované osobě při zahájení kontroly sdělit, z čeho pramení jeho pochybnosti o úplnosti a správnosti údajů nebo o pravosti dokladů a listin; z právních norem, jichž se dovolává, však taková povinnost neplyne – stěžovatelka tu překládá jen své osobní přesvědčení, které není nijak argumentačně podloženo. Odvolací orgán i krajský soud poukázaly na podobnost daňové kontroly v daňovém řízení a následné kontroly podle § 127 celního zákona (která v podstatě jen přebírá osvědčený institut daňového řízení do řízení celního). Otázkou řádného zahájení daňové kontroly a vymezení jejího předmětu se správní soudy již mnohokrát zabývaly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Dospěly přitom k závěru, že předmět daňové kontroly musí být vymezen druhem daně a zdaňovacím obdobím, ale správce daně nemusí daňovému subjektu sdělovat konkrétní pochybnosti či mu objasňovat, jaké skutečnosti jej k takovým pochybnostem vedou.

[21] Ostatně je možné, že kontrolující orgán ani nebude takové konkrétní pochybnosti mít: daňová i následná kontrola patří do množiny běžných preventivních postupů orgánů veřejné moci, které zjišťují, zda adresáti veřejné správy plní své povinnosti. Jejich pojmovým znakem bývá i možnost namátkového provedení, tedy kontrola za situace, kdy kontrolující orgán nechová (konkrétní) podezření, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. [V tom je rozdíl oproti vytykácímu řízení podle § 43 někdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nebo oproti postupu k odstranění pochybností podle § 89 nyní účinného zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který může kontrolující orgán zahájit jen tehdy, jestliže má konkrétní pochybnosti a jestliže tyto své pochybnosti kontrolované osobě také sdělí.]

[22] Jediným rozhodnutím, které stěžovatelka uvedla na podporu své argumentace, je nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. V tomto nálezu však jeden ze senátů Ústavního soudu zaujal ojedinělý názor, k němuž se nepřiklonily zbylé senáty Ústavního soudu

pokračování

ani správní soudy a který byl posléze překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 (z tohoto stanoviska citoval již krajský soud ve svém rozsudku). Není zřejmé, proč stěžovatelka ve své kasační stížnosti i nadále trvá na tom, že závěry nálezu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 „je nutno stále považovat za nepřekonané“.

[23] Nemusí-li mít kontrolující orgán při zahájení kontroly konkrétní pochybnosti, které by byl povinen kontrolované osobě sdělovat, tím spíše nemusí mít k dispozici ani konkrétní důkazní prostředky. I kdyby měl kontrolující orgán určité poznatky nasvědčující vyměření cla v nesprávné výši, které by jej vedly k zahájení kontroly právě u jednoho, a nikoli u dalšího, subjektu, půjde zpravidla právě jen o indicie či interní informace, které by samy o sobě nemohly být podkladem pro doměření cla. Ke shromáždění důkazních prostředků a jejich hodnocení slouží právě institut následné kontroly; teprve po proběhlé kontrole může celní orgán konstatovat, zda byly v celních prohlášeních uvedeny úplné a správné údaje, zda jsou doklady a listiny, které k nim byly připojeny, pravé a zda bylo clo vyměřeno ve správné výši.

[24] Poukaz stěžovatelky na rozpor jednání celních orgánů se zásadou *ne bis in idem* popírá samotný smysl následné kontroly. Pouhá skutečnost, že zboží bylo propuštěno do navrženého celního režimu za zvýhodněných podmínek, neznamená, že celní orgán již nikdy nebude moci doměřit clo, zjistí-li posléze, že zboží nebylo preferenčního původu. Stejně nesmyslné by bylo tvrdit, že pokud správce daně vyměřil daň v souladu s daňovým přiznáním (tvrzením), nemůže již poté doměřit daňovému subjektu daň vyšší. Právní úprava celního i daňového řízení vychází primárně z toho, že celní i daňové subjekty řádně plní své povinnosti a uvádějí v listinách, které předkládají správním orgánům, pravdivé a úplné údaje relevantní pro stanovení cla či daně. Pro případ, že se tak nestane, musejí mít správní orgány možnost zajistit stanovení cla či daně ve správné výši; jinak by jejich kontrolní oprávnění byla bezcenná. Přitom je samozřejmě třeba respektovat prekluzivní lhůty, ve kterých je nejpozději možné clo či daň vyměřit (pro clo viz úpravu v čl. 221 odst. 3 celního kodexu).

IV. b) Daňové řízení před vydáním dodatečných platebních výměrů, dvojinančnost a vypořádání námitek vznesených v daňovém řízení

[25] Stěžovatelka žádala, aby po provedení následné kontroly u Celního ředitelství Olomouc bylo zahájeno daňové řízení u Celního úřadu Přerov; jen takový postup by podle ní mohl vést k vydání dodatečných platebních výměrů. S touto argumentací však nelze souhlasit.

[26] Soud opět poukazuje na podobnost následné kontroly s kontrolou daňovou; ostatně při vyměřování či doměřování celního dluhu vystupují celní orgány jako správci daně a postupují podle obecných předpisů o správě daní a poplatků, resp. aktuálně podle daňového řádu [§ 320 odst. 1 písm. c) celního zákona]. Daňová ani následná kontrola nejsou samostatnými druhy řízení: jde pouze o jeden z postupů ke zjišťování skutkového stavu nezbytného pro řádné stanovení a vyměření daně či cla. Správou daně se rozumí (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, mj. i právo kontrolovat splnění těchto povinností ve stanovené výši a době; správu daně pak vykonávají příslušné orgány vždy v daňovém řízení. Kontrola (ať už daňová či následná) je proto vždy součástí daňového řízení ve věci vyměření daně či celního dluhu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 100).

[27] Daňové řízení může být zahájeno úkonem daňového subjektu (podáním daňového přiznání) nebo úkonem správce daně. Na rozdíl od obecné úpravy správního řízení [srov. § 46 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“)] neupravuje zákon o správě daní a poplatků (ani daňový řád) institut oznámení o zahájení řízení; daňové řízení se tak zahajuje vyrozuměním daňového subjektu o prvním úkonu, který vůči

němu správce daně učiní (§ 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Takovým úkonem může být právě i zahájení daňové kontroly; tím se zahajuje nejen daňová kontrola samotná jako dílčí postup v rámci daňového řízení, ale i celé daňové řízení. Povinnost vydávat jakési „oznámení o zahájení daňového řízení“ poté, co skončila daňová či následná kontrola, nelze ze zákona dovodit. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem v tom, že zmínka o „*podnětu k zahájení daňového řízení*“, kterou Celní ředitelství Olomouc učinilo v závěru kontrolního protokolu, je bez právního významu, protože daňové řízení již běželo (a nebylo ukončeno, protože projednáním kontrolního protokolu se končí pouze následná kontrola jako dílčí postup v rámci daňového řízení).

[28] Soud také zdůrazňuje, že ani smyslem případného požadavku zákona (například § 46 odst. 1 správního řádu), aby správní orgán účastníku výslovně oznamoval, že s ním „*zahajuje řízení*“, nemá být nic jiného než zajistit, aby účastník věděl, že se ocitl ve veřejnoprávním vztahu se správním orgánem a že to může mít za následek zásah do jeho práv nebo vznik nových povinností. Dostalo-li se účastníku takové informace, společně s poučením o tom, jaká má v řízení práva a jak je může uplatňovat, nemůže účastník s úspěchem tvrdit, že řízení nebylo řádně zahájeno, a že to představuje překážku pro to, aby mu z něj vůbec mohly vzejít nějaké povinnosti. Vedle toho, že zákon o správě daní a poplatků ani celní zákon nepočítá se samostatným formálním zahájením daňového řízení po provedení následné kontroly, proto soud dodává, že ani materiálně se stěžovatelce nestala žádná újma, pokud krátce po projednání kontrolního protokolu následovalo vydání dodatečných platebních výměrů. Stěžovatelka věděla, co je předmětem následné kontroly a že tato kontrola může vést k doměření cla; tak se i stalo.

[29] To souvisí s námitkou, podle níž stěžovatelka (v důsledku toho, že s ní po provedení kontroly nebylo zahájeno a vedeno „řádné“ daňové řízení) byla zkrácena na svých procesních právech, neboť nemohla spolupracovat se správcem daně, navrhopvat důkazy a vyjadřovat se k nim, právně argumentovat apod. Této námitce nelze přisvědčit, protože stěžovatelka se aktivně účastnila následné kontroly, nahlížela do spisu, činila písemná podání (stanoviska ze dne 29. 6. 2007, ze dne 15. 8. 2007, ze dne 25. 6. 2008), v nichž se vyjadřovala k důkazním prostředkům shromážděným správcem daně i navrhovala důkazy vlastní, a konečně se dne 18. 7. 2008 obsáhle vyjádřila i k výsledku kontroly, resp. k návrhu kontrolního protokolu.

[30] Celní orgány pak na její podání vždy reagovaly, a to jak v průběhu následné kontroly (sdělení ze dne 17. 7. 2007 a ze dne 4. 2. 2008), tak při jejím ukončení (Celní ředitelství Olomouc se do kontrolního protokolu vyjádřilo ke všem námitkám, které stěžovatelka vznesla k výsledkům následné kontroly). Při vypořádání odvolacích námitek nepochybil ani Celní ředitelství Ostrava a neopomnělo se zabývat žádným ze stěžovatelčiných tvrzení; kasační námitka v tomto směru je zcela obecná a nemůže uspět. Stěžovatelka dále (opět obecně) tvrdila, že odvolací orgán se nevyjádřil k jejímu stanovisku k předkládací zprávě. K tomu soud podotýká, že předkládací zpráva orgánu prvního stupně není předmětem odvolacího přezkumu (při něm se přezkoumává rozhodnutí vydané v prvním stupni a řízení, které vedlo k jeho vydání, nikoli úkony, které orgán prvního stupně učinil – případně stanoviska, která zaujal – po skončení tohoto řízení). Kromě toho ve svém stanovisku k předkládací zprávě neuvédla stěžovatelka nic jiného, než co už zaznělo v průběhu následné kontroly a v odvolání (a posléze i v žalobě a v kasační stížnosti) a co bylo náležitě vypořádáno jak ze strany Celního ředitelství Olomouc (které provádělo následnou kontrolu), tak ze strany Celního ředitelství Ostrava (které rozhodovalo o odvolání).

[31] Není pravda, že platební výměry byly vydány bez jakéhokoliv dokazování. Naopak dokazování bylo vlastním obsahem následné kontroly, při níž byly důkazy shromážděny, prováděny a hodnoceny, stěžovatelka se vyjadřovala k nim i ke zjištěním z nich plynoucím a činila vlastní důkazní návrhy, s nimiž byl celní orgán povinen se vypořádat. Protože je následná kontrola komplexním postupem sloužícím k ověření správnosti vyměřeného cla, lze její závěry

pokračování

využít i při doměření cla (s tím počítá i § 127 odst. 14 celního zákona, podle něž může být součástí kontrolního protokolu i dodatečný platební výměr, je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné vyměření celního dluhu). Ostatně stěží si lze představit, že by takto obsáhlá skutková zjištění, jaká byla shromážděna v této věci, mohla být získána a s povinnou osobou projednána jiným způsobem (než cestou následné kontroly), který by zároveň umožnil povinné osobě tak těsnou součinnost se správcem daně a který by jí poskytl takovou šíři procesních práv.

[32] Podle § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků obsahuje rozhodnutí odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Pro platební výměr ani dodatečný platební výměr není taková náležitost stanovena, a stěžovatelka neuvedla, proč by tomu mělo být jinak v řízení, které jako správce daně vede celní orgán. Nemůže být řeč o tom, že by stěžovatelce nebyly známy důvody doměření, protože o nich byla stěžovatelka průběžně informována během následné kontroly, souhrnně jí byly sděleny v kontrolním protokolu a celní úřad na ně ve svých dodatečných platebních výměrech odkázal.

[33] Ve věci nebyla porušena zásada dvojinstančnosti. Jak na to správně poukázal krajský soud, následnou kontrolu mohly podle zákona o Celní správě provádět jak celní úřady [§ 5 odst. 4 písm. c)], tak celní ředitelství [§ 4 odst. 5 písm. d)]; vydání dodatečných platebních výměrů pak spadalo do věcné a místní příslušnosti Celního úřadu Přerov [§ 5 odst. 3 písm. f) zákona o Celní správě a § 4 zákona o správě daní a poplatků; viz též § 1 odst. 1 písm. a) a § 6 odst. 1 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů]. Ačkoli postup, který zvolily celní orgány v této věci (tedy že následnou kontrolu provedlo celní ředitelství a platební výměry vycházející z jejich závěrů poté vydal celní úřad), není patrně zcela běžný, z hlediska zákonnosti mu nelze nic vytknout.

[34] Ustanovení § 127 odst. 14 celního zákona, jehož se stěžovatelka dovolává, upravuje možnost učinit dodatečné platební výměry součástí kontroly; jde ale právě jen o možnost, nikoli o povinnost kontrolního orgánu. Navíc v této konkrétní věci by celní ředitelství této možnosti nemohlo využít, protože nebylo příslušné k vyměření cla v prvním stupni. To, že se různých úkonů v rámci jediného řízení účastní správci daně různých stupňů, však není v daňovém řízení neobvyklé (srov. § 50 odst. 3, větu čtvrtou, zákona o správě daní a poplatků, podle níž může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení uložit doplnění výsledků daňového řízení nebo odstranění jeho vad správci daně prvního stupně). Proto není v rozporu se zákonem, pokud daňová kontrola (a tím i daňové řízení, viz výše odstavec [27]) byla zahájena u Celního ředitelství Olomouc a teprve po jejím skončení byla věc předána Celnímu úřadu Přerov.

[35] Jelikož dodatečné platební výměry vydal celní úřad, nemohlo být odvolacím orgánem Generální ředitelství cel, nýbrž celní ředitelství. Nezákonné by bylo, kdyby o odvolání rozhodovalo Celní ředitelství Olomouc, které se podílelo na shromažďování podkladů pro platební výměry vydané v prvním stupni: z tohoto důvodu také bylo zrušeno první odvolací rozhodnutí, které v této věci vydalo právě Celní ředitelství Olomouc. Celní ředitelství Ostrava, které se posléze na základě delegace stalo odvolacím orgánem, však nemělo k věci žádný vztah, a nic mu tedy nebránilo přezkoumávat platební výměry vydané Celním úřadem Přerov.

IV. c) Důkazy použité celními orgány

[36] Krajský soud se ve svém rozsudku touto otázkou pečlivě zabýval; stěžovatelka však i v kasační stížnosti setrvala na svém, navzdory tomu, že krajský soud na podporu svých závěrů citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu. Přitom ale svou argumentaci dále vedla v obecné rovině, v podstatě nereagovala na rozsudek krajského soudu ani na rozhodnutí odvolacího orgánu a do kasační stížnosti převzala pasáže ze svých procesních stanovisek zaujatých během

následné kontroly. Nadále tvrdila, že dokazování je zásadně nedostatečné v mnoha ohledech a že musí být doplněno, neupřesnila však, které konkrétní skutkové závěry jsou nesprávné, a nenabídla vlastní skutkovou verzi událostí.

[37] Postačí proto jen stručně konstatovat, k čemu dospěly celní orgány i krajský soud a s čím se i Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Zprávy OLAF, byť mají charakter úředních záznamů, lze v daňovém řízení použít jako důkaz, obsahují-li jasné, určité a konkrétní informace popírající dovozcem deklarovaný preferenční původ konkrétního dováženého zboží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2011, č. j. 1 Afs 44/2011 - 85). Tato podmínka byla v projednávané věci splněna a ani stále opakované stěžovatelčino tvrzení o tom, že zprávy jsou neurčité a spekulativní, na tom nemůže nic změnit. Požadavek na provedení výsledku pracovníků OLAF byl zcela obecný a nevyplývá z něj, jaké skutečnosti by měl tento důkaz prokázat nad rámec závěrů uvedených ve zprávě OLAF.

[38] Odvolací celní orgán i krajský soud také vysvětlily, proč nebylo možné získat originály listin (týká se to zejména konosamentů) z účetnictví malajsijských společností a proč postačují kopie opatřené razítkem OLAF; jejich závěr považuje Nejvyšší správní soud za správný. Stěžovatelka naproti tomu jen zopakovala, že trvá na originálech a že kopie nejsou „pravé“; z ničeho však není patrné, v čem konkrétně stěžovatelka spatřuje nepravost listin a které údaje na nich neodpovídají skutečnosti. Úřední překlad konosamentů nebyl zapotřebí, ostatně i zákon o správě daní a poplatků (§ 3 odst. 1) umožňuje od úředního překladu upustit.

[39] Osvědčení FORM A, která stěžovatelka připojila k celním prohlášením, nevystavila malajsijská obchodní komora, jak stěžovatelka tvrdila, ale (podle razítka na osvědčeních) malajsijské Ministerstvo zahraničního obchodu a průmyslu (MITI). Je pak logické, že tento orgán je oprávněn vyjadřovat se k pravosti listin, jichž je (údajným) původcem, a není třeba toto oprávnění nijak „prokazovat“. Není pravda, že by MITI nesdělilo, proč osvědčení nejsou pravá: naopak uvedlo, že pod předloženými čísly sice byla vydána osvědčení FORM A, ale pro jiné subjekty. Soud nerozumí tomu, jak by oprávnění MITI hodnotit pravost listin, které jsou opatřeny (zdánlivě) jeho razítkem, mělo souviset s případným rušením osvědčení FORM A z jeho strany. Je nepodstatné, jaký formální osud potkal či potká stěžovatelčiny FORM A po zjištění, že MITI ve skutečnosti není jejich původcem: důležité je toto zjištění samo, které popírá preferenční původ zboží, a stěžovatelčiny spekulace ohledně rušení FORM A jsou tu bez významu.

IV. d) Postup podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu

[40] Podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se dodatečné zaúčtování cla neprovede, pokud 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.

[41] Stěžovatelka se mylně domnívá, že k tomu, aby clo nebylo dodatečně zaúčtováno, postačuje její dobrá víra při sjednávání obchodů a při dovozu zboží. První podmínkou takového postupu je však pochybení celních orgánů, které částku nezaúčtovaly, ač měly; tato podmínka v projednávané věci nebyla splněna. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu citované již odvolacím celním orgánem a krajským soudem (jde o rozsudky ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 - 120, a ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96), předmětem řízení o propuštění zboží do volného oběhu je právě jen otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do tohoto režimu, nikoli otázka, zda zboží má preferenční původ nebo ne. Celní orgány nemohou v případě každého jednotlivého dovozu důkladně přezkoumávat, zda všechny údaje, které dovozce tvrdí ve svém celním prohlášení a v připojených listinách,

pokračování

odpovídají skutečnosti, a nemohou být proto činěny odpovědnými za to, že tomu tak někdy není. K přezkoumání tohoto postupu slouží právě následná kontrola, jak už o tom byla řeč výše v odstavci [24].

[42] Ostatně ze skutečnosti, že následná kontrola u stěžovatelky trvala bezmála dva a půl roku, je zřejmé, že při „běžném“ propouštění zboží do volného oběhu nemohly být potřebné skutečnosti (například už jen to, že FORM A předložených čísel byly vydány jinému subjektu) vůbec zjištěny, neměla-li stěžovatelka čekat na propuštění zboží několik let. Ani fyzická kontrola zboží, k níž celní úřad podle stěžovatelky při propouštění zboží přistoupil, by nemohla vést k potvrzení či naopak vyvrácení preferenčního původu zboží. Nelze dost dobře tvrdit, že celní úřad vyvolal ve stěžovatelce neoprávněně důvěru ve správnost jejího postupu tím, že přijal osvědčení FORM A a propustil zboží do požadovaného režimu: je především na odpovědnosti stěžovatelky, aby si sama získala dostatek informací ke zboží, s nímž hodlá obchodovat, zejména jde-li o zboží, které při dovozu požívá celního zvýhodnění.

[43] Nejasná je námitka, podle níž měly celní orgány při získání indicií, že při dovozu z Malajsie do ČR jsou porušovány předpisy o prokazování původu zboží, postupovat podle čl. 254 – 257 prováděcího nařízení. Tyto články upravují postup celních orgánů při podání neúplného celního prohlášení a různé situace, které v takových případech mohou nastat; stěžovatelka nijak neupřesnila, která ze situací zde popisovaných nastala či měla nastat při jejích dovozech. Celní orgány mohou podle těchto ustanovení propustit zboží do volného oběhu, i pokud chybí některé potřebné doklady, lze-li i bez toho zboží ztotožnit, určit jeho sazební zařazení a jeho aspoň přibližnou celní hodnotu. Přitom dovozci uloží, aby chybějící doklad předložil ve stanovené lhůtě. Ve stěžovatelčině věci však při dovozu formálně žádný doklad nechyběl, „pouze“ předložené doklady neodpovídaly skutečnosti.

V. Závěr

[44] Z výše uvedených důvodů zamítl Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost jako nedůvodnou v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s.

[45] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, protože se svou kasační stížností neuspěla; úspěšnému žalovanému pak v tomto soudním řízení nevznikly žádné náklady.

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

V Brně dne 17. září 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu