



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **S. A. F., s. r. o.**, se sídlem X, zastoupena JUDr. Lukášem Kuboněm, advokátem se sídlem Choteč 64, okres Praha-západ, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 34320-2/2015-900000-304.7,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 34320-2/2015-900000-304.7, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Lukáše Kuboně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 34320-2/2015-900000-304.7 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 22. 5. 2015, č. j. 72794-2/2015-610000-22.6, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Uvedeným rozhodnutím celní úřad zrušil platnost vývozního celního prohlášení evidenčního čísla 14CZ6100002DXY3NE0 ze dne 6. 5. 2014, na základě kterého bylo žalobkyni propuštěno zboží do režimu vývozu.

Žalobkyně v žalobě navrhla zrušení napadeného rozhodnutí. Uvedla, že žalovaný posuzoval věc výlučně z formálních hledisek. Žalobkyně spolu s odvoláním předložila listiny prokazující, že zboží opustilo celní území Evropských společenství (dále jen „Společenství“; soud převzal terminologii užitou v aplikovaných právních předpisech Evropské unie). Pro žalobkyni je nepochopitelné, že přestože žalovaný učinil závěr, že tyto dva doklady nejsou

vyhovující, nevyzval ji k doplnění dalších listin. Celní orgány neměly zájem na zjištění skutečného stavu věci, řízení vedly naprosto formálně a neposkytly žalobkyni prostor k objasnění skutečností, které se jim jevily jako neprokázané. Celní úřad a žalovaný postupovali formalisticky, což je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu.

Podle žalobkyně byly porušeny základní zásady správy daní, zejména § 6 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a § 8 daňového řádu. Celní úřad se nezabýval listinami předloženými spolu s odvoláním, ale věc předal žalovanému k rozhodnutí o podaném odvolání. Celní úřad zaslal žalobkyni výzvu, kterou ji vyzval k prokázání, že odvolání podala oprávněná osoba. Není zřejmé, proč ji současně nevyzval k doložení dokladů s tím, že předložené listiny nejsou dostačující. Celní orgány tak nevyšly žalobkyni vstříc a neposkytly jí žádné poučení.

Dále žalobkyně namítla, že ve dvou dalších skutkově zcela shodných případech postupoval celní úřad odlišně. Tyto případy se týkaly typově shodných obchodních transakcí, ve vztahu k nimž byla žalobkyně rovněž vyzvána k předložení alternativního důkazu o výstupu zboží. Žalobkyně předložila doklad „VAT Tax Form/Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke“, celní úřad tento důkaz uznal za dostatečný a rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu trvalý vývoz nezrušil. Naproti tomu v projednávané věci celní úřad tento doklad shledal jako nevyhovující a rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu trvalý vývoz v tomto případě zrušil. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu žalobkyně tvrdí, že tím došlo k porušení principu právní jistoty a předvídatelnosti rozhodování. Zaměstnankyni žalobkyně bylo telefonicky sděleno úřední osobou celního úřadu, že předmětné doklady jsou dostačující.

Podle žalobkyně byl porušen i § 115 daňového řádu. Žalovaný prováděl dokazování, avšak před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a neumožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně byla překvapena, že jí bylo doručeno napadené rozhodnutí, aniž by jí bylo umožněno se vyjádřit či navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.

Podle žalobkyně správní orgány zjistily neúplně skutkový stav věci. Nedaly žalobkyni možnost, aby dodání zboží do cílové destinace prokázala, přičemž zboží do cílové destinace bylo dodáno. Účastníky obchodní transakce byly žalobkyně a společnosti S. A. F. G. se sídlem v Německu a ZF F. C. T. Co. Ltd se sídlem v Číně. K prokázání této skutečnosti, jakož i toho, že zboží bylo dodáno a zákazníkem převzato, předložila žalobkyně soudu několik dokumentů.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že celní úřad nijak nepochybil, když po podání odvolání žalobkyni nevyzval k doplnění dalších důkazních prostředků a věc předložil žalovanému. Pokud nemá odvolání náležitosti podle § 112 odst. 1 daňového řádu, postupuje celní úřad vydáním výzvy podle § 112 odst. 2 daňového řádu. Náležitostí odvolání je sice také označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání, avšak pokud žalobkyně plní nedostatečně důkazní břemeno ke svým odvolacím tvrzením a nedokládá dostatečné důkazní prostředky, tato okolnost nebrání řádnému projednání věci ve smyslu § 112 odst. 2 daňového řádu. Neunesení důkazního břemene případně vede k zamítnutí odvolání, nikoliv zastavení řízení pro neodstranění vad odvolání. Žalobkyně byla v průběhu řízení před celním úřadem k prokázání výstupu zboží z území Společenství řádně vyzvána, aniž však na výzvu jakkoli reagovala.

K námitce stran toho, že celní úřad měl ve dvou skutkově shodných případech rozhodnout opačně, žalovaný uvedl, že v předchozích případech žalobkyně v reakci na výzvu předložila příslušné doklady a celní úřad po jejich posouzení vývozní celní prohlášení nezrušil. Celní úřad žalobkyni vyzval k předložení alternativního důkazu o výstupu zboží, na což však žalobkyně nereagovala, a celní úřad proto vývozní celní prohlášení svým rozhodnutím zrušil. Navíc ani skutková totožnost všech případů není zřejmá, neboť v dotčených případech mohly být jiné skutkové okolnosti. Žalobkyně ani nedokládá, že dotčené předchozí dva dovozní případy skutečně byly celním úřadem řádně uzavřeny pro alternativní prokázání výstupu zboží z území Společenství a že nedošlo ke zrušení vývozního celního prohlášení; to žalobkyně pouze tvrdí. I kdyby však zcela došlo k rozdílu ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu, bylo by to v posuzovaném případě nerozhodné. Pokud by rozhodnutí nemělo obstát, pak pro svoji vlastní nezákonnost, nikoli jen pro rozpor s jiným rozhodnutím téhož celního úřadu.

Žalovaný trvá na tom, že žalobkyni předložené listiny byly nedostatečné pro prokázání výstupu zboží z území Společenství. Navrženým výsledkem pracovnice žalobkyně a pracovnice celního úřadu by těžko mohla být zjištěna žalobkyní tvrzená skutečnost, neboť pracovnice celního úřadu sepsala stanovisko k odvolání, ve kterém vyjádřila názor o jeho nedůvodnosti založený na nedostatečnosti žalobkyní předložených listin.

Dále žalovaný uvedl, že smyslem § 115 daňového řádu je zabránit překvapivým rozhodnutím, tedy takovým, která daňový subjekt s ohledem na dosavadní průběh řízení nemohl očekávat. Vztahuje se to však jen na případy, kdy se v odvolacím řízení dosavadní charakter daňového řízení významněji změnil ve skutkové nebo právní rovině, například pokud je provedeno dokazování a je změněn rozhodný skutkový stav nebo pokud odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru v neprospěch daňového subjektu. Daňový subjekt tedy bude seznamován s novými důkazními prostředky, které obstaral správce daně, a s novými skutkovými zjištěními, které z nich vyplynuly. Naopak nebude seznamován s důkazním prostředkem, který pro něj není nový, neboť je mu znám, a kterým nejsou zjištěny žádné nové skutkové okolnosti. To je případ žalobkyně, přičemž zde nelze hovořit o porušení zákona nebo o zkrácení na právech a porušení práva na spravedlivý proces. Rozhodný skutkový stav je založen na fikci nevystoupení zboží z území Společenství a chce-li žalobkyně použití této fikce zvrátit, má možnost skutečný výstup zboží z území Společenství prokázat svými důkazními prostředky. Celní úřad seznámil žalobkyni se zjištěnými výsledky a vyzval ji k předložení prokazujících dokladů, přičemž žalobkyně tohoto prostoru k unesení svého důkazního břemene nevyužila. Ještě v odvolacím řízení mohla žalobkyně situaci napravit, doložila-li by k odvolání takové důkazní prostředky, které by danou fikci zvrátily. Jestliže ale žalobkyně k odvolání doložila dvě zjevně nedostatečné kopie listin, pak předložila důkazní prostředky, které pro ni nebyly nové ani překvapivé, a nemusela tak s nimi být seznamována. Navíc jimi nebyly zjištěny žádné nové skutkové okolnosti. Ze strany žalovaného nebylo třeba žádné výzvy, neboť žalobkyně neprokázala odvolací tvrzení a neunesla své důkazní břemeno, což vedlo k zamítnutí odvolání. Žalobkyně dostala v řízení dostatečný prostor a svou procesní pasivitu nemůže klást za vinu žalovanému.

K návrhu žalobkyně na provedení dalších důkazních prostředků žalovaný uvedl, že v předmětném typu celního řízení musí své důkazní břemeno žalobkyně unést již v řízení před celními orgány a podle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Celní orgány nemají povinnost zjistit skutečný stav věci, tedy že zboží opravdu celní území Společenství neopustilo. Absence důkazů má za následek naplnění výše uvedené právní fikce, že zboží neopustilo celní území Společenství. Jestliže žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a napadené rozhodnutí již

nabylo právní moci, možnost zvrátit fikci zanikla. Získala-li žalobkyně po právní moci napadeného rozhodnutí další důkazní prostředky, jimiž dříve nedisponovala, neslouží k tomuto účelu řízení před správním soudem, ale mimořádné opravné prostředky.

Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podána osobou oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání, napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Dospěl přitom k závěru, že podaná žaloba je důvodná.

Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.

Dne 6. 5. 2014 na základě celního prohlášení žalobkyně evidenčního čísla 14CZ6100002DXY3NE0 celní úřad propustil do celního režimu „trvalý vývoz“ výrobky ze slitin hliníku (podvozkový díl osobního automobilu) v počtu 6000 kusů, s celním úřadem výstupu B. (Německo), se zemí určení Čína a nejzazší lhůtou k výstupu zboží 14. 5. 2014.

Opatřením ze dne 24. 4. 2015, č. j. 72794/2015-610000-22.6, vyzval celní úřad žalobkyni k předložení alternativního důkazu o výstupu zboží VDD 14CZ6100002DXY3NE0, k čemuž jí byla stanovena lhůta 15 dnů. Zároveň celní úřad žalobkyni poučil, že nebude-li výzvě ve stanovené lhůtě vyhověno, celní úřad vývozní celní prohlášení z moci úřední zruší a že stanovenou lhůtu lze prodloužit. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 27. 4. 2015, ta na ni vůbec nereagovala.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 22. 5. 2015 byla zrušena platnost vývozního celního prohlášení ze dne 6. 5. 2014, na základě kterého bylo zboží propuštěno do režimu vývozu. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí nebyl prokázán výstup zboží z území Společenství ve lhůtě do 14. 5. 2014, proto byla žalobkyně vyzvána k předložení důkazu a byla jí k tomu stanovena lhůta. Lhůta uplynula dne 13. 5. 2015, aniž byl požadovaný důkaz předložen. Podle čl. 251 odst. 2 písm. b) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí předpis“), lze platnost celního prohlášení po propuštění zboží do režimu vývoz zrušit, je-li celní úřad informován nebo má-li za to, že zboží neopustilo celní území Společenství. Vzhledem k tomu, že ani na výzvu celního úřadu žalobkyně výstup zboží z celního území Společenství dostatečně neprokázala, platnost vývozního celního prohlášení byla zrušena.

Dne 10. 6. 2015 žalobkyně odpověděla na výše uvedenou výzvu podáním, jehož přílohou byly kopie dvou dokladů – doklad Express Sea Waybill č. HAM195633 ze dne 20. 5. 2014 a doklad VAT Tax Form/Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke č. HAM/195633. Odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. 5. 2015 podané žalobkyní bylo celnímu úřadu doručeno dne 11. 6. 2015. Celní úřad opatřením ze dne 17. 6. 2015 vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů prokázala, že na odvolání podepsaná osoba byla v době podpisu k podepsání odvolání pověřena. Podáním doručeným dne 18. 6. 2015 žalobkyně tuto vadu odstranila a opětovně přiložila dva uvedené doklady.

Celní úřad následně předložil věc žalovanému k rozhodnutí o odvolání. Žalovaný pak napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně bez dalšího zamítl a rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. 5. 2015 potvrdil. V odůvodnění tohoto rozhodnutí mimo jiné uvedl, že platnost vývozního celního prohlášení se zruší, když má celní úřad za to, že zboží uvedené v celním prohlášení celní území Společenství neopustilo. Celní úřad může mít za to, že zboží celní území Společenství neopustilo, pokud po uplynutí 150 dnů ode dne propuštění zboží do režimu vývozu neobdržel od celního úřadu výstupu sdělení o výsledcích kontroly při výstupu,

ani uspokojivý důkaz. Návrh takového důkazu byl uplatněn až v odvolání. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, že zboží opustilo celní území Společenství. Žalovaný dále uvedl, že koncentrace řízení v prvním stupni není výslovně stanovena a dostatečný a uspokojivý důkaz lze přijmout i v odvolacím řízení. Žalobkyní navržený doklad „VAT Tax Form“ žalovaný posoudil jako prohlášení podepsané nebo ověřené společností, jež zboží vyvezla z celního území Společenství podle čl. 796da odst. 4 písm. c) prováděcího předpisu. Podle žalovaného jde o jednostranné prohlášení společnosti DAL G. F. GH pro daňové účely, kterým je jednostranně tvrzeno, že mělo dojít k dodání specifikovaného zboží; prohlášení je opatřeno otiskem razítka společnosti DAL G. F. GH a nečitelným podpisem; na vývozní operaci se tato společnost měla podílet jako dopravce; není ale zřejmé, zda tato společnost dopravila zboží z celního území Společenství. Prohlášení podle čl. 796da odst. 4 písm. c) prováděcího předpisu může ale učinit pouze vývozce, nikoliv dopravce, přičemž zákonodárce zcela jasně tyto pojmy odlišuje. Uvedené prohlášení nemůže být ani dokladem o zaplacení nebo fakturou nebo dodacím listem řádně podepsaným nebo ověřeným hospodářským subjektem, jenž zboží dopravil z celního území Společenství, podle čl. 796da odst. 4 písm. b) prováděcího předpisu, neboť z něj není zřejmé, zda společnost DAL G. F. GH byla sama dopravcem a prohlášení není dokladem o zaplacení, fakturou nebo dodacím listem. Dokladům podle čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu neodpovídá ani žalobkyní předložený nákladový list Express Sea Waybill, neboť nejde ani o dodací list, doklad o zaplacení či fakturu, ani není prohlášením a není ani potvrzen příslušnými celními orgány; trpí nedostatkem autorizace příslušným subjektem, bez čehož jej nelze bez dalšího uznat. Ani z materiálního hlediska žalobkyní předložené doklady neobsahují údaje, na jejichž základě by bylo možné výstup zboží z území Společenství prokázat, neboť jimi není potvrzeno skutečné dodání zboží do cílové destinace.

Jako první se soud zabýval žalobní námitkou, kterou žalobkyně napadá postup celního úřadu, který se nezabýval listinami předloženými spolu s odvoláním a nevyzval žalobkyni k doložení dalších dokladů. Je nesporné, že celní úřad zrušil vývozní celní prohlášení poté, co žalobkyni bezvýsledně vyzval k předložení alternativního důkazu o výstupu zboží. Jestliže žalobkyně dokumenty, které podle ní prokazovaly výstup předmětného zboží z území Společenství, předložila až v průběhu odvolacího řízení, nelze z obecné poučovací povinnosti správce daně či pravidel postupu správce daně prvního stupně po podání odvolání dovozovat další práva žalobkyně a povinnosti celního úřadu jen za účelem odstranění pro žalobkyni negativních důsledků vyplývajících z její předchozí nečinnosti.

Zákon sice umožňuje správci daně prvního stupně i po podání odvolání doplnit řízení o nezbytné úkony, ale pouze tehdy, jestliže nemůže údaje uvedené v odvolání posoudit z výsledků již provedeného řízení (§ 113 odst. 2 daňového řádu). Celní úřad však žalobkyní předložené dokumenty posoudil jako neodpovídající čl. 796da prováděcího předpisu, a proto neshledal důvod pro to, aby o odvolání rozhodl sám, a odvolání postoupil žalovanému. Celní úřad tedy posuzoval dokumenty, které k odvolání žalobkyně předložila. Požadavek, aby celní úřad v takovém případě před předložením spisu odvolacímu orgánu ještě jednou žalobkyni vyzval k předložení dalších dokladů, neplyne z § 113, z § 6, ani z jakéhokoliv jiného ustanovení daňového řádu. Oporu takovému postupu neskýtá ani § 112 odst. 2 daňového řádu, neboť jak správně uvedl žalovaný, neprokázání určité skutečnosti tvrzené odvolatelem není vadou odvolání, nebrání jeho věcnému projednání. Tuto žalobní námitku tak soud shledal nedůvodnou.

Žalobkyně dále namítá, že správní orgány zjistily neúplně skutkový stav věci. V této otázce se však soud zcela přiklání k názoru žalovaného, tedy že v projednávané věci nebylo úkolem celního úřadu ani žalovaného prokazovat, zda předmětné zboží skutečně opustilo

celní území Společenství. Důkazní břemeno celních orgánů se omezovalo v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu pouze na otázky užití právní domněnky upravené v čl. 796e odst. 2 prováděcího předpisu, podle níž jestliže celní úřad vývozu neobdržel po uplynutí lhůty 150 dnů ode dne propuštění zboží do režimu vývozu sdělení „výsledky kontroly při výstupu“ od celního úřadu výstupu ani uspokojivý důkaz dle čl. 796da odst. 4, může to celní úřad vývozu považovat za informaci o tom, že zboží neopustilo celní území Společenství. Ze správního spisu přitom vyplývá, že celní úřad uvedené výsledky kontroly při výstupu neobdržel, podmínky pro nastoupení domněnky, že zboží neopustilo celní území Společenství, tak správce daně prokázal. Za této situace bylo na žalobkyni, aby tuto domněnku vyvrátila důkazy, že zboží celní území Společenství skutečně opustilo – ve vztahu k této skutečnosti tíží žalobkyni důkazní břemeno, neboť tvrdí, že zboží bylo vyvezeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Proto celní úřad vyzval žalobkyni, aby předložila některý z alternativních dokladů ve smyslu čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, které celní úřad mohl považovat za dostačující [čl. 796e odst. 1 písm. b) prováděcího předpisu]. Nebylo tedy povinností celního úřadu, aby nad rámec součinnosti s celním úřadem výstupu činil jakékoliv šetření a vyhledával místo žalobkyně důkazy na podporu jejího tvrzení. Žalovanému tedy nelze vytýkat neúplné zjištění skutkového stavu, neboť zohlednil všechny dostupné a předložené důkazy, jimiž se řádně zabýval. Úplnost a správnost skutkových zjištění žalovaného však může být negativně ovlivněna níže popsanou vadou řízení, která přímo souvisí s dokazováním a jeho výsledky.

S touto žalobní námitkou souvisí rovněž návrh žalobkyně na doplnění dokazování. K tomu soud uvádí, že žalovaný má sice pravdu v tom, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tady byl v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), to však na druhou stranu nebrání soudu dokazování zopakovat, nebo dokonce doplnit (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Rozhodnutí žalovaného je založeno na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, zda zboží propuštěné do celního režimu skutečně vyvezla v souladu s celním prohlášením. Pokud žalobkyně tuto svoji povinnost v řízení před celními orgány nesplnila, nemůže pak již rozhodnutí žalovaného z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohla uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat daňové řízení a žalobkyně nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu v soudním řízení tak lze odůvodnit rovněž tím, že jej žalobkyně mohla a měla navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byla žalobkyně ze strany celních orgánů dostatečně informována (viz rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 – 91, zejména body 41 a 43, dále též rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 – 232, nebo rozsudek ze dne 4. 6. 2015, čj. 7 Afs 99/2015 – 27). Soud proto neprovedl žalobkyní navržené důkazy (listiny přiložené k žalobě a výslech N. M.), neboť tyto důkazní návrhy mohla žalobkyně učinit již v řízení před celními orgány. Zda žalobkyně měla tyto důkazní návrhy v řízení před celními orgány vznést „pro jistotu“ (tzv. z procesní opatrnosti), je otázkou jinou, která souvisí s předvídatelností postupu celních orgánů (k tomu viz níže).

Jako důvodnou však soud shledal námitku stran porušení povinnosti žalovaného seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání s výsledky dokazování provedeného v odvolacím řízení. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené

rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Prováděcí předpis označuje listiny a dokumenty uvedené v jeho čl. 796da odst. 4 za důkazy, tento charakter mají i dle vnitrostátních procesních předpisů (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyní předložené dokumenty nelze považovat za podklady shromážděné celním úřadem ve fázi prvostupňového řízení, neboť ze správního spisu vyplývá, že byly žalobkyní předloženy až spolu s odvoláním, jak celní úřad, tak žalovaný se jimi zabývali právě až ve fázi odvolacího řízení. Jestliže tedy žalobkyně po vydání rozhodnutí celního úřadu předložila doklady, které podle ní měly vyhovovat požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, je s ohledem na uvedená ustanovení prováděcího předpisu ve spojení s § 115 daňového řádu třeba situaci vyložit tak, že v odvolacím řízení byly doplněny podklady. Těmito podklady přitom žalovaný provedl důkaz, tedy v odvolacím řízení bylo dokazování doplněno.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je, zda žalobkyně měla právo být ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámena se závěrem žalovaného, že žalobkyní předložené doklady nepostačující k prokázání skutečnosti, že zboží bylo vyvezeno z celního území Společenství, a popř. též s podrobnějším hodnocením těchto důkazů ze strany žalovaného.

Ustálená a přesvědčivá judikatura týkající se výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu v tom směru, zda toto ustanovení zakládá daňovému subjektu právo být seznámen s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení ze strany odvolacího orgánu ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání, se prozatím nevytvořila. Nejvyšší správní soud pouze v rozsudcích ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 – 29, a ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 – 29, odkázal při výkladu tohoto ustanovení na svůj starší judikatorní závěr prezentovaný v rozsudku ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, aniž ovšem uvedl a odůvodnil, zda ob stojí i po přijetí nového procesního předpisu upravujícího daňové řízení (zákon č. 280/2009 Sb.). V rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 – 43 Nejvyšší správní soud dovodil, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu (shodně též rozsudek ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 134). Procesní řád totiž neukládá odvolacímu orgánu povinnost seznamovat předem daňový subjekt se správní úvahou, která je vlastním obsahem odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Toto rozhodnutí nicméně vychází z aplikace zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž vůbec neupravoval postup správce daně vůči daňovému subjektu v případě, že bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování nebo změněno právní posouzení věci. I za této situace soud připustil, že odvolací orgán je povinen seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí, a to v závislosti na konkrétních okolnostech odvolacího řízení. Tato povinnost stíhá odvolací orgán v těch případech, kdy dochází v rámci odvolacího řízení ke změně právního posouzení věci, případně dochází ke změně způsobu stanovení daně (přechod z pomůcek na dokazování či naopak). Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků mělo tedy právo daňového subjektu být seznámen s provedenými důkazy před vydáním rozhodnutí o odvolání, nebo dokonce s jejich hodnocením ze strany odvolacího orgánu výlučně judikatorní charakter bez výslovné opory v procesním řádu.

Daňový řád účinný od 1. 1. 2011, podle něhož postupovaly celní orgány v nyní posuzované věci, ovšem obsahuje výslovnou úpravu povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Jde o shodnou povinnost jako

v případě, kdy odvolací orgán posoudí právní stránku věci odlišně od správce daně. Již zmíněný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 68/2013 – 43 přitom dovodil, že při změně právního posouzení věci (nebo změně způsobu stanovení daně) musí být daňový subjekt seznámen s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení. Z toho lze usuzovat, že účelem nového daňového řádu bylo navázat na předchozí judikatorní závěry popsané výše a na roveň případům, kdy dochází ke změně právního posouzení věci, postavit případy, kdy je v odvolacím řízení prováděno dokazování. Jde tedy o posílení procesních práv daňových subjektů. Tomuto závěru nasvědčuje i důvodová zpráva k daňovému řádu: „*Vzhledem k tomu, že po dokazování, které proběhne před odvolacím orgánem, bude vydáno rozhodnutí konečné (pravomocné), a subjekt nespokojený s jeho výsledkem bude nucen proti výsledku brojit u soudu, event. se pokusí o využití mimořádných opravných prostředků, se navrhuje v odstavci 2 poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli tak bude umožněno, aby se vyjádřil k provedenému dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění. O případném jednání, v jehož rámci je odvolatel seznamován s dosavadními výsledky dokazování, se ve smyslu § 60 sepisuje protokol. Obdobně musí odvolací orgán postupovat i v případě, že dospěje k jinému právnímu názoru v dané věci, nežli měl správce daně prvního stupně, a tato změna by měla za následek zhoršení postavení odvolatele. Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum.*“

Rovněž komentářová literatura dovodila, že při doplnění dokazování v odvolacím řízení má nově odvolací orgán povinnost, dříve než vydá rozhodnutí, daňový subjekt seznámit se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Z této povinnosti plyne, že správní orgán musí daňový subjekt seznámit nejen s tím, jaké důkazní prostředky byly provedeny, ale i s tím, které z nich osvědčil jako důkazy, tedy se svými závěry, které z nich dovozuje. Toto seznámení je jakýmsi „předběžným odůvodněním“ rozhodnutí, které hodlá odvolací orgán následně vydat. Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech. Smyslem toho je poskytnout daňovému subjektu prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá odvolací orgán vycházet (M. Žiškova in kolektiv autorů. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha: 2011, komentář k § 115). Toto ustanovení zakotvuje povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje (§ 88 odst. 2 daňového řádu se použije analogicky). Přitom musí odvolací orgán odvolateli umožnit, aby se ke všem těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil a případně navrhl provedení nových důkazních prostředků. Tato povinnost vzniká odvolacímu orgánu, kdykoliv provádí dokazování, pak je jeho povinností seznámit odvolatele s výsledkem svých úvah (O. Lichnovský in kolektiv autorů. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. C. H. Beck, Praha: 2016, str. 458-461).

Z úřední činnosti je soudu známo, že v daňovém řízení postupují orgány Finanční správy České republiky tak, že při doplnění dokazování v odvolacím řízení sepíší úřední záznam, v němž zhodnotí nově provedené důkazní prostředky z pohledu skutečností, které jimi měly být prokázány, a tento úřední záznam doručí daňovému subjektu s výzvou, aby se

k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil. Že jde o běžnou správní praxi, dokládají též rekapitulační části rozhodnutí soudů přezkoumávajících rozhodnutí finanční správy (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015 – 53, bod 37, nebo rozsudek ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015 – 42, bod 19). Ostatně i krajský soud, jehož rozsudky byly přezkoumány a potvrzeny rozsudky NSS č. j. 7 Afs 248/2016 – 29 a č. j. 6 Afs 9/2017 – 29, v odůvodnění svých rozsudků uvedl, že odvolací orgán žalobce o důkazních prostředcích provedených v odvolacím řízení prokazatelně seznámil, včetně závěru odvolacího orgánu, a umožnil mu se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit, z čehož soud dovodil, že odvolací orgán dostal své povinnosti stanovené mu v § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 12. 2016, č. j. 29 Af 60/2014 – 90, body 25 a 28, a č. j. 29 Af 57/2014 – 85, body 25 a 29). Nejvyšší správní soud toto posouzení žalobního bodu ani dílčím způsobem nekorigoval.

Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nelze redukovat na pouhé vyrozumění daňového subjektu ze strany odvolacího orgánu, že bylo doplněno dokazování, a poskytnutí prostoru pro seznámení se s důkazy a vyjádření k nim. Daňový řád ukládá odvolacímu orgánu aktivní povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nikoliv pouze pasivní povinnost umožnit daňovému subjektu seznámit se s podklady (fakticky formou nahlížení do spisu), jak je tato povinnost koncipována v § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád [a pro odvolací řízení v případě doplňování podkladů rozhodnutí v § 93 a § 90 odst. 1 písm. c)]. Povinnost správce daně aktivně seznámit daňový subjekt s dosavadními výsledky řízení je přitom daňovému řádu vlastní, neboť např. v § 88 odst. 2 je správci daně uložena povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, ještě před ukončením daňové kontroly, a tedy vydáním platebního výměru, v § 90 odst. 1 a 2 se ukládá povinnost správci daně vyhodnotit provedené důkazy ve výsledku postupu k odstranění pochybností.

Soud tedy shrnuje, že z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne žalovanému povinnost vyrozumět žalobkyni před vydáním rozhodnutí o tom, zda lze mít na základě žalobkyní předložených důkazních prostředků za prokázanou skutečnost, že zboží propuštěné do celního režimu trvalý vývoz vystoupilo z celního území Společenství. Zmíněné ustanovení dopadá nejen na případy, kdy odvolací správní orgán na základě doplněného dokazování vychází z nové skutečnosti (má ji tedy za prokázanou), čemuž by nasvědčoval doslovný výklad tohoto ustanovení, nýbrž i na případy, kdy se ani po doplnění dokazování nepodařilo skutečnost, na jejíž podporu byly důkazní prostředky provedeny, prokázat. Nedávalo by žádný racionální smysl, pokud by měl správce daně seznamovat žalobkyni pouze s tím, že má za prokázanou skutečnost, kterou dříve za prokázanou nepovažoval, a nikoliv s tím, že ani přes doplnění dokazování se skutečnost prokázat nepodařilo.

Z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2014, č. j. 9 Af 18/2011-28, publ. pod č. 3195/2015 Sb. NSS, obsáhle citovaného žalovaným ve vyjádření k žalobě, vyplývá, že není třeba daňový subjekt seznamovat s důkazy (podklady) v odvolacím řízení, jestliže tyto podklady jsou daňovému subjektu známy a jedná se o podklady shromážděné správcem daně prvního stupně v řízení před ním (tedy před vydáním prvostupňového rozhodnutí). V takovém případě se seznámení s nimi jeví jako zcela nadbytečné. V nyní projednávané věci se však o takový případ nejedná.

Žalobkyně předložila doklady, o nichž se mohla legitimně domnívat, že prokazují výstup zboží z celního území Společenství, neboť skutečně vznikly v souvislosti s danou obchodní transakcí a přepravou zboží, byť třeba ne zcela odpovídají požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, až po vydání rozhodnutí celního úřadu. Žalovaný provedl těmito listinami důkaz, což jednoznačně plyne z toho, že v odůvodnění napadeného

rozhodnutí hodnotil, zda jimi byla prokázána sporná skutečnost; nejde o případ, kdy by žalovaný odmítl provést důkaz předloženými listinami (v takovém případě by nemohl v odůvodnění rozhodnutí přistoupit k jejich hodnocení, nýbrž by musel odůvodnit, z jakých důvodů nevyhověl důkaznímu návrhu). Za těchto okolností nemohl žalovaný o odvolání rozhodnout, aniž by před vydáním svého rozhodnutí žalobkyni seznámil s tím, jak tyto důkazy (podklady) hodnotí, a to alespoň se závěrem, že jimi nebylo prokázáno, že zboží propuštěné do celního režimu trvalý vývoz skutečně opustilo celní území Společenství. Současně měl žalobkyni poskytnout lhůtu k vyjádření k tomuto závěru a učinění dalších důkazních návrhů. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě navrhla provést důkaz dalšími listinami, které souvisí s danou obchodní transakcí, je zřejmé, že by bývala mohla v odvolacím řízení vznést návrh na doplnění dokazování. Žalovaný nicméně tímto způsobem nepostupoval, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu a zkrátil žalobkyni na jejím právu vyjádřit se k vyhodnocení listin přiložených žalobkyní k odvolání ze strany žalovaného a navrhnout doplnění dokazování.

Žalovaný sám uvádí, že smyslem § 115 daňového řádu je zabránit překvapivým rozhodnutím, tedy takovým, která daňový subjekt s ohledem na dosavadní průběh řízení nemohl očekávat. Žalobkyně v průběhu řízení před celním úřadem byla zcela pasivní, přestože byla řádně vyzvána k prokázání pro věc rozhodné skutečnosti a byla poučena o následku nevyhovění výzvě (zrušení vývozního celního prohlášení). Žalobkyně tak nemohla být nikterak překvapena rozhodnutím celního úřadu, současně se sama svojí pasivitou připravila o možnost, aby důkazní prostředky o výstupu zboží z celního území Společenství, které považovala za dostatečné, byly posouzeny celním úřadem, proti jehož závěrům by se případně mohla bránit odvoláním a navrhnout v něm provedení dalších důkazů. Právě popsáním konsekvencím se žalobkyně vystavila zcela vědomě. Jestliže nicméně žalobkyně soustředila svoji aktivitu do odvolací části řízení a předložila v něm důkazy o výstupu zboží, jde o postup zákonem připuštěný, neboť v odvolacím řízení lze uvádět nové skutečnosti a navrhopvat nové důkazy (na rozdíl od správního řízení se v daňovém řízení neuplatní koncentrace řízení vydáním prvostupňového rozhodnutí). Jelikož předložené důkazy nebyly zjevně nevěrohodné či zjevně neprůkazné ve vztahu ke skutečnosti, že zboží opustilo celní území Společenství, mohla žalobkyně legitimně očekávat, že v případě, že celní orgány neshledají důvod pro vyhovění odvolání, seznámí ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání se svým závěrem. Tím spíše by bylo potvrzení rozhodnutí celního úřadu překvapivé, jestliže by byla pravdivá argumentace žalobkyně, že ve dvou obdobných věcech uznal celní úřad předložené typově shodné doklady (potvrzení společnosti DAL G. F. GH) za dostatečné k prokázání vývozu zboží z celního území Společenství. Tím, že žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil žalobkyni s výsledkem doplněného dokazování, neumožnil jí, aby uplatnila námitku porušení legitimního očekávání, založeného postupem celního úřadu ve dvou dalších obdobných věcech, v odvolacím řízení. Překvapivými pro žalobkyni nebyly tyto důkazy samotné, ale mohlo jím být jejich hodnocení žalovaným.

Jak soud uvedl již výše, nelze přijmout tezi žalovaného o „zjevné nedostatečnosti“ dokladů předložených žalobkyní, neboť žalovaným tvrzená nedostatečnost pro žalobkyni nemusela být vůbec zjevná, obsahově tyto listiny souvisí s dopravou zboží z celního území Společenství (v jednom z dokladů je potvrzeno naložení nákladu na palubu lodě C. F. v H. dne 20. 5. 2014). Žalobkyně se s hodnocením jí předložených dokumentů seznámila až prostřednictvím napadeného rozhodnutí, přičemž takový důsledek jednoznačně nemůže vyhovovat požadavkům § 115 daňového řádu. Argumenty, námitky a návrhy, které žalobkyně učinila až v žalobě, měla mít možnost uplatnit již v rámci odvolacího řízení. V tom jí nemůže být na újmu její pasivita v průběhu řízení před celním úřadem. Sám žalovaný na jednu stranu

uvádí, že nečinnost žalobkyně bylo možno zhojit v rámci odvolacího řízení, na stranu druhou jí k tomu však v rozporu s § 115 daňového řádu neposkytl dostatečný prostor. Přičemž právě jejími námitkami stran toho, že předložené doklady jsou průkazné, že v obdobných případech předložení takových dokladů stačilo, jakož i doklady k žalobě přiloženými, kterými se snaží prokázat výstup zboží z území Společenství, se býval měl zabývat žalovaný v odvolacím řízení.

Porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil bez jednání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). To konkrétně znamená, že v dalším řízení žalovaný stanoví žalobkyni lhůtu k podání vyjádření k hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení, které je zachyceno v napadeném rozhodnutí žalovaného, a k uplatnění dalších důkazních návrhů.

Protože soud zrušil napadené rozhodnutí z uvedených důvodů pro vady řízení, již se nezabýval věcí samou, tedy zejména otázkou, zda žalobkyní v odvolacím řízení předložené dokumenty vyhovují požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, a v případě že nikoliv, zda skutečně celní úřad postupoval v obdobných případech rozdílně. Je na žalovaném, aby nejprve umožnil žalobkyni seznámit se s jím prováděnými důkazy a hodnocením a aby se následně vypořádal s jejími návrhy a připomínkami.

Protože žalobkyně byla plně úspěšná, náleží jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. náhrada nákladů řízení, kterou jí soud přiznal v celkové částce 11.228 Kč. Tuto částku tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů], dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1.428 Kč odpovídající 21% DPH, a soudní poplatek ve výši 3.000 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě **dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná

nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 28. listopadu 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
B. K.