



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, věci žalobce v právní věci žalobce **M.V.**, bytem..., zastoupeného JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem Domažlice, nám. Míru 143, proti žalovanému, **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobách proti rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 14.12.2012, č.j. 7449/2012-160100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 10.1.2013, č.j. 751/2013-900000-304.6, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 23.1.2013, č.j. 751-2/2013-900000-304.6, a rozhodnutí žalovaného ze dne 14.1.2013, č.j. 752/2013-900000-304.6,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 14.12.2012, č.j. 7449/2012-160100-21, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 10.1.2013, č.j. 751/2013-900000-304.6, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 23.1.2013, č.j. 751-2/2013-900000-304.6, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- III. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14.1.2013, č.j. 752/2013-900000-304.6, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- IV. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 33.684 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Václava Faltýna, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobami, které byly soudem spojeny ke společnému projednání, domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň (dále jen také „žalovaný“) ze dne 14.12.2012, č.j. 7449/2012-160100-21 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Plzeň (dále jen „prvoinstanční orgán“) č. 9965200319 ze dne 1.12.2010, č.j. 14512-3/2009-166500-021 (dále jen „první prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvním prvoinstančním rozhodnutím bylo žalobci podle § 220 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) z dovezeného zboží – osobního automobilu AUDI TT COUPE, VIN č. TRUZZZ8NZX1001550, r.v. 1999), propuštěného dne 12.7.2007 do režimu volného oběhu, dodatečně vyměřeno clo ve výši 21.729 Kč.

Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10.1.2013, č.j. 751/2013-900000-304.6, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 23.1.2013, č.j. 751-2/2013-900000-304.6 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru prvoinstančního orgánu č. 9965200332 ze dne 1.12.2009, č.j. 16521-3/2009-166500-021 (dále jen „druhé prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Druhým prvoinstančním rozhodnutím bylo žalobci podle § 220 odst. 1 celního kodexu z dovezeného zboží – osobního automobilu OPEL ASTRA G18 CVAN, VIN č. WOLOTGF35X2110459, r.v. 1998, propuštěného dne 7.6.2007 do režimu volného oběhu, dodatečně vyměřeno clo ve výši 7.956 Kč.

Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.1.2013, č.j. 752/2013-9000000-304.6 (dále jen „třetí napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru prvoinstančního orgánu č. 9965200320 ze dne 1.12.2009, č.j. 16518-3/2009-166500-021 (dále jen „třetí prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Třetím prvoinstančním rozhodnutím bylo žalobci podle § 220 odst. 1 celního kodexu z dovezeného zboží – osobního automobilu FORD FOCUS 1.8 TD, VIN č. WF0NXXGCDN2U85107, r.v. 2002, propuštěného dne 6.4.2007 do režimu volného oběhu, dodatečně vyměřeno clo ve výši 13.541 Kč.

II. Žaloby.

Žalobce žaloby odůvodnil tím, že žalovaný při vydávání napadených rozhodnutí podstatným způsobem porušil ustanovení o řízení, což mohlo mít a také mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Řízení provedené žalovaným je vadné a napadená rozhodnutí jsou nezákonná. Žalovaný vydal napadená rozhodnutí ve znovuotevřeném odvolacím řízení poté, co byla jeho původní odvolací rozhodnutí zrušena rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31.8.2012, č.j. 30 Af 34/2010-108, který nabyt právní moci dne 12.10.2012. Žalobce konstatoval, že již v rámci vyměřovacího řízení a následně také v odvolacím řízení namítal nezákonnost dodatečného vyměření cla zejména z důvodu splnění podmínek stanovených čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu pro dodatečné nezaúčtování cla, což následně namítal i v předchozí správní žalobě a namítá také nyní (v podrobnostech žalobce odkazuje na žalobní body uplatněné v předchozích správních žalobách a tyto uplatňuje také jako žalobní body), kdy současně navrhoval a předložil celním orgánům důkazní prostředky i pro případ přechodu důkazního břemene ohledně prokázání faktu, že popis skutečností uvedený vývozcem byl správný, respektive že předmětnému zboží skutečně svědčí preferenční původ ve smyslu Protokolu č. 3 Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací, (dále jen „Protokol č. 3“), na jeho osobu. Celní orgány se s těmito námitkami řádně nevypořádaly a důkazními prostředky se v daném ohledu nezabývaly. To konstatoval i Krajský soud v Plzni ve zrušujícím rozsudku ze dne 31.8.2012, č.j. 30 Af 34/2010-108, v němž dospěl k názoru, že důkazního břemeno ve shora uvedeném smyslu skutečně přešlo na žalobce, ale žalovaný předložené důkazy neposuzoval z pohledu ustanovení hlavy II a čl. 28 Protokolu č. 3, nýbrž pouze z pohledu, zda se jedná či nejedná o některý z dokladů o původu zboží vymezený v čl. 16 odst. 1 Protokolu č. 3, tedy věc po právní stránce nesprávně posoudil, když věc hodnotil z pohledu právní normy, která na případ nedopadala. Zde žalobce poukazuje na fakt, že se soud zabýval jen tím, jak žalovaný reagoval na potvrzení producenta o výrobě vozidla v Německu, ale žalobce navrhoval celou řadu dalších důkazních prostředků k provedení důkazů, jak je uvedeno v posledním odstavci písemného vyjádření žalobce v rámci vyměřovacího řízení, které bylo přejato i do odvolání, a žádal o součinnost v případě, že takové důkazní návrhy nebudou dostatečné. Těmito návrhy a žádostí o součinnost se nezabýval ani prvoinstanční orgán, ani žalovaný, ani soud, a žalobce vdaném ohledu odkazuje na jiné rozsudky Krajského soudu v Plzni vydané v obdobných případech, např. na rozsudek ze dne 30.11.2011, č.j. 57 Af 23/2010-113, v němž soud dospěl k názoru, že se žalovaný v daném ohledu nezabýval důkazními prostředky předloženými a navrženými žalobcem, dokonce žalobce ani nevyzval k součinnosti (v podrobnostech viz citovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni). Žalovaný, vázán právním názorem Krajského soudu v Plzni, ve znovuotevřeném odvolacím řízení provedl dokazování k doplnění podkladů a zejména k odstranění vad řízení, a to důkazními prostředky navrženými žalobcem v posledním odstavci písemného vyjádření učiněného již v rámci vyměřovacího řízení (prvoinstanční orgán se těmito návrhy vůbec nezabýval – ignoroval je) a odkazem učiněným v doplnění odvolání i v rámci odvolacího řízení. Přestože žalovaný prováděl dokazování ve smyslu ustanovení § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, které směřovalo zejména k odstranění vad řízení, jak mu jejich odstranění uložil Krajský soud v Plzni ve zrušujícím rozsudku, a přestože dospěl také k odlišnému právnímu názoru, než prvoinstanční orgán (možnost žalobce prokázat původ zboží ve smyslu ustanovení hlavy II a čl. 28

Protokolu č. 3), kdy tato změna v souvislosti s hodnocením důkazů ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce, napadená meritorní rozhodnutí v odvolacím řízení vydal a doručil je žalobci k rukám jeho právního zástupce bez toho, aby žalobce před jejich vydáním seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Žalovaný tím porušil zejména ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, přičemž toto porušení je, zejména s ohledem k povaze věci a jejím okolnostem, podstatným porušením ustanovení o řízení, které mohlo mít a podle názoru žalobce také mělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud by žalovaný splnil svoji zákonnou povinnost, uloženou mu ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, a žalobce by ještě před vydáním napadených rozhodnutí zjistil, jak žalovaný hodnotí jím navržené či předložené důkazní prostředky a k čemu na jejich základě dospěl, respektive že mu dosud provedené důkazní prostředky nestačí k prokázání skutečnosti, že vozidlo je původním produktem ve Společenství (EU) ve smyslu hlavy II. Protokolu č. 3, pak by se k tomu před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřil a navrhl by provedení dalších důkazních prostředků, jako např. vyžádání si v rámci právní pomoci od celních orgánů Švýcarské konfederace důkazu původu předloženého při dovozu vozidla ze Společenství (EU) do Švýcarské konfederace, eventuálně předložení tohoto důkazního prostředku získaného od oficiálního dovozce předmětného vozidla přímo importérem nebo žalobcem (zde žalobce poukazuje na fakt, že údaje potřebné k identifikaci důkazu o původu předloženého při dovozu vozidla do Švýcarska jsou uvedeny v dokladu o celním odbavení při dovozu vozidla do Švýcarska, který žalobce předložil k důkazu již v rámci řízení před celními orgány – námitka opomenutého důkazu), výslech výrobce vozidla ohledně produktů použitých k výrobě a eventuálně i vyžádání si od něj podpůrných dokladů ve smyslu čl. 28 Protokolu č. 3, a to případně i cestou právní pomoci celních správ, předložení či navržení důkazních prostředků k prokázání skutečnosti, že vozidlo nezměnilo původ v důsledku oprav, atd., přičemž by nepochybně nakonec bylo nade vše pochybnost prokázáno, že předmětné vozidlo je původním produktem ve Společenství (EU) ve smyslu ustanovení hlavy II. Protokolu č. 3. Žalobce dále uvedl, že pro úplnost ještě dodává, že v doplnění odvolání odkazem na své vyjádření se v rámci vyměřovacího řízení výslovně požádal žalovaného o součinnost, tedy o vyrozumění pro případ, že by navržené a předložené důkazní prostředky nepovažoval za dostačující. Přesto žalovaný bez dalšího vydal napadené rozhodnutí a zbavil tím žalobce možnosti hájit svá práva a právem chráněné zájmy za situace, kdy v procesním režimu daňového řádu nelze věc vrátit prvoinstančnímu celnímu orgánu a dát žalobci možnost brojit proti novému rozhodnutí odvoláním, v němž by bylo reagováno na nově provedené dokazování a právní hodnocení věci, což je v daném případě nahrazováno povinností žalovaného postupovat podle ustanovení § 115 daňového řádu.

V žalobě směřující proti druhému napadenému rozhodnutí žalobce navíc uvedl, že se žalovaný vůbec nezabýval důkazním prostředkem předloženým přílohou podání ze dne 1.12.2009, konkrétně dokladem o celním odbavení předmětného vozidla při jeho dovozu do Švýcarska s údaji ohledně jeho původu, důkazů původu a přiznaném preferenčním zacházení. Jde o zjevně opomenutý důkaz, což představuje zásadní vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o odvolání. I z tohoto důvodu žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí.

V žalobách směřujících proti druhému a třetímu napadenému rozhodnutí žalobce navíc namítal, že žalovaný nesprávně považuje za irrelevantní doklad o nabytí vozidla, přestože může být podkladem právě pro zjištění, zda vozidlo nedoznalo změn, které by mohly ovlivnit jeho původ (např. z důvodu oprav), a obdobné platí také pro údaje v technickém průkazu, které jsou též podstatné z toho pohledu, zda nedošlo ke změně podstatných částí vozidla, v důsledku kterých by eventuálně mohlo dojít ke změně původu vozidla po jeho dovozu do Švýcarska. Z těchto důkazních prostředků je zřejmé, že ke změně původu předmětného vozidla po jeho dovozu do Švýcarska dojít nemohlo. Pokud pak jde o obecně známé skutečnosti, takovou skutečností není jen to, že vozidla Opel Astra (resp. Ford Focus) byla vyráběna ve Společenství (EU), ale také fakt, že se jednalo o vozidla se statusem původu v EU ve smyslu hlavy II. Protokolu č. 3, což žalovaný taktéž opomíjí. Žalovaný tedy nepřihlédl ke všem důkazům v plném rozsahu jejich důkazní hodnoty a jeho skutkové závěry nejsou v souladu s obsahem spisu a provedeným dokazováním, kdy toto mohlo mít za následek nezákonné odvolací rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je i z tohoto důvodu nezákonné.

III.

Vyjádření žalovaného.

Žalovaný navrhl zamítnutí žalob. Ve vyjádření k žalobám uvedl, že žalobce byl v rámci daňového řízení vyzván k předložení důkazů vyvracející výsledek verifikace. Výsledek verifikace je závislý na průběhu a závěrech verifikačního řízení, které je prováděno dožádanými celními orgány země vývozu, kterými bylo osvědčení o původu potvrzeno. Negativním výsledkem verifikace může být, mimo jiných výsledků, konstatování, že zboží uvedenému v osvědčení o původu preferenční původ nesvědčí, jako v posuzovaném případě. Žalobce byl v rámci daňového řízení, ve vazbě na ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu, vyzván, aby tento výsledek verifikačního řízení vyvrátil, tedy jinými slovy předložil důkazy, které by nasvědčovaly opaku a tedy tomu, že dovezenému zboží preferenční původ svědčí. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20.7.2011, č.j. 1 Afs 42/2011-209, ve vazbě na aplikaci čl. 220 odst. 2 celního kodexu a přenos důkazního břemene stran prokázání správnosti popisu skutečností podaných vývozcem při předložení žádosti o vydání průvodního osvědčení EUR. 1, je to právě skutečnost, že zboží má preferenční původ, která může být v daném případě ze strany žalobce prokazována, přičemž právě k prokázání této skutečnosti byl žalobce ve smyslu výše uvedeného také vyzván. Žalobce v rámci řízení označil za tímto účelem určité důkazy, které však prvoinstanční orgán nedostatečně zohlednil za účelem aplikace čl. 220 odst. 2 celního kodexu, resp. nedostatečným způsobem se s nimi vypořádal, přičemž právě tento nedostatek žalovaný v rámci odůvodnění svého rozhodnutí napravit. U napadených rozhodnutí v rámci odvolání žalobce žádné nové důkazy nepředložil, proto také žalovaný důkazní řízení v odvolacím řízení neprováděl. Žalovaný tak vycházel ve všech případech ze skutkového stavu tak, jak byl tento zjištěn, za součinnosti s žalobcem, v rámci řízení v prvním stupni. Závěry, ke kterým po vyhodnocení důkazů dospěl žalovaný, současně neodůvodňovaly jiné právní závěry odlišné od závěrů, které učinil celní úřad v prvním stupni. Námitku ohledně absence vyrozumění žalobce ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu tak považuje žalovaný za nedůvodnou. Rovněž námitku nedostatečné součinnosti celních orgánů se žalobcem nepovažuje žalovaný za důvodnou. V rámci řízení v prvním stupni byl žalobci ve všech případech poskytnut dostatečný prostor pro činění

vlastních návrhů ve věci, a to jak stanovením základní lhůty, tak u některých případů jejím prodloužením. Ve vztahu k příslušným výzvám učiněných celním úřadem v původním řízení žalobce v odvolacím řízení žádné nové důkazy nepředložil a následně toliko odkázal na dokumenty, které tvořily přílohu příslušného celního prohlášení, přičemž nadto jejich tvrzenou relevanci zdůvodnil až v rámci podaného odvolání. Pasivita žalobce ohledně snahy objasnit skutkový stav věci co do prokázání preferenčního původu nebyla na místě tím spíše, byl-li nositelem důkazního břemene v daném směru a tedy právě tím, kdo byl povinen v řízení činit iniciativně důkazní návrhy za účelem zabránění dopadu pro celní orgány jinak závazného výsledku verifikačního řízení do jeho právní sféry. V daňovém řízení platí zásada „každý nechť chrání svá práva“, v jejímž rámci je nejen právem daňového subjektu navrhopat důkazy za účelem prokázání skutečností, ke kterým je povinen či byl k nim vyzván, ale je to jeho povinností v situaci, kdy je v určité věci tím, jehož tíží důkazní břemeno. V daňovém řízení se primárně uplatňuje zásada projednací a nikoli vyhledávací, byť druhá z uvedených zásad nabývá v určitých typech daňového řízení významu primárního. Nutno poznamenat, že z obsahu odvolání žalobce zcela jasně plyne, že žalobce si byl vědom předmětu řízení a toho, co je po něm požadováno, stejně tak jako otázky nesení důkazního břemene. Uvádí-li žalobce v rámci žaloby určité důkazní prostředky nad rámec toho, co uplatnil v řízení před správcem daně, zjevně mu nic nebránilo v tom tyto důkazní prostředky navrhnout či předložit dříve. Mohl tak činit tím spíše, byl-li si vědom toho, jaké právní závěry dovozují správní orgány na základě důkazních prostředků jím dosud uplatněných, a to na základě předchozího rozhodnutí o odvolání, a předcházejícího řízení o žalobě, na základě které bylo vydáno posléze napadené rozhodnutí. V celé věci je totiž podstatné to, že průvodní osvědčení EUR. 1 bylo ze strany celních orgánů země vývozu v daném případě zneplatněno, ať již se tak stalo z jakýchkoli důvodů, přičemž neplatnost průvodního osvědčení je právní skutečností závaznou pro celní orgány země dovozu a zakládá jejich povinnost postupovat následně dle čl. 220 odst. 1 celního kodexu, tedy doměřit clo z dovezeného zboží. Poskytuje-li následující ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu dovozci určité dobrodiní spočívající v kontextu daného případu v zamezení dopadu negativního výsledku verifikačního řízení do jeho právní sféry, je na dovozci a v jeho vlastním zájmu snažit se jemu dostupnými prostředky prokázat naplnění podmínek pro uplatnění uvedeného dobrodiní, tedy výjimky z jinak obecné povinnosti celních orgánů clo doměřit. Žalobce je toho názoru, že celní orgány nemají pochybnosti o tom, že dovezené vozidlo je původním produktem v EU, pouze pochybují o tom, že žalobce bude schopen tento původ prokázat. Takové tvrzení jde však zcela mimo problém, který je předmětem celého daňového řízení. Žalobce účelově pomíjí základní již výše zmíněné pravidlo zakotvené v ustanovení čl. 220 odst. 1 celního kodexu, podle kterého mají celní orgány obecnou povinnost vyměřit clo či jej vyměřit dodatečně, nebylo-li toto v původním celním řízení vyměřeno v souladu s právními předpisy. Ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu představuje výjimku z uvedeného pravidla, kterou je možno aplikovat toliko za splnění zákonem stanovených podmínek. Negativní výsledek verifikace je pro celní orgány závazný z pohledu čl. 220 odst. 1 celního kodexu, neboť přiznat preferenční výhody ve vztahu k dovezenému zboží lze jen při splnění požadavku průkazu jeho preferenčního původu. Kdokoli může důvodně předpokládat určitý původ zboží, nicméně jeho preferenční původ pro účely celních výhod je nutno prokázat, a to předložením zákonem předvídaného důkazu, kterým může být osvědčení o původu zboží EUR. 1. Stejně jako nelze na základě domněnek a zkušeností přiznat bez důkazu původu preferenční zvýhodnění při propuštění zboží do navrženého celního režimu v době dovozu, nelze tak činit ani následně, jde-li o aplikaci

výjimky zakotvené v čl. 220 odst. 2 celního kodexu. Žalovaný dále uvedl, že doklad o nabytí vozidla jistě může být podkladem pro zjištění, zda vozidlo nedoznalo změn, které by mohly ovlivnit jeho původ, pokud by doklad o koupi takové skutečnosti obsahoval a tyto skutečnosti by bylo možno ověřit. K neupotřebitelnosti dokladu o koupi z hlediska skutkového stavu věci (nikoli tedy k irelevanci, jak žalovaný zavádějícím způsobem tvrdí) však žalovaný v daném případě nedospěl na základě obecné povahy tohoto dokladu, ale s ohledem na jeho konkrétní obsah, který měl vypovídací hodnotu toliko co do označení vozidla, jeho VIN kódu a ceny. Ohledně údajné notoriety stran původu dovezeného vozidla v EU se žalovaný dostatečně vyjádřil v rámci napadeného rozhodnutí, přičemž lze v tomto směru odkázat současně na výše uvedené. Notorieta, kterou pojmově není třeba dokazovat, nemůže být preferenční původ zboží, neboť preferenční původ zboží je nutno dokázat, mají-li být ve vazbě na návrh dovozce uplatněna při dovozu zboží preferenční zvýhodnění, která lze přiznat pouze za splnění podmínek pro původní produkty. Protokol v ustanovení o prokazování původu zboží žádnou nespornou všeobecně známou skutečnost, kterou není třeba dokazovat, nezná a nepracuje s ní jako s možným podkladem pro vydání osvědčení o původu EUR. 1. Žalovaný odkázal v tomto směru v rámci napadeného rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.9.2007, č.j. 2 Afs 34/2007-69, který řeší otázku nemožnosti založit závěr o původu zboží na pravděpodobnosti, jehož závěry považuje žalovaný v tomto směru za výstižné.

IV.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, přičemž byl ve výzvě poučen o tom, že nevyjádří-li nesouhlas s takovým projednáním věci, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Podle ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Vzhledem k tomu, že celní řízení byla vydáním napadených rozhodnutí dokončena již za účinnosti daňového řádu, když daňový řád nabyl účinnosti dne 1.1.2011 a napadená rozhodnutí byla vydána dne 14.12.2012, 10.1.2013 a 14.1.2013, bylo nezbytné v celním řízení, pro které na základě ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona platí daňový řád, aplikovat i ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

Podle ustanovení § 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. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Smysl ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je výstižně popsán již v důvodové zprávě k daňovému řádu (dostupná na www.psp.cz), ve které bylo uvedeno, že „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“.

V odborné literatuře se k výkladu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu podává, že „pokud jde o doplňované dokazování, má nově správní orgán povinnost, dříve než vydá rozhodnutí, daňový subjekt seznámit se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a musí mu poskytnout lhůtu, ve které se k nim může vyjádřit. Z takto formulované povinnosti vyplývá, že jej musí seznámit nejen s tím, jaké důkazní prostředky byly provedeny, ale zároveň s tím, které z nich osvědčil jako důkazy, tedy se svými závěry, které z nich dovozuje. Toto seznámení tak je jakýmsi „předběžným odůvodněním“ rozhodnutí, které odvolací orgán hodlá následně vydat. Obdobně musí odvolací orgán postupovat, pokud hodlá své rozhodnutí postavit na právním názoru odlišném od právního názoru správce daně prvního stupně, a který ovlivní rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele. 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“. Dále, že smyslem ustanovení § 115 odst. 2 věta první daňového řádu je „poskytnout odvolateli ještě prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá odvolací orgán vycházet, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná, a zabránit tak případným vadám odvolacího řízení a rozhodnutí. Vytváří se tak poměrně časově krátký prostor pro to, aby mohl uvnitř daňového řízení pokračovat ještě dialog o tom, jaký byl skutkový stav a do jaké míry byl zjištěn a prokázán ve své úplnosti“. Vše viz. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová,

A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád, Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 714 až 715, body 7, 8, 11.

V předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 31.8.2012, č.j. 30 Af 34/2010-108, soud předchozí napadená rozhodnutí zrušil z důvodu, že „žalovaný žalobcem předložené důkazy neposuzoval z pohledu ustanovení hlavy II a čl. 28 Protokolu č. 3, nýbrž pouze z toho pohledu, zda se jedná či nejedná o některý z dokladů o původu zboží vymezený v čl. 16 odst. 1 Protokolu č. 3“. Po zrušení napadených rozhodnutí bylo tudíž na žalovaném, aby vázán závazným právním názorem soudu žalobcem předložené důkazy shora popsáním způsobem vyhodnotil.

Dlužno doplnit, že ze žádné listiny založené ve správních spisech nevyplývá, že by správní orgány kdykoli v průběhu správního řízení prováděly dokazování za účelem ověření skutečnosti, zda se žalobci podařilo, či nepodařilo osvědčit, že se v případě předmětného automobilu jedná o „původní produkt“ ve smyslu hlavy II Protokolu č. 3, a že žalobce seznámily s hodnocením jím předložených důkazů ve vztahu k prokázání této skutečnosti a umožnily mu vyjádřit se k provedenému dokazování, resp. ke zjištěným skutečnostem, a případně navrhnout jeho doplnění.

Právě uvedené ostatně potvrdil sám žalovaný ve vyjádření k žalobám, když uvedl, že „žalobce v rámci řízení označil za tímto účelem určité důkazy, které však prvoinstanční orgán nedostatečně zohlednil za účelem aplikace čl. 220 odst. 2 celního kodexu, resp. nedostatečným způsobem se s nimi vypořádal, přičemž právě tento nedostatek žalovaný v rámci odůvodnění svého rozhodnutí napravil“.

Stejnou skutečnost přímo potvrdil žalovaný v odůvodnění druhého napadeného rozhodnutí, když v závěru odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „odvolatel ve svém odvolání současně uvádí, že z výše uvedenými námitkami uplatněnými v řízení před vydáním napadeného rozhodnutí se v odůvodnění tohoto rozhodnutí celní úřad dostatečně nevypořádal. Odvolací námitku shledalo celní ředitelství důvodnou. Postupu celního úřadu je namísto především vytknout, že odvolatel již v rámci řízení v prvním stupni uvedl celou řadu výše uvedených skutečností, vyjma potvrzení společnosti General Motors Suisse (Switzerland) SA, na které však celní úřad v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak nereagoval. Celní úřad omezil odůvodnění svého postupu toliko obecně poukazem na závaznost výsledku verifikačního řízení a povinnost vyměření cla dle čl. 220 odst. 1 celního kodexu, přičemž však zcela pominul relevantně posoudit příslušná ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu, která povinnost vyměření cla značně omezují. Nejen že odvolatel již v průběhu řízení na tyto výjimky sám poukazoval a předkládal v jejich rámci svá tvrzení a důkazy, ale celní úřad byl především povinen splnění těchto podmínek sám zkoumat z úřední povinnosti a v tomto směru činit v řízení adekvátní procesní úkony. Nezbytnou náležitostí odůvodnění rozhodnutí v daňovém řízení, jak byly tyto náležitosti v době vydání napadeného rozhodnutí formulovány v rámci § 32 odst. 3 ZSDP, jsou pak důvody, které vedly k vydání rozhodnutí, a v případě rozhodnutí vydaného na základě dokazování pak též skutečnosti, které má správce daně v řízení za prokázané a o které důkazy opírá svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Nelze než konstatovat, že celní úřad v tomto směru pochybil. Jedná se nicméně o vady odstranitelné, které zhojilo celní

ředitelství tím, že učinilo v rámci řízení o odvolání adekvátní kroky a chybějící úvahy celního úřadu nahradilo v rámci tohoto rozhodnutí“. Zcela obdobné pasáže obsahuje i odůvodnění třetího napadeného rozhodnutí. V odůvodnění prvního napadeného rozhodnutí po vyhodnocení žalobcem předložených důkazů bylo v závěru uvedeno, že „na základě výše uvedeného celní ředitelství konstatuje, že v rozsahu, v jakém bylo rozhodnutí odvoláním napadeno, neshledal napadené rozhodnutí a řízení, které rozhodnutí ve věci předcházelo, nezákonným či nesprávným, když vady uvedené výše odstranilo v rámci odvolacího řízení a vlastního rozhodnutí o odvolání“.

Teprve z odůvodnění napadených rozhodnutí se žalobce dozvěděl, jaká skutková zjištění správní orgány ze žalobcem předložených listin učinily a jak tyto listiny hodnotily ve vztahu k ověření skutečnosti, zda se žalobci podařilo, či nepodařilo osvědčit, že se v případě předmětného automobilu jedná o „původní produkt“ ve smyslu hlavy II Protokolu č. 3. Teprve z odůvodnění napadených rozhodnutí se žalobce také dozvěděl, že dosud předložené listiny správním orgánům nepostačují k prokázání pro věc rozhodné skutečnosti. Z obsahu odůvodnění napadených rozhodnutí je současně patrné, že žalovaný za účelem posouzení skutečností rozhodných pro vydání svých rozhodnutí, tj. zda se žalobci podařilo, či nepodařilo osvědčit, že se v případě předmětných automobilů jedná o „původní produkt“ ve smyslu hlavy II Protokolu č. 3, prováděl dokazování. Ke svým závěrům totiž nemohl dospět jinak, než učiněním konkrétních skutkových zjištění z obsahu listin předložených žalobcem.

Ač žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování, nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a neumožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Ve smyslu shora citované odborné literatury se žalobci nedostalo předvídaného „předběžného odůvodnění“ a „poskytnutí prostoru k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá žalovaný vycházet, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná“.

Žalovaný se tak dopustil závažného procesního pochybení, neboť žalobci především znemožnil vznést námitky proti učiněným skutkovým zjištěním a zpochybnit tím jejich správnost a současně mu znemožnil eventuálně zvrátit důkazní situaci ve svůj prospěch označením či předložením dalších důkazů. Pochybení žalovaného mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť pokud by se žalobci podařilo zvrátit důkazní situaci ve svůj prospěch, nemohla by napadená rozhodnutí vyznít v jeho neprospěch. Vzhledem k tomu, že důkazní řízení nebylo dosud řádně zakončeno, když žalobci dosud nebylo umožněno především eventuálně vznést další důkazní návrhy, není možné, není možné přezkoumávat, zda žalobce prokázal či neprokázal, že se v případě předmětných automobilů jedná o „původní produkt“ ve smyslu hlavy II Protokolu č. 3.

Pochybení žalovaného je současně porušením ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu, podle kterého osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují, a to nejen z toho důvodu, že ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu lze považovat za provedení zásady spolupráce, ale také z toho důvodu, že žalovaný nerespektoval prohlášení žalobce učiněné v jeho vyjádřeních ze dne 30.10.2009, kde žalobce uvedl: „to vše s výhradou

eventuálních důkazů dalších, bude-li to nutné. V takovém případě odvolatel očekává součinnost celních orgánů“. Pokud by žalovaný respektoval prohlášení žalobce, k porušení ustanovení § 115 odst. 2 věta první daňového řádu by s největší pravděpodobností nedošlo.

V.

Rozhodnutí soudu

Vzhledem k tomu, že žaloby byly důvodné, soud napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadených rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věci vracejí žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 9.000 Kč a v odměně advokáta za 3 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a 3 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby ve třech věcech. Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se odměna určí součtem odměn za všechny spojené věci. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5. advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč, tj. 18.600 Kč za šest úkonů právní služby. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Advokát ve věci učinil celkem šest úkonů, a proto soud přiznal žalobci částku ve výši 1.800 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 4.284 Kč, náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 33.684 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 30. července 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková