



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: M.V.**, IČ 68814089, místem podnikání Těšínská 853/8, Plzeň, *zastoupeného JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem ve sdružení Faltýnová, Faltýn & partneři, advokátní kancelář se sídlem nám. Míru 143, Domažlice*, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 25. 9. 2012, čj. 6426/2012-160100-21,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 25. 9. 2012, čj. 6426/2012-160100-21, se z r u š u j e a v ě c s e v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 8.808,- Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Václava Faltýna do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobou doručenou soudu dne 3. 12. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 25. 9. 2012, čj. 6426/2012-160100-21, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobou napadeným rozhodnutím Celní ředitelství Plzeň zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Celního úřadu Plzeň – dodatečný platební výměr č. 9065200150 vydaný

dne 7. 12. 2010 pod čj. 3992-12/2010-166500-021, jímž bylo žalobci z dovezeného zboží (OA RENAULT ESPACE, VIN č.: VF1JK0HC629940191), propuštěného dne 26. 3. 2008 do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení vydaným na tiskopisu JSD ev. č. 08CZ1665001125995-9, položka poř. č. 1, dodatečně vyměřeno podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu clo ve výši 23.653,- Kč.

Žalobce namítá zejména to, že Celní ředitelství Plzeň jako odvolací orgán porušilo ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.

II. Žaloba

V žalobě se namítá nesprávný úřední postup Celního úřadu Plzeň, který nezačal žádnou následnou kontrolu po propuštění předmětného vozidla do volného oběhu, neuvedl nic, na čem by byly založeny pochybnosti o původu předmětného zboží a nutno podotknout, že v rámci řízení o propuštění předmětného vozidla do volného oběhu prováděl velké celní řízení, tedy podrobnou kontrolu zboží a dokladů, včetně ověřování splnění podmínek pro preferenční sazební zacházení a neshledal žádného důvodu pro neuznání preference. Celní ředitelství Plzeň na tuto námitku v odůvodnění napadeného rozhodnutí sice formálně zareagovalo, ale řádně se s ní nevypořádalo. Žalobce nijak nezpochybňuje oprávnění celních orgánů provádět verifikaci osvědčení o původu zboží. Tato verifikace je ovšem prováděna v rámci vnitřní činnosti celních orgánů a slouží jen jako podklad pro případný další postup proti dovozci. O vyměření cla bylo rozhodnuto v původním celním řízení na základě podaného celního prohlášení, včetně příloh, které tvoří jeho součást, a celní orgány mohly přezkoumávat takové celní prohlášení jen postupem podle čl. 78 celního kodexu a § 127 celního zákona, což v daném případě učiněno nebylo. Celní úřad rovnou zahájil řízení o vyměření cla, v němž byly konstatovány výsledky verifikace osvědčení o původu, a žalobci byla dána jen možnost se vyjádřit k výsledku verifikace a předložit důkazy vyvracející výsledek verifikace. Nic takového žalobce objektivně učinit nemohl, jak ostatně vyplývá i z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde Celní ředitelství Plzeň uvádí, že jsou celní orgány výsledky verifikačního řízení (*stanoviskem celních orgánů vývozní země*) vázány, a proto na základě této možnosti dané mu Celním úřadem Plzeň ani nic nečinilo. To pak platí i pro případ, že by celní orgány nemusely zahajovat řízení o dodatečném vyměření cla až na základě výsledku kontroly po propuštění zboží (*kontroly celního prohlášení*) a mohly by je zahájit jen na základě výsledku verifikačního řízení. I v takovém řízení by nebylo po právu dát žalobci možnost jen k tomu, aby se vyjádřil k výsledku verifikace a předložil toliko důkazy vyvracející výsledek verifikace, jak bylo učiněno ze strany Celního úřadu Plzeň. Tento nesprávný procesní postup, který byl v rozporu s právními předpisy a zbavoval žalobce možnosti se hájit, mohl mít a také měl za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Žalobce se až z dodatečného platebního výměru dozvěděl o tom, podle jakých ustanovení Celní úřad Plzeň postupoval při dodatečném vyměření cla, a proto v doplnění svého odvolání namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že je postaveno na neúplné a nesprávně zjištěném skutkovém stavu a je vydáno v rozporu s právními předpisy, neboť Celní úřad Plzeň dodatečně vyměřil clo podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu, ale vůbec se nezabýval tím, zda v dotčeném případě nedošlo ke splnění podmínek stanovených v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, pro které dodatečné vyměření (*zaučtování*) cla nelze provést, přičemž žalobce namítal, že právě takové okolnosti, se kterými čl. 220 odst. 2 písm. b)

celního kodexu operuje a které odůvodňují dodatečné nevyměření (*nezaučtování*) cla, jsou v posuzovaném případě dány. V podrobnostech žalobce odkazuje na doslovný obsah doplnění svého odvolání. Žalobce taktéž odkázal na rozsudek Soudního dvora z 9. 3. 2006 zn. C-293/04, pojednávající o důkazním břemenu, kdy toto stojí na straně celních orgánů, pokud by chtěly tvrdit, že vydání nesprávného osvědčení o původu není chybou proto, že je založeno na nesprávném popisu skutečností podaném vývozcem, což Celní úřad Plzeň ovšem netvrdil ani neprokazoval, a jen z opatrnosti pro takový případ již v doplnění odvolání uvedl, že předmětné osvědčení o původu zboží je založeno na správném popisu skutečností, k důkazu čehož odkázal na ve spisu založené podklady, a to zejména doklad o nabytí vozidla, technický průkaz k vozidlu vydaný ve Švýcarsku, údaje o vozidle dle VIN, a také na obecně známou skutečnost, že vozidla Renault Espace jsou a vždy byla vyráběna v EU, to vše s výhradou předložení či navržení eventuálních dalších důkazů, bylo-li by to nutné (pokud by Celnímu ředitelství Plzeň dosud navržené důkazní prostředky nepostačovaly k prokázání tvrzené skutečnosti), přičemž pro takový případ požádal žalobce Celní ředitelství Plzeň o součinnost, aby mohl ještě před vydáním odvolacího rozhodnutí další důkazní prostředky předložit či navrhnout.

V žalobě se dále namítá, že Celní ředitelství Plzeň sice uznalo námitky žalobce ohledně nezbytnosti splnění podmínek stanovených v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a uznalo, že Celní úřad Plzeň v daném ohledu procesně i právně pochybil, ale přesto dodatečný platební výměr potvrdilo, když samo dospělo k závěru, že v dotčeném případě přešlo důkazní břemeno na žalobce a doplnilo dokazování o důkazní prostředky navržené žalobcem pro tento případ v odvolání, ale bez dalšího vydalo napadené rozhodnutí s tím, že žalobce neprokázal, 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*“). Celní ředitelství Plzeň tedy na základě důkazních prostředků navržených žalobcem v doplnění odvolání provedlo v rámci odvolacího řízení dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, které směřovalo k doplnění podkladů a zejména k odstranění vad řízení provedeného před Celním úřadem Plzeň, ale napadené meritorní rozhodnutí v odvolacím řízení vydalo a doručilo žalobci k rukám jeho zástupce bez toho, aby žalobce před jeho vydáním seznámilo se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnilo mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. A to dokonce přesto, že žalobce v doplnění odvolání pro takový případ eventuální předložení dalších důkazních prostředků a návrhů sám avizoval a pro takový případ požádal Celní ředitelství Plzeň o součinnost. Celní ředitelství Plzeň tím porušilo zejména ust. § 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 Celní ředitelství Plzeň splnilo svoji zákonnou povinnost, uloženou mu ust. § 115 odst. 2 věta první daňového řádu, a pokud by respektovalo zejména podpůrně užívané ust. § 5 odst. 3 a § 6 daňového řádu a žalobce by ještě před vydáním napadeného rozhodnutí zjistil, jak Celní ředitelství Plzeň hodnotí jím navržené či předložené důkazní prostředky a k čemu na jejich základě dospělo, 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, 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 prokázáno, že předmětné vozidlo je původním produktem ve Společenství (EU) ve smyslu hlavy II. Protokolu č. 3. Celní ředitelství Plzeň svým procesním postupem porušilo ustanovení o řízení podstatným způsobem a toto porušení mohlo mít a také mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný správní orgán se k žalobě vyjádřil tak, že institut verifikace osvědčení o preferenčním původu zboží stojí mimo institut kontroly celního prohlášení po propuštění zboží a je dalším oprávněním celních orgánů v rámci správního dozoru, jehož realizace je možná mimo čl. 78 celního kodexu. Uvedené je dáno především předmětem kontroly, kdy v případě aplikace čl. 78 celního kodexu se jedná o kontrolu komplexní, v jejímž rámci je prováděno ověření celního prohlášení v nejširším možném měřítku. V případě verifikace však k ověřování celního prohlášení nedochází, neboť tato je zaměřena výhradně na ověření původu zboží bez toho, aby mohly být v jejím rámci prováděny další kontrolní úkony vůči samotnému celnímu prohlášení a jiným obchodním dokladům. Verifikace původu zboží tak může být provedena samostatně nebo může být součástí kontroly celního prohlášení po propuštění zboží, nicméně součástí, která je prováděna *de iure* mimo tuto kontrolu, neboť jsou při ní aplikována zcela samostatná pravidla kontroly (mimo jiných odlišností jsou podstatně velkoryseji pojímány procesní lhůty) a je jí sledován zcela jiný cíl, kterým je toliko ověření původu zboží. Stejně jako nelze v rámci procesu verifikace provádět komplexní ověřování celního prohlášení, nelze také v rámci kontroly celního prohlášení po propuštění zboží provádět pouze na základě čl. 78 celního kodexu následnou verifikaci bez toho, aby byla tato provedena jako samostatná součást kontroly při aplikaci zvláštních pravidel. Uvedenému jednoznačně svědčí ust. čl. 122 nařízení Komise (EHS) č.2454/93, kterým se provádí celní kodex (dále jen „nařízení“), které normuje vlastní pravidla provádění verifikace při absenci mezinárodních dohod týkajících se původu zboží a jeho prokazování v mezinárodním obchodním styku, stejně tak jako příslušná ustanovení Protokolu č. 3, na jejichž základě byla verifikace v daném případě provedena. Formalizovaný výsledek verifikačního řízení tedy může sám o sobě představovat výstup z kontrolní fáze dozoru a může tak být podkladem pro fázi druhou, tedy v daném případě daňové řízení týkající se nápravy stavu kontrolou zjištěného.

Žalobce byl v rámci daňového řízení, ve vazbě na čl. 220 odst. 2 celního kodexu, vyzván, aby 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, čj. 1 Afs 42/2011-209, ve vazbě na 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 v první stupni označil za tímto účelem určité důkazy, které však celní úřad nedostatečně zohlednil za účelem aplikace čl. 220 odst. 2 celního kodexu, resp. nedostatečným způsobem se s nimi vypořádal. V rámci odvolání žalobce žádné nové důkazy stran skutkového stavu věci nepředložil, proto také žalovaný žádné důkazní řízení neprováděl a při svém rozhodování vycházel ze skutkového stavu tak, jak byl 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 poskytnut dostatečný prostor pro činění vlastních návrhů ve věci, a to jak stanovením základní lhůty, tak vstřícným postupem při jejím prodloužení, na který však žalobce reagoval pouze neuhrazením správního poplatku. Ve vztahu k výzvě učiněné celním úřadem v původním řízení žalobce v odvolacím řízení žádné nové důkazy nepředložil a toliko odkázal na dokumenty, které tvořily přílohu příslušného celního prohlášení, přičemž nadto se jejich relevanci pokusil pregnantně zdůvodnit 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. 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.

Žalovaný považuje dále za vhodné reagovat na námitky žalobce stran právního posouzení jím předložených důkazů v předcházejícím řízení. 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 pomíjí základní pravidlo zakotvené v čl. 220 odst. 1 celního kodexu, dle 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. Ust. 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.

K hodnocení důkazů předložených žalobcem žalovaný uvádí, 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 žalobce 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 po 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, čj. 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. Vlastní argumentace soudu

Odůvodnění svého dodatečného platebního výměru č. 9065200150 na clo uzavřel Celní úřad Plzeň takto: Na základě výše uvedených informací, a protože dlužník nepředložil v poskytnuté lhůtě žádný důkaz, jež by bylo možno uznat za důkaz o původu zboží, vydal celní úřad toto rozhodnutí a doměřil clo ve výši rozdílu mezi jeho zákonnou výší a výší původně vyměřenou.

K tomu soud uvádí, že doměřování cla z dovezeného zboží byla v případech výše uvedeného druhu věnována ve správním soudnictví značná pozornost. Závěry, k nimž se v tomto ohledu došlo a které lze mít za bernou minci, byly prezentovány i v rozsudcích zdejšího soudu týkajících se srovnatelných dovozů uskutečněných žalobcem.

Ohledně sporných záležitostí mezi účastníky řízení se soudní praxe krok za krokem vyjádřila k většině otázek hmotného práva celního. Značnou obtíž však způsobovala také skutečnost, že i to, co se má v předmětném řízení vlastně dokazovat (předmět dokazování), se vyjevovalo teprve postupně.

I když v daném případě k zahájení řízení a dodatečnému vyměření cla první celní instancí došlo ještě před 1. 1. 2011, nebyla účastníky řízení – a to v souladu se zákonem – zpochybňována aplikovatelnost ust. § 115 odst. 2 daňového řádu (viz přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu).

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. 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.

Ohledně aplikace tohoto ustanovení se senát 30Af Krajského soudu v Plzni, který věc sp. zn. 30Af 54/2012 rozhoduje, ztotožňuje s právními názory na předmětnou spornou otázku, které v obdobných věcech vyslovil senát 57Af zdejšího soudu.

Za mohutné exploatace této argumentace lze i pro právě přezkoumávanou věc konstatovat, že 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 se tam uvádí, že smyslem ustanovení § 115 odst. 2 věty 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.“ (viz Baxa, Josef a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 714 až 715, body 7, 8 a 11).

Ve srovnatelných případech Krajský soud v Plzni např. ve svém rozsudku ze dne 5. 10. 2012, čj. 30 Af 39/2010-93, došel mj. k tomuto shrnujícímu názoru: *„Z citovaných pasáží napadených rozhodnutí nevyplývá, že by se žalovaný řádně zabýval žalobcem předloženými důkazy, tj. dokladem o nabytí vozidla, technickým průkazem k vozidlu vydaným ve Švýcarsku, údajem o vozidle dle VIN, a odůvodnil, z jakých konkrétních skutkových i právních důvodů nelze tyto důkazy považovat za důkazy prokazující, že se jedná o „původní produkt“. Tím, že žalovaný tyto důkazy vesměs pominul a v lepším případě [= VII. až X.] se s nimi zabýval jen okrajově, dopustil se podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Pokud jde o hodnocení potvrzení o původu zboží od producenta (je-li ovšem vůbec provedeno), v odůvodnění napadených rozhodnutí absentují skutkové a právní úvahy, na základě kterých se žalovaný domnívá, že tento důkaz a skutečnosti v něm uvedené neprokazují, že se jedná o „původní produkt“ ve smyslu hlavy II. Protokolu č. 3. Není ani uvedeno, z jakých konkrétních důvodů není tento doklad možné považovat za doklad obdobný dokladům příkladmo uvedeným v ustanovení čl. 28 Protokolu č. 3. Ze závěru žalovaného o tom, že důkaz „nelze považovat za prohlášení vývoze ve smyslu Protokolu č. 3 Dohody mezi EHS a Švýcarskou konfederací“ [= VII. až X.], lze dovodit, že žalovaný tuto listinu vůbec 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. Tato skutečnost však nebyla pro řízení podstatná, když žalobce důkaz nepředkládal jako jednu z listin, resp. dokladů uvedených v čl. 16 odst. 1 Protokolu č. 3, nýbrž k prokázání toho, že se jedná o „původní produkt“ ve smyslu hlavy II. Protokolu č. 3. Žalovaný tak věc po právní stránce nesprávně posoudil, když věc hodnotil z pohledu právní normy, která na případ nedopadala.“. I ve věcech, které nebyly podrobeny takovému soudnímu přezkumu, bylo tedy na odvolacím orgánu, aby žalobcem předložené důkazy shora popsáním způsobem vyhodnotil.*

Ani v případě právě posuzovaném 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 hl. 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.

Tuto skutečnost ostatně potvrdilo i samo Celní ředitelství Plzeň, když v závěru napadeného rozhodnutí uvedlo, že *„Odvolatel ve svém odvolání současně uvádí, že celní úřad své rozhodnutí nedostatečně odůvodnil, neboť se nezabýval v odvolání posléze uplatněnými námitkami ohledně aplikace čl. 220 odst. 2 celního kodexu. Tuto odvolací námitku shledalo celní ředitelství důvodnou. Postupu celního úřadu je namíste především vytknout, že 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 příslušná ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu, která povinnost vyměření cla značně*

omezují a ke kterým byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Nezbytnou náležitostí odůvodnění rozhodnutí v daňovém řízení, jak byly tyto náležitosti v době vydání napadeného rozhodnutí formulovány v rámci § 32 odst. 3 ZSDP, jsou 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. Samotná absence uvedených částí odůvodnění nemá vliv na samotný výrok napadeného rozhodnutí.“.

Teprve z odůvodnění napadeného rozhodnutí se tak 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 hl. II Protokolu č. 3. Teprve z odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalobce také dozvěděl, že dosud předložené listiny správním orgánům nepostačují k prokázání pro věc rozhodné skutečnosti. Z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je současně patrné, že Celní ředitelství Plzeň 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 hl. II Protokolu č. 3, provádělo dokazování. Ke svým závěrům totiž nemohlo dospět jinak, než učiněním konkrétních skutkových zjištění z obsahu listin předložených žalobcem.

Ač Celní ředitelství Plzeň provádělo v rámci odvolacího řízení dokazování, nepostupovalo podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámilo se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a neumožnilo 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“.

Celní ředitelství Plzeň se tak dopustilo závažného procesního pochybení, neboť žalobci především znemožnilo vznést námitky proti učiněným skutkovým zjištěním a zpochybnit tím jejich správnost a současně mu znemožnilo eventuálně zvrátit důkazní situaci v jeho prospěch označením či předložením dalších důkazů. Pochybení Celního ředitelství Plzeň mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pokud by se žalobci podařilo zvrátit důkazní situaci v jeho prospěch, nemohlo by napadené 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 přezkoumávat, zda žalobce prokázal či neprokázal, že se v případě předmětných automobilů jedná o „původní produkt“ ve smyslu hl. II Protokolu č. 3.

Pro úplnost třeba dodat, že ohledně námitky týkající se aplikace čl. 78 celního kodexu soud sdílí názor žalovaného správního orgánu prezentovaný v jeho vyjádření k podané žalobě

a v podrobnostech na příslušnou část tohoto vyjádření ze dne 8. 2. 2013, čj. 6709/20163-900000-304.6, odkazuje.

V. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla z výše uvedených důvodů shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši **7.800,- Kč**, představované zaplaceným soudním poplatkem za žalobu ve výši 3.000,- Kč a dále odměnou advokáta za dva úkony právní služby v plné výši po 2.100,- Kč a náhradou hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč, a to podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012 (viz čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení a žaloba. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku **1.008,- Kč** odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Plzni dne 28. února 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková