



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: P.H.**, IČ 18257925, *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 žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2013, čj. 557/2013-900000-304.6, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, čj. 557-2/2013-900000-304.6, a ze dne 10. 1. 2013, čj. 738/2013-900000-304.6, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, čj. 738-2/2013-900000-304.6,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 1. 2013, čj. 557/2013-900000-304.6, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, čj. 557-2/2013-900000-304.6, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** k dalšímu řízení žalovanému.

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 1. 2013, čj. 738/2013-900000-304.6, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, čj. 738-2/2013-900000-304.6, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 22.456,- 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 18. 3. 2013 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 1. 2013, čj. 557/2013-900000-304.6, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, čj. 557-2/2013-900000-304.6, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Tato žaloba byla u zdejšího soudu zapsána pod sp. zn. 30Af 20/2013.

Další žalobou doručenou soudu dne 18. 3. 2013 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 1. 2013, čj. 738/2013-900000-304.6, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 23. 1. 2013, čj. 738-2/2013-900000-304.6, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Tato žaloba byla u zdejšího soudu zapsána pod sp. zn. 30Af 21/2013.

Usnesením ze dne 21. 5. 2013, čj. 30Af 20/2013-18, Krajský soud v Plzni spojil žalobu vedenou u něj pod sp. zn. 30Af 20/2013 ke společnému projednání s žalobou vedenou tamtéž pod sp. zn. 30Af 21/2013 s tím, že žaloby budou nadále vedeny pod sp. zn. 30Af 21/2013.

Rozhodnutím ze dne 10. 1. 2013, čj. 557/2013-900000-304.6, Generální ředitelství cel zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Celního úřadu Plzeň – dodatečný platební výměr č. 9065200004 vydaný dne 13. 1. 2010 pod čj. 1909/2010-166500-021, jímž bylo žalobci z dovezeného zboží (OA FORD (D) FOCUS 1.8 16V, VIN č.: WFO NXX GCD NXY7 7375), propuštěného dne 7. 6. 2007 do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení vydaným na tiskopisu JSD ev. č. 07CZ16650010180069, položka poř. č. 1, dodatečně vyměřeno podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu clo ve výši 9.493,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 10. 1. 2013, čj. 738/2013-900000-304.6, Generální ředitelství cel zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Celního úřadu Plzeň – dodatečný platební výměr č. 9065200003 vydaný dne 13. 1. 2010 pod čj. 1865/2010-166500-021, jímž bylo žalobci z dovezeného zboží (OA OPEL ZAFIRA A 18, VIN č.: W0L0TGF75Y2149534), propuštěného dne 11. 7. 2007 do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení vydaným na tiskopisu JSD ev. č. 07CZ16650010197547 položka poř. č. 1, dodatečně vyměřeno podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu clo ve výši 12.991,- Kč.

V obou případech žalobce namítá zejména to, že žalovaný jako odvolací orgán porušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.

II. Žaloby

V žalobách se především namítá, že žalovaný při vydávání napadených rozhodnutí podstatným způsobem porušil ustanovení o řízení, což mělo za následek nezákonná rozhodnutí ve věci samé. Žalovaný vydal napadená rozhodnutí ve znovuotevřených odvolacích řízeních poté, co byla jeho původní odvolací rozhodnutí zrušena výroky I. a VII. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 10. 2012, čj. 30 Af 39/2010-93, který nabyl právní moci dne 9. 11. 2012. Žalobce již v odvolacích řízeních namítal nezákonnost dodatečného vyměření cla zejména z důvodu splnění podmínek stanovených čl. 220 odst. 2

písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, celní kodex Společenství, v platném znění (dále také jen „*celní kodex*“), pro dodatečné nezaúčtování cla, což následně namítal i v předchozí správní žalobě a namítá také v těchto správních žalobách jako žalobní důvod, 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, resp. 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. Ve zrušujícím rozsudku ze dne 5. 10. 2012, čj. 30 Af 39/2010-93, dospěl Krajský soud v Plzni k názoru, že důkazní břemeno ve shora uvedeném smyslu skutečně přešlo na žalobce, ale žalovaný předložené důkazy neposuzoval z pohledu ustanovení hl. II a čl. 28 Protokolu č. 3, resp. v daném ohledu je zcela pomínul.

Žalobce v žalobách dále uvádí, že žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu, ve znovuootevřených odvolacích řízeních sice provedl dokazování k doplnění podkladů a zejména k odstranění vad řízení, a to důkazními prostředky navrženými žalobcem, ovšem přestože prováděl dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, které směřovalo zejména k odstranění vad řízení, jak mu jejich odstranění uložil krajský soud ve zrušujícím rozsudku, a přestože dospěl také k odlišnému právnímu názoru, než prvoinstanční Celní úřad Plzeň (*možnost žalobce prokázat původ zboží ve smyslu ustanovení hl. II a čl. 28 Protokolu č. 3*), kdy tato změna v souvislosti s hodnocením důkazů ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce, napadená meritorní rozhodnutí v odvolacích řízeních vydal a doručil žalobci 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, popř. navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Žalovaný tím porušil 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 mělo za následek nezákonnost napadených rozhodnutí. Pokud by žalovaný splnil svoji zákonnou povinnost, uloženou mu ust. § 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, resp. že mu dosud provedené důkazní prostředky nestačí k prokázání skutečnosti, že vozidlo je původním produktem ve Společenství (EU) ve smyslu hl. II. Protokolu č. 3, pak by se k tomu před vydáním napadených 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 nade vše pochybnost prokázáno, že předmětná vozidla jsou původním produktem ve Společenství (EU) ve smyslu ustanovení hl. II. Protokolu č. 3.

Závěrem se v žalobách namítá, 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 Ford Focus / Opel Zafira byla vyráběna ve Společenství (EU), ale také fakt, že se jednalo o vozidla se statutem původu v EU ve smyslu hl. 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 nezákonná odvolací rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný správní orgán se k žalobám vyjádřil tak, že žalobce byl v rámci daňového řízení vyzván k předložení důkazů vyvracejících 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, jak tomu bylo v posuzovaném případě. Žalobce byl v rámci daňového řízení, ve vazbě na 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, čj. 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 v prvním stupni označil za tímto účelem určité důkazy, které však dle jeho názoru celní úřad nedostatečně zohlednil v kontextu s aplikací čl. 220 odst. 2 celního kodexu, resp. nedostatečným způsobem se s těmito důkazy 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 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.

K argumentaci obsažené v žalobách Generální ředitelství cel dále uvedlo, že 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 jejím prodloužením. Ve vztahu k výzvě učiněné 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 necht' chrání svá práva“, v jejímž rámci je nejen právem daňového subjektu navrhnout 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 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 předmětného 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.

Dále se žalovaný správní orgán k žalobám vyjádřil tak, že 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 však s předmětem celého daňového řízení nesouvisí. Žalobce účelově pomíjí základní již výše zmíněné 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. Jak bylo zmíněno, 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. Ve vztahu k námitkám ohledně právního hodnocení některých důkazů předložených žalobcem uvádí žalovaný následující.

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, tedy skutečnost, 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. Vlastní argumentace soudu

Doměrování 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 žalobcem citovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 5. 10. 2012, č.j. 30 Af 39/2010-93.

V tomto stadiu sporu mezi účastníky řízení byly složité sice, avšak do značné míry rozhodnuté problémy hmotného práva celního předloženy a musí být tudíž řešeny v podstatě v rouše procesním.

I když v daných případech 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 věci sp. zn. 30Af 20/2013 a 30Af 21/2013 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 přezkoumávané věci 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 dovést 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 svém rozsudku ze dne 5. 10. 2012, čj. 30 Af 39/2010-93, jímž byla zrušena předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu, Krajský soud v Plzni 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 vývozce 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.“. Po zrušení předchozích 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 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 potvrdil i sám žalovaný, když v závěru napadených rozhodnutí uvedl, že *„celní úřad se omezil v 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. Bez ohledu na to, že odvolatel v průběhu řízení na tyto výjimky nepoukazoval a nepředkládal v jejich rámci svá tvrzení a důkazy, byl celní úřad 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 GŘC tím, že učinilo v rámci řízení o odvolání adekvátní kroky a chybějící úvahy celního úřadu nahradilo v rámci tohoto rozhodnutí. Na základě výše uvedeného GŘC konstatuje, že*

v rozsahu, v jakém bylo rozhodnutí odvoláním napadeno, neshledalo 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. GŘC současně neshledalo žádné skutečnosti odvolatelem neuvedené, které by měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Proto GŘC rozhodlo tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.“.

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 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 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 hl. 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 hl. II Protokolu č. 3.

V. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož podané žaloby byly z výše uvedených důvodů shledány důvodnými, soud podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. napadená rozhodnutí pro nezákonnost a pro vady řízení zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil současně, že věci se vracejí 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 věta první 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 v jím požadované výši **19.600,- Kč**, představované zaplaceným soudním poplatkem za dvě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu po 3.000,- Kč a dále odměnou advokáta za dva úkony právní služby v plné výši po 3.100,- Kč a náhradou hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč ve věci původně vedené pod sp. zn. 30Af 20/2013 a odměnou advokáta za dva úkony právní služby v plné výši po 3.100,- Kč a náhradou hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč ve věci původně vedené pod sp. zn. 30Af 21/2013, a to podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení a žaloba. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku **2.856,- 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 29. listopadu 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková