



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové, v právní věci žalobce **Technické plastové systémy s.r.o.**, IČ 27997804, se sídlem Dýšina 297, zastoupeného Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Praha 1, Týn 1049/3, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 7772-4/2011-900000-302, č.j. 34813-15/2011-900000-302, č.j. 34813-16/2011-900000-302, č.j. 34813-20/2011-900000-302, č.j. 34813-22/2011-900000-302, č.j. 34813-23/2011-900000-302, č.j. 34813-24/2011-900000-302, č.j. 34813-25/2011-900000-302, č.j. 34813-26/2011-900000-302,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 7772-4/2011-900000-302, 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 6.1.2012, č.j. 34813-15/2011-900000-302, 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 6.1.2012, č.j. 34813-16/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.
- IV. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 34813-20/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.
- V. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 34813-22/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

- VI. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 34813-23/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- VII. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 34813-24/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- VIII. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 34813-25/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- IX. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 34813-26/2011-900000-302, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- X. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 49.860 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Marka Vojáčka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobami soudem spojenými ke společnému projednání domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2012, č.j. 7772-4/2011-900000-302 (dále jen „první napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010013 Celního úřadu Plzeň (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 29.9.2011, č.j. 34813-15/2011-900000-302 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010012 prvoinstančního orgánu ze dne 29.9.2011, 34813-16/2011-900000-302 (dále jen „třetí napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010011 prvoinstančního orgánu ze dne 29.9.2011, č.j. 34813-20/2011-900000-302 (dále jen „čtvrté napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010007 prvoinstančního orgánu ze dne 27.9.2011, č.j. 34813-22/2011-900000-302 (dále jen „páté napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010005 prvoinstančního orgánu ze dne 27.9.2011, č.j. 34813-23/2011-900000-302 (dále jen „šesté napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010004 prvoinstančního orgánu ze dne 27.9.2011, č.j. 34813-24/2011-900000-302 (dále jen „sedmé napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010003 prvoinstančního orgánu ze dne 27.9.2011, č.j. 34813-25/2011-900000-302 (dále jen „osmé napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010015 prvoinstančního orgánu ze dne 29.9.2011, a č.j. 34813-26/2011-900000-302 (dále jen „deváté napadené rozhodnutí“, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. 9101010014 prvoinstančního orgánu ze dne 29.9.2011, přičemž v ostatním byla prvoinstanční rozhodnutí napadenými rozhodnutími potvrzena.

Žalobce žaloby odůvodnil tím, že mu bylo na základě výše uvedených dodatečných platebních výměrů, vydaných na základě kontroly po propuštění zboží doměřeno clo. Výsledky kontroly jsou specifikovány ve zprávě o kontrole ze dne 27.9.2011, která byla provedena na základě čl. 789 odst. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, celní kodex, a § 127 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, podle § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový

řád. Prvoinstanční orgán vydal dne 1.7.2011 výzvu, ve které žalobce v rámci ověřování celních prohlášení uvedených v příloze výzvy vyzval k předložení specifikovaných obchodních dokladů a případně zboží, je-li k dispozici, na den 12.7.2011 v sídle žalobce. V části III. žalob, označené slovy „*Nezákonnost spočívající v nesprávném postupu při zahájení kontroly*“ žalobce uvedl, že podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Výzva byla žalobci doručena datovou schránkou, a to dne 8.7.2011. Tímto dnem byla podle názoru prvoinstančního orgánu zahájena kontrola celních prohlášení po propuštění zboží. Žalovaný v napadených rozhodnutích konstatuje: „*Uvedené zahájení daňové kontroly je zvláštním speciálním procesním postupem ve vztahu k obecnému zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného je tedy zřejmé, že výzva nesplňuje podmínku faktických úkonů v rámci kontroly. Výzva za této situace je procesním úkonem nadbytečným, který zřejmě vychází z již derogované právní úpravy platné a účinné do 30.6.2011. ČR jistě mohlo sdělit odvolateli údaje o předmětu a rozsahu kontroly po propuštění zboží písemně a současně oznámit, kdy a kde začne faktické prověřování dostupných podkladů.*“ Uvedené zahájení daňové kontroly podle názoru žalobce není v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu. Žalobce je přesvědčen, že doručení uvedené výzvy nelze považovat za zahájení daňové kontroly, neboť neobsahuje údaje o předmětu a rozsahu kontroly po propuštění zboží ani informaci, kdy a kde začne faktické prověřování dostupných podkladů. O zahájení daňové kontroly musí být sepsán protokol. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že protokol ze dne 12.7.2011 lze považovat za protokol o zahájení kontroly, resp. za faktické zahájení kontroly ve smyslu zákona. Navíc, jak připouští sám žalovaný, poučení poskytnuté žalobci podle § 60 odst. 3 písm. h) daňového řádu odkazuje na právní úpravu již neplatnou v době zahájení kontroly. Z výše uvedených důvodů považuje žalobce zahájení kontroly za nezákonné. V části IV. žaloby označené slovy „*Nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném sazebním zařazení zboží*“ žalobce uvedl, že je přesvědčen, že závěry prvoinstančního orgánu, resp. žalovaného, týkající se sazebního zařazení zboží jsou v rozporu se zákonem, resp. celním kodexem a Nařízením Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“), neboť prvoinstanční orgán, resp. žalovaný, nesprávně aplikovaly Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému. Žalobce je přesvědčen, že v daném případě prvoinstanční orgán nesprávně posoudil technickou dokumentaci předanou mu v rámci protokolu ze dne 27.7.2011. Tato dokumentace je písemným podkladem, který byl použit pro sazební zařazení zboží. Prvoinstanční orgán přesto, že mu byly poskytnuty vzorky dováženého zboží, tyto vzorky nepřevzalo a neprovedlo jejich zkoumání. Při odvolacím řízení se žalovaný také nezabýval zkoumáním vzorků dováženého zboží a při posuzování správnosti sazebního zařazení opět vycházel pouze z písemných závěrů prvoinstančního orgánu. Je zřejmé, že vdané věci je rozhodující právě sazební zařazení vzorků předmětného zboží, které nebylo žalovaným provedeno, a tím se žalovaný dle názoru žalobce dopustil pochybení v rámci odvolacího řízení. Z výše uvedených důvodů je žalobce přesvědčen, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Zařazení dováženého zboží do čísla 9031 „*Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů*“ odporuje samotnému názvu tohoto čísla, neboť v daném případě není dovážena část konkrétního druhu „*Měřicího nebo kontrolního přístroje, zařízení*

a stroje“. Pokud jde o existenci takového konkrétního zařízení, jehož část je podle názoru žalovaného údajně dovážena, v kontrolním zjištění takové konkrétní zařízení není ani popsáno a ani nebylo jako takové sazebně zařazeno. Pro zařazení zboží je směrodatné znění čísla. Je zřejmé, že dovezené zboží jako takové není součástí výše uvedeného čísla 9031, ale má samostatné zařazení v kapitole 85. To je v souladu s poznámkou 2 ke kapitole 90. Žalovaný nesprávně posoudil dovážené zboží jako součást měřících zařízení podpoložky 9031 80 38, takové konkrétní zařízení však není v napadeném rozhodnutí popsáno. Ve skutečnosti takové zařízení jako celek neexistuje, neboť jediným funkčním celkem po zhotovení finálního výrobku je převodovka osobního automobilu, potažmo celý automobil. Dovážené zboží neslouží ke zhotovení konkrétního „*Měřícího nebo kontrolního přístroje, zařízení a stroje*“. To je zřejmé z povahy hotového výrobku, kterým není takové zařízení. Prvoinstančnímu orgánu byl rovněž poskytnut vzorek hotového výrobku žalobce, který však také nebyl zkoumán. Žalobce je přesvědčen, že ačkoliv je nesprávné sazební zařazení zásadním bodem napadeného rozhodnutí, žalovaný se tímto bodem zabýval zcela nedostatečně, když v odvolacím řízení vzorky zboží dostatečně důkazně neprovedl. S ohledem na výše uvedené, tedy skutečnost, že jediným funkčním celkem po zhotovení finálního výrobku je převodovka osobního automobilu, potažmo celý automobil a dovážené zboží tedy v žádném případě neslouží ke zhotovení konkrétního „*Měřícího nebo kontrolního přístroje, zařízení a stroje*“, je žalobce přesvědčen, že podle Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, je správné zařazení dováženého zboží do čísla 8542. V poznámce 8 ke Kapitole 85 se uvádí „*Pro zařazování výrobků definovaných v této poznámce, mají čísla 8541 a 8542 přednost před jakýmkoliv jiným číslem v nomenklatuře*“. Z daného ustanovení vyplývá, že správné sazební zařazení předmětného zboží je konkrétně v podpoložce 8542 39 90.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že se v dostatečné míře a vyčerpávajícím způsobem vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce do jednotlivých prvoinstančních rozhodnutí. Žalobce žalobou napadá rozhodnutí žalovaného nad rámec jeho odvolacích důvodů, když odvolacími důvody ani v jednom odvolání nebyly výtky, že prvoinstanční orgán si při následné kontrole nepřevzal nabízené vzorky dováženého zboží, že se nezabýval zkoumáním vzorků a při posuzování sazebního zařazení vycházel z písemných závěrů. Tyto výtky použil žalobce poprvé až v žalobě jako žalobní námitky proti napadeným rozhodnutím. V tomto směru žalovaný nemohl jeho odvolání zkoumat, neboť je povinen odvolání zkoumat pouze v rozsahu požadovaném v odvolání, resp. současně prověřit nesprávnosti, které by při přezkoumání napadených rozhodnutí vyšly najevo a mohly by mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, což žalovaný učinil. Žalovaný má za to, že uvedené žalobní námitky jsou bezpředmětné. Pokud jde o žalobní námitku o nezákonnosti zahájení následné kontroly, když podle jeho názoru ani nebyla zahájena, popř. o jejím zahájení nebyl sepsán protokol, pak žalovaný setrvává na svém právním názoru, který dostatečně osvětlil na 3. straně napadených rozhodnutí. Žalovaný nepopírá jisté formální nedostatky zahájení následné kontroly, má však za to, že tyto osvětlil ve všech svých napadených rozhodnutích. Žalovaný je přesvědčený, že i když při přezkoumávání prvoinstančních rozhodnutí vyšly najevo určité nesprávnosti žalobcem ani v odvoláních neuplatněné, které by mohly mít vliv na výroky napadených rozhodnutí, po jejich prověření však neměly vliv na smysl výroku prvoinstančních rozhodnutí, ani nezkrátily žalobce na jeho právech a nezhoršily jeho procesní postavení v průběhu řízení. Žalovaný je rovněž přesvědčený, že žalobcem namítané nedostatky zahájení následné kontroly a sepsání protokolu o jejím zahájení nejsou takového

charakteru, že by činily úkony prvoinstančního orgánu v postavení správce daně za nicotné, neboť netrpí takovými vadami, které by je činily vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými - byť protokol o zahájení následné kontroly není rozhodnutím ve smyslu daňového řádu. Ustanovení § 127 odst. 1 celního zákona stanoví, že pro provádění kontroly celního prohlášení po propuštění zboží ve smyslu čl. 78 celního kodexu platí obdobně ustanovení daňového řádu o daňové kontrole. Daňová kontrola je podle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Uvedené zahájení daňové kontroly je zvláštním speciálním procesním postupem ve vztahu k obecnému zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu. Následná kontrola byla tedy ve shora uvedeném smyslu zahájena až dne 12.7.2011, kdy se kontrolní skupina prvoinstančního orgánu dostavila k žalobci a začala fakticky konat. O zahájení následné kontroly byl sepsán protokol ze dne 12.7.2011. Žalobce s tímto právním názorem žalovaného nesouhlasí, neuvádí však žádný argument, proč nelze uvedený protokol považovat za protokol o zahájení následné kontroly. S formálními nedostatky tohoto protokolu se žalovaný vypořádal v napadených rozhodnutích. Pokud jde o žalobcem tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném sazebním zařazení dovezeného zboží, žalobce namítá, že závěry žalovaného, resp. prvoinstančního orgánu, jsou v rozporu s celním kodexem a celním sazebníkem, neboť jimi byly nesprávně aplikovány Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému, když byla nesprávně posouzena technická dokumentace k dováženému zboží. K této žalobní námitce žalovaný odkazuje na podrobné odůvodnění napadených rozhodnutí ohledně zařazení dováženého zboží do jiné podpoložky celního sazebníku, než učinil žalobce při podání příslušných celních prohlášení. Žalovaný se zcela ztotožnil se stanoviskem prvoinstančního orgánu na str. 3 právy o kontrole po propuštění zboží č. 1 ze dne 27.9.2011 ve věci sazebního zařazení dováženého zboží s kódovým označením 168433-001, tištěné obvody s pasivními prvky, obchodní označení senzor Allegro ATS651LSH. Žalovaný se vzhledem k tomu, že jde o vysoce odbornou záležitost, snažil v odůvodnění napadených rozhodnutí přehledně a jasně vysvětlit postup prvoinstančního orgánu při zařazení předmětného zboží do jiné podpoložky celního sazebníku, a to 90318038. Žalovaný konstatoval, že se pouze stručně vyjádří k žalobním námitkám žalobce, že žalovaný nezkoumal vzorky dovezeného zboží a při posuzování správnosti sazebního zařazení vycházel z písemných podkladů, byť tyto námitky poprvé žalobce uplatnil až v žalobách. Dle ustanovení § 127 celního zákona, je účelem následné kontroly přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Následnou kontrolu lze provést kontrolou zboží, které bylo propuštěno do volného oběhu, je-li toto zboží k dispozici. Je zcela zřejmé, že předmětné zboží bylo propuštěno do volného oběhu v měsících říjnu a listopadu roku 2008 (viz jednotlivá celní prohlášení ve spisovém materiálu) a nebylo tedy pro kontrolu k dispozici. Žalobcem nabízené vzorky nemohly pocházet z příslušných dovozů v roce 2008. Vzorky z následně dováženého zboží již nemohly být využity, neboť není zajištěna totožnost se zbožím dovezeným v roce 2008. Takové vzorky není možné ztotožnit s doklady předloženými nebo připojenými k celnímu prohlášení, když následná kontrola probíhala v druhé polovině roku 2011. Názor žalobce, že žalovaný se dopustil pochybení v rámci odvolacího řízení, když nezkoumal nabízené vzorky a při posuzování sazebního zařazení vycházel pouze z písemných závěrů, a proto jsou napadená

rozhodnutí nepřezkoumatelná, je mylný. Napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná na základě žalobcových odvolacích námitek, které byly žalovaným beze zbytku v rámci odvolacího řízení řádně vypořádány.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že v rámci kontroly navrhoval, aby prvoinstanční orgán provedl zkoumání vzorků dovezeného zboží a jeho správné sazební zařazení. Prvoinstanční orgán přesto, že mu byly vzorky dováženého zboží poskytnuty, tyto vzorky nepřevzal a neprovedl jejich zkoumání. Odůvodnění žalovaného, že uvedené vzorky nebyly zkoumány proto, že nemohly pocházet z příslušných dovozů z roku 2008, považuje žalobce za nepřipadné. Navrhované vzorky jsou identické se zbožím dováženým v předmětné době, ke které se kontrola vztahovala. Současné vzorky jsou dle názoru žalobce stejně relevantní, jako technická dokumentace, na jejímž základě bylo zboží prvoinstančním orgánem zařazeno, jelikož při proběhlé kontrole prvoinstanční orgán vycházel primárně z technické dokumentace k momentálně dováženému zboží, nikoliv z dokumentace z roku 2008. Při odvolacím řízení se pak ani žalovaný nezabýval zkoumáním vzorků dováženého zboží a při posuzování správnosti sazebního zařazení opět vycházel pouze z písemných závěrů prvoinstančního orgánu. Uvedeným postupem došlo k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tím, že prvoinstanční orgán uvedené vzorky jako předkládané a navrhované důkazní prostředky bezdůvodně nepřevzal a tento postup byl žalovaným následně akceptován, došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů, kterou je možné aplikovat pouze za situace, kdy bylo dokazování řádně provedeno, což se v daném případě nestalo. Výše uvedeným postupem a pochybením tak byla porušena i zásada zákonnosti. K námitce žalovaného, že žalobce napadá rozhodnutí žalovaného nad rámec odvolacích důvodů, žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 30.10.2008, č.j. 7 Afs 54/2007-72. Žalobce je i nadále přesvědčen, že tím, že o zahájení kontroly nebyl sepsán protokol v souladu s daňovým řádem, kdy navíc - jak připouští sám žalovaný - poučení poskytnuté žalobci odkazovalo na právní úpravu v době zahájení kontroly neplatnou, lze zahájení kontroly považovat za nezákonné.

Vzhledem k tomu, že soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů rozhodnutí, rozhodl v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.

Podle § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

Podle § 75 odst. 2 s.ř.s. je soud povinen v mezích žalobních bodů přezkoumat napadené výroky rozhodnutí. Nezbytnou podmínkou k tomu je existence přezkoumatelného rozhodnutí správního orgánu. Není-li rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelné, nemůže soud dostát své povinnosti uvedené v § 75 odst. 2 s.ř.s. Soud zásadně přezkoumává v rozsahu žalobních bodů závěry odvolacího orgánu, které ohledně předmětu správního řízení

v odůvodnění napadeného rozhodnutí zaujal. Pokud odvolací orgán nesplnil povinnosti uložené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, nejsou zde závěry, které by bylo možné v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí přezkoumat. Zaujetí těchto závěrů je proto nezbytnou podmínkou možnosti soudního řízení o žalobě. Soud není oprávněn odůvodnění napadeného rozhodnutí v neprospěch žalobce v soudním řízení doplňovat a dohledávat skutečnosti odůvodňující zákonnost výroku napadeného rozhodnutí namísto žalovaného. Stejně tak žalovaný není oprávněn dodatečně doplňovat odůvodnění napadeného rozhodnutí teprve ve vyjádření k žalobě. Tím, že správní orgán nepostupuje v souladu s § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, je žalobce zároveň zkrácen na možnosti relevantním způsobem proti žalovaným nevysloveným závěrům brojit. Soudní řád správní s takovou situací počítá, a pro tento případ v ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. stanoví, že soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že předmětné zboží mělo být správně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 90318038. Učinil tak na podkladě skutkového závěru, že „v průběhu kontroly celního prohlášení po propuštění zboží bylo z údajů doložených odvolatelem, z jinak dostupných údajů a z předložené technické dokumentace zjištěno, že se jedná o senzor Allegro ATS651LSH osazený na pružném plošném spoji, který je určen pro snímání polohy ozubených kol v převodovce automobilu“. Již na tomto místě je nezbytné konstatovat, že je-li povinností správního orgánu v odůvodnění rozhodnutí uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, je již zmíněný skutkový závěr žalovaného nepřezkoumatelný. Žalovaný sice uvádí, k jakému skutkovému závěru dospěl, tj. že předmětné zboží je „senzor Allegro ATS651LSH osazený na pružném plošném spoji, který je určen pro snímání polohy ozubených kol v převodovce automobilu“, avšak již vůbec neuvedl, jaká konkrétní skutková zjištění jej vedla k učinění jeho skutkového závěru, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, tj. na základě jakých konkrétních skutečností z důkazů vyplývajících je nutné předmětné zboží považovat za „senzor Allegro ATS651LSH osazený na pružném plošném spoji, který je určen pro snímání polohy ozubených kol v převodovce automobilu“, a neuvedl ani dostatečným způsobem, o které důkazy svá skutková zjištění opřel. Z jakých konkrétních „údajů doložených odvolatelem“, jakých „jinak dostupných údajů“ a z jakých částí a jaké „předložené technické dokumentace“ žalovaný vycházel, zjistit nelze. I pokud by mělo jít, jak uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě „o vysoce odbornou záležitost“, nezabavuje tato skutečnost žalovaného jeho povinností uvedených v § 102 daňového řádu. Povaha předmětného zboží, tj. určení, o jaký konkrétní zboží se v dané věci jedná, je naprosto nezbytné pro možnost jeho podřazení pod tu kterou podpoložku kombinované nomenklatury. Není-li z odůvodnění napadených rozhodnutí možné ověřit správnost skutkového závěru žalovaného, není možné ani přistoupit k právnímu hodnocení věci, tj. ověření správnosti právního závěru žalovaného o tom, pod jakou podpoložku kombinované nomenklatury mělo být předmětné zboží správně podřazeno.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že v protokole ze dne 12.7.2011 bylo uvedeno, že „dne 12.7.2011 se dostavila kontrolní skupina ČR Plzeň k provedení úkonů spojených s ověřením sazebního zařazení a celní hodnoty dovezeného zboží (seznam celních prohlášení viz. příloha č.j. 2704-3/2011-160100-22). Pověřený zástupce kontrolované

společnosti K.Š. doložila kontrolní skupině referenční vzorky dovezeného zboží včetně technické dokumentace. Z referenčních vzorků byla pořízena fotodokumentace“. Ač žalobce krom technické dokumentace prvoinstančnímu správnímu orgánu předložil i referenční vzorky dovezeného zboží, žalovaný se při učinění svého skutkového závěru opíral pouze o „*předloženou technickou dokumentaci*“, ač vzhledem k nekonkrétnosti jejího označení nelze seznat, zda se jednalo o technickou dokumentaci předloženou právě při jednání dne 12.7.2011. Dlužno dodat, že součástí žalovaným předložených správních spisů nebyla žádná technická dokumentace, referenční vzorky ani jejich fotokopie. Proč žalovaný, ač má podle § 102 odst. 3 daňového řádu povinnost se vypořádat i s důkazními návrhy účastníka řízení, neuvedl, neprovedl důkaz referenčními vzorky dovezeného zboží v odůvodnění napadených rozhodnutí, neuvedl. Ač žalobce námitku neprovedení tohoto důkazu nevznnesl v odvoláních proti prvoinstančním rozhodnutím, byl žalovaný povinen tuto skutečnost uvést, neboť, učinil-li na podkladě důkazů skutkový závěr o povaze předmětného zboží, byl povinen nejen uvést důkazy, na základě kterých k němu dospěl, nýbrž také, proč a z jakých důvodů tento závěr nebyly způsobilé zvrátit ostatní žalobcem předložené důkazy. Skutkový závěr tak byl před řádným vypořádáním důkazního návrhu referenčními vzorky dovezeného zboží předčasný.

Otázkou tzv. opominutých důkazů se zabýval Ústavní soud například v nálezu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Ústavní soud dospěl k závěru, že „*zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb. Tak zvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o. s. ř. (podle zásad volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§§ 221 lit. c/, 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb.*“ Závěry Ústavního soudu mají obecnou platnost a jsou aplikovatelné také na řízení celní. Pro účely celního řízení lze dovodit povinnost vypořádat se s důkazními návrhy účastníků řízení například z ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu, neboť správní orgán je povinen uvést v odůvodnění rozhodnutí informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Návrhem je i návrh důkazní. Uvedené pochybení žalovaného je proto dalším důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Právní závěr o tom, že předmětné zboží je nutné zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury 90318038, žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí odůvodnil pouze takto: „V tomto případě byly dovezeny součásti měřících zařízení podpoložky kombinované nomenklatury 90318038, které se dle pravidla 1 Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury zařazují do čísla nomenklatury harmonizovaného systému 9031“ a „Dále je v souladu s pravidlem 1 Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury při zařazování předmětného zboží nutné vycházet z poznámky 2 b) ke kapitole 90, která stanoví, že s výhradou poznámky 1 se ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 90.10, 90.123 nebo 90.31), zařazují jako tyto stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny“.

K závěrům žalovaného je nezbytné uvést, že ač žalovaný učinil skutkový závěr, že předmětné zboží je „senzor Allegro ATS651LSH osazený na pružném plošném spoji, který je určen pro snímání polohy ozubených kol v převodovce automobilu“ při právním hodnocení vychází ze závěru, že předmětné zboží je „součást měřících zařízení“, aniž by ovšem jakkoli odůvodnil, proč a jakého měřícího zařízení, má být „senzor Allegro ATS651LSH osazený na pružném plošném spoji, který je určen pro snímání polohy ozubených kol v převodovce automobilu“ součástí. Ze skutkového závěru, že předmětné zboží je „senzor Allegro ATS651LSH osazený na pružném plošném spoji, který je určen pro snímání polohy ozubených kol v převodovce automobilu“ tyto skutečnosti nevyplývají.

Vycházel-li dále žalovaný „z poznámky 2 b) ke kapitole 90, která stanoví, že s výhradou poznámky 1 se ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla zařazují jako tyto stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny“, a podle této poznámky předmětné zboží zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury 90318038, bylo nutné, aby odůvodnil, na základě jakých konkrétních skutečností je předmětné zboží určeno pro a konkrétně jaké „měřící zařízení“. Vzhledem k tomu, že tak žalovaný neučinil, neuvedl v odůvodnění napadených rozhodnutí žádné důvody, na základě kterých by bylo možné dospět k tomu, že je jeho právní závěr o nutnosti zařadit předmětné zboží do podpoložky kombinované nomenklatury 90318038, správný. Dosud vyslovené závěry žalovaného tomuto právnímu závěru oporu neposkytují. I z tohoto důvodu je tak nutné považovat napadená rozhodnutí na nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Soud neshledal důvodnými námitky žalobce ohledně „neplatného zahájení“ kontroly.

Žalobce mohl již z výzvy prvoinstančního orgánu ze dne 1.7.2011 seznat, že prvoinstanční orgán vůči němu zahajuje úkony v rámci kontroly po propuštění zboží „dle čl. 78 celního kodexu a § 127 celního zákona“, jak bylo ve výzvě uvedeno, jakých dovozů se kontrola týká, tak jaké skutečnosti, resp. listiny má dne 12.7.2011 ve svém sídle předložit. V protokolu ze dne 12.7.2011 bylo uvedeno, že předmětem jednání jsou „úkony spojené s ověřením sazebního zařazení a celní hodnoty dovezeného zboží“. V části označené slovy „průběh jednání“ bylo uvedeno, že „dne 12.7.2011 se dostavila kontrolní skupina ČR Plzeň

k provedení úkonů spojených s ověřením sazebního zařazení a celní hodnoty dovezeného zboží (seznam celních prohlášení viz příloha č.j. 2704-3/2011-160100-22)“.

Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Zejména z obsahu shora konstatovaného protokolu žalobce objektivně musel nabýt jasné představy o předmětu, tj. „ověření sazebního zařazení a celní hodnoty dovezeného zboží“, tak rozsahu, tj. „seznam celních prohlášení viz příloha č.j. 2704-3/2011-160100-22“, přičemž tato příloha byla již přílohou žalobci zaslané výzvy, daňové kontroly. Stejně tak o tom, že prvoinstanční orgán začal zjišťovat okolnosti pro řízení podstatné. Za této situace nelze důvodně hovořit o tom, že by kontrola nebyla platně zahájena.

Vzhledem k tomu, že napadená rozhodnutí nebyla náležitě odůvodněna, soud je zrušil pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. 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.).

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 zaplacených soudních poplatcích ve výši 27.000 Kč a v odměně advokáta za 3 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, když advokát jménem žalobce podal žalobu a repliku k vyjádření žalovaného. 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 2.100 Kč. Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech. Za jeden úkon právní služby tak činí sazba částku ve výši 10.500 Kč. Jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává (§ 60 odst. 7 s.ř.s.). Vzhledem k tomu, že advokát proti devíti totožně obsahově formulovaným rozhodnutím jménem žalobce podal devět totožně formulovaných žalob a společnou repliku k vyjádření žalovaného, má soud za to, že jím bylo vynaloženo jen o něco málo větší úsilí, než by tomu bylo při žalobě směřující proti jednomu rozhodnutí žalovaného. Z tohoto důvodu soud ponížil odměnu advokáta až na částku odpovídající polovině mimosmluvní odměny (§ 12 odst. 2 advokátního tarifu), tj. na částku ve výši 5.250 Kč za jeden úkon právní služby. Advokát učinil celkem tři úkony, a proto soud žalobci přiznal částku ve výši 15.750 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Vzhledem k tomu, že advokát podal a vyhotovil devět samostatných žalob, přiznal soud žalobci devětkrát paušální částku, tj. částku ve výši 2.700 Kč. Za převzetí věci a repliku k vyjádření žalovaného pak

toliko po jedné paušální částce, tj. částku ve výši 600 Kč, když se jednalo o společné převzetí věcí a společnou repliku pro všech devět spojených věcí. 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 3.810 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 49.860 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 ě 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 27. září 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová