



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška, soudkyně zpravodajky Mgr. Sylvy Šiškeové a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **Celní jednatelství Zelinka s.r.o.**, IČ 29376211, se sídlem K Hrušovu 293/2, Praha 10, zastoupené JUDr. Janem Slunečkem, advokátem, se sídlem Mírové náměstí 48, Louny, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, týkající se řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 58086-2/2017-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2020, č. j. 62 Af 17/2018 – 54,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2020, č. j. 62 Af 17/2018 – 54, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 58086-2/2017-900000-304.1, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **24 456 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Jana Slunečka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně podala u Celního úřadu pro Jihomoravský kraj celní prohlášení, kterým navrhla v něm deklarované zboží k propuštění do celního režimu volného oběhu. Celní úřad rozhodnutím ze dne 9. 6. 2017, ev. č. MRN17CZ53000010I0YL64, zboží propustil do požadovaného celního režimu. Do volného oběhu bylo propuštěno mj. zboží evidované pod položkou č. 3, popsané jako „*Wolframové svářecí elektrody, včetně wolframových tyčí a prutů pro svářecí*“

*elektrody, obsahující nejméně 94 % hmotnostních wolframu, jiné než získané prostým slinováním, též upravené do stanovené délky 600 ks“* a sazebně zařazené pod kódem kombinované nomenklatury 8515908010. Jako zemi původu dotčeného zboží žalobkyně uvedla v kolonce č. 34a celního prohlášení údaj „CN“, tedy Čínská lidová republika. Společně s propuštěním zboží do volného oběhu celní úřad žalobkyni vyměřil dovozní clo ve výši 9 815 Kč a konečné antidumpingové clo ve výši 230 831 Kč.

[2] Prostřednictvím odvolání požádala žalobkyně o změnu celního prohlášení, neboť v něm v důsledku administrativní chyby dodavatele uvedla nesprávnou zemi původu (Čína) namísto skutečné země původu (Japonsko). Proto navrhla, aby žalovaný v odvolacím řízení změnil rozhodnutí tak, že jako zemi původu uvede Japonsko, což bude mít za následek také zrušení antidumpingového cla. V návěti uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí celního úřadu.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně žalobou, kterou krajský soud v návěti označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že ji žalovaný v rámci odvolacího řízení nevyzval ve smyslu § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním napadeného rozhodnutí. Vydání rozhodnutí předcházela výzva celního úřadu k odstranění vad odvolání ze dne 4. 7. 2017, č. j. 106915-4/2017-530000-11. Za podstatnou krajský soud označil skutečnost, že celní orgány samy žádné podklady rozhodnutí neobstarávaly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil pouze dokumenty, které předložila žalobkyně. Již z výzvy celního úřadu vyplynulo, jak celní úřad hodnotí dokumenty, které žalobkyně předložila, a jaké nedostatky v nich shledává. Žalovaný nepochybil, pokud žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil s hodnocením dokumentů – podstatné je, že tuto úvahu uvedl v samotném rozhodnutí. Jeho rozhodnutí pro žalobkyni nemohlo být překvapivé, neboť se nezakládalo na nových skutkových okolnostech ani na odlišném právním posouzení zjištěného skutkového stavu. Krajský soud svůj závěr opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009 – 115 či ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 – 29.

[4] Následně se krajský soud zabýval hodnocením důkazů, které žalobkyně předložila k odvolání. Z předložených dokumentů podle žalovaného nešlo seznat, kdo je vytvořil, neobsahovaly jméno zpracovatele a tvrzení v nich obsažená nebyla žádným způsobem doložena. Podle krajského soudu žalovaný přesvědčivým způsobem zdůvodnil, proč žalobkyni předložené dokumenty neprokazují tvrzení, že dovezené zboží, které původně deklarovala jako původem z Číny, skutečně pochází z Japonska. Krajský soud se vyjádřil také k označení „Made in Japan“ na bezprostředním a prodejním obalu, v němž bylo zboží zataveno. Z čl. 36 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, naopak vyplývá, že při určování, zda má zboží svůj původ v určité zemi nebo na určitém území, se nezohledňuje původ mj. materiálů, které se nestávají a nemají se stát součástí konečného složení zboží.

[5] Krajský soud se dále vyjádřil k názoru žalobkyně, podle něhož celní orgány nezohlednily skutečnost, že zboží bylo dovezeno s deklarovanou celní hodnotou mnohonásobně převyšující dumpingové rozpětí pro přezkoumávaný výrobek. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že se jedná o zboží sazebně zařazené do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku 8515908010. Z tohoto důvodu je na zboží potřeba aplikovat prováděcí nařízení Rady (EU) č. 508/2013 ze dne 29. května 2013, kterým se ukládá konečné antidumpingové clo na dovoz některých wolframových elektrod pocházejících z Čínské lidové

pokračování

republiky. Předpokladem pro použití nařízení však není to, že deklarovaná celní hodnota zboží se musí pohybovat v dumpingovém rozpětí. Jelikož žalobkyně v celním prohlášení deklarovala jako zemi původu Čínskou lidovou republiku (čemuž odpovídal i údaj na doložené faktuře), celní úřad nepochybil, pokud správnost údaje o původu zboží dále neověřoval. Za správnost údaje uvedeného v celním prohlášení totiž odpovídala žalobkyně.

[6] Žalobkyně dále navrhl, aby krajský soud provedl dokazování všemi důkazy, které celní orgány provedly již v průběhu správního řízení, a aby jako důkaz provedl také obsah spisů, které jsou vedeny u žalovaného v odlišném řízení. Krajský soud však neshledal důvod pro navrhovaný postup; navíc konstatoval, že na úvahách žalovaného neshledal žádné vady.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[8] Kasační námitky lze rozdělit do tří okruhů. Stěžovatelka předně namítla, že k výzvě celního úřadu k odstranění vad odvolání předložila mj. originál certifikátu, který vystavila japonská obchodní komora a který prokazuje, že konkrétní zboží (díl konkrétního typu pro konkrétní zařízení pro spojování optických kabelů – tzv. „fusion splicer“) je původem z Japonska. Následně stěžovatelka obdržela již jen rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání. Nebylo jí tedy předem známo, jak bude předložený důkaz žalovaným hodnocen. Celní orgány jí tímto postupem upřely možnost, aby účinně uplatňovala svá procesní práva a krajský soud se s jejich nezákonným postupem ztotožnil.

[9] Stěžovatelka dále uvedla, že krajský soud se s řadou námitek ohledně nesprávného hodnocení důkazů vypořádal pouhým konstatováním, že žalovaný své závěry přesvědčivě zdůvodnil. Lze proto jen těžko dovodit, jaké konkrétní úvahy vedly krajský soud k právnímu hodnocení, a zda je v tomto rozsahu napadený rozsudek vůbec přezkoumatelný.

[10] Nejobsáhlejší kasační námitka směřuje proti samotnému posouzení původu zboží, jak je provedl žalovaný a následně převzal i krajský soud. Podle stěžovatelky se krajský soud nesprávně vypořádal s aplikací pravidel, která se uplatňují pro prokazování a dokládání nepreferenčního původu zboží. Tato pravidla vychází z celních předpisů Evropské unie, podle nichž platí, že pro prokazování nepreferenčního původu nejsou – až na výjimky – požadovány formální důkazy původu (např. certifikát o nepreferenčním původu). Za obvyklý způsob prokázání nepreferenční země původu je považováno např. označení zboží a jeho obalů nebo údaje o zemi původu uvedené v obchodních dokladech. Jestliže má celní úřad pochybnosti o zemi původu, lze použít dotazník „Informace k nepreferenčnímu původu dováženého zboží“, k jehož vyplnění dovozce vyzve. Stěžovatelka nerozporuje, že v celním prohlášení uvedla nesprávný údaj; toto pochybení se následně pokusila napravit v odvolacím řízení. V něm celnímu úřadu předložila mj. vysvětlující dopis od dodavatele a opravený obchodní doklad, na jehož podkladě bylo zboží dovezeno. Japonský původ zboží proto měla za prokázání. Přesto však celní úřad ve výzvě k odstranění vad odvolání stěžovatelku požádal o doplnění důkazních prostředků, mj. ověření dokladu, který vystavil výrobce zboží, příslušným orgánem země původu. Jestliže měl celní úřad konkrétní pochybnost o původu zboží, měl ji stěžovatelce sdělit a vyzvat ji, aby k odvolání dodala výše zmíněný dotazník, případně jiný doklad, o jehož vyplnění mohla výrobce požádat.

[11] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka připojila printscreen webových stránek společnosti Sumitomo Electric Industries, Ltd. a zdůraznila, že výrobcem zboží je právě tato japonská společnost. Dotčené zboží (wolframové svářecí elektrody ER-10) výrobce chrání prostřednictvím

patentu, elektrody mají rovněž originální balení a speciální design. Podle stěžovatelky proto pochybnost o původu zboží byla minimální.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že před propuštěním zboží do volného oběhu celní úřad provedl fyzickou kontrolu, o níž sepsal protokol. Z protokolu vyplývá, že celní úřad zjistil, že údaje, které stěžovatelka uvedla v celním prohlášení, jsou nesprávné. Z tohoto důvodu postupoval podle čl. 22 odst. 6 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“) a stěžovatelku před propuštěním zboží do volného oběhu seznámil s údaji, s nimiž bude zboží do navrženého režimu propuštěno. Žalovaný zdůraznil, že právo na slyšení bylo třeba uplatnit pouze v rámci celního řízení, nikoliv i v řízení odvolacím. Ačkoliv k tomu celní úřad nebyl povinen, poskytl toto právo stěžovateli rovněž po podání odvolání prostřednictvím výzvy k odstranění vad odvolání. Poté, co celní úřad vyhodnotil stěžovatelkou k odvolání předložené dokumenty, sdělil jí, že japonský původ zboží neprokázala, a poskytl jí stručný návod k tomu, které listiny má za účelem prokázání původu doložit. Stěžovatelka navíc neuvedla, jak konkrétně celní orgány zkrátily její práva (zejm. právo na slyšení); pokud tvrdila, že mohla předložit další důkazy, je třeba uvést, že tak ve správní žalobě, v průběhu řízení o ní ani v kasační stížnosti neučinila.

[13] Podle vyjádření žalovaného stěžovatelka nemohla legitimně očekávat, že dokument, který k výzvě celního úřadu doložila („Certificate of origin“, vystavený dne 4. 8. 2017 Tokijskou obchodní a průmyslovou komorou), by mohl prokázat japonský původ zboží. Doklad byl vystaven pro příjemce v Číně a nelze jej ztotožnit s dotčeným zbožím. Nesouhlasí číslo faktury ani počet kusů, doklad odkazuje na fakturu, kterou stěžovatelka celním orgánům nikdy nepředložila a která byla vystavena až dva týdny po propuštění zboží do volného oběhu. Žalovaný zdůraznil, že zboží bylo do volného oběhu propuštěno v souladu s údaji o původu, které stěžovatelka uvedla v celním prohlášení; těmto údajům odpovídala i přiložená faktura. Pokud měla stěžovatelka v úmyslu následně prokázat jiný původ zboží, byla povinna tak učinit kvalifikovaným způsobem. V této souvislosti žalovaný poukázal na problematiku rozložení důkazního břemene v celním řízení. Závěrem uvedl, že printscreen webových stránek údajného výrobce stěžovatelka předložila poprvé v kasační stížnosti. Lze jimi prokázat pouze to, že zmíněná společnost ke dni podání kasační stížnosti deklarovala, že vyrábí mj. wolframové svářecí elektrody typu ER-10 a má údajně registrovanou ochrannou známku. I pokud by dotčené zboží bylo vyrobeno v Japonsku, tato skutečnost automaticky neznamená, že zboží má také japonský původ – zboží může být vyrobeno v jednom státu, ale původ mít ve státu odlišném.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Tu stěžovatelka namítla v souvislosti se způsobem, jímž se krajský soud vypořádal s žalobní argumentací ohledně samotného původu zboží. Krajský soud si ve vztahu k této části argumentace z velké části se souhlasným komentářem osvojil závěry žalovaného, což je však v souladu se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Z napadeného rozhodnutí přitom lze zřetelně seznat, jaké důvody a úvahy žalovaného vedly k zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí celního úřadu. Z výše nastíněných důvodů považuje Nejvyšší správní soud napadený rozsudek za přezkoumatelný.

pokračování

[16] Další kasační námitka směřuje k postupu žalovaného při hodnocení důkazů v odvolacím řízení. Za účelem doložení svých tvrzení stěžovatelka k odvolání předložila kopii prvostupňového rozhodnutí celního úřadu; šest faktur včetně opravené faktury č. 3650023565, která se vztahuje k dotčenému zboží; dvě fotografie zboží a obalu; prohlášení společnosti Commscope Connectivity (Wuxi) Co., Ltd. „To ADC Czech Republic S.R.O.“ a jeho překlad do českého jazyka; a kopii dokladu „Certificate of Origin“ ze dne 13. 6. 2017, který vydala společnost Sumitomo Electric Industries, Ltd.

[17] Ve výzvě k odstranění vad odvolání celní úřad posoudil skutečnosti tvrzené stěžovatelkou a dospěl k závěru, že předložené doklady (jmenovitě doklad „To ADC Czech Republic S.R.O.“ a „Certificate of Origin“) dostatečně a jednoznačně neprokazují původ zboží v Japonsku. Vyjádřil se také k nápisu, který se nachází na obalu zboží, a podrobněji vysvětlil svůj závěr o neprůkaznosti předložených důkazních prostředků. Z tohoto důvodu stěžovatelku ve stanovené lhůtě vyzval k doplnění odvolání. Uvedl, že důkazní hodnotu dokumentu „Certificate of Origin“ by zvýšilo ověření příslušným orgánem země původu; alternativně by stěžovatelka mohla doložit i jiné důkazní prostředky (přepravní doklady, z nichž by bylo patrné, že zboží bylo přepraveno z Japonska do Číny apod.).

[18] V reakci na výzvu celního úřadu stěžovatelka doložila dva doklady. Prvním z nich je prohlášení společnosti Commscope „To ADC Czech Republic S.R.O. or any parties related“ a jeho překlad do českého jazyka. Druhým je originál dokladu nazvaného „Certificate of Origin“ ze dne 4. 8. 2017, který vystavila Tokijská obchodní a průmyslová komora. Jedná se o dokumenty odlišné od těch, které stěžovatelka předložila společně s odvoláním. Sdělení „To ADC Czech Republic S.R.O.“ (přiložené k odvolání) a sdělení „To ADC Czech Republic S.R.O. or any parties related“ (přiložené k výzvě) sice vyhotovila tatáž společnost, ale svým obsahem se liší. Stejně tak dokument „Certificate of Origin“ (přiložený k odvolání) a originál dokumentu „Certificate of Origin“ (přiložený k výzvě) se odlišují, a to v datu vydání, obsahu i subjektu, který je vystavil.

[19] Podle § 3 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, „*[p]ři výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie (např. celní kodex, pozn. Nejvyššího správního soudu) nebo tento zákon jinak.*“

[20] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „*[v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování ke doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo ke odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“

[21] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „*[p]rovádí-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 ke odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“

[22] V nyní souzené věci se jedná o zhodnocení povinnosti žalovaného postupovat podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu. Situací obdobnou té, která nastala ve věci stěžovatelky, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, tedy až po vyhlášení napadeného rozsudku krajského soudu. Tento pozdější právní názor vyslovený rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu je však závazný i pro nyní posuzovanou věc. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu odpovídal na otázku, „*zda z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznámovat subjekt daně i s úvahami, které z provedení dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje.*“ (bod 38 rozsudku). Rozšířený senát dospěl k závěru, že „*[n]eseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2*

daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je překonáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářené skutková zjištění.“ Nezáleží přitom, zda se hodnotící úvaha odvolacího orgánu „týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení).“ (bod 67, 68).

[23] Současně však rozšířený senát upozornil, že „[s]trukturovaný dialog jakožto provedení ústavního požadavku nepřekvapivosti procedury se nemůže vést nekonečně dlouho. Jestliže již mezi daňovým subjektem a správcem daně o rozhodných skutkových či právních otázkách proběhl a jeho výsledkem bylo napadené rozhodnutí, není třeba jej jen proto opakovat v odvolacím řízení před rozhodnutím o odvolání, nebudla-li odvolací orgán měnit posouzení věci po stránce skutkové či právní. Bude tomu v situacích, kdy prostor pro dialog byl vyčerpán, neboť vše, co mohlo být argumentačně uplatněno, bylo uplatněno, a stejně tak jsou jasné rozhodné skutečnosti. Odvolací orgán vyjeví daňovému subjektu svůj názor na skutkové a z nich plynoucí právní otázky a odvolací řízení dovede k rozhodnutí. Je samozřejmé, že i důvody odmítnutí doplnění dokazování v odvolacím řízení musí odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání řádně vysvětlit.“ (bod 74).

[24] Nyní posuzovaná věc se v podstatných procesních okolnostech shoduje s věcí rozhodovanou v citovaném rozsudku rozšířeného senátu. Žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, neboť provedl a zhodnotil dokumenty (důkazní prostředky), které stěžovatelka předložila v odvolacím řízení k výzvě celního úřadu. Tyto podklady nemohly být předmětem dokazování v prvostupňovém řízení, neboť se jedná o listiny, kterými chtěla stěžovatelka teprve v odvolacím řízení prokázat odlišný původ zboží, než tvrdila v řízení před celním úřadem. Měla tedy právo na to, aby ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s tím, jak předložené důkazy hodnotí, zda jsou pro něj dostačující a jaké závěry z nich dovozuje. To, jak žalovaný nahlíží na zmíněné dokumenty, se však stěžovatelka poprvé dozvěděla až z napadeného rozhodnutí.

[25] Výzvu celního úřadu, tedy správního orgánu prvního stupně, v níž byla stěžovatelka vyzvána k doplnění vad odvolání, nelze považovat za výzvu k seznámení s podklady rozhodnutí ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, resp. ve smyslu citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Jednak proto, kdo stěžovatelce výzvu zaslal (celní úřad namísto žalovaného rozhodujícího o odvolání), jednak proto, co bylo obsahem výzvy (výzva k předložení listin, které budou teprve hodnoceny, učiněná v rané fázi odvolacího řízení namísto výzvy k seznámení s podklady pro rozhodnutí v závěru odvolacího řízení). Žalovaný tedy ve světle výkladu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jednal v rozporu se zákazem překvapivých rozhodnutí, přičemž překvapivým bylo právě hodnocení podkladů, které stěžovatelka k výzvě celního úřadu v odvolacím řízení předložila. Tímto postupem žalovaný stěžovatelku připravil o možnost procesní obrany, tedy o možnost reagovat na výtky, které vůči přiloženým podkladům vyjádřil v napadeném rozhodnutí.

[26] Z obsahu správního spisu navíc nevyplývá, že by v dané věci nastala situace, kterou rozšířený senát v citovaném rozsudku označil jako „vyčerpání prostoru pro dialog“ mezi

pokračování

správce daně a daňovým subjektem (bod 74 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017 – 52). I v takovém případě je však odvolací orgán před tím, než rozhodne o odvolání, povinen daňovému subjektu sdělit svůj názor na skutkové a právní otázky.

[27] Krajský soud založil svou argumentaci na dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu, reprezentované např. již citovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, č. j. 5 Afs 59/2009 – 115 či č. j. 7 Afs 248/2016 – 29, dále pak např. rozsudky ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 – 29 nebo ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 Afs 7/2017 – 28. Tato judikatura však byla po vydání rozsudku krajského soudu překonána již citovaným rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017 – 52. Z tohoto důvodu Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než konstatovat, že nelze přijmout závěr, který krajský soud dovodil ve vztahu k procesnímu postupu žalovaného v odvolacím řízení, přestože k němu krajský soud v době svého rozhodování legitimně dospěl na základě dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu.

[28] Nejvyšší správní soud shrnuje, že porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud měl pro tuto vadu řízení napadené rozhodnutí žalovaného zrušit; pokud tak neučinil, je jeho rozsudek nezákonný.

[29] Námitkou, která se týkala samotného posouzení země původu dotčeného zboží, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť by tím předjímal další postup a úvahy žalovaného.

[30] Důkazy, které stěžovatelka předložila až v kasační stížnosti (printscreen webových stránek tvrzeného výrobce zboží), se kasační soud rovněž nezabýval, neboť je stěžovatelka uplatnila až poté, kdy byl vydán napadený rozsudek [§ 109 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

#### IV. Závěr a náklady řízení

[31] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. To konkrétně znamená, že v dalším řízení žalovaný stanoví stěžovateli lhůtu k podání vyjádření k hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení, které je zachyceno v napadeném rozhodnutí žalovaného, případně k uplatnění dalších důkazních návrhů.

[32] Nejvyšší správní soud však podotýká, že zrušením napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného žádným způsobem nepředjímal nové rozhodnutí žalovaného o stěžovateli odvolání.

[33] Jelikož Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ruší také rozhodnutí žalovaného, rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem.

[34] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, která ve věci úspěch neměl.

[35] Stěžovatelka byla zastoupena advokátem JUDr. Janem Slunečkem v řízení před krajským soudem i v řízení před Nejvyšším správním soudem. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem zahrnuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, náklady spojené se zastoupením v rozsahu tří úkonů právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika) a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Náklady zastoupení stěžovatelky advokátem v řízení před krajským soudem tedy činí 10 200 Kč. Tuto částku Nejvyšší správní soud zvýšil o částku 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, jejímž je zástupce stěžovatelky plátcem. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem (včetně soudního poplatku) činí 15 342 Kč.

[36] Náklady řízení o kasační stížnosti jsou představovány zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, náklady spojenými se zastoupením stěžovatelky advokátem v rozsahu jednoho úkonu právní služby ve výši 3 100 Kč (sepis a podání kasační stížnosti) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. k) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Tuto částku Nejvyšší správní soud zvýšil o částku 714 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti (včetně soudního poplatku) činí 9 114 Kč.

[37] Celková náhrada nákladů řízení pro stěžovatelku za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem, čítající odměnu za zastupování a uhrazené soudní poplatky, představuje částku 24 456 Kč. K jejímu uhrazení k rukám zástupce stěžovatelky byla žalovanému stanovena lhůta jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. září 2020

JUDr. Tomáš Langášek  
předseda senátu