



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **Lagermax spedice a logistika s.r.o.**, IČO: 48035131
sídlem U Prioru 1059/1, Praha 6

zastoupeného JUDr. Evou Koubovou, advokátkou
sídlem Vinohradská 343/6, Praha 2

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2015, čj. 22585/2015-900000-304.1

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 24. 4. 2015, čj. 22585/2015-900000-304.1, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Evy Koubové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále též „**žalovaný**“) ze dne 24. 4. 2015, čj. 22585/2015-900000-304.1 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterými žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „**správní orgán prvního stupně**“ či „**celní úřad**“) ze dne 14. 5. 2014, čj. 59447-14/2014-610000-11.6 (dále jen „**Prvostupňové rozhodnutí**“ či „**Dodatečný platební výměr**“).
2. Prvostupňovým rozhodnutím celní úřad rozhodl na základě výsledku přezkoumání rozhodnutí v celním řízení ev. č. 12CZ1765001JJ8XJ36 ze dne 30. 4. 2012, podle ustanovení článku 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „**celní kodex**“), o doměření cla tak, že podle ustanovení § 101 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), v souladu s nařízením Komise (ES) č. 1006/2011 ze dne 27. 9. 2011, kterým se mění Příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění a podle ustanovení článku 220 odst. 1 celního kodexu, dodatečně doměřil žalobci jako dlužníku podle ustanovení článku 201 odst. 3 celního kodexu, částku cla resultujícího z celního dluhu vzniklého podle ustanovení článku 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu v kontextu s ustanovením § 264 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**celní zákon**“), ve výši 151 103 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím celní úřad současně vyměřil žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši částce 30 221 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí rekapituloval průběh správního řízení, shrnul závěry uvedené v Prvostupňovém rozhodnutí a sumarizoval obsah námitek, jimiž žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí celního úřadu brojil.
4. Žalovaný předeslal, že k doměření cla a ke změně údajů v JSD došlo na základě výsledků kontroly po propuštění zboží zn. NK041/12/1701 (dále jen „**kontrola po propuštění zboží**“), provedené Celním úřadem pro hlavní město Prahu v souladu s ustanovením čl. 78 odst. 1 celního kodexu, ve spojení s ustanovením § 127 odst. 1 celního zákona a za použití ustanovení § 85 a násl. daňového řádu u příjemce zboží, společnosti UNICENTRAL, s.r.o., se sídlem Kotlaska 2414/5a, 180 00 Praha 8, EORI: CZ29040086 (dále jen „**příjemce**“). Dle Zprávy o kontrole po propuštění zboží čj. 15829-10/2013-510000-51 ze dne 12. 12. 2013 (dále jen „**Zpráva o kontrole**“), Celní úřad pro hlavní město Prahu v rámci kontroly po propuštění zboží zjistil, že žalobce v postavení nepřímého zástupce příjemce zboží, propuštěné předmětným JSD do režimu volného oběhu, nesprávně sazebně zařadil, neboť v JSD v kolonce 33 [Zbožový kód] uvedl nesprávný kód Taricu 8531202090 (se kterým se pojí sazba cla 0,0 %), namísto správného kódu Taricu 8548909099 se sazbou cla 2,7 %. Celní úřad pro hlavní město Prahu vydal podle žalovaného dne 13. 12. 2013 na základě kontroly po propuštění zboží rozhodnutí – dodatečný platební výměr čj. 15829-34/2013-510000-51, kterými příjemci zboží dodatečně vyměřil cla a penále v celkové výši 181 324 Kč. Příjemce dlužnou částku neuhradil a dluh nebylo možné vymoci. Dne 10. 4. 2014 proto celní úřad podle žalovaného zahájil daňové řízení s žalobcem, neboť je jako nepřímý zástupce v celním řízení ve smyslu ustanovení čl. 5 odst. 2 celního kodexu a čl. 201 odst. 3 celního kodexu dlužníkem společně s osobou, na jejíž účet bylo celní prohlášení učiněno - příjemcem. Žalovaný konstatoval, že celní úřad seznámil žalobce se shromážděnými podklady, zejména s výsledkem kontroly po propuštění zboží a stanovil mu lhůtu, ve které se mohl vyjádřit ke zjištěním a závěrům kontroly po propuštění zboží a

případně učinit návrh na doplnění dokazování. Žalovaný doplnil, že dne 7. 5. 2014 nahlížel zástupce odvolatele do spisu a dne 12. 5. 2014 celní úřad obdržel od žalobce Vyjádření k Oznámení o zahájení daňového řízení datované dne 9. 5. 2014, zaevidované pod čj. 59447-12/14-610000-11.6, které obsahovalo námitky žalobce proti procesnímu postupu celních orgánů a proti změně sazebního zařazení předmětného zboží. Celní úřad následně dne 14. 5. 2014 vydal Dodatečný platební výměr, kterým dodatečně vyměřil žalobci clo v celkové výši 151 103 Kč a předsal penále ve výši 30 221 Kč.

5. Na str. 3 – 5 Napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval obecné závěry k problematice sazebního zařazení zboží. Posléze pak na str. 6 – 12 Napadeného rozhodnutí shrnul závěry týkající se přezkoumání sazebního zařazení předmětného zboží. V návaznosti na rekapitulaci relevantních podkladů pro rozhodnutí žalovaný konstatoval, že pro potřeby sazebního zařazení předmětného zboží vychází z toho, že se jedná o výrobky označované jako „LED moduly“. Jejich obchodní označení je případně doplněno číselným údajem, specifikujícím rozteč pixelů. Jedná se o diody vyzařující světlo (LED) vzájemně propojené a osazené na tištěných spojích obsahujících řídicí elektroniku jednotlivých zobrazovacích modulů a konektory pro vzájemné propojení jednotlivých modulů. Moduly s LED diodami jsou uloženy v korpusu z plastu a částečně z kovu za účelem ochrany proti prachu, vlhkosti, mechanickému poškození, apod. V okamžiku dovozu LED moduly neobsahují řídicí systém, rozdělovač signálu, konvertor videa, konvertor kmitočtu, tuner, napájecí zdroj, propojovací kabely, instalační materiál ani žádné další elektronické a mechanické části. Neobsahují též ovládací software. Právě typ připojené řídicí jednotky, ovládacího softwaru a další doplněné součásti pak určují funkci (účel použití) výsledného zkompletovaného přístroje. V okamžiku dovozu LED moduly samy o sobě nejsou schopny žádného zobrazení. Po připojení napájecího zdroje a řídicí jednotky dodávající datový obsah zobrazují jednotlivé samostatné moduly čísla, písmena či znaky. Při spojení více modulů, doplnění rozdělovače signálu (ovládajícího rozdělení zobrazovaných dat mezi jednotlivé panely) a dalších elektrických a mechanických částí (propojovací kabely, instalační – spojovací – materiál, ventilátor chlazení, atd.), může být výsledný komplet použit k zobrazování jak statického obrazu (text a čísla, reklamní grafika, složitější znaky), tak i dynamického obrazu (běžící text, pohyblivá grafika). Při sestavení dostatečného množství modulů a jejich opatření řídicí jednotkou a ovládacím softwarem umožňujícím konverzi videa, lze výsledný komplet použít jako tzv. velkoplošnou obrazovku – videostěnu – určenou k zobrazování souvislého videosignálu z různých zdrojů videa.
6. Žalovaný dále uvedl, že zjistil prověřením evropské databáze závazných informací k sazebnímu zařazení zboží ZISZ, že žalobci ani příjemci nebyla vydána závazná informace o sazebním zařazení předmětného zboží, přičemž ani jiné osobě nebyla vydána závazná informace o sazebním zařazení stejného, totožného zboží. Doplnil, že prověřením evropské databáze závazných informací k sazebnímu zařazení zboží ZISZ bylo zjištěno, že podobné zboží bývá zařazováno v rámci EU do čísel HS 8528, 8529, 8531 i 8548. S poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-153/10 ze dne 7. 4. 2011, *Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV*, a rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 4/2012 - 37 ze dne 2. 2. 2012 a s odkazem na čl. 12 odst. 2 a odst. 3 celního kodexu, čl. 5 odst. 3 a čl. 10 odst. 1 a odst. 3 písm. a) prováděcího nařízení žalovaný uzavřel, že z informací veřejně dostupných v evropské databázi ZISZ buď vyplývá, že se netýkají zboží totožného s předmětným zbožím, nebo informace veřejně dostupné v evropské databázi ZISZ zcela nedostačují ke ztotožnění s předmětným zbožím. Žalováním označené ZISZ tedy nelze podle jeho přesvědčení v

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

projednávané věci zařadit mezi důkazy o sazebním zařazení předmětného zboží. Lze z nich však vysledovat, že obdobné zboží, vždy když je posuzováno jako celek společně s dalšími součástmi, které určují jeho způsob použití (např. jako videostěna), je sazebně zařazováno právě podle tohoto způsobu použití. Žalovaný uzavřel, že za dané situace je nutné určit sazební zařazení předmětného zboží na základě aplikace Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „VPVKN“), obsažených v Části první (Úvodní ustanovení) Hlavě I. (Všeobecná pravidla) kombinované nomenklatury a vysvětlivek k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „Vysvětlivky k HS“) a vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře (dále jen „Vysvětlivky k KN“).

7. V návaznosti na důvody popsané na str. 9 – 11 Napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že předmětné zboží - LED moduly – mohou po doplnění o další součásti, které nejsou předmětem dovozu, plnit základní zobrazovací funkce, především však jsou určeny k vzájemnému sestavování, za účelem výroby (kompletace) různých zobrazovacích zařízení. Předmětné zboží je podle žalovaného při kompletaci finálního produktu vždy doplněno o další elektrické a mechanické součásti, které nejsou předmětem dovozu. Právě tyto další dodávané součásti dávají finálnímu výrobku charakteristické vlastnosti, určující jeho použití. Ve smyslu závěrů vyslovených v SDEU v rozsudcích C-152/10 ve věci *Unomedical A/S* a C - 336/11 ve věci *Rohm & Haas Electronic Materials* je tedy dle žalovaného na předmětné zboží potřeba nahlížet jako na části, součásti, a aplikovat příslušná pravidla pro jejich sazební zařazení uvedená v poznámkách ke Třídě XVI a Kapitole 85 celního sazebníku a blíže vysvětlená ve Vysvětlivkách k HS. Vzhledem ke stavu, ve kterém se předmětné zboží nachází v okamžiku dovozu, se podle žalovaného může jednat o části, součásti, přístrojů čísla HS 8531 (návěsní panely k zobrazení znaků, čísel, textu či běžícího textu/zařadilo by se případně do položky HS 8531 90) i o části, součásti, přístrojů čísla HS 8528 (velkoplošné obrazovky, videostěny, určené k zobrazení videosekvence/zařadilo by se případně do čísla HS 8529). Žalovaný uzavřel, že předmětné zboží je elektrickou součástí, která není vhodná pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním strojem nebo kategorií strojů, může být použita pro stroje patřící do různých čísel HS, a proto má být zařazena do čísla HS 8548. Postupem podle pravidla č. 6 VPVKN se pak dle žalovaného předmětné zboží následně zařadí do položky a do podpoložky KN 8548 90 90 jako „*Odpad a zbytky galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů; nepoužitelné galvanické články, baterie a elektrické akumulátory; elektrické části a součásti strojů nebo přístrojů, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté: – Ostatní: – – Ostatní*“ a do podpoložky TARICu 99 („*Ostatní*“) dle Integrovaného celního sazebníku Evropských společenství (Taric) ve znění aktuálním ke dni propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu. Žalovaný proto aproboval závěry vyslovené celním úřadem.
8. Na str. 12 – 14 Napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjádřil k námitkám souvisejícím se Znaleckým posudkem č. 14414, vypracovaným znalcem Ing. M. T., CSc. (dále jen „**Znalecký posudek**“) předloženým v řízení žalobcem. Uvedl, že předložený Znalecký posudek trpí několika zásadními nedostatky, které jej z možnosti použití jako důkazu ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu diskvalifikují. Žalovaný zdůraznil, že ze Znaleckého posudku ani z následného vyjádření znalce nevyplývá, že by měl k dispozici předmětné zboží a mohl ověřit jeho funkčnost. Konstatoval, že z úředního záznamu čj. 15829-4/2013-510000-51 ze dne 25. 3. 2013 je zřejmé, že CTL prováděla zkoušku na vzorcích získaných od příjemce, a jednalo se přímo o vzorky předmětného zboží, propuštěného do režimu volného oběhu celními prohlášeními, kontrolovanými v rámci kontroly po propuštění

zboží. Znalec naproti tomu ve Znaleckém posudku podle žalovaného obecně uvádí, že zkoumá výrobky předložené zadavatelem, a tyto výrobky označuje pouze jako „modul č. 1“ a „modul č. 2“. Znalecký posudek podle žalovaného neobsahuje žádné informace, na jejichž základě by bylo možné znalcem zkoumané výrobky ztotožnit s předmětným zbožím. Žalovaný konstatoval, že pokud poslední dovoz předmětného zboží související s projednávaným případem proběhl v srpnu 2012 a znalecký posudek byl vypracován v červnu 2014 a vzorek zboží ke zkoumání znalci předkládá nikoliv příjemce, který s dováženým zbožím obchodoval a fakticky disponoval, ale žalobce, který v předmětných dovezech vystupoval v postavení nepřímého zástupce v celním řízení, je dle žalovaného přinejmenším nepravděpodobné, aby žalobce s takovým časovým odstupem disponoval přímo vzorky předmětného zboží.

9. Žalovaný dále konstatoval, že znalec ve svém posudku zpochybňuje správnost zkoušky provedené CTL na vzorcích předmětného zboží a zpochybňuje její výsledky. Z popisu zkoušky a z uvedené fotodokumentace je však podle žalovaného zřejmé, že znalec neověřoval vlastnosti a funkčnost žalobcem předložených výrobků ve stejném stavu, v jakém se nacházelo předmětné zboží v okamžiku dovozu. Znalec provedl zkoušku výrobků zkompletovaných s dalšími součástmi, které nebyly v žádném z dotčených případů součástí dovezeného zboží (např. napájecí zdroj napětí, konektory pro připojení video signálu, ventilátor a řídicí logika). Taková zkouška nevypovídá podle žalovaného o vlastnostech a funkčnosti žalobcem předložených výrobků ve stejném stavu, v jakém se nacházelo předmětné zboží v okamžiku dovozu, ale pouze o vlastnostech a funkčnosti znalcem zkompletovaného výrobku, který představuje v případě předmětného zboží jedno z jeho možných použití, jež odpovídá požadavku zadavatele posudku. Znalec ve Znaleckém posudku navíc podle žalovaného sám opakovaně (např. na str. 32 Znaleckého posudku) uvádí, že *„k provozu předmětných LED panelů je potřeba napájecí zdroj, chladicí ventilátor a řídicí logika distribuující vstupní signály“*. Tyto součásti však podle žalovaného nebyly předmětem dovozu spolu s předmětným zbožím a nemohou tedy být spolu s ním posuzovány.
10. Žalovaný v reakci na závěry znalce odkázal na dříve vyslovené závěry k použitelnosti ZISZ vydaných jednotlivými členskými státy EU a vysvětlil důvody, pro které nepovažoval za relevantní stanoviska k sazebnímu zařazení zboží. Žalovaný upozornil na to, že znalec uvádí ve svém Znaleckém posudku pouze ty ZISZ, které podporují jeho argumentaci a odpovídají požadavkům zadavatele posudku. Doplnil, že znalec ve svém posudku a následně ani žalobce, který z vyjádření znalce vychází, při posouzení a odůvodnění sazebního zařazení nijak nepoužívají pravidla pro zařazování zboží (VIP) ani nezohledňují poznámky ke třídám a kapitolám celního sazebníku. Znalec podle žalovaného nereflektuje ani na vysvětlivky ke KN a k HS. Žalovaný se tak se závěry Znaleckého posudku a s argumentací znalce neztotožnil s tím, že je považuje za jednostranně účelově zaměřené. Sám znalec nadto ve Znaleckém posudku podle žalovaného navíc připouští různý účel použití předmětného zboží, když uvádí například, že *„předmětné moduly LED tak mohou být jak jednoduchým dokončeným výrobkem pro zobrazování symbolů, barev, apod. využitelných např. v průmyslové automatizaci..., nebo mohou být stavebním prvkem komplexnějších zobrazovacích polí...“*. Znalec sám ostatně v posudku podle žalovaného rovněž uznává, že *„...výrobek je schopen rozsvěcet jednotlivé diody LED, měnit barvu a intenzitu světla LED. To znamená, že předmětné panely obsahují veškerou elektroniku potřebnou k zajištění funkce řízeného rozsvěcení světloemitujících diod LED. Předmětné panely neobsahují elektroniku určující, které diody LED se mají rozsvěcet a s jakými atributy“*. Ta je

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

přitom podle žalovaného právě určující pro konečnou funkci a použití zkompletovaných zobrazovacích zařízení.

11. Žalovaný nesouhlasil s názorem znalce, že předmětné zboží není vhodné a není určeno pro zobrazování videosignálů. Jednotlivé moduly samozřejmě pro zobrazení videa ani jakékoliv složitější grafiky použitelné nejsou, ale v případě sestavení dostatečného množství modulů a jejich opatření řídicí jednotkou a ovládacím softwarem umožňujícím konverzi videa, lze podle žalovaného výsledný komplet použít jako tzv. velkoplošnou obrazovku – videostěnu. Tato stěna není určena pro sledování zblízka, ale je-li sledována z dostatečné vzdálenosti (minimální pozorovací vzdálenost v metrech velmi obecně odpovídá rozteči jednotlivých pixelů v milimetrech), může být podle žalovaného použita i k zobrazování videa.
12. Žalovaný přisvědčil názoru znalce a žalobce, že se v případě předmětného zboží jedná o dokončený kompletní výrobek v tom smyslu, že se jedná o výrobek zcela zhotovený, který již není po dovozu podroben žádné výrobní či zpracovatelské operaci. Předmětné zboží samo o sobě totiž skutečně nelze nijak upravovat či modifikovat. Předmětné zboží je dle žalovaného součástí, která je v naprosté většině případů za účelem zhotovení zobrazovacích zařízení podle požadavků zákazníků kompletována s dalšími výrobky, součástmi. V tomto směru však závěry celního úřadu nezatěžují podle žalovaného Prvostupňové rozhodnutí vadou.
13. Opakované argumenty znalce a žalobce, založené na odmítání sazebního zařazení předmětného zboží mezi „odpad nebo galvanické články nebo akumulátory“, svědčí podle žalovaného o zjevném nepochopení principů a pravidel sazebního zařazování zboží a úplném opomenutí pravidel pro zařazování zboží (VIP), poznámek ke třídám a kapitolám celního sazebníku a vysvětlivek ke KN a k HS. V tomto směru žalovaný poukázal nad rámec uvedeného na to, že nařízeními Komise bylo závazně stanoveno, že do podpoložky KN 8548 90 90, tedy řečeno slovy znalce jako odpad, galvanické články a akumulátory, má být sazebně zařazen například LCD modul s dotykovou obrazovkou (s aktivní maticí, s podsvěcovacím zařízením, s invertory a deskami tištěných obvodů s řídicí elektronikou pouze pro adresování obrazových bodů, založený na technologii tenkovrstvových tranzistorů, který neobsahuje žádné další elektronické součástky (například zdroj, konvertor videa, konvertor kmitočtu, tuner atd.) nebo rozhraní pro připojení k jiným přístrojům), nebo modul displeje z kapalných krystalů (LCD), vybavený tištěnými obvody pro adresování pixelů a podsvícením, určený k zabudování do různých produktů, které spadají do kapitoly 85, například přehrávačů médií či radiopřijímačů.
14. K námitce, že celní úřad nesprávně vyhodnotil důkazy, neodstranil rozpory mezi nimi a nevypořádal se dostatečně s žalobcem navrženými stanovisky jiných celních orgánů, jež podle názoru žalobce bezdůvodně odmítl, žalovaný s odkazem na popis sazebního zařazení předmětného zboží a dříve uvedené argumenty neshledal v postupu celního úřadu a v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí žádné rozpory. Celní úřad podle žalovaného hodnotil v rámci dokazování jak podklady získané v rámci kontroly po propuštění zboží, tak kompletní spisový materiál archivovaný u JSD a ostatních dotčených celních prohlášení, a zabýval se též Znaleckým posudkem. Celní úřad umožnil žalobci seznámit se se všemi podklady pro rozhodnutí a vyjádřit se k nim a rovněž jednotlivými žalobcem vznesenými námitkami se v odůvodnění svých rozhodnutí zabýval. Z jednotlivých shromážděných důkazů podle žalovaného vyplývá, že předmětné zboží lze použít zcela

rovnocenně jako součást různých strojů, přístrojů, různých čísel v rámci kapitoly 85 HS a na základě tohoto zjištění jej sazebně zařadil.

15. K tvrzení žalobce, že při stanovování sazebního zařazení předmětného zboží vycházel z podkladů doprovázejících zásilku, především z obchodní faktury a přepravního listu, ve kterých byl kód celní nomenklatury 8531202090, a tento kód, včetně popisu zboží, byl též uveden příjemcem v písemných dispozicích pro žalobce, žalobcem označovaných jako Avíza, s tím, že celní orgán byl povinen se s nimi vypořádat, žalovaný uvedl, že jak ze Zprávy o kontrole, tak z odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí i z textu odůvodnění rozhodnutí o odvolání je dle žalovaného zřejmé, že se celní orgány všemi žalobcem uvedenými doklady zabývaly, přičemž právě tyto doklady a informace v nich uvedené zavdaly mimo jiné příčinu pro zahájení kontroly po propuštění zboží. Avízo s údaji o dovezeném zboží, na které se žalobce odkazuje, není dokladem, který je nezbytné předkládat při celním řízení, a zejména se nejedná o doklad, který by byl pro žalobce jako deklaranta či pro celní orgány rozhodující o propuštění zboží do celního režimu volného oběhu jakkoliv závazný (stejně jako uvedení kódu KN odesílatelem či výrobcem na faktuře).
16. K námitce žalobce, že postupoval v souladu se zavedenou praxí ostatních spedičních společností, žalovaný uvedl, že ze Zprávy o kontrole je zcela zřejmé, že i v těchto případech ostatních spedičních společností bylo sazební zařazení předmětného zboží na základě výsledků kontroly po propuštění zboží změněno na podpoložku KN 8548 90 90 se sazbou cla 2,7 %.
17. K námitce poukazující na údajné rozpory mezi informacemi, které zástupce příjemce podal v rámci kontroly po propuštění zboží Celnímu úřadu pro hlavní město Prahu, a které podával žalobci v době dovozu předmětného zboží, žalovaný uvedl, že žalobce tyto rozpory nijak blíže nespecifikuje a žalovaný se proto k této námitce může jen obtížně vyjádřit. Obecně doplnil, že v případě, kdy se vyjádření žalobce, respektive znalce, a vyjádření příjemce a jeho zástupce (např. v písemném vyjádření příjemce ze dne 14. 12. 2012) liší, přikládá žalovaný větší váhu vyjádření příjemce zboží, neboť příjemce byl osobou, která s předmětným zbožím obchodovala a měla jej fyzicky k dispozici.
18. K námitce údajné účelovosti Prvostupňového rozhodnutí žalovaný konstatoval, že sazební zařazení zboží vychází vždy pouze z charakteristiky zboží samotného a celní sazba se od sazebního zařazení zboží odvíjí. Jakékoliv přizpůsobování sazebního zařazení zboží požadované výši sazby cla je dle žalovaného vyloučeno a celní úřad takto podle žalovaného nepostupoval.
19. Na str. 16 – 19 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný nepřisvědčil námitkám nesprávného procesního postupu celního úřadu a opomenutí procesních práv žalobce. Žalovaný odkázal na závěry vyslovené v rozhodnutí SDEU ze dne 18. 12. 2008 ve věci C-349/07, *Sopropé*, a nepřisvědčil námitce žalobce o poskytování příliš krátkých lhůt. Ze spisu dle žalovaného vyplývá, že žalobce byl o všech úkonech celního úřadu informován, s důkazy a podklady pro rozhodnutí se seznámil a k věci se písemně vyjádřil, přičemž námitky žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vypořádal. Lhůtu pro seznámení se spisem a vyjádření se k němu považoval žalovaný za dostatečnou a přiměřenou.
20. Žalovaný rovněž odkázal na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 59/2010 - 85 ze dne 31. 1. 2011 (pozn. soudu – v odůvodnění Napadeného rozhodnutí chybně označeno) a čj. 5 Afs 3/2014 - 49 ze dne 29. 8. 2014. Uvedl, že celní

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

orgán zahájil s žalobcem řádným způsobem daňové řízení ve věci dodatečného vyměření cla, žalobce byl informován o průběhu řízení, byl přítomen nebo mohl být přítomen u všech jednání ve věci, ať už přímo či prostřednictvím zvoleného zástupce, byl seznámen se všemi podklady pro rozhodnutí, s důkazy a s jejich hodnocením, byla mu dána možnost se k nim vyjádřit a navrhnout případně jejich doplnění. Žalobce podle žalovaného neuvádí, které konkrétní procesní právo bylo postupem celního úřadu porušeno, ani jaký to má vliv na zákonost Prvostupňového rozhodnutí. Žalobce podle žalovaného uvádí pouze, že nemohl být při kontrole po propuštění zboží přítomen jednání, vyjádřit se a uplatnit své námitky, zcela však opomíjí, že tuto možnost dostal v řízení, které s ním bylo celním úřadem vedeno, tzn., že byl účasten ústního jednání ve věci, vyjadřoval se k shromážděným podkladům, přičemž žalovaný se vypořádává i s žalobcem v odvolacím řízení předloženým Znaleckým posudkem. Zpráva o kontrole byla podle žalovaného jedním, ale nikoliv jediným podkladem pro vydání Prvostupňového rozhodnutí. Ve světle označené judikatury Nejvyššího správního soudu tak podle žalovaného celní úřad v projednávaném případě respektoval procesní postavení žalobce jako účastníka řízení, a v daňovém řízení, které s ním vedl, mu umožnil uplatnit veškerá jeho procesní práva.

21. Žalovaný nepřisvědčil námitkám poukazujícím na to, že žalobce v předmětném celním řízení vystupoval jako zástupce deklaranta, nikoliv jako příjemce a kupující zboží, který je odpovědný za úhradu celního dluhu a plnění dalších povinností. Žalovaný mj. v rámci vypořádání tohoto okruhu námitek poukázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 1 Afs 46/2004 - 61 ze dne 30. 3. 2005. Zdůraznil, že žalobce je v projednávaném případě společným a nerozdílným dlužníkem a zkoumání, zda a případně jaké úkony za účelem zajištění úhrady celního dluhu vůči příjemci celní úřad podnikal a jaký měly výsledek, je podle žalovaného naprosto irrelevantní.
22. K žalobcem v odvolání navrhovaným důkazům žalovaný doplnil, že žalobce své důkazní návrhy nijak neodůvodnil a neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti významné pro posouzení odvolání by měly důkazy prokazovat. Měl přitom za to, že ze shromážděných podkladů a důkazů je skutkový stav zjištěn dostatečně a bez jakýchkoli pochybností.

III. Žaloba

23. Žalobce v podané žalobě předeslal, že žalovaný věc posoudil po skutkové a právní stránce nesprávně a že rozhodnutími a řízením, které jim předcházelo, byl žalobce zkrácen na svých subjektivních právech. Žalovaný vydal rozhodnutí, která jsou nepřezkoumatelná, nezákonná a protiústavní. Žalobce konkrétněji namítal, že (i.) skutkový stav související s deklarovaným zbožím, který vzal žalovaný za základ Napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem a nemá ve spisu oporu, (ii) došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení, jež měla za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé, a poukazoval na (iii.) nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů rozhodnutí ve věci změny sazebního zařazení předmětného deklarovaného zboží. V obecné rovině doplnil, že v projednávané věci byly v řízení hrubě porušeny zásada legality, zásada součinnosti, zásada materiální pravdy, zásada správnosti, zásada přesvědčivosti rozhodnutí, zásada rovnosti a zásada volného hodnocení všech důkazů.
24. Žalobce brojil proti nesprávně zjištěnému skutkovému stavu věci a na to navazujícímu nesprávnému celnímu zařazení zboží celním úřadem s tím, že již od počátku celního řízení poukazoval na správnost zařazení do kódu TARIC 8531 20 20 90. Namítal, že důkazy

nebyly celními orgány správně vyhodnoceny, a to přesto, že způsob hodnocení důkazů, rozpory mezi důkazy a celkově nesprávně zjištěný skutkový stav žalobce napadl i v odvolání.

25. Žalobce v této souvislosti namítal, že Napadené rozhodnutí je postaveno na původních skutkových a právních závěrech celního úřadu, že deklarované zboží „LED panely“ s ohledem na svou povahu, funkčnost a způsob následného užití nemají být správně zařazeny do původně deklarovaného kódu TARIC 8531 20 20 90 v odst. 31 příslušné celní deklaraci, ale do TARIC kódu 8548 90 90 99. Žalovaný podle žalobce nesouhlasí se skutečností, že se v případě předmětného deklarovaného zboží fakticky jedná o „Návěstní panely se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED)“. Žalobce byl přesvědčen, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spisu, naopak je s ním v rozporu, není srozumitelné, jednoznačně odůvodněné a přezkoumatelné, a správní orgán nezjistil všechny rozhodné okolnosti k učiněnému rozhodnutí a pečlivě nepřihlížel ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, a co uvedli účastníci řízení, přičemž je v rozporu se zásadou přesvědčivosti rozhodnutí a zásadou volného hodnocení všech důkazů.
26. Žalobce poukazoval na to, že vystupoval v předmětném řízení jako nepřímý zástupce příjemce zboží a jako spediční profesionální firma poskytující služby zástupce v celním řízení. Byl si přitom vědom všech svých povinností a právního rámce své činnosti jako nepřímého zástupce v celním řízení, při přípravě celní deklarace žalobce jednal s veškerou odbornou péčí, prověřil si potřebné skutečnosti ohledně dovezeného zboží a údaje do celní deklarace uvedl po pečlivém zkoumání správně, úplně a pravdivě, jak již uvádí od samého začátku řízení. Žalobce zdůraznil, že si uvědomoval všechny výše uvedené okolnosti, na které ve svém rozhodnutí poukazuje rovněž žalovaný, zejména své postavení nepřímého zástupce s odpovědností za údaje uvedené v JSD a svoji odbornou péčí, a udělal se vše pro to, aby jím uvedený celní kód sazebníku v JSD odpovídal zjištěné a prověřené situaci. V průběhu přípravy příslušné celní deklarace před okamžikem zahájení celního řízení a v průběhu samotného celního řízení jednal žalobce s veškerou odbornou péčí a měl potřebnou kvalifikaci pro zastupování příjemce zboží v celním řízení ve smyslu platné legislativy.
27. Žalobce namítl, že s ohledem na způsob provedení následné kontroly u příjemce zboží, o které se dozvěděl až 18 měsíců po jejím zahájení, byl podstatně zkrácen na svých právech, když neměl možnost aktuálně klást otázky u příjemce a výsledku jejích zástupců a nemohl podat v aktuálním čase a místě potřebná vysvětlení, ačkoli to byl žalobce, profesionální zástupce v celním řízení, který byl ve své podstatě odpovědný za správné zařazení deklarovaného zboží a měl od samého začátku zahájení následné kontroly mít možnost se k dané problematice, tzn. průběhu následné kontroly profesionálně vyjadřovat.
28. Žalobce uvedl, že ohledně zařazení deklarovaného zboží v odst. 31 a odst. 33 příslušné celní deklarace měl na základě obdržených dokladů, parametrů daného zboží a diskuze s dovozcem/příjemcem tohoto zboží v okamžiku deklarace tohoto zboží veškeré podklady a informace potřebné pro jeho správné zařazení ve vazbě na VPVKN a další pravidla, pro zařazení deklarovaného zboží s veškerou odbornou péčí do kódu TARIC 8531 20 20 90 jako „Návěstní panely se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED)“. Proto s ohledem na jednoznačnost obdržených podkladů a žalobcem získaných informací pro zařazení „LED modulů - LED návěstí“, a taktéž v návaznosti na jiné dostupné závazné informace o sazebním zařazení v Evropské databázi na totožné zboží jako je zboží deklarované neměl žalobce o zařazení při vyplňování JSD pochybnosti, nevyužil vystavení

vlastní závazné informace a dovezené zboží s ohledem na jeho funkčnost jako jednoduché návěští zařadil na základě provedeného posouzení do příslušného TARIC kódu 8531 20 20 90. Správnost jeho úvah a činnosti ohledně skutkového stavu - deklarovaného zboží a jeho fungování - je podle žalobce podpořena rovněž Znaleckým posudkem a přípustnost a správnost jeho postupů vyplývá ze závěrů vyslovených v rozsudcích SDEU ve věci C-250/91, *Hewlett Packard France*, a C-153/10, *Staatssecretaris van Finattcien*.

29. Žalobce byl přesvědčen, že v souvislosti s dovozem předmětného zboží a celním řízením postupoval s veškerou odbornou péčí a deklarované zboží s ohledem na jeho stav/funkci/obdržené informace v okamžiku dovozu a s ohledem na jeho následné použití po propuštění do volného oběhu správně zařadil do příslušného TARIC kódu 8531 20 20 90 jako „Návěstní panely se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED)“. Žalobce uvedl, že postupoval při této své činnosti a zařazení do příslušného kódu TARIC přesně stejným postupem, kterým postupuje žalovaný na straně 6 Napadeného rozhodnutí, kdy si na základě obdržených podkladů a informací k danému dovozu v rámci přípravy celní deklarace odpověděl na základní zbožíznalecké otázky k danému zboží, a to (i.) co to je (název a popis výrobku nebo zboží; (ii.) z čeho je to (materiál a složení)?; a (iii.) k čemu to je (způsob použití nebo užití výrobku či zboží)“. Žalobce zdůraznil, že si byl vědom, že informace od příjemce a odesílatele deklarovaného zboží plynoucí z obchodní faktury a Air Waybill nemusí být závazné pro celní orgány a je nutno je prověřit. Právě z těchto důvodů byla podle žalobce pro další diskuzi v dané záležitosti a přípravu celní deklarace JSD vyplněna část dokumentu „Avízo o příchodu letecké zásilky“ označená jako „Zde vyplní příjemce“, kde tento příjemce k dováženému zboží uvedl TARIC kód 8531202090 a popis zboží jako „LED moduly pro návěstní panely a jejich řídicí jednotka“. Na základě následné diskuze s příjemcem ve vazbě na popis zboží a obdržené podklady k celní deklaraci JSD bylo poté potvrzeno, že se jedná o (ad i.) LED moduly s popisem „LED modules“ + „control systém sender“ (na faktuře), „LED DISPLAY MODULE“ (na nákladních listech); (ad ii.) LED moduly se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo LED a řídicí jednotkou pro spojení a regulování LED diod osazených na modulu, kdy tato jednotka byla umístěna na modulu; a (ad iii.) LED moduly, které je možno v okamžiku dovozu používat pro prezentaci jednoduchých návěští, nicméně budou určeny pro prodej zákazníkům a další montáž/sestavování větších návěští z jejich strany. Informace týkající se dovezeného zboží včetně jeho zařazení do TARIC kódu 8531 20 20 90 tedy nebyly ze strany žalobce převzaty pro účely přípravy celní deklarace JSD jen na základě údajů uvedených na faktuře a nákladních listech, ale byly získány a prodiskutovány s příjemcem tohoto zboží v rámci přípravy celní deklarace. Toto potvrzuje podle žalobce rovněž písemná odpověď zasláná na celní úřad zástupcem příjemce dne 14. 12. 2012 v návaznosti na protokol čj. 12109-14/2012-170100-24, na jejíž obsah žalobce poukázal. Ve vztahu k uvedeným základním otázkám zbožíznalství nastoleným celními orgány podle žalobce platí, že (ad i.) se jedná o LED modul, (ad ii.) modul s LED diodami vyzařujícími světlo, a (ad iii.) v okamžiku dovozu se jedná o LED moduly určené pro pozdější sestavení větších sofistikovanějších návěští; v okamžiku dovozu každý kus mohl být funkční, avšak po připojení jak elektrického proudu, tak jednotky dodávající datový obsah, po připojení LED modulu k elektrickému proudu a zároveň po připojení jednotky s datovým obsahem mohl LED modul znázorňovat jednoduchá návěští (nikoliv video).
30. Žalobce namítal, že ze strany celního orgánu nebyla správně provedena zkouška ověření funkčnosti předmětného LED modulu ukazovat jednoduchá obrazová návěští (nikoliv video). Uvedl, že nikdy nemohl nahlédnout do té části protokolu a spisu, která se týkala

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

provádění zkoušky v Celně technické laboratoři a která se pak stala základem argumentace celního úřadu (tato část spisu byla při nahlížení žalobce do spisu žalobci odepřena). Žalobce tedy mohl vycházet pouze z části spisu, která mu byla zpřístupněna, ale i tam je zřejmé (např. z Protokolu o provedené kontrole Celního úřadu pro hlavní město Prahu čj. 15829-10/2013-510000-51 ze dne 12. 12. 2013, úředního záznamu čj. 15829-4/2013-510000-51 ze dne 25. 3. 2013, z Prvostupňového rozhodnutí, z Napadeného rozhodnutí), že v případě testování vzorku LED modulu nebyla celním orgánem splněna podmínka pro ověření funkčnosti tohoto LED modulu ukazovat jednoduchá obrazová návěstí, a to, že byl tento modul připojen pouze k elektrickému proudu, ale nikoliv také k jednotce s datovým obsahem. To žalobce přitom považoval za velice důležitou podmínku k provedení příslušného testu funkčnosti LED modulu, co se týká zobrazení jednoduchých světelných návěstí (nikoliv videa). Dle žalobce je z úředního záznamu o provedené zkoušce čj. 15829-4/2013-510000-51 ze dne 25. 3. 2013 zcela prokazatelné, že typy LED modulů byly připojeny pouze k stejnoměrnému napětí. Z úředního záznamu není podle žalobce možné zjistit, z jakého důvodu nebyl nebo nemohl být datový zdroj k danému typu LED modulu připojen – tato část rozhodnutí stejně jako průběh testu na základě protokolu celně technické laboratoře, který nebyl žalovanému poskytnut jako důkazní materiál, nemohly být ze strany žalobce nikterak přezkoumány, přestože jsou důležitým argumentem pro změnu zařazení celním úřadem. Žalobce doplnil, že z předloženého Znaleckého posudku vyplývá, že aby příslušný LED modul fungoval a mohl prezentovat jednoduchá návěstí, je nutno, aby pro jeho odzkoušení byly splněny obě dvě podmínky, a to, ad 1) připojit tento LED modul k elektrickému zdroji a ad 2) připojit tento LED modul přes řídicí jednotku/matici sdružující a řídicí všechny LED diody osazené na ploše tohoto modulu k datovému zdroji. Provedení zkoušky funkčnosti LED modulu celně technickou laboratoří bylo dle žalobce chybné a nemohlo dojít bez připojení jednotky s datovým obsahem k zobrazení žádného jednoduchého návěstí, jelikož taková data nejsou elektrickým proudem přenášena. Žalovaný podle žalobce nereagoval v průběhu řízení ani na informace od příjemce ohledně této skutečnosti ani na předložený Znalecký posudek zabývající se rovněž danou problematikou, tyto důkazy v tomto směru nikterak nevyhodnotil a setrval na argumentech výsledků celně technické laboratoře, které nadto nikdy nebyly součástí té části spisu, do které směl žalobce nahlédnout, a jsou tedy pro žalobce nepřezkoumatelné.

31. Žalobce byl s ohledem na uvedené a po prověření parametrů daného zboží s příjemcem zboží v okamžik dovozu nadále přesvědčen, že řádně zařadil příslušné typy LED modulů uvedené na obchodních dokladech v případě příslušné celní deklarace JSD do TARIC kódu 8531 20 20 90 jako „Elektrické akustické nebo vizuální signalizační přístroje (například zvonky, sirény, návěstní panely, poplašná zařízení na ochranu proti vloupání nebo požáru), jiné než čísel 8512 nebo 8530; Návěstní panely se zabudovanými zařízeními z kapalných krystalů (LCD) nebo diodami vyzařujícími světlo (LED): Se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED); Ostatní“. Uvedený závěr žalobce opíral o Všeobecná interpretační pravidla pro výklad kombinované nomenklatury 1 a 6 a o znění čísla 8531 a podpoložky 8531 20 20, jelikož se dle jeho přesvědčení jednalo v okamžiku dovozu o „Návěstní panely se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED)“. Žalobce uvedl, že „jelikož tato problematika zařazení LED modulů v návaznosti na jejich specifikaci, možnost vysílat jednoduchá obrazová návěstí již v okamžiku dovozu a jejich další způsob užití pro sestavování větších sofistikovaných návěstí, bylo pro žalobce zřejmé zařazení těchto LED modulů do TARIC kódu 8531 20 20 90 na základě znění čísel 8531 a podpoložky 8531 20 20, žalobce již nevyužil možnost vznést požadavek na vystavení ZISZ a jako argument/důkaz o tomto sazebním

zařazení využil již vystavené ZISZ na podobné zboží jako např. DE6458/09-1 ze dne 30. 6. 2010, DK10-051041 ze dne 19. 4. 2011, podporující vystavenými v roce 2013 ZISZ AT2013/000494 ze dne 22. 11. 2013 a CZ37-0689-2013 ze dne 5.9.2013“. Žalobce doplnil, že při ověřování správnosti svého zařazení a svého uvažování využil žalobce i kritéria pro zařazování podobného, avšak odlišného zboží do jiných položek sazebníku, např. zařazení velkoplošné modulární obrazovky (tzn. „LED stěn“) sestávajících z několika modulů tvořených displeji. Poukázal na to, že prováděcí nařízení Komise č. 103/2013 ze dne 7. 2. 2012 posuzující zařazení velkoplošné modulární obrazovky (tzn. „LED stěn“) sestávajících z několika modulů tvořených displeji do TARIC kódu 8528 59 80, uvádí jako jedno z odůvodnění tohoto zařazení, že „vzhledem k tomu, že je jednotka schopná přehrát různé druhy obrazu, nemůže být považována za elektrický přístroj pro signalizační účely pomocí vizuálního návěstí. Zařazení do čísla 8531 jako návěstní panel je proto vyloučeno (viz rovněž vysvětlivky k HS k číslu 8531, písmeno D)“. I zde se tedy dle žalobce jako rozlišovací kritérium uvádí, že návěstní panely jsou zařazovány do položky 8531. Také v návaznosti na tento závěr plynoucí z příslušného nařízení a zjištění všech informací od dovozce/příjemce s tím, že se jedná o LED panely jako návěstí, které jsou schopny prezentovat pouze a jenom jednoduchá obrazová návěstí (nikoliv video) již v okamžiku dovozu, byly tyto LED moduly podle žalobce zařazeny do podpoložky KN a TARIC kódu čísla 8531 HS, tzn. TARIC kód 8531 20 20 90.

32. Z výše uvedeného je dle žalobce zřejmé, že ze strany žalobce nebylo zařazení LED modulů pouze převzato z obdržených obchodních dokladů, ale na základě obdržených informací, podkladů, diskuze s příjemce a skutečnosti, že se jedná o LED moduly pro sestavování větší návěstí, avšak s možností vysílat po připojení elektrického proudu a zároveň připojení jednotky s datovým obsahem jednoduchá návěstí již v okamžiku dovozu, přičemž na základě principů souvisejících s vyplňováním údajů do celní deklarace žalobce správným způsobem na základě podkladů uvedených v odst. 44 této celní deklarace popsal transparentně příslušné zboží jako „LED MODULY - LED NÁVĚSTÍ“ v odst. 31 a uvedl jeho správné zařazení do odst. 33 do TARIC kódu 8531 20 20 90, a to vše ve vazbě na předložené doklady uvedené v odst. 44 celní deklarace.
33. Žalobce dále s poukazem na čl. 68 celního kodexu namítal, že v případě konkrétních celních prohlášení, která byla předmětem následné kontroly a dodatečného vyměření cla, nebyly k daným zásilkám odebrány v rámci celního řízení celním úřadem žádné vzorky zboží. Celní úřad v rámci celního řízení nevyužil podle žalobce svého práva kontroly zboží a odebrání vzorku a deklarované zboží propustil do volného oběhu pouze na základě popisu zboží v odst. 31 celní deklarace prezentující deklarované zboží jako „LED MODULY - LED NÁVĚSTÍ“ se zařazením v odst. 33 celní deklarace do TARIC kódu 8531 20 20 90 v návaznosti na záznamy uvedené v odst. 44 celní deklarace. V daném případě tak veškeré závěry celního orgánu ohledně jeho zařazení byly v rámci následné kontroly, při dodatečném vyměřování cla a při rozhodnutí o odvolání žalovaným učiněny pouze a jenom na základě vzorku LED modulů, které byly Celnímu úřadu pro hlavní město Prahu dodány již po propuštění deklarovaného zboží do volného oběhu, tzn. již po provedeném celním řízení, a to spolu s podáním – odpovědí na otázky příjemcem ze dne 14. 12. 2012, jak o tom svědčí úřední záznam založený ve spise. Takto převzatý dodatečně dodaný vzorek přitom nebyl ztotožněn k žádnému z předmětných celních prohlášení, o které v tomto řízení jde. Žalobce měl za to, že dané postupy zjišťování skutkového stavu věci včetně posuzování neztotožněného vzorku k danému celnímu prohlášení jsou v rozporu se zásadou materiální pravdy.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

34. Žalobce dále namítal, že výsledky testu/prověření tato získaných vzorků celně technickou laboratoří byly jako závazné použity jako důkaz pro změnu sazebního zařazení zboží. Současně však žalovaný v Napadeném rozhodnutí napadal a zpochybnil předložený Znalecký posudek ze stejného důvodu, když zpochybnil vzorek, který znalec zkoumal. Celní orgán tedy na jedné straně zpochybnil posuzované vzorky žalobce z důvodu jejich nemožného ztotožnění s předmětným zbožím, a na druhé straně akceptoval vzorky dodané příjemcem taktéž se zpožděním a prohlásil je za vzorky související s prověřovaným případem, aniž byly odebrány v rámci celního řízení předepsaným oficiálním způsobem. Za zcela účelové a nemající žádnou oporu ve spisu pak žalobce považoval tvrzení žalovaného, že (ačkoliv celní orgány vzorky předané příjemcem se zpožděním také nijak neztotožnily s příslušným prověřovaným dovozem), se mu zdá přinejmenším nepravděpodobné, aby žalobce s takovým časovým odstupem disponoval přímo vzorky předmětného zboží. Další argumenty žalovaného v bodě 3c) Napadeného rozhodnutí pak podle žalobce vyplývají z chybně provedené praktické zkoušky provedené v celně technické laboratoři a účelově rozporují předložený Znalecký posudek. Žalobci nebylo zřejmé, jak může žalovaný doložit, že vzorek dodaný příjemcem byl ztotožněným vzorkem souvisejícím s předmětným dovozem, a jak celní orgány ověřovaly vlastnosti a funkčnost příjemcem dodatečně předložených výrobků ve stejném stavu, v jakém se zboží nacházelo při dovozu.
35. Žalobce zdůraznil, že mu nikdy nebyly předány žádné protokoly celně technické laboratoře jako důkaz o provedené zkoušce, ale pouze úřední záznam o předložení vzorku – rozbalení balíku a stručný následný popis průběhu zkoušky se zřejmě chybným postupem. Rovněž namítl, že posudky vypracované celně technickými laboratořemi nemohou být považovány za důkazní prostředky vyšší síly, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, čj. 1 Afs 42/2007 - 53. Poukazoval dále na judikatorní standardy dokazování prostřednictvím znaleckého posudku a hodnocení závěrů v něm obsažených s tím, že měl být zadán revizní znalecký posudek. Žalobce namítl, že opírá-li se žalovaný o závěry celně-technické laboratoře, nejde o důkazní prostředek vyšší důkazní síly, než by byl předložený Znalecký posudek. Opřely-li tedy celní orgány dokazování o jeden z možných důkazů, nezpochybnily dostatečným způsobem jiný navržený a předložený důkazní prostředek - Znalecký posudek. K tomu žalobce odkázal na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu a blíže neoznačená rozhodnutí Ústavního soudu. Žalobce konstatoval, že i v rámci dokazování v průběhu odvolacího řízení musí daňové orgány dodržovat základní zásady daňového řízení (zejména zásadu vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem) i samotná pravidla dokazování, jak jsou stanovena v daňovém řádu. Zásada součinnosti byla podle žalobce v řízení porušena.
36. Vzhledem k uvedeným skutečnostem a rozporům v dokazování nelze podle žalobce závěr žalovaného nijak přezkoumat a tím pádem akceptovat jako řádné odůvodnění. Ze Znaleckého posudku přitom vyplývá, že tento typ LED modulu po připojení jak elektrické energie, tak zároveň jednotky s datovým obsahem, znázorňoval jednoduchá návěstí na rozdíl od chybně provedené praktické zkoušky ze strany celně technické laboratoře, kdy i přes obdrženou informaci od příjemce o nutnosti připojení tohoto LED modulu taktéž k datovému zdroji byl tento LED modul připojen celními orgány v rámci zkoušky provedené v technické celní laboratoři chybně pouze k elektrické energii. Argumenty, na základě kterých žalovaný rozhodl v dané záležitosti, byly dle žalobce získány nejen chybným postupem provedené praktické zkoušky funkčnosti, kterou

žalovaný nijak nedoložil v návaznosti na protokol celně technické laboratoře, ale doložil je pouze krátkým úředním záznamem, ale hlavně byly provedeny na testovaném vzorku LED modulu, který žalovaný v žádném případě, stejně jak vytýká žalobci, neztotožnil s příslušnou celní deklarací. Pokud nebylo možno v rámci následné kontroly řádně prověřit správnost deklarovaného zboží jako „LED MODULY - LED NÁVĚSTÍ“, následná kontrola měla být podle žalobce zastavena a rozhodnutí celního úřadu o dodatečném vyměření cla měla být zrušena. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek SDEU ve věci C-468/3, *Overland Footwear Ltd.*

37. Žalobce uvedl, že co se týká dalších důkazů, na které celní úřad ve spisovém materiálu odkazuje, žalobci není známo, z kterých těchto důkazních prostředků a jakých konkrétních z nich plynoucích skutečností kontrolní skupina vycházela a na základě čeho žalovaný aproboval Prvostupňové rozhodnutí. Ani na základě žalobcem označených důkazů není dle jeho přesvědčení možno řádným způsobem doložit skutečnosti, na základě kterých žalovaný rozhodl v neprospěch žalobce.
38. Žalobce dále namítl, že nevěděl, že je vedeno daňové řízení vůči příjemci. O předmětné kontrole nebylo žalobci nic známo, ke kontrole nebyl přizván, nevěděl o jejím zahájení ani nebyl jakkoli účasten jednání v rámci následné kontroly, a tudíž nemohl uplatnit v daném okamžiku svá práva - vyjádření, připomínky či námítky. Nemohl poukazovat na případné rozpory ve výpovědích, nemohl být přítomen výsledku svědků. Následná kontrola a její závěry přitom byly podle žalobce úkonem neopakovatelným a zcela zásadním, o jehož výsledky je opřeno vydání rozhodnutí proti žalobci. Tato vada řízení je dle žalobce nezhojitelná. Žalobce se o kontrole dozvěděl 18 měsíců po jejím zahájení; v mezidobí přitom prováděl další proclívání v přesvědčení, že je prováděno správně a v konečném důsledku tedy zvyšoval celní dluh, který je uplatněný nyní proti němu. Žalobce byl přesvědčen, že uvedeným postupem došlo k porušení zásady rovnosti a že byl svévolí celního orgánu vyloučen z možnosti uplatňovat svoje práva.
39. Žalobce rovněž poukazoval na to, že mu nebylo umožněno nahlédnout do celého správního spisu vedeného proti němu s odůvodněním, že část spisu je interní. V této interní části byly dle žalobce i dokumenty z provedení zkoušky v celně technické laboratoři a vzorky zboží, které bylo testováno. Žalobce namítl, že zástupce deklaranta by měl mít právo se před vydáním konečného rozhodnutí ve věci vyměření cla, popř. daně seznámit s obsahem spisu, přičemž jde o jeden z požadavků práva na spravedlivý proces, jak podle žalobce vyplývá i z jím odkazované judikatury Ústavního soudu. Žalobce uvedl, že jako solidární spoludlužník - dlužník má žalobce právo se vždy seznámit se všemi podstatnými skutečnostmi, tudíž by mu nemělo být odpíráno v okamžiku, kdy vzniká povinnost k úhradě celního dluhu, právo nahlížet, aby se mohl seznámit se všemi skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit, včetně možnosti seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí, aby mohl uplatnit svá další veškerá procesní práva, vyjádřit se k shromážděným důkazům, navrhnout jejich doplnění, či činit další procesní návrhy, které mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantováno ostatně čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. S poukazem na rozhodnutí správních soudů čj. 6 Afs 18/2003 - 92, čj. 5 Afs 33/2009 - 43 nebo čj. 7 Aps 6/2011 - 132, které dle žalobce garantují, že zahrnu-li správce daně do závěrečného hodnocení důkazy i skutečnosti, které zjistil jinak, než od daňového subjektu, má žalobce právo se s nimi seznámit nahlédnutím do spisu a toto právo nelze odejmout a omezeno může být toliko na základě zákona, přičemž toto omezení musí sledovat

legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků (v tomto směru žalobce poukazoval na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 164/02 nebo sp. zn. IV. ÚS 359/05), žalobce namítal, že tato ustanovení nebyla dodržena, když mu nebylo umožněno prostudovat výsledky celně technické laboratoře a související dokumenty včetně vzorků, případně i části spisu, o kterých dosud ani neví. Celní orgán se dle žalobce s námitkami žalobce, že spis a podklady nebyly kompletní, nevypořádal.

40. Podle žalobce pak celní orgány odmítly provést výsledky žalobcem navržených svědků a další důkazy, ačkoli bylo v textu jasně sděleno, co je jimi sledováno ve vazbě na předmět řízení, jaké rozpory mají objasnit či jaká tvrzení žalobce mají podpořit. I k této námitce žalobce odkázal na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu
41. Žalobce doplnil, že nebyl seznámen ze strany celního orgánu se shromážděnými podklady před vydáním Napadeného rozhodnutí. Byl přitom přesvědčen, že správní orgán vyhodnotí důkazy a Znalecký posudek a v případě rozporů nařídí výslech znalce či revizní posudek. Rozhodnutí bylo pro žalobce překvapivé, nebyl seznámen s tím, jaké důkazy celní úřad shromáždil a jak je hodnotí.

IV. Vyjádření žalovaného

42. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 14. 8. 2015 uvedl, že trvá na všech svých argumentech a popisu skutkového stavu tak, jak jsou uvedeny v textu odůvodnění Napadeného rozhodnutí, na něž odkázal a učinil je součástí svého vyjádření k žalobě.
43. K námitce žalobce, že mu nebylo umožněno nahlédnout do celého správního spisu, žalovaný uvedl, že ze spisových materiálů postoupených celním úřadem žádá taková skutečnost nevyplyvá. Zástupce žalobce nahlížel do spisu podle žalovaného dne 7. 5. 2014 a jediná část spisu, do které mu nebylo umožněno nahlédnout, byla část týkající se kontrolních zjištění vztahujících se k jiným daňovým subjektům. Příjemce zboží byl totiž podle žalovaného v některých případech zastupován v celním řízení i jinými spedičními společnostmi, přičemž podklady a zjištění opatřená v rámci kontroly po propuštění zboží a vztahující se právě k těmto dalším daňovým subjektům se žalobce nijak netýkala, a proto celní úřad zcela v souladu se zásadou nevěřejnosti daňového řízení a svou povinností mlčenlivosti neumožnil žalobci do těchto spisových materiálů nahlížet.
44. K námitkám proti způsobu, jakým bylo zkoumáno předmětné zboží celními orgány, a závěrům tohoto zkoumání, žalovaný uvedl, že z úředního záznamu čj. 15829-4/2013-510000-51 ze dne 25. 3. 2013 je zřejmé, že vzorky zboží předložené příjemcem byly předány Celně technické laboratoři Praha (dále též „CTL“) k praktické zkoušce, při které byla zkoumána (simulována) funkčnost dovážených LED modulů v okamžiku dovozu. Praktickou zkouškou v CTL bylo zjištěno, že LED moduly se po připojení konstantního napětí náhodně rozsvěcovaly a zhasínaly, z čehož vyplynulo, že řídicí elektronika na zadní straně LED modulů má na jejich funkci sama o sobě minimální vliv a v dováženém stavu, tzn. bez připojení dalších zařízení, dovážené LED moduly nejsou schopny přehrát text nebo obraz. Žalovaný považoval takto provedenou zkoušku za správnou. Uvedl, že z popisu zkoušky ve Znaleckém posudku předloženém žalobcem k odvolání a z připojené fotodokumentace je zřejmé, že znalec provedl zkoušku výrobků zkompletovaných s dalšími součástmi, které nebyly v žádném z dotčených případů součástí dovezeného zboží (např. napájecí zdroj, konektory pro připojení datového signálu, ventilátor a řídicí logika). Taková zkouška podle žalovaného nevypovídá o vlastnostech a funkčnosti předložených výrobků ve stejném stavu, v jakém se nacházelo předmětné zboží v okamžiku dovozu.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

Tato zkouška vypovídá pouze o vlastnostech a funkčnosti znalcem zkompleťovaného výrobku, který představuje v případě předmětného zboží jedno z jeho možných použití, a to samozřejmě použití, které odpovídá požadavku zadavatele posudku – žalobce. Pokud by znalec při svém zkoumání připojil výrobky, které posuzoval, k jiné sestavě elektrických a mechanických částí a součástí, mohly být výsledky jeho zkoumání odlišné. Proto je dle žalovaného třeba pro správné sazební zařazení zboží vždy posuzovat přesně ve stavu, v jakém se nachází v okamžiku dovozu. Nemůže tedy být posuzována jeho funkčnost společně s dalšími výrobky, které nebyly předmětem dovozu. Jak ostatně podle žalovaného znalec ve Znaleckém posudku sám opakovaně (např. na str. 32) uvádí, „*k provozu předmětných LED panelů je potřeba napájecí zdroj, chladicí ventilátor a řídicí logika distribuující vstupní signály*“. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že předmětné zboží nemůže fungovat samostatně, a je vždy jen jednou z částí většího celku, jehož finální vlastnosti a možnosti jsou určeny jinými komponenty, než předmětným zbožím.

45. K námitce, že se žalovaný dostatečně nezabýval či dostatečně nevypořádal s tím, že předmětné zboží umí zobrazovat jednoduchá návěstí, respektive, že neprokázal, že jednoduchá návěstí zobrazovat neumí, žalovaný konstatoval, že se ze strany žalobce jedná o zjevné nepochopení pravidel a principů sazebního zařazování zboží. Celní orgány podle žalovaného netvrdí, že by předmětné zboží neumělo zobrazovat jednoduchá návěstí. Předmětné zboží jednoduchá návěstí, ať už textová či grafická, zobrazovat samozřejmě umí. Zobrazování jednoduchých návěstí však podle žalovaného představuje pouze jedno z jeho možných využití. Předmětné zboží – LED moduly – totiž podle žalovaného mohou po doplnění o další součásti, které nejsou předmětem dovozu, plnit základní zobrazovací funkce, především však jsou určeny k vzájemnému sestavování, za účelem výroby (kompletace) různých zobrazovacích zařízení. Předmětné zboží je při kompletaci finálního produktu vždy doplněno o další elektrické a mechanické součásti, které nejsou předmětem dovozu. Právě tyto další dodávané součásti dávají podle žalovaného finálnímu výrobku charakteristické vlastnosti, určující jeho použití. Vzhledem ke stavu, ve kterém se předmětné zboží nachází v okamžiku dovozu, se může dle žalovaného jednat o části, součásti, přístrojů čísla HS 8531 (návěstní panely k zobrazení znaků, čísel, textu či běžícího textu/zařadilo by se případně do položky HS 8531 90) i o části, součásti, přístrojů čísla HS 8528 (velkoplošné obrazovky, videostěny, určené k zobrazení videosekvence (zařadilo by se případně do čísla HS 8529)). Jedná se tedy o části, součásti, použitelné podle žalovaného jako zobrazovací segmenty rovnocenně v různých přístrojích různých čísel Harmonizovaného systému. V podrobnostech žalovaný v tomto směru odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
46. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vytýká znalci, že zkoumal zboží, které nelze ztotožnit s předmětným zbožím, a přitom celní orgány zakládají svá rozhodnutí na výsledku zkoušky v CTL, která zkoumala výrobky rovněž, podle názoru žalobce, neztotožněné s předmětným zbožím. Žalovaný zdůraznil, že znalec posuzoval zboží, dokumentaci a informace poskytnuté žalobcem jako zadavatelem Znaleckého posudku. Ze Znaleckého posudku ani z následného vyjádření znalce nevyplývá, že by měl k dispozici přímo předmětné zboží a mohl ověřit jeho funkčnost. Znalec ve Znaleckém posudku podle žalovaného obecně uvádí, že zkoumal výrobky předložené zadavatelem (žalobce), a žádné informace, na jejichž základě by bylo možné znalcem zkoumané výrobky ztotožnit s předmětným zbožím, Znalecký posudek neobsahuje. Žalovaný v tomto směru setrval na závěrech uvedených v Napadeném rozhodnutí. Doplnil, že z protokolu čj. 12109-14/2012-170100-24 ze dne 27. 11. 2012

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

vyplývá, že při ústním jednání, nařízeném za účelem doplnění informací o dováženém zboží, přislíbil zástupce příjemce zaslat písemnou odpověď na otázky týkající se předmětného zboží v termínu do 10. 12. 2012. Dne 14. 12. 2012 pak zaslal zástupce příjemce písemné odpovědi na otázky z výše uvedeného protokolu a také vzorky (5 ks) dováženého zboží. Z úředního záznamu čj. 15829-4/2013-510000-51 ze dne 25. 3. 2013 je dle žalovaného zřejmé, že CTL prováděla zkoušku na těchto vzorcích. Na rozdíl od výrobků „zcela neznámého původu“ zkoumaných znalcem se dle žalovaného jednalo o výrobky získané přímo od příjemce, a zejména se jednalo o vzorky, které příjemce sám označil za ukázkové vzorky jím dováženého předmětného zboží. S ohledem na výše uvedené žalovaný setrval na svých závěrech uvedených v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.

47. K námitce, že žalovaný nesprávně odmítl žalobcem předložený Znalecký posudek, a že činí nedůvodné rozdíly mezi důkazy opatřenými žalobcem a důkazy opatřenými celními orgány, žalovaný poznamenal, že se Znaleckým posudkem zabývá na stranách 12 až 14 v bodu 3c) odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Odmítl přitom, že by odlišoval důkazy podle toho, kdo je v řízení předloží. Vypořádání se se Znaleckým posudkem jsou dle žalovaného věnovány tři strany odůvodnění Napadeného rozhodnutí, na kterých žalovaný podrobně rozebírá jednotlivé části Znaleckého posudku, se kterými se neztotožňuje, a popisuje a odůvodňuje veškeré nedostatky, které ve Znaleckém posudku spatřuje. Žalovaný měl za to, že s předloženým Znaleckým posudkem se vypořádal dostatečně a zcela transparentním a přezkoumatelným způsobem. Odmítl, že se neměl se Znaleckým posudkem vypořádávat sám, a pokud s ním nesouhlasil, měl nechat zpracovat revizní posudek. Revizní znalecký posudek není dle žalovaného jediným legitimním způsobem, jak se vypořádat se Znaleckým posudkem, předloženým v rámci dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů zcela jednoznačně umožňuje správci daně, aby posoudil jednotlivé shromážděné důkazy a rozhodl, které skutečnosti považuje za prokázané a které ne, a dostatečně to odůvodnil. Pokud by žalobce tvrdil opak, stavěl by dle žalovaného znalecký posudek zcela nedůvodně do pozice důkazu vyšší právní síly, který lze zpochybnit pouze určitým formalizovaným způsobem, což považoval žalovaný za nepřijatelné.
48. K námitce, že celní orgány použily jako podklad pro rozhodnutí internetové stránky výrobků, které nijak neztotožnily s předmětným zbožím, žalovaný uvedl, že celní orgán v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí výslovně uvedl, že „*přihlédl také k technické specifikaci podobného zboží*“, a odkázal se na internetové stránky výrobců a dovozců LED modulů. Žalovaný měl za to, že internetové stránky s obdobným zbožím mohou být při sazebním zařazování významným zdrojem informací a umožňují celním orgánům lépe se orientovat a v teoretické rovině pochopit zkoumané zboží, jeho vlastnosti a funkce. Celní úřad podle žalovaného jejich použitím nepochybil.
49. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám poukazujícím na opomenutí procesních práv žalobce coby účastníka řízení při kontrole po propuštění zboží, neboť ta byla vedena pouze s příjemcem zboží a žalobce k ní nebyl přizván, nevěděl, že je prováděna, a nemohl uplatňovat svá práva, připomínky a námitky a nebylo mu umožněno nahlédnout do celého spisu, přičemž se celní orgán nevypořádal s jeho námitkou nekompletnosti spisu a podkladů pro rozhodnutí, resp. že nebyl před vydáním rozhodnutí seznámen se shromážděnými podklady. K údajnému zkrácení procesních práv žalobce v souvislosti s účastenstvím při kontrole po propuštění zboží žalovaný odkázal na odůvodnění

Napadeného rozhodnutí a setrval na tam uvedené argumentaci, přičemž měl za to, že v projednávaném případě celní úřad respektoval procesní postavení žalobce jako účastníka řízení, a v daňovém řízení, které s ním vedl, mu umožnil uplatnit veškerá jeho procesní práva. K námitce žalobce, že mu nebylo umožněno nahlédnout do celého správního spisu, údajně s odůvodněním, že část spisu je „interní“, žalovaný uvedl, že ze spisových materiálů postoupených celním úřadem žádná taková skutečnost nevyplývá, přičemž zopakoval, že jediná část spisu, do které nebylo žalobci umožněno nahlédnout, byla část týkající se kontrolních zjištění vztahujících se k jiným daňovým subjektům.

50. K námitkám týkajícím se provádění důkazů a kompletnosti podkladů žalovaný odkázal na část 3d) odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Odmítl, že by nedostál své povinnosti seznámit žalobce před vydáním Napadeného rozhodnutí se shromážděnými podklady a vydal tak pro žalobce překvapivé rozhodnutí. Zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení žádné podklady nedoplňoval a neprováděl ani žádné dokazování, přičemž vydal Napadené rozhodnutí pouze na základě podkladů založených do spisu. Podle žalovaného tak nenastala žádná ze situací popsanych v § 115 odst. 2 daňového řádu a žalovaný tak neměl důvod znovu seznamovat žalobce s podklady pro rozhodnutí.

V. Další podání účastníků

51. Žalobce v replice ze dne 21. 9. 2015 uvedl, že úřední záznam čj. 12109-14/2012-710100-24 ze dne 25. 3. 2013 neobsahuje závěry odůvodňující přeražení zboží do jiné položky sazebníku a doměření cla.
52. Žalobce zopakoval, že LED moduly byly žalobcem zařazeny do TARIC kódu 8531 20 20 90 jako „*Návětní panely se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED)*“, když žalobci bylo v okamžiku dovozu zřejmé, že LED moduly lze v okamžiku dovozu používat pro prezentaci jednoduchých návěstí s jejich možným sestavováním do komplikovanějších a větších návěstí po propuštění do volného oběhu (ne však pro účely prezentaci obrazu/video). Žalovaný přitom podle žalobce změnil ve vyjádření k žalobě argumenty, když konstatoval, že celní správa netvrdí, že by předmětné zboží neumělo zobrazovat jednoduchá návěstí. Podle žalobce je zřetelné, že si správní orgán není ve svých závěrech ohledně právního podřazení pod položku sazebníku jistý, závěry nevyplývají z řádně provedeného zkoumání, navzájem si protiřečí a jsou nepřezkoumatelné.
53. Podle žalobce je pro správné zařazení LED modulů do TARIC kódu 8531 20 20 90 rozhodné, že testovaný typ LED modulu je schopen zobrazovat návěstí. Žalovaný přitom nezodpověděl, jaké další využití by musel LED modul podle celního orgánu splňovat, aby bylo možno ho dle celního orgánu zařadit do příslušného TARIC kódu 8531 20 20 90 jako „*Návětní panely se zabudovanými diodami vyzařujícími světlo (LED)*“. Žalobce měl za to, že kromě skutečnosti, že LED modul je schopen zobrazovat v okamžiku dovozu jednoduchá návěstí, není již nutno žádné jiné z jeho využití dále zkoumat/prověřovat, jelikož se již jedná o LED modul určený pro zobrazování návěstí, a zda se jedná o návěstí jednoduché nebo komplikované, je již dále bezpředmětné.
54. Žalobce dále uvedl, že protokol CTL o provedené zkoušce, na základě kterého celní orgán odůvodnil své rozhodnutí a vyměřil žalobci celní dluh, zatím v řízení nebyl žalobci předložen, a to ani při jeho nahlédnutí do spisu, ani v řízení o odvolání, přestože na něj žalovaný jako na hlavní důkaz odkazuje, a nebyl ani předložen ze strany žalovaného k argumentům uvedeným ve vyjádření. Podle žalobce tedy není zřejmé, zda takový protokol existuje a co je jeho obsahem, zda byl vyjmut do interní části spisu při nahlížení, resp. proč

ho správní orgán dosud nezveřejnil, když má být jeho hlavním důkazem, neboť dokument z 25. 3. 2013 podle žalobce takovým protokolem (už pro svou obecnost a naprostou absenci ztotožnění vzorku či popisu a dokumentaci prováděných zkoušek a jejich výsledků, tj. jakékoliv přezkoumatelnosti), být nemůže.

55. Žalovaný se dle žalobce ani ve vyjádření k žalobě nevyjádřil k namítané otázce pravosti a možnosti ztotožnění testovaného vzorku CTL k předmětné celní deklaraci, tzn. ke ztotožnění vzorku, který nebyl odebrán celním orgánem v rámci celního řízení o propuštění deklarovaných LED modulů do celního režimu volný oběh. Dle žalobce není možné připustit, aby vzorek LED modulu, který byl dodán celnímu orgánu dodatečně až po okamžiku propuštění deklarovaného zboží do volného oběhu, byl na jedné straně posuzován celním orgánem se statusem oficiálně odebraného vzorku, a na straně druhé, aby byl od příjemce obstaraný vzorek, kterým disponoval žalobce a který byl posuzovaný soudním znalcem, v řízení odmítán. Zároveň je dle žalobce nepřipustné, aby na jedné straně byl zástupce příjemce (nikoliv jednatel příjemce, nikoliv zaměstnanec příjemce, ale zcela nezávislý samostatně podnikající subjekt od příjemce odlišný), který dodatečně zaslal celnímu orgánu (neztotožněné) vzorky zboží, jak plyne z dokumentu ze dne 25. 3. 2013, celním úřadem chápán jako autorita pro dodatečné předložení a ztotožnění vzorků k dané celní deklaraci, a na straně druhé, aby byl žalobce, jakožto zástupce příjemce v celním řízení, zplnomocněný právě a pouze pro celní řízení, celním úřadem pro „nevěrohodnost“ při dodatečném předložení vzorku zpochybňován, resp. vzorek jím předložený znalci ke zkoumání byl z tohoto důvodu devalvován, jak se v řízení děje. Dle žalobce je však již bezpředmětné, kým, kdy a komu byly tyto vzorky předány, jelikož tyto vzorky nebyly odebrány oficiálním způsobem v průběhu celního řízení, a jako takové nemohou být považovány za vzorky související s předmětnými celními prohlášeními, ke kterým se vždy vztahuje příslušné rozhodnutí o dodatečně vyměřeném clu.
56. Žalobce setrval na závěru, že LED moduly byly v okamžiku dovozu určeny pro návěští a montáž komplikovanějších sestav návěstí, uměly zobrazovat jednoduchá návěští, ať už textová či grafická, neuměly reprodukovat obraz, ale pouze jednoduchá návěští a po sestavení několika těchto LED modulů do komplikovanějšího/většího celku také možnost prezentace větších návěstí (ne videa), a tudíž nemohly být zařazeny do podpoložky HS 8528 a HS 8548. LED moduly byly dle žalobce určeny již v okamžiku dovozu a po propuštění do volného oběhu pro konkrétní účel použití, tzn. prezentaci jednoduchých a popřípadě komplikovanějších návěstí (ne obrazu-videa), tudíž nemohly být zařazeny do podpoložky HS 8548 a HS 8528, a musely být proto zařazeny pouze a jenom do příslušného TARIC kódu 8531 20 20 90.
57. I přesto, že celní orgán měl v okamžiku dovozu k dispozici všechna výše uvedená fakta včetně toho, že nyní sám tvrdí, že předmětné zboží umí zobrazovat jednoduchá návěští, ať už textová či grafická, odůvodňuje podle žalobce nesprávně a ničím nepodložené své zařazení těchto LED modulů s diodami do podpoložky čísla 8548 tím, že tyto LED moduly jsou elektrickou součástí, která není vhodná pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním strojem nebo kategorií strojů a může být použita pro stroje patřící do různých čísel HS. Pokud se žalovaný ve své argumentaci odvolává na Vysvětlivky ke KN u čísla HS 8531, žalobce zdůraznil, že na základě výše prezentovaných skutečností jsou to právě ty LED deklarované zobrazovací panely sestavené z diod určitého počtu vyzářujících světlo, které jsou určeny pro prezentaci návěstí, které má na mysli číslo 8531. Dle názoru žalobce celní správa měla veškeré podklady k zařazení deklarovaných LED návěštních modulů do

TARIC kódu 8531 20 20 90. Pokud navíc nyní sama celní správa tvrdí, že předmětné zboží, tzn. LED moduly, umí zobrazovat jednoduchá návěstí, ať už textová či grafická, nebylo žalobci zřejmé, na základě jakých skutečností usoudila, že nelze tyto LED moduly zařadit do příslušné podpoložky HS8531. Závěr celního orgánu o zařazení těchto LED návěstních panelů do podpoložky HS8548 byl dle žalobce zcela zřejmě učiněn v rozporu s prezentovanými informacemi k daným LED panelům, aniž by prezentované skutečnosti byly celním orgánem důvěryhodně zpochybněny, a byl učiněn na základě dodatečně doloženého neztotožněného vzorku, jehož principy a výsledky zkoumání zůstaly pro řízení zcela nezdokumentované a nepřezkoumatelné, a to v rozporu s pravidlem, na základě kterého je nutno zboží posuzovat a zařazovat podle skutečností platných v okamžiku jeho dovozu/deklarace do volného oběhu, tzn. okamžiku předložení celní deklarace na celní úřad a zahájení celního řízení.

58. Podle žalobce není pravdou, že celní orgány umožnily žalobci být přítomen u všech jednání ve věci. Žalobce namítl, že žádným jednáním přítomen nebyl, jak musí ze správního spisu vyplývat, a právě svojí nevědomost o zahájení následné kontroly u příjemce a možnost od stejného okamžiku jako příjemce uplatňovat svoje práva považuje také mj. za zkrácení svých práv. Žalobce nebyl o následné kontrole provedené u příjemce informován, aby mohl od začátku uplatnit svoje práva a měl jako solidární dlužník stejné právní možnosti jako příjemce zboží.
59. Žalobce konečně upozornil, že podal ohledně předmětu žaloby rovněž podnět k nařízení přezkoumání Napadeného rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo.
60. V podání ze dne 25. 11. 2015 pak žalobce doplnil, že jeho stanovisko potvrdila i společnost Celní poradenství s.r.o. s tím, že zboží mělo být zařazeno do podpoložky KN 8531 20 20, přičemž je nerozhodné, zda je zboží označeno jako „LED modul“ nebo „LED panel“ či LED návěstí“, jelikož důležitou skutečností je, že zboží v okamžiku dovozu bylo určeno pouze pro prezentaci grafických nebo textových návěstí nebo pro sestavování komplikovanějších a větších grafických nebo textových návěstí a nebylo určeno pro prezentaci videa/obrazu, tj. nebylo v okamžiku dovozu vybaveno tunerem pro jeho prezentaci. Shrnuje, že považoval v dané věci za klíčové, že (i.) mu bylo při proclívání zřejmé, že tyto LED moduly lze v okamžiku dovozu používat pro prezentaci jednoduchých návěstí s jejich možným sestavováním do komplikovanějších a větších návěstí po jejich propuštění do volného oběhu, (ii.) při vyplňování celní deklarace byly tyto LED moduly zcela jasně a transparentně v odst. 31 deklarace žalobcem označeny jako „LED MODULY - LED NAVĚSTÍ“, (iii.) LED moduly neuměly reprodukovat obraz, ale pouze jednoduchá grafická a textová návěstí nebo po případném sestavení několika těchto LED modulů do komplikovanějšího/většího celku byla možnost prezentace větších návěstí (opět nikoliv video/obraz) - tudíž tyto LED moduly nemohly být v okamžiku dovozu žalobcem zařazeny do podpoložky čísla HS 8528 (jako video) ani HS 8548 (výrobek s neurčitým účelem použití), (iv.) LED moduly byly určeny již v okamžiku jejich dovozu/deklarace do volného oběhu pro konkrétní účel použití, tzn. prezentaci jednoduchých a alfanumerických návěstí, popřípadě komplikovanějších grafických a textových návěstí (ne obrazu-video), což žalobci vyplývalo i z informací a podkladů od zastupovaného subjektu. Uvedený závěr pak podle žalobce potvrzuje rovněž Nezávazné vyjádření o zařazení LED panelů čj. 59322/2015-560000-21 ze dne 16. 11. 2015 vystavené Celním úřadem pro Liberecký kraj k žádosti společnosti Celní poradenství s.r.o.

61. Žalovaný pak v podání ze dne 18. 2. 2016 konstatoval, že Ministerstvo financí přípisem označeným jako Sdělení k podnětům k nařízení přezkoumání rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 1. 2. 2016, čj. MF-48886/2015-3902-6, neshledalo podnět k přezkoumání Napadeného rozhodnutí důvodným.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

62. Městský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Z dále popsanych důvodů soud rovněž identifikoval vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. bez nařízení jednání.
63. V logice uspořádání žalobních bodů zdejší soud předně přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce úvodem podané žaloby v obecné rovině poukazoval na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů rozhodnutí ve věci změny sazebního zařazení předmětného deklarovaného zboží.
64. Soud k takto obecně vzneseným námitkám podotýká, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
65. Pokud se tedy žalobce v tomto směru omezil na uvedené paušální a blíže nerozvedené poznámky stran tvrzené nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí záležející v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů rozhodnutí ve věci změny sazebního zařazení předmětného deklarovaného zboží, nezbylo soudu, než v obdobně obecné rovině konstatovat, že Napadené rozhodnutí takovou vadou netrpí.
66. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž

nelze seznát, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).

67. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala.
68. Soud ověřil, že žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neopomněl reagovat na všechny námitky uplatněné v průběhu odvolacího řízení. Každou z těchto námitek se žalovaný zabýval, byť tak v některých případech učinil společně s ohledem na obsahovou souvislost jednotlivých námitek, vyslovil k nim své závěry, přičemž připojil úvahy, jimiž byl při vypořádání té které námitky veden.
69. Žalobce ostatně v podané žalobě neoznačil námitky, které snad zůstaly dle jeho názoru zcela nevypořádány, resp. které byly vypořádány zcela nedostatečně. Soud přitom ověřil, že žalovaný se v odůvodnění Napadeného rozhodnutí se všemi námitkami vznesenými žalobcem v průběhu řízení vypořádal. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí jsou podle přesvědčení soudu jednoznačně seznatelné důvody, pro které žalovaný považoval procesní argumentaci žalobce za neopodstatněnou. Polemika žalobce je dle přesvědčení soudu spíše polemikou se závěry správních orgánů o posouzení skutkových a navazujících právních otázek, případně argumentací poukazující na procesní vady v postupu celních orgánů (srov. dále). Napadené rozhodnutí pak není zatíženo ani žádným z nedostatků, který by v souladu s výše popsányými judikatorními východisky zakládaly jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost.
70. Spojoval-li pak žalobce dále podanou námitku nepřezkoumatelnosti s tím, že žalovaný podle jeho přesvědčení nereagoval v průběhu řízení ani na informace od příjemce ani na předložený Znalecký posudek, tyto důkazy v tomto směru nikterak nevyhodnotil a setrval na argumentech výsledků celně technické laboratoře, soud zdůrazňuje, že se žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí se závěry plynoucími z žalobcem předloženého Znaleckého posudku důsledně vypořádal a vyložil ve vztahu k němu na třech stranách odůvodnění konkrétní důvody, pro které v něm vyložené závěry neakceptoval. Ani v tomto ohledu tedy Napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Soud však na tomto místě podotýká, že byl z níže uvedených důvodů nucen přisvědčit námitkám poukazujícím na to, že žalobce nebyl v řízení seznámen se všemi podklady pro rozhodnutí, když celní úřad přes odpovídající procesní návrh vznesený žalobcem již v průběhu prvostupňového celního řízení některé pro posouzení věci klíčové důkazní prostředky v tomto řízení neprovedl, neumožnil žalobci se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim a

fakticky se omezil na recepci skutkových poznatků uvedených ve Zprávě o kontrole (srov. podrobněji dále).

71. V daném případě nicméně s ohledem na dříve uvedené soud nemohl žalobci přisvědčit, že by žalovaný z žalobcem popsaných důvodů zatížil Napadené rozhodnutí tak zásadními nedostatky odůvodnění, že by je bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost. Napadené rozhodnutí není stíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů spočívající v nedostatečném vypořádání procesní argumentace žalobce, v nedostatečném odůvodnění klíčových právních závěrů ani pro jeho nesrozumitelnost.
72. Soud dále přistoupil k posouzení okruhu žalobních námitek, jimiž žalobce poukazoval na to, že došlo k podstatným porušením ustanovení o řízení, jež měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí o věci samé. Žalobce své klíčové procesní námitky spojoval především s tím, že nebyl účasten následné kontroly realizované u příjemce zboží a nemohl v jejím rámci uplatnit svá práva, a s tím, že mu v rámci celního řízení nebylo umožněno nahlédnout do celého správního spisu a vyjádřit se tak ke všem podkladům pro rozhodnutí. Soud se posouzení těchto námitek věnoval v logice upořádání žalobních bodů předem vlastního vypořádání otázky celního sazebního zařazení předmětného zboží, neboť případná důvodnost námitek zpochybňujících úplnost skutkových zjištění a dostatečnost opory skutkových závěrů ve spisu a brojících proti neseznámení žalobce se všemi podklady pro rozhodnutí by omezovala prostor soudu pro přezkum navazujících meritorních právních závěrů.
73. Soud připomíná, že námitkami tvrzeného opomenutí procesních práv celního spoludlužníka v důsledku vedení následné kontroly s jiným subjektem se správní soudy v minulosti opakovaně zabývaly. Ustáleně přitom judikují, že z ničeho nevyplývá, že by výhradním právně přípustným způsobem opatrování skutkových zjištění, na jejichž základě by bylo možno nepřímému zástupci doměřit clo, bylo provedení následné kontroly u nepřímého zástupce.
74. K námitkám žalobce směřujícím do skutečnosti, že nebyl účastníkem řízení o následné kontrole zahájené s příjemcem zboží a nemohl tak využít všech svých procesních práv, odkazuje Městský soud v Praze na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2011, čj. 8 Afs 59/2010 - 85, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval obdobným případem, když přezkoumával názor krajského soudu, dle kterého bylo z procesního hlediska nezbytné, aby v rámci zahájené kontroly bylo také ve vztahu k nepřímému zástupci postupováno dle příslušných ustanovení § 127 celního zákona a byla provedena následná kontrola, byť by spočívala pouze v ověření údajů uvedených v celních prohlášeních. Nejvyšší správní soud se s takovým názorem neztotožnil, když dospěl k závěru, že následnou kontrolu dle ust. § 127 celního zákona nelze pojímat jako jediný konformní způsob opatrování podkladů pro dodatečné záúčtování dle článku 220 odst. 1 celního kodexu. Konstatoval, že „sdílí základní premisu krajského soudu, tj. nutnost zajištění účinné ochrany práv žalobce jako nepřímého zástupce v situaci, kdy je mu jako celnímu dlužníkovi (čl. 201 celního kodexu) dodatečně vyměřeno dovozní antidumpingové clo. Z ničeho však nevyplývá, že by výhradním právně přípustným způsobem opatrování skutkových zjištění, na jejichž základě by bylo následně možno rozhodnout o doměření cla žalobci, bylo provedení následné kontroly u žalobce. Práva žalobce lze totiž nepochybně efektivně zajistit i v rámci jiných procesních postupů, které připadají v úvahu. [...]“

[Z]ahájil-li celní orgán (se zřetelem ke zjištění získaným provedením následné kontroly u příjemce zboží) s žalobcem daňové řízení, v jehož rámci jej seznámil s poklady pro rozhodnutí, poskytl mu možnost se k nim vyjádřit, zpochybnit je, příp. učinit návrh na jejich doplnění (jak plyne ze správního spisu), nelze bez dalšího učinit závěr o nepřipustném zkrácení jeho procesních práv“.

75. Městský soud v Praze v této souvislosti poukazuje rovněž na rozsudek SDEU ze dne 17. 2. 2011 ve věci C-78/10, *Berel a další*, kde se SDEU zabýval otázkou, zda se prominutí dluhu jednomu ze spoludlužníků automaticky vztahuje i na zbylé dlužníky. Pro nyní souzenou věc je z odůvodnění uvedeného rozsudku klíčový poukaz SDEU na odlišné právní důvody, který činí ze subjektů dlužníky celního dluhu, dle nichž „solidární závazek, který mají tři společnosti, jež jsou spoludlužníky celního dluhu, nevyplyvá v projednávané věci ze stejné rozhodné skutečnosti. Některé z těchto společností jsou totiž povinny zaplatit tento dluh jakožto autoři jednání, které vedlo ke vzniku dluhu, tedy v projednávané věci buď protiprávního vstupu zboží na celní území Unie ve smyslu článku 202 celního kodexu, nebo odnětí zboží celnímu dohledu ve smyslu článku 203 téhož kodexu. Solidární závazek ostatních společností vzniká buď z jejich účasti na takovém protiprávním vstupu zboží nebo odnětí, nebo ze skutečnosti, že získaly nebo držely uvedené zboží. V takové situaci musí být přezkum neexistence podvodného jednání nebo hrubé nedbalosti zúčastněné osoby, jež představuje podmínku, které podle článku 239 celního kodexu podléhá prominutí dovozního cla, proveden s ohledem na zvláštní okolnosti relevantní ve vztahu ke skutečnosti rozhodné pro vznik celního dluhu každého spoludlužníka, jakož i s ohledem na profesní zkušenost a vlastní péči této osoby ve vztahu ke skutečnostem, které jsou jí vytýkány a které zakládají její solidární závazek. Z toho rovněž plyne, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, se závěry vyplývající z přezkumu vlastní situace spoludlužníka nemohou v zásadě vztahovat na ostatní spoludlužníky“.
76. Městský soud v Praze na výše uvedené judikatorní závěry k problematice nutnosti zajištění účinné ochrany procesních práv nepřímého zástupce, jež byly Nejvyšším správním soudem potvrzeny mj. v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 3/2014 - 40, na tomto místě pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje a konstatuje, že neshledal důvodu se od nich v projednávané věci odchýlit.
77. Aplikuje-li tedy soud uvedené závěry na případ žalobce, nelze žalobci přisvědčit, že by Napadené rozhodnutí bylo zatíženo vadou již jen z toho důvodu, že žalobce nebyl účastníkem následné kontroly prováděné u příjemce od jejího samého počátku, neboť důvod, na základě něhož byl žalobce učiněn odpovědným za úhradu celního dluhu, nebyl totožný s tím, který činí dlužníka z příjemce zboží. Ani z tohoto důvodu tedy nebylo nutné, aby byl o následné kontrole od samého počátku vyrozuměn i žalobce, aby se následné kontroly účastnil a aby v ní případně využíval jemu náležející procesní práva.
78. Soud však ve světle citovaných judikatorních závěrů na půdorysu další skupiny žalobních námitek poukazujících na odepření nahlédnutí do celého správního spisu a znemožnění vyjádřit se ke všem podkladům pro rozhodnutí musel prověřit, zda byl žalobce v celním řízení seznámen s poklady pro rozhodnutí a zda mu byla poskytnuta možnost se k nim vyjádřit, zpochybnit je, příp. učinit návrh na jejich doplnění. Žalobce v této souvislosti mj. namítal, že nikdy nemohl nahlédnout do té části protokolu a spisu, která se týkala provádění zkoušky v Celně technické laboratoři a která se pak stala základem argumentace celního úřadu, a to včetně vzorků zboží, které bylo testováno. Poukazoval tedy na to, že nebyl seznámen s vzorky zboží, které byly po předložení příjemcem podrobeny testování v Celně technické laboratoři, o jejíž výsledky celní orgány opřely své meritorní závěry.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

79. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 10. 4. 2014 zahájil celní úřad s žalobcem daňové řízení ve věci dodatečného doměření cla, a to vydáním písemností „Oznámení o zahájení daňového řízení“, čj. 59447-4/2014-610000-11.6. Téhož dne vydal celní úřad rozhodnutí o stanovení lhůty čj. 59447-5/2014-610000-11.6, kterým žalobci poskytl lhůtu 8 dnů k vyjádření se k věci, k seznámení se s důkazy, seznámení se s výsledky následné kontroly, k nahlédnutí do spisu dle § 66 daňového řádu a k uplatnění návrhů včetně případných vlastních důkazních návrhů.
80. Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 16. 4. 2014 žalobce požádal o prodloužení lhůty (písemnost evidovaná pod čj. 59447-6/2014-610000-11.6), přičemž celní úřad žádosti vyhověl a lhůtu prodloužil o 15 dnů (do dne 5. 5. 2014) rozhodnutím čj. 59447-7/2014-610000-11.6 ze dne 18. 4. 2014. Opakované žádosti o prodloužení lhůty podané žalobcem již celní úřad nevyhověl, jak vyplývá z rozhodnutí čj. 59447-11/2014-610000-11.6 ze dne 7. 5. 2014.
81. Dne 7. 5. 2014 pak žalobce využil svého práva a nahlížel do spisu, přičemž z protokolu čj. 59447-9/2014-610000-11.6, je zjevné, že mu bylo umožněno nahlédnout do dokumentů souvisejících s následnou kontrolou a řízením vedeným u příjemce, které byly toho času součástí správního spisu.
82. Pro úplnost soud uvádí, že z písemnosti ze dne 10. 2. 2014, čj. 22548/2014-510000-51, vyplývá, že Celní úřad pro hlavní město Prahu zaslal celnímu úřadu tyto písemnosti týkající se následné kontroly a řízení vedeného u příjemce, a to
- zpráva o kontrole po propuštění zboží čj. 15829-10/2013-510000-51
 - protokol čj. 12109-10/2012-170100-24
 - předložení dokladů čj. 12109-13/2012-170100-24 (součástí jsou též kopie JSD a faktur)
 - protokol čj. 12109-14/2012-170100-24 (vyjádření kontrolované osoby k předmětnému zboží)
 - sdělení čj. 15829-3/2013-510000-51 (oznámení změny organizační struktury CS)
 - úřední záznam čj. 15829-4/2013-510000-51 (vyjádření osoby ke zboží – předložení vzorku předmětného zboží + praktická zkouška funkčnosti předmětného zboží)
 - úřední záznam čj. 15829-5/2013-510000-51 (vyjádření osoby k deklarované částce uvedené na FAD č. 21100012)
 - protokol čj. 15829-7/2013-510000-51 (seznámení s výsledkem kontrolního zjištění)
 - vyjádření příjemce k výsledku kontrolního zjištění čj. 15829-8/2013-510000-51
 - protokol čj. 15829-11/2013-510000-51 (projednání zprávy o kontrole).
83. Soud dále ze spisu ověřil, že podáním datovaným dne 9. 5. 2014, doručeným celnímu úřadu dne 12. 5. 2014, označeným jako „Vyjádření k Oznámení o zahájení daňového řízení“, se žalobce před vydáním Prvostupňového rozhodnutí k věci vyjádřil, přičemž v předmětném podání vznesl celou řadu námitek týkajících se meritorního posouzení celního sazebního zařazení předmětného zboží a současně mj. k důkazu navrhl celou řadu dalších důkazních prostředků, resp. jiných podkladů pro rozhodnutí. Konkrétně žalobce mj. navrhoval, aby v řízení byl proveden důkaz podklady prostřednictvím výsledku představitelů příjemce, výsledku referentů žalobce, výsledku dalších dovozců shodného zboží odlišných od příjemce, či důkaz metodikou a výsledky zkoušek v celní laboratoři a kompletním obsahem správního spisu vedeného v souvislosti s řízením vedeným u příjemce. Současně pak explicitně navrhoval, aby v řízení byl proveden důkaz prostřednictvím vzorků zboží

poskytnutých celnímu úřadu příjemcem. Přitom namítal, že je velmi sporné, co bylo předmětem následné kontroly a jaké vzorky ve skutečnosti byly příjemcem předloženy.

84. Dne 14. 5. 2014 pak celní úřad přistoupil k vydání Prvostupňového rozhodnutí, v němž se však k důkazním návrhům předestřeným žalobcem v jeho podání ze dne 9. 5. 2014 nijak nevyjádřil. Omezil se přitom na vyjádření, že „*správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně*“. Současně uvedl, že „*celní úřad v daňovém řízení, jehož výsledkem je doměření cla z důvodu změny sazebního zařazení, vycházel ze závěrů následné kontroly u příjemce zboží, z důkazu získaných při provádění následné kontroly a z informací zjistitelných z dokumentů, jež byly podkladem pro vydání rozhodnutí v celním řízení (faktura, celní prohlášení), které má celní úřad i nepřímý zástupce k dispozici. Celní úřad se opakovaně zabýval důkazy získanými a hodnocenými v rámci následné kontroly*“.
85. Soud s odkazem na dříve vyložené závěry plynoucí z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že i v tomto typu řízení je nutno zajistit účinnou ochranu procesních práv žalobce jako nepřímého zástupce v situaci, kdy je mu jako celnímu dlužníkovi (čl. 201 celního kodexu) dodatečně vyměřeno dovozní clo.
86. Jakkoli platí, že nezbytnou podmínkou pro doměření cla žalobci jako nepřímému zástupci není a nemůže být provedení následné kontroly u žalobce, když její realizace u žalobce ve světle výše vyložených závěrů nepředstavuje jediný a jedinečný zdroj skutkových poznatků, je třeba zajistit, aby byl žalobce jako nepřímý zástupce v případě, kdy je vycházeno z výsledků následné kontroly realizované orgány celní správy u jiné osoby (příjemce zboží), seznámen se všemi podklady pro rozhodnutí a aby mu bylo umožněno se k nim vyjádřit a předestřít k nim svou vlastní procesní argumentaci včetně relevantních důkazních návrhů.
87. Přestože lze tedy i na půdorysu nyní posuzované věci jistě připustit, že celní orgány byly oprávněny vyjít z výsledků následné kontroly realizované u příjemce, zachycených ve Zprávě o kontrole, byly v souladu s výše popsányi judikatorními standardy povinny práva žalobce efektivně zajistit i v rámci řízení, které s ním bylo vedeno. Byly tedy především povinny žalobce důsledně seznámit se všemi podklady pro rozhodnutí a poskytnout mu skutečnou a efektivní možnost se k nim vyjádřit, zpochybnit je, příp. učinit návrh na jejich doplnění.
88. Z výše rekapitulovaného popisu průběhu celního řízení předcházejícího vydání Prvostupňového rozhodnutí je přitom podle přesvědčení soudu zjevné, že celní orgány tomuto požadavku nedostály.
89. Přestože žalobce v reakci na seznámení se Zprávou o kontrole v podání ze dne 9. 5. 2014 trval v souvislosti s námitkami zpochybňujícími sazební zařazení předmětného zboží mj. na tom, aby celní úřad zařadil mezi podklady pro rozhodnutí v tomto řízení i vzorky zboží obstarané celním úřadem v rámci následné kontroly prováděné u příjemce, resp. navrhoval jejich provedení k důkazu v tomto řízení, přičemž namítal, že je velmi sporné, co bylo předmětem následné kontroly a jaké vzorky ve skutečnosti byly příjemcem předloženy, celní úřad na uvedený požadavek nijak nereagoval. Omezil se toliko na

paušální závěr o tom, že v celním řízení vycházel ze závěrů následné kontroly u příjemce zboží, z důkazu získaných při provádění následné kontroly a z informací zjistitelných z dokumentů, jež byly podkladem pro vydání rozhodnutí v celním řízení, které má celní úřad i žalobce k dispozici.

90. Podle přesvědčení soudu přitom nelze považovat procesní požadavek žalobce na zahrnutí vzorků podrobených zkoumání v rámci následné kontroly realizované u příjemce mezi podklady pro rozhodnutí v celním řízení vedeném s žalobcem za jakkoli excesivní a nedůvodný. Je tomu tak zvláště za situace, kdy jsou mezi účastníky nadále spornými především skutečnosti týkající se konkrétních parametrů a vlastností předmětného zboží v okamžiku dovozu, jak je zjevné z rekapitulační části tohoto rozsudku.
91. Uplatnil-li tedy žalobce před vydáním Prvostupňového rozhodnutí v reakci na seznámení se s obsahem Zprávy o kontrole a dalších písemností majících původ v následné kontrole provedené celními orgány u příjemce při nahlížení do spisu dne 7. 5. 2014 v podání ze dne 9. 5. 2014 požadavek, aby celní úřad zahrnul mezi podklady pro rozhodnutí mj. i vzorky podrobené zkoumání v rámci následné kontroly, byl jeho požadavek zcela v mezích výše popsanych standardů dokazování v tomto typu řízení, v němž je v souladu s vyloženými závěry nutno trvat na efektivní ochraně procesních práv nepřímého zástupce.
92. Z vyložené rekapitulace obsahu klíčových částí správního spisu je přitom evidentní, že celní úřad předmětné vzorky od Celního úřadu pro hlavní město Prahu nevyžádal, resp. je neobdržel a tyto vzorky nade vší pochybnost nebyly součástí správního spisu ani při nahlížení do spisu žalobcem dne 7. 5. 2014, ani se jeho součástí nestaly později v reakci na procesní návrh žalobce vznesený v podání ze dne 9. 5. 2014.
93. Přestože žalobce v reakci na seznámení se s jemu předloženými podklady výslovně požadoval, aby celní úřad zařadil mezi podklady pro rozhodnutí v tomto řízení i vzorky zboží obstarané celním úřadem v rámci následné kontroly prováděné u příjemce, resp. navrhoval jejich provedení k důkazu v tomto řízení, celní úřad na jeho požadavek nikterak nerefletoval. Uvedeným postupem tak žalobci mj. upřel, aby se mohl se vzorky, předloženými celním orgánům od žalobce odlišnou osobou, seznámit, podrobit je vlastnímu zkoumání optikou charakteru a vlastností předmětného zboží a na tato zjištění následně adekvátním způsobem reagovat v rámci procesní obrany v celním řízení.
94. Podle přesvědčení soudu přitom nelze uzavřít, že by uvedené procesní pochybení na daném skutkovém půdorysu nebylo nijak způsobilé zatížit meritorní Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou by je bylo nutno zrušit. Z rekapitulace odůvodnění Napadeného rozhodnutí i procesní argumentace účastníků v částech II. – V. tohoto rozsudku je totiž zjevné, že podstatou sporu mezi účastníky jsou právě okolnosti týkající se konkrétních vlastností dováženého zboží, rozhodných pro jeho zařazení pod konkrétní podpoložku celního sazebníku. Konkrétně je mezi účastníky především sporné, zda LED moduly byly v okamžiku dovozu určeny toliko pro návěští a montáž komplikovanějších sestav návěstí, uměly zobrazovat toliko jednoduchá návěští, ať už textová či grafická, neuměly reprodukovat obraz, ale pouze jednoduchá návěští a po sestavení několika těchto LED modulů do komplikovanějšího/většího celku také možnost prezentace větších návěstí, jak tvrdí žalobce, či zda může být výsledný komplet použit k zobrazování jak statického obrazu (text a čísla, reklamní grafika, složitější znaky), tak i dynamického obrazu (běžící text, pohyblivá grafika), a při sestavení dostatečného množství modulů a jejich opatření řídicí jednotkou a ovládacím softwarem umožňujícím konverzi videa použít

i jako tzv. velkoplošná obrazovka/videostěna určená k zobrazování souvislého videosignálu z různých zdrojů videa, jak tvrdí žalovaný. Uvedené okolnosti týkající se konkrétních vlastností dováženého zboží jsou přitom určující pro správné zařazení zboží pod příslušnou podpoložku celního sazebníku.

95. Nadto platí uvedený závěr podle názoru soudu tím spíše za situace, kdy oba účastníci řízení zpochybňují ztotožnění výrobků podrobených zkoumání při následné kontrole, předložených celním orgánům dodatečně příjemcem zboží (na straně jedné), resp. výrobků podrobených dle zadání žalobce znaleckému zkoumání (na straně druhé) se zbožím dotčeným předmětnými celními prohlášeními.
96. Jakkoli tedy soud nemohl přisvědčit obecné námitce žalobce, že bylo žalobci nezákonně odepřeno seznámení se se spisem, resp. „interní“ částí spisu, když z protokolu ze dne 7. 5. 2014 čj. 59447-9/2014-610000-11.6 ani z jiné písemnosti založené ve spisu taková skutečnost nevyplývá a ani žalobce v rámci výhrad k protokolu či do něj vtělené či samostatně podané stížnosti takové námitky proti postupu celního úřadu neuplatnil (ze spisu ostatně v souladu s dříve uvedeným ani nevyplývá, že by jeho součástí k datu konání ústního jednání byly písemnosti, jejichž odepření žalobce indikuje), shledal soud důvodným okruh žalobních námitek poukazujících na to, že žalobci bylo v důsledku shora popsaného postupu upřeno jeho právo vyjádřit se ke všem podkladům pro rozhodnutí, když celní úřad i přes výslovný požadavek žalobce neučinil součástí správního spisu v této věci vzorky zboží podrobené zkoumání celně technickou laboratoří při následné kontrole, předložené celním orgánům dodatečně příjemcem zboží, tedy osobou od žalobce odlišnou.
97. Uvedené závěry pak platí podle soudu tím spíše za situace, kdy žalobce již v průběhu prvostupňového řízení zpochybňoval, jaké vzorky byly ve skutečnosti následné kontrole podrobeny, a kdy žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí akcentoval, že v případě, kdy se vyjádření žalobce, respektive znalce, a vyjádření příjemce a jeho zástupce lišila, přikládal v řízení větší váhu vyjádření příjemce zboží, neboť příjemce byl osobou, která s předmětným zbožím obchodovala a měla jej fyzicky k dispozici.
98. Soud přitom považuje za nepřípustné, aby celní úřad k uvedenému důkaznímu návrhu / procesnímu požadavku na zahrnutí vzorků zboží nevyslovil v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí žádné konkrétní závěry a paušálně uzavřel o tom, že *„není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků“*, resp. že *„celní úřad v daňovém řízení, jehož výsledkem je doměření cla z důvodu změny sazebního zařazení, vycházel ze závěrů následné kontroly u příjemce zboží, z důkazu získaných při provádění následné kontroly a z informací zjistitelných z dokumentů, jež byly podkladem pro vydání rozhodnutí v celním řízení (faktura, celní prohlášení), které má celní úřad i nepřímý zástupce k dispozici“*, je-li evidentní, že vzorky zboží, které žalobce požadoval zařadit v daném řízení mezi podklady pro rozhodnutí, žalobce k dispozici neměl. Z odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí i Napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že celní orgány považovaly vzorky dovezeného zboží, předložené příjemcem, podrobené zkoumání celně technickou laboratoří v rámci následné kontroly, za důkazní prostředky klíčové pro formulaci meritorních závěrů.
99. Žalobci je třeba přisvědčit, že celní orgány uvedeným postupem nedostály požadavkům vyplývajícím z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu akcentujícím právo žalobce jako nepřímého zástupce být v řízení s ním vedeném seznámen se všemi skutečnostmi, rozhodnými pro tvorbu skutkových a navazujících právních závěrů celních

orgánů a právo se k nim vyjádřit, vyjádřit se k shromážděným důkazům, navrhopat jejich doplnění, či činit další procesní návrhy, které mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantováno ostatně čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

100. Uvedený nedostatek pak nebyl zhojen ani v řízení o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru, kde žalovaný k důkaznímu návrhu na doplnění dokazování v odvolacím řízení prostřednictvím vzorků předložených příjemcem v rámci následné kontroly shodně jako ke všem ostatním důkazním návrhům uzavřel, že žalobce v odvolání nespecifikuje, jaké konkrétní skutečnosti by měly být předmětnými důkazními prostředky prokázány. Soud je přitom přesvědčen, že pokud žalobce již v průběhu prvostupňového řízení namítal, že mu není zřejmé, jaké vzorky byly příjemcem v rámci následné kontroly ve skutečnosti předloženy, je ve světle těchto a souvisejících námitek zpochybňujících autenticitu zkoumaných vzorků zjevné, že předmětným důkazním návrhem usiluje o získání přímých skutkových poznatků o konkrétním charakteru, povaze a vlastnostech zboží, jež bylo podrobeno testování celně technickou laboratoří, jehož výsledky byly klíčovým podkladem pro meritorní závěry celních orgánů, tak, aby se k nim mohl v řízení vyjádřit a uzpůsobit tomu svou procesní obranu.
101. Lze shrnout, že upřením možnosti seznámit se se vzorky podrobenými zkoumání celně technickou laboratoří při následné kontrole, které celním orgánům předložila od žalobce odlišná osoba (příjemce zboží), byl podle přesvědčení soudu žalobce zkrácen na svém právu na efektivní procesní obranu v rámci celního řízení, konkrétně na právu podrobit vzorky vlastnímu zkoumání optikou charakteru a vlastností předmětného zboží a na tato zjištění následně adekvátním způsobem reagovat v rámci procesní obrany v celním řízení a účinně polemizovat se skutkovými a navazujícími právními závěry celních orgánů, které založily své závěry právě na zkoumání předmětných vzorků, k nimž žalobci odepřely přístup. Tento nedostatek přitom za situace, kdy jsou podstatou sporu mezi účastníky právě okolnosti týkající se konkrétních vlastností dováženého zboží a kdy žalobce i žalovaný vzájemně zpochybňují autenticitu jimi zkoumaných vzorků, podle přesvědčení soudu zatížil Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou nemohlo v soudním přezkumu obstát.
102. Soudu proto nezbylo, než z uvedeného důvodu Napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, v němž žalovaný procesně relevantním způsobem zajistí realizaci práva žalobce na seznámení se se všemi podklady rozhodnými pro skutkové a navazující právní závěry celních orgánů.
103. Se zřetelem ke shora identifikovaným zásadním vadám soud za této situace nepřistoupil k vypořádání zbývajících žalobních bodů, neboť jimi žalobce brojil již proti samotným skutkovým a navazujícím právním závěrům, resp. proti postupu celních orgánů při hodnocení důkazů. Vypořádání těchto námitek by však bylo za tohoto stavu předčasné, neboť nelze vyloučit, že žalovaný své skutkové závěry v návaznosti na doplnění dokazování a případnou novou argumentaci žalobce reviduje, popř. jinak odůvodní.
104. Soud se však pro relativní samostatnost této právní otázky musel nad rámec uplatněných žalobních bodů zabývat důsledky změny právní úpravy týkající se možnosti vyměření penále podle § 251 daňového řádu v souvislosti s dodatečným vyměřením cla, k níž došlo po vydání Napadeného rozhodnutí v průběhu soudního řízení.
105. Soud připomíná, že v souladu s právní úpravou účinnou v rozhodné době se pro řízení před celními orgány subsidiárně uplatnil daňový řád dle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

106. Podle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu představuje clo pro účely citovaného předpisu daň, přičemž penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 téhož zákona).
107. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu *„daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována“*.
108. Podle § 143 odst. 2 daňového řádu platí, že *„podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předeptá do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě“*.
109. Soud podotýká, že správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že v rozhodné době, tj. před účinností nového celního zákona, vznikala celním deklarantům v případě doměření cla *ex lege* povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu, a to jako důsledek uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení, vedoucímu k vyměření a vybrání cla v nesprávné výši, a tedy následně k nutnosti jeho doměření.
110. Soud poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2018, čj. 3 Afs 58/2017 - 70, v nichž soud přehledně vysvětlil důvody, pro které jsou celní orgány v případě doměření cla povinny současně vyměřit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„lze souhlasit se stěžovatelem, že ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik povinnosti uhradit penále s právní skutečností, kterou je doměření daně (zde cla), a to z částky „doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani [clu]“, nikoli tedy výslovně s uplatněním institutu daňového tvrzení. Přestože je možné akceptovat názor krajského soudu, že nedílnou součástí daňového tvrzení bývá autoaplikace daňových předpisů (§ 135 odst. 2 daňového řádu), která se v celním řízení neuplatní, nelze se již ztotožnit s jeho závěrem, že vyměření penále je daňový subjekt sankcionován zejména za vyčíslení daně v nesprávné výši. Daňový subjekt je předmětnou formou sankce postihován obecně za uvedení nesprávných údajů v daňovém tvrzení, kdy logickým důsledkem porušení této povinnosti je samozřejmě rovněž nesprávný výpočet výše daně, jako jednoho z údajů daňového tvrzení. Tomu plně odpovídá povaha penále, jak ji nastínil rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, kde vyslovil, že penále „slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení“ (pozn. zvýraznění provedeno nyní rozhodujícím senátem). Zde je proto třeba korigovat názor krajského soudu, který vedle citované funkce, připisuje penále rovněž roli majetkové sankce za to, že po dobu mezi splatností daně a náhradní lhůtou splatnosti nemohl stát disponovat daní ve správné výši (tj. ve výši doměřené daně), neboť takové pojetí penále rozšířený senát v citovaném usnesení výslovně odmítl s tím, že kompenzaci naznačené újmy zajišťuje úrok z prodlení, nikoli penále.*

V kontextu rozšířeným senátem akcentované funkce penále je třeba dát stěžovateli za pravdu i v tom, že povinnost uvádět správné údaje plně stíhá i toho, kdo podává celní prohlášení [srov. § 294 odst. 1 písm. e) původního celního zákona; nyní § 47 odst. 3 písm. b) nového celního zákona], a to navzdory skutečnosti, že oproti daňovému tvrzení zde absentuje krajským soudem opakovaně vyzdvihovaný výpočet cla samotným deklarantem. Jak nicméně zdejší soud vyložil shora, je daňovému tvrzení a celnímu prohlášení společné, že v případě, kdy daňový subjekt (deklarant) uvede nesprávné údaje, důsledkem je rovněž nesprávně stanovená, tedy i vybraná daň (clo), přestože v prvním případě daň chybně určí přímo daňový subjekt, zatímco v druhém případě celní úřad (na základě chybných vstupních údajů uvedených daňovým subjektem). V

obou případech je však zásadně důsledkem doměření daně (cla), kdy právě na něj ustanovení § 251 daňového řádu váže vznik povinnosti uhradit penále. Stěžovateli je tudíž možné dát za pravdu v tom, že materiální podstatu a funkci penále lze bezezbytku vztáhnout i na celní oblast a s ní spojené celní prohlášení. Povinnost vyměřit penále i pro případ doměření cla konečně zdejší soud ve své rozhodovací činnosti již opakovaně potvrdil“.

111. Jak ostatně připomněl Nejvyšší správní soud v naposledy uvedeném rozhodnutí, povinnost celních orgánů rozhodnout v případě doměření cla o vyměření penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu byla v minulosti správními soudy opakovaně potvrzena. Soud v tomto směru za všechny poukazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, čj. 10 Afs 216/2016 - 38, ze dne 5. 10. 2016, čj. 1 Afs 195/2016 - 34, ze dne 8. 6. 2017, čj. 4 Afs 55/2017 - 104. Soudy přitom zdůraznily, že povinnost uhradit penále, v případě, že deklarant uvedením nesprávných údajů v celním prohlášení způsobil, že clo bylo původně vyměřeno v nižší částce (v daném případě v žádné částce), než kolik by měl činit, nevyplývá z unijního práva, ale tato povinnost je upravena vnitrostátními předpisy, aniž by tyto byly v rozporu s unijním právním rámcem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2017, čj. 4 Afs 55/2017 - 104).
112. Soud však nemohl přehlédnout, že dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost nový celní zákon (zákon č. 242/2016 Sb.), který v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále. Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu je důvodem pro vyloučení vzniku penále při doměření cla skutečnost, že penále je sankcí za nesprávné tvrzení daně (nikoliv za její neuhrazení), nelze jej proto aplikovat na situace, kdy ve vztahu ke clu není vůbec využíván institut daňového tvrzení. Vznik penále je přitom vázán právě na porušení povinnosti související s podáním řádného daňového tvrzení, a nemůže se tak uplatnit na případ celního řízení. Ustanovení § 22 nového celního zákona tak vylučuje použití § 251 daňového řádu.
113. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se k povaze penále dle § 251 daňového řádu vyjádřil v usnesení ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS tak, že „penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)“.
114. Městský soud v Praze připomíná, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013 - 46, publ. pod č. 3528/2017 Sb. NSS: „Rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější“.
115. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v tomto usnesení rovněž uvedl, že „je-li soud nadán úplnou kasační pravomocí nejen z hlediska nezákonnosti správního rozhodnutí, vadného řízení, ale i nedostatečnosti skutkových zjištění, je zřejmé, že i hmotněprávní posouzení věci musí odpovídat aktuálnímu právnímu stavu v době jeho rozhodování. Plná jurisdikce se tedy uplatní jak co do jejího obsahu, tak co do času. Na tom nic nemění fakt, že by soud nenabrazoval svým výrokem správní rozhodnutí (s výjimkou modrace), ale na příznivější změnu zákona by

reagoval prostým kasačním výrokem bez stopy výtky vůči správnímu orgánu I. a II. stupně, ovšem se závazným právním názorem k aplikaci a interpretaci hmotného práva na správním orgánem správně zjištěný (či soudem doplněný) skutkový stav. Důležité ovšem je, aby soud měl povinnost zkoumat, zda nedošlo ke změně zákona, bez ohledu, jestli to žalobce učiní předmětem svých žalobních námitek“

116. Z citovaných závěrů vyplývá, že soud je povinen ke změně právní úpravy přihlédnout, aniž by žalobce odpovídající žalobní námitku v podané žalobě vznesl. Povinnost soudu přihlédnout k této skutečnosti tak představuje výjimku ze zásady vázanosti skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak je zakotvena v § 75 odst. 1 s. ř. s.
117. Ze závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v citovaném usnesení č. 3528/2017 Sb. NSS se přitom podává, že zdejší soud je povinen k takové změně právní úpravy při přezkumu Napadeného rozhodnutí přihlédnout a toto rozhodnutí zrušit, a to i v případě, pokud by v tomto směru neshledal jakékoli pochybení žalovaného.
118. Nejvyšší správní soud přitom ve své recentní rozhodovací praxi opakovaně potvrdil, že krajské soudy jsou povinny v rámci soudního přezkumu zohlednit nový celní zákon účinný od 29. 7. 2016 obsahující změnu právní úpravy v oblasti ukládání penále z doměřeného cla, která je pro žalobce příznivější. Soud v tomto směru pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2017, čj. 4 Afs 55/2017 - 104, a ze dne 29. 6. 2018, čj. 3 Afs 58/2017 - 70, od nichž neshledal v nyní posuzované věci důvodu se odchylovat.
119. Se zřetelem k tomu, že v průběhu řízení o žalobě proti Napadenému rozhodnutí došlo k popsané změně právní úpravy, přičemž nová právní úprava je pro žalobce s ohledem na výše uvedené příznivější, nezbylo zdejšímu soudu, než Napadené rozhodnutí žalovaného zrušit i z tohoto důvodu, a to se zřetelem k principu vyplývajícímu z čl. 40 Listiny základních práv a svobod.
120. Soud v tomto směru uzavírá, že v dalším řízení žalovaný v případě, že opětovně rozhodne o doměření cla, nepřistoupí s ohledem na výše uvedené k vyměření penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to s ohledem na zásadu stanovenou v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.
121. Na základě všech shora uvedených skutečností soud shledal, že žalovaný z vyložených důvodů zatížil Napadené rozhodnutí vadou řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení, jež mělo v posuzovaném případě vliv na zákonnost Napadeného rozhodnutí. Toto rozhodnutí proto bylo nutno zrušit postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s., a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
122. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 73 – 120 tohoto rozsudku.
123. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 4 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, podání repliky a podání ze dne 25. 11. 2015) a režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 13 600 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách

advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a 21% DPH ve výši 2 856 Kč. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 19 456 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 Praze dne 6. května 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.