



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

UPS SCS (Czech Republic) s.r.o.
se sídlem Praha 6, Stochovská 1057/80 Praha 1
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Mrázkem,
se sídlem Praha 4, Pod Klaudiánkou 4a,

proti
žalovanému

Generální ředitelství cel,
se sídlem Budějovická 7, Praha 4,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20504-2/2014-900000-304.7,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20504-2/2014-900000-304.7, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342,-Kč a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Petra Mrázka.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) vydal podle ustanovení § 6 a § 8 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě“), ve věci doměření cla u rozhodnutí ev. č. 12CZ1761001GPFW4X9 podle § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) s přihlédnutím k článku 78 odst. 1 a 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“) a ustanovením článku 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu s přihlédnutím k § 264 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), dodatečný platební výměr:

ze dne 25. 02. 2014, č. j. 27177-2/2014-510000-11,

ze dne 25. 02. 2014, č. j. 27177-3/2014-510000-11,

ze dne 25. 02. 2014, č. j. 27177-4/2014-510000-11,

ze dne 25. 02. 2014, č. j. 27177-5/2014-510000-11,

ze dne 25. 02. 2014, č. j. 27177-6/2014-510000-11,

ze dne 26. 02. 2014, č. j. 27177-8/2014-510000-11,

ze dne 26. 02. 2014, č. j. 27177-9/2014-510000-11,

proti žalobci jako nepřímému zástupci společnosti BÜTTNER s.r.o., se sídlem Český Brod, Tuchorazská 1347, (dále jen „BÜTTNER s.r.o.“) s tím, že žalobce je spoludlužníkem celního dluhu.

2. Žalobce zastupoval společnost BÜTTNER s.r.o. jako deklarant v celním řízení, v němž celní úřad provedl kontrolu celních prohlášení po propuštění zboží. Celní úřad dovozené zboží: naplněné inkoustové náplně do tiskáren vybavené elektronickým čipem (dále jako „předmětné zboží“ nebo jen „zboží“) zařadil do položky kombinované nomenklatury 3215900090 a podle článku 220 odst. 1 celního kodexu doměřil clo.
3. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nich rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

I. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobce nesouhlasí s doměření cla a se změnou sazebního zařazení zboží a pokládá je za nesprávné a nezákonné.
5. K charakteru zboží žalobce vysvětlil, že vykazuje funkční vlastnosti, které neumožňují tiskárně tisknout, pokud do ní není řádně vloženo. Náplň má také jiné složení, než jiné zboží protože je osazena elektronickým čipem. Bez přítomnosti inkoustové náplně vybavené elektronickým čipem, není tiskárna schopna tisku a ani nereaguje na příkazy z počítače. Žalobce tvrdí, že vlastnosti, složení funkce a způsob fungování odůvodňují zařazení do položky KN 844399 90 00.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

6. Žalobce polemizuje se závěry napadeného rozhodnutí, které žalovaný opírá o závěry rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 26. 10. 2006 ve věci C-250/05, *Turbon International GmbH v Oberfinanzdirektion Koblenz*, (dále jen „rozsudek ve věci Turbon“). Žalobce v první řadě namítl, že v roce 2006 inkoustové náplně do tiskáren vybavené elektronickým čipem na trhu neexistovaly; dále uvedl, že při aplikaci všeobecného pravidla 3b), stanoveného přílohou č. 1 nařízení Rady č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku by nebylo možno dojít k závěru, že charakteristické rysy dodává předmětnému zboží právě jen inkoust. Žalobce má za to, že běžný uživatel si pořizuje tiskárnu za účelem tisku, nerozlišuje při tom, zda ta která součást slouží k doplnění inkoustu nebo k ovládání tiskárny nebo k získání uživatelských informací o stavu inkoustu. Běžný uživatel nahlíží na tiskárnu jako na jeden celek.
7. S ohledem na skutečnost, že sazební zařazení inkoustových náplní vybavených elektronickým čipem doposud předmětem zkoumání Soudního dvora Evropské Unie, ponechal žalobce na zvážení soudu, zda nepřistoupit k předložení předběžné otázky tomuto soudu.
8. K sazebnímu zařazování příbuzného zboží žalobce dále uvedl, že elektronické čipy samotné se zařazují do položky KN 854231 90 00 s celní sazbou 0,00%, tiskárny k nimž jsou náplně již výrobcem přibaleny, se zařazují do položky KN 8442 xx xx xx s celní sazbou 0,00% ; zařazování náplní vybavených elektronickým čipem neprobíhá v ostatních členských státech EU jednotně, ačkoli výklad celního kodexu i nařízení o společném celním sazebníku by měly být vykládány eurokonformním způsobem. Odlišné sazební zařazování není v souladu s právem EU a vede ve svém důsledku k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
9. Žalobce dále vznesl námitku porušení pravidel dokazování v průběhu kontroly po propuštění zboží, která má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jak uvedl, žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že při kontrole po propuštění zboží bylo zjištěno, že v případě předmětného zboží se jedná o náplně bez integrované tiskové hlavy. Z toho žalovaný vyvodil, že všechny náplně bez integrované tiskové hlavy mají pouze jedinou rozhodující a podstatnou funkci, kterou je dodání inkoustu do tiskárny, přičemž tělo náplně tvoří pouze nosič inkoustu. Žalobce má za to, že tvrzení žalovaného nemají oporu ve spisovém materiálu a v provedeném dokazování. Funkčnost předmětného zboží tímto způsobem nebyla zkoumána a nevyplývá ani ze stanovisek k sazebnímu zařazení uvedených v prvoinstančních rozhodnutích ani z příslušných zkoušek celně technické laboratoře, které byly podkladem zpracovaným pro Celní úřad v průběhu kontroly po propuštění zboží.
10. Žalobce dále uvedl, že pro Celní úřad v prvoinstančním rozhodnutí byla při sazebním zařazení důležitá pouze existence či neexistence integrované tiskové hlavy na předmětném zboží; toto posuzování má žalobce za příliš zjednodušující a především chybné, protože daný druh náplně vybavené elektronickým čipem má specifické vlastnosti, které by musely být zkoumány zvlášť.
11. Jak žalobce upozornil ze stanoviska k sazebnímu zboží a ze závěrů zkoušky celně technické laboratoře plyne, že Celní úřad ani Generální ředitelství cel technicky zboží nezkoumaly, respektive nezkoumaly jakou je předmětné zboží vybaveno elektronikou a jakou má funkčnost, spokojily se pouze s konstatováním, že není vybaveno tiskovou

hlavou, tímto argumentem svůj výklad a sazební zařizování ukončili, v tom žalobce spatřuje pochybení při dokazování, ze kterého plyne i chybné sazební zařazení.

12. V další žalobní námitce žalobce namítl protiprávnost vyměření penále. Jak uvedl, Celní úřad kromě doměření cla vyměřil žalobci také penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalobce má za to, že celní kodex neumožňuje, aby členské státy zaváděly jakékoliv další platby mimo platby stanovené celním kodexem, s odkazem na čl. 4 bod 9 celního kodexu uvedl, že celním dluhem se rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní clo nebo vývozní clo, které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů společenství. Podle čl. 4 bodu 10 se „dovozním clem“ rozumějí clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží a také dovozní poplatky zavedené v rámci společné zemědělské politiky nebo v rámci zvláštních režimů pro některé druhy zboží vzniklé zpracováním zemědělských produktů ani pod jeden z těchto pojmů však nelze penále vyměřené podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu podřadit.
13. Podle čl. 4 bodu 23 celního kodexu se „platnými předpisy“ rozumějí předpisy společenství nebo vnitrostátní předpisy. Pojem poplatek s rovnocenným účinkem není ve smlouvě o založení společenství definován, ale Soudní dvůr Evropské unie v judikatuře formuloval definici, která spočívá na srovnání s cly a především na účincích těchto poplatků.
14. Podle čl. 217 odst. 1 celního kodexu celní orgány vypočtou výši dovozního cla nebo vývozního cla vyplývajícího z celního dluhu, jakmile mají potřebné údaje a zapíší ji do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů. Napadené rozhodnutí bylo vydáno podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu, kde je stanoveno, že byla-li částka cla zaúčtována ve výši, která je nižší než částka dlužná na základě právních předpisů zaúčtuje si částka cla, která má být vybrána do dvou dnů ode dne, kdy se celní orgány o této situaci dozvěděly a mohou vypočítat částku dlužnou na základě právních předpisů a určit dlužníka - není zde žádná zmínka o tom, že by se vedle příslušné částky cla měla zaúčtovat další platba.
15. Žalobce má za to, že pokud má být současně se clem vyměřena a vybrána další platba musí to celní kodex výslovně stanovit. Podle důvodové zprávy k § 251 daňového řádu je penále sankcí, pokud správce daně doměří daň vyšší, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt a tento následek má povahu platebního deliktu, jak žalobce dále argumentuje, tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je správcem daně evidován u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek; jedná se totiž o pochybení při tvrzení daně. Při řízení o propuštění dovezeného zboží do navrženého celního režimu se však žádné daňové tvrzení nepodává, ale o propuštění do uvedeného zboží rozhoduje Celní úřad na základě podaného celního prohlášení, výši cla nepočítá deklarant, ale jak vyplývá z čl. 217 odst. 1 celního kodexu, výši dovozního cla vyplývající z celního dluhu vypočtou celní orgány a tuto jimi vypočtenou částku cla zapíší do účetních dokladů a následně ji musí podle čl. 221 odst. 1 celního kodexu odpovídajícím postupem sdělit dlužníkovi. Pokud by deklarant poskytl Celnímu úřadu nesprávné údaje, včetně nesprávného sazebního zařazení pak se podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona taková osoba dopustila správního deliktu tím, že poskytne celnímu orgánu nesprávný údaj nebo doklad důležitý pro jeho rozhodnutí nebo jiné použití celních předpisů v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví; pak je celní orgán oprávněn takové osobě uložit pokutu až do výše 4 000 000 Kč a kromě toho také propadnutí nebo zabránění zboží.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

16. Pokutu uloženou za tento delikt je nutné chápat jako sankci. Je-li penále také sankcí, jak se podává z § 251 odst. 1 daňového řádu, pak není možné za 1 skutek trestat dvakrát. Podle ustanovení § 264 odst. 1 celního zákona lze clo nebo daň doměřit také z moci úřední, přičemž podle § 264 odst. 2 písm. b) celního zákona, doměřovací řízení provádí Celní úřad, který provádí kontrolu po propuštění zboží, jsou-li clo nebo daň doměřovány na základě výsledků této kontroly. V citovaném ustanovení přitom není stanoveno, že by mělo být vyměřováno také nějaké penále podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona platí, že nestanoví-li celní zákon nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány, že nejde-li o případy výslovně stanovené, kdy se postupuje podle správního řádu nebo podle zákona o přestupcích, daňový řád. Celní zákon a celní kodex nestanoví, že by mělo být vyměřováno a vybíráno také penále ale jednoznačně stanoví, že se doměřuje výhradně clo.
17. V napadeném rozhodnutí Generální ředitelství cel k této problematice předkládá pouze jediný argument, s nímž žalobce nesouhlasí. Argument žalovaného, a sice že „V souladu s obecnými zásadami, na kterých je založeno Společenství a které upravují vztahy mezi Společenstvím a členskými státy, členským státům přísluší na základě rámcové úpravy článků 10 Smlouvy o založení Evropského společenství zajistit provádění právních předpisů Společenství na svém území. V rozsahu, v němž právo společenství, včetně jeho základních zásad pro tento účel neobsahuje společná pravidla, vnitrostátní orgány budou při provádění těchto právních předpisů společenství postupovat v souladu s procesními pravidly hmotněprávními pravidly jednotlivých členských států.“
18. K tomu žalobce uvedl, že takový argument by byl použitelný jen při posuzování obdobné věci, která byla předmětem posuzování Evropského soudního dvora, tedy tehdy, kdy přímo použitelný předpis upravuje určitý institut, avšak neúplně.
19. V případě vyměření penále celní kodex upravuje ucelenou a úplnou úpravu důsledků porušení povinnosti uhradit celní dluh, a to především v čl. 232 celního kodexu, který pojem penále nezná. Vzhledem k tomu, že tato úprava nepřináší žádné pochybnosti o výkladu jednotlivých institutů, není na místě, podle závěrů žalobce, použití žádných vnitrostátních procesních a hmotně právních pravidel.
20. Uplatněnou další žalobní námitkou žalobce uvedl následující: Pro případ, že by soud došel k závěru, že Celní úřad nepochybil, pokud předmětné zboží podřadil pod KAN 3215900090 a napadené rozhodnutí je proto v souladu se zákonem, měl být v daném případě aplikován čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.
21. Žalobce odkázal na judikaturu soudního dvora Evropské unie a také judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008-96) a zdůraznil že, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, a to za splnění tří podmínek. Těmito podmínkami jsou skutečnost, že clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, tato chyba, které se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkajících se jejího celního prohlášení.
22. V rámci této žalobní námítky žalobce tvrdil, že ze strany celních orgánů došlo k pochybení spočívající v tom že Celní úřad Praha 1 dne 4. 2. 2010 na základě odvolání podané

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

společností Büttner s.r.o. rozhodnutí č. j. 20199/2009-176100-21, kterým původní kód KN „3215 90 80 90“ nahradil novým kódem, podle Celního úřadu Praha 1 správným a to „8443 99 90 00“ a v odůvodnění uvedl, že se jedná o inkoustové kazety určené jako náplň do inkoustových tiskáren, a proto se jedná o části/součásti určené výhradně nebo hlavně k tiskárnám. V tomto rozhodnutí není uvedeno, že tyto inkoustové kazety obsahují integrovanou tiskovou hlavu, která je podle Evropského soudního dvora rozhodující pro zařazení do této podpoložky. Z toho žalobce dovozuje, že v roce 2009 Celní úřad Praha 1 rozhodl opačně než Celní úřad v prvoinstančním rozhodnutí a Generální ředitelství cel v rozhodnutí napadeném.

23. Dále žalobcem argumentuje nezjistitelností chyby osobou jednající v dobré víře. Jak žalobce uvedl, chyba Celního úřadu nemohla být povinnou osobou rozumným způsobem zjištěna, jednalo se o řízení vedené Celním úřadem v rámci odvolacího řízení, které se týkalo výhradně sazebního zařazení zboží, a rozhodnutí bylo vydáno podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého správce daně, jehož rozhodnutí bylo odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Osoba povinná zaplatit clo byla v dobré víře, že sazební zařazení stanovené Celním úřadem je správné.
24. Pokud jde o třetí podmínku, povinnost dodržet všechna ustanovení předpisů týkající se celního prohlášení, žalobce trvá na tom, že rovněž tuto podmínku je třeba mít za splněnou. Jak žalobce uvedl, Evropský soudní dvůr upřesnil, že deklarant je povinen poskytnout příslušným celním orgánům všechny nezbytné informace stanovené předpisy Společenství a vnitrostátními předpisy, které je popřípadě doplňují nebo provádějí s ohledem na sazební zacházení požadované pro dotčené zboží. Tato povinnost přitom nesmí jít nad rámec takových informací, o kterých lze rozumně předpokládat, že je deklarant může mít k dispozici. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu, již dříve uvedený, je zde konstatováno, že pouhá skutečnost nesprávného zařazení zboží sama o sobě není porušením třetí podmínky aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, ale na druhou stranu musí být celním orgánům poskytnuty všechny informace stanovené právními předpisy nezbytné pro sazební zacházení požadované pro dotčené zboží.
25. Žalobce trval na tom, že popisy zboží na celních prohlášeních byly vždy dostatečné a žalobce ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení dodržel. Ignorováním ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se podle názoru žalobce Celní úřad i Generální ředitelství cel dopustili nezákonného postupu, jehož důsledkem je dána nezákonnost napadeného rozhodnutí.
26. Poslední žalobní námitkou žalobce namítá nezákonnost vyměření celního dluhu ve vztahu k vlastní osobě jako spoludlužníkovi.
27. Žalobce v první řadě připomíná, že již ke dni vydání prvoinstančního rozhodnutí vůči žalobci bylo již rozhodnuto o celním dluhu společnosti Büttner s.r.o., které byly povoleny splátky celního dluhu, a tato společnost povolené splátky řádně hradila.
28. Čl. 201 odst. 3 celního kodexu stanoví okruh osob, vůči nimž celní dluh vzniká. Čl. 213upřesňuje, že jde o společné a nerozdílné dlužníky. Celní kodex už však dále nereguluje a tudíž neumožňuje vyměřit dodatečně clo současně vůči společným a nerozdílným dlužníkům. Žalobce je toho názoru, že clo může být vyměřeno pouze vůči jednomu z nich, což se v dané věci stalo, a to ve dnech 2. 1. až 7. 1. 2014 vůči společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Büttner s.r.o. Za této situace tedy nebyl dán žádný důvod pro doměření cla a vyměření penále též vůči spoludlužníkovi - žalobci.

29. Žalovaný nesouhlasil s podanou žalobou a navrhl její zamítnutí. Ve vyjádření k podané žalobě ze dne 8. 12. 2014 uvedl, že souhlasí s obecným popisem předmětného zboží prezentovaným žalobcem, jde o inkoustové náplně (kartuše) do tiskáren vybavené elektronickým čipem bez tiskové hlavy. Přesto, že uvedené zboží disponuje elektronickým čipem, bylo žalovaným posouzeno jako kartuše (zásobníky inkoustu s inkoustem), která se na rozdíl od kartuše s integrovanou tiskovou hlavou aktivně nepodílí na procesu tisku a nelze ji hodnotit jako součást tiskárny. Sazební zařazení se zakládá na Všeobecných pravidlech pro interpretaci HS 1, 3b) a 6 s odůvodněním, že rozhodující význam pro předmětné zboží má inkoust obsažený v kartuši, který tak dává kartuši podstatný charakter.
30. Co se týče dokazování při kontrole po propuštění zboží, odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí, v němž se hlavní funkci předmětného zboží ve vztahu k jeho sazebnímu zařazení a podrobně zabýval. Žalovaný uvedl, že podle vizuální podoby samotných odebraných vzorků předmětného zboží jde v případě elektronického čipu na předmětném zboží jen o tenké plošné tištěné spoje bez vlastního napájení. Z toho dovozuje, že jde jen o miniaturní pasivní elektronický prvek. Žádné zjištění o vlastní funkčnosti čipu na základě technického zkoumání nemůže změnit posouzení hlavní funkce předmětného zboží (dodání inkoustu do tiskárny) pro účely jeho sazebního zařazení.
31. K námitce protiprávnosti vyměření penále odkázal žalovaný v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
32. Co se týče aplikace ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu žalovaný trval na tom, že žalobce nemohl být v dobré víře, neboť Celní úřad rozhodoval na základě zavádějících údajů o zboží poskytnutých samotným deklarantem, což je seznatelné přímo z uvedeného rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, neboť zboží bylo deklarantem popsáno jako „elektrické cartridge“, navazující dojem přítomnosti integrované elektronické tiskové hlavy.
33. Pokuty jde o oprávněnost vyměření celního dluhu vůči spolu dlužníkovi, žalovaný uvedl, že celní dluh podle čl. 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu vznikl propuštěním zboží do režimu volného oběhu. Do celních prohlášení žalobce jakožto deklarant jednotlivých celních prohlášení a nepřímý zástupce příjemce zboží společnosti Büttner s.r.o. uvedením kódu pro nepřímé zastoupení prohlásil, že v celním řízení jedná vlastním jménem na účet příjemce zboží, což odpovídá znění čl. 5 odst. 2 celního kodexu. V souladu s čl. 201 odst. 3 celního kodexu je dlužníkem deklarant, v případě nepřímého zastoupení dlužníkem také osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí. V daném případě je tedy dlužníkem žalobci jako deklarant i příjemce zboží jako zastoupená osoba, přičemž na základě čl. 213 celního kodexu jsou jak žalobce, tak i příjemce zboží společnými a nerozdílnými dlužníky. Cílem solidární pasivní odpovědnosti dlužníků jednoho a téhož celního dluhu je zefektivnění výběru cla. Konkrétní výběr spoludlužníka celního dluhu a jeho doměření je plně v kompetenci příslušného celního orgánu.
34. V konkrétním případě si Celní úřad zvolil nejprve příjemce zboží až poté, co doměření cla příjemci zboží nevedlo k očekávanému výsledku, doměřil clo též žalobci; takový postup odpovídá povaze spoludlužnického vztahu. Žalovaný má za to, že legislativní úprava pasivní dlužnické solidarity v celním kodexu a jasný hmotněprávní rámec této

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

problematiky, jakož i zřejmá procesní úprava, nevyžadují výslovný procesní pokyn pro celní orgán, který by neumožňoval vyměření celního dluhu vůči žalobci.

35. Ve vyjádření ze dne 6. 2. 2019 žalovaný informoval soud o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v souvisejících řízeních ve věci skutkově a právně shodné (rozsudek ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017-70 a rozsudek ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017-104), v nichž byl potvrzen vyslovený právní názor správních orgánů, pokud jde o zařazení dováženého zboží, včetně možnosti uložit penále i v souvislosti s doměřením cla.
36. Žalovaný dále uvedl, že v předmětném případě došlo ke změně právní úpravy ve prospěch žalobce, a to zániku trestnosti penále podle § 22 celního zákona s účinností od 29. 7. 2016; tato skutečnost nastala až po vydání rozhodnutí o odvolání a podání správní žaloby. Žalovaný s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, podle kterého má daňové penále povahu trestu podle úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, navrhl, aby Městský soud v Praze ve věci zvážil postup podle § 78 odst. 2 zákona s.ř.s. a využil možnost zrušení penále při zachování napadeného rozhodnutí. Pokud by soud neshledal podmínky pro tento postup za splnění, žalobce navrhl, aby soud využil svého oprávnění a podle § 60 odst. 7 s. ř. s. nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

II. Obsah správního spisu.

37. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 12CZ1761001IXXNV11 ze dne 5. 1. 2012 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. YDI7BLLPQZA8MQJXY5V9PS 11AK1236 ze dne 5. 1. 2012 bylo Celním úřadem Praha 1 propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží. Písemné celní prohlášení podal žalobce jako nepřímý zástupce příjemce zboží - společnosti BÜTTNER s.r.o., Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno ve dvou položkách. Zboží v 1. položce bylo v kolonce 31 popsáno jako „*Prázdné ink. hlavy (cartridge)*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443991000 jako „*Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8442; ostatní tiskárny, kopírovací stroje a telefaxové přístroje, též kombinované; jejich části, součásti a příslušenství: – Části, součásti a příslušenství: – – Ostatní: – – – Elektronické sestavy*“, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. Zboží ve 2. položce bylo v kolonce 31 popsáno jako „*Sáčky*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní 3923299099 jako „*Výrobky pro přepravu nebo balení zboží, z plastů; zátky, víčka, uzávěry lahví a jiné uzávěry, z plastů: – Pytle a sáčky (včetně kornoutů): – – Z ostatních plastů: – – – Ostatní*“, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 6,5 %.
38. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 12CZ1761001G94PS28 ze dne 30. 4. 2012 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. 5TYDL3S2J27G529MR444R2_12043915 ze dne 30. 4. 2012 bylo Celním úřadem Praha 1 propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží. Písemné celní prohlášení podal i v tomto případě žalobce jako nepřímý zástupce příjemce zboží. Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno v jedné položce, v kolonce 31 bylo popsáno jako „*Prázdné ink. cartridge s el. hlavou*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443991000, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. K celnímu prohlášení byla při celním řízení přiložena faktura č. 2012-03-13.

39. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 12CZ1761001GPFW4X9 ze dne 25. 7. 2012 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. 12AK0617 ze dne 25. 7. 2012 bylo Celním úřadem Praha 1 propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží. Písemné celní prohlášení podal žalobce jako nepřímý zástupce příjemce zboží. Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno ve dvou položkách. Zboží v 1. položce bylo v kolonce 31 popsáno jako „*Náplně do inkoustových tiskáren - cartridge*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443999000, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. Zboží ve 2. položce popsané v kolonce 31 jako „*Zásuvky*“ nebylo předmětem následné kontroly celních orgánů a není ani předmětem daného řízení. K celnímu prohlášení byla při celním řízení přiložena faktura č. P1219E, P1223E.
40. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 12CZ17610017W9DMZ1 ze dne 14. 8. 2012 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. F8NB5PF6QU8UMJ4FZN43YZ 12AK0687 ze dne 9. 8. 2012 bylo Celním úřadem Praha 1 propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží. Písemné celní prohlášení podal odvolatel jako nepřímý zástupce příjemce zboží. Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno ve dvou položkách. Zboží v 1. položce bylo v kolonce 31 popsáno jako „*Náplně do inkoustových tiskáren*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443999000 jako „*Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8442; ostatní tiskárny, kopírovací stroje a telefaxové přístroje, č. j. 20504-2/2014-900000-304.7 též kombinované; jejich části, součásti a příslušenství: – Části, součásti a příslušenství: – – Ostatní: – – – Ostatní*“, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. Zboží ve 2. položce bylo v kolonce 31 popsáno jako „*Igelitové sáčky*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní 3923299099, v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 6,5 %. K celnímu prohlášení byla při celním řízení přiložena faktura č. P1233E, P1226E, P1218E-3, P1237E.
41. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 12CZ17610012IPSAF0 ze dne 19. 12. 2012 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. VVV5NES176GJM6YXEF9BPX 121232216 ze dne 19. 12. 2012 bylo Celním úřadem Praha 1 propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží. Písemné celní prohlášení podal odvolatel jako nepřímý zástupce příjemce zboží. Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno ve dvou položkách. Zboží v 1. položce bylo v kolonce 31 popsáno jako „*Ink. cartridge s el. hlavou*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443991000 a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. Zboží ve 2. položce popsané v kolonce 31 jako „*Víčka z plastů*“ nebylo předmětem následné kontroly celních orgánů a není ani předmětem daného řízení. K celnímu prohlášení byla při celním řízení přiložena faktura č. P1280E.
42. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 13CZ5100001FG7GHJ0 ze dne 21. 1. 2013 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. QNSJUIPR9I1NM8J1Z2GY1S 590779639T ze dne 21. 1. 2013 bylo celním úřadem propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží; písemné celní prohlášení podal odvolatel jako nepřímý zástupce příjemce zboží. Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno v jedné položce, v kolonce 31 bylo popsáno jako „*Ink. cartridge s el. hlavou*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443999000 jako „*Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8442; ostatní tiskárny, kopírovací stroje a telefaxové přístroje, též kombinované; jejich části, součásti a příslušenství: – Části, součásti a příslušenství: – – Ostatní: – – – Ostatní*“, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. K celnímu prohlášení byla při celním řízení přiložena faktura č. 20130115.
43. Rozhodnutím v celním řízení ev. č. 13CZ5100001D5N6CD9 ze dne 6. 3. 2013 vydaným k celnímu prohlášení ref. č. FFSRRK6QXE9Z5ASF315LXM 5923730307 ze dne 6. 3. 2013

bylo celním úřadem propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží. Písemné celní prohlášení podal žalobce jako nepřímý zástupce příjemce zboží. Zboží bylo v rozhodnutí v celním řízení uvedeno v jedné položce, v kolonce 31 bylo popsáno jako „*Ink. cartridge s el. hlavou*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443999000, a v kolonce 47 byla uvedena sazba cla 0 %. K celnímu prohlášení byla při celním řízení přiložena faktura č. P1310E.

44. Dne 22. 4. 2013 kontrolní skupinou Celního úřadu pro Středočeský kraj zahájila protokolem o ústním jednání pod č. SPR: NK021/13/610501 a č. j. 54721/2013-610000-51 kontrolu celních prohlášení po propuštění zboží u příjemce zboží (jako kontrolované osoby), jež byla posléze navazujícími protokoly Celního úřadu pro Středočeský kraj rozšiřována, se zaměřením na ověření správnosti sazebního zařazení zboží, které bylo předmětem rozhodnutí v celním řízení. Kontrolní skupinou bylo zjištěno, že v případě rozhodnutí v celním řízení jsou dovezeným zbožím cartridge bez tiskové hlavy a plastové sáčky sloužící jako obaly na tyto cartridge, a to následující konkrétní druhy zboží:
- 1) plastové cartridge naplněné, s elektronickým čipem (LEXMARK 100, D78, PGI-520, HIR364, PGI-5 with chip, CLI-8 with chip, CLI-521-2 with chip, LC1100, LC1000, LC985, PGI-520-2 with chip, PGI-525 with chip, CLI-526 with chip, CLI-526, H920XL with level chip, PGI-525/CLI-526 COMBI, NP-H-0932/0933, NP-H-0950/0951),
 - 2) inkoustové cartridge naplněné bez elektronického čipu (HP364 no chip, H920XL without level chip),
 - 3) prázdné (nenaplněné) cartridge (T128/129 empty, PGI-5 empty, CLI-8 empty, PGI-520 empty, CLI-521 empty, PGI-525 empty, CLI-526 empty, LEX100 empty),
 - 4) plastové sáčky (na fakturách označené jako Beutel Neutral Bag, Inclub Bag, Aluminium Coated Bag),
45. V průběhu následné kontroly byly kontrolní skupinou odebrány kontrolní vzorky dovezeného zboží - které byly zaslány k posouzení do Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel. Odborná vyjádření laboratoře k odebraným vzorkům byla zaznamenána do protokolů o zkoušce CTL a společně s nezávaznými stanovisky k sazebnímu zařazení jednotlivých odebraných vzorků dovezeného zboží byly zaslány kontrolní skupině. S protokoly o zkoušce a s nezávaznými stanovisky k sazebnímu zařazení dovezeného zboží byla kontrolovaná osoba, resp. příjemce zboží seznámen kontrolní skupinou v rámci ústního jednání v průběhu kontroly, což bylo zaznamenáno do protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2013 pod č. j. 172091/2013-610000-51, který příjemce zboží potvrdil svým podpisem.
46. Na základě zjištění kontrolní skupiny o dovezeném zboží a určení, o jaký druh zboží se skutečně jedná, s ohledem na údaje v dovozních dokladech bylo kontrolní skupinou sazební zařazení dovezeného zboží vyhodnoceno jako nesprávné.
47. Dne 30. 12. 2013 byl příjemce zboží seznámen s výsledky kontroly, jak byly uvedeny ve zprávě o kontrole po propuštění zboží ze dne 30. 12. 2013, č. j. 167610/2013-610000-51.
48. Celní úřad pro Středočeský kraj následně vydal dodatečné platební výměry č. j. 167912/2013-610000-51 ze dne 3. 1. 2014, č. j. 170058/2013-610000-51 ze dne 8. 1. 2014, č. j. 170061/2013-610000-51 ze dne 8. 1. 2014, č. j. 169975/2013-610000-51 ze dne 7. 1. 2014, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

167901/2013-610000-51 ze dne 2. 1. 2014, č. j. 170078/2013-610000-51 ze dne 8. 1. 2014 a č. j. 167896/2013-610000-51 ze dne 2. 1. 2014, jimiž příjemci zboží bylo podle článku 220 odst. 1 celního kodexu k rozhodnutím v celním řízení dodatečně doměřeno clo a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z dodatečně doměřené částky cla stanoveno penále.

49. S ohledem na skutečnost, že příjemce zboží ve stanovené lhůtě neuhradil částky cla a penále vyměřené platebními výměry, zaslal Celní úřad pro Středočeský kraj dne 3. 2. 2014 pod č. j. 21359/2014-610000-51, podnět na celní úřad k vystavení dodatečných platebních výměrů též na žalobce jako spoludlužníka (podle čl. 201 odst. 3 celního kodexu).
50. Na základě uvedeného podnětu zahájil oznámením č. j. 27177/2014-510000-11 ze dne 14. 2. 2014 Celní úřad pro Středočeský kraj se žalobcem řízení ve věci doměření cla a vyměření penále k rozhodnutím v celním řízení. Žalobce byl seznámen s předmětem doměřovacího řízení a s tím, že je dle čl. 201 odst. 3 celního kodexu jakožto deklarant celních prohlášení spoludlužníkem předmětných celních dluhů, jakož i se skutečností, že příjemce zboží clo (včetně penále) dosud neuhradil, a dále s tím, že svá vymezená práva může realizovat ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení oznámení o zahájení řízení.
51. Celní úřad pro Středočeský kraj vydal následně shora uvedené dodatečné platebními výměry [viz bod 1) rozsudku]. Žalobce proti nim podal odvolání, o kterých žalovaný rozhodl zamítavě napadeným rozhodnutím

III. Právní posouzení věci Městským soudem v Praze.

52. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v souvislosti se sazebním zařazováním zboží ve svém rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40, je nezbytné „...hledat (za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol) rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám [viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci Olicom (C-142/06), ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O (C-370/08) a ze dne 16. 12. 2010 ve věci Skoma-Lux s.r.o. v. Celní ředitelství Olomouc (C-339/09)]. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995 ve věci Thyssen Haniel Logistic (C-459/93), ze dne 5. 4. 2001 ve věci Deutsche Nichimen (C- 201/99) nebo ze dne 8. 12. 2005 ve věci Possehl Erzkontor (C-445/04)].“.
53. Pro posouzení věci jsou klíčové právní závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104. S jehož závěry se i přes vyslovené výhrady ztotožnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 – 70, ve věci týkající se mimo jiné celního dluhu společnosti BÜTTNER, s.r.o., (příjemce zboží) v řízení o kasační stížnosti žalovaného Generálního ředitelství cel proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014 – 121.
54. V rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104, Nejvyšší správní soud uvedl, že: „správní orgány nezpochybily funkci elektronického čipu, kterým jsou opatřeny posuzované kartuše, ani tvrzení stěžovatelky o významu kartuše opatřené elektronickým čipem pro chod tiskárny.(...) Je to přitom právě tisková hlava, která obsahuje tryskovou destičku, jejímž prostřednictvím je inkoust vtlačován na papír, čímž vzniká tiskový obraz. Elektronický čip tuto schopnost nemá, na tvorbě tiskového obrazu se nijak nepodílí. Kartuše opatřená elektronickým

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

čipem, pokud v ní není integrována tisková hlava, není ekvivalentem (ani co do funkčnosti) kartuše s integrovanou tiskovou hlavou“

55. Stěžejní námitku žalobce Městský soud proto odmítl jako nedůvodnou. Je třeba konstatovat, že již ve věci Turbon SDEU dovodil, že znak spočívající v tom, že bez vložení kartuše nelze tiskárnu uvést do mechanického provozu ani navázat mezi ní a počítačem elektronické spojení (tiskárna nereaguje na příkazy vysílané z počítače), nesvědčí o tom, že by obal měl převahu nad jeho obsahem (viz bod 23 rozsudku). To stejné platí i ve vztahu k funkci čipu, kdy teprve čip uvádí tiskárnu do mechanického provozu a zajišťuje elektronické spojení mezi tiskárnou a počítačem (tj. reakce na příkazy vysílané z počítače). Tento závěr sdílí Nejvyšší správní soud v obou shora uvedených rozsudcích, Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014 – 121, i zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014 – 82. V projednávané věci soud neshledává žádné okolnosti, pro které by bylo na místě, odchýlit se od právního názoru, zcela jednoznačně vysloveného ve skutkově totožných případech oběma krajskými, i Nejvyšším správním soudem. Za této situace Městský soud v Praze rovněž neshledal důvod pro žalobcem navrhaný postup spočívající v přerušení řízení a předložení věci Soudnímu dvoru evropské Unie k zodpovězení předběžné otázky.
56. Pokud v další žalobní námitce žalobce zpochybnil průběh dokazování před správcem daně, pak ani tuto námitku soud neshledal důvodnou.
57. Při vypořádání druhé žalobní námitky Městský soud v Praze vyšel v první řadě ze zprávy o kontrole po propuštění zboží ze dne 30. 12. 2013, č. j. 167610/2013-610000-51; ze zprávy o kontrole se podává, že kontrola po propuštění zboží byla zaměřena na ověření správnosti deklarovaného sazebního zařazení sazebního zařazení a celní hodnoty dováženého zboží mimo jiné též náplň do inkoustových tiskáren.
58. Kontrola zboží byla zahájena v sídle společnosti BÜTTNER, s.r.o., dne 22. 4. 2013, kdy byl kontrolované osobě sdělen předmět a rozsah kontroly o propuštění zboží a informace o zahájení vyměřovacího řízení v rámci jednání bylo v souvislosti se zahájením kontroly sepsán protokol o ústním jednání č. j. 54721/2013-610000-51.
59. Protože v průběhu kontroly vznikly pochybnosti o správnosti deklarovaného sazebního zařazení inkoustových náplní do tiskáren, byla na oddělení 21 C Celního úřadu pro Středočeský kraj zaslána žádost o stanovisko k sazebnímu zařazení, přílohu žádosti tvořily důkazní prostředky poskytnuté kontrolovanou osobou - materiálové složení s vyobrazením jednotlivých druhů kontrolovaného zboží.
60. Stanoviska k sazebnímu zařazení zboží č. j. 78043/2013-610000-2178044/2013-610000-21 byla zaslána dne 6. 6. 2013.
61. Dne 26. 6. 2013 se v sídle kontrolované osoby uskutečnilo další jednání, kontrolovaná osoba byla seznámena s rozšířením předmětu kontroly o další celní prohlášení a bylo přistoupeno pracovníky Celního úřadu k odběru kontrolních vzorků, za účelem jejich zaslání do Celně technické laboratoře Praha k provedení odborné analýzy.
62. Dne 27. 9. 2013 Celní úřad obdržel odborná vyjádření (popř. protokoly o zkoušce) Celně technické laboratoře Praha a k nim příslušná stanoviska k sazebnímu zařazení zboží z oddílu 21 CU pro Středočeský kraj, která se vztahovala k odebraným vzorkům. S výsledky

analýz provedených celně technickou laboratoří v Praze byla kontrolovaná osoba seznámena v průběhu ústního jednání uskutečněného dne 27. 11. 2013.

63. Pokud jde o sazební zařazení náplní do inkoustových tiskáren, Celní úřad konstatoval, že pro určení sazebního zařazení inkoustových náplní do tiskáren je podstatné, zda je náplň vybavena integrovanou tiskovou hlavou. Celní úřad zjišťoval, které z dovážených inkoustových náplní jsou vybaveny integrovanou tiskovou hlavou a které nikoliv. Kontrolovanou osobou byly fyzicky předloženy jednotlivé dovážené druhy náplní, k nimž uvedla, zda obsahují tiskovou hlavu nebo ne, což bylo možno rovněž ověřit na místě.
64. Na základě provedené kontroly Celní úřad dospěl k závěru, že mezi zbožím propuštěným do oběhu byly rovněž inkoustové náplně neobsahující integrovanou tiskovou hlavu, jejichž sazební zařazení do deklarovaných podpoložek bylo věcně nesprávné, neboť se jednalo o náplně do inkoustových tiskáren neobsahujících integrovanou tiskovou hlavu; tyto se zařazují do položky KN 3215900090 jako tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, též koncentrované, se sazbou cla a 6,5 %.
65. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že dokazování při kontrole po propuštění zboží bylo provedeno v souladu s právní úpravou. Celní úřad nevybočil ze svých kompetencí a závěry, k nimž dospěl, odpovídají kontrolním zjištěním. Jelikož ve druhé žalobní námitce žalobce neuvádí žádné konkrétní důvody, pro které by napadené rozhodnutí mělo být stíženo nezákonností způsobenou chybným dokazováním, respektive neuvádí, jaké konkrétní porušení pravidel dokazování v průběhu kontroly po propuštění zboží mělo být celním úřadem způsobeno, nezbylo Městskému soudu v Praze než tuto žalobní námitkou jako nedůvodnou odmítnout.
66. Městský soud v Praze shledal důvodnou třetí žalobní námitku – protiprávnost vyměření penále.
67. Podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017, (dále jen „daňový řád“), *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.*
68. Podle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu, *daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek.*
69. Podle § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 b., celní zákon (ve znění účinném do 31. 12. 2014), *nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech daňový řád.*
70. Ve shora již citovaném rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104, Nejvyšší správní soud konstatuje: *„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 mělo správně činit, nevyplývá z unijního práva. Tato povinnost je upravena vnitrostátními předpisy. V době od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016 úprava zakotvená v novém daňovém řádu výslovně podřadila clo pojmu daň. Celní zákon neupravoval otázku penále, které bylo výlučně upraveno v § 251 daňového řádu. Právě v tomto časovém období vznikl celní dluh stěžovatelky. Argumentace žalovaného ohledně vzniku penále v případě, že celní orgán doměří dlužníkovi clo, je tedy logická. Clo je daní ve smyslu daňového řádu (§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu), přičemž penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňového řádu). Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je penále následkem za nesplnění povinnosti tvrzení, která stihá daňový subjekt.“

71. 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. § 22 nového celního zákona tak vylučuje použití § 251 daňového řádu.
72. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se k povaze penále dle § 251 daňového řádu vyjádřil v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS: *„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.).“* Soud je tedy v řízení o žalobě v oblasti správního trestání povinen z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele – tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46: *„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, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlídnout 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.“* (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 - 57).“ (pozn. zvýrazněno Městským soudem v Praze).
73. Jelikož třetí žalobní námitka je důvodná a na základě shodné argumentace, vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104, a ze dne 27. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 – 70, nemohl Městský soud v Praze rozhodnout jinak, než napadené rozhodnutí zrušit a vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
74. K dalším žalobním námitkám pak Městský soud v Praze zaujal následující stanovisko.
75. Co se týče práva žalobce na to, aby clo nebylo vybráno v souladu s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, nelze argumentaci žalobce přisvědčit.
76. Podle čl 220 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“),
 1. *Nebyla-li částka cla vyplývající z celního dluhu zaúčtována v souladu s články 218 a 219 nebo byla-li zaúčtována ve výši, která je nižší než částka dlužná ze zákona, zaúčtuje se částka cla, která má být vybrána nebo dovybrána, do dvou dnů ode dne, kdy se celní orgány o této situaci dověděly a mohou vypočítat částku dlužnou ze zákona a určit dlužníka (dodatečné zaúčtování). Tuto lhůtu lze prodloužit v souladu s článkem 219.*
 2. *S výjimkou případů uvedených v čl. 217 odst. 1 druhém a třetím pododstavci se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud*

a) bylo původní rozhodnutí nezaúčtovat clo nebo zaúčtovat je ve výši, která je nižší než clo dlužné ze zákona, učiněno na základě obecných předpisů, jež byly později zrušeny rozhodnutím soudu;

b) částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení;

c) předpisy přijaté postupem projednávání ve výboru zprošťují celní orgány povinnosti dodatečně účtovat částky cla nižší, než je určitá hranice.

77. Žalobce nesplnil podmínky vyplývající z citovaného ustanovení článku 220 odst. 1 písm. b) celního kodexu, a sice to že jednal v dobré víře a dodržel všechna ustanovení platných předpisů týkajících se celního prohlášení. Při vyplnění celního prohlášení žalobce nepostupoval v souladu s platnými předpisy a platnou judikaturou. Ve vztahu ke třetí podmínce je třeba poukázat na rozsudek ESD ve věci C-378/87, Top Hit Holz Vertrieb GmbH, v němž uvedl, že je povinností deklaranta uvést veškeré užitečné údaje o dováženém zboží, zejména o charakteristických znacích a způsobu užití zboží, pokud pro správné sazební zařazení není postačující její pojmenování nebo vzhled. Jinými slovy řečeno, deklarant je povinen v celním prohlášení popsat zboží takovými údaji, aby nezaváděly příčinu k pochybnostem o celním zařazení. Této povinnosti je třeba dostát tím spíše, pokud s různými v úvahu přicházejícími způsoby zařazení zboží je spojena odlišná sazba cla.
78. Žalobce dále namítal, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro to, aby mu byl vyměřen celní dluh jako spoludlužníku společnosti BÜTTNER. Tato námitka rovněž není důvodná.
79. Podle článku 201 odstavec 3 celního kodexu *dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejímž jménem se celní prohlášení činí.*
80. Podle článku 213 celního kodexu *je-li za splnění celního dluhu odpovědno několik osob, považují se za společné a nerozdílné dlužníky.*
81. V první řadě je třeba poukázat na nesprávnost jazykového překladu, pokud jde o české znění článku 201 odst. 3 celního kodexu (podrobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5Afs 3/2014 - 40, bod 54). V kontextu vnitřní logiky tohoto ustanovení je třeba dovodit, že v případě nepřímého zastoupení je vedle deklaranta dlužníkem také osoba, na jejíž účet se celní prohlášení činí (tedy zastoupený). Mezi deklarantem a osobou, na jejíž účet byla celní prohlášení učiněna [tedy zastoupeným], je vztah dlužnické solidarity, jak plyne přímo z celního kodexu.
82. Solidarita dlužníků vzniká ex lege okamžikem vzniku celního dluhu, nikoliv vyměřením či doměřením cla rozhodnutím celního orgánu a není vázána na splnění dalších podmínek. Pasivní solidarita je českému celnímu právu známým institutem (viz např. § 238 odst. 3 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004). Jejím smyslem je usnadnit celní správě rychlé a úplné vybrání cla, je přitom výlučně na celním orgánu, aby vybral, zda celní dluh doměří jen některému ze spoludlužníků všem spoludlužníkům.

83. Celní orgán by měl vážit naplnění zásady ekonomie řízení, ovšem v zájmu co nejrychlejšího a nejefektivnějšího naplnění účelu správy cla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1Afs 46/2004 - 61).
84. K otázce, zda lze i po pravomocném rozhodnutí vůči jednomu ze solidárních dlužníků i nadále vymáhat dluh po ostatních solidárních dlužnících, se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 32Odo 529/2003, ve kterém uvedl, že *„pravomocným rozhodnutím, které ukládá jednomu z dlužníků povinnost plnit, závazek nezaniká. Proto dokud závazek trvá (nezanikl), může věřitel vést soudní, popřípadě exekuční řízení proti dalším solidárně zavázaným dlužníkům. Rozsudek na plnění vydaný proti jednomu ze solidárních dlužníků netvoří překážku věci pravomocně rozsouzené pro řízení proti ostatním spoludlužníkům“*. Z výše uvedeného plyne, že dokonce ani pravomocný rozsudek soudu vůči jednomu ze solidárních dlužníků nebrání věřiteli vtom, aby nadále vymáhal dluh i vůči ostatním.“
85. Výše uvedené závěry, byť byly formulovány ve vztahu k soukromoprávním vztahům a uplatňování práv z nich vyplývajících v občanském soudním řízení, lze plně akceptovat i ve vztahu k celnímu (daňovému) řízení, neboť jde o obecný princip uplatňování práv vůči solidárním dlužníkům, Vzhledem k tomu, že společnost BÜTTNER existující celní dluh neuhradila, nic nebránilo žalovanému, aby celní dluh vyměřil a následně jej vymáhal i vůči žalobci.

IV. Závěr a náklady řízení.

86. Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného shledal podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (i celního úřadu) zákonným, je však nucen (jak je výše uvedeno z důvodu zohlednění zániku trestnosti žalobcova jednání) napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.
87. Podle § 78 odst. 2 s.ř.s. *rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě*.
88. Již z citovaného zákonného ustanovení je zřejmé, že návrhu žalovaného vyhovět nelze. Zachování rozhodnutí při současném upuštění od uloženého penále je možné pouze na základě návrhu žalobce učiněného v žalobě. Takový návrh však žalobce neučinil a Městský soud v Praze nemohl postupovat jinak, než zrušit napadené rozhodnutí jako celek.
89. Městský soud v Praze zvážil žádost žalovaného o uplatnění moderačního práva ve smyslu § 60 odst. 7 s.ř.s., podle kterého, jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává.
90. Moderační oprávnění soudu je institutem výjimečným (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2016, č. j. 9 As 45/2016 – 43, nebo rozsudek ze dne 15. 4. 2014, č. j. 9 Aps 14/2013-72 *a contrario*, popř. nález Ústavního soudu 17. 5. 2016, sp. zn.

IV. ÚS 529/16). Tuto možnost využil ve skutkové obdobné situaci např. Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 5. 2017, č. j. 47 Af 4/2015-50.

91. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 9 Azs 21/2017-57, „§ 59 odst. 1 s. ř. s. každý z účastníků řízení platí náklady, které vzniknou jemu nebo jeho zástupci (částečnou výjimkou je situace, kdy navrhovatel byl ustanoven zástupce z řad advokátů dle § 35 odst. 8 s. ř. s., v takovém případě hotové výdaje zástupce a jeho odměnu za zastupování hraď stát). Nejde-li o navrhovatele, kterému byl dle § 35 odst. 8 s. ř. s. ustanoven zástupce, nese po dobu řízení náklady svého zastoupení účastník, který je zastoupen. Měl-li takový účastník ve věci plný úspěch, náleží mu dle obecného pravidla v § 60 odst. 1 s. ř. s. náhrada nákladů, které důvodně vynaložil na obranu svého práva proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Náhrada nákladů řízení tak představuje institut, jehož smyslem je zamezit tomu, aby účastník, který byl ve věci plně úspěšný, musel v konečném důsledku nést důvodně vynaložené náklady na obranu svého práva. Jde tak o institut, který má chránit účastníka. Přiznané právo na náhradu nákladů řízení představuje nárok samotného účastníka, nikoli jeho zástupce. Na tom nic nemění ani § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s., dle nichž zastupoval-li advokát účastníka, jemuž byla přisouzena náhrada nákladů řízení, je ten, jemuž byla uložena náhrada těchto nákladů, povinen zaplatit ji advokátu. Advokát v takovém případě představuje pouze platební místo, nikoli oprávněný subjekt (srov. Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád I, II Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009 s. 1002).“
92. Judikatura Nejvyššího správního soudu konstantně aprobejuje aplikaci moderačního práva soudu ve vztahu k nákladům řízení v případech, kdy důvody hodné zvláštního zřetele lze shledat v osobách účastníků a jejich jednání, nikoli ve změně právní úpravy. Tak např. v rozsudku ze dne 20. 4. 2017, č. j. Pst 4/2017 – 34, Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení neúspěšnému účastníkovi řízení s tím, že „odpůrci je dán časový prostor pro dodatečné splnění svých zákonných povinností, v důsledku čehož pak může dojít k zamítnutí návrhu soudem, a tím i k „plnému úspěchu“ odpůrce. Přiznat náhradu nákladů řízení odpůrci by za těchto okolností znamenalo „trestat“ navrhovatelku za plnění zákonných povinností v podobě podání návrhu.“. V rozsudku ze dne 23. 2. 2017, č. j. 6 As 6/2017-105, přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti neúspěšné stěžovatelce, která „podala kasační stížnost hájící závažný veřejný zájem, jemuž hrozí vážná újma (viz usnesení o nařízení předběžného opatření č. j. 6 As 6/2017 - 75 ze dne 1. února 2017), přitom původcem této hrozby je sám žalobce.“ V rozsudku ze dne 14. 5. 2014, č. j. 9 Aps 14/2013-72, Nejvyšší správní soud nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti jinak úspěšnému stěžovateli, který „se domáhal neplatnosti svého vlastního právního úkonu a žalovaný nemohl o neplatnosti právního úkonu vědět.“
93. Městský soud v Praze o nákladech řízení proto rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. a ve věci úspěšnému žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které činí zaplacený soudní poplatek 3 000,-Kč a odměnu za právní zastoupení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), dále jen („advokátní tarif“). Odměna činí 3 100,-Kč, žalobci byla přiznána náhrada za tři úkony právní služby a dále 3 x paušální náhrada po 300,-Kč a 21% DPH, celkem 15 342,-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.

Praha 20. února 2019

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu