



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **T. E. W., spol. s r. o.,**
IČO: X,
se sídlem Z. T., Ch.,
zastoupená advokátem Mgr. Mojmírem Ohnoutkou,
se sídlem Jiřího z Poděbrad 1212, Uherské Hradiště,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 12716-2/2016-900000-304.7,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 12716-2/2016-900000-304.7, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Mojmíra Ohnoutky, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze a usnesením ze dne 19. 7. 2016, č. j. 8 Af 51/2016-23, postoupenou místně příslušnému Krajskému soudu v Praze, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 19. 1. 2016, č. j. 11637/2016-610000-51, č. j. 11637-2/2016-610000-51 a č. j. 11637-3/2016-610000-51 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Prvostupňovými rozhodnutími celní úřad žalobkyni dodatečně doměřil nedoplatek na cle ve výši 79 980 Kč a penále ve výši 15 996 Kč, nedoplatek na cle ve výši 79 767 Kč a penále ve výši 15 954 Kč a nedoplatek na cle ve výši 20 972 Kč a penále ve výši 4 195 Kč.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný po stručné rekapitulaci dosavadního průběhu řízení konstatoval, že primární odvolací námitkou je nesouhlas žalobkyně se změnou celního zařazení předmětného zboží do kódu kombinované nomenklatury 8526 91 20 a s tím související nesouhlas s hodnocením charakteristiky jednotky HELIOS Advanced Plus (dále též jen „jednotka Helios“). Právě definice vlastností zboží je pro jeho zařazení do kombinované nomenklatury klíčová. Žalobkyně v řízení tvrdila, že hlavní funkcí přístroje je odesílání dat přes GSM (Globální systém pro mobilní komunikaci, resp. Global System for Mobile Communications) síť a modul GPS (Globální polohový systém, resp. Global Positioning System) slouží pouze k upřesnění polohy zařízení; nemůže tedy sloužit k navigaci. Z předloženého popisu zboží a technické dokumentace vyplývá, že se palubní jednotka Helios umísťuje do sledovaných vozidel a obsahuje mj. GPS přijímač a GSM modem pro komunikaci s centrálním systémem. Zpracování přijatých GPS dat a dalších vstupů, resp. dat z dalších senzorů zajišťuje řídící procesor palubní jednotky. Ten je pak prostřednictvím GSM sítě odesílá do centrálního systému, kde jsou následně vyhodnocena a zpracována. Byť tedy jednotka neslouží k navigaci, je vybavena radionavigačním systémem GPS jakožto lokátorem a zajišťuje monitorování vozidla včetně přesného určení jeho polohy v reálném čase. Celní úřad pochybil v tom, že jednotce Helios přisoudil různé funkcionality, jimiž se ve skutečnosti vyznačují až systémy vyhodnocující jednotkou Helios sesbíraná data (např. vedení knihy jízd, evidence servisů, evidence účelu jízdy apod.), a že ji pokládal především za zařízení sloužící k navigaci řidiče. Žalovaný však tyto nesprávné úvahy korigoval a částečně je nahradil vlastními závěry, které zařazení zboží do totožné podpoložky kombinované nomenklatury opodstatňují, a proto nezákonnost prvostupňových rozhodnutí neshledal. Žalovaný nemůže souhlasit s tvrzením žalobkyně, že hlavní funkcí přístroje je odesílání dat přes GSM síť a modul GPS má pouze doplňkovou funkci. Pro lokalizaci a monitorování vozidla v reálném čase je přítomnost GPS modulu zcela nezbytná. Při řazení zboží do celní nomenklatury není možné jednu z jeho charakteristik vytrhnout a označit ji za vedlejší, aby bylo možno výrobek zahrnout do kódu kombinované nomenklatury s nulovou sazbou cla. Žalovaný vycházel z právních předpisů účinných v okamžiku propuštění zboží do celního režimu volného oběhu a ze zásad zařazování zboží do kombinované nomenklatury uvedených ve Všeobecných pravidlech pro interpretaci harmonizovaného systému. Přitom dospěl k závěru, že zboží musí být zařazeno do třídy XVI kapitoly 85 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 6. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku nařízení (dále též jen „celní sazebník“) jako Elektrický stroj, přístroj a zařízení. Jelikož v daném případě není možné určit, která z funkcí jednotky Helios je funkcí hlavní, je třeba ji podle uvedených pravidel zařadit do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu, tedy do čísla 8526, a následně do položky 8526 91 a podpoložky 8526 91 20 jakožto radionavigační přijímač. Jde-li o ničím nepodložené tvrzení žalobkyně, že v jiných členských státech jsou jednotky Helios řazeny do „správné“ podpoložky 8517 62 00, žalovaný prověřil možnost existence závazné informace o sazebním zařazení zboží vztahující se ke stejnému či podobnému zboží v příslušné evidenci. Žalovaný našel dva druhy zboží – radionavigační systém pro sledování plavidel a modul pro určování polohy GPS, které jsou obě zařazeny pod týž kód kombinované nomenklatury 8526 91 20. Dále žalobkyně předložila protokol Celního ředitelství Olomouc ze dne 23. 5. 2011, č. j. 1736-14/2011-130100-24, kterým měla být jednotka Helios zařazena do kódu kombinované nomenklatury 8517 62 00. K tomu žalovaný uvedl, že popis tehdy kontrolovaného zařízení žádnou zmínku o přítomnosti GPS modulu neobsahuje a patrně tedy jde o jiné zboží, než

kteře bylo předmětem posouzení v celním řízení. Tento důkaz tedy pro věc nemá význam. Žalovaný shrnul, že žádná ze zjištěných skutečností o jednotce Helios nezakládá důvod pro změnu jejího sazebního zařazení oproti sazebnímu zařazení uvedenému v prvostupňových rozhodnutích. Z toho důvodu je jako souladná se zákonem potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

3. Žalobkyně namítá, že žalovaný v rozporu s § 3 zákona č. 500/2004 Sb. správní řád, ve znění pozdějších předpisů, nedostatečně zjistil skutkový stav. Palubní jednotka Helios je modem, v podstatě jde o průmyslový celulární telefon bez displeje, který je bez SIM karty nefunkční. Její hlavní funkcí je sběr dat a jejich odesílání v intervalu 60 vteřin přes GSM síť (na server do centrálního systému, kde jsou následně zpracovávána, (např. pro účely vedení knihy jízd). Modul GPS v tomto zařízení slouží pouze k upřesnění místa, odkud jsou data do systému odesílána, nikoli k určování polohy pro uživatele přístroje, čímž se liší od různých navigačních přístrojů. Jednotka Helios sama neprovádí výkaz ujetých kilometrů, nevyhodnocuje zadané trasy, neprovádí evidenci nákladů, neeviduje servisy, soukromé a služební cesty ani účel jízdy; nelze na ni ani nainstalovat software s mapovými podklady, který by to umožňoval. Jinými slovy, jednotka Helios odesílá data, s nimiž lze pracovat *ex post*, avšak nedokáže je sama zpracovat a poskytnout je uživateli v reálném čase, tj. poskytnout navigaci během jízdy. Žalovaný dospěl k chybnému závěru, že je jednotka Helios určena k navigaci, ač se v řízení neprokázalo, že by jednotka Helios byla radionavigační nebo radiolokační přístroj. Celní úřad ostatně při zařazování zboží do celního sazebníku vycházel pouze z technické dokumentace, aniž by zboží fyzicky prohlédl.
4. Závěr žalovaného, že je třeba jednotku Helios řadit do podpoložky 8526 91 20 kombinované nomenklatury, pokládá žalobkyně za nezákonný, jelikož pro účely zařazení zboží je rozhodná jeho hlavní funkce. Radionavigace není hlavní funkcí palubní jednotky Helios. I mobilní telefony mají zabudovaný GPS lokátor, přesto však nejsou primárně určeny k navigaci.
5. Dále žalobkyně poukazuje na to, že zboží bylo v minulosti po kontrole zboží Celním ředitelstvím Olomouc dne 23. 5. 2011 zařazeno do podpoložky 8517 62 00 kombinované nomenklatury, o čemž byl pořízen protokol pod č. j. 1736-14/2011-130100-24, který v řízení předložila. Při této kontrole měl celní úřad zboží fyzicky k dispozici. Tato kontrola byla podle žalobkyně kontrolou ve smyslu čl. 42 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, Celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), a závěry z ní plynoucí jsou pro žalovaného závazné. Jelikož se od doby, kdy proběhla tato kontrola, nijak nezměnil celní sazebník, nemohlo se změnit ani nomenklaturační zařazení jednotky Helios.
6. V jiných členských státech Evropské unie (např. ve Španělsku či Polsku) jsou jednotky Helios řazeny do správné podpoložky 8517 62 00, a proto se za jejich dovoz clo nehradí. Napadené rozhodnutí tak zakládá nerovné podmínky pro soutěžitele na unijním trhu. Zařazení do odlišných podpoložek v různých členských státech nedává žádný smysl, neboť se žalobkyně placení cla může vyhnout dovezením zboží do České republiky přes jiný členský stát Evropské unie. O nezákonnosti závěrů svědčí i to, že žalovaný v databázi našel u této podpoložky pouze jedinou platnou závaznou informaci o sazebním zařazení, který byl přidělen zásadně odlišnému zařízení, jehož hlavní funkcí je určení polohy, rychlosti a směru plavidla a následné předání těchto informací okolním plavidlům.

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatuje, že se žalobní námitky shodují s námitkami odvolacími, a proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je již jednou vypořádal. Námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu má žalovaný za nedůvodnou, neboť skutkový stav byl celním úřadem ve spolupráci s žalobkyní zjištěn dostatečně (včetně podrobné technické specifikace předmětného zboží) a nebyl sporný; spor panoval pouze o otázku právní kvalifikace, již žalovaný podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Žalovaný má tedy za to, že zohlednil veškeré dostupné údaje o zboží a žalobkyně zpochybňuje toliko právní závěry, které z nich následně vyvodil. Tvrzení žalobkyně, že jednotka Helios je „průmyslový celulární telefon bez displeje“, pokládá žalovaný za absurdní, neboť funkci GPS lokátoru nelze považovat za vedlejší, nýbrž naopak za stěžejní. Žalovaný odmítá i výtku, že celní úřad zboží hodnotil, aniž je měl fyzicky k dispozici, což mělo mít za následek neodborné posouzení jejích vlastností. Taková kontrola totiž není třeba, postačuje-li k propuštění zboží do volného oběhu předložená dokumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1 Afs 195/2016-34). K námitce týkající se kontroly provedené Celním ředitelstvím Olomouc se žalovaný již vyjádřil v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkazuje. Výsledek této kontroly pokládá žalobkyně *a priori* za správný, aniž toto své přesvědčení blíže rozvádí; s ohledem na to žalovaný nemůže argumentačně reagovat. Žalovaný má však za to, že v obou případech jde o odlišné zboží (v jednom případě bez integrovaného GPS modulu, v druhém případě s ním), což je také důvodem odlišného zařazení do kombinované nomenklatury. I pokud by však závěr v minulosti učiněný Celním ředitelstvím Olomouc byl chybný (např. proto, že přítomnost GPS modulu nedetekovalo), nemá to žádný vliv na řazení zboží provedené celním úřadem v právě posuzované věci. Konečně žalovaný pokládá za nedůvodnou námitku, že v jiných členských státech Evropské unie je zboží řazeno do jiného kódu kombinované nomenklatury. Toto tvrzení je zcela nepodložené a jak žalovaný ověřil, nemá oporu ani v databázi závazných informací o sazebním zařazení. Skutečnost, že žalovaný našel pouze dvě (podle mylného tvrzení žalobkyně jednu) závazné informace o sazebním zařazení, nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť tuto argumentaci uvedl pouze na podporu správnosti ostatních svých závěrů a nijak nezastíral, že dvě nalezené závazné informace o sazebním zařazení jsou – jde-li o otázku hlavní funkce zboží – pouze obdobné nikoli identické. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
8. Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Žalobkyně byla v celním řízení nepřímou zástupkyní společnosti T-C. S. s. r. o. (příjemce zboží). Dne 23. 4. 2015 zahájil celní úřad u žalobkyně kontrolu po propuštění zboží za účelem ověření správnosti sazebního zařazení zboží podle celních prohlášení ze dne 20. 2. 2014, 24. 6. 2014 a 2. 12. 2014, jejichž předmětem byla jednotka HELIOS ADVANCED PLUS, resp. jednotka HELIOS 24 PIN ADVANCED PLUS. Současně žalobkyni vyzval k doložení objednávek, faktur, technické dokumentace a účetních záznamů. Požadované písemnosti včetně dvou reklamních brožur popisující jednotku Helios žalobkyně předložila dne 13. 5. 2015. Dne 18. 6. 2015 celní úřad žalobkyni seznámil s výsledky kontrolních zjištění, tj. že celní úřad předmětné zboží přeřadil do kódu kombinované nomenklatury 8526 91 20 se sazbou cla 3,7 %, a proto žalobkyni hodlá doměřit splatné clo a příslušné penále. Žalobkyně do protokolu uvedla, že s kvalifikací celního úřadu nesouhlasí a doplní další důkazy, k čemuž jí celní úřad stanovil desetidenní lhůtu. Po jejím uplynutí žalobkyně předložila protokol o kontrole vyhotovený Celním ředitelstvím Olomouc ze dne 23. 5. 2011. Celní úřad si opatřil stanovisko tarifní komise ze dne 11. 12. 2015, která se ztotožnila se závěrem celního

úřadu týkajícím se zařazení jednotky Helios do kódu kombinované nomenklatury 8526 91 20. Dne 15. 1. 2016 seznámil celní úřad žalobkyni se svým stanoviskem, že se výsledek kontrolního zjištění nemění. V návaznosti na to vydal celní úřad tři prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni dodatečně doměřil clo a vyměřil penále, jak je v podrobnostech uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. Proti prvostupňovým rozhodnutím se žalobkyně odvolala, přičemž ve všech odvoláních vznesla stejné námitky. Žalovaný v důsledku nedostatečně zjištěného skutkového stavu (nezkoumal vlastní zboží, nýbrž jen technickou dokumentaci) zboží chybně zařadil do kombinované nomenklatury. Jednotka Helios není navigační přístroj, nýbrž slouží pouze ke sběru dat. V jiných členských státech Evropské unie je ostatně v souladu se svou povahou řazena do kódu kombinované nomenklatury 8517 62 00. Žalovaný o odvolání rozhodl dne 2. 5. 2016 tak, že je zamítl (podstatný obsah odůvodnění je rekapitulován v bodě 2 tohoto rozsudku).

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.) a o věci rozhodl bez jednání, přičemž souhlas účastníků řízení s tímto postupem se presumuje, jelikož ani na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
10. Jedním ze základních prvků Evropské unie je společný vnitřní trh, který je založen na čtyřech základních svobodách – volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Základním institutem pro zajištění volného pohybu zboží na území vnitřního jednotného trhu je celní unie. Na území celní unie platí ustanovení celního kodexu a na dovoz zboží ze třetích zemí se aplikuje celní sazebník. Z pohledu třetích států je tak vnitřní jednotný trh jednotným celním územím. Základním cílem celní unie je podpora obchodu se zbožím v rámci Evropské unie a ochrana jednotného vnitřního trhu před dovozy z nečlenských států.
11. Žalobkyně nejprve namítá, že byl v řízení nedostatečně zjištěn skutkový stav, pokud jde o povahu jednotky Helios. Ze správního spisu soud zjistil, že správní orgány měly k dispozici dvě brožury popisující jednotlivé funkce a technickou specifikaci jednotky Helios. Technická povaha zařízení však v řízení nebyla sporná. Žalobkyni je třeba dát za pravdu (jak to ostatně učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí), že celní úřad v dodatečném platebním výměru uvedl nesprávné údaje o technické charakteristice jednotky Helios, neboť jí přiřkl řadu funkcí, o kterých se v přiložených brožurách sice hovoří (např. vedení knihy jízd, evidence účelu jízdy apod.), avšak jde o funkce, které vykonávají až návazné systémy za využití informací získané jednotkou Helios, případně funkce, které vůbec nemá (např. navigace řidiče). Na to žalobkyně ostatně poukázala v odvolání. Protože však řízení před správními orgány obou stupňů tvoří jeden celek, může odvolací správní orgán vhodně korigovat závěry správního orgánu I. stupně a zhojit jeho vady, což právě žalovaný učinil v posuzované věci, kdy dal žalovaný žalobkyni za pravdu a chybná tvrzení celního úřadu uvedl na pravou míru. Argumentace, kterou žalobkyně uplatnila v žalobě (tj. že nejde o navigační zařízení, jednotka Helios neprovádí výkaz ujetých kilometrů, nevyhodnocuje zadané trasy, neprovádí evidenci nákladů, neeviduje servisy, soukromé a služební cesty), je v podstatě totožná s argumentací obsaženou v odvolání, která však nereflektuje posun v hodnocení povahy předmětného zboží ze strany žalovaného. Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu je

nedůvodná, neboť ten nyní – po vydání napadeného rozhodnutí – není mezi účastníky sporný. Panuje shoda na tom, že jednotka Helios slouží ke sběru různých dat o vozidle, včetně jeho polohy pomocí GPS přijímače, a následně je prostřednictvím GSM sítě odesílá do centrálního systému k dalšímu zpracování. Otázky, zda lze některou z těchto funkcí označit za hlavní a jinou za vedlejší a do které podpoložky kombinované nomenklatury má být jednotka Helios zařazena, již nesouvisí se zjištěním skutkového stavu, nýbrž s jeho následným právním posouzením (to je předmětem další žalobní námítky).

12. K otázce řádného zjištění skutkového stavu soud ještě doplňuje, že v celním řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, postupovaly správní orgány podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Poukaz na § 3 správního řádu, který správnímu orgánu ukládá zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, je tudíž nepřipadný. I cílem řízení podle daňového řádu je podle § 1 odst. 2 správné zjištění a stanovení daní (resp. cla) a zabezpečení jejich úhrady, avšak jak je patrné z § 92 daňového řádu, důkazní břemeno je oproti úpravě obsažené ve správním řádu rozděleno mezi správní orgán a daňový subjekt. V dané věci tedy žalovaný vycházel z technických podkladů předložených žalobkyní, jejíž povinností bylo doložit, že zboží propuštěné do volného oběhu má deklarované vlastnosti, přičemž právě ty jsou rozhodné pro jeho zařazení do příslušné kombinované nomenklatury. Pokud žalobkyně disponovala dalšími důkazy, které by mohly zjištěný skutkový stav ještě zpřesnit, měla je v řízení předložit; její procesní pasivita nicméně nemůže způsobit nezákonnost rozhodnutí.
13. Žalobkyně namítá, že správní orgány pochybily, pokud palubní jednotku Helios fyzicky nezkoumaly a vycházely pouze z předložené technické dokumentace. Této námitce soud rovněž nepřisvědčil, neboť takový postup by neměl z hlediska hospodárnosti řízení žádný smysl, lze-li pro potřeby zařazení do kódu kombinované nomenklatury skutkový stav dostatečně zjistit z technické dokumentace (tím spíše jde-li o natolik složité technické zařízení, že by jeho vizuální ohledání žádná zjištění nad rámec technické dokumentace přinést nemohlo). Tento závěr má oporu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1 Afs 195/2016-34. Námitka je nedůvodná.
14. Dále žalobkyně namítá, že správní orgány věc nesprávně právně hodnotily, pokud dospěly k závěru, že je třeba jednotku Helios zařadit do kódu kombinované nomenklatury 8526 91 20.
15. Zásadním pro sazební zařazení dováženého zboží je celní sazebník, který zavádí nomenklaturu zboží nazvanou „kombinovaná nomenklatura“. Ta se zakládá na harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „harmonizovaný systém“).
16. Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I tohoto nařízení, která je každoročně k 1. lednu daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní projednávaném případě je relevantní příloha I nařízení o celním sazebníku ve znění nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. 9. 2011, účinném od 1. 1. 2012 (dále jen „příloha I“).
17. V úvodu přílohy I lze nalézt Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, která stanoví, že *„zařazení zboží do kombinované nomenklatury se řídí těmito zásadami: (1) Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.(...), (3) Zboží, které lze*

podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit prima facie do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto: a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro drobný prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží; b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit; c) zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu; [...] (6) *Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávání mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.“*

18. Část druhá přílohy I obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída XVI „Stroje a mechanická zařízení, elektrická zařízení, jejich části a součásti [...]“ obsahuje mj. kapitoly 8517 „Telefonní přístroje, včetně telefonů pro celulární síť nebo jiné bezdrátové sítě; ostatní přístroje pro vysílání nebo přijímání hlasu, obrazů nebo jiných dat, včetně přístrojů pro komunikaci v drátových nebo bezdrátových sítích (jako jsou lokální nebo dálkové sítě) [...]“ a 8526 „Radiolokační a radiosondážní přístroje (radary), radionavigační přístroje a radiové přístroje pro dálkové řízení“.
19. V právě posuzované věci se soud ztotožňuje s žalovaným, že nelze aplikovat pravidla 3a a 3b, neboť pro to nejsou naplněny stanovené podmínky (jednotka Helios nesestává z více materiálů, nýbrž má různé funkce). Jelikož obsahuje jak modul GPS, který zaznamenává její polohu, tak modul GSM, který následně data odesílá (přičemž se soud s žalovaným ztotožňuje, že nelze říci, že by jedna z těchto dvou charakteristik byla jen vedlejší), bylo by možné ji zařadit pod obě ze shora uvedených čísel. V souladu s pravidlem 3 c) je třeba jednotku Helios řadit do čísla 8526, které přichází v úvahu jako druhé (poslední) v pořadí. V rámci tohoto čísla pak podle své technické povahy do položky 8526 91 „Radionavigační přístroje“ a podpoložky 8526 91 20 „Radionavigační přijímače“. Na tom nic nemůže změnit ani žalobkyně opakovaně zdůrazňovaná skutečnost, že jednotku Helios nelze využít k navigaci řidiče (není schopna mu navrhnout trasu a v průběhu cesty jej upozorňovat na odbočky apod.). Podstatou radionavigace totiž je, že dokáže přijímat a odesílat data a díky tomu monitorovat polohu vozu v reálném čase, což právě jednotka Helios činí. Není rozhodné, zda tuto funkci může využít řidič ke své orientaci, nebo zda jsou tyto údaje pouze předávány do systému. Námitka, že došlo k chybnému zařazení palubní jednotky Helios, je tudíž nedůvodná.
20. Konečně žalobkyně namítá, že k zařazení jednotky Helios pod příslušný kód kombinované nomenklatury došlo v rozporu s jejím legitimním očekáváním. To mělo spočívat jednak v tom, že Celní ředitelství Olomouc v roce 2011 při kontrole zařadilo jednotku Helios do jiného (podle žalobkyně správného) kódu kombinované nomenklatury. Jelikož od té doby nedošlo k žádné legislativní změně, je toto zařazení pro žalovaného závazné.

21. K tomu soud uvádí, že byt žalobkyně odkazuje na nesouvisející ustanovení celního kodexu (čl. 42), je z obsahu námitky zjevné, že má za to, že závěry Celního ředitelství Olomouc v roce formulované v kontrolním protokolu ze dne 23. 5. 2011, kterým zařadil tehdy předložené zboží do podpoložky 8517 62 00 kombinované nomenklatury, jsou pro žalovaného při nezměněných právních předpisech závazné. Této námitce však nelze přisvědčit ze dvou důvodů. Na prvý z nich správně poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, na jehož straně 9 podotkl, že není jasné, zda se v obou případech jednalo o stejné zboží. V protokolu z roku 2011 se popisuje obdobný přístroj, který však neobsahuje integrovaný GPS přijímač. Tím se podstatně odlišuje od zboží posuzovaného v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, neboť přítomnost GPS přijímače je pro zařazení do kódu kombinované nomenklatury určující. Dále se žalobkyně mýlí v tom, že by výsledek běžné kontroly podle čl. 78 celního kodexu byl pro orgány celní správy závazný pro další posuzované případy. K závaznému zařazení zboží pod příslušný kód celní nomenklatury slouží institut závazné informace o sazebním zařazení zboží ve smyslu čl. 12 celního kodexu. Takovou povahu však protokol Celního ředitelství Olomouc nemá, neboť byl vydán v režimu čl. 78 celního kodexu, nikoli jako závazná informace o sazebním zařazení zboží podle čl. 12 celního kodexu. Ani v evidenci závazných informací o sazebním zařazení nezjistil žalovaný přítomnost takové závazné informace na identické zboží. Námitka je nedůvodná.
22. Konečně žalobkyně upozorňuje na to, že v jiných členských státech Evropské unie je jednotka Helios rovněž řazena do odlišného kódu kombinované nomenklatury, což je ve vztahu k žalobkyni porušením soutěže. Soud k tomu podotýká, že toto tvrzení se v řízení neprokázalo, jakkoli žalovaný v databázi závazných informací o sazebním zařazení prověřil, zda neexistuje závazná informace o sazebním zařazení předmětného zboží, což neshledal a naopak vyhledal obdobné závazné informace o sazebním zařazení pro zařízení, která se rovněž vyznačují GPS modulem a jsou sazebně zařazeny právě do kódu 8526 91 20. Je tedy třeba shrnout, že takové obecné a nepodložené tvrzení není způsobilé zpochybnit závěr o řazení jednotky Helios do kombinované nomenklatury, k němuž dospěly správní orgány obou stupňů. Nelze tak učinit závěr o tom, že by postup orgánů celní správy zakládal nerovné podmínky pro soutěžitele na unijním trhu. Námitka je nedůvodná.
23. Námitky žalobkyně soud neshledal důvodnými.
24. Soud se však musel i bez námitky zabývat otázkou zákonnosti uložení penále při doměření cla, a to s ohledem na to, že penále je sankcí. Nejvyšší správní soud totiž v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, čj. 6 Afs 15/2015-31, ve vztahu ke správnímu trestání uvedl: „Z obecné zásady, že správní soud přezkoumá napadené správní rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů, existuje [...] výjimka stran určitých skutečností významných z hlediska hmotného práva. Sem spadají absolutně neplatné právní úkony (např. absolutní neplatnost smlouvy); prekluze (např. prekluze práva státu vybrat daň nebo prekluze práva státu postihovat fyzické či právnické osoby za přestupky nebo jiné správní delikty); nerespektování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání; situace, kdy by mělo být postiženo jednání, které není vůbec protiprávní, aj. Pokud by se v těchto případech správní soud zmíněnými skutečnostmi odmítl zabývat z úřední povinnosti, znamenalo by to odepření spravedlnosti a v konečném důsledku i porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397) nebo nejnověji nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15].“ Pokud by se tedy v dané věci soud nezákonností napadeného

rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno také o vyměření penále, nezabýval, došlo by k odepření spravedlnosti, neboť jak uvedl již výše, penále je formou trestu a žádný trest nelze uložit bez zákona (čl. 39 Listiny základních práv a svobod).

25. První důvod, který vede k závěru o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu stanovení penále, tedy vychází ze skutečnosti, že penále je trestem, a proto je třeba na ně aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57). Soud je tedy v řízení o žalobě v oblasti správního trestání povinen *ex officio* zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele – tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 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“. Soud tak je povinen zohlednit, že dne 29. 7. 2016 vstoupila v účinnost nová právní úprava, konkrétně nový celní zákon, který je pro žalobkyni výhodnější, neboť v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále, a to ačkoliv k této změně došlo až po vydání napadeného rozhodnutí. V tomto případě se totiž § 75 odst. 1 s. ř. s. neuplatní. K totožným závěrům dospěl ve věci penále souvisejícího s doměřením cla Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2017, čj. 4 Afs 55/2017-104, a to v návaznosti na dřívější rozsudek ze dne 14. 3. 2017, čj. 4 Afs 34/2017-57.
26. Vedle toho Krajský soud v Praze v nedávné minulosti opakovaně judikoval (srov. rozsudky ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014-121, a ze dne 18. 12. 2017, č. j. 45 Af 3/2015-79), že vyměření penále podle § 251 daňového řádu je možné pouze v případě daňového, nikoli celního řízení. Soud na těchto svých závěrech i nadále setrvává.
27. Povinnost uhradit penále v případě, že dlužník uvedením nesprávných údajů v celní deklaraci (v dané věci tedy podřazením zboží pod nesprávnou podpoložku kombinované nomenklatury) způsobil, že clo bylo původně vyměřeno v nižší částce, než kolik by mělo správně činit, nevyplývá z unijního práva. Rovněž celní zákon neupravuje otázku penále, a to ani pozitivním způsobem (tedy že vzniká povinnost penále uhradit), ani negativním způsobem (tj. že tato povinnost nevzniká). Clo je daní ve smyslu daňového řádu [§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu], přičemž penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu). Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována. Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je penále následkem za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt. Penále má povahu sankce za platební delikt. Dle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona platí pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků, resp. s účinností od 1. 1. 2011 daňový řád.
28. Soud považuje za účelné přiblížit novodobý historický vývoj právní úpravy penále za doměřením cla.
29. Do 30. 6. 2002 bylo vyloučeno uplatňovat penále v souvislosti s doměřením cla ve vyšší částce, než bylo clo vyměřeno na základě celního prohlášení, neboť celní zákon takovou

úpravu neobsahoval a úprava obsažená v § 63 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byla z aplikace v celním řízení vyloučena § 320 písm. b) celního zákona (viz rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2007, čj. 9 Afs 114/2007-111).

30. Posléze byla povinnost hradit penále upravena přímo v celním zákoně, a to od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004. Ustanovení § 267 odst. 4 celního zákona, ve znění účinném v uvedeném časovém rozmezí, stanovilo, že pokud je clo dodatečně vyměřováno proto, že původní částka cla byla vyměřena na základě pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů, uloží celní úřad z rozdílu částky původně vyměřené a nově stanovené penále ve výši 20 %. Zákonem č. 187/2004 Sb. byla tato úprava zrušena s tím, že podle důvodové zprávy je tato problematika upravena nařízením Rady EU s přímou vnitrostátní účinností (došlo ke zrušení § 264 až § 269 celního zákona, které primárně upravovaly evidenci cla, splatnost cla, prekluzi – tyto instituty jsou na rozdíl od penále vskutku upraveny celním kodexem).
31. V době od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2010 byly společně účinné celní zákon a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Celní zákon vznikl penále neupravoval vůbec, v řízení před celními orgány se však postupovalo při doměřování cla dle zákona o správě daní a poplatků. V době do 31. 12. 2006 bylo penále vymezeno jako příslušenství daně, přičemž základem pro výpočet penále byla výše nedoplatku a souhrnná výše penále byla závislá na počtu dnů prodlení s úhradou daně (počítáno od data původní splatnosti daně). Pakliže byla správná výše daně doměřena na základě dodatečného daňového přiznání, byla sazba penále poloviční, pokud naopak bylo zkrácení daně zjištěno správcem daně (a z toho důvodu doměřeno *ex offio*), byla sazba dvojnásobná (§ 63 zákona o správě daní a poplatků). Penále tak bylo sankcí nejen za pozdní úhradu daně, ale i za to, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání (řádně či alespoň dodatečné) na daň ve správné výši. Od 1. 1. 2007 bylo penále upraveno jako příslušenství daně, na které vzniká státu nárok tím, že daňovému subjektu byla dodatečně doměřena daň vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti, přičemž výše penále byla nezávislá na lhůtě, která uplynula od vzniku daňové povinnosti do dodatečného vyměření daně (§ 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Penále bylo koncipováno jako sankce za to, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání na daň ve správné výši, a to ani dodatečně, daň ve správné výši byla doměřena z moci úřední. Spolu s tím vznikala daňovému subjektu i povinnost uhradit úrok z prodlení (nově zavedený institut), který sankcionoval skutečnost, že daň nebyla uhrazena v původní lhůtě splatnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 84/2005-75, vyložil, že z § 320 celního zákona nelze dovodit, že by bylo možné v celním řízení aplikovat hmotněprávní instituty upravené pouze zákonem o správě daní a poplatků, nikoliv celním zákonem. Zmíněné ustanovení celního zákona ukládá postupovat v celním řízení dle zákona o správě daní a poplatků, z čehož lze dovodit užití jen procesních norem zákona o správě daní a poplatků, nikoliv však hmotněprávních ustanovení. Ta ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která upravují jednotlivé druhy příslušenství daně, jsou přitom hmotněprávního charakteru, nejedná se o normy procesní. Z toho tedy plyne, že vznik nároku na penále ve vztahu k celnímu dluhu nelze dovozovat ze zákona o správě daní a poplatků (shodně též rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 9 Afs 25/2009-61). Tento závěr je třeba nepochybně vztáhnout i na penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007, neboť jde rovněž o příslušenství daně, stejně jako penále dle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, k němuž se vztahují výše uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

32. V době od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016 (dne 29. 7. 2016 nabyl účinnosti nový celní zákon) došlo ke změně právní úpravy spočívající v přijetí nového daňového řádu, jenž výslovně podřadil clo pojmu daň. I nadále platilo, že celní zákon vůbec neupravoval otázku penále, tento institut byl upraven výlučně v daňovém řádu (§ 251), a to jak v rovině hmotněprávní, tak v rovině procesní. Zahrnutí cla pod pojem daň ve smyslu daňového řádu znamená, že na něj lze na rozdíl od předchozích právních úprav, které odkazovaly toliko na procesní použití zákona o správě daní a poplatků, vztáhnout i hmotněprávní instituty upravené v daňovém řádu. Právě v tomto časovém období vznikl celní dluh žalobkyně.
33. Soud přesto považuje za nezbytné poukázat i na následující legislativní vývoj. Dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost nový celní zákon (zákon č. 242/2016 Sb.), jenž 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 je proto aplikovat na situace, kdy ve vztahu ke clu není vůbec využíván institut daňového tvrzení.
34. Z výše uvedeného tedy plyne, že není v právní tradici českého a posléze evropského celního práva, uplatňovaného českou celní správou, že by spolu s doměřením cla byla uložena povinnost uhradit penále. Naopak judikatura NSS ve vztahu k několika z výše uvedených časových období dovodila, že v případě cla nevzniká penále (jako důsledek uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení).
35. Pokud jde o možnost aplikace § 251 daňového řádu na celní dluh v časovém období rozhodném pro posouzení dané věci (tedy od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016), z důvodové zprávy k daňovému řádu jednoznačně plyne, že penále podle § 251 daňového řádu je pojímáno jako peněžitá sankce za platební kvazidelikt. Tento kvazidelikt spočívá v tom, že osoba povinná k dani v řádném daňovém tvrzení, jehož nedílnou součástí je uvedení předepsaných údajů a vyčíslení daně (§ 135 odst. 2 daňového řádu, metoda autoaplikace daňových předpisů), neuvedla správné údaje, zejména pak vyčíslila daň v nesprávné výši. Ke správnému stanovení daně tak došlo až s časovým odstupem (zpravidla doměřením daně na základě provedené daňové kontroly), takže splatnost doplatku na dani (tzv. náhradní lhůta splatnosti dle § 143 odst. 5 daňového řádu) nastala později, než se stala splatnou daň jako taková (§ 135 odst. 3 daňového řádu). Penále je tak majetkovou sankcí za to, že daňový subjekt nepodal daňové tvrzení na daň ve správné výši, a to ani dodatečně, takže správná výše daně musela být stanovena z moci úřední. Penále má svojí výší odradit daňové subjekty od toho, aby v daňovém tvrzení uvedli nesprávné údaje a nesprávnou výši daně, a motivovat k tomu, aby pokud takovou nesprávnost sami dodatečně zjistí, podali dodatečné daňové tvrzení. Pojem penále je tedy nerozlučně spjat s pojmem daňové tvrzení (řádné a dodatečné), který je definován v § 1 odst. 3 daňového řádu jako legislativní zkratka zahrnující daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (řádné daňové tvrzení) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dodatečné daňové tvrzení). O tom, že penále je institutem nerozlučně spjatým s daňovým tvrzením, svědčí přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu, podle něhož uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.
36. Komentářová literatura dospěla ve vztahu k aplikaci pojmu daňové tvrzení v jednotlivých zvláštních procesních režimech k závěru, že pokud speciální zákon neoznačuje v něm předvídané úkony a pojmy jako daňové přiznání, hlášení či vyúčtování, nelze dospět k závěru, že řízení v něm je založeno na principu daňového tvrzení. Absentuje-li ve

speciálním zákoně pojem „daňové tvrzení“, pak nelze aplikovat pravidla daňového řádu, která se k tomuto pojmu pojí (viz L. Kaniová in kolektiv autorů. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha: 2011, komentář k § 135).

37. Celní řízení není založeno na principu autoaplikace a neužije se v něm institut daňového tvrzení. To žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela pominul, naopak implicitně vyšel z toho, že i v celním řízení se uplatňuje povinnost tvrzení. K tomu soud doplňuje, že celní řízení se zahajuje podáním celního prohlášení s návrhem na propuštění zboží do celního režimu. Podstatou celního prohlášení je projev vůle, aby bylo zboží propuštěno do určitého režimu (čl. 4 odst. 17 celního kodexu), kdežto podstatou daňového tvrzení je přiznání daňové povinnosti metodou autoaplikace. V celním řízení se tak rozhoduje o tom, zda zboží bude propuštěno do navrženého celního režimu a dále o výši cla (viz k tomu § 104 odst. 1 a 2 celního zákona, jenž upravuje náležitosti rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu). Clo se vypočte, zavede do elektronické evidence a jeho výše se sdělí dlužníkovi. Byť je tedy deklarant povinen uvést v celním prohlášení údaje významné pro stanovení cla (zejména množství zboží, jeho hodnotu, zařazení pod položku kombinované nomenklatury, původ zboží a další), neuplatní se v případě celního řízení metoda autoaplikace, deklarant není povinen v celním prohlášení spočítat a přiznat výši cla. O výši cla vždy aktivně rozhodují celní orgány, a to po prověření (dokladovém, případně i materiálovém) údajů poskytnutých deklarantem, nebo bez prověření jen na základě údajů uvedených v celním prohlášení (čl. 71 celního kodexu). Deklarant odpovídá dle čl. 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 za správnost údajů uvedených v celním prohlášení. Celní řízení tedy není založeno na principu daňového tvrzení. Jedním z výrazných projevů daňového řízení založeného na principu daňového tvrzení je, že pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené, není třeba oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem (§ 140 odst. 1 daňového řádu). Výši cla je naproti tomu třeba dlužníkovi vždy sdělit, ostatně nemůže ani nastat situace, že by clo vyměřené odpovídalo výši cla tvrzeného, neboť „clo tvrzené“ neexistuje, v celním prohlášení se neuvádí.
38. Soud tedy uzavírá, že byť by se na základě užití pravidel formální logiky mohlo jevit, že i při doměření cla je možné postupovat dle § 251 daňového řádu a spolu s doměřeným clem uložit dlužníkovi povinnost uhradit penále, ve skutečnosti tomu tak není. V případě celního řízení, jak je upraveno celním kodexem a celním zákonem, se neuplatní institut řádného daňového tvrzení ani dodatečného 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. Obecně není vyloučeno, aby se i ve věcech cla aplikoval institut obecně označovaný jako penále, jak tomu v minulosti bylo v období od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004. Ostatně tehdy byl institut penále uplatňovaný ve vztahu ke clu formulován mírně odlišně, a sice že penále vznikalo v případě, kdy původní částka cla byla vyměřena na základě pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů. Co do podmínek vzniku penále byl tedy tento institut formulován úžeji, než jak tomu je v současnosti v § 251 odst. 1 daňového řádu, neboť zvolená konstrukce reflektovala právě specifika celního řízení, v němž se neuplatní princip autoaplikace ani daňového tvrzení.
39. Správnosti výkladu, který zastává soud, nasvědčuje, že nový celní zákon výslovně vyloučil v § 22 vznik penále v případě doměření cla. Z důvodové zprávy plyne, že zakotvení tohoto pravidla není výsledkem změny postoje zákonodárce ve vztahu k prostředkům vymáhání

evropského práva, nýbrž pouze reflexí odlišnosti povahy cla a principů, na nichž je založeno celní řízení (absence daňového tvrzení), od klasického daňového řízení založeného na principu daňového tvrzení. Význam § 22 nového celního zákona tedy spočívá ve vyjasnění, že v celním řízení se § 251 daňového řádu nepoužije. V souvislosti s přijetím nového celního zákona přitom nedošlo ke změně daňového řádu. Má-li tedy zákonodárce zato, že ve věci cla principiálně nevzniká penále dle daňového řádu, pak je zřejmé, že stejně je třeba vykládat tuto otázku ve vztahu k témuž daňovému řádu i za dobu před účinností nového celního zákona.

40. Soud si je vědom četných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž se tento soud zabýval přiměřeností sděleného penále, aniž by v této souvislosti shledal jakékoliv pochybení celních orgánů (např. rozsudek ze dne 7. 12. 2016, čj. 10 Afs 216/2016-38, a ze dne 5. 10. 2016, čj. 1 Afs 195/2016-34). V těchto rozhodnutích se nicméně soud nevyjádřil k existenci samotného právního základu pro vznik povinnosti uhradit penále, resp. použitelnosti § 251 daňového řádu i na clo, a nevypořádal se s argumenty výše předestřenými zdejším soudem o neslučitelnosti penále jakožto sankce za nesprávné daňové tvrzení s doměřením cla.
41. V neposlední řadě pak je třeba uvést, že tzv. platební kvazidelikt, jenž je podstatou vzniku povinnosti uhradit penále dle § 251 daňového řádu, zakládá v režimu celního zákona skutkovou podstatu tzv. jiného správního deliktu dle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona, za nějž lze uložit pokutu až do výše 4 000 000 Kč. Správněprávní odpovědnost za porušení povinnosti upravené v čl. 199 odst. 1 nařízení Komise č. 2454/93 (povinnost uvést v celním prohlášení správné údaje a přiložit pravé doklady) je přitom v členských státech Evropské unie nejfrekventovanějším nástrojem vynucování pravidel obsažených v celním kodexu, který Evropská komise navrhla zavést jako společný nástroj ve všech členských státech [viz návrh směrnice o právním rámci Unie, které se týká porušení celních předpisů a sankcí, obsažený v dokumentu Evropské komise ze dne 13. 12. 2013, čj. COM(2013) 884 final, 2013/0432 (COD)]. Uložení pokuty za správněprávní delikt je nepochybně trestní sankcí ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, stejně jako uložení penále dle § 251 daňového řádu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57). Podstatou vzniku penále podle § 251 daňového řádu v celních věcech by bylo, že deklarant uvedl nesprávné údaje o dováženém zboží (typicky je nesprávně zařadil pod položku kombinované nomenklatury nebo uvedl nesprávný původ zboží), a tím způsobil, že clo nebylo předepsáno při propuštění zboží do celního režimu ve správné výši. Stejně protiprávní jednání zakládá skutkovou podstatu celního deliktu. Kumulace celního deliktu a platebního kvazideliktu za totožné protiprávní jednání pak není logicky odůvodněna (taková kumulace přitom nenastává v případě nesprávnosti řádného daňového tvrzení, neboť to vytváří předpoklad pro doměření daně, včetně penále, nikoliv však pro postih v režimu správněprávní odpovědnosti za delikt). Lze tedy uzavřít, že právní úprava celního deliktu za uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení s možností uložení peněžité sankce vylučuje aplikovatelnost § 251 daňového řádu v souvislosti s doměřením cla.
42. S ohledem na právě uvedené závěry soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení žalovaný vydá nové rozhodnutí o odvolání žalobkyně, přičemž zohlední v bodech 24 – 41 podrobně rozvedený závazný právní názor závěr soudu, že v případě dodatečného doměření cla nelze uložit žalobkyni povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.

43. Soud neprovedl důkaz listinami předloženými společně s žalobou, neboť jsou bez výjimky součástí správního spisu, který měl soud k dispozici a z jehož obsahu vycházel.
44. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady zahrnují náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada DPH. Zástupce žalobkyně provedl v řízení dva účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a jedno písemné podání soudu (žaloba) – § 7, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky. Tato částka byla dále navýšena o 1 428 Kč představující daň z přidané hodnoty, již je zástupce žalobkyně plátcem, a o soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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. prosince 2018

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu