



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobců:

a) J. Z.
sídlem Š. 799/56, B.

b) Celní jednatelství Zelinka s.r.o.
sídlem K Hrušovu 293/2, Štěrboholy, Praha

oba zastoupeni JUDr. Janem Slunečkem, advokátem
sídlem Mírové náměstí 48, Louny

proti

žalovanému:

Generální ředitelství cel,
sídlem Budějovická 1387/7, Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.3.2016, č.j. 7820-3/2016-900000-302,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24.3.2016, č.j. 7820-3/2016-900000-30, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve vztahu k žalobci b) se žaloba **zamítá**.
- III. Žalobce b) **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

- IV. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci a) náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám JUDr. Jana Slunečka, advokáta se sídlem Mírové náměstí 48, Louny.

Odůvodnění:

1. Žalobci brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.3.2016, č.j. 7820-3/2016-900000-302, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a) a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „prvostupňový orgán“):

- č.j. 34765-53/2014-530000-51, platební výměr č. 9140240676, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-54/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241710, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-55/2014-530000-51, platební výměr č. 9140240742, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-56/2014-530000-51, platební výměr č. 9140240781, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-57/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241062, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-58/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241086, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-59/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241101, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-60/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241131, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-61/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241177, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-62/2014-530000-51, platební výměr č. 6140241169, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-63/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241203, ze dne 9.7.2014,
- č.j. 34765-65/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241901, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-66/2014-530000-51, platební výměr č. 9140241989, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-67/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242124, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-68/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242193, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-69/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242234, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-70/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242276, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-71/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242368, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-72/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242430, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-73/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242476, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-74/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242510, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-75/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242095, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-76/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242133, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-77/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242211, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-78/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242251, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-79/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242306, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-80/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242383, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-81/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242432, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-82/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242460, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-83/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242483, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-84/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242524, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-85/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242046, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-86/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242099, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-87/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242126, ze dne 10.7.2014,
- č.j. 34765-88/2014-530000-51, platební výměr č. 9140242196, ze dne 10.7.2014,

- [illegible]

- č.j. 34765-136/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243985, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-137/2014-530000-51, platební výměr č. 9140244072, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-138/2014-530000-51, platební výměr č. 9140244127, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-139/2014-530000-51, platební výměr č. 9140244164, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-140/2014-530000-51, platební výměr č. 9140244190, ze dne 11.7.2014
 - č.j. 34765-141/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243697, ze dne 11.7.2014
 - č.j. 34765-142/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243722, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-143/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243742, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-144/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243752, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-145/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243760, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-146/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243774, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-147/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243804, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-148/2014-530000-51, platební výměr č. JH77, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-149/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243880, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-150/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243925, ze dne 11.7.2014,
 - č.j. 34765-151/2014-530000-51, platební výměr č. 9140243947, ze dne 11.7.2014.
2. Uvedenými rozhodnutími prvostupňový orgán žalobci a) na základě kontroly prohlášení po propuštění zboží podle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12.10.1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve spojení s § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), doměřil dle § 264 celního zákona clo ve výši 36 236 156 Kč a rozhodl dle § 251 daňového řádu o povinnosti uhradit penále ve výši 7 353 228 Kč.
3. V období od 16.9.2009 do října roku 2011 bylo propuštěno do celního režimu volný oběh přibližně 500 000 kusů zboží, které žalobce v jednotných správních dokladech označil jako „Kamkordéry pro záznam zvuku a obrazu snímaných televizní kamerou“ a zařadil jej do podpoložky 8525 80 91 kombinované nomenklatury (dále jen „KN“). Správní orgány na základě kontroly po propuštění zboží, zahájené u žalobce dne 20.3.2012, dospěly k závěru, že s ohledem na technické vlastnosti předmětného zboží, zjištěné zkoumáním vzorku Celně technickou laboratoří, bylo zboží nesprávně zařazeno do zbožíového kódu 8525 80 91 00 KN.
4. Podle správních orgánů dovezené zboží patří do zbožíového kódu 8525 80 99 00 KN s celní sazbou 14% a nikoli kódu 8525 80 91 00 KN s celní sazbou 4,90 % ve smyslu nařízení Komise (EU) č. 861/2010 ze dne 5.10.2010, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.
5. Závěry žalovaného i prvostupňového orgánu napadají žalobci podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

6. Žalobci shodně namítají, že prvostupňová rozhodnutí obsahují, ve srovnání se zprávou o kontrole, vlastní odůvodnění, které je zúžené a neobsahuje všechny daňovým řádem předepsané náležitosti. Prvostupňová rozhodnutí jsou neodůvodněná a nepřezkoumatelná. Prvostupňový orgán měl rozhodnutí o dodatečném doměření daně úplně a správně odůvodnit odkazem na zprávu o kontrole nebo tuto zprávu úplně citovat. Žalobci dále namítají, že zpráva o kontrole nebyla projednána a není podepsána.

7. Dále žalobci uvádějí, že žalobci a) bylo znemožněno využívat procesních práv. Žalobce a) pověřil svého zaměstnance k seznámení se s obsahem zprávy o kontrole, ovšem vzhledem k náročnosti věci, obsahu spisu a omezeným časovým možnostem se jeho zástupce nemohl kvalifikovaně vyjadřovat, což bylo také hlavním důvodem odepření podpisu zprávy o kontrole. Nevyhověním navrženému termínu projednání zprávy o kontrole porušil prvostupňový orgán základní zásady řízení. Prvostupňový orgán stanovil termín projednání zprávy o kontrole sdělením, nikoliv řádnou výzvou podle daňového řádu. Žalobci a) bylo znemožněno vyjádřit se zejména k úvahám prvostupňového orgánu vysloveným po sdělení kontrolního zjištění. Další důvodem odepření podpisu zprávy o kontrole byla skutečnost, že v kontrolním zjištění, resp. ve zprávě o kontrole, chybělo řádné hodnocení důkazů.
8. Podle žalobců ze správního spisu vyplývá, že kontrolní zjištění z roku 2013 a 2014 je odlišné a jedná se o nové zjištění, ke kterému se vázal nový proces projednání. Nepřiměřeně dlouhá doba mezi kontrolním zjištěním v roce 2013 a 2014 byla způsobena nečinností prvostupňového orgánu.
9. Žalobci dále namítají, že kontrola byla zahájena v rozporu s § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu. Kontrola byla zahájena dne 20.3.2012 sdělením předmětu a rozsahu kontroly po propuštění zboží, o čemž byl sepsán protokol č.j. 1815-3/2012-010100-24. Již dne 8.12.2011 byla zahájena a od toho dne prováděna daňová kontrola totožného předmětu a ve stejném rozsahu, na základě rozkazu č. 026/11-0101, č.j. 9143-2/2011-010100-24, u jiné osoby (provozovatele skladu); kontrolována však byla daňová povinnost žalobce a). Prvostupňový orgán měl žalobce a) seznámit při zahájení kontroly s důvody opakování kontroly.
10. Podle žalobců jsou ve zprávě o kontrole uvedeny skutečnosti, které nevyplývají ze spisu, nejsou prokázány, nejsou pravdivé, případně jsou nepřesné. Postup prvostupňového orgánu je účelový s tím, že byl navozen dojem nespolupráce kontrolované osoby při kontrole a ztěžování kontroly, což mělo odůvodňovat nestandardní postupy prvostupňového orgánu.
11. Žalobci dále namítají, že prvostupňový orgán nevedl spis v souladu s § 64 daňového řádu. Do spisu byly důležité důkazy a jiné písemnosti ukládány s několikaměsíčním zpožděním, byly zpětně provedeny záznamy o několika důležitých úkonech provedených v různých dnech a s větším časovým odstupem. Dále byly s odstupem do spisu zařazeny informace o dotazování prostřednictvím elektronické komunikace (chatu), na které ve zprávě o kontrole prvostupňový orgán odkazuje. Rozhovor ze dne 8. 12. 2011 je podaným vysvětlením dle § 79 daňového řádu, když o něm byl v souladu s § 79 odst. 4 daňového řádu pořízen záznam, a nemůže být důkazem. Druhý rozhovor provedený dne 25.5.2012 v průběhu kontroly byl s ohledem na sepsaný záznam také podaným vysvětlením. Pokud by měl být rozhovor posuzován jako důkaz, musel by být dosvědčen výsledkem svědka. Předmětem dalšího dokazování byly pouze technické parametry přístrojů. Nebyla zjištěna totožnost osob, které byly dotazovány a které poskytly odpovědi. Žalobci a) bylo znemožněno zúčastnit se tohoto dotazování, případně i pozdějšího vlastního dotazování a pokládání upřesňujících otázek.
12. Žalobci dále namítají, že žalobce a) byl až dne 21.9.2012 seznámen s pořízením vzorku, ke kterému došlo dne 14.11.2011. Důvod pořízení vzorku před kontrolou, původ vzorku i

jeho označení, způsob zavedení do spisu i další zkoumání a neochota zapůjčit vzorek ke zkoumání znalci vyvolávají takové pochybnosti, že vzorek nelze v řízení použít jako důkaz.

13. Žalobci dále namítají, že jako důležitého důkazního prostředku bylo použito odborného vyjádření Celně technické laboratoře č.j. 7451-2/2012-900000 ze dne 4.5.2012. Jedná se o důkaz o zkoumání výrobku, který byl zakoupen na volném trhu a který nepochází z kontrolovaného zboží a ani s tímto zbožím nebyl ztotožněn. Pokud jde o výrobní čísla kamer, které byly předmětem kontroly, výrobní číslo kamery zakoupené prvostupňovým orgánem jako vzorek se v těchto dokladech nevyskytuje.
14. Žalobci dále uvádějí, že podle prvostupňového orgánu byl ztotožněn vzorek s kontrolovaným zbožím prostřednictvím tzv. EAN kódu z veřejně dostupné databáze na webových stránkách www.cisco.ch. Podle žalobců uvedený postup ke ztotožnění vzorku se zbožím nemohl vést, neboť odkazovaná tabulka sice předmětný EAN kód 4260039349914 obsahuje, nikoliv však v souvislosti s konkrétním výrobkem. Hledání EAN kódu navádí pouze na předem systémem vygenerovaná čísla, avšak není zcela zřejmé, pro jaké zboží budou použita a zda vůbec. Prvostupňový orgán použil při ztotožnění zboží tabulku s prázdnými řádky (a neuvedenými typy a druhy výrobků) nalezenou na internetu a bez ověření zdroje tuto neúplnou informaci použil jako důkaz toho, že společnost Cisco byla výrobcem zakoupeného vzorku, a následně shledal, že všechny kamery, bez ohledu na typ, jsou identické. Takový postup je nepřezkoumatelný. Žalobce a) nebyl k předložení vzorku totožného zboží či jednotlivých typů zboží nikdy vyzván.
15. Žalobci poukazují na skutečnost, že vzorek byl opatřen neúplným kódem EAN, přičemž žalovaný shodnou odvolací námitku nesprávně vypořádal. Skutečnost, že chybí právě kontrolní číslo, svědčí o pochybnosti o totožnosti výrobku. Alternativní výrobce (ať už legálních či nelegálních kopií) mohl kopírovat EAN kódy z výrobků Cisco stejně jako celé kamery a jejich značení. Naopak v rámci kontroly prováděné u jiné společnosti proběhla i kontrola EAN kódů na zjištěných seznamech; při této kontrole nebyl předmětný EAN kód zjištěn, což spolu s odlišnými vlastnostmi svědčí o neshodě vzorku s dováženým zbožím.
16. Žalobci dále podrobnou argumentací brojí proti závěru žalovaného, jímž zpochybnil závaznou informaci o sazebním zařazení zboží („ZISZ“) vydanou polskými celními orgány. Předmětná ZISZ byla vydána na základě shodných informací ověřených soudním znalcem.
17. Žalobci uvádějí, že prvostupňový orgán nevyhověl důkazním návrhům žalobce a) na výslech soudního znalce, který vypracoval znalecké posudky. Ve zprávě o kontrole nejsou uvedeny důvody, proč nebyl navržený důkaz proveden. Ponechání úplného zjištění rozhodných skutečností až na dobu po rozhodnutí ve věci, tj. na odvolací řízení, je v rozporu i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle žalobců nemůže být pochyb o tom, jaké kamery znalec zkoumal. Argumenty žalovaného spočívající v nadbytečnosti výslechu nejsou legitimní a vzájemně si odporují.
18. Žalobci namítají, že prvostupňový orgán používá jako důkazy odborná stanoviska, která neobsahují žádná odůvodnění. Předmětná stanoviska vydal stejný orgán, jedná se pouze o jiné oddělení než oddělení provádějící kontrolu. Stanoviska odkazují na právní předpisy,

kteřé nebyly účinné v době, kdy bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu, a podle žalobců se jedná o nezákonnou retroaktivitu. Uvedení nařízení č. 1249/2011 ve stanoviscích spolu s pozdějšími sazebníky jednoznačně svědčí o tom, že odborný útvar své stanovisko vydal tak, jako by rozhodl v době platnosti těchto norem. Prvostupňový orgán během všech fází kontroly, včetně postupů před zahájením, používá při pořizování důkazních prostředků nařízení č. 1249/2011. Tvzení žalovaného o užívání tohoto předpisu pouze k dodatečnému ověření závěrů je podle žalobců nepravdivé.

19. Žalobci také namítají, že prvostupňový orgán během kontroly postupoval v rozporu s § 5, 6, 7 a 64 daňového řádu při zakoupení vzorku, jeho evidenci a evidenci následujících kroků souvisejících se zkoumáním vzorku. Vzorek byl původně zařazen v jiném spise, než uvádí prvostupňový orgán, o jeho existenci byl žalobce a) informován 9 měsíců od zakoupení, o výsledku zkoumání byl informován s prodloužením 5 měsíců od výsledku zkoušky. Prvostupňový orgán taktéž odmítl možnost předložení autentických vzorků jednotlivých typů žalobcem a) jako důkazu v průběhu kontroly.
20. Žalobci namítají, že prvostupňový orgán hodnotil jako důkaz úřední záznam č.j. 1815-7/2012-010100-24 o rozhovoru se zákaznickou podporou společnosti Cisco pro videokamery Flip Video, dostupnou na internetových stránkách. Hodnota předmětného důkazu je přitom minimální.
21. Žalobci také namítají nesprávné hodnocení důkazů. Prvostupňový orgán nevyslechl znalce a hodnocení důkazů odporuje judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Dále žalobci namítají nesprávný výklad celního sazebníku a Vysvětlivek ke KN.
22. Žalobci nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce a) neuvedl, z jakých zdrojů vycházel, pokud tvrdil, že zpětný přesun souborů umožňuje pouze software 5.12.3, který v době proclení nebyl k dispozici. Žalobce a) prokázal, že tento software nebyl k dispozici v době proclení. Žalovaný však uvedl jiné datum, a to 16.5.2011, přičemž žalobce s důkazem uvedeným v napadeném rozhodnutí svědčícím pro jiné datum nebyl seznámen před vydáním rozhodnutí, nadto předmětný důkaz vypovídá pouze o vzniku řady 5.12., nikoliv o zpřístupnění verze 5.12.3, kdy pouze u ní je dle důkazů možné připustit, že zpětný přenos souborů může umožnit. Verze 5.12.1 a 5.12.2 nebyla předmětem dokazování a nelze prokázat, že by uvedenou činnost umožňovala. Žalovaný na jedné straně uvádí, že přesouvání souborů je možné bez ohledu na druh a verzi software, na druhé straně ani při konkrétně formulované námitce neprovedl jednoznačné zkoumání odděleně pro odlišný software.
23. Žalobci dále uvádějí, že výpočty cla dle kontrolního zjištění obsahují penále dle nepřislušné právní normy. Pokud je v celním zákoně upravena hmotněprávní sankce za delikt ní jednání, je namístě použít celní zákon a nikoliv daňový řád.
24. Žalobci upozorňují, že prvostupňový orgán neposuzoval všechny vlastnosti rozhodné pro správné sazební zařazení zboží, nýbrž pouze jedinou vlastnost, a to přesun souborů, který je navíc možný pouze teoreticky a jen u malé části z kontrolovaného zboží. Samotná funkce přesunu není automaticky důkazem toho, že by kamera měla být zařazena do podpoložky 8525 80 99 KN. Zatímco kamera popsaná v nařízení č. 1249/2011 pracuje se soubory AVI, které lze přesouvat beze změny formátu, kamery v kontrolovaných

přístrojích pracují s odlišnými formáty obsahujícími speciální kompresi, pro které je příznačné, že je nelze přesouvat do přístrojů beze změny formátu a nelze je změnit tak, aby byly po přesunu použitelné. V současnosti nejnovější ZISZ vydávané pro podobné zboží v členských státech EU zařazují zboží do podpoložky 8525 80 91 KN i v případech, kdy kamery mají konektor USB pro přenos obrazu a videa a jejich firmware lze aktualizovat prostřednictvím tohoto konektoru.

25. Svoji argumentaci žalobci dále rozhojnili v podané replice. V podání ze dne 5.4.2017 žalobci odkázali na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22.3.2017 ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15, a dále v předmětné písemnosti uvedli, že trvají na provedení veškerých dříve navržených důkazů, zejména znaleckých posudků včetně výsledku znalce, ZISZ a rozsudků soudů místních správ zemí EU a Soudního dvora EU.
26. V podání ze dne 30.8.2017 žalobci navrhli, aby bylo doplněno dokazování stanoviskem obsaženým v zápise z 18. zasedání Výboru pro celní kodex, Sekce celní statistické nomenklatury, konaného v Bruselu ve dnech 3.7. až 6.7. 2017, bod 8.4. S odkazem na předmětný dokument žalobci uvedli, že výsledek znalce by byl nadbytečný.
27. V dalším podání ze dne 18.10.2017 žalobci navrhli, aby bylo provedeno jako důkaz sdělení Celního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27.9.2017, č.j. 149566-2/2017-530000-20, podle kterého došlo v návaznosti na rozsudek ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15 ke zneplatnění stanovisek k sazebnímu zařazení zboží, ze kterých správní orgány v řízení vycházely. Ve vyjádření ze dne 19.2.2018 žalobci opět odkázali na zápis ze 180. zasedání Výboru pro celní kodex a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22.3.2017 ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15, s tím, že v položce 8525 80 99 KN mohou být zařazeny pouze kamery, které umožňují nahrávání, aniž by toto bylo závislé na externím hardware a software.
28. Z uvedených důvodů se žalobci domáhají zrušení napadeného rozhodnutí. Na svém procesním stanovisku žalobci setrvali po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou a odkazuje na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.
30. Žalovaný uvádí, že se se všemi námitkami žalobce a) řádně vypořádal, svůj postup odůvodnil a vysvětlil. Odkazované rozsudky správních soudů a Soudního dvora EU ve většině případů neřeší dotčenou problematiku a nelze je tedy beze zbytku aplikovat v předmětném řízení.
31. Žalovaný dále uvádí, že dostatečně vysvětlil způsob a postup zařazování zboží do příslušných položek celního sazebníku za použití Všeobecných pravidel pro výklad KN a dalších postupů, jako zjištění, o jaké zboží se jedná, z čeho je vyrobeno a jaký je způsob jeho použití či využití; všemi těmito aspekty se správní orgány ve svých rozhodnutích dostatečně zabývaly. Žalovaný uvedl, jaké podklady a důkazy sloužily jako podklad pro vydání napadeného rozhodnutí a jak je hodnotil.
32. Žalovaný uvádí, že žalobce a) dovezl zboží za účinnosti nařízení č. 861/2010 a s jeho tvrzením o retroaktivitě použití nařízení č. 1249/2011 se vypořádal již prvostupňový orgán, který použil odkaz na tento předpis pouze na podporu svých tvrzení a jeho postup

- byl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil žalobci a) způsob zařazování zboží až do úrovně podpoložky KN.
33. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce a) byl opakovaně vyzýván k předložení zboží a případně relevantních návrhů a důkazů, aby mohlo dojít ke ztotožnění tohoto zboží se zbožím, které zakoupil prvostupňový orgán a které posuzovala Celně technická laboratoř. Žalobce a) neučinil relevantní návrhy a nepředložil žádné důkazy ohledně odlišnosti jednotlivých typů kamer. Prvostupňový orgán byl proto nucen sám přistoupit k obstarání důkazů.
34. Žalovaný uvádí, že akceptoval námitku porušení § 64 daňového řádu a v rámci odvolacího řízení pochybení napravil, o čemž byl žalobce a) informován. Žalobce se mohl vyjádřit k doplněnému dokazování, čehož využil.
35. Podle žalovaného byly znalecké posudky vyhotovovány na základě požadavků žalobce a), aby vyhovovaly jím tvrzenému zařazení zboží do KN. I sám znalec ve znaleckém posudku uvedl chybné závěry, pokud jde o označení, resp. záměnu v označení zboží. Znalecký posudek vypracovaný na základě polské ZISZ je nevěrohodný, protože ZISZ byla vydána dlouho po dovozu zboží a znalec neměl zboží ani technickou dokumentaci k dispozici.
36. Žalovaný dále k podání žalobců ze dne 5.4.2017, v němž žalobci odkazují na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22.3.2017 ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15, a dále na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 5.3.2015, C-178/2014, uvádí, že předmětné rozsudky nelze na danou věc aplikovat. Právní úprava v rozhodné době i po ní nedoznala žádných změn, a proto zboží mělo být zařazováno v roce 2010, 2011 a následujících letech stejně. Pokud dotčené kamkordéry jsou schopny přenášet soubory, je nutné tuto činnost podřadit pod nahrávání a setrvat v zájmu jednotnosti aplikace Vysvětlivek ke KN na sazebním zařazení do podpoložky KN 8525 80 99.
37. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

38. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobami k tomu oprávněnými (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
39. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s., aniž by sám potřeboval ve věci jednat a dokazovat (§ 77 odst. 2 s.ř.s.).
40. Co se týká jednotlivých žalobních bodů, tak ty se v podstatné míře shodují s argumentací žalobce a) uvedenou v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím. Se všemi odvolacími námitkami se přitom žalovaný řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí.

III. a) Námitky procesního charakteru

41. Pokud jde o námitku rozdílného odůvodnění zprávy o kontrole a jednotlivých prvostupňových rozhodnutí, kdy prvostupňová rozhodnutí neobsahují všechny zákonné náležitosti, a jsou nepřezkoumatelná, tak tato námitka není důvodná.
42. Podle § 127 odst. 1 celního zákona nestanoví-li celní zákon jinak, platí pro provádění kontroly správnosti celního prohlášení po propuštění zboží, která se provádí u osob vymezených v čl. 78 celního kodexu, jakož i pro práva a povinnosti těchto osob a pro pravomoci celního orgánu provádějícího kontrolu, obdobně ustanovení daňového řádu o daňové kontrole.
43. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
44. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*Jelikož platební výměr neobsahuje odůvodnění, je vhodné, aby v případě, že daň je doměřována na základě výsledků daňové kontroly, byl do výroku zahrnut i odkaz na zprávu o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole totiž představuje v tomto případě dokument, na jehož podkladě byl platební výměr vydán a který po skutkové a právní stránce poskytuje oporu platebnímu výměru. Je-li platební výměr přezkoumáván, pak se přezkumná činnost fakticky zaměřuje především na obsah zprávy o daňové kontrole [srov. náleze ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 (N 124/23 SbNU 205)]. Z toho plyne, že pokud správce daně pojme do výroku platebního výměru nejen odkaz na právní předpisy, podle nichž rozhodl, ale i na zprávu o daňové kontrole, nejedná se o vadu. Odkaz na zprávu o daňové kontrole se v tomto případě stává součástí výroku.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.7.2013, č.j. 1 Afs 50/2013-34). „*Je nutné rozlišit mezi typy rozhodnutí, kde d. ř. odůvodnění nevyžaduje (což je obecný princip daňového řízení, srov. § 32 odst. 3 d. ř.), a např. v případě platebního výměru bude jako odůvodnění postačovat odkaz na zprávu o daňové kontrole. Odlišná situace však bude např. u rozhodnutí o odvolání, kdy je odůvodnění vyžadováno přímo zákonem (§ 50 odst. 7 d. ř.).*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2006, č.j. 2 Afs 129/2006-47). Dále podle komentářové literatury k § 147 odst. 4 daňového řádu „*Protože však o výsledku daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o kontrole, která mj. obsahuje hodnocení důkazů zjištěných v jejím průběhu, jakož i odkaz na veškeré úkony, které v rámci daňové kontroly proběhly (§ 88 odst. 1), není nutno již zvláště rozhodnutí o stanovení daně (platební či dodatečný platební výměr) odůvodňovat. Je tomu tak proto, že veškeré důvody pro stanovení konkrétní výše daně jsou obsaženy ve zprávě z kontroly. Odůvodnění (alespoň v části) by však bylo třeba, pokud by některá část úvahy o stanovení určité výše daně nebyla součástí zprávy z kontroly; lze si představit, že by k takové situaci mohlo dojít i nedopatřením (nedopatřením by zpráva z kontroly neobsahovala některý údaj, o němž bylo při kontrole jednáno a o němž však není pochyb, neboť existuje již dříve zaprotokolovaný záznam). Zpráva o daňové kontrole nutně tvoří součást rozhodnutí o stanovení daně, neboť pouze v ní jsou obsaženy důvody, které našly odraz ve výroku tohoto rozhodnutí; z ní také eventuálně daňový subjekt čerpá podklady pro svoji budoucí obranu v odvolacím (či jiném následném) řízení.*“ (KANIOVÁ in BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel a ŽIŠKOVÁ, Marie. Daňový řád: komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
45. Zdejší soud k tomu uvádí, že jak vyplývá ze zprávy o kontrole (zpráva o kontrole po propuštění zboží ze dne 8.7.2014, Příloha č. 2 k č.j. 34765-43/2014-530000-51), podle

prvostupňového orgánu měly být videokamery Flip Video správně zařazeny do podpoložky 8525 80 99 KN. Podle zprávy o kontrole kontrolované videokamery Flip Video vybavené rozhraním USB technicky umožňují prostřednictvím tohoto multifunkčního rozhraní odesílat a přijímat signál nesoucí digitální nebo analogové informace a data mohou být pomocí signálu přenášena z videokamery do zařízení pro automatické zpracování dat a naopak. Podle prvostupňového orgánu se jedná o videokameru zaznamenávající nejen obraz snímaným objektivem, nýbrž i prostřednictvím přenosu signálů z externích zdrojů (například zařízení pro automatické zpracování dat).

46. Jak dovodil žalovaný (strana 5 napadeného rozhodnutí), ze zprávy o kontrole vyplývá, že se tato zpráva vztahuje na všechna celní prohlášení, nicméně jednotlivá prvostupňová rozhodnutí se týkají konkrétního jednotného správního dokladu a v něm vyměřeného cla, nadto zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu v různých časových intervalech a na základě jedinečných dokladů předložených v celním řízení.
47. Podle zdejšího soudu z prvostupňových rozhodnutí vyplývá, že se vztahují na zboží propuštěné do volného oběhu konkrétním rozhodnutím. Stejně tak prvostupňová rozhodnutí odkazují na zprávu o kontrole a citují z ní. Z prvostupňových rozhodnutí podle zdejšího soudu nelze dovodit, že by zprávě o kontrole odporovaly a že by obsahovaly odlišné závěry. Prvostupňová rozhodnutí podle zdejšího soudu pouze konkretizují to, co obsahuje zpráva o kontrole. Zdejší soud nemůže přisvědčit námitce, že prvostupňová rozhodnutí neobsahují všechny zákonem předepsané náležitosti ve smyslu § 147 odst. 2, 3, 4 a § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu a že namítané odlišnosti spočívají v argumentaci prvostupňového orgánu a neliší se podle typu kamer. Žalobce a) nadto nekonkretizuje, v čem se argumentace uvedená v prvostupňových rozhodnutích liší od závěrů uvedených ve zprávě o kontrole. Prvostupňová rozhodnutí podle zdejšího soudu nelze, ve spojení se zprávou o kontrole, považovat za neodůvodněná a nepřezkoumatelná.
48. K námitce, že zpráva o kontrole nebyla projednána a není podepsána, přičemž odepření podpisu zprávy o kontrole bylo odůvodněné (prvostupňový orgán nevyhověl navrženému termínu projednání zprávy o kontrole), zdejší soud uvádí, že dne 27.8.2013 byl žalobce a) seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (protokol č.j. 282-53/2013-530000-51). Dne 7.4.2014 byl žalobce a) seznámen s vypořádáním svého vyjádření a návrhů na doplnění kontrolního zjištění (protokol č.j. 34765-9/2014-530000-51). Zástupce žalobce protokol odmítl podepsat. Písemností ze dne 10.6.2014, č.j. 34765-21/2014-530000-51, prvostupňový orgán stanovil datum k projednání zprávy o kontrole na 23.6.2014. Jak vyplývá z protokolu ze dne 23.6.2014, č.j. 34765-35/2014-530000-51, zpráva o kontrole při tomto jednání nebyla projednána. V písemnosti ze dne 24.6.2014, č.j. 34765-36/2014-530000-51, prvostupňový orgán uvedl, že stanoví termín k projednání zprávy o kontrole na 30.6.2014. V písemnosti ze dne 26.6.2014 žalobce navrhl termín projednání zprávy o kontrole na 14.7.2014, případně 15.7.2014, a uvedl, že v prvostupňovém orgánem stanoveném termínu se bude nacházet v zahraničí a jeho odborný poradce bude na dovolené. V písemnosti ze dne 27.6.2014, č.j. 34765-40/2014-530000-51, prvostupňový orgán uvedl, že stanovuje termín k projednání zprávy o kontrole na 8.7.2014. Dne 8.7.2014 byla projednána zpráva o kontrole (protokol č.j. 34765-43/2014-530000-51), k čemuž žalobce pověřil P. M. P. M při předmětném jednání uvedl, že odmítnutím stanovení nového termínu projednání zprávy o kontrole bylo žalobci upřeno právo na využití odborného konzultanta, který má ucelený přehled o průběhu kontroly a změnách v úvahách prvostupňového orgánu během

dokazování a po sdělení kontrolního zjištění, přičemž prvostupňový orgán zvolil termín účelově. Dále P. M. uvedl, že lze předpokládat, že kontrolní zpráva se bude do značné míry lišit od kontrolního zjištění, po jehož sdělení byly předloženy důkazy, které toto zjištění do značné míry vyvracely.

49. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (strana 8 napadeného rozhodnutí), že při projednání zprávy o kontrole již nelze navrhopvat další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Podle žalovaného prvostupňový orgán postupoval v průběhu celého řízení v úzké součinnosti se žalobcem a) a v mezích zákona mu vycházel vstříc. Skutečnost, že oborný konzultant (zaměstnanec žalobce) čerpá řádnou dovolenou, není v daném případě relevantní a neschopnost zajistit jeho účast nelze klást k tíži prvostupňového orgánu. Prvostupňový orgán stanovil termín k projednání zprávy o kontrole tak, aby zohlednil důležité důvody žalobce a), ale i s ohledem na ukončení následné kontroly po propuštění zboží a naplnění účelu jeho postupu (zjištění a stanovení cla a zabezpečení jejich úhrady), přičemž ze strany žalobce a) byla patrna zjevná snaha účelovými průtahy projednání zprávy o kontrole co nejvíce oddálit. V případě akceptace navržených termínů by došlo k posunutí projednání zprávy o kontrole přibližně o týden, což by vedlo k dalšímu, z pohledu uzavřeného dokazování s nemožností navrhopvat další doplnění kontrolního zjištění, nedůvodnému oddálení ukončení kontroly, čímž by také došlo k průtahům v probíhajících doměřovacích řízeních a vydání platebních výměrů.
50. Dále žalovaný uvedl (strana 12 napadeného rozhodnutí), že v podání - stížnosti k zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty ze dne 19.6.2014, sám žalobce uvedl, že ponechal svůj dlouhodobě připravený pracovní program včetně zahraničních cest nezměněn a očekával odložení projednání zprávy o kontrole minimálně o dobu zbývající do konce lhůty, tedy do 4.7.2014, nicméně přestože zpráva o kontrole byla projednána 8.7.2014, žalobce se jejího projednání nezúčastnil a nezajistil účast svého zaměstnance (odborného konzultanta).
51. Na výše uvedeném postupu prvostupňového orgánu a argumentaci žalovaného zdejší soud žádné vady neshledává. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „*Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové*

kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2018, č.j. 9 Afs 305/2016-31).

52. Podle zdejšího soudu s ohledem na uvedené skutečnosti nelze dovozovat, že by žalobce a) nevyhověním navrženému termínu projednání zprávy o kontrole byl zkrácen na svých právech a že by se jednalo o oprávněné odepření podpisu zprávy o kontrole.
53. Pokud žalobci napadají formu sdělení termínu projednání zprávy o kontrole (sdělením a nikoli výzvou podle daňového řádu), tak ani tuto námitku zdejší soud nepovažuje za důvodnou. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, nevyužití formálního úkonu k pozvání k projednání zprávy o kontrole nemá *a priori* za následek zkrácení práv daňového subjektu: „*Skutečnost, že byl se zástupcem stěžovatele dohodnut termín projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky, není sama o sobě způsobilá zkrátit stěžovatele na jeho subjektivních právech, a to zvláště za situace kdy se jak daňový subjekt, tak i jeho zástupce osobně projednání zprávy o kontrole účastnili a mohli tak uplatnit svá veškerá zákonem stanovená práva.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2007, č.j. 9 Afs 23/2007-76). Také žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (strana 8 a 9 napadeného rozhodnutí), že účast na projednání zprávy o kontrole je právem a nikoli vynutitelnou povinností kontrolovaného subjektu. Podstatným v tomto ohledu je, že žalobce a) byl se stanovenými termíny seznámen, včetně poučení o právních důsledcích nedostavení se ve stanoveném termínu s odkazem § 88 odst. 5 daňového řádu.
54. Pokud žalobce a) v této souvislosti namítal, že v průběhu kontroly podával opakovaně stížnosti, nicméně prvostupňový orgán tato podání jako stížnosti neřešil, tak k tomu soud uvádí, že s předmětnou námitkou se žalovaný podrobně vypořádal na stranách 10 až 13 napadeného rozhodnutí, z něhož je také patrné, že ve vztahu k věcnému vyřízení stížností neshledal žalovaný žádné vady, a to ani v rámci vyřizování žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížností. Žalobce a) nadto v žalobě kromě nepřezkoumatelnosti blíže nespecifikuje, v čem je argumentace žalovaného, pokud jde o stížnosti žalobce a) v průběhu řízení, chybná.
55. Pokud je o námitku, že v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí ani ve zprávě o kontrole není problematika vyřizování stížností řešena, tak podle zdejšího soudu tato skutečnost nemá vliv na zákonnost řízení o kontrole po propuštění zboží a následně vydaných prvostupňových rozhodnutí. Jak judikoval Nejvyšší správní soud, nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížností před ukončením daňové kontroly nemusí představovat vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2018, č.j. 4 Afs 1/2018-48). Podle zdejšího soudu nebylo nutné, aby postup vyřízení stížností byl obsažen ve zprávě o kontrole, navíc za situace, kdy stížnosti byly vyřízeny zákonem předepsanou formou a kdy žalovaný neshledal ve vztahu k jejich vyřízení žádné vady. Nadto ve zprávě o kontrole je chronologicky uveden postup podávání stížností žalobcem a způsob jejich vyřízení správními orgány v rámci jednotlivých úkonů. Podle zdejšího soudu je také podstatné, že stížností na postup správce daně nelze namítat nesprávné hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2017, č.j. 1 Afs 217/2017-34, či ze dne 3.11.2015, č.j. 2 Afs 143/2015-71). Podání stížnosti a postup jejího vyřízení je tedy podle zdejšího soudu do jisté míry samostatným procesem, přičemž zpráva o kontrole obsahuje především hodnocení důkazů a skutkové a

právní závěry pro doměření cla, tedy skutečnosti odlišné od těch, které mají být předmětem stížností.

56. Co se týká námitky, že dlouhý časový úsek mezi kontrolním zjištěním v roce 2013 a 2014 byl způsoben zcela zásadním zvratem v dokazování a nepřiměřeně dlouhá doba mezi kontrolními zjištěními byla způsobena pouze nečinností prvostupňového orgánu, tak k tomu soud uvádí, že pokud jde o případné průtahy v řízení, měl žalobce a) v tomto směru možnost uplatnit v průběhu řízení prostředky ochrany proti nečinnosti. Na správnost závěrů žalovaného tato argumentace nemůže mít vliv.
57. Žalobce a) dále namítal, že kontrola byla zahájena v rozporu s § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu. Kontrola byla zahájena dne 20.3.2012 (protokol č.j. 1815-3/2012-010100-24), přičemž již dne 8.12.2011 byla zahájena a prováděna daňová kontrola totožného předmětu a ve stejném rozsahu, na základě rozkazu č. 026/11-0101, č.j. 9143-2/2011-010100-24, u jiné osoby (provozovatele skladu).
58. K tomu soud odkazuje na přílehlavou argumentaci žalovaného (strana 13 až 14 napadeného rozhodnutí), že daňová kontrola se provádí u jedinečného subjektu, proto výluku podle § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu je nutné vztáhnout k již kontrolovanému subjektu, přestože je zde vymezena předmětem kontroly. Pokud byla daňová kontrola ke shodnému zboží prováděna také u odlišného subjektu, nejedná se o opakování daňové kontroly, protože opakovaná kontrola je vázána na původní, již provedenou daňovou kontrolu u totožného subjektu. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Aps 6/2013 a stanovisko Ústavního soudu Pl. ÚS-st 33/11 a uzavřel, že prvostupňový orgán postupoval v souladu se zákonem a nemohl tudíž opomenout sdělit žalobci a) důvody opakování daňové kontroly, neboť se o opakování daňové kontroly nejednalo. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 21.11.2013, č.j. 2 Aps 6/2013-33, s odkazem na stanovisko Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, uvedl, že daňová kontrola je „...soubor úkonů, kterými správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. V tomto pojetí se daňová kontrola vždy vztahuje k jednomu konkrétnímu subjektu. Bylo-li proto primárním účelem předvolání stěžovatele z 1. 7. 2009, 28. 7. 2009 a 3. 9. 2009 prověření daňové povinnosti subjektu odlišného od stěžovatele, není důvod domnívat se, že daňová kontrola zahájená u stěžovatele dne 1. 2. 2010 navazovala na zmíněná předvolání nebo že tato předvolání představovala „zastřené úkony“ této daňové kontroly.“ Ani tato námitka tedy není důvodná.
59. Žalobce a) dále podrobnou argumentací dovozuje, že ve zprávě o kontrole jsou uvedeny skutečnosti, které nevyplývají ze spisu, nebyly prokázány, nejsou pravdivé, případně jsou nepřesné. K tomu zdejší soud uvádí, že namítané nesrovnalosti ve zprávě o kontrole jsou toliko formulačního charakteru, a nelze konstatovat, že by v kontextu celé zprávy o kontrole a ve spojení s ostatními zjištěními nebyl obsah a smysl závěrů prvostupňového orgánu srozumitelný.
60. Žalobce také namítá, že prvostupňový orgán nevedl spis v souladu § 64 daňového řádu, že do spisu byly důležité důkazy a jiné písemnosti ukládány s několikaměsíčním zpožděním a že prvostupňový orgán postupoval v rozporu s § 5, 6, 7 a 64 daňového řádu při zakoupení vzorku, jeho evidenci, a evidenci následujících kroků souvisejících se zkoumáním vzorku.

61. K takto formulované žalobní námitce zdejší soud uvádí, že ze samotného způsob vedení správního spisu nelze bez dalšího dovozovat nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Ve vztahu ke zkoumanému vzorku kamkordér CISCO model M31120 (Catalog Number List: EAN:4260039349914) získanému nákupem v maloobchodě je podstatné, že v rámci vyhledávací činnosti prvostupňový orgán zjistil, že odebrat vzorek přímo u žalobce již nebude možné. Co se týká pořízení vzorku zboží dne 14.12.2011, kdy protokol o tomto úkonu byl sepsán až dne 17.2.2012 (protokol č.j. 2-24/2012-010100-24) a do spisu byl zařazen až dne 11.12.2012 úředním záznamem č.j. 1815-35/2012-010100-24 (příčemž žalobce a) tento postup napadl stížností), tak k tomu žalovaný odkázal (strana 15 napadeného rozhodnutí) na písemnost „Vyrozumění o prošetření vyřízení stížnosti“ ze dne 30.1.2013, č.j. 2195-3/2013-900000-30, kde žalovaný vysvětlil, že se odpovědný pracovník dopustil pochybení, kdy při sepisování protokolu na jiném pracovišti v analogové podobě přidělil protokolu číslo jednací a toto opomněl zaevidovat v systému eSAT, přičemž aplikace následně standardně přidělila toto číslo úřednímu záznamu z téhož dne, který se vztahuje k jinému spisu vedenému na jinou osobu. Dále v tomto dokumentu žalovaný uvedl, že přijal opatření k nápravě a pochybením v podobě nezařazení písemnosti do spisu, ke kterému došlo ve fázi neukončené daňové kontroly, kdy jsou teprve získávány důkazní prostředky, nebyl žalobce zásadním způsobem dotčen na svých právech. S tím zdejší soud souhlasí. Pokud jde o odborná vyjádření Celně technické laboratoře č.j. 7451/2012-900000-20 a č.j. 7451-2/2012-900000-020, stejně jako stanoviska k sazebnímu zařazení zboží č.j. 3027/2012-010100-22 a č.j. 5771/2012-010100-22, byla do veřejné části spisu založena dne 31.8.2012 a byla tak žalobci a) od tohoto data přístupná.
62. Žalobce a) dále namítá, že rozhovory ze dne 8.12.2011 a 25.5.2012, které byly provedeny prostřednictvím elektronické komunikace (chatu), nemohou sloužit jako důkazy.
63. K tomu ze správního spisu vyplývá (úřední záznam č.j. 1815-7/2012-010100-51 ze dne 28.5.2012), že dne 8.12.2011 a 28.5.2012 proběhla komunikace se zákaznickou podporou společnosti Cisco, přičemž rozhovor proběhl prostřednictvím chatu s operátorem č. 30074E, resp. č. 30081E. Dále správní spis obsahuje úřední záznam ze dne 16.10.2013, č.j. 282-61/2013-530000-51, podle něhož byl do spisu zařazen překlad návodu k videokamerám Flip Video a dále překlad komunikace prostřednictvím chatu s operátorem č. 30081E. Jak vyplývá z úředního překladu, předmětem dotazování byly technické vlastnosti kamer. Z úředního záznamu č.j. 1815-7/2012-010100-51 vyplývá, že rozhovor ze dne 8.12.2011 byl proveden ještě před zahájením kontroly. Jak uvedl žalovaný a jak vyplývá ze zprávy o kontrole, jako důkaz byl použit zejména přepis komunikace ze dne 28.5.2012 (ve kterém je odkazováno také na komunikaci ze dne 8.12.2011) a nikoli přepis komunikace ze dne 8.12.2011.
64. Podle zdejšího soudu nelze dovozovat, že dotazování, resp. odpovědi operátora z komunikace ze dne 28.5.2012, by byly vysvětlením ve smyslu § 79 daňového řádu, podle něhož správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem; podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Jak uvedl prvostupňový orgán ve zprávě o kontrole (strana 161 zprávy o kontrole), rozhovor ze dne 28.5.2012 byl proveden po zahájení kontroly a v průběhu kontroly nelze vyhledávací

činnost provádět, přičemž v daném případě se nejednalo o výslech svědka. Přitom skutečnosti sdělené operátorem byly předmětem dalšího dokazování. Podle zdejšího soudu pokud správní orgány komunikaci prvostupňového orgánu se zákaznickou podporou společnosti Cisco hodnotily jako důkaz, jak uvádí žalovaný, tak pochybily. V tomto ohledu je zcela přílehlavý poukaz žalobce a), že nebyla zjišťována identita vypovídajících osob, nebyl dán procesní prostor pro kladení dalších otázek, jako je tomu při výslechu svědka za přítomnosti daňového subjektu, a především nelze jakkoli ověřit, zda operátoři mluvili pravdu, tudíž zda tyto rozhovory byly způsobily jistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Žalobce a) neměl možnost se předmětného úkonu přímo zúčastnit a o jeho průběhu nebyl sepsán protokol. Výše specifikované úřední záznamy tak nemají žádnou relevantní důkazní hodnotu, nicméně podstatné pro sazební zařazení zboží jsou závěry technického zkoumání vzorku zboží Celně technickou laboratoří.

65. Pokud jde o námitky zpochybňující vzorek zboží, který byl zkoumán Celně technickou laboratoří, tvrzení o jeho odlišnosti od dovážených kamer žalobce a) nijak nedoložil. Žalovaný vycházel z dostupných materiálů a technických informací, včetně informací z internetu. Žalovaný uvedl, že výrobce ke všem modelům přikládal totožné manuály a jednotlivé modely se lišily zejména v délce záznamu, velikosti integrované paměti, kvalitou videa, typem baterií atd., které jsou pro sazební zařazení zboží do podpoložky KN irelevantní. Žalovaný také vycházel ze zjištění, že všechny modely bez výjimky jsou vybaveny ramenem USB 2.0 a Flipshare softwarem s automatickou, volitelně ruční online aktualizací. Podle žalovaného prvostupňový orgán zadal do internetového vyhledávače Google EAN kód zakoupené kamery a vyhledávač zobrazil mj. odkaz na internetovou stránku společnosti Cisco, na které se vyskytoval v rámci tabulky také předmětný EAN kód. Byly vyzkoušeny zpětné odkazy zde nalezených EAN kódů, které byly následně znovu vloženy do vyhledávače Google. Výsledkem bylo zobrazení všech konkrétních kamer včetně popisu a zobrazení na internetových stránkách včetně komerčních nabídek k prodeji. Zakoupená kamera CISCO Flip MINO HD, model M31120, má označení shodné s kontrolovanými dovozními případy a EAN kód tohoto přístroje byl dohledán v databázi EAN kódů společnosti Cisco. Tento typ kamery je taktéž mimo jiné předmětem znaleckého posudku č. 37/2013 a č. 42/2014. Přestože tedy v tabulce EAN kódů Cisco-Linksys LLC Company Confidential, která je jedním z podkladů pro rozhodnutí, není ke kódu „4260039349914“ přiřazeno konkrétní zboží, je zřejmé, že tento kód je určen pro použití společností Cisco a z dalšího šetření vyplynulo, že je přiřazen právě videokamere Cisco model M31120.
66. Co se týká souvisejícího tvrzení, že žalobce a) neměl možnost účastnit se úkonů a činit návrhy při dokazování a navrhopat důkazy vedoucí k odstranění pochybností o původu a totožnosti vzorku zboží, vznášet námitky proti volbě otázek k odbornému zkoumání či případně zakoupit další stejný vzorek, když mu byla opakovaně zamítnuta žádost o zapůjčení vzorku k vlastnímu znaleckému zkoumání, tak k tomu zdejší soud uvádí, že se všemi podklady pro rozhodnutí byl žalobce a) seznámen před ukončením dokazování a byla mu dána možnost se ke zjištěným skutečnostem vyjádřit, případně navrhopat další důkazní prostředky. Žalobce a) nadto neuvádí, jakých úkonů prvostupňového orgánu se chtěl zúčastnit.

67. Pokud žalobce a) namítal, že v rámci kontroly u jiné společnosti proběhla i kontrola EAN kódů na zjištěných seznamech, přičemž při této kontrole nebyl předmětný EAN kód zjištěn, tak k tomu soud uvádí, že tato skutečnost nemá na zjištění učiněná v nyní přezkoumávaném řízení vliv. Prvostupňový orgán také správně odmítl provádět dokazování prostřednictvím dožádání do Švýcarska (strana 38 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce tvrdil, že by se dožádáním prokázalo, zda EAN kód svědčí o totožnosti vzorku, jde pouze o nepodložené tvrzení, přičemž pokud se žalobce domnívá, že je takový důkaz nezbytný, mohl jej sám obstatat.
68. Konečně, žalobce a) byl seznámen se stanoviskem prvostupňového orgánu k vyjádření ke kontrolnímu zjištění dne 23.6.2014 (protokol č.j. 34765-35/2014-530000-51), respektive dne 19.6.2014 (č.j. 34765-28/2014-530000-51), přičemž zpráva o kontrole byla projednána až dne 8.7.2014; žalobce měl tedy dostatečný prostor uplatnit výhrady proti kontrolnímu zjištění, případně stanovisku prvostupňového orgánu. Písemnost č.j. 34765-36/2014-530000-51 obsahuje skutečnosti uvedené v písemnosti č.j. 34765-29/2014-530000-51.

III. b) Námitky proti sazebnímu zařazení zboží

69. Co se týká sazebního zařazení zboží, tak podstatnou je podle správních orgánů otázka, zda zboží dovezené žalobcem je takového charakteru, že do něj lze přenášet videosoubory z externích zdrojů, jako je zařízení pro automatické zpracování dat. Rozhodné tedy v dané věci je, zda jsou kamkordéry schopny ukládat soubory na vlastní paměťové médium též jinak než prostřednictvím vestavěného objektivu, mikrofону a interního procesoru. Správní orgány dovodily, že zboží dovezené žalobcem má být zařazeno do podpoložky KN 8525 80 99, přičemž podle jejich názoru není v tomto ohledu podstatné, zda jsou dotčená zařízení schopna autonomně číst a přehrát soubory z externích zdrojů. Podstatná je tedy možnost importovat audiovizuální soubory z externích zdrojů prostřednictvím rozhraní USB pomocí obslužného softwaru Flipshare nebo softwaru k přenosu souborů, a to nezávisle na softwarových a hardwarových prvcích, které nejsou součástí originálního vybavení.
70. Podle žalovaného se do podpoložky KN 8525 80 99 zařazují kamkordéry umožňující záznam obrazu a zvuku z jiných zdrojů než integrované kamery nebo mikrofónu, i když výrobce na tento charakteristický znak neupozornil, a je zcela irrelevantní, zda je nemožné autonomně přehrát audiovizuální soubory přenesené prostřednictvím přístrojů pro automatické zpracování dat, protože dle Vysvětlivek ke KN je rozhodující pouze schopnost ukládat takové audio a video soubory do paměti videokamery.
71. Žalovaný dovodil (strana 44 až 45 napadeného rozhodnutí), že software FlipShare je součástí všech kontrolovaných kamkordérů ve všech sériích a je uváděn ve všech dostupných materiálech a jeho aktualizace probíhá buď automaticky, nebo ručně online s tím, že aktualizaci výrobce doporučuje. Jedná se o aktualizaci software a nikoliv firmware a tato aktualizace na nejnovější verzi FlipShare je možná u všech kamkordérů Flip. Z dostupných veřejných zdrojů lze podle žalovaného zjistit, že tento software umožňuje oboustranný přenos audiovizuálních souborů mezi videokamerou a počítačem s omezením, že nelze přenášet jakékoliv soubory, nýbrž pouze ty, které byly na kamkordéru pořízeny a prostřednictvím FlipShare byly uloženy do přístroje pro automatické zpracování dat (počítače). Tam mohly být též upraveny tak, jak tento software umožňuje (statické snímky, pohlednice, filmy atd.). Datové soubory pořízené

konkrétním kamkordérem a následně přenesené prostřednictvím software FlipShare do počítače a z kamkordéru vymazané lze do kamkordéru prostřednictvím software FlipShare opět navrátit. Přenesení videosouboru do kamkordéru ze zařízení pro automatické zpracování dat vyžaduje nutně připojení kamkordéru k tomuto zařízení, které je samo o sobě externím zařízením s vlastním hardwarovým i softwarovým vybavením. Předinstalovaný software umožňuje po připojení videokamery k počítači editaci, ukládání a sdílení videí, vytváření snímků, filmů a pohlednic. Kromě jiného také lze po připojení videokamery pomocí rozhraní USB k zařízení pro automatické zpracování dat prostřednictvím tohoto software videosoubory pořízené kamkordérem libovolně přesouvat jak do počítače, tak i do videokamery.

72. Videosoubory přenesené do kamkordéru např. programem Průzkumník Windows nejdou v tomto kamkordéru spustit, ale lze je pouze přehrát pomocí externího zařízení. Nicméně tato skutečnost je podle správních orgánů bez významu ve vztahu k sazebnímu zařazení těchto kamkordérů do podpoložky KN. S odkazem na odborné vyjádření Celně technické laboratoře žalovaný uvedl, že záznamy signálů (audiovizuálních souborů) jsou dvěma samostatnými způsoby záznamu. Průzkumník Windows lze přenášet jakékoli soubory, včetně videosouborů nepořízených přímo kamkordérem, ale software FlipShare umožňuje pracovat pouze se soubory přímo kamkordérem pořízenými a lze takto pořízené záznamy také různě upravovat a sdílet a také spustit ve videokameře. Naopak soubory přesunuté do interní paměti videokamery Průzkumník Windows, které nebyly pořízeny kamkordérem, nelze ve videokameře přehrát. Oba dva způsoby však podle žalovaného znamenají možnost záznamu signálu z externích zdrojů u předmětných kamkordérů, což je podmínkou pro jejich zařazení do podpoložky KN 8525 80 99.
73. Pro sazební zařazení zboží je rozhodné nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, které zavádí nomenklaturu zboží, která se zakládá na harmonizovaném systému popisu a číselném označování zboží. KN, 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 č. 861/2010.
74. Zdejší soud uvádí, že sazební zařazování zboží v rámci KN je poměrně komplikovaným procesem, v rámci kterého je nezbytné vycházet z mnoha hledisek. 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)].“.

75. Jak vyplývá z nařízení č. 861/2010, do podpoložky 8525 80 91 KN spadá zboží s popisem „videokamery se záznamem obrazu i zvuku (kamkordéry), pouze pro záznam zvuku a obrazu snímaných televizní kamerou“, přičemž do podpoložky 8525 80 99 KN je řazeno zboží „videokamery se záznamem obrazu i zvuku (kamkordéry), ostatní“.
76. Z Vysvětlivek ke KN č. 2011/C 137/01, na které odkazuje taktéž žalovaný v napadeném rozhodnutí (strana 35 napadeného rozhodnutí), vyplývá, že do podpoložky 8525 80 99 jsou řazeny „videokamery se záznamem obrazu i zvuku (tzv. „kamkordéry“) pro záznam nejen obrazu snímaného kamerou, ale i signálů z externích zdrojů, například DVD přehrávačů, zařízení pro automatizované zpracování dat a televizních přijímačů. Takto zaznamenaný obraz může být přehráván pomocí externího televizního přijímače nebo monitoru. Do této podpoložky rovněž patří „kamkordéry“, ve kterých je video vstup zablokován deskou nebo jiným způsobem nebo ve kterých může být obrazové rozhraní (interface) následně aktivováno jako video vstup pomocí softwaru. Tento přístroj je však přesto určen pro záznam televizních programů nebo jiných signálů z externího zdroje. Avšak, „kamkordéry“, které mohou obraz snímaný kamerou pouze zaznamenávat a přehrávat pomocí externího televizního přijímače patří do podpoložky 8525 80 91.“
77. Žalovaný taktéž odkázal na znění Vysvětlivek k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (verze 2007, čtvrté vydání) a uvedl, že k číslu 8525 a položce 8525 80 je uvedeno v části B) „televizní kamery, digitální fotoaparáty a videokamery se záznamem obrazu i zvuku (kamkordéry),“ že „V digitálních fotoaparátech a videokamerách se záznamem obrazu i zvuku (kamkordérech) jsou obrazy zaznamenávány na vnitřní paměťové zařízení nebo na média (např. magnetickou pásku, optické médium, polovodičové médium nebo jiné médium čísla 8523). Mohou obsahovat analogové/digitální převodník (ADC) a výstupy, které umožňují zaslat obraz do jednotek zařízení pro automatizované zpracování dat, tiskáren, televizních přijímačů nebo jiných zobrazovacích zařízení. Některé digitální fotoaparáty a videokamery se záznamem obrazu i zvuku (kamkordéry) obsahují takové vstupy, že mohou z takových zařízení samy zaznamenávat analogové nebo digitální soubory.“
78. S odkazem na zkoumání Celně technickou laboratoří (a jeho doplnění ze dne 17.6.2015, č.j. 19188-5/2015-900000-020) žalovaný dovodil, že po připojení kamkordéru k televiznímu přijímači je možné přehrát audiovizuální soubory zaznamenané přes vestavěnou kameru a mikrofon nebo také přehrát audiovizuální soubory uložené prostřednictvím rozhraní USB do interní paměti. Přitom prvotní odborné vyjádření Celně technické laboratoře č.j. 7451/2012-900000-020 bylo vypracováno dne 23.4.2012 a na jeho základě bylo zpracováno nezávazné stanovisko k sazebnímu zařazení zboží č.j. 3027/2012-010100-22 dne 2.5.2012. Odborné vyjádření Celně technické laboratoře č.j. 7451-2/2012-900000-020 ze dne 4.5.2012 nahradilo na základě prvostupňovým orgánem požadovaných doplnění odborné vyjádření č.j. 7451/2012-900000-020 ze dne 23.4.2012, což je z dokumentu jasně patrné. Tato skutečnost neměla žádný vliv na správnost závěrů učiněných ve stanovisku k sazebnímu zařazení zboží č.j. 3027/2012-010100-22 ze dne 2.5.2012 a také z důvodu jeho nezávaznosti nebylo třeba jej jakkoli revidovat.
79. Z odborného vyjádření Celně technické laboratoře ze dne 4.5.2012, č.j. 7451-2/2012-900000-020, vyplývá, že po připojení kamkordéru k TV přes USB rozhraní bylo přes menu použité TV možné pouze přehrát již zaznamenané audiovizuální soubory (přes vestavěnou kameru a mikrofon) nebo přehrát jiný audiovizuální soubor uložený do tohoto zařízení

přes rozhraní USB z počítače; nepodařilo se však přes rozhraní USB nahrát do kamkordéru záznam TV signálu – naprogramované nahrávání se nespustilo.

80. Z odborného vyjádření Celně technické laboratoře ze dne 17.6.2015, č.j. 19188-5/2015-900000-020, které nahrazuje vyjádření č.j. 7451-2/2012-900000-020, vyplývá, že v případě zkoumaného kamkordéru se jedná o zařízení, které může sloužit po připojení přes USB port k počítači jako externí disk na přenášení dat nejrůznějšího typu, data lze nahrávat i mazat (průzkumník Windows), ale jiné multimediální soubory než ty, které byly zaznamenány tímto zařízením, nelze na tomto zařízení přehrát. Po připojení kamkordéru k TV přes USB rozhraní bylo přes menu použité TV možné pouze přehrát již zaznamenané audiovizuální soubory (přes vestavěnou kameru a mikrofon) nebo přehrát jiný audiovizuální soubor uložený do tohoto zařízení přes rozhraní USB z počítače; nepodařilo se však přes rozhraní USB nahrát do kamkordéru záznam TV signálu – naprogramované nahrávání se nespustilo. Též není možné jednoduše vyměnit kodekovou sadu ani pořídit audiovizuální záznam jinak než přes vestavěnou kameru a mikrofon. Software FlipShare umožňuje obousměrný přenos pouze audiovizuálních souborů pořízených kamkordérem, do adresářové struktury HDD (flashdisk) kamkordéru nemá přístup. Přístup k nejnovější verzi Flipshare na internetu umožňuje upgrade tohoto SW instalovaného v počítači. Tento upgrade je určen výhradně pro použití v počítači nikoliv v kameře (kamkordéru) a zvládne ho i běžný uživatel. Tento upgrade nelze označit za přenos datových souborů do kamkordéru. FlipShare 5.9.19 či 5.12.3 neobsahuje příkaz k aktualizaci firmwaru kamkordéru, tudíž ho pomocí tohoto software nelze aktualizovat. Aktualizace firmwaru je zcela jiný servisní úkon a nesouvisí s přenosem audiovizuálních souborů z nebo do kamkordéru. K požadavku na doplnění odborného vyjádření bylo uvedeno, že bylo prokázáno, že audiovizuální soubory pořízené kamkordérem lze přenést do počítače buď použitím nástroje Windows Průzkumník nebo pomocí FlipShare, a to bez ohledu na instalovanou verzi.
81. Pokud jde o námitku, že otázky položené prvostupňovým orgánem při zkoumání vzorku v Celně technické laboratoři jsou v rozporu s účinnou legislativou, ta není podložena žádnými argumenty. Co se týká námítky, že žalobce a) neměl k dispozici vzorek, který měl ke zkoumání prvostupňový orgán, tak, jak vyplývá ze správního spisu, žalobce a) si mohl kamkordéry pořídit kdykoli v průběhu řízení a opakovaně měl možnost si od prvostupňového orgánu zapůjčit zkoumaný kamkordér, přičemž si taktéž obstaral vlastní kamery, které byly předmětem zkoumání soudním znalcem. Tyto námitky tak nejsou důvodné.
82. Pokud žalobce a) uvádí, že zkoumání v Celně technické laboratoři se omezilo pouze na zjištění technických vlastností vedoucí k potvrzení kódu 8525 80 99 KN za pomoci nařízení č. 1249/2011, tak k tomu zdejší soud odkazuje na stranu 40 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný správně uvádí, že pro zařazení kamkordérů do podpoložky KN jsou směrodatné určité technicko - konstrukční parametry, které byly také předmětem zkoumání. V případě videokamer bylo v průběhu řízení zjištěno, že po připojení k zařízení automatického zpracování dat mohou sloužit jako externí disk (flash paměť) na přenášení dat různého typu, včetně audiovizuálních souborů. Tato data lze nahrávat i mazat a obousměrně je přenášet s omezením; jiné multimediální soubory než ty, které byly zaznamenány tímto zařízením, nelze přímo na tomto zařízení (přes vestavěnou kameru)

přehrát. Bylo tedy zjištěno, že do kamer Flip Video lze přenášet soubory a přehrát je na externím monitoru, což je vlastnost, na jejímž základě se zařazují kamkordéry do podpoložky KN 8525 80 99 v souladu se zněním právních předpisů platných v rozhodné době. Je správný postup, kdy je kamera zkoumána ke zjištění charakteristiky, kterou vykazuje, aby poté byla v rámci platných právních předpisů zařazena do podpoložky KN. Otázka sazebního zařazení zboží je otázkou právní, přičemž celně technické laboratoři tuto otázku posuzovat nepřísluší; provádí pouze odborné zkoumání.

83. Zdejší soud ve shodě se žalovaným uvádí, že žalobci a) se výsledky odborného zkoumání a závěry prvostupňového orgánu a žalovaného nepodařilo vyvrátit a jeho argumentace zůstala v rovině pouhých tvrzení. Žalobce a) měl opakovaně možnost prokázat svá tvrzení předložením vzorků svých kamer, což neučinil; přitom je zjevné, že k vypracování znaleckých posudků měl žalobce k dispozici modely kamkordérů. Žalobce a) tak stran doložení rozdílných vlastností jednotlivých typů kamer své důkazní břemeno neunesl.
84. K námitce, že výsledky zkoumání Celně technické laboratoře a soudního znalce vykazují významné odlišnosti, zdejší soud zdůrazňuje již uvedené, že žalobce nedoložil, že znalec zkoumal videokamery pocházející z kontrolovaných dovozů, ani že se skutečně jedná o výrobky společnosti Cisco. Žalobce nadto důležité odlišnosti kamer nespécifikoval.
85. Pokud jde o námitky týkající se polské ZISZ, tak k tomu žalovaný uvedl (strana 21 napadeného rozhodnutí), že byla vydána až po dovozních operacích (dne 10.9.2013) a nadto z popisu zboží plyne, že zařízení neumožňuje zaznamenávat stacionární obrazy ani videonahrávky z jiných zdrojů než z vlastního objektivu, nikoliv že neumožňuje přesun souborů do interní paměti zařízení za pomoci přístrojů k automatickému zpracování dat. Proto ve smyslu čl. 12 odst. 2 celního kodexu nelze ZISZ připustit jako důkazní prostředek bez dalšího dokazování. Především však žalobce a) neprokázal, že zboží popsané polskými celními orgány v ZISZ pochází z kontrolovaných dovozních operací či je totožné se zbožím deklarovaným v celních prohlášeních. Pokud jde dále o podrobnou žalobní argumentaci týkající se zpochybnění polské ZISZ orgány celní správy, ta je s ohledem na výše uvedené pro posouzení věci bez významu.
86. Pokud žalobce a) namítal, že prvostupňový orgán nevyhověl důkaznímu návrhu na výslech soudního znalce, který vypracoval znalecké posudky, tak ve správním řízení byly předloženy čtyři znalecké posudky, které (kromě posudku č. 32/2013) neobsahovaly zadání vyjádřit se k možnosti ukládání souborů na vnitřní paměťové médium. Žalovaný k tomu uvedl, že žalobce a) sám sdělil, že jednotlivé kamery a doprovodná technická dokumentace již nejsou k dispozici; proto by výslech znalce nepřinesl žádné další skutečnosti k technickým a funkčním vlastnostem kamkordérů nad rámec již provedeného znaleckého zkoumání, které je v posudcích popsáno. Podle žalovaného kromě posudku č. 32/2013 žalobce a) nepoložil v zadání otázku k možnosti ukládání souborů na interní paměť videokamer z externích zdrojů. Pokud žalobce a) zadal doplnění posudku, tak ani v zadání doplnění posudku nebyla znalci položena konkrétní otázka k přesunu souborů. V posudku č. 32/2013 znalec vyslovil možnost přesunu datových souborů do interní paměti blíže nespécifikované videokamery Flip Mino HD. Až na základě předložené ZISZ znalec dovodil, že zkoumal identickou kameru, jaká je uvedena v ZISZ. V posudku č. 37/2013 znalec uvedl, že všechny zkoumané videokamery mají shodné technické a funkční vlastnosti a umožňují pouze nahrávání, tedy záznam pouze prostřednictvím vestavěného objektivu, mikrofону a interního procesoru a rozhraní USB pro připojení k počítači poté

umožňuje export AV souborů z videokamery do počítače, dobíjení interní baterie a aktualizaci softwaru. Podle žalovaného posudek č. 42/2014 konstatoval, že podrobným zkoumáním kamer bylo zjištěno, že mají shodné technické a funkční vlastnosti; posudek se zabývá aktualizací firmware a aktualizací software, proto je nutné zde uvedený závěr znalce o nemožnosti přesouvat datové soubory z externích zdrojů interpretovat ve vztahu k aktualizaci firmware a software. Žalovaný dále upozornil, že žalobce a) přípisem ze dne 20.6.2014 zpochybnil znalecké posudky č. 37/2013 a 42/2014 v části identifikace kamery M31120, když podle žalobce a) soudní znalec zkoumal kameru typu M2120, zatímco v odvolání žalobce a) uvádí, že soudní znalec zkoumal kameru M31120, a to erudovaněji než Celně technická laboratoř.

87. Hodnocením doložených znaleckých posudků a skutečností z nich vyplývajících, a to i v kontextu žalobcem odkazované judikatury Soudního dvora EU a judikatury členských států Evropské unie, včetně posudku č. 43/2014 (kterým byl doplněn posudek č. 32/2013), se žalovaný zabýval dále na stranách 41 až 53 napadeného rozhodnutí. Dále se žalovaný zabýval posudky na stranách 62 až 65 napadeného rozhodnutí, kdy se vyjadřoval též k posudku č. 27/15, a na stranách 70 až 73 napadeného rozhodnutí, kdy se vyjadřoval mj. k posudku č. 48/15; posudky č. 27/15 a 48/15 doložil žalobce v rámci odvolacího řízení. Žalovaný mimo jiné uvedl, že ve znaleckém posudku č. 32/2013 není uvedeno, co znalec vlastně zkoumal, pouze je obecně definován účel posudku („posouzení technických a funkčních vlastností videokamery Flip MINO HD“). Předmětný posudek byl vypracován dne 27.2.2013 a ve svém vyjádření ze dne 21.10.2013 znalec pouze na základě předložené ZISZ sdělil, že zkoumal identickou kameru typu Flip MINO HD M2120. ZISZ byla vyhodnocena jako chybná. Podle zdejšího soudu se žalovaný se všemi posudky předloženými žalobcem a) řádně a přesvědčivým způsobem vypořádal.
88. Pokud žalobce namítá, že ve zprávě o kontrole není důkazní návrh žalobce na výsledch soudního znalce uveden a nejsou ani uvedeny důvody, proč nebyl navržený důkaz proveden, tak k tomu zdejší soud uvádí, že prvostupňový orgán se hodnocením znaleckých posudků zabýval kupříkladu na stranách 104 až 106 či 122 až 123 a 163 až 166 zprávy o kontrole a k nutnosti dalšího dotazování znalce se vyslovil kupříkladu na straně 138 zprávy o kontrole.
89. Zdejší soud sdílí názor žalovaného i v tom směru, že důkazy hodnotí správce daně a není povinen provést veškeré důkazy navrhované daňovým subjektem. Proto prvostupňový orgán nebyl povinen provést žalobcem a) navržené výsledky znalce, pakliže dospěl k závěru, že by takový úkon do řízení nemohl přinést ničeho nového. Prvostupňový orgán a žalovaný tak nepochybili, pokud znalce jako svědka nevyslechli.
90. Žalobce a) dále namítá, že prvostupňový orgán používal jako důkazy odborná stanoviska, která neobsahují odůvodnění a nadto se vztahují k pozdější právní úpravě, která nebyla účinná v době propouštění zboží do režimu volného oběhu; jedná se tudíž podle žalobce a) o nezákonnou retroaktivitu právních předpisů.
91. Z rozhodnutí žalovaného (str. 30 napadeného rozhodnutí) však vyplývá, že tyto dokumenty vyjadřují názor odborného útvaru k sazebnímu zařazení konkrétního zboží, přičemž pro dožadující útvar celní správy mají pouze informativní charakter, vyjadřují pouze úsudek odborného útvaru a doporučení k sazebnímu zařazení zboží do podpoložky KN a nemohou být závazná pro rozhodující útvar celní správy při právním posouzení

sazebního zařazení zboží a hodnocení důkazů, nemohou být brána jako důkaz bez dalšího. Pokud je prvostupňový orgán uvedl ve zprávě o kontrole a v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí v části citace „listinných důkazů“, tak i přes tuto skutečnost předmětné dokumenty byly hodnoceny pouze podpůrně jako jedna z informací při právním hodnocení sazebního zařazení zboží do podpoložky KN. Podle žalovaného stanoviska nemají charakter samostatných důkazních prostředků a ani s nimi takto nebylo zacházeno, přičemž právní úprava v rozhodné době ani po ní nedoznala žádných změn (tedy zboží mělo být stejně zařazeno v roce 2010 jako v roce 2011 nebo letech následujících), tedy i kdyby byla stanoviska zpracována podle platného celního sazebníku, výsledek by byl stejný. Předmětné zboží bylo dovezeno za platnosti celního sazebníku a v této době platilo nařízení Komise (ES) č. 1231/2007. Protože předmětné videokamery neodpovídaly charakteristice podpoložky KN 8525 80 91, měly být zařazeny vždy do podpoložky KN 8525 80 99. S ohledem na neměnnost příslušných podpoložek KN a nezávažnost těchto stanovisek nebyly shledány v průběhu řízení důvody k jejich revizi, což bylo žalobci a) v průběhu řízení před správními orgány opakovaně sděleno.

92. Žalobce a) dále namítal, že prvostupňový orgán aplikoval při pořizování důkazních prostředků nařízení č. 1249/2011, což představuje nepřípustnou retroaktivitu. Taktéž s touto námitkou se žalovaný podrobně vypořádal, a to na stranách 33 až 39 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že nařízení č. 1249/2011 je jediným nařízením, které popisuje zboží „*přenosný přístroj nabíjený bateriemi pro zachycení a záznam videa (tzv. kapesní videorekordér)*“ podpoložky KN 8525 80 99, proto také bylo toto nařízení podpůrně použito pro potvrzení zjištění a následného vyhodnocení získaných podkladů prvostupňovým orgánem v předmětné věci; videokamery zjištěných atributů patří a patřily též v době dovozu do podpoložky KN 8525 80 99, protože jejich parametry vylučují zařazení do podpoložky KN 8525 80 91. Podle žalovaného ve věci předmětných videokamer není sporu o jejich zařazení až do položky druhé úrovně nomenklatury harmonizovaného systému 8525 80 „Videokamery se záznamem obrazu i zvuku (kamkordéry)“. Spornou je otázka podpoložky KN, kde ve třetí úrovni je dvojí členění „Pouze pro záznam obrazu a zvuku“ a „Ostatní“, kam dle všech zjištění patří také kontrolované kamkordéry vzhledem k popisu, charakteru a účelu použití, protože do jejich interní paměti lze přenést videosoubory z externích zdrojů.
93. Podle žalovaného prvostupňový orgán nařízení č. 1249/2011 vůbec nepoužil. Toto nařízení pouze potvrdilo správnost závěrů prvostupňového orgánu. Podle žalovaného vydání jakéhokoli nařízení Komise (ES) o zařazení určitého zboží do KN neznámá, že konkrétní zboží mělo být před jeho účinností zařazeno do podpoložky KN odlišně, nýbrž pouze zpřesňuje charakteristiku zboží, které do této podpoložky patří. Nařízení č. 1249/2011 tedy nebylo určujícím důkazem pro sazební zařazení předmětného zboží. V průběhu času nedoznalo znění celního sazebníku v podpoložkách 8525 802 91 a 8525 80 99 žádných změn. Nařízení č. 861/2010, platné v rozhodné době, se v příslušné části nikterak neliší od následujících nařízení včetně nařízení č. 1101/2014, platného na rok 2015. Změn nedoznaly ani Vysvětlivky ke KN. Zboží se tak mělo správně zařazovat do totožné podpoložky KN v rozhodné době stejně jako v letech pozdějších. Jestliže kamkordéry umožňují pouze záznam zvuku a obrazu snímaných televizní kamerou, patří do podpoložky 8525 80 91, a všechny ostatní kamkordéry je nutno zařadit jako ostatní do podpoložky 8525 80 99, kam patří také kamkordéry umožňující přesun videosouborů do interní paměti za použití přístrojů pro automatické zpracování dat. Závěry žalovaného tak

správně vyvrací námitku žalobce, že v daném případě při určení sazebního zařazení žalobcem dovezených kamkordérů pro záznam zvuku a obrazu televizní kamerou došlo k porušení zásady zákazu retroaktivity.

94. Z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22.3.2017 ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15, na který žalobce a) odkazoval ve svém vyjádření ze dne 19.2.2018, vyplývá, že „Kombinovaná nomenklatura, která je uvedena v příloze I nařízení č. 2658/87, ve zněních plynoucích postupně z prováděcích nařízení č. 1006/2011, č. 927/2012 a č. 1001/2013, musí být vykládána v tom smyslu, že videokamera se záznamem obrazu i zvuku schopná nahrávat signály z externích zdrojů, aniž by je však mohla přehrát prostřednictvím televizoru nebo externího monitoru, neboť tato kamera umí prostřednictvím externí obrazovky nebo externího monitoru přehrávat pouze soubory, které sama zaznamenala za použití své čočky, nemůže být zařazena do sazební podpoložky 8525 80 99 KN...“ Podle zdejšího soudu pokud kamkordér zkoumaný Celně technickou laboratoří byl schopen (za použití externího zařízení) přehrát i jiné soubory než ty, které zaznamenal přes vestavěnou kameru a mikrofon, tak takový kamkordér správní orgány správně zařadily do podpoložky 8525 80 99 KN a tento závěr neodporuje ani citovanému později vydanému rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22.3.2017 ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15. Podle zdejšího soudu se žalovaný řádně vypořádal také s argumentací žalobců rozsudky Soudního dvora ve spojených věcech C-208/06 a C-209/06 ze dne 27.9.2007, ve věci C-312/07 ze dne 5.6.2008 a ve věci C-178/2014 ze dne 5.3.2015, jejichž závěry neodporují zjištěním správních orgánů.
95. Pokud žalobce a) navrhoval dokazovat listinou – zápisem ze 180. zasedání Výboru pro celní kodex, bod 8.4., a sdělením prvostupňového orgánu ze dne 27.9.2017, č.j. 149566-2/2017-530000-20, podle nichž dle žalobců došlo v návaznosti na rozsudek ve spojených věcech C-435/15 a C-666/15 ke zneplatnění stanovisek k sazebnímu zařazení zboží, tak takové dokazování listinami, které se netýkají skutkových otázek – technických vlastností zkoumaného vzorku, jsou za situace, kdy byly závěry žalovaného řádně odůvodněny a opřeny o technické zkoumání Celně technické laboratoře, bezpředmětné. Pokud jde o judikaturu Soudního dvora EU, ta nemůže být předmětem dokazování ke skutkovým otázkám.

III. c) Penále

96. Co se týká výše doměřeného cla a penále, tak k tomu zdejší soud uvádí, že dne 29.7.2016 nabyt účinnosti zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále. Pokud jde o clo vyměřené v posuzovaném případě, je nutné zdůraznit, že se jedná o peněžní plnění ve prospěch veřejného rozpočtu, na které je nutné ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu nahlížet jako na daň, včetně jejího příslušenství. Proto žalovaný aplikoval § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle něhož 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.
97. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014 - 57 (č. 3348/2016 Sb. NSS), dospěl k závěru, že penále podle § 251 daňového řádu má povahu trestu; tudíž je třeba na ně aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).

98. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.
99. V nyní posuzovaném případě není tudíž možné odhlédnout od trestního charakteru daňového penále ve smyslu výše citovaných unesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Skutečnost, že v době řízení a rozhodování žalovaného nebyl prostor pro zohlednění zásady retroaktivity ve prospěch pachatele plynoucí z čl. 40 odst. 6 Listiny, neboť zde nebylo žádné konkurenční příznivější právní úpravy, kterou představuje až právní úprava spojená s účinností zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, je nerozhodná. K otázce, kam až se uplatní zásada použití pozdějšího zákona ve prospěch pachatele, tedy ve kterých navazujících řízeních k ní má být přihlíženo, se již vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dne 16.11.2016 (č.j. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS.) tak, že 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.
100. Zdejší soud tak je povinen zohlednit, že dne 29.7.2016 vstoupila v účinnost nová právní úprava, konkrétně nový celní zákon, který je pro žalobce výhodnější, a to i přesto, že k této změně došlo až po vydání napadeného rozhodnutí. V tomto případě se totiž § 75 odst. 1 s.ř.s. neuplatní. Proto zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

III. d) Argumentace žalobce b)

101. Co se týká žalobce b), k tomu žalobci v žalobě uvádějí, že před podáním žaloby došlo k převodu části závodu žalobce a) na žalobce b), v jehož rámci proběhla i cese jednotlivých práv a povinností žalobce a) ve prospěch žalobce b).
102. Jak vyplývá z § 2177 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, koupí závodu se kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží; z dluhů však kupující přejímá jen ty, o jejichž existenci věděl nebo ji alespoň musel rozumně předpokládat. Neudělil-li věřitel souhlas k převzetí dluhu kupujícím, ručí prodávající za splnění dluhu. Nabytí pohledávek kupujícím se jinak řídí ustanoveními o postoupení pohledávek.
103. Podle zdejšího soudu pokud došlo k převodu části závodu, přešla z žalobce a) na žalobce b) toliko práva a povinnosti soukromoprávní povahy, nikoli však veřejnoprávní povinnosti žalobce a), coby podnikající fyzické osoby, o které v projednávané věci jde (povinnost uhradit clo a penále). K tomu soud odkazuje kupříkladu na usnesení Ústavního soudu ze dne 3.10.2002, III. ÚS 228/02, z něhož vyplývá, že „*Smlouva o prodeji části podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení a podle*

tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji části podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti.“. Proto v rámci převodu závodu nemohl žalobce a) coby podnikající fyzická osoba pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost převést veřejnoprávní povinnosti uložené prvostupňovými rozhodnutími potvrzenými napadeným rozhodnutím žalovaného na žalobce b).

104. Žalobce b) tudíž rozhodnutí žalovaného nemůže nijak zasáhnout v jeho subjektivních veřejných právech. Závěr o tom, že žalobce b) nemohl být dotčen na svém veřejném subjektivním právu, a to buď přímo rozhodnutím správního orgánu, nebo v důsledku porušení svých procesních práv v řízení, jež předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, je již závěrem o věcné legitimaci a nelze jej ztotožňovat či směřovat s otázkou žalobní legitimace. V takovém případě je namístě zamítnutí žaloby. *„Jestliže tedy žalobce v žalobních bodech tvrdí porušení svých práv v řízení před správním orgánem, a zároveň není zjevné, že není nositelem subjektivního hmotného práva, na němž mohl být v důsledku vytýkaného porušení procesních práv zkrácen, pak nelze dovodit, že není aktivně legitimován k podání žaloby. Soud v takovém případě nemůže žalobu pro nedostatek aktivní legitimace odmítnout. Otázku aktivní procesní legitimace žalobce jako podmínku přípustnosti žaloby nelze směřovat s otázkou aktivní věcné legitimace, tedy s otázkou důvodnosti žaloby. Přípustná je ta žaloba, která obsahuje zákonem stanovená tvrzení, přičemž není nutné, aby tato tvrzení byla pravdivá. Pravdivost tvrzení je však naopak zásadní pro posouzení důvodnosti žaloby. To však již soud zkoumá v řízení ve věci samé“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 7 As 37/2014-28).

105. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s.r.s. ve vztahu k žalobci b) zamítnuta.

IV. Náklady řízení

106. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.r.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
107. Žalobce b) nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení.
108. Žalobce a) byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci a) vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu, dále náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a repliky (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), a částce 2 142 Kč odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 15 342 Kč. Pokud jde o další podání, jednalo se o vznesení důkazních návrhů a odkazy na judikaturu Soudního dvora EU, jež se však opíraly o argumentaci žalobcem a) již opakovaně uplatněnou. Není tedy důvod pro to, aby náklady těchto úkonů byly kladeny k tíži žalovaného. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta. Žalovaný jako neúspěšný právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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.

Brno dne 23. července 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu