



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci

žalobkyně: **V., s. r. o.,**
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Markem Čechovským,
se sídlem Opletalova 25, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2015, čj. 24835-5/2015-900000-304.1,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2015, čj. 24835-5/2015-900000-304.1, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 16 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Marka Čechovského, advokáta.
- III. Žalobkyni se vrací přeplatek na soudním poplatku ve výši 3 000 Kč.

Odůvodnění:

Vymezení věci

- 1 Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Žalovaný tímto rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 5. 3. 2015, čj. 19523-14/2015-610000-51, a toto rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutím Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

celního úřadu bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 8. 2013, ev. č. 13CZ5100001BU2H546, jímž bylo propuštěno do navrženého celního režimu „volný oběh“ zboží označené FROZEN TUNA STEAK dovezené žalobkyní z Vietnamské socialistické republiky, a to tak, že bylo změněno sazební zařazení zboží, v důsledku čehož bylo současně doměřeno clo. Spolu s tím bylo žalobkyni vyměřeno penále ve výši 20 % z doměřené částky cla.

- 2 Žalovaný z provedeného dokazování zjistil, že žalobkyně podala dne 22. 8. 2013 celní prohlášení, v němž navrhla propustit do režimu volného oběhu zboží deklarované jako „zmrazené maso mořských ryb, též mleté – FROZEN TUNA STEAK“ (1 000 kartonů) a zboží deklarované jako „zmrazené maso mořských ryb, též mleté – FROZEN MACKREL STEAK“ (450 kartonů). Oba druhy zboží žalobkyně zařadila do podpoložky č. 03049999 kombinované nomenklatury celního sazebníku Společenství, která je upravena nařízením Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (EU) č. 927/2012 (dále jen „celní sazebník“). S tímto celním zařazením bylo zboží propuštěno do celního režimu a clo bylo vyměřeno za použití celní sazby 2,6 % ve výši 24 895 Kč. Dne 8. 7. 2014 zahájil celní úřad u žalobkyně kontrolu správnosti celního prohlášení po propuštění zboží dle § 127 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), v jejímž rámci zjistil na základě podkladů poskytnutých žalobkyní a jejích vyjádření, že v případě tuňáka jde o příčné řezy z ryby tuňák žlutoploutvý silné cca 2 cm, bez kůže a bez kostí, balené po 4 kg. Jeden steak má váhu cca 120 – 150 g. Nejedná se o filety podélného řezu, ryba se naporcuje příčným řezem na jednotlivé pláty i s kostí a kůží a následně se z plátů vyříznou steaky, při porcování se oddělí od kůže a kostí. Žalovaný dospěl k závěru, že toto zboží je třeba zařadit do podpoložky 03048700 (zmrazené rybí filé z tuňáka) s preferenční celní sazbou 14,5 % (preferenční původ byl prokázán dokladem o původu zboží). Žalovaný vyšel z toho, že dle vysvětlivek k harmonizovanému systému (páté vydání z roku 2012) se rybím filé rozumí pruhy masa odříznuté rovnoběžně s páteří ryby, tvořící pravou nebo levou stranu rybího těla, pokud hlava, vnitřnosti, ploutve a kosti byly odstraněny a pokud obě strany nejsou navzájem spojeny, např. hřbetní nebo břišní částí. Rozumí se jím i filé rozřezané na kousky. Totéž plyne i z vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře, podle nichž patří do dané podpoložky i kusy anatomické pravé a levé strany ryb, tj. část ryb známá jako filé, které jsou někdy odřezány přímo z ryby nebo z části ryby, aniž by bylo nejdříve odřezáno celé filé. Může k tomu dojít v případě velkých ryb jako je tuňák apod. Tento přístup byl následně potvrzen i prováděcím nařízením Komise č. 920/2014. K námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že pro klasifikaci zboží není rozhodná použitá technologie (tedy zda bylo filé získáno podélným řezem), nýbrž výsledná charakteristika zboží. Ať již se ryba porcuje příčně nebo podélně, výsledkem je získání stále stejného kusu masa (svaloviny) pocházející ze stejné části ryby. Není tak významné ani to, zda bylo zboží získáno porcováním čerstvé ryby nebo již zmrazené ryby, zboží bylo dovezeno na celní území Evropské unie jako zmrazené, tedy tak je klasifikováno pro účely kombinované nomenklatury. Vzhledem k tomu, že dovezené zboží lze zařadit do podpoložky 03048700, nelze jej již klasifikovat dle podpoložky 03049999, která je vyhrazena pro sběrnou kategorii ostatních produktů. Žalovaný podpůrně odkázal i na dvě závazné informace o sazebním zařazení zboží, které byly vydány britskými a německými celními orgány a jež se týkají totožného zboží. Podle nich se jedná rovněž o rybí filé.
- 3 Žalovaný k dalším námitkám žalobkyně uvedl, že provedení kontroly ani doměření cla nebrání, že celní úřad zařadil zboží při jeho propuštění do volného oběhu v souladu s návrhem žalobkyně do podpoložky 03049999, neboť celní orgány mohou zboží propustit Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

do celního režimu i bez kontroly zboží toliko na základě údajů uvedených dovozcem, nepřebírají přitom odpovědnost za správnost jeho klasifikace pod uvedenou položku kombinované nomenklatury.

- 4 K vyměření penále žalovaný uvedl, že jde o obligatorní sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně vznikající přímo ze zákona. Je to totiž právě daňový subjekt, kdo nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

- 5 Žalobkyně v žalobě namítla, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami, jeho rozhodnutí tak lze označit za nepřezkoumatelné. Žalobkyně dále poukázala na to, že rozdíl ve výrobě filetů a steaků spočívá ve způsobu vedení řezu a porcování ryby, přičemž u steaků je řez veden horizontálně, zatímco u filé je prováděn zásadně vertikálně a bez kostí. Dle vysvětlivek k harmonizovanému systému, na které žalovaný odkázal, je jedním ze základních znaků filé odříznutí pruhu masa rovnoběžně s páteří ryby. V řízení přitom bylo podklady předloženými žalobkyní prokázáno, že dovezené zboží bylo získáno naporcováním příčným řezem. Není tak zřejmé, jak mohl žalovaný dospět k závěru, jenž není v souladu s těmito důkazy. Steaky se navíc vyrábí porcováním mražené suroviny, jak tomu bylo i v případě dovezeného zboží, naproti tomu filety se zhotovují z čerstvé ryby. Rozhodnutí se opírá především o nezávazné stanovisko celního úřadu k sazebnímu zařazení zboží, které je v příkrém rozporu s důkazy předloženými žalobkyní, ostatně sám celní úřad v původním stanovisku k sazebnímu zařazení zboží před jeho změnou dal žalobkyni za pravdu. Z toho plyne, že samy celní orgány nemají ve věci jasno. V napadeném rozhodnutí chybí úvahy o tom, jakým způsobem žalovaný hodnotil předložené důkazy, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným. Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží je v rozporu s celým zbytkem spisového materiálu, resp. důkazy předloženými žalobkyní. V této souvislosti se žalobkyně dovolává odborného posudku Celně technické laboratoře Praha zpracovaného dne 20. 6. 2006 pro účely žalobkyně, který byl zhotoven podle vzorku identického s nyní dovezeným zbožím. Plyne z něho, že se nejedná o filety.
- 6 Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, aby byly v řízení využity jako důkaz závazné informace o sazebním zařazení zboží č. GB12279562 a DE 17563/14-1, neboť žalovaný usoudil na identitu zboží dovezeného žalobkyní se zbožím, k němuž se vztahují tyto závazné informace, pouze na základě fotografií zboží, což však není postačující. Hrozí, že žalovaný bude paušálně veškeré žalobkyní dovážené rybí výrobky podřazovat právě pod tuto chybnou kategorii zboží.
- 7 Žalobkyně poukázala na to, že jednotná celní deklarace je v celním řízení rozhodnutím, jímž se v době rozhodování o propuštění zboží do celního režimu rozhoduje i o zařazení zboží do konkrétní podpoložky kombinované nomenklatury. Pokud celní úřad tehdy v rámci výkonu veřejné moci autoritativně přezkoumal a osvědčil určité skutečnosti, nemůže posléze žalobkyni sankcionovat za to, že skutečnosti mocensky schválené státem v předchozích případech jsou nesprávné a jednání žalobkyně v rozporu se zákonem. Žalobkyně se domnívá, že od okamžiku, kdy celní úřad rozhodne o propuštění zboží do celního režimu, odpovídá za správnost zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury.
- 8 Žalobkyně závěrem vyjádřila nesouhlas s uložením penále, jehož podstatou je sankcionovat daňový subjekt za nesplnění povinnosti tvrzení, o čemž však lze v daném případě po

propuštění zboží skutečně jen polemizovat. Nelze totiž na žalobkyni přenášet odpovědnost za správnost klasifikace dovezeného zboží.

- 9 Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí, jimiž reagoval na odvolací námitky, jež byly v žalobě formulovány jako žalobní body. Napadené rozhodnutí považuje plně za přezkoumatelné, neboť se v něm vyjádřil ke všem jednotlivým námitkám žalobkyně. Nad rámec toho uvedl, že rozhodnutí bylo vydáno v souladu s § 101, § 102 a § 143 daňového řádu, obsahuje všechny předepsané náležitosti. K námitce, že celní úřad při předložení prvního vzorku předmětného zboží určil jeho sazební zařazení, čímž žalobkyni založil dobrou víru, žalovaný poukázal na podmínky upravené v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, při jejichž kumulativním naplnění nelze doměřit clo. Ty však v dané věci nejsou splněny; zboží bylo propuštěno do navrženého celního režimu v souladu s články 68 a 71 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), pouze na základě údajů uvedených v celním prohlášení, popřípadě porovnáním údajů v celním prohlášení s předloženými doklady, aniž by bylo celní prohlášení ověřováno. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.
- 10 Žalobkyně v replice poukázala na to, že pokud žalovaným citované vysvětlivky k harmonizovanému systému a vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře definují zboží podle toho, jakým způsobem byl proveden řez masa a zda bylo řezáno maso čerstvé nebo zmrazené, nemůže žalovaný považovat tyto skutečnosti za nevýznamné. Dále žalovanému vytkla, že se ve vyjádření nezmínil o podstatném důkazním prostředku, jímž je materiál o detailním postupu výroby zboží zhotovený dodavatelem žalobkyně v jeho výrobních prostorech. Dále pominul i odborný posudek celně technické laboratoře ze dne 20. 6. 2006. K britské a německé závazné informaci o sazebním zařazení zboží uvedl, že posuzované zboží nelze ztotožnit se zbožím dovezeným žalobkyní, neboť tento závěr žalovaného vychází pouze z fotodokumentace a ignoruje odborný posudek celně technické laboratoře.
- 11 Při jednání, které soud na žádost žalobkyně nařídil k projednání žaloby, setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

- 12 Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
- 13 Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

- 14 Soud ze správního spisu zjistil, že dne 22. 8. 2013 podala žalobkyně celní prohlášení referenční číslo 22082013, jímž navrhla propustit do celního režimu „volný oběh“ zboží FROZEN TUNA STEAK (1 000 kartonů) a FROZEN MACKREL STEAK (450 kartonů), které zařadila do podpoložky kombinované nomenklatury č. 03049999. K celnímu prohlášení žalobkyně přiložila fakturu ze dne 12. 7. 2013, doklad o původu zboží a veterinární doklad. Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ev. č.

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

13CZ5100001BU2H546 propustil toto zboží do volného oběhu za použití celní sazby ve výši 2,6 %.

- 15 Dne 8. 7. 2014 zahájil celní úřad u žalobkyně kontrolu zboží po jeho propuštění. V jejím rámci předložila žalobkyně obrazovou dokumentaci kontrolovaného zboží, schéma 1 a 2 zobrazující členění těla tuňáka, fotografický popis výroby dovezeného zboží, který zhotovil dodavatel žalobkyně. Celní úřad (oddělení následných kontrol) opatřil u celního oddělení celního úřadu stanovisko k sazebnímu zařazení zboží ze dne 1. 10. 2014, podle něhož je třeba zboží zařadit do podpoložky 03049999, neboť se nejedná o rybí filé. Poté dal celní úřad podnět k přehodnocení tohoto nezávazného stanoviska, v němž poukázal na rozpor mezi sazebním zařazením zboží v tomto nezávazném stanovisku a v závazné informaci britské celní správy, která se vztahuje k totožnému zboží. Na základě tohoto podnětu vydalo celní oddělení celního úřadu dne 12. 11. 2014 změnu celního stanoviska, a to na základě stanoviska žalovaného, kterému byla tato věc pro její složitost postoupena, a nově uvedlo, že zboží spadá do podpoložky 03048700 kombinované nomenklatury (kód Taric 0304870090). Dále celní úřad získal dvě závazné informace o sazebním zařazení zboží zpracované britskými a německými celními orgány, které se vzhledem ke slovnímu popisu zboží a jeho fotografickému zobrazení shodují se zbožím dovezeným žalobkyní a které zboží zařazují do podpoložky 0304870090.
- 16 Dne 27. 11. 2014 byla žalobkyně seznámena s kontrolním zjištěním celního úřadu, k němuž se vyjádřila podáním doručeným celnímu úřadu dne 29. 12. 2014. V něm žalobkyně formulovala shodné výhrady, jaké nadnesla v projednávané žalobě. Přiložila k němu odborný posudek celně technické laboratoře ze dne 20. 6. 2006. Se stanoviskem celního úřadu k tomuto vyjádření byla žalobkyně seznámena dne 2. 2. 2015. I proti němu vznesla žalobkyně námitky datované dnem 10. 2. 2015. Dne 4. 3. 2015 seznámil správce daně žalobkyni se svým stanoviskem k posledně uvedeným námitkám a projednal s ní zprávu o kontrole. Ve zprávě o kontrole dospěl celní úřad ke shodným zjištěním a z nich dovozeným závěrům jako žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz výše).
- 17 Dne 5. 3. 2015 vydal celní úřad rozhodnutí – dodatečný platební výměr čj. 19523-14/2015-610000-51, kterým změnil rozhodnutí ze dne 22. 8. 2013, ev. č. 13CZ5100001BU2H546, tak, že dovezené zboží označené jako FROZEN TUNA STEAK o hrubé hmotnosti 4 500 kg zařadil na místo podpoložky 0304999990 do podpoložky 0304870090 s celní sazbou 14,5 %. Současně tak žalobkyni doměřil clo ve výši 61 513 Kč a stanovil penále ve výši 20 % z doměřeného cla.
- 18 Žalobkyně podala proti rozhodnutí celního úřadu odvolání, v němž vznesla stejné námitky jako v žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil.

Posouzení žalobních bodů

- 19 Žalobkyně předně zpochybňuje správnost sazebního zařazení dovezeného zboží, jak jej provedl podle výsledků kontroly celní úřad a v napadeném rozhodnutí žalovaný. Je toho názoru, že se nejedná o filé z tuňáka, nýbrž o steak, který je třeba zařadit do podpoložky 0304999990 kombinované nomenklatury. O filé se nemůže jednat proto, že ryba byla porcována již zmrazená, a to příčným řezem.
- 20 K tomu soud uvádí, že jak celní úřad, tak žalovaný se otázkou správného sazebního zařazení zboží ve zprávě o kontrole a v napadeném rozhodnutí podrobně zabývali, přičemž soud se s jejich závěry plně ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na vyčerpávající argumentaci obsaženou v rozhodnutí žalovaného (jakož i ve zprávě o Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

kontrole). Soud proto jen ve stručnosti ve shodě s žalovaným poukazuje na znění podpoložky kombinované nomenklatury č. 03048700, TARIC kód 90, do které náleží rybí filé čerstvé, chlazené nebo zmrazené z tuňáka. Podle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře Evropské unie (2011/C 137/01, publikováno v Úředním věstníku Evropské unie C 137, 6. 5. 2011) zahrnují podpoložky týkající se rybího filé i filé nařezané na kusy, za předpokladu, že lze u těchto kusů rozpoznat, že byly získány z filé. Nejčastěji používané druhy pro tento účel jsou pstruh, losos, treska, treska skvrnitá, treska tmavá, ropušnice severní nebo okouníci (např. treska norská), treska bezvousá, štikozubec, pražma zlatohlavá neboli dorado, mořský jazyk, platýs, kambala, mník mořský, tuňák, makrela, sled' a ančovička. Do těchto podpoložek rovněž patří kusy anatomické pravé a levé strany ryb, tj. část ryb známá jako filé. Někdy jsou tyto kusy odřezány přímo z ryby nebo z části ryby, aniž by bylo nejdříve odřezáno celé filé. Může k tomu dojít v případě velkých ryb, jako je tuňák apod. Vysvětlivky k harmonizovanému systému zpracovanému Světovou celní organizací, na němž je založena kombinovaná nomenklatura Evropské unie, definují rybí filé jako pruhy masa odříznuté rovnoběžně s páteří ryby, tvořící pravou nebo levou stranu rybího těla, pokud hlava, vnitřnosti, ploutve (hřbetní, ocasní, břišní, prsní) a kosti (páteř, kosti břišní nebo žeberní, kost žeberní nebo třmínek atd.) byly odstraněny a pokud obě strany nejsou navzájem spojeny, například hřbetní nebo břišní částí. Případná přítomnost kůže, která může být v některých případech ponechána na filé, aby zajistila jeho soudržnost anebo usnadnila jeho následné nakrájení na plátky, nemá vliv na zařazení. Zařazení není ovlivněno ani výskytem drobných kústek, které nemohly být zcela odstraněny. Do tohoto čísla patří též filé rozřezané na kousky.

- 21 Definice filé užitá v kombinované nomenklatuře ani definice obsažená v harmonizovaném systému není založena na tom, zda při odříznutí filetu z ryby je ryba ve zmrazeném či čerstvém stavu. Tato okolnost, na které žalobkyně demonstruje rozdíl mezi filetem a steakem, nemá z hlediska zařazení výrobku do konkrétní podpoložky kombinované nomenklatury žádný význam. Z hlediska zatřídění zboží je významné pouze to, v jakém stavu se nachází již samotný výrobek při dovozu zboží, tedy zda jde o výrobek čerstvý (podpoložka 03044990), nebo o výrobek zmrazený (podpoložka 03048700). Ostatně samotný pojem steak není na rozdíl od filé pro účely sazebního zatřídění nijak definován a nelze dovozovat, že celními předpisy definovaný pojem rybí filé a obchodní pojem steak jsou ve vztahu vylučovacím, tedy že zboží nesoucí obchodní označení steak nemůže být pro účely sazebního zařazení rybím filé.
- 22 Žalobkyně dále poukazuje na to, že dle vysvětlivek k harmonizovanému systému je definičním znakem filé, že bylo získáno podélným řezem. K tomu soud uvádí, že tato okolnost je vskutku zmíněna v definici filé dle vysvětlivek k harmonizovanému systému, nikoliv v definici obsažené ve vysvětlivkách ke kombinované nomenklatuře. Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře však výslovně odkazují na poznámku k číslu 0304 odstavci 1 vysvětlivek k harmonizovanému systému, tedy navazují na definici filé obsaženou ve vysvětlivkách k harmonizovanému systému. Ta část definice, která operuje se způsobem vedení řezu, vymezuje typickou (nikoliv však výlučnou) podobu filé, které vskutku zpravidla vzniká odříznutím masa z anatomicky levé či pravé strany ryby řezem vedeným podél páteře (filet zbavený kostí, případně též kůže). Z doplnění definice rybího filé, které je shodně obsaženo ve vysvětlivkách k harmonizovanému systému i ke kombinované nomenklatuře, je však zřejmé, že určující není výsledný tvar produktu ani způsob jeho získání (filetováním celé jedné strany ryby řezem podél páteře), neboť se jím rozumí i filé rozřezané na kousky, které mohou být někdy odřezány přímo z ryby nebo z části ryby, aniž by byl nejdříve odřezán celý filet (k tomu může dojít v případě tuňáka).

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

- 23 Soud proto přisvědčil závěru žalovaného, že vzhledem k definici rybího filé není významné, jaká technologie byla použita k získání produktu, ani tvar produktu, nýbrž o jakou část ryby se jedná. Definičním znakem filé není, že bylo získáno řezem podélným s páteří ryby, význam zahrnutí této okolnosti do definice je pouze ilustrační, neboť jeho pomocí lze snadno pochopit, co se tímto pojmem rozumí. Jde totiž o klasickou techniku filetování, která nenechává nikoho na pochybách o tom, jaké maso může být touto technikou získáno. Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře nicméně výslovně uvádí, že do podpoložek pro zařazení rybího filé patří i kusy anatomicky pravé a levé strany ryb, tj. část ryb známá jako filé. Ty přitom mohou být odřezány přímo z ryby nebo z části ryby, aniž by bylo třeba nejdříve odřezat celý filet. Pod tuto část definice lze podřadit výrobní postup, jímž je získáván výrobek dovezený žalobkyní a který doložila žalobkyně v průběhu kontroly – ryba se naporcuje na příčné plátky o tloušťce cca 2 cm a následně se z těchto částí ryby odřeze filé, tedy stejný kus masa, který by byl získán filetováním pomocí řezu podélného s páteří. I podle soudu je určující, že výrobek dovezený žalobkyní je identický s tím, který by byl získán filetováním (tedy řezem vedeným podél páteře ryby) a následným nakrájením na plátky. Z hlediska sazebního zařazení nemá nakrájení filetu na plátky žádný význam.
- 24 Soud se tak ztotožnil se závěrem žalovaného, že dovezené zboží je třeba zařadit do podpoložky 03048700 kombinované nomenklatury s celní sazbou 18 % (pro nepreferenční původ zboží).
- 25 Žalobkyni nelze přisvědčit, že by závěr žalovaného o správném sazebním zařazení dovezeného zboží byl v rozporu s definicí rybího filé obsaženou ve vysvětlivkách k harmonizovanému systému a důkazy předloženými žalobkyní. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že celní orgány plně akceptovaly vysvětlení žalobkyně týkající se výrobního postupu k získání dovezeného zboží, na jehož podporu předložila žalobkyně schéma zobrazující jednotlivé části těla tuňáka a fotografický popis výroby zhotovený jejím dodavatelem. Žalovaný nijak nezpochybnil, že zboží bylo skutečně vyrobeno tak, jak tvrdila žalobkyně, tj. naporcováním zmrzlé ryby příčným řezem na plátky a následně vyříznutím kostí a kůže, čímž vznikl „steak“. Současně však žalovaný vysvětlil (jeho úvahy jsou přitom v souladu s aplikovatelným právem, k tomu viz výše), že výrobní postup není pro sazební zařazení zboží určující, neboť do dané podpoložky je třeba zařadit i ty kusy masa (rybího filetu) získané příčným řezem a dalším navazujícím zpracováním. Jak soud uvedl již výše, je zcela bez významu, v jakém stavu se nacházela zpracovávaná surovina, tedy zda šlo o rybu čerstvou, nebo zmrazenou.
- 26 Správnosti závěru žalovaného, pokud jde o sazební zařazení dovezeného zboží, nasvědčují i dvě závazné informace o sazebním zařazení typově shodného zboží vydané britskými a německými celními orgány. Srovnatelnost zboží, k němuž se tyto závazné informace vztahují, a zboží dovezeného žalobkyní zcela zřetelně plyne nejen z fotografického vyobrazení, které je součástí závazných informací, nýbrž i ze slovního popisu zboží. Stejně jako v případě zboží dovezeného žalobkyní se jedná o části filetu, a to buď vrchního, či spodního, z levé, nebo pravé anatomické strany tuňáka. Části filetu jsou syrové, zmrazené, bez kůže, kostí a ploutví, váží v rozmezí 170 a 280 g. Z popisu zboží obsaženého v závazných informacích ani z připojené fotodokumentace nelze zjistit, jakou technologií bylo rybí filé z tuňáka vyrobeno (zda příčným nebo podélným řezem, z čerstvé nebo zmrazené ryby apod.). I kdyby bylo toto zboží vyrobeno jiným technologickým postupem než zboží dovezené žalobkyní, jen by to názorně ilustrovalo, že z hlediska sazebního zařazení zboží je zcela bez významu, dle jaké technologie se postupovalo při jeho výrobě, neboť bylo dosaženo zcela shodného výsledného produktu. Proti tomu, že žalovaný ve Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

svém rozhodnutí podpůrně vyšel i z těchto závazných informací o sazebním zařazení vydaných celními orgány jiných členských států Evropské unie, nelze nic namítat. Nejde o důkazy v pravém slova smyslu, neboť jimi nemají být prokázány žádné skutečnosti rozhodné pro posouzení věci, pouze se jejich pomocí zvyšuje přesvědčivost právního posouzení věci ze strany žalovaného, neboť tím je doloženo, že i celní orgány jiných členských států Evropské unie sazebně zařadí totožné zboží shodně jako žalovaný, tedy aplikují totožný právní předpis (celní sazebník Evropské unie) stejným způsobem. I kdyby byly o typové shodnosti posuzovaných výrobků pochybnosti, nic to nemění na tom, že závěr žalovaného o správném sazebním zařazení dovezeného zboží plně ob stojí i po odhlédnutí od závazných informací o sazebním zařazení britských a německých celních orgánů. Jde vskutku toliko o argument podpůrný, jehož případná nepřiléhavost nemůže mít jakýkoliv vliv na zákonnost právního posouzení věci ze strany žalovaného.

- 27 Žalobkyně nepředložila žádné stanovisko, nebo snad závaznou informaci, která by správnost závěru žalovaného zpochybnila. Odborný posudek Celně technické laboratoře Praha ze dne 20. 6. 2006, zn. PH0890/06, se vztahuje k jinému zboží, a sice mraženému rybímu filé ze sladkovodních ryb – PANGASIUS FILET. To sice shodně jako v nyní posuzované věci tvořily zmrazené řezy rybího masa bez kůže, bez kostí, ovšem na rozdíl od nyní projednávané věci bylo maso spojeno ve hřbetní části. To je přitom okolnost, kvůli které Celně technická laboratoř Praha vyloučila možnost zařadit zboží do podpoložky pro rybí filé. Je tedy zřejmé, že odborný posudek se vztahuje k jinému zboží, a žalobkyně z něj proto nemůže odvozovat svoji dobrou víru, pokud jde o správnost sazebního zařazení zboží FROZEN TUNA STEAK.
- 28 Pro danou věc není významné stanovisko k sazebnímu zařazení zboží zpracované celním úřadem, neboť jde pouze o vnitřní akt útvaru celního úřadu, jehož předmětem činnosti je podávání vyjádření k sazebnímu zařazení zboží, pro jiný útvar, jehož úkolem je provádění následných kontrol. Nejedná se o žádný závazný podklad typu závazného stanoviska dle § 149 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, nýbrž pouze o výsledek interní komunikace a vyjádření skutečnosti, že na výsledku kontroly se spolupodílí několik útvarů celního úřadu. Z hlediska žalobkyně je významné pouze to, k jakému závěru dospěl celní úřad a posléze žalovaný v rozhodnutí a zda tento závěr řádně a přesvědčivě odůvodnili. Tak tomu v daném případě nepochybně bylo. Je proto rovněž bez jakéhokoliv významu, že původní stanovisko k sazebnímu zařazení ze dne 1. 10. 2014 dospělo k jinému závěru o sazebním zařazení zboží, jenž byl posléze po doplnění podkladů změněn.
- 29 Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že rozhodnutí celního úřadu je v rozporu s § 101, § 102 a § 143 daňového řádu, neboť obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti a jeho vydání nebrání skutečnost, že clo již bylo vyměřeno (zúčtováno) v souvislosti s vydáním rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu. Není pravdivé tvrzení žalobkyně, že celní úřad clo doměřil pouze na základě nezávazného stanoviska k sazebnímu zařazení zboží. Celní úřad vycházel jednak z podkladů, na jejichž základě bylo rozhodnuto o propuštění zboží do celního režimu, jednak z podkladů opatřených v průběhu kontroly zboží po propuštění, tedy z vysvětlení žalobkyně o technologii výroby dovezeného zboží, obrazové dokumentace a ze závazných informací o sazebním zařazení zboží vydaných celními orgány jiných členských států Evropské unie, včetně stanoviska celního úřadu k sazebnímu zařazení. Jednotlivé podklady nebyly ve vzájemném rozporu, pokud jde o charakteristiku dovezeného zboží, a celní úřad ani částečně nezpochybnil žalobkyní popsaný způsob výroby dovezeného zboží. Nebyl tedy povinen zabývat se detailněji hodnocením jednotlivých podkladů, neboť po skutkové stránce není věc sporná. Spor se týká pouze právního posouzení věci, tedy podřazení zboží pod konkrétní Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

podpoložku kombinované nomenklatury. Žalovaný svůj právní závěr důkladně odůvodnil a vypořádal se s jednotlivými argumenty žalobkyně. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vypořádal i s tvrzením žalobkyně, že dovezené zboží (vzorek totožného zboží) bylo v roce 2006 posouzeno Celně technickou laboratoří Praha s výsledkem, že se nejedná o rybí filé. Poukázal na to, že tento odborný posudek se vztahuje k mraženému rybímu filé z pangasia (kusy řezů rybího masa bez kůže, bez kostí, spojeno ve hřbetní části). Právě z důvodu spojení řezů masa hřbetem vylučuje, že by mohl být tento výrobek hodnocen jako rybí filé. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

- 30 Žalobkyně dále obecně namítla, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s námitkami uvedenými v odvolání, aniž ovšem uvedla, kterých odvolacích námitek se to týká. Soud proto může pouze obecně (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, bod 32) konstatovat, že žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami, a to velmi podrobně a přiléhavě, z odůvodnění jeho rozhodnutí lze zjistit konkrétní argumenty, proč nejsou námitky žalobkyně důvodné. Ze skutečnosti, že se s nimi žalovaný neztotožnil, nelze dovozovat, že se s nimi dostatečně nevypořádal.
- 31 Žalobkyně dále poukazuje na to, že jakmile celní úřad propustil dovezené zboží do celního režimu, odpovídá za to, že zboží bylo v celním prohlášení správně sazebně zařazeno. Následně již nelze přehodnocovat sazební zařazení zboží a doměřovat clo. K tomu soud uvádí, že podle čl. 68 celního kodexu může celní orgán, jemuž bylo předloženo celní prohlášení, za účelem ověření tohoto prohlášení kontrolovat celní prohlášení a doklady k němu přiložené. Celní orgány mohou požadovat, aby jim deklarant předložil další doklady potvrzující správnost údajů uvedených v celním prohlášení. Dále může kontrolovat zboží a případně za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy odebírat vzorky. Výsledek tohoto ověření je podkladem pro použití celních předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží propuštěno (čl. 71 odst. 1 celního kodexu). Celní kodex nicméně v čl. 71 odst. 2 předvídá, že zboží může být propuštěno do celního režimu, aniž by bylo ověřováno celní prohlášení. V takovém případě se vychází z údajů uvedených v celním prohlášení. Za obsah celního prohlášení odpovídá dle čl. 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex, deklarant. V dané věci z rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu plyne, že nebylo prováděno ověření a rozhodnutí bylo vydáno bez ověřování celního prohlášení.
- 32 Podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se dodatečné zaúčtování cla neprovede, pokud částka cla dlužného na základě právních předpisů (i) nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou (ii) nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a (iii) pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkajících se celního prohlášení. Aby tedy soud mohl přisvědčit tvrzení žalobkyně, že doměření cla je „nepřiměřeně tvrdé“, a to s ohledem na předchozí propuštění zboží do celního režimu na základě údajů uvedených v celním prohlášení, musely by být v dané věci splněny všechny tři výše uvedené podmínky.
- 33 Pokud jde o první podmínku, jejím cílem je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání či nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je ovšem hodné ochrany jen tehdy, pokud základ, na němž spočívá toto očekávání, způsobily celní orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají tedy pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (viz rozsudek NSS ze

dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 3/2014 – 40, bod 67, a v něm citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie).

- 34 Chybu celních orgánů nelze shledat v tom, že rozhodly o propuštění dováženého zboží do volného oběhu na základě údajů uvedených v celních prohlášeních, neboť jejich správnost neprověřovaly a ani k tomu nebyly povinny (viz čl. 71 odst. 2 celního kodexu). Lze odkázat na rozsudek ze dne 27. 9. 2006, čj. 1 Afs 16/2006 – 120, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: *„Korektní není ani závěr krajského soudu, podle něhož za správnost zařazení zboží nese odpovědnost celní úřad, který zařazení pod položku celního sazebníku "schválil". Předmětem rozhodování celního úřadu o propuštění zboží do určitého režimu není schvalování celního zařazení zboží; to ostatně potvrzuje i usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 68/01 ("Ústavní soud se ztotožňuje s názorem obecného soudu na právní povahu jednotné celní deklarace, která je sice v celním řízení rozhodnutím, po věcné stránce se však rozhoduje o propouštění zboží do příslušného režimu. Pokud je součástí rozhodnutí v celním řízení také podpoložka celního sazebníku, neznamená to, že se ve věci rozhoduje o zařazení zboží. Takové rozhodnutí se vydává podle § 46 celního zákona. Pro správce daně je závazné pouze rozhodnutí ve věci, kterým je závazná informace podle § 46 celního zákona.").* V souzené věci propustil celní úřad zboží do volného oběhu dne 6. 12. 2001. Předmětem jeho rozhodování nebylo schválení zařazení zboží do položky celního sazebníku tak, jak jej provedl žalobce, ale právě otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu. Pokud tedy při následné kontrole dospěje celní úřad k závěru, že celní zařazení zboží je nesprávné, a doměří z tohoto důvodu clo a daň z přidané hodnoty, nelze tvrdit, že opakovaně - a nadto opačně - posuzuje právní otázku, kterou se již jednou zabýval“. NSS rovněž v citovaném rozsudku vysvětlil, že při rozhodování o propuštění zboží do určitého režimu „celní orgány nemohou v případě každého jednotlivého dovozu vždy důkladně přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě předtím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Takový přístup by zcela jistě vedl k zahlcení celních orgánů a tím i ke značnému a zcela nepřijatelnému prodloužení doby čekání na propuštění zboží do příslušného režimu; sotva lze usuzovat, že by tato výrazná překážka obchodování s dováženým zbožím mohla být v zájmu dovozců, a že by tedy mohla být vyvážena jistotou, že otázkou celního zařazení zboží se již celní orgány v budoucnu zabývat nebudou. Spravedlivou rovnováhu lze naopak vidět v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku a aniž by se tím zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem podle § 127 celního zákona“. K výše uvedenému soud ještě dodává, že v řízení o propuštění zboží rozhodují celní orgány na základě celního prohlášení samotných dovozců, aniž by (z důvodů uvedených NSS) kontrolovaly úplnost či správnost těchto prohlášení. Soud tak shrnuje, že skutečnost, že došlo k propuštění výrobku FROZEN TUNA STEAK s nesprávným sazebním zařazením nelze pokládat za chybu celních orgánů, neboť v rámci rozhodování o propuštění zboží do určitého režimu neschválily sazební zařazení zboží. Akceptace celního prohlášení nepředstavuje aktivní jednání celních orgánů, ty se v těchto situacích pouze jednání zdržují, neboť neprovádí kontrolu zboží (viz též rozsudek NSS čj. 5 Afs 3/2014 – 40, bod 68, a v něm citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie).
- 35 Za aktivní jednání celního orgánu, které by bez ohledu na jeho správnost bylo schopno založit žalobkyni dobrou víru hodnou ochrany, lze považovat vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží. Žalobkyně nicméně o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží nežádala, sama se nedovolává žádného aktivního jednání celních orgánů týkajícího se výrobku FROZEN TUNA STEAK, které by jí mělo založit dobrou víru.

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

Poukazuje pouze na to, že odpovědnost za správné sazební zařazení měla přejít na celní správu v důsledku toho, že celní úřad rozhodl o propuštění zboží do volného oběhu. Správnost tohoto názoru žalobkyně však byla výše vyvrácena. Není tak naplněna již první ze tří podmínek podmiňujících aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, takže celní orgány byly povinny doměřit žalobkyni clo (čl. 220 odst. 1 celního kodexu). Doměření cla není výsledkem změny stanoviska celního úřadu ohledně sazebního zařazení zboží dovezeného žalobkyní, neboť celní úřad před provedením kontroly správnosti celního prohlášení po propuštění zboží žádné stanovisko ohledně sazebního zařazení zboží neprojevil, vydání rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu bez ověřování celního prohlášení nelze za takové stanovisko považovat. Žalobkyně není zproštěna povinnosti doplatit clo jen proto, že v průběhu kontroly spolupracovala s celní správou. Takový liberační důvod není v celním kodexu upraven.

- 36 V neposlední řadě pak žalobkyně namítla, že jí nemělo být stanoveno penále z doměřeného cla, neboť žalobkyně nenese odpovědnost za to, že clo nebylo předepsáno ve správné výši již při propuštění zboží do celního režimu. Je toho názoru, že splnila svoji povinnost tvrzení. Stanovení penále považuje za nepřiměřenou (příliš tvrdou) sankci.
- 37 Aby se mohl soud zabývat námitkou oprávněnosti předepsání penále a jeho přiměřenosti, musel se nejprve vypořádat s tím, zda má předepsání penále k úhradě oporu v právní úpravě. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není, a to ze dvou důvodů. Prvním důvodem je, že v době doměření cla nebyla ve vnitrostátním právu upravena povinnost celního dlužníka zaplatit penále. Touto úvahou se soud zabýval nejdříve. Za předpokladu, že by tento (níže podrobně rozvedený) závěr nebyl správný, je třeba vzít do úvahy, že po pravomocném doměření cla, včetně stanovení penále, došlo ke změně zákona, v jejímž důsledku nevzniká v celní oblasti povinnost uhradit penále. Tuto změnu zákona, ačkoliv k ní došlo až po vydání přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného, je přitom třeba zohlednit, a to i bez námítky.
- 38 Nejprve tedy k důvodu prvnímu. Otázkou zákonnosti uložení penále při doměření cla se Krajský soud v Praze zabýval ve svých nedávných rozsudcích ze dne 10. 1. 2017, čj. 46 Af 61/2014 – 121, a ze dne 18. 12. 2017, čj. 45 Af 3/2015 – 79, přičemž dospěl ke shodnému závěru, že vyměření penále podle § 251 daňového řádu je možné pouze v případě daňového, nikoli celního řízení. Soud neshledal v nyní projednávané věci důvod odchýlit se od těchto svých závěrů.
- 39 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.

- 40 Soud považuje za účelné přiblížit novodobý historický vývoj právní úpravy penále za doměření cla.
- 41 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).
- 42 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 dle 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).
- 43 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 vznik 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, Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

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.

- 44 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 žalobkyň.
- 45 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. Dle 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.
- 46 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).
- 47 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 dle § 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. Ostatně sám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dal povinnost zaplatit penále do souvislosti s nesplněním povinnosti tvrdit daňovou povinnost ve správné výši (str. 15 dole).

- 48 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).
- 49 Celní řízení není založeno na principu autoaplikace a neužije se v něm institut daňového tvrzení. To žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela pominul, naopak 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.
- 50 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.

- 51 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 těmto daňovému řádu i za dobu před účinností nového celního zákona.
- 52 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 zdejší soudem o neslučitelnosti penále jakožto sankce za nesprávné daňové tvrzení s doměření cla.
- 53 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 dle § 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 doměření cla.
- 54 S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že v souvislosti s doměření cla nelze žalobkyni uložit penále dle § 251 daňového řádu. K tomu by byl soud povinen přihlédnout i bez námítky žalobkyně. Nejvyšší správní soud 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* Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

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. nález Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397) nebo nejnověji nález Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15].“ Krajský soud je tedy toho názoru, že pokud by se v dané věci nezákonností napadeného rozhodnutí 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).

- 55 Druhý důvod, který sám o sobě vede k závěru o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu stanovení penále, vychází ze skutečnosti, že penále je trestem a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz usnesení rozšířeného senátu NSS 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.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

- 56 Soud shledal námitky týkající se doměření cla nedůvodnými. Rozhodnutí žalovaného je nicméně nezákonné z toho důvodu, že jím bylo žalobkyni stanoveno penále, aniž by jí ovšem povinnost uhradit penále vůbec vznikla. Vzhledem k tomu, jak je výrok napadeného rozhodnutí vystavěn, nelze oddělit část výroku, kterou bylo doměřeno clo, od té části, kterou je stanoveno penále. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil jako celek pro jeho nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tedy bude vycházet z toho, že žalobkyni nevznikla povinnost zaplatit penále z doměřeného cla.
- 57 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Právo na náhradu nákladů řízení má žalobkyně, neboť byla plně procesně úspěšná. Její náklady spočívají v soudním poplatku ve výši 3 000 Kč za podání žaloby, soudním poplatku ve výši 1 000 Kč za podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě a nákladech na zastoupení advokátem. Zástupce žalobkyně doložil provedení tří účelných úkonů právní služby po 3 100 Kč

[převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a účast při jednání – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)], dále mu náleží tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající 21 % DPH. Žalobkyně tak má právo na náhradu nákladů řízení ve výši 16 342 Kč celkem. Sepis repliky ze dne 23. 3. 2016 není účelným úkonem právní služby, neboť v ní žalobkyně neuvedla nic, co by nebylo již součástí žaloby. Lhůtu k plnění stanovil soud v souladu s § 54 odst. 7 s. ř. s. v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku s tím, že s ohledem na § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s., je žalovaný povinen náhradu nákladů řízení zaplatit k rukám zástupce žalobkyně (advokáta).

- 58 Z obsahu spisu soud zjistil, že žalobkyni vznikla v tomto řízení poplatková povinnost v souhrnné výši 4 000 Kč (poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč), žalobkyně však uhradila na soudních poplatcích celkem 7 000 Kč. Soud proto rozhodl podle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení přeplatku ve výši 3 000 Kč žalobkyni. Přeplatek bude vrácen v souladu s § 10a odst. 1 téhož zákona ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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). 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 je 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 15. března 2018

Mgr. Jitka Zavřelová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.