



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D. a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobkyň: **a) G. W. spol. s r. o.**, se sídlem X, zastoupena JUDr. Borisem Vacou, advokátem se sídlem Dlouhá 16, Praha, a **b) MTX-I. v. o. s.**, se sídlem X, insolvenční správce úpadce L. s. r. o., se sídlem X, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 28430/2015-900000-304.7, a ze dne 11. 6. 2015, č. j. 31949/2015-900000-304.7,

t a k t o :

- I. Návrh žalobkyně a) na vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 28430/2015-900000-304.7, **se z a m í t á .**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 28430/2015-900000-304.7, **s e z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2015, č. j. 31949/2015-900000-304.7, **s e z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni a) na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně a) JUDr. Borise Vaci, advokáta.
- V. Ve vztahu mezi žalobkyní b) a žalovaným **n e m á** žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobkyně a) se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Praze dne 17. 7. 2015, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá vyslovení nicotnosti, případně zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 28430/2015-900000-304.7 [dále jen „napadené rozhodnutí a)“], jímž žalovaný změnil (obsahově však potvrdil) osm dodatečných platebních výměrů Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 9. 9. 2014 vydaných pod č. j. 137604/2014-610000-11.6, č. j. 137606/2014-610000-11.6, č. j. 137594/2014-610000-11.6, č. j. 137598/2014-610000-11.6, č. j. 137602/2014-610000-11.6, č. j. 137603/2014-610000-11.6, č. j. 137601/2014-610000-11.6 a č. j. 137596/2014-610000-11.6. Uvedenými platebními výměry celní úřad žalobkyni a) podle čl. 217 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), a čl. 220 celního kodexu v souladu s prováděcím nařízením Rady (EU) č. 924/2012 ze dne 4. 10. 2012, kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 91/2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky (dále jen „antidumpingové nařízení“), doměřil antidumpingové clo ve vztahu k dovozům spojovacího materiálu (šroubů, vrutů a podložek) z Tchaj-wanu propuštěných do volného oběhu ve dnech 12. 10. 2011 až 2. 1. 2012, a to v celkové výši 5.779.450 Kč, spolu s penále ve výši 6.935.343 Kč. Žalobkyně a) se dále domáhá zrušení osmi předcházejících rozhodnutí celního úřadu a přiznání náhrady nákladů řízení.

Žalobkyně b) se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Praze dne 5. 8. 2015, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2015, č. j. 31949/2015-900000-304.7 [dále jen „napadené rozhodnutí b)“], jímž žalovaný změnil (obsahově však potvrdil) sedm dodatečných platebních výměrů celního úřadu ze dne 9. 9. 2014 vydaných pod č. j. 137594/2014-610000-11.6, č. j. 137596/2014-610000-11.6, č. j. 137601/2014-610000-11.6, č. j. 137602/2014-610000-11.6, č. j. 137603/2014-610000-11.6, č. j. 137604/2014-610000-11.6 a č. j. 137606/2014-610000-11.6. Uvedenými platebními výměry celní úřad žalobkyni b) jako dlužníku ve smyslu čl. 201 odst. 3 celního kodexu doměřil antidumpingové clo podle antidumpingového nařízení ve vztahu k dodávkám spojovacího materiálu (šroubů, vrutů a podložek) z Tchaj-wanu propuštěných do volného oběhu ve dnech 12. 10. 2011 až 2. 1. 2012, a to v celkové výši 4.969.840 Kč, spolu s penále ve výši 5.963.811 Kč. Žalobkyně b) se dále domáhá zrušení sedmi přecházejících rozhodnutí celního úřadu a přiznání náhrady nákladů řízení.

Usnesením ze dne 21. 8. 2015, č. j. 45 Af 6/2015 – 90, rozhodl soud o spojení věcí ke společnému projednání.

Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2017, č. j. MSPH 90 INS 4657/2017-A-15, byl zjištěn úpadek společnosti L. [původní žalobkyně b)] a prohlášen konkurz na její majetek. Na základě návrhu insolvenčního správce původní žalobkyně b) pokračuje soud v řízení podle § 263 a § 264 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), s tím, že účastníkem řízení se místo žalobkyně b) stal insolvenční správce. Marné uplynutí lhůty, kterou soud stanovil insolvenčnímu správci k podání návrhu na pokračování v řízení, nemá dle soudu za následek, že by insolvenční správce poté již nebyl oprávněn takový návrh podat. S marným uplynutím lhůty je spojen pouze ten důsledek, že se otevírá prostor pro podání návrhu na pokračování v řízení dlužníkovi (společnost L. s. r. o.) a ostatním účastníkům řízení (žalovanému). Jelikož však insolvenční správce podal návrh na pokračování v řízení jako jediný, pokračuje soud v řízení na jeho návrh a insolvenční správce se stal účastníkem řízení na místo společnosti L. s. r. o. Pro lepší srozumitelnost rozsudku je v jeho odůvodnění užíváno označení „žalobkyně b)“ *promiscue* pro společnost L. s. r. o. i insolvenčního správce, přičemž přesný význam

tohoto označení lze dovodit z časového kontextu (do listopadu 2017 jde o společnost L. s. r. o.).

I.

Žaloba proti rozhodnutí a)

Žalobkyně a) uvádí, že pro žalobkyni b) zajišťovala přepravu zboží z Tchaj-wanu do České republiky a pak žalobkyni b) poskytovala nepřímé celní zastoupení: tedy byla deklarantem osmi celních prohlášení, která v období od října 2011 do ledna 2012 podala tehdejšímu Celnímu úřadu Praha D5, jenž následně propustil dovezené zboží do volného oběhu. Žalobkyně a) doložila osvědčením o původu, že se jedná o zboží z Tchaj-wanu. V srpnu 2014 obdržel celní úřad zprávu č. OF/2011/0978/B1, vypracovanou Evropským úřadem pro boj proti podvodům (dále jen „OLAF“) ze dne 9. 7. 2014, č. Thor (2014) 19006 (dále jen „zpráva z mise“). Na základě zprávy z mise dospěl celní úřad k závěru, že zboží dovezené žalobkyní b) ve skutečnosti pochází z Čínské lidové republiky a v návaznosti na to vydal zmíněných osm dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni a) doměřil antidumpingové clo a penále. Žalobkyně a) se proti rozhodnutím celního úřadu odvolala. Žalovaný vydal rozhodnutí a), jímž rozhodl, že se odvoláními napadená rozhodnutí mění tak, že se v jejich výrocích I. výraz „v souladu s prováděcím nařízením Rady (EU) č. 924/2012 ze dne 4. 10. 2012, kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 91/2009 ze dne 26. 1. 2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky“ nahrazuje výrazem „v souladu s nařízením Rady (ES) č. 91/2009 ze dne 26. 1. 2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky, ve znění platném do 10. 10. 2012.“

Žalobkyně a) namítá nicotnost napadeného rozhodnutí a), neboť z výroku není vůbec zřejmé, jak bylo rozhodnuto o předmětu odvolání. Mimo rozhodnutí o dílčí změně neobsahuje výrok žalovaného rozhodnutí zmínku o tom, zda se ve zbytku rozhodnutí celního úřadu potvrzuje, mění nebo ruší. Rozhodnutí žalovaného je tedy neurčité. Pro případ, že by soud nedospěl k závěru o nicotnosti napadeného rozhodnutí a), namítá žalobkyně jeho neplatnost.

Žalobkyně a) dále považuje rozhodnutí za nezákonné, neboť jediným důkazem, který celní úřad a žalovaný provedli, byla zmíněná zpráva z mise OLAF. Podle názoru žalobkyně a) nepostačuje pouhý odkaz na zprávu z mise, respektive na její přílohy, bez uvedení konkrétních skutečností, na základě nichž lze zprávu z mise vztáhnout na dané řízení. Rovněž žalovaný v odůvodnění neuvedl, ke kterým částem zprávy přihlédl, jak je posoudil a jaké závěry z nich učinil. Žalobkyně a) také nedostala možnost se k podkladům vyjádřit, přičemž některé z nich nebyly přeloženy do češtiny, takže vůbec nemohou být podkladem v řízení. Žalovaný také neprovedl žalobkyni a) navrhovaný důkaz osvědčeními o původu zboží.

Dále žalobkyně a) uvádí, že zatímco v jiných obdobných případech bývá nejprve zahájeno šetření, zda nedochází k obcházení antidumpingových opatření, a případné antidumpingové clo se doměřuje zpětně k datu zahájení šetření, v dané věci byla celní prohlášení předložena celnímu úřadu v období od 29. 8. 2011 do 2. 1. 2012 a daňové řízení bylo zahájeno dne 6. 8. 2014. Žalobkyně a) s takovým časovým odstupem nemůže doměřené clo zohlednit v rámci smluvních vztahů s dodavatelem či odběrateli, a doměřené clo má tak povahu sankce, již nese výlučně žalobkyně a), což může v posledku vést k její likvidaci. Žalovaný by tak měl s ohledem na zásadu přiměřenosti vyjádřenou v § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dbát na to,

zda doměření antidumpingového cla naplňuje svůj smysl a účel, jímž je ochrana společného trhu.

Žalobkyně a) dále namítá, že žalovaný nepostupoval podle nařízení Rady (ES) č. 1225/2009 o ochraně před dumpingovým dovozem do zemí, které nejsou součástí Evropských společenství (dále jen „základní nařízení“), a nesprávně jí uložil antidumpingové clo v sazbě 85 % podle antidumpingového nařízení, přičemž zcela pominul prováděcí nařízení Rady (EU) č. 924/2012 ze dne 4. 10. 2012, kterým byla sazba antidumpingového cla snížena na 74,1 %, které na danou věc dopadá. Dále žalobkyně a) poukazuje na to, že není z rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, zda byl dodržen čl. 220 celního kodexu, podle něhož mají celní orgány doměřit clo do dvou dnů (resp. v prodloužené lhůtě nejpozději do 14 dnů) od okamžiku, kdy se dozvěděly, že bylo vyměřeno nižší, než podle zákona být mělo. Žalobkyně a) rovněž namítá, že uložené penále ve výši 20 % z doměřené částky cla je neoprávněné a nepřiměřené, neboť žalobkyně a) neměla možnost ani prostředky se o původu zboží přesvědčit a odhalit jeho skutečný původ, i přes vynaložení odborné péče. Nadto je žalobkyni a) známo, že v jiných obdobných případech žalovaný penále nevyměřil.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí a) nepovažuje za nicotné; naopak se domnívá, že z výroku je zcela zřejmé, jak bylo rozhodnuto. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu je žalovaný oprávněn k provádění nejen materiálních, ale i formálních změn v rozhodnutí prvoinstančních orgánů.

Žalovaný dále uvádí, že žalobkyně a) v žalobě v podstatě opakuje námitky, které uvedla v odvolacím řízení, a proto v této věci odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a). Nad jeho rámec žalovaný uvádí, že nesouhlasí s námitkou žalobkyně a), že celní úřad měl použít sazbu antidumpingového cla ve výši 74,1 %. Žalovaný poukazuje na hmotněprávní povahu antidumpingového nařízení, a považuje tak za správné vyjít z takové sazby antidumpingového cla, která byla účinná v okamžiku vzniku celních dluhů žalobkyně a). Jakýkoli jiný postup by byl v rozporu se zásadou zákonnosti, jež vyplývá z § 5 odst. 1 daňového řádu. Čl. 11 základního nařízení, jehož užití se žalobkyně a) domáhá, dopadá na situace, kdy je doměřené antidumpingové clo řádně zapláceno a dlužník zpětně žádá Komisi EU o jeho vrácení; tedy jde o situaci zcela odlišnou od situace žalobkyně a). Tuto žalobní námitku považuje tedy žalovaný za nedůvodnou a žádá, aby soud žalobu proti napadenému rozhodnutí a) zamítl.

Žaloba proti rozhodnutí b)

Žalobkyně b) uvádí, že žalobkyně a) podala jakožto celní deklarant v nepřímém zastoupení, tedy na účet žalobkyně b), sedm celních prohlášení, které celní úřad přijal, zaúčtoval běžná cla a zboží bylo následně propuštěno do volného oběhu. V návaznosti na zprávu z mise OLAF dospěl celní úřad k závěru, že zboží žalobkyně b) ve skutečnosti pochází z Čínské lidové republiky, a v návaznosti na to vydal zmíněných sedm dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni b) doměřil antidumpingové clo a penále. Žalobkyně b) se proti rozhodnutím celního úřadu odvolala. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí b), jímž rozhodl, že se napadená rozhodnutí mění tak, že se v jejich výrocích II. výraz „*v souladu s prováděcím předpisem o uložení antidumpingového cla*“ nahrazuje výrazem „*v souladu s nařízením Rady (ES) č. 91/2009 ze dne 26. 1. 2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky, ve znění platném do 10. 10. 2012.*“ Protože se žalovaný ve výroku dále k předmětu odvolání nevyjádřil, má žalobkyně b) za to, že ve zbytku všech sedm rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Žalobkyně b) navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí b), neboť je považuje za nezákonné a nesprávné.

Žalobkyně b) tvrdí, že z napadeného rozhodnutí b) (ani z předcházejících rozhodnutí celního úřadu) nebylo vůbec zřejmé, které skutečnosti vzal žalovaný za prokázané, jakými úvahami se řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce; naopak pouze nekriticky vycházel ze zprávy z mise OLAF a jejích příloh, aniž by se zabýval jejich věrohodností nebo jejich vztahem k prokazované skutečnosti.

Žalobkyně b) dále tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s její námitkou, že mezi učiněnými celními prohlášeními z období říjen 2011 až leden 2012 a vypracováním zprávy z mise OLAF v roce 2013 je značný časový odstup, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Žalobkyně b) tvrdí, že se v daném celním řízení projevuje pravá retroaktivita, jež je v právním státě nepřijatelná a je zakázána Ústavou České republiky, která je z hlediska hierarchie pramenů práva nadřazena sekundárním právním předpisům EU.

Žalobkyně b) uvádí, že ve svém odvolání namítala nezákonnost doměřených cel, jež nemají podle jejího názoru právní základ, pokud celní úřad při jejich doměřování vyšel pouze z antidumpingového nařízení, aniž byl dodržen postup stanovený základním nařízením k rozšíření platnosti antidumpingového nařízení z důvodu jeho obcházení. Žalobkyně b) nesouhlasí s názorem žalovaného, že postup stanovený základním nařízením se týká pouze situací, kdy bylo původně uložené antidumpingové clo rozšířeno i na jiné dovozy. Tento postup podle žalovaného nelze aplikovat na danou věc, neboť v ní nejde o obcházení cla. Žalobkyně b) se však domnívá, že situaci, kdy celní úřad došel k závěru, že zboží dovezené žalobkyní b) nepochází z Tchaj-wanu [jak žalobkyně b) dokladovala a jak se s tím původně ztotožnil i celní úřad], nýbrž údajně z Čínské lidové republiky, musí žalovaný v jednání žalobkyně b) spatřovat právě obcházení cla. Žalobkyně b) uzavírá, že mělo být v dané věci postupováno podle čl. 15 základního nařízení a pokud se tak nestalo, bylo jí clo vyměřeno nezákonně.

Dále žalobkyně b) uvádí, že v rozhodnutí celního úřadu zcela chybí údaj o tom, kdy se celní orgán dozvěděl, že bylo vyměřeno nižší clo, než podle zákona být mělo. Nelze tak přezkoumat, zda byl dodržen čl. 220 celního kodexu, podle něhož mají celní orgány doměřit clo do dvou dnů (resp. v prodloužené lhůtě nejpozději do 14 dnů) od okamžiku, kdy se o tom dozvěděly. Žalovaný se s touto námitkou podle názoru žalobkyně b) vypořádal nedostatečně a zcela pominul rozsudek Soudního dvora EU ze dne 28. 1. 2010 ve věci C-264/08 (zejm. body 26 – 30), podle něhož musí být čl. 221 odst. 1 celního kodexu vykládán tak, že celní orgány mohou platně dlužníkovi sdělit clo jen tehdy, pokud tuto částku předtím zaúčtovaly. Žalobkyně b) tvrdí, že z rozhodnutí celního úřadu není vůbec zřejmé, zda byla částka zaúčtována, a tedy dodržen postup stanovený celním kodexem. S touto námitkou se žalovaný nevypořádal.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě žalobkyně b) uvádí, že napadené rozhodnutí b) nepovažuje za nezákonné a nesprávné. Výroky prvostupňových rozhodnutí změnil pouze tak, že upřesnil procesní předpis, podle něhož bylo postupováno. Antidumpingové nařízení je pak předpisem hmotněprávním, z něhož přímo vyplývají práva a povinnosti.

Žalovaný dále uvádí, že má za to, že své rozhodnutí dostatečně odůvodnil a podložil je důkazy, přičemž se zabýval i jejich věrohodností a své úvahy dostatečně vysvětlil. Protože žalovaný neshledal potřebu v odvolacím řízení doplnit dokazování, nebyl ani důvod žalobkyni b) s důkazy seznamovat, neboť se jednalo o stejný okruh důkazů, s nímž byla seznámena již v prvostupňovém řízení. Námitky žalobkyně b) k dokazování nadto nebyly podle názoru žalovaného věcné. Jedinou věcnou námitkou je z pohledu žalovaného otázka

časového odstupu mezi podáním celních prohlášení žalobkyní b) a uskutečněním mise OLAF na Tchaj-wanu, s touto námitkou se však žalovaný vypořádal již v napadeném rozhodnutí b), na nějž odkazuje. Co se týče námitky nepřipustnosti zpětné účinnosti právních předpisů, domnívá se žalovaný, že není přílehlavá, neboť zpráva z mise OLAF není právním předpisem, nýbrž důkazním prostředkem.

Dále žalovaný uvádí, že žalobkyně b) se mýlí, pokud tvrdí, že mělo být na danou věc aplikováno základní nařízení. Zboží je v dané věci zatíženo antidumpingovým clem na základě antidumpingového nařízení proto, že pochází z Čínské lidové republiky, a skutečnost, že bylo přepraveno přes Tchaj-wan, je v dané věci zcela bezpředmětná. Žalovaný se domnívá, že svůj právní názor vysvětlil a odůvodnil již v napadeném rozhodnutí b).

Dále žalovaný uvádí, že již v prvostupňových rozhodnutích celní úřad poskytl informace o splnění podmínky dodatečného zaúčtování cla. Žalovaný je toho názoru, že i kdyby zmíněné platební výměry tuto informaci neobsahovaly, nezpůsobovalo by to jejich nezákonnost. Článek 221 celního kodexu stanoví povinnost dlužníkovi zaúčtované clo sdělit odpovídajícím způsobem, v českém právu tedy platebním výměrem, jehož náležitosti upravuje § 102 daňového řádu. Ani jedno ze zmiňovaných ustanovení nestanoví povinnost sdělit současně dlužníkovi, že byla před tímto sdělením splněna podmínka zaúčtování. Dlužník není neuvedením této informace v rozhodnutí žádným způsobem zkrácen na svých právech. Námitka žalobkyně b) je tedy podle názoru žalovaného nedůvodná.

Při jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.

Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobami k tomu oprávněnými a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné. Soud posoudil žaloby v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

K námitkám uvedeným žalobkyní a) považuje soud za významné předeslat, že přímo proti žalobou napadenému rozhodnutí a) vznesla tato žalobkyně pouze jeden žalobní bod, v němž poukazuje na nedostatky výroku rozhodnutí a), které podle ní působí jeho nicotnost, resp. neplatnost. V dalším se žalobkyně omezila na rekapitulaci závěrů celního úřadu uvedených v dodatečných platebních výměrech a opakování odvolacích námitek. Nevzala přitom vůbec v potaz, že žalovaný závěry celního úřadu přezkoumal, částečně je korigoval, popř. rozvinul, vypořádal se s jejími odvolacími námitkami. Na tyto závěry žalovaného nicméně žalobkyně v žalobě vůbec nereaguje, tedy neuvádí, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobou napadené rozhodnutí a) za nezákonné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Převzetí obsahu odvolání a doplnění odvolání bez jakéhokoliv vztažení těchto výtek k rozhodnutí žalovaného nelze považovat za korektně vymezený žalobní bod. Soud nicméně přistoupil i vzhledem k tomu, že žalobkyní a) uváděné skutečnosti se věcně prolínají s argumentací žalobkyně b), k přezkumu napadeného rozhodnutí a) velkoryse a dovedl, že vzhledem k tomu, že žalobkyně a) v žalobě zopakovala odvolací námitky, je patrně toho názoru, že rozhodnutí a) je nezákonné ze stejných skutkových a právních důvodů, které uvedla již v odvoláních proti rozhodnutím celního úřadu.

Dále považuje soud za potřebné uvést, že s níže uvedenou výhradou týkající se právního základu nároku na penále se soud s oběma rozhodnutími žalovaného ztotožnil. Jejich odůvodnění považuje za vyčerpávající, dostatečně podrobné, přesvědčivé a v zásadě nemá, co by k němu dodal. I s ohledem na to, že žalobkyně a) s výjimkou námitky nicotnosti, resp. neplatnosti rozhodnutí a) žádné výhrady vůči rozhodnutí žalovaného neuplatnila, omezil

se soud pouze na stručné vypořádání žalobních bodů, neboť opisovat odůvodnění rozhodnutí žalovaného v těch částech, s nimiž soud souzní a které považuje za vyčerpávající, by nebylo účelné, postačí na něj odkázat.

II.

Vypořádání společných žalobních námitek

První žalobní námitkou, již vznesly žalobkyně a) i žalobkyně b) shodně, jsou vady dokazování ve vztahu ke zprávě z mise OLAF. Obě žalobkyně namítají, že žalovaný vycházel pouze z této zprávy, aniž by se zabýval její věrohodností. Žalovaný v odůvodnění neuvedl, ke kterým částem zprávy přihlédl, jak je posoudil a jaké závěry z nich učinil.

Základem pro činnost Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) je čl. 325 Smlouvy o fungování Evropské unie. OLAF byl zřízen rozhodnutím Komise 1999/352/ES, ESUO, Euratom, účinným ode dne 31. 5. 1999, přičemž na základě čl. 2 odst. 1 tohoto rozhodnutí „úřad vykonává pravomoci Komise, pokud jde o provádění vnějších správních vyšetřování za účelem posílení boje proti podvodům, korupci a veškeré jiné protiprávní činnosti poškozující finanční zájmy Společenství, jakož i proti jakýmkoli jiným činům nebo jednání hospodářských subjektů porušujícím předpisy Společenství.“ Podle čl. 3 v rozhodné době platného nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, EURATOM) č. 883/2013, účinném ode dne 1. 10. 2013, OLAF „vykonává pravomoc svěřenou Komisi [...] provádět kontroly a inspekce na místě v členských státech a v souladu s platnými dohodami o spolupráci a vzájemné pomoci a jinými platnými právními nástroji ve třetích zemích a v prostorách mezinárodních organizací“ a podle čl. 11 téhož nařízení OLAF „po dokončení vyšetřování vypracuje úřad zprávu [...] V této zprávě jsou uvedeny právní základ pro vyšetřování, procesní úkony, zjištěné skutečnosti a jejich předběžná právní kvalifikace, odhadovaný finanční dopad zjištěných skutečností, dodržení procesních záruk v souladu s článkem 9 a závěry vyšetřování. [...] Takto vypracované zprávy představují stejným způsobem a za stejných podmínek jako úřední zprávy vypracované vnitrostátními správními kontrolory důkazy přípustné ve správním nebo soudním řízení členského státu, pokud je jejich použití nezbytné. Vztahují se na ně stejná pravidla hodnocení, jako tomu je u úředních zpráv vypracovaných vnitrostátními správními kontrolory, a mají stejnou důkazní hodnotu jako tyto zprávy.“ V řízení o doměření cla, v němž se podpůrně užije daňový řád [§ 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 281/2009 Sb.], lze jako důkazní prostředek použít jakýkoliv podklad, jímž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a který není získán v rozporu s právním předpisem, a to i takový, který byl získán před zahájením řízení (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Z výše uvedeného plyne, že zpráva z mise OLAF byla pořízena zákonným způsobem, přičemž jejímu užití jako důkazního prostředku nebrání, že vznikla před zahájením doměřovacího řízení. Její důkazní hodnota je obdobná jako v případě vnitrostátních kontrolních zpráv, tedy např. protokolu o kontrole dle zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád). Správní orgány v řízení navazujícím na kontrolu z tohoto protokolu vychází jako ze stěžejního podkladu pro vydání rozhodnutí, jsou nicméně povinny vypořádat se s důkazními návrhy účastníka, jimiž mají být kontrolní závěry obsažené ve zprávě vyvráceny, nejde tedy o důkaz nezvratný (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007 – 80; k významu zprávy OLAF pro dokazování původu dovezeného zboží a přípustnosti jejího zpochybnění jinými důkazy viz rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016 – 38, bod 32).

Soud k tomu doplňuje, že i dle Nejvyššího správního soudu je „zpráva o misi Evropského úřadu pro boj proti podvodům [...] dostatečným důkazem pro dodatečné

doměření a zaúčtování dovozního (resp. antidumpingového) cla, obsahuje-li jasné, určité a konkrétní informace popírající dovozcem deklarovaný preferenční původ konkrétního dováženého zboží.“ (rozsudek ze dne 10. 8. 2011, č. j. 1 Afs 44/2011-85). Soud tak uzavírá, že v dané věci celní úřad ani žalovaný nepochybili, pokud při svém rozhodování vycházeli pouze ze zprávy z mise OLAF; užití zprávy nadto zdůvodnili podrobným odkazem na legislativní rámec. Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.

Co se týče námitky, že celní úřad ke zprávě přistupoval „nekriticky“ a neposoudil její věrohodnost, soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že tomu tak není. Celní úřad v dodatečných platebních výměrech vysvětlil, z jakých zdrojů pocházejí údaje z jednotlivých částí zprávy, přičemž poukázal na to, že data pochází nejen ze závěrů mise OLAF, ale i od odboru pátrání tchajwanské celní správy, která je bezprostředním poskytovatelem autentických podkladů o celním odbavení dotčených zásilek na Tchaj-wanu, a tchajwanského úřadu zahraničního obchodu. Klíčovou částí zprávy je tabulka obsahující spárování vývozů a dovozů, o původu těchto informací opatřených od tchajwanských celních orgánů nemůže být pochyb. Zprávu z mise obsahující tabulku spárování vývozů a dovozů lze přitom považovat za dostatečný důkaz o čínském původu zboží, který sám o sobě postačuje ke spolehlivému zjištění skutkového stavu (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016 – 38, body 31 a 32). Žalovaný se přitom zabýval i rozpory mezi důkazním prostředkem opatřeným celní správou (zpráva z mise OLAF) a důkazním prostředkem předloženým žalobkyněmi (osvědčení o původu zboží). Poukázal na to, že osvědčení původu nebyla Tchajwanskou textilní federací vydána dle celních předpisů EU, nemohou tak být nadána určitou presumpcí správnosti, jak tomu je např. u osvědčení na tiskopisu A. Ve zprávě z mise OLAF se uvádí, že osvědčení původu jsou vydávána bez kontroly a pouze na základě faktury. Tyto faktury přitom nedokládají, že by dovážené zboží bylo vyrobeno na Tchaj-wanu, neboť neobsahují žádný údaj tomu nasvědčující. Naopak bylo porovnáním celních deklarací prokázáno, že vývozy z Tchaj-wanu, pro něž byla osvědčení původu vydána, byly ve skutečnosti pouhými reexporty zboží z Číny přes Tchaj-wan. Zjištěním nesprávnosti údajů uvedených v předložených osvědčeních o původu ztratila tato osvědčení jakoukoliv důkazní hodnotu. Zjištění učiněná při misi OLAF zahrnutá do zprávy z mise tedy vysvětlují, proč předložená osvědčení o původu zboží nemají žádnou důkazní hodnotu, nadto jejich správnost byla vyvrácena zjištěními pocházejícími ze spárování celních deklarací. Osvědčení o původu zboží tedy nikterak nevyvrací kontrolní zjištění učiněná misí OLAF, nejsou s to zpochybnit správnost kontrolního závěru obsaženého ve zprávě z mise. Jiné důkazní návrhy žalobkyně v řízení nevzesly, proto celní orgány nepochybily, vyšly-li výlučně z kontrolních závěrů mise OLAF. Z toho tedy plyne, že žalovaný se důkladně a správně vypořádal s rozpory plynoucími z těchto dvou důkazních prostředků. Tuto žalobní námitku tedy soud hodnotí jako nedůvodnou.

Další námitkou ve vztahu ke zprávě z mise OLAF je to, že celní úřad neuvedl, ke kterým částem zprávy přihlédl, jak je posoudil a jaké závěry z nich učinil, přičemž žalovaný pak tuto vadu nezhodil. Soud konstatuje, že se shoduje se závěrem žalovaného, že v dodatečných platebních výměrech, které mají shodnou strukturu a obsahují shodné odůvodnění, a to jak v případě platebních výměrů žalobkyně a), tak v případě platebních výměrů žalobkyně b), celní úřad rozebral, jaké části zprávy z mise OLAF použil a jakým způsobem je vyhodnotil. Žalovaný k tomu pak v rozhodnutí b) uvedl, že celní úřad přikládal význam zjištěním, že zboží bylo do České republiky dovezeno v zásilkách vyvezených z Číny, které byly před dovozem pouze přepraveny přes Tchaj-wan. Zdůraznil, že zásilky byly přes tchajwanského obchodníka pouze přeprodány z Číny a že při přepravení přes Tchaj-wan byly pouze umístěny v bezcelním režimu a zpětně z Tchaj-wanu vyvezeny do České

republiky. Sám celní úřad kladl důraz právě na řetězce vzniklé příslušným spárováním zmíněných údajů, neboť právě ty přinášejí stěžejní důkaz, který jasně svědčí tomu, že zboží nemohlo získat původ tchajwanský, nýbrž že mu přísluší původ čínský (zboží bylo v Tchaj-wanu deklarováno jako čínské, v Tchaj-wanu přitom bylo jen přeloženo a dále vyvezeno do České republiky, takže nemohlo dojít ke změně původu zboží). Z rozhodnutí žalovaného tak dle soudu zřetelně plyne, že stěžejní ze zprávy z mise OLAF jsou ty části, které dokládají obchodní řetězce a které vznikly spárováním údajů z celních prohlášení (jde tedy o přílohy zprávy ve formátu tabulek). Tato žalobní námitka proto není důvodná.

Žalobkyně a) a žalobkyně b) shodně namítají, že mělo být v jejich případě postupováno podle základního nařízení (nařízení Rady 1225/2009). V tomto nařízení je obsažen základní právní rámec týkající se ochrany před dumpingovým dovozem. Toto nařízení stanoví několik možných způsobů ochrany členských států před dumpingovým dovozem zboží. Ve fázi provádění šetření může být uloženo prozatímní clo nebo mohou být přijaty dobrovolné závazky od jednotlivých vývozců. V případě potvrzení existence dumpingového dovozu je Radou stanoveno konečné antidumpingové clo.

Obcházení platných antidumpingových opatření je upraveno v článku 13 základního nařízení. Šetření obcházení se zahajuje z podnětu Komise nebo na žádost členského státu nebo jiné zúčastněné strany. Jestliže Komise na základě šetření dospěje k závěru, že působnost stávajících antidumpingových opatření musí být rozšířena, podá na základě čl. 13 odst. 3 základního nařízení návrh Radě. Pokud Rada nerozhodne prostou většinou o odmítnutí tohoto návrhu ve lhůtě jednoho měsíce od jeho podání, je návrh Radou přijat.

Dne 9. 11. 2007 zahájila Komise šetření týkající se některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky. O uložení konečného antidumpingového cla rozhodla Rada dne 26. 1. 2009 antidumpingovým nařízením (nařízením Rady 91/2009). Důsledkem tohoto nařízení je, že všechny tyto výrobky pocházející z Číny jsou zatíženy antidumpingovým clem v sazbě dle antidumpingového nařízení.

Obě žalobkyně se domnívají, že v dané věci mělo být nejprve zahájeno šetření obcházení antidumpingových opatření formou překládky na Tchaj-wanu. Teprve po případném rozšíření účinku antidumpingových opatření v důsledku tohoto šetření mohlo být podle názoru žalobek doměřeno clo, avšak pouze od doby zahájení takového šetření.

K tomu soud uvádí, že žalobkyně mají pravdu v tom, že ve vztahu k Tchaj-wanu dosud Komise EU nezahájila žádné šetření, a tedy ani Rada EU nevydala žádné nařízení, na základě něhož by byly zatíženy antidumpingovým clem všechny spojovací prostředky z železa nebo oceli dovezené z Tchajwanu bez ohledu na jejich deklarovaný původ. Obě žalobkyně však ve své argumentaci pomíjí skutečnost, kterou jim podrobně vyložil již žalovaný, že jimi dovezené a deklarované zboží nebylo zatíženo antidumpingovým clem proto, že bylo přeloženo na Tchaj-wanu, nýbrž proto, že se na základě zprávy z mise OLAF prokázalo, že má původ v Čínské lidové republice. Žalovaný správně v napadených rozhodnutích poukázal na to, že podle čl. 1 antidumpingového nařízení se antidumpingové clo uvaluje na všechny v tomto článku uvedené výrobky, které pochází z Čínské lidové republiky. Z hlediska aplikace tohoto nařízení tak není určující místo, z něhož bylo zboží na území Evropské unie dovezeno, nýbrž původ zboží.

Určování původu zboží je upraveno v čl. 23 až 25 celního kodexu. Podle něho zboží zcela získané v jediné zemi nebo na jediném území se považuje za zboží pocházející z této země nebo z tohoto území. Pouze v případě, že by se na produkci zboží podílela více než

jedna země nebo jedno území, se původ zboží určí podle země nebo území, kde došlo k jeho poslednímu podstatnému hospodářsky zdůvodněnému zpracování. Z čl. 26 pak plyne, že je povinností deklaranta prokázat skutečný původ zboží. V dané věci bylo zjištěno, že zboží nebylo získáno (vyrobeno) na území Tchaj-wanu, nýbrž bylo na Tchaj-wan přepraveno do bezcelní zóny (jinak je totiž dovoz tohoto druhu zboží z Číny do Tchaj-wanu zakázán, jak plyne ze zprávy z mise OLAF), čímž byla vyvrácena pravdivost osvědčení o původu zboží předloženého žalobkyněmi celním orgánům. Žalobkyně tak byly s ohledem na čl. 26 odst. 2 celního kodexu zatíženy břemenem důkazním ve vztahu k prokázání skutečného původu zboží. Zpráva z mise OLAF prokazuje, že zboží bylo vyrobeno v Číně, žalobkyně nenavrhlý žádný důkaz, jímž by po zpochybnění pravdivosti osvědčení o původu zboží prokázaly, že zboží pochází z Tchaj-wanu. Výsledky důkazního řízení jsou tedy jednoznačné, jak soud uvedl již výše v souvislosti s žalobní námitkou zpochybňující právě užití zprávy z mise OLAF. Skutečnost, že zboží bylo nejprve z Číny dovezeno do Tchaj-wanu do bezcelní zóny, kde bylo přeskládáno a dále reexportováno do Evropské unie, nepředstavuje změnu původu zboží, neboť se týká pouze obchodního toku a trasy přepravy, nikoliv však způsobu vzniku zboží. Nebylo prokázáno, že by výrobní proces zboží jakkoliv souvisel s územím Tchaj-wanu. Závěr žalovaného, že dovezené zboží je čínského původu, odpovídá jak provedenému dokazování, tak aplikovatelnému právu. Z toho plyne, že na dovezené zboží lze aplikovat čl. 1 antidumpingového nařízení (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016 – 38, bod 25).

Postup dle čl. 13 základního nařízení nebyl v dané věci k uvalení antidumpingového cla potřebný, neboť zatížení dovozu tímto clem plyne již z antidumpingového nařízení, které je *lex specialis*. Poukazují-li žalobkyně na postup Evropské komise vůči Malajsii, je třeba význam prováděcího nařízení Rady (EU) č. 723/2011 spatřovat v tom, že jím došlo k rozšíření antidumpingového cla stanoveného antidumpingovým nařízením i na obdobné zboží zasílané z Malajsie bez ohledu na to, zda je u něho deklarován původ z Malajsie. Tímto způsobem tedy bylo antidumpingové clo původně uvalené jen na zboží pocházející z Číny rozšířeno i na obdobné zboží dovážené z Malajsie, a to bez ohledu na jeho deklarovaný původ. Znamená to tedy, že v případě dovozu zboží čínského původu přes Malajsii do Evropské unie není třeba díky zmíněnému prováděcímu nařízení šetřit původ zboží, neboť pro uvalení antidumpingového cla postačuje, že jde o zboží dovezené z Malajsie. Ve vztahu ke zboží dovezenému z Tchaj-wanu, k němuž nebylo vydáno žádné prováděcí nařízení Rady, pro uvalení antidumpingového cla nepostačuje prokázat, že zboží bylo dovezeno z Tchaj-wanu, nýbrž je třeba prokázat, že zboží je čínského původu. Vydání prováděcího nařízení dle čl. 13 základního nařízení tak vede toliko k usnadnění důkazního břemene celních orgánů ve vztahu k ukládání antidumpingového cla, neboť není třeba zjišťovat původ zboží. Pakliže jde nicméně o zboží čínského původu, podléhá antidumpingovému clu, ať bylo do Evropské unie dovezeno odkudkoliv, na základě čl. 1 antidumpingového nařízení.

Soud tedy uzavírá, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že v posuzované věci je dovoz zboží do Evropské unie zatížen antidumpingovým clem na základě antidumpingového nařízení, které vstoupilo v účinnost dne 1. 2. 2009, takže žalobkyně zboží dovezly již za jeho účinnosti. Žalobkyně tedy měly vědět, že zboží pocházející z Číny je zatíženo antidumpingovým clem, přičemž nemohou se dovolávat toho, že neznaly skutečný původ dováženého zboží. Kdo jiný než dovozce by měl odpovídat za to, že si zjistí skutečný původ dováženého zboží, jeho liberace nepřichází do úvahy. Nepochybně bylo v možnostech žalobkyně b), aby u svého dodavatele ověřila, zda zboží skutečně vyrábí na území Tchaj-wanu, popř. aby trvala na prokázání této skutečnosti věrohodným způsobem (nikoliv jen prostým osvědčením o původu zboží), a to minimálně za tím účelem, aby se při dokazování

skutečného původu zboží před celními orgány EU neocitla v důkazní nouzi. Žalobkyně a) pak měla být jakožto profesionál v oboru cel nápomocna žalobkyni b) k tomu, aby svým povinnostem ve vztahu k celním orgánům EU dostála. Tato námitka tedy není důvodná.

Dále obě žalobkyně tvrdí, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, protože v prvostupňových rozhodnutích není uveden den, kdy se celní úřad dozvěděl, že má být clo doměřeno, ačkoli to požaduje čl. 220 odst. 1 celního kodexu. Soud podotýká, že žalovaný se v obou napadených rozhodnutích touto otázkou podrobně zabýval, přičemž uvedl, že dodatečný platební výměr nemusí tento údaj obsahovat (viz § 264 odst. 3 tehdy platného zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a § 102 daňového řádu *a contrario*). Dále uvedl, že se jedná o lhůtu toliko pořádkovou, jejímž smyslem je eliminovat průtahy, její nedodržení však nemá prekluzivní účinky; přesto v napadeném rozhodnutí lhůty spočítal a uvedl, že clo bylo zaúčtováno ve stejný den, kdy byly vystaveny dodatečné platební výměry, tj. 9. 9. 2014. Soud se ztotožňuje se závěry žalovaného. V žádném ze zmíněných relevantních ustanovení není stanoveno, že by po uplynutí 14 dnů již nebylo možné clo doměřit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2014, č. j. 8 Afs 84/2013 – 45, poukázal na rozdíl mezi vznikem celního dluhu, zaúčtováním cla a sdělením cla dlužníkovi, které se v podmínkách českých procesních předpisů provádí vydáním (dodatečného) platebního výměru dle daňového řádu. Z hlediska ochrany dlužníka proti nepřiměřeně dlouhé právní nejistotě týkající se jeho celních závazků je významný čl. 221 odst. 3 celního kodexu, podle něhož nelze dlužníkovi sdělit celní dluh po uplynutí tří let od jeho vzniku, tato lhůta byla v daném případě dodržena. Případné nedodržení lhůty pro zaúčtování cla dle čl. 220 celního kodexu nemá žádný dopad na povinnosti žalobkyň, jak ostatně detailně odůvodnil žalovaný v napadených rozhodnutích. Neuvedení data, kdy se celní úřad o doměření cla dozvěděl, tedy žádným způsobem nemá vliv na postavení účastníka řízení a (zřejmě i z toho důvodu) není povinnou náležitostí rozhodnutí – dodatečného platebního výměru. Ostatně žalovaný uvedl, že clo bylo zaúčtováno dne 9. 9. 2014, kdy byly též vydány dodatečné platební výměry, jejichž oznámením žalobkyním bylo zaúčtované clo sděleno dlužníkům. Soud tuto námitku hodnotí jako nedůvodnou.

Žalobkyně b) pak v návaznosti na výše uvedené s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU poukázala na to, že clo nelze platně dlužníkovi sdělit, dokud nebylo zaúčtováno. Soud přisvědčuje žalobkyni b), že dle rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-264/08 *Direct Parcel Distribution Belgium NV* celní orgány členského státu EU musí před sdělením částky cla, které má být vybráno, provést zaúčtování této částky. Nebyla-li částka řádně zaúčtována v souladu s čl. 217 odst. 1 celního kodexu, nemůže být těmito orgány vybrána; tyto si zachovávají možnost provést nové sdělení této částky, dodrží-li podmínky upravené v čl. 221 odst. 1 celního kodexu a ustanovení o promlčení platná k datu vzniku celního dluhu. Na tyto závěry dále navázal v rozhodnutí ve věci C-351/11 *KGH Belgium NV*, v němž uvedl, že jelikož článek 217 celního kodexu neupravuje podrobná pravidla pro „zaúčtování“ ve smyslu tohoto ustanovení, a tudíž ani minimální technické nebo formální požadavky, musí být toto zaúčtování provedeno tak, aby bylo zajištěno, že příslušné celní orgány zapíší přesnou částku dovozního nebo vývozního cla, která vyplývá z celního dluhu, do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů, aby tak bylo zejména možné s jistotou prokázat zaúčtování dotýčených částek, a to i ve vztahu k dlužníkovi. Členské státy nemají povinnost ve svých vnitrostátních právních předpisech stanovit podrobná pravidla pro provedení zaúčtování cla; postačují interní opatření celní správy. Článek 217 odst. 2 celního kodexu v souvislosti s nosiči údajů nestanoví povinnost, aby bylo clo zapisováno do účetních dokladů, neboť může postačovat zápis do papírové nebo elektronické databáze, pokud jsou do ní zapsány přesné částky cla.

Žalovaný předložil soudu výpisy z elektronické evidence ECDC (č. 1. 74 – 87 soudního spisu sp. zn. 45 Af 6/2015), z nichž plyne, že celní úřad zanesl celní dluh vyměřený dodatečnými platebními výměry do elektronické evidence celní správy dne 9. 9. 2014 v časovém rozmezí 8:05 – 8:45 hod. (viz poznačený systémový čas). Téhož dne vydal dodatečné platební výměry a odeslal je žalobkyni b) po 14:30 hod., některé z nich až následující den. Soud má tedy za to, že zaevidováním celního dluhu do elektronické evidence ECDC lze považovat clo za zaúčtované ve smyslu čl. 217 celního kodexu. Právní předpisy ani judikatura nestanoví, jaký minimální časový odstup má být mezi zaúčtováním a sdělením cla dlužníkovi. Jestliže celní úřad zaúčtoval doměřené clo dne 9. 9. 2014 v ranních hodinách a téhož dne v odpoledních hodinách začal odesílat dodatečné platební výměry, jimiž celní dluh sděloval žalobkyni b), má soud za to, že předepsaný postup byl dodržen a sdělení celního dluhu je platné. Námitka žalobkyně b) je nedůvodná.

Vypořádání žalobních námitek žalobkyně a)

První žalobní námitkou, kterou uvedla pouze žalobkyně a), je nicotnost rozhodnutí a), neboť z něj podle názoru žalobkyně a) není možné zjistit, jak žalovaný rozhodl. Soud připomíná, že podle § 105 odst. 2 daňového řádu jsou nicotná taková rozhodnutí, k jejichž vydání nebyl správce daně vůbec věcně příslušný, nebo které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo která jsou vydána na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Chybějící část výroku může sama o sobě způsobit nesrozumitelnost rozhodnutí (pročež může být zrušeno pro nezákonnost), nikoli však jeho nicotnost, neboť formulační nedostatek, který žalobkyně a) zmiňuje, nepůsobí vnitřní rozpornost rozhodnutí. Rozhodnutí a) tak není nicotné. Není ani neplatné, neboť nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) kategorii neplatnosti rozhodnutí upravenou dříve v § 32 odst. 7 zákona č. 334/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nepřevzal. Jelikož bylo napadené rozhodnutí a) vydáno již za účinnosti daňového řádu, nelze ve vztahu k němu hodnotit, zda se jedná o rozhodnutí neplatné.

Jak soud již výše zmínil, případná nesrozumitelnost výroku rozhodnutí a), na kterou žalobkyně a) poukázala, by mohla mít za následek nezákonnost tohoto rozhodnutí. Proto se v souvislosti s touto námitkou vedle možné nicotnosti a neplatnosti rozhodnutí a) zabýval tím, zda chybějící část výroku nemá v dané věci za následek jeho nezákonnost. Vycházel přitom z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2012, č. j. 2 As 30/2011 – 127, v němž soud uvedl, že *„rozhodne-li odvolací orgán tak, že odvolání se zamítá [...], avšak neuvede současně výslovně, že se rozhodnutí tímto odvoláním napadené potvrzuje, nemusí takové pochybení nutně vyvolat nezákonnost. Pokud v kontextu odůvodnění není pochyb o tom, že odvolací orgán vypořádal všechny odvolací námítky (tedy, že rozhodl o celém předmětu řízení), jde o výrok neúplný, nikoli však nutně nesrozumitelný. Je proto vždy nutné posoudit takové případy individuálně, tedy zda lze připustit rozumné pochybnosti o tom, jak bylo ve věci v odvolacím řízení rozhodnuto.“*

Daňový řád v § 116 odst. 1 písm. a) nepředpokládá, že by odvolací orgán, přistoupí-li ke změně napadeného rozhodnutí, měl současně „ve zbytku“ odvolání zamítnout, resp. přezkoumávané prvostupňové rozhodnutí potvrdit. Podstata „měnícího“ výroku byla přesně vystižena v komentáři k daňovému řádu: *„Mění-li odvolací orgán napadené rozhodnutí, musí výrokem odvolacího rozhodnutí zcela jednoznačně a konkrétně vyjádřit, v čem napadené rozhodnutí mění; výrok přezkoumávaného a odvolacího rozhodnutí bude ve výsledku tvořit*

jeden celek, z něhož musí zcela nepochybně vyplývat, jak bylo v konečném výsledku o právu nebo o uložení povinnosti příjemce rozhodnutí rozhodnuto. To má zásadní význam pro vykonatelnost rozhodnutí a případnou vynutitelnost rozhodnutí v exekučním řízení.“ (M. Žiškova in kolektiv autorů. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha: 2011, komentář k § 116).

V daném případě je zřejmé, v jakém rozsahu změnil žalovaný dodatečné platební výměry celního úřadu, přičemž výsledná podoba výroku dodatečných platebních výměrů ve spojení s rozhodnutím o odvolání nevzbuzuje sebemenších pochybností. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí pak plyne, že se žalovaný zabýval všemi odvolacími námitkami žalobkyně a), přičemž neshledal žádný skutkový ani právní důvod pro neuložení antidumpingových cel nebo penále. Povahu provedené změny a její dosah pak srozumitelným způsobem popsal v odstavcích 85 a 86 rozhodnutí a). Je tedy zřejmé, že žalovaný odvoláním napadené dodatečné platební výměry *de facto* potvrdil jako věcně správné, pouze zpřesnil odkaz na užití právní předpisy. Výrok rozhodnutí a) není neúplný, neboť žalovaný jím rozhodl o celém odvolání způsobem předvídaným § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Tento závěr je podpořen i v žalobě proti rozhodnutí b), které obsahuje stejně vystavěný výrok (tzn. vyjadřující se pouze o změně části výroků prvostupňových rozhodnutí), ovšem žalobkyně b) si jej – správně – vyložila jako potvrzení prvostupňových rozhodnutí v té části, v níž nebyly změněny. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí a) nejen že není nicotné či neplatné, ale ani nezákonné z důvodu nesrozumitelnosti či neúplnosti výroku. Tato žalobní námitka tedy není důvodná.

Žalobkyně a) dále namítá, že přílohy zprávy z mise byly k dispozici pouze v angličtině a že žalovaný odmítl její požadavek na překlad příloh do češtiny jakožto úředního jazyka. Tato námitka není důvodná. Správní spis ve věci obsahuje zprávu OLAF s devíti přílohami, a to v angličtině. Dále správní spis obsahuje překlad vlastní zprávy do češtiny, avšak nikoli jejich příloh. V části 3 a) zprávy OLAF je však ve stručnosti podán obsah příloh, včetně překladu jednotlivých identifikátorů v tabulkách. Soud konstatuje, že klíčové přílohy, zejména přílohy 4 a 5, které obsahují seznam tchajwanských zásilek spárovaných s dovozy z Číny ve formě tabulky, jsou [ve spojení s přeloženými identifikátory v části 3 a) zprávy OLAF] bez větších obtíží srozumitelné. Nedostatek překladu názvu sloupců tabulek do českého jazyka nijak nezkrátil žalobkyni a) na jejích procesních právech, tj. právu seznámit se s důkazním prostředkem a vyjádřit se k němu. Skutečnost plynoucí z argumentace žalobkyně a), tedy že odpovědné osoby nerozumí anglickému jazyku, je poněkud zarážející, vezme-li soud v úvahu, že jde o společnost, která působí v oblasti mezinárodní spedice, sama je přitom dceřinou společností rakouské společnosti, jejími jednatelem a prokuristou jsou rakouští rezidenti. Dokázala-li tato společnost zařídit celní formality a dopravu zboží z Tchaj-wanu do České republiky, nepochybně k tomu musela užít znalostí anglického jazyka a jistě by dokázala porozumět i názvu sloupců v tabulce.

Žalobkyně a) dále v rámci rekapitulace odvolacích námitek zmínila své výhrady vůči oznámení o zahájení řízení, tedy především jeho určitosti. Dle soudu je z oznámení o zahájení daňového řízení ze dne 6. 8. 2014 zřejmé, že má být žalobkyni a) doměřeno antidumpingové clo, z jakých dovozů má být doměřeno (přesná identifikace celních prohlášení) a z jakého důvodu (závěry zprávy z mise OLAF, podle nichž je dovozené zboží, u něhož byl deklarován tchajwanský původ, ve skutečnosti původem z Číny; na toto zboží původem z Číny se vztahuje antidumpingové nařízení). Přílohou oznámení je zpráva z mise OLAF, která má být stěžejním důkazem pro doměření cla. Soud považuje oznámení o zahájení řízení za dostatečné, neboť žalobkyni a) poskytlo úplnou a dostatečně podrobnou informaci o předmětu řízení a skutkových a právních důvodech, které vedly k jeho zahájení. Námitka je nedůvodná.

Další žalobní námitkou žalobkyně a) je, že clo doměřené po dvou letech od propuštění zboží do volného oběhu není již způsobilé naplnit svůj smysl, tedy ochránit společný trh. Tato námitka není důvodná. V první řadě soud poukazuje na to, že stejně jako vznikla žalobkyni a) povinnost antidumpingové clo zaplatit, vznikla i celnímu úřadu, resp. České republice, povinnost antidumpingové clo vybrat. Tato povinnost vyplývá primárně z unijních právních předpisů, neboť celní politika je výlučnou pravomocí Evropské unie (čl. 3 a čl. 28 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie), dále je pak zakotvena v celním kodexu. Co se týče odkazu žalobkyně a) na zásadu přiměřenosti, soud konstatuje, že je třeba brát v úvahu i zásadu zákonnosti. Soud se ztotožňuje s konstatováním žalovaného, který v napadeném rozhodnutí uvádí, že v otázce doměření antidumpingového cla mu (český ani unijní) zákonodárce vůbec nedává prostor pro správní uvážení.

I pokud by se soud ztotožnil s názorem žalobkyně, že cílem výběru antidumpingového cla je ochrana společného trhu, nezbyvá než konstatovat, že právě formou doměření cla po dvou letech od propuštění zboží žalobkyně b) do volného oběhu se tato ochrana realizuje. Aby byla ochrana společného trhu účinná, musí zde existovat i odpovědnost těch, kteří antidumpingová cla svévolně obcházejí, nebo nevynakládají dostatek odborné péče k tomu, aby zjistili, zda se na jimi dovážené zboží antidumpingové clo vztahuje, což je – podle jejích slov – i případ žalobkyně a). Pokud by žalobkyně a) vynaložila dostatek odborné péče již na přelomu let 2011 a 2012, nepochybně mohla výši antidumpingového cla promítnout do smluvních vztahů se svými odběrateli či dodavateli. Povinnost doměřit antidumpingové clo nikterak nesouvisí s otázkou, zda je žalobkyně a) v době doměření cla s ohledem na obsah soukromoprávních vztahů oprávněna žádat náhradu doměřeného a zaplaceného cla po svých smluvních partnerech. Povinnost zaplatit antidumpingové clo tak ani za podmínky, že žalobkyně a) nemůže doměřené clo uplatnit a vymocit u žádného ze svých smluvních partnerů, nepředstavuje sankci. Jde toliko o poplatek za dovezení zboží a jeho propuštění do volného oběhu na území Evropské unie. Pokud by mělo být právo vyměřit antidumpingové clo striktně vázáno na to, že musí být naplněna jeho protekcionistická funkce, znamenalo by to, že po jeho propuštění do volného oběhu by jej již nikdy nebylo možno doměřit, neboť právě propuštěním zboží do volného oběhu hrozí újma dotyčnému evropskému průmyslovému odvětví. Tyto konsekvence jsou zjevně nesmyslné a neodpovídají celním kodexem aprobované praxi umožňující propustit zboží do volného oběhu bez provedení kontroly a prověřování dokladů toliko na základě údajů uvedených v celním prohlášení (čl. 71 odst. 2 celního kodexu). Soud tak považuje tuto námitku za nedůvodnou.

Další žalobní námitkou žalobkyně a) namítá, že sazba cla byla stanovena v nezákonné výši 85 %, přičemž měla s ohledem na aktuální znění čl. 1 odst. 2 antidumpingového nařízení činit pouze 74,1 %. Žalobkyně tvrdí, že bez ohledu na okamžik podání celních prohlášení, musí žalovaný postupovat podle aktuálně platných předpisů.

Podle čl. 1 odst. 2 antidumpingového nařízení v případě, že byly výrobky vyrobené společnostmi, která není uvedena ve zmíněném článku nebo v příloze č. 1 tohoto nařízení, činí sazba cla 85 %. Toto nařízení nabylo účinnosti dne 31. 1. 2009. Dne 10. 10. 2012 nabylo účinnosti nařízení Rady (EU) 924/2012, které ve svém čl. 1 změnilo antidumpingové nařízení tak, že výše cla v případě, že byly výrobky vyrobené společnostmi, která není uvedena ve zmíněném článku nebo v příloze č. 1 tohoto nařízení, činí 74,1 %. Celní prohlášení žalobkyně a) byla přijata ve dnech 12. 10. 2011 až 2. 1. 2012 a v týchž dnech bylo rozhodnuto o propuštění zboží do volného oběhu, čímž žalobkyni a) vznikl celní dluh, zahrnující též antidumpingové clo (čl. 201 celního kodexu). Dodatečné platební výměry pak celní úřad vydal dne 9. 9. 2014.

Soud tuto námitku neshledal důvodnou. To, co žalobkyně a) uvádí, tedy že správní orgány jsou vždy povinny aplikovat aktuální právní předpisy, platí pouze o předpisech procesních. Pro ty není rozhodující, kdy nastaly skutečnosti mající vliv na vznik práv a povinností, o nichž se řízení vede, ale to, kdy se řízení vede. Ovšem pokud se jedná o hmotněprávní předpisy (tedy předpisy přímo osobám stanovící práva či povinnosti), musí správní orgány postupovat podle předpisů platných a účinných v době, kdy nastaly rozhodné skutečnosti pro vznik práv či povinností, není-li, např. v přechodných ustanoveních, stanoveno jinak. Tato skutečnost stojí především na zásadě, že nikdo nesmí být nucen činit nic, co zákon neukládá, a požadavku právní jistoty. V daném případě, kdy se antidumpingovým nařízením stanoví sazba antidumpingového cla, jde nepochybně o hmotněprávní ustanovení. Celní úřad a žalovaný tedy postupovali správně, pokud vyměřili clo v sazbě 85 %. Stejně tak by měli postupovat i v případě, že by v mezidobí došlo ke zvýšení celní sazby; v takovém případě by se však žalobkyně a) nepochybně užití nařízení v jeho novelizovaném znění nedožadovala. Doměřené antidumpingové clo není sankcí (na rozdíl od penále – k tomu viz níže), neboť vznik povinnosti uhradit toto clo není důsledkem protiprávního jednání, naopak je důsledkem jednání souladného se zákonem (dovezení zboží původem z Číny). Nelze na něj tedy vztáhnout zásadu, že je třeba zohlednit změnu zákona, k níž došlo po spáchání protiprávního jednání a která je pro delikventa výhodnější.

V dané věci se rozhoduje o doměření cla, nelze proto aplikací čl. 11 odst. 8 základního nařízení redukovat výši antidumpingového cla, neboť tento postup se týká snížení již vyměřeného a zaplaceného cla, a k přijetí rozhodnutí dle tohoto článku je oprávněna výlučně Komise EU, nikoliv celní orgány České republiky. Má-li žalobkyně a) za to, že její vyjádření učiněné v doměřovacím řízení mělo být podle jeho obsahu zčásti posouzeno jako žádost dle čl. 11 odst. 8 základního nařízení, o níž doposud nebylo rozhodnuto, musí se domáhat ochrany proti nečinnosti orgánů, nikoliv směřovat tuto obranu do řízení, jehož předmětem je zákonnost rozhodnutí o doměření cla.

Dále žalobkyně a) namítá, že je penále nepřiměřené a neoprávněné. 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 antidumpingového 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 antidumpingového cla, včetně předepsání penále k úhradě, došlo ke změně zákona, v jejímž důsledku nevzniká v celní oblasti povinnost uhradit penále. Tuto změnu zákona, ačkoliv k ní došlo až po vydání přezkoumávaných rozhodnutí žalovaného, je přitom třeba zohlednit, a to i bez námítky.

Nejprve tedy k důvodu prvnímu. Otázkou zákonnosti uložení penále při doměření cla se Krajský soud v Praze zabýval ve svém nedávném rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014 – 121, přičemž dospěl k 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.

Povinnost uhradit penále v případě, že dlužník uvedením nesprávných údajů v celní deklaraci (v dané věci tedy uvedením nesprávné země původu zboží) 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.

Soud považuje za účelné přiblížit novodobý historický vývoj právní úpravy penále za doměření cla.

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 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, č. j. 9 Afs 114/2007 – 111).

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).

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, které se odvíjí od původní splatnosti daně do dne platby daně, přičemž základem pro výpočet penále byla výše nedoplatku. 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). 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). 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, neboť jde rovněž o příslušenství daně, stejně jako penále ve smyslu úroku z prodlení (§ 63 zákona o správě daní a poplatků).

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 žalobkyní.

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.

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).

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 vyčísliła 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 po dobu mezi splatností daně a náhradní lhůtou splatnosti nemohl stát disponovat daní ve správné výši (tj. ve výši doměřené daně). Penále má svojí výši jednak nahradit státu vzniklou finanční ztrátu, jednak má daňové subjekty odradit od toho, aby v řádném daňovém tvrzení uvedli nesprávné údaje a nesprávnou výši daně. 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.

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).

Celní řízení není založeno na principu autoaplikace a neužije se v něm institut daňového tvrzení. Ostatně sám žalovaný v odůvodnění rozhodnutí b) dospěl k závěru, že cla, a to ani antidumpingová, nejsou předmětem daňového tvrzení, a tudíž ani dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu (viz odstavec 60 odůvodnění). 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.

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.

Správnosti výkladu, který zastává soud, nasvědčuje, že nový celní zákon výslovně vyloučil v § 22 vznik penále v případě doměření cla. Z důvodové zprávy plyne, že zakotvení tohoto pravidla není výsledkem změny postoje zákonodárce ve vztahu k prostředkům vymáhání evropského práva, nýbrž pouze reflexí odlišnosti povahy cla a principů, na nichž je založeno celní řízení (absence daňového tvrzení), od klasického daňového řízení založeného

na principu daňového tvrzení. Význam § 22 nového celního zákona tedy spočívá ve vyjasnění, že v celním řízení se § 251 daňového řádu nepoužije. V souvislosti s přijetím nového celního zákona přitom nedošlo ke změně daňového řádu. Má-li tedy zákonodárce zato, že ve věci cla principiálně nevzniká penále dle daňového řádu, pak je zřejmé, že stejně je třeba vykládat tuto otázku ve vztahu k témuž daňovému řádu i za dobu před účinností nového celního zákona.

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, č. j. 10 Afs 216/2016 – 38, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1 Afs 195/2016 – 34). V těchto rozhodnutích se nicméně soud nevyjádřil k existenci samotného právního základu pro vznik povinnosti uhradit penále, resp. použitelnosti § 251 daňového řádu i na clo, a nevypořádal se s argumenty výše předestřenými zdejším soudem o neslučitelnosti penále jakožto sankce za nesprávné daňové tvrzení s doměřením cla.

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. c), e) nebo f) 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, č. j. 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, č. j. 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 (např. z důvodu nezaúčtování antidumpingového cla). Stejně protiprávní jednání zakládá skutkovou podstatu celního deliktu. Kumulace celního deliktu a platebního kvazideliktu za totožné protiprávní jednání pak není logicky odůvodněna (taková kumulace přitom nenastává v případě nesprávnosti řádného daňového tvrzení, neboť to vytváří předpoklad pro doměření daně, včetně penále, nikoliv však pro postih v režimu správněprávní odpovědnosti za delikt). Lze tedy uzavřít, že právní úprava celního deliktu za uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení s možností uložení peněžité sankce vylučuje aplikovatelnost § 251 daňového řádu v souvislosti s doměřením cla.

S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že v souvislosti s doměřením cla nelze žalobkyním uložit penále dle § 251 daňového řádu. Z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí a) žalovaného nezákonné, neboť vychází z nesprávného právního posouzení věci. Žalobkyně a) obecně namítla nezákonnost předepsání penále v rámci žalobních námitek (byť primárně mířila na jiný aspekt této věci). Co se týče penále vyměřeného žalobkyni b), je rovněž nezákonné, a to ze stejných důvodů jako penále vyměřené žalobkyni a). Žalobkyně b) však tuto námitku v žalobě nevznesla. Prvním důvodem, proč soud přihlédl k nezákonnosti napadeného rozhodnutí b) i nad rámec žalobních námitek žalobkyně b), jsou závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 –

31, ve vztahu ke správnímu trestání: „z obecné zásady, že správní soud přezkoumá napadené správní rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů, existuje [...] výjimka stran určitých skutečností významných z hlediska hmotného práva. Sem spadají absolutně neplatné právní úkony (např. absolutní neplatnost smlouvy); prekluze (např. prekluze práva státu vybrat daň nebo prekluze práva státu postihovat fyzické či právnické osoby za přestupky nebo jiné správní delikty); nerespektování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání; situace, kdy by mělo být postiženo jednání, které není vůbec protiprávní, aj. Pokud by se v těchto případech správní soud zmíněnými skutečnostmi odmítl zabývat z úřední povinnosti, znamenalo by to odeprání spravedlnosti a v konečném důsledku i porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397) nebo nejnověji nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15].“ Krajský soud je tedy toho názoru, že pokud by se v dané věci nezákonností napadeného rozhodnutí b) nezabýval z úřední povinnosti, došlo by k odeprání spravedlnosti, neboť jak uvedl již výše, penále je formou trestu a žádný trest nelze uložit bez zákona (čl. 39 Listiny základních práv a svobod). Tento závěr je podpořen i nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15, v němž Ústavní soud vyslovil závěr, že je soud povinen při svém rozhodování dbát své předchozí rozhodovací praxe a rozhodovat ve srovnatelných věcech srovnatelným způsobem. Pokud se hodlá soud od vlastní rozhodovací praxe odchýlit, je to možné pouze tehdy, vypořádá-li se argumentačně s vlastním předcházejícím právním názorem. Opačný přístup by vedl k narušení principu předvídatelnosti a rozhodovací jednoty soudů, což by v posledku vedlo k narušení práv účastníků řízení. Povinnost uložená žalobkyni b) souvisí s povinností uloženou žalobkyni a), obě vychází z totožných skutkových okolností. Jestliže tedy soud shledal rozhodnutí a) týkající se žalobkyně a) k její námitce nezákonným, bylo by v rozporu s právě uvedeným nálezem, aby k totožné nezákonnosti rozhodnutí b) nepřihlédl pouze z toho důvodu, že na to žalobkyně b) nepoukázala.

Druhý důvod, který sám o sobě vede k závěru o nezákonnosti obou rozhodnutí z důvodu předepsání penále k úhradě, 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, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57). Soud je tedy v řízení o žalobě v oblasti správního trestání povinen z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele – tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46: „rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější“. Soud tak je povinen zohlednit, že dne 29. 7. 2016 vstoupila v účinnost nová právní úprava, konkrétně nový celní zákon, který je pro žalobkyně výhodnější, neboť v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále, a to ačkoliv k této změně došlo až po vydání napadených 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, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104, a to v návaznosti na dřívější rozsudek ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 – 57.

Vypořádání žalobních námitek žalobkyně b)

Žalobkyně b) tvrdí, že v celním řízení dochází k pravé retroaktivitě, která je v právním státě nepřípustná. Z žaloby není zcela zjevné, zda žalobkyně b) považuje za projev pravé retroaktivity institut doměření cla, nebo aplikaci závěrů zprávy z mise OLAF vypracované v roce 2013 na žalobkyni b) učiněná celní prohlášení z období říjen 2011 až leden 2012. Soud se proto pro úplnost vypořádal s oběma eventualitami.

V první řadě soud podotýká, že výraz „pravá retroaktivita“ označuje situaci, kdy účinnost zákona předchází jeho platnost; nikoli – jak tento pojem užívá žalobkyně b) – situaci, kdy zákon umožňuje správnímu orgánu ve světle nových skutečností změnit své původní rozhodnutí. Zatímco první situace by skutečně znamenala nepřípustný zásah do právní jistoty, neboť by adresátům zpětně stanovila povinnosti plynoucí ze zpětně účinného právního předpisu, který v rozhodné době nemohli znát, v druhém případě se jedná o situaci právem předvídanou, kdy si každý adresát musí být vědom, že zákon umožňuje rozhodnutí revidovat. Konkrétně institut doměření cla je v celním zákoně (zákon č. 13/1993 Sb.) výslovně upraven od 1. 7. 2011, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 104/2011 Sb., jímž byl – mimo jiné – změněn jeho § 264, byť samozřejmě doměřit clo bylo možné i před tím. Žalobkyně b) tedy v období od 12. 12. 2011 do 2. 1. 2012, kdy podala celní prohlášení, o institutu doměření cla vědět mohla a měla. Zde soud poukazuje nejen na obecnou zásadu „neznalost zákona neomlouvá“, ale rovněž na skutečnost, že žalobkyně b) je podnikatelkou a standard odborné péče je tedy tím vyšší. Rozhodnutí b) je nadto založeno na aplikaci hmotněprávních norem účinných v době vzniku celního dluhu (tedy podání celních prohlášení a rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu).

Co se týče aplikace závěrů zprávy z mise OLAF z roku 2013 na celní prohlášení žalobkyně b) podané na přelomu roku 2011 a 2012, vyplývá z této zprávy, že šetření proběhlo ve dnech 24. 9. – 3. 10. 2013 (v těchto dnech byli pracovníci mise OLAF přítomni na Tchaj-wanu), zásilky zboží, které byly v rámci šetření zkoumány, pocházely z let 2011 – 2013. Konkrétně příloha č. 4 zprávy OLAF, v níž jsou zásilky zboží z Tchaj-wanu do Evropské unie spárovány se zásilkami zboží z Číny na Tchaj-wan, obsahuje zásilky z období 13. 4. 2011 až 18. 7. 2013 – tedy zcela pokrývá období, kdy žalobkyně b) podala celní prohlášení. V této příloze je jedenáctkrát uvedena i firma žalobkyně b). Ve zprávě je detailně popsáno, z jakých údajů OLAF vycházel, tedy že měl k dispozici data z celních prohlášení podaných při dovozu a vývozu zboží tchajwanským orgánům (tato data poskytly tchajwanské orgány). Zpráva z mise tedy vychází z časově autentických údajů vzniklých v době uskutečnění reexportu, validita závěrů OLAF není dotčena tím, že se její pracovníci s těmito daty seznámili až cca dva roky po jejich vzniku. Závěry týkající se např. reexportů z roku 2011 by byly shodné, i kdyby mise OLAF proběhla v roce 2011, plynutí času se na jejich věrohodnosti, úplnosti či správnosti negativně neprojevovalo. Soud uzavírá, že zpráva OLAF, která byla v řízení před celním úřadem a posléze před žalovaným použita jako důkazní prostředek, je způsobilá přinést poznatky o stavu věcí právě v době, kdy žalobkyně b) podala celní prohlášení. Rozhodnutí b) není nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v něm vystihl odvolací námitku přílehavě. Žalobkyně b) v žalobě tvrdí, že poukazovala na časový odstup mezi datem uskutečnění mise OLAF a datem učinění celních prohlášení, žalovaný však namísto toho měl vycházet z časového odstavu zpracování zprávy z mise od doby učinění celních prohlášení. Časový odstup mezi uskutečněním mise a následným zpracováním zprávy z mise není dle soudu významný. Relevantní by mohl být toliko časový odstup mezi provedením vývozu zboží z Tchaj-wanu do Evropské unie a okamžikem provádění šetření, jehož výstupem je bezprostředně poté zpracovaná zpráva z mise jakožto důkazní prostředek užitý v doměrovacím řízení. Soud již výše uvedl, že vzhledem k tomu, že při vyšetřování bylo pracováno s autentickými daty pořízenými v době vývozu zboží z Tchaj-wanu, jsou poznatky

z nich plynoucí průkazné bez ohledu na uplynulý čas. Námitka žalobkyně b) je tedy nedůvodná.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Žalobkyně a) formulovala v žalobě eventuální petit; primárně navrhovala, aby soud vyslovil nicotnost napadeného rozhodnutí a), a pouze pro případ, že by soud tomuto návrhu nevyhověl, požadovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Návrh na vyslovení nicotnosti rozhodnutí shledal soud nedůvodným, a proto ho výrokem I. zamítl. Výrokem II. vyhověl druhé části eventuálního petitu (k tomu viz níže).

Soud shledal námitky týkající se doměření antidumpingového cla nedůvodnými. Obě rozhodnutí jsou nicméně nezákonná z toho důvodu, že jimi bylo žalobkyním předepsáno k placení penále, aniž by jim ovšem povinnost uhradit penále vůbec vznikla. Vzhledem k tomu, jak je výrok obou napadených rozhodnutí vystavěn, nelze oddělit část výroku, kterou bylo doměřeno clo, od té části, kterou je předepsáno k placení penále. Soud proto obě napadená rozhodnutí výrokem II. a III. zrušil pro jejich nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V tom je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tedy bude vycházet z toho, že žalobkyním nevznikla povinnost zaplatit penále z doměřeného cla.

Soud nevyhověl návrhu žalobkyně a nezrušil též dodatečné platební výměry celního úřadu postupem dle § 78 odst. 3 s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů v části, jimiž je předepisováno žalobkyním k placení penále, lze zhojit rozhodnutím o odvolání. Současně nejde o případ, kdy by dodatečné platební výměry neměly být vůbec vydány (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, a ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Právo na náhradu nákladů řízení mají obě žalobkyně, neboť byly plně procesně úspěšné.

Náklady žalobkyně a) spočívají v soudním poplatku ve výši 3.000 Kč za podání žaloby a nákladech na zastoupení advokátem. Zástupce žalobkyně a) doložil provedení tří účelných úkonů právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání 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 a) tak má právo na náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč celkem. 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).

Žalobkyně b) se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdala, proto soud rozhodl, že právo na náhradu nákladů řízení nemá ve vztahu mezi žalobkyní b) a žalovaným žádný z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě **dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 18. prosince 2017

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
B. K.