



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **OTTOVO NAKLADATELSTVÍ, společnost pro vydávání encyklopedické literatury, s. r. o.**, se sídlem Křišťanova 3, Praha 3, zastoupena JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2012, čj. 4434-3/2012-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 6. 2016, čj. 22 Af 43/2013 – 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a rekapitulace řízení

[1] Žalobkyně podala dne 15. 6. 2012 celní prohlášení na propuštění zboží – dětských obrázkových knih (kód 49030000 00, dovozní clo 0 %). Celní úřad Ostrava (dále jen „celní úřad“) prohlášení přijal a dne 21. 6. 2012 rozhodl o propuštění zboží do celního režimu volný oběh. Téhož dne provedl kontrolu, během níž ověřoval správnost údajů v celním prohlášení, pořídil fotodokumentaci zboží a uložil žalobkyni, aby zajistila celní dluh, neboť měl za to, že výše celního dluhu by mohla být vyšší s ohledem na možnou změnu

sazebního zařazení. Celní úřad poté dospěl k závěru, že zboží mělo být zařazeno pod kód 95030069 00 (celní sazba 4,7 %) a zahájil řízení o dodatečném vyměření cla a penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 24. 7. 2012, čj. 14751-9/2012-146300-021, doměřil celní úřad žalobkyni clo ve výši 150.225 Kč a penále ve výši 30.051 Kč. V odůvodnění dodatečného platebního výměru uvedl, že dováženému zboží dává podstatný charakter skládanka, nikoli text; příběh je stručný, podstatnější pro uživatele je puzzle určené pro zábavu nebo hraní. Proti rozhodnutí celního úřadu brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný zamítl v záhlaví popsáním rozhodnutím.

[3] Žalobkyně následně podala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), v níž namítala, že celní orgány aplikovaly nařízení Komise č. 1655/2005/ES o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „nařízení č. 1655/2005“). Tento postup nebyl správný a rozhodnutí na něm postavené je nesprávné. Celní orgány vycházely z toho, že předmětné zboží je shodné s tím, které je popisováno v nařízení č. 1655/2005, tedy zejména, že pravé stránky knihy jsou tvořeny skládankou (puzzle), kterou lze z knihy bez jejího poškození jednoduše oddělit, rozdělit na díly a sestavovat. To znamená, že jde vlastně o hračku. Tyto skutkové závěry jsou v rozporu s reálným stavem, nevychází ze spisu, z podkladů a z provedených důkazů. Celní orgány při posuzování zboží nevycházely ze vzorků zboží, které by mohly ohledat, ale pouze z fotodokumentace. Kdyby tak učinily, zjistily by, že na pravé straně knihy není skládanka ve smyslu puzzle, kterou lze z knihy bez jejího poškození vyjmout, rozdělit a sestavovat, ale že jde o pouhé naznačení skládanky, která je jen obrázkem. Podstatné rysy dává předmětnému zboží text s obrázky a jde tak o obrázkovou knihu, která má být sazebně zařazena do podpoložky 4903 00 00 kombinované nomenklatury s nulovou sazbou cla.

[4] Žalobkyně dále namítá nezákonnost vyměření penále podle § 251 odst. 1 daňového řádu. V jejím případě se nejednalo o doměření cla oproti poslední známé daňové povinnosti, ale o zaúčtování jiné částky cla oproti částce vyplývající z celního prohlášení při propuštění zboží do navrženého celního režimu ve smyslu čl. 248 odst. 2 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „prováděcí nařízení“). V případě zaúčtování jiné částky cla ve smyslu čl. 218 odst. 2 alinea první nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) nelze penále vyměřit.

[5] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Uvedl, že z fotodokumentace ve správním spisu je zřetelné, že dovezené výrobky sestávají z hrubých „listů“, u nichž vždy následující stránka s kratičkým textem a obrázkem slouží současně jako podkladová deska pro sestavování dílků skládanky z předchozí stránky. Dílky jsou vyznačeny prolisem, jsou tedy přímo určeny k tomu, aby byly z knížky vyjmuty a vloženy zpět bez toho, že by došlo ke zničení výrobku.

[6] Penále bylo dle soudu doměřeno správným způsobem. Žalobkyni bylo při propuštění zboží vyměřeno clo 0 Kč, avšak s ohledem na pochybnosti o správném celním zařazení zboží byla současně zajištěna částka pro pokrytí případného rozdílu. Teprve dodatečným platebním výměrem bylo žalobci doměřeno clo ve výši 150.255 Kč, což je postup, který plně odpovídá čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení. Jelikož došlo k doměření

cla, celní úřad dále použil § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jinak řečeno, zajištění částky nelze ztotožňovat s vyměřením cla. Krajský soud uzavřel, že celní orgány postupovaly správně, pokud odkázaly na čl. 220 odst. 1 celního kodexu, neboť ten se týká postupu v případě, kdy byla částka zaúčtována ve výši, která je nižší než částka dlužná ze zákona. Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost z důvodů, které formálně podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve rekapituluje obsah podané žaloby a uvádí, že veškeré žalobní námitky uplatňuje též jako námitky kasační. I krajský soud totiž vycházel pouze z fotodokumentace zboží založené ve správním spisu, která však nemůže poskytnout dostatečně spolehlivý podklad pro kvalifikované posouzení sazebního zařazení zboží.

[9] Stěžovatelka dále namítá nezákonné doměření penále, protože v jejím případě se nejednalo o doměřené clo stanovené oproti poslední známé daňové povinnosti (a nebyly tak dány podmínky pro aplikaci § 251 odst. 1 daňového řádu), ale o zaúčtování jiné částky cla, než která vyplývá z údajů v celním prohlášení. Není tedy podstatné, zda celní orgány vedou či nikoli zvláštní řízení o vyměření cla. Podle čl. 248 odst. 2 prováděcího nařízení totiž platí, že se jedná o zaúčtování při propuštění zboží (čl. 218 odst. 2 alinea první celního kodexu), nikoli o dodatečné zaúčtování (doměření) ve smyslu čl. 220 odst. celního kodexu. Krajský soud se touto námitkou (uplatněnou též jako žalobní) zabýval nedostatečně.

[10] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadaný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na části IV.B a IV.C svého rozhodnutí. Dle žalovaného fotodokumentace ve spisu zobrazuje dostatečně jasně, o jaký výrobek se jedná. Na fotografiích je zřetelně zobrazen jak rozsah textů na levé straně lepenkových listů, tak velikost skládanky na pravé straně listů, i skutečnost, že jednotlivé díly skládanky lze z listů vyjmout, aniž by došlo ke znehodnocení výrobků. To vyplývá i z vyjádření žalobkyně v odvolání. K námitkám týkajícím se vyměření penále žalovaný odkázal na část IV.G svého rozhodnutí. Co se týče námitky, že v případě žalobkyně mělo dojít k zaúčtování cla ve smyslu čl. 218 odst. 2 alinea první celního kodexu, odkázal žalovaný na své vyjádření k žalobě ze dne 16. 4. 2013, bod 3.

[12] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

III. A Relevantní právní rámec

[15] Při hodnocení předloženého případu vycházel Nejvyšší správní soud zejména z následující relevantní právní úpravy:

[16] Zásadním pro sazební zařazení dováženého zboží je Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení o celním sazebníku“), které zavádí nomenklaturu zboží nazvanou „kombinovaná nomenklatura“, která se zakládá na harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „harmonizovaný systém“).

[17] Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I tohoto nařízení, která je každoročně k 1. lednu daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní projednávaném případě je relevantní příloha I nařízení o celním sazebníku ve znění nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. 9. 2011, účinném od 1. 1. 2012 (dále jen „příloha I“).

[18] V úvodu přílohy I lze nalézt Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, která stanoví, že „zařazení zboží do kombinované nomenklatury se řídí těmito zásadami: (1) *Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak(...), (3b) Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit prima facie do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto: b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sada)ch v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit. (...)* (6) *Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávání mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.*“

[19] Část druhá přílohy I obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída X nazvaná „*Buničina ze dřeva nebo z jiných celulózových vláknovin; sběrový papír, kartón nebo lepenka (odpad a výmět); papír, kartón a lepenka a výrobky z nich*“ obsahuje několik kapitol, mezi nimi i kapitolu 49 – „*Tištěné knihy, noviny, obrazy a jiné výrobky polygrafického průmyslu; rukopisy, strojopisy a plány*“.

[20] Úvodní poznámky k třídě X v bodu 1 c) stanoví, že do této kapitoly nepatří „hrací karty nebo jiné výrobky kapitoly 95“. Dle bodu 6 úvodních poznámek „pro účely čísla 4903 se výrazem „obrázkové knihy pro děti“ rozumějí knihy pro děti, ve kterých mají hlavní náplň ilustrace a text má podružný význam“. Číslo 4903 00 00 v kapitole 49 pak odpovídá zboží „Obrázkové knihy, předlohy ke kreslení nebo omalovánky, pro děti“ se smluvní celní sazbou 0 %.

[21] Třída XX celního sazebníku nazvaná „Různé výrobky“ obsahuje kapitolu 95 – „Hračky, hry a sportovní potřeby; jejich části, součásti a příslušenství“. Její číslo 9503 00 69 pak odpovídá zboží „Puzzle – ostatní“ se smluvní celní sazbou 4,7 %.

[22] Za účelem jednotného používání kombinované nomenklatury vydala Komise na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) nařízení o celním sazebníku Nařízení (ES) č. 1655/2005 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. Podle čl. 1 tohoto nařízení se zboží popsané ve sloupci 1 tabulky v příloze zařazuje v rámci kombinované nomenklatury do kódů KN uvedených ve sloupci 2.

[23] V příloze k tomuto nařízení pod bodem 4 je pak uvedeno toto zboží: „*Lepenková skládanková (puzzle) kniha pro děti, sestávající ze šestnácti stránek. Na osmi stránkách (po levé straně) je krátký text příběhu pro děti a ilustrace, vztahující se k tomuto příběhu. Na sedmi stránkách (po pravé straně) je skládanka (puzzle) z 9 kusů, která odpovídá barevné ilustraci na příslušné stránce. Na poslední stránce je pouze ilustrace.*“ Zařazení (kód KN): 95036090. Odůvodnění: *Zařazení je stanoveno podle všeobecných pravidel 1, 3 b) a 6 pro výklad kombinované nomenklatury a podle znění kódů KN 9503, 950360 a 95036090. Zařazení výrobku jako tištěná kniha do čísla 4901 nebo jako obrázková kniha pro děti do čísla 4903 je vyloučeno, jelikož text i obrázky mají ve srovnání se skládankou (puzzle) podružnou funkci. Skládanka (puzzle) dává tomuto výrobku podstatné rysy, a proto je zařazen jako skládanka do čísla 9503.*“

III. B Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, přičemž neshledal tuto námitku jako důvodnou.

[25] Základní požadavky na přezkoumatelnost rozhodnutí plynou z ustálené judikatury správních soudů. V daném případě je stěžovatelem tvrzena nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, k níž se v obecné rovině Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64). O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek. Právě to namítá v nyní projednávané věci stěžovatelka.

[26] Kasační soud, s ohledem na výše uvedenou judikaturu, konstatuje, že se krajský soud vyjádřil ke všem žalobním bodům, uvedl právní úpravu, kterou na

posuzovanou věc aplikoval a úplně, byť stručně, zdůvodnil svoje závěry. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek je plně přezkoumatelný.

III.C Námitka nedostatečnosti důkazů pro sazební zařazení zboží

[27] Stěžovatelka namítá, že jí dovážené zboží není shodné s tím, které popisuje nařízení č. 1655/2004 v bodě 4 přílohy. Stěžovatelka spatřuje pochybení celních orgánů v tom, že neodebraly žádné vzorky zboží, ale vycházely pouze z fotodokumentace, která nemůže poskytnout dostatečně spolehlivý podklad pro kvalifikované posouzení sazebního zařazení předmětného zboží.

[28] Předně je třeba uvést, že stěžovatel v řízení před celními orgány tuto námitku nevznnesl, nerozporoval tedy obsah provedeného dokazování a nenavrhoval provést další důkazy, např. odebráním vzorků zboží či jejich ohledáním. Celní úřad i žalovaný proto vycházeli z důkazů opatřených během kontroly a řízení o doměření cla, hodnotili je jednotlivě a následně v jejich vzájemné souvislosti, tedy zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu). V tomto ohledu nelze v postupu celních orgánů shledat jakékoli pochybení.

[29] Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem i žalovaným za to, že z fotodokumentace, která tvoří součást správního spisu a byla pořízena během kontroly dne 21. 6. 2012, zcela jasně vyplývá, že dováženým zbožím jsou lepenkové knihy označené na přední straně „pohádka s puzzle“ a názvem příslušné pohádky, uvnitř se na levé straně (kterých je v knize šest) nachází krátký text s obrázkem, na pravé straně (kterých je také šest) pak obrázek ve formě puzzle rozdělený na šest dílků, které je možno z knížky vyjmout, skládat a vrátit zpět, aniž by byla knížka porušena či zničena. Naprosto zřetelně lze uvedené zjistit zejména z fotografií č. 2, 3, 7, 10, 13, 16, 19, 22, 25, 28, 31. Soud nevidí žádný důvod, pro který by měly celní orgány odebírat materiální vzorky zboží. Pořízená fotodokumentace totiž dostatečně dokazuje charakteristiku a vlastnosti zboží nutné pro jeho správní sazební zařazení.

[30] V daném případě postupovaly celní orgány podle čl. 68 celního kodexu, podle něž „za účelem ověření přijatých celních prohlášení mohou celní orgány (...) b) kontrolovat zboží a případně za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy odebírat vzorky“. Celní kodex tedy nestanoví povinnost, ale možnost celních orgánů odebírat a analyzovat vzorky zboží. V nyní souzené věci je však zjevné, že materiálním odebráním vzorků zboží, jak navrhuje stěžovatelka, by nebylo možno zjistit více, než co vyplývá z pořízené fotodokumentace.

[31] Ostatně i sama stěžovatelka v průběhu řízení před celními orgány konstantně tvrdila, že předložené zboží obsahuje skládačku - puzzle (srov. Protokol o ústním jednání ze dne 21. 6. 2012, Protokol o ústním podání a jednání ze dne 18. 7. 2012). V odvolání stěžovatelka uvedla, že kniha obsahuje „neplnohodnotné puzzle, které se skládá pouze ze šesti dílců o velkém formátu a dokáže je složit již tříleté dítě“. Sama stěžovatelka tedy v žádném případě nerozporovala, že by šlo o skládanku (puzzle), ale o pouhé „naznačení skládanky, která je v daném případě jen obrázkem“, jak sugeruje v žalobě a kasační stížnosti. S tímto tvrzením přichází až v řízení před soudy, přičemž, jak již kasační soud ve shodě s krajským soudem i celními orgány výše uzavřel, nemá toto tvrzení oporu ve spisu.

[32] Lze tedy shrnout, že vzhledem k tomu, že stěžovatelkou dovážené zboží odpovídá popisu zboží dle bodu 4 přílohy nařízení č. 1655/2005 (resp. má o 4 strany méně a skládáčka má 6, nikoli 9 dílků), celní orgány nepochybily, zařadily-li toto zboží pod kód 9503 60 90 kombinované nomenklatury. Nejvyšší správní soud zde zcela na okraj poznamenává, že v případě, kdy by stěžovatelem dovážené zboží nebylo jednoznačně zařazeno zmiňovaným nařízením (tedy přímo aplikovatelným unijním předpisem) do podpoložky 9503 60 90 kombinované nomenklatury, nebyly by závěry týkající se sazebního zařazení dotčeného zboží [a to i s ohledem na aplikované všeobecné pravidlo 3 b)] pro soud natolik jednoznačné a bylo by lze uvažovat i o sazebním zařazení odlišném, odpovídajícím argumentaci stěžovatele. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo, aplikací nařízení č. 1655/2005 nemohlo dojít k žádným pochybnostem o sazebním zařazení dováženého zboží, ačkoli to při reálném posouzení jeho povahy za použití „zdravého rozumu“ skutečně svými charakteristikami odpovídá spíše dětské knize než hračce. Tato úvaha soudu však nemůže nic změnit na posouzení důvodnosti kasační stížnosti, neboť sazební zařazení zboží je procesem značně svébytným, u kterého nelze přihlížet k tomu, jak je na jednotlivé zboží nahlíženo v „běžném životě“.

[33] Tato kasační námitka není důvodná.

III.D Námitka nezákonně vyměřeného penále

[34] Druhý okruh uplatněných námitek se týká penále vyměřeného dle § 251 odst. 1 daňového řádu. Dle stěžovatelky v jejím případě nešlo o doměřené clo stanovené oproti poslední známé daňové povinnosti, ale o zaúčtování jiné částky cla při propuštění zboží, než která vyplývá z údajů uvedených v celním prohlášení, ve smyslu čl. 248 odst. 2 prováděcího nařízení. V případě postupu podle čl. 248 prováděcího nařízení nedochází k tzv. dodatečnému zaúčtování cla ve smyslu čl. 220 odst. 1 celního kodexu, ale k zaúčtování cla dle čl. 218 odst. 2 alinea první celního kodexu.

[35] Článek 248 odst. 1 prováděcího nařízení stanoví: *Při propuštění zboží deklarantovi se zaúčtuje dovozní clo na základě údajů uvedených v celním prohlášení. Domnívají-li se celní orgány, že kontroly, které provedly, mohou vést ke stanovení vyšší částky cla, než je částka stanovená na základě údajů uvedených v celním prohlášení, vyžadují navíc poskytnutí dostatečné jistoty pro pokrytí rozdílu mezi částkou vyplývající z údajů uvedených v celním prohlášení a částkou, která může být pro zboží nakonec vyměřena. Deklarant však může namísto poskytnutí jistoty požádat o okamžité zaúčtování částky cla, která může být pro zboží nakonec vyměřena.* Odst. 2 tohoto článku pak stanoví: *Jestliže celní orgány na základě kontrol, které provedly, stanoví jinou částku cla, než která vyplývá z údajů uvedených v celním prohlášení, zaúčtuje se při propuštění zboží takto stanovená částka.*

[36] Dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu „daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována“. Podle § 143 odst. 2 daňového řádu. „[p]odle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“

[37] V nyní projednávané věci je ze správního spisu zřejmé, že celní úřad postupoval podle čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení. Na základě údajů obsažených v podaném celním prohlášení zaúčtoval stěžovatelce dne 21. 6. 2012 dovozní clo ve výši 0 Kč a zboží propustil do režimu volného oběhu. Téhož dne provedl na základě čl. 68 celního kodexu kontrolu za účelem ověření přijatých celních prohlášení, mj. kontroloval dovážené zboží, a to pořízením fotodokumentace (vzorky nebyly odebrány fyzicky, ale formou pořízení fotografií, srov. Kontrolní protokol ze dne 21. 6. 2012). Vzhledem k tomu, že provedená kontrola mohla dle celního úřadu vést ke stanovení vyšší částky cla, vyžádal od stěžovatelky poskytnutí jistoty ve výši 155.000 Kč pro pokrytí rozdílu mezi částkou vyplývající z údajů uvedených v celním prohlášení a částkou, která může být pro zboží nakonec vyměřena. Poté, co celní úřad obdržel (dne 22. 6. 2012) stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, oznámil stěžovatelce dne 25. 6. 2012 zahájení řízení ve věci dodatečného vyměření dovozního cla, jehož výsledkem byl shora popsáný dodatečný platební výměr.

[38] Dovolává-li se stěžovatelka použití čl. 248 odst. 2 prováděcího nařízení, jde o stanovení jiné částky cla oproti celnímu prohlášení na základě provedených kontrol, avšak při propuštění zboží, nikoli až po něm. Ve stěžovatelčině věci však celní úřad nestanovil jinou částku cla při propuštění, neboť si vyžadoval stanovisko celního ředitelství k odebraným vzorkům (fotodokumentaci) dle Tarifního informačního systému Celní správy České republiky - ke stanovení jiné částky cla oproti celnímu prohlášení při propuštění proto nedošlo. Celní orgány postupovaly v souladu s čl. 244 prováděcího nařízení, podle něž, *„[p]okud celní orgány odeberou vzorky pro rozbor nebo hloubkovou kontrolu, propustí deklarantovi dotyčné zboží dříve, než jsou k dispozici výsledky rozboru nebo kontroly, pokud tomu jinak nic nebrání a pokud v případě, kdy vznikl nebo by mohl vzniknout celní dluh, již bylo dotyčné clo zaúčtováno a zapláceno nebo zajištěno“*.

[39] Směřuje-li snad argumentace stěžovatelky k tomu, že za jiné stanovení částky cla dle čl. 248 odst. 2 prováděcího nařízení je v jejím případě nutno považovat poskytnutí jistoty, je tato argumentace lichá. Poskytnutí jistoty na úhradu dodatečně doměřeného cla totiž nelze ztotožnit s vyměřením (zaúčtováním) cla.

[40] Takovým způsobem by bylo možno uvažovat pouze v případě, že by nastala situace předvídaná v poslední větě čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení, tedy že by deklarant namísto poskytnutí jistoty požádal o okamžité zaúčtování částky cla, která může být pro zboží nakonec vyměřena. Tehdy by již nešlo o poskytnutí jistoty, ale úhradu celního dluhu, přičemž následně v případě, že by clo bylo skutečně doměřeno, by již nárok na penále nevznikl (§ 251 odst. 4 daňového řádu).

[41] Co se týče druhé části této námitky, čl. 218 odst. 2 alinea první celního kodexu zní: *„Je-li stanoveno, že zboží lze propustit, pokud jsou splněny určité podmínky stanovené právními předpisy Společenství, které upravují vyměření vzniklého dluhu nebo jeho vybrání, musí být zaúčtování provedeno nejdéle do dvou dnů ode dne, kdy je určena nebo stanovena výše dluhu nebo povinnost zaplatit clo vyplývající z tohoto dluhu.“*

[42] Článek 220 odst. 1 celního kodexu pak stanoví, že *„[n]ebyla-li částka cla vyplývající z celního dluhu zaúčtována v souladu s články 218 a 219 nebo byla-li zaúčtována ve výši, která je*

nižší než částka dlužná ze zákona, zaúčtuje se částka cla, která má být vybrána nebo dovybrána, do dvou dnů ode dne, kdy se celní orgány o této situaci dověděly a mohou vypočítat částku dlužnou ze zákona a určit dlužníka (dodatečné zaúčtování). Tuto lhůtu lze prodloužit v souladu s článkem 219.“

[43] Stěžovatelka namítá, že v jejím případě došlo k zaúčtování cla podle čl. 218 odst. 2 alinea první, nikoli dle čl. 220 odst. 1 celního kodexu. Jak již ale vyplývá ze shora uvedeného, v případě zboží dováženého stěžovatelkou došlo při propuštění zboží do volného oběhu k zaúčtování cla ve výši 0 Kč (tedy postupem dle čl. 218 odst. 2 alinea první celního kodexu, kterého se dovolává stěžovatelka). Následně ale bylo zjištěno, že částka celního dluhu vyměřená rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu a částka celního dluhu „ze zákona“ je odlišná, celní orgány proto postupovaly dle čl. 220 odst. 1 celního kodexu a celní dluh dodatečně doměřily (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 105/2009 – 76). Stěžovatelce tak bylo clo zaúčtováno jak podle čl. 218 odst. 2, tak následně doměřeno dle čl. 220 odst. 1 celního kodexu, přičemž z takto doměřené částky cla byl celní úřad povinen vyměřit dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu penále.

[44] Ani tato kasační námitka není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Kasační stížnost posoudil Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené jako nedůvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji proto zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovaný správní orgán, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náhradu nákladů řízení neuplatnil, ze soudního spisu není ani zřejmé, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly a kasační soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. října 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu