



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Lagermax spedice a logistika s.r.o.**, IČ 48035131, se sídlem U Prioru 1059/1, Praha 6, zast. JUDr. Evou Koubovou, advokátkou, se sídlem Vinohradská 343/6, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 4. 2015, č. j. 22578/2015-900000-304.1, č. j. 22578-2/2015-900000-304.1, č. j. 22578-3/2015-900000-304.1, č. j. 22578-4/2015-900000-304.1, č. j. 22578-5/2015-900000-304.1, č. j. 22578-6/2015-900000-304.1, č. j. 22578-7/2015-900000-304.1, č. j. 22578-8/2015-900000-304.1, č. j. 22578-9/2015-900000-304.1 a č. j. 22578-10/2015-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2019, č. j. 10 Af 39/2015 - 301,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Evy Koubové.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Celní úřad Praha Ruzyně celkem deseti rozhodnutími ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9436-11/2014-650000-11, č. j. 9436-12/2014-650000-11, č. j. 9436-13/2014-650000-11, č. j. 9436-14/2014-650000-11, č. j. 9436-15/2014-650000-11, č. j. 9436-16/2014-650000-11, č. j. 9436-17/2014-650000-11, č. j. 9436-18/2014-650000-11, č. j. 9436-19/2014-650000-11, č. j. 9436-20/2014-650000-11, doměřil žalobkyni clo a vyměřil penále z důvodu nesprávného zařazení dováženého zboží do podpoložky celního sazebníku. Žalovaný celkem deseti rozhodnutími ze dne 24. 4. 2015, č. j. 22578/2015-900000-304.1, č. j. 22578-2/2015-900000-

304.1, č. j. 22578-3/2015-900000-304.1, č. j. 22578-4/2015-900000-304.1, č. j. 22578-5/2015-900000-304.1, č. j. 22578-6/2015-900000-304.1, č. j. 22578-7/2015-900000-304.1, č. j. 22578-8/2015-900000-304.1, č. j. 22578-9/2015-900000-304.1 a č. j. 22578-10/2015-900000-304.1, změnil výše uvedená rozhodnutí Celního úřadu Praha Ruzyně tak, že žalobkyni doměřil clo v celkové výši 851.931 Kč a předeepsal jí povinnost uhradit penále výši 170.389 Kč.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 6. 5. 2019, č. j. 10 Af 39/2015 - 301, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že napadená rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná. Žalovaný v dostatečném rozsahu reagoval na námítky žalobkyně i předložený znalecký posudek. Skutečnost, že celní úřad neumožnil žalobkyni, aby se seznámila se všemi podklady řízení, nezakládá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Městský soud současně navázal, že z judikatury správních soudů nelze dovodit, že by jediným přípustným způsobem opatřování skutkových zjištění bylo provedení následné kontroly u nepřímého zástupce (zde žalobkyně). Nebylo tudíž nezbytné, aby byla žalobkyně od počátku účastníkem následné kontroly prováděné u příjemce zboží. Podle městského soudu bylo povinností celních orgánů zajistit, aby měla žalobkyně možnost seznámit se s podklady řízení, aby se k nim mohla vyjádřit, případně je zpochybnit či učinit návrh na doplnění dokazování. Celní orgány sice mohou vycházet ze skutečností zjištěných v průběhu následné kontroly provedené u příjemce zboží, nicméně musí současně umožnit žalobkyni, aby uplatnila svá nastíněná procesní práva. Podle městského soudu celní orgány tuto povinnost nesplnily. Celní úřad totiž nijak nereagoval na návrh provedení důkazu, kterým se žalobkyně domáhala, aby celní úřad provedl důkaz vzorkem zboží získaným v průběhu následné kontroly u příjemce zboží. Celní úřad se v reakci na návrh žalobkyně omezil na konstatování, že doposud shromážděné důkazy postačují k vydání rozhodnutí. Městský soud v dané souvislosti doplnil, že důkazní návrh žalobkyně na provedení důkazu vzorkem zboží získaným v průběhu následné kontroly nebyl nikterak excesivní, obzvláště za situace, kdy mezi žalobkyní a celními orgány je sporná právě otázka konkrétních parametrů a vlastností předmětného zboží, jejíž posouzení je klíčové pro sazební zařazení zboží. Jestliže celní orgány vzorky zboží nezařadily mezi podklady řízení ani navzdory výslovnému požadavku žalobkyně, odepřely jí možnost se s nimi řádně seznámit a adekvátně reagovat na skutková zjištění. Pochybení celních orgánů je o to závažnější, že právě zkoumané vzorky a výsledky posouzení jejich vlastností ze strany Celní technické laboratoře byly podle obsahu napadených rozhodnutí klíčové pro meritorní posouzení věci samé. Současně městský soud doplnil, že by napadená rozhodnutí musel zrušit i z toho důvodu, že v mezičase došlo ke změně právní úpravy, podle které již celní orgány nejsou oprávněny v případě doměření cla uložit povinnost uhradit penále. Právě s ohledem na změnu právní úpravy ku prospěchu žalobkyně s přihlédnutím k tomu, že na penále je nezbytné nahlížet jako trestní sankci, nemohou s ohledem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu napadená rozhodnutí obstát, a městský soud by je i v případě řádného procesního postupu celních orgánů musel zrušit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[3] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní nejprve obsírně shrnul skutkový stav věci. Následně městskému soudu vytkl, že nesprávně posoudil obsah spisové dokumentace. Ta, kterou celní úřad žalobkyni

pokračování

předložil, obsahuje veškeré poklady, které celní orgány pro svá rozhodnutí využily. Jedinou část spisu, kterou žalobkyni nezpřístupnily, se týkala kontrolních zjištění ve vztahu k jiným subjektům, neboť příjemce zboží zastupovali v jiných řízeních i jiní zástupci odlišní od žalobkyně. Stěžovatel upozornil, že kontrola u příjemce zboží proběhla v roce 2013 v situaci, kdy již neměl příjemce předmětné zboží k dispozici. Proto měly celní orgány k dispozici jen 5 kusů vzorků zboží, které zaslal příjemce celnímu orgánu v okamžiku dovozu. Právě tyto vzorky zkoumala a prověřila Celní technická laboratoř. Jiné vzorky neměla Celní technická laboratoř k dispozici, a proto nemohl celní úřad žalobkyni seznámit s výsledky zkoumání, které ani nikdy neproběhlo. Současně stěžovatel doplnil, že zkoumání vzorků nepředstavovalo pro sazební zařazení zboží stěžejní důkaz. Stěžovatel naopak upozornil, že znalecký posudek, který předložila žalobkyně, nepřijal z toho důvodu, že z jeho obsahu není zřejmé, jak by bylo možné ztotožnit předmětné zboží se vzorkem zkoumaným znalcem. Není proto zřejmé, jakým způsobem získal znalec vzorek zboží v situaci, kdy k dovozu došlo v roce 2012 a znalecké zkoumání proběhlo v roce 2014. Přitom příjemce zboží již předmětné zboží nemohl mít v dané době ve své dispozici. Znalec současně nezkoumal předmětné vzorky ve stavu, v jakém se nacházely v době dovozu. Provedená zkouška ze strany znalce tak nebyla způsobilá ověřit vlastnosti předmětného zboží.

[4] Následně stěžovatel obsírně polemizoval se závěry městského soudu, podle kterých bylo namíste zrušit napadená rozhodnutí i z toho důvodu, že v mezičase došlo ke změně právní úpravy, která již nepředpokládá uložení penále v případě doměření cla. Podle stěžovatele je předpokladem pro zrušení rozhodnutí v případě změny právní úpravy, aby sám žalobce brojil proti rozhodnutí o trestu. Upozornil přitom, že žalobkyně v rámci žaloby argumentačně nijak nebrojila proti povinnosti hradit penále. Přitom pokud žaloba takovouto argumentaci neobsahuje, nemůže soud danou otázku posoudit *ex offio* a napadená rozhodnutí zrušit. Oprávnění zrušit napadená rozhodnutí nemohla městskému soudu založit ani skutečnost, že žalobkyně brojila proti napadeným rozhodnutím v jejich plném rozsahu. Klíčové je, že žaloba neobsahovala žádnou argumentaci směřující proti penále. Současně platí, že v rámci dodatečných platebních výměrů je výrok o penále svou povahou akcesorický a sám o sobě neobstojí při nedůvodnosti žaloby proti hlavnímu výroku jen v případě, pokud by byl sám důvodně napaden. Tato podmínka však nebyla naplněna. Dále podle stěžovatele neměl městský soud žalobkyni přiznat náhradu nákladů řízení, neboť důvodem pro zrušení rozhodnutí nebylo pochybení stěžovatele. Současně stěžovatel doplnil, že právní závěry městského soudu jsou v rozhodovací praxi správních soudů ojedinělé. Nejvyšší správní soud, i některé krajské soudy již posuzovaly povinnost hradit penále v období po přijetí předmětné novely, aniž by však dospěly k závěru o nutnosti zrušení rozhodnutí stěžovatele, které své adresáty zavazovaly k úhradě penále na základě dříve účinné právní úpravy.

[5] Nejvyššímu správnímu soudu proto stěžovatel navrhl, aby zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že městský soud podle jejího názoru posoudil věc správně. Celní orgány totiž v dané věci postupovaly ryze formalisticky a odmítaly jakékoliv návrhy na provedení dalšího dokazování směřujícího k odstranění existujících rozporů. Teprve v rámci kasační stížnosti stěžovatel vysvětlil,

jakým způsobem zkoumala Celní technická laboratoř předmětné zboží. Stěžovatel se přitom snaží konstruovat novou realitu, která však neodpovídá obsahu spisové dokumentace, v důsledku čehož si stěžovatel ve své argumentaci protirečí. Kasační stížnost obsahuje zcela novou argumentaci, která neodpovídá tvrzení celních orgánů v předchozích fázích řízení. Stěžovatel žalobkyni podsouvá tvrzení, že měla mít údajně nejasnosti ohledně vlastností a účelu využití předmětného zboží, byť má žalobkyně od počátku jasno, že předmětné zboží spadá pod zařazení kódu HS 8531. Žalobkyně setrvale tvrdila, že zboží náleží do již uvedené kategorie, což chtěla podpořit i navrhovanými důkazy. Podle žalobkyně zkouška v Celní technické laboratoři nemohla proběhnout správně, navíc údaje o zkoušce celní orgány žalobkyni nezpřístupnily. Proto se žalobkyně obrátila na znalce, aby posoudil vlastnosti vzorků zboží, které měla k dispozici od příjemce. Žalobkyně setrvala na názoru, že předmětné zboží zařadila s ohledem na jeho vlastnosti, funkce a účel správně. Příjemce zboží navíc celnímu úřadu nabídl možnost odebrat vzorky zboží z jiné zásilky se shodným zbožím, zda však možnosti odebrat vzorek celní úřad využil, nelze zjistit z části spisu, která je žalobkyni přístupná. Žalobkyně se ztotožnila s městským soudem, že bylo namístě zrušit napadená rozhodnutí i v důsledku přijetí právní úpravy, která je pro ni příznivější. Žalobkyně napadla předmětná rozhodnutí v plném rozsahu, a proto neobstojí úvahy stěžovatele o tom, že městský soud zrušil zmíněná rozhodnutí *ex offo*. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalobkyně navrhla, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že byla podána z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud uvádí, že celní úřad se skutečně dopustil pochybení, jestliže žalobkyni nezpřístupnil vzorky zboží, které měla k dispozici Celní technická laboratoř ověřující vlastnosti vzorků poskytnutých příjemcem zboží, resp. že jí neumožnil polemizovat se závěry Celní technické laboratoře ohledně vlastností předmětného zboží. Podle Nejvyššího správního soudu v současném okamžiku spisová dokumentace neumožňuje žalobkyni, ale ani správním soudům, ověřit, jaké vlastnosti mělo předmětné zboží, resp. jak při zkoumání těchto vlastností postupovala Celní technická laboratoř. Přitom posouzení vlastností předmětného zboží je pro jeho zařazení do celního sazebníku zcela klíčové. Tato skutečnost je zjevná jak z napadených rozhodnutí, tak i ze všech podání

pokračování

žalobkyně, neboť sporná otázka skutečně spočívá v posouzení vlastností předmětného zboží, byť se stěžovatel snaží tvrdit, že tomu takto není. Při nastíněném procesním stavu, kdy žalobkyně aktivně rozporuje vlastnosti předmětného zboží, jak je vyhodnotily celní orgány, nelze bez dalšího odmítnout požadavek žalobkyně, aby byly vlastnosti předmětného zboží dále zkoumány, popř. byl přezkoumán postup určení jeho vlastností. Jinými slovy, žalobkyně musí mít možnost polemizovat se závěry celních orgánů ohledně vlastností zboží a tyto závěry reálně zpochybnit. Právě k tomu směřovaly důkazní návrhy, které žalobkyně požadovala provést.

[11] Lze si přitom z povahy věci představit více způsobů, jak mohly celní orgány žalobkyni umožnit polemizovat s jejich závěry. Celní orgány nepochybně mohly žalobkyni předložit vzorky předmětného zboží s tím, že jí měly umožnit, aby je na své náklady podrobila znaleckému zkoumání. Jestliže již celní orgány neměly vzorky k dispozici, byl představitelný i takový postup, že by celní orgány předložily dokumentaci, ze které by byly zřejmé vlastnosti zboží i postupy, jak Celní technická laboratoř zkoumala vzorky a na základě jakých skutečností dospěla k závěru o konkrétních vlastnostech zboží. Takový dokument však ve spisové dokumentaci není a úřední záznam vyhotovený Celním úřadem pro hlavní město Prahu dne 25. 3. 2013, č. j. 15829-4/2013-510000-51, neumožňuje dostatečně přezkoumat, jakým způsobem probíhala zkouška vlastností předmětného zboží. Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud již celní orgány vzorky zboží nemají k dispozici, musí být součástí spisové dokumentace takový podklad, který umožní přezkoumat, zda vlastnosti zboží byly zjišťovány řádným způsobem. Jen tímto postupem lze provést jak přezkum zkušebního postupu, tak i polemiku se závěry Celní technické laboratoře. Nastíněným způsobem však celní orgány nepostupovaly. Jednak žalobkyni vůbec neumožnily seznámit se s vzorky předmětného zboží. Tato skutečnost však ještě sama o sobě nutně nemusela znamenat nezákonnost postupu celních orgánů, pokud by tyto předložily protokol o zkoušce vlastností předmětného zboží či jiný dokument, ze kterého by bylo zřejmé, jak Celní technická laboratoř postupovala a proč dospěla k daným konkrétním závěrům. Takový dokument by nepochybně umožnil žalobkyni polemizovat s tím, zda byla zkouška prováděna řádně a zda jsou přijaté závěry správné. To však skutečně celní orgány žalobkyni neumožnily. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s městským soudem, že celní orgány porušily procesní práva žalobkyně, jestliže jí neumožnily se seznámit s klíčovým podkladem řízení, resp. ji zamezily v polemice se závěry Celní technické laboratoře ohledně vlastností předmětného zboží.

[12] Dále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.“

[13] Podle § 22 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění účinném ke dni rozhodování městského soudu, „[z] částky doměřeného cla nevzniká penále.“

[14] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry městského soudu, že napadená rozhodnutí celních orgánů nemohou obstát i z toho důvodu, že v mezičase od jejich vydání do vydání rozsudku městského soudu došlo ke změně právní úpravy, která již v případě doměření cla nepočítá s uložením penále. Jak již přílehavě upozornil městský soud, do přijetí celního

zákona č. 242/2016 Sb. vznikala daňovým subjektům na základě § 251 daňového řádu v případě doměření cla povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřeného cla. Nově přijatý celní zákon, který vstoupil v účinnost dne 29. 7. 2016, však v § 22 stanovuje, že z doměřeného cla již daňovému subjektu povinnost hradit penále nevzniká.

[15] Městský soud v dané souvislosti příležitostně poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2013 - 46, podle kterého je nezbytné nahlížet na penále jako trest, a současně poukázal i na související usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, podle kterého mají krajské soudy povinnost při posuzování rozhodnutí, jímž byl uložen trest za správní delikt, přihlédnout k aktuální právní úpravě v době vlastního rozhodování. Zda došlo ke změně právní úpravy, musí krajské soudy zjišťovat *ex officio* i bez žalobní námítky.

[16] Nejvyšší správní soud navzdory velmi obsáhlé kasační argumentaci stěžovatele dospěl k závěru, že městský soud správně zrušil napadená rozhodnutí celních orgánů i z toho důvodu, že v mezidobě mezi vydáním rozhodnutí celních orgánů a rozsudku městského soudu došlo k přijetí právní úpravy, která je pro žalobkyni příznivější. Ke změně právní úpravy přitom městský soud správně přihlédl z úřední povinnosti a žalobou napadená rozhodnutí správně zrušil i z tohoto důvodu, byť svou argumentaci učinil nad rámec své zákonné povinnosti, neboť rozhodnutí žalovaného zrušil primárně pro vady řízení.

[17] Nejvyšší správní soud uvádí k odkazům stěžovatele na předchozí rozsudky tohoto soudu, ve kterých byla posuzována jiná rozhodnutí celních orgánů ukládající penále po přijetí nového celního zákona, že v těchto věcech nebyla otázka aplikace nové příznivější právní úpravy v celním zákoně vůbec řešena. V nyní posuzované věci jsou tak rozhodné toliko závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, které byly ve vztahu k novému celnímu zákonu vylučujícím vyměření penále z doměřeného cla aplikovány způsobem shodným, jak to učinil městský soud, například v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 5/2019 - 51, ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 33/2019 - 38, ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 186/2017 - 64, a ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017 - 59. V tomto ohledu je tedy judikatura Nejvyššího správního soudu k uvedené problematice setrvalá.

[18] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že žalobkyně měla v řízení před městským soudem plný úspěch, a proto bylo namístě, aby jí byla přiznána náhrada nákladů žalobního řízení. To platí zvláště za situace, kdy důvodem pro vydání zrušujícího rozsudku městského soudu nebylo pouze přijetí pro žalobkyni příznivější právní úpravy ohledně penále z doměřeného cla, k němuž došlo až po vydání žalobou napadených rozhodnutí, nýbrž zejména uvedené vady řízení před celními orgány.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Městský soud posoudil uvedené právní otázky správně, napadený rozsudek je tudíž zákonný a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci

pokračování

úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalobkyně byla v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěšná, náleží jí proto náhrada nákladů tohoto řízení.

[21] Žalobkyni přísluší náhrada za jeden úkon právní služby učiněný zástupkyní žalobkyně advokátkou JUDr. Evou Koubovou, a to za vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 9. 8. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Žalobkyni tak náleží 3.100 Kč společně s náhradou hotových výdajů za jeden úkon právní služby ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupkyně žalobkyně doložila, že je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvýšil Nejvyšší správní soud odměnu o částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 21 % z přiznané odměny, tj. o částku 714 Kč. Odměnu za převzetí zastoupení a první poradu klientkou však Nejvyšší správní soud zástupkyni nepřiznal, neboť ta již zastupovala žalobkyni v řízení před městským soudem a byla tak s danou věcí obeznámena. Uskutečnění další porady s klientkou pak zástupkyně ničím nedoložila. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí 4.114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně advokátky JUDr. Evy Koubové do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. dubna 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu