



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **Menzies Aviation (Czech), s.r.o.**  
sídlem K letišti 1049/57, Ruzyně, 161 00 Praha 6  
zast. Mgr. Zdenkem Bajarem, advokátem  
se sídlem Tržiště 366/13, 118 00 Praha 1- Malá Strana

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlem Budějovická 7, Praha 4

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.10.2021, č. j. 36674-2/2021-900000-319,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

## Odůvodnění:

### I. Předmět sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo na základě odvolání žalobce podle § 101 a § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, s přihlédnutím k článku 44 a článku 79 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění, (dále jen „UCC“ nebo „celní kodex“) a za použití zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie změněno prvostupňové rozhodnutí, pokud jde o nesprávně uvedené číslo jednací prvostupňového rozhodnutí, ve zbylé části bylo potvrzeno.
2. Rozhodnutím Celního úřadu Praha Ruzyně byl žalobci vyměřeno podle ust. podle ustanovení článku 104 odst. 1 celního kodexu, v souladu s ustanovením článku 79 celního kodexu a ustanovením prováděcího nařízení Komise (EU) 2019/1776, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ustanovením § 23 odst. 1 písm. d) zákona o DPH a ustanovení § 38 odst. 1 zákona o DPH, částku DPH ve výši 263616,60 Kč, která byla zaúčtována podle čl. 105 odst. 3 a 4 celního kodexu.
3. Dne 16. 9. 2020 provedl celní úřad kontrolu dočasně uskladněného zboží – souhrnná deklarace MRN 20CH00000253797237, položka 4 (AWB 724-0736288). Zásilka (2 nákladové kusy o celkové hmotnosti 484 kg) – kosmetické tužky na líčení očí, měla být dle dokladů uskladněna od 24. 8. 2020 v dočasném skladu deklaranta. Kontrolou provedenou celním úřadem ve skladu deklaranta bylo ale zjištěno, že zásilka se již ve skladu nenalézá, a že byla vydána ze skladu dne 24. 8. 2021, aniž by byla navržena na propuštění do celního režimu. Tím také vznikl, dle ustanovení 79 odst. 1 a 2 celního kodexu, za použití ustanovení článku 85 odst. 1 a 2 celního kodexu, dne 24.8.2020, tedy v den, kdy zboží bylo odňato celnímu dohledu, celní dluh. Žalobce jakožto deklarant se tedy dle ustanovení článku 79 odst. 3 písm. a) celního kodexu stal dne 24.8.2020 dlužníkem, neboť nezajistil, dle ustanovení článku 147 odst. 3 písm. a) celního kodexu, aby zboží nebylo odňato celnímu dohledu.
4. Celní úřad je, v případě nezákonného dovozu zboží, dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, správcem DPH. Při výpočtu celního dluhu bylo, v souladu s Všeobecnými interpretačními pravidly Harmonizovanému systému, která jsou uvedena v TARICU2020, který vydává Komise a v souladu s článkem 6 Nařízení EHS č. 2658/87, dovezené zboží do podpoložky celního sazebníku 3304200000 - Kosmetické přípravky nebo líčidla a přípravky pro péči o pokožku (jiné než léky), včetně opalovacích nebo ochranných přípravků; přípravky pro manikúru nebo pedikúru – Přípravky na líčení očí.

### II. Napadené rozhodnutí

5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil správnost rozhodnutí celního úřadu a vypořádal odvolací námítky žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

6. První námitkou zpochybňoval žalobce postup celního úřadu, když uvedl, že celním úřadem vyčíslené DPH není vůbec „celním dluhem“ ve smyslu celního kodexu, za jehož úhradu odvolatel jakožto provozovatel dočasněho skladu dle celního kodexu odpovídá (tím je dle celního kodexu pouze „povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží“ - článek 5 bod 18 UCC). Odpovědnost odvolatele za úhradu DPH dle celního kodexu proto dovozovat nelze.
7. Žalovaný k této námitce v odůvodnění uvedl, že podle § 93 zákona o DPH celní úřady vykonávají správu daně podle právních předpisů upravujících správu cla. Správu cla při dovozu či vývozu zboží upravuje celní zákon. Podle § 1 písm. b) celního zákona upravuje tento zákon správu daní, stanoví-li zákon upravující daň z přidané hodnoty nebo zákon upravující spotřební daně, že se pro jejich správu použijí ustanovení o správě cel. Podle § 3 odst. 1 celního zákona platí, že při výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie nebo tento zákon jinak. Dá se tedy shrnout, že není-li stanovena výjimka, aplikují se na veškeré činnosti vykonávané podle celního zákona a přímo použitelných předpisů EU následující právní předpisy v následujícím pořadí: a) přímo použitelné předpisy EU, b) celní zákon, c) daňový řád. Přímě použitelné předpisy EU jsou vydávány především v podobě nařízení, která mají aplikační přednost a jsou přímo účinná i v České republice. Z uvedeného plyne, že i pro správu DPH se v určitých zákonem definovaných případech užití příslušná ustanovení přímo použitelných právních předpisů EU, tedy v projednávaném případě příslušná ustanovení UCC a UCC DA. V takových případech je pak pod pojmem celní dluh užívaným v příslušných ustanoveních přímo použitelných předpisů EU nutno rozumět nejen povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží, ale i povinnost zaplatit příslušnou částku DPH. Věcná příslušnost celního úřadu ke správě DPH pak v projednávaném případě vyplývá z ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, ve znění platném do 30. 9. 2021, ve spojení s § 23 zákona o DPH. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona DPH, ve znění platném do 30. 9. 2021, platí, že správcem DPH je příslušný finanční úřad; ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 2 až 4. Nutno dodat, že výjimky uvedené v § 23 odst. 2 až 4 zákona o DPH na projednávaný případ nedopadají, neboť povinnost přiznat DPH při dovozu v projednávaném případě vznikla podle § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění. Podle čl. 147 odst. 2 UCC platí, že aniž je dotčen čl. 134 odst. 2, může být dočasně uskladněné zboží podrobena pouze úkonům potřebným k tomu, aby bylo uchováno v nezměněném stavu, aniž by se měnila jeho obchodní práva nebo technická charakteristika a zároveň podle čl. 147 odst. 3 UCC platí, že držitel povolení k provozování dočasněho skladu nebo osoba provádějící uskladnění zboží v případech, kdy je zboží uskladněno na jiných místech určených nebo schválených celními orgány, zodpovídá za vše následující: a) zajištění toho, aby dočasně uskladněné zboží nebylo vyjmutο z celního dohledu; b) splnění povinností vyplývajících z dočasněho uskladnění zboží. Podle čl. 5 odst. 17 UCC se dočasným uskladněním rozumí situace, kdy je zboží, které není zbožím Unie, dočasně uskladněno pod celním dohledem v období od předložení celnímu úřadu k propuštění do celního režimu nebo ke zpětnému vývozu. Podle ustanovení čl. 134 odst. 1 UCC platí, že zboží vstupující na celní území Unie podléhá od okamžiku vstupu na toto území celnímu dohledu a může podléhat celní kontrole. Zboží zůstává pod celním dohledem po dobu nutnou ke zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

jeho celního statusu a bez povolení celních orgánů nesmí být z celního dohledu vyjmuto. Aniž je dotčen článek 254, přestává zboží Unie podléhat celnímu dohledu v okamžiku, kdy je stanoven jeho celní status. Zboží, které není zbožím Unie, zůstává pod celním dohledem do okamžiku změny jeho celního statusu nebo do okamžiku jeho opuštění celního území Unie či jeho zničení. Ze spisového materiálu vyplývá a odvolatel to ostatně ani nijak nerozporuje, že odvolatel dne 24. 8. 2020 vydal z dočasného skladu, který provozuje (povolení dočasného skladu č. TST18CZ650000000130), předmětné zboží přepravci, aniž by předmětné zboží bylo řádně celně projednáno (navrženo do příslušného celního režimu nebo zpětně vyvezeno). Uvedeným jednáním nejen že nesplnil povinnosti stanovené mu UCC pro dočasné uskladnění zboží, když nezajistil, aby dočasně uskladněné zboží nebylo odňato celnímu dohledu, ale dočasně uskladněné zboží přímo celnímu dohledu odňal. GŘC se tedy ztotožňuje se závěrem celního úřadu, že v projednávaném případě vznikl celní dluh (povinnost uhradit clo a v kontextu uvedených ustanovení zákona o DPH, celního zákona a UCC i DPH) podle čl. 79 odst. 1 písm. a) UCC ve spojení s § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění. Ve smyslu čl. 79 odst. 2 písm. a) UCC vznikl celní dluh okamžikem, kdy povinnost, jejímž nesplněním vzniká celní dluh, nebyla plněna nebo přestala být plněna, tj. okamžikem vyskladnění předmětného zboží z dočasného skladu a tím k jeho odnětí celnímu dohledu. Podle čl. 79 odst. 3 UCC v případech uvedených v odst. 1 písm. a) a b) je dlužníkem: a) každá osoba, která měla splnit dané povinnosti; b) každá osoba, která si byla vědoma nebo si měla být vědoma, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů, a která jednala na účet osoby, jež byla povinna splnit tuto povinnost, nebo která se zúčastnila úkonu, jenž vedl k nesplnění této povinnosti; c) každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v okamžiku získání nebo přijetí zboží si byla nebo měla být vědoma, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů. V projednávaném případě je odvolatel bezpochyby dlužníkem podle čl. 79 odst. 3 písm. a) UCC.

8. Žalovaný závěrem k této námitce uvedl, že žalobci byla napadeným rozhodnutím sdělena jak výše dovozního cla (0,- Kč), tak výše vyměřené částky DPH. Pokud celní úřad vydal napadené rozhodnutí a vyměřil odvolateli celní dluh včetně DPH, pak takový postup byl zcela v souladu s právními předpisy, když celní úřad byl k tomuto příslušný a žalobce byl zároveň dlužníkem a osobou povinnou celní dluh včetně DPH, vzniklý v důsledku porušení režimu dočasného uskladnění a odnětí předmětného zboží celnímu dohledu, uhradit.
9. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že byl za dlužníka označen na základě extenzivního výkladu právních předpisů, když osoba dlužníka je v případech, jako je tento projednávaný, jednoznačně definována v čl. 79 odst. 3 UCC, také neshledal nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí.
10. K námitce týkající se možného osvobození od cla ze strany příjemce žalovaný uvedl, že žalobce vydal dne 24. 8. 2020 z dočasného skladu, který provozuje, předmětné zboží přepravci, aniž by toto zboží bylo před tím navrženo do příslušného celního režimu. Uvedeným jednáním bylo předmětné zboží vyjmuto z celního dohledu a uvolněno na vnitřní trh, resp. toto protiprávní uvolnění zboží, bez provedení celních formalit stanovených pro propuštění zboží do volného oběhu, vedlo k zániku celního dohledu nad předmětným zbožím. Pro předmětné odvolací řízení již tak není předmětné zboží v pozici zboží nedotčeného, v rámci celního dohledu stále předloženého k celnímu řízení. Nutno podotknout, že vzhledem k povaze předmětného zboží (kosmetické tužky na líčení očí), které je určeno v zásadě toliko druhově, nelze již zboží skladované příjemcem jednoznačně

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

a bezpochyby ztotožnit s předmětným zbožím, které bylo odňato celnímu dohledu. Jinými slovy řečeno, předmětné zboží neobsahuje žádný specifický identifikátor, na základě kterého by bylo možné jednoznačně konstatovat, že zboží skladované příjemcem je totéž zboží, které bylo odňato celnímu dohledu. Požadavek na jednoznačné ztotožnění zboží je v projednávaném případě o to naléhavější, neboť žalobce se v řízení domáhal i aplikace čl. 203 UCC (osvobození od cla u vráceného zboží) a souvisejícího osvobození od DPH pro vrácené zboží dle § 71 odst. 6 zákona o DPH. Podle čl. 203 odst. 1 UCC platí, že zboží, které není zbožím Unie a původně bylo vyvezeno z celního území Unie jako zboží Unie a které je ve lhůtě tří let vráceno na toto území a v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu, je na žádost dotyčné osoby osvobozeno od dovozního cla. První pododstavec se použije i v případě, že vrácené zboží představuje pouze část zboží původně vyvezeného z celního území Unie. V čl. 203 odst. 5 UCC se uvádí, že osvobození od dovozního cla se poskytuje pouze tehdy, je-li zboží vráceno ve stavu, v němž bylo vyvezeno. V kontextu projednávané věci musí GŘC konstatovat, že podmínky pro aplikaci čl. 203 UCC nejsou splněny, neboť lze shledat, že předmětné zboží nebylo navrženo na propuštění do režimu volného oběhu spolu s žádostí o osvobození od cla, ale bylo protiprávně odňato celnímu dohledu, zároveň již nelze vzhledem k výše uvedenému provést kontrolu a jednoznačnou identifikaci zboží za účelem ověření toho, zda bylo předmětné zboží vyvezeno z celního území Unie a zda bylo případně vráceno v nezměněném stavu. Tyto úkony měly předcházet propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu a tyto úkony nelze z důvodu odejmutí zboží celnímu dohledu dodatečně doplnit. Skutečnost, že se v případě předmětného zboží jedná o zboží vrácené, je tak pouze formálně tvrzena, nicméně již jí bez existence nedotčeného předmětného zboží nelze fakticky ověřit. Podle § 71 odst. 6 zákona o DPH platí, že u vráceného zboží je přiznán nárok na osvobození od daně pouze osobě, která předmětné zboží vyvezla, pokud bylo tomuto zboží přiznáno osvobození od cla. Vzhledem k tomu, že předmětnému zboží nebylo přiznáno osvobození od cla, není splněna ani podmínky pro osvobození předmětného zboží od DPH (celní úřad by v takovém případě ani nebyl správcem DPH). Na základě uvedených skutečností pak žalovaný odmítl i námitku žalobce, že s dodatečným osvobozením od cla se pojí i tzv. automatický zánik povinnosti úhrady celního dluhu ve smyslu článku 124 odst. 1 písm. h) UCC. Podle čl. 124 odst. 1 písm. h) UCC platí, že aniž jsou dotčeny platné právní předpisy týkající se nevybrání částky dovozního nebo vývozního cla odpovídající celnímu dluhu v případě soudně prohlášené nesolventnosti dlužníka, povinnost zaplatit celní dluh při dovozu nebo vývozu zaniká, vznikl-li celní dluh podle článků 79 nebo 82 a jsou-li splněny tyto podmínky: i) nedostatky, které vedly ke vzniku celního dluhu, neměly zásadní vliv na správné provádění daného celního režimu a nebyly pokusem o klamavé jednání, ii) veškeré formalities nezbytné k nápravě situace zboží jsou následně splněny. Nedostatky, které neměly zásadní vliv na správné provádění daného celního režimu pak blíže definuje ustanovení čl. 103 UCC DA, ve kterém se uvádí, že za nedostatky, které nemají zásadní vliv na správné provádění celního režimu, se považují tyto situace: a) překročení lhůty o dobu, která není delší než prodloužení lhůty, které by bylo uděleno, kdyby bylo o uvedené prodloužení požádáno; b) pokud u zboží, které bylo propuštěno do zvláštního režimu nebo do režimu dočasněho uskladnění, vznikl celní dluh podle čl. 79 odst. 1 písm. a) nebo c) kodexu a uvedené zboží bylo následně propuštěno do volného oběhu; c) pokud byl celní dohled následně obnoven pro zboží, které není formálně součástí tranzitního režimu, ale které dříve bylo v dočasném uskladnění nebo bylo propuštěno do zvláštního režimu spolu se zbožím, které bylo formálně propuštěno do uvedeného tranzitního režimu; d) v případě zboží propuštěného do zvláštního režimu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

jiného, než je tranzit a svobodná pásma, nebo v případě zboží, které je dočasně uskladněno, pokud došlo k chybě týkající se informací v celním prohlášení, jímž se režim vyřizuje nebo jímž se režim dočasného uskladnění ukončuje, pokud uvedená chyba nemá na vyřízení režimu nebo na ukončení dočasného uskladnění žádný vliv; e) pokud celní dluh vznikl podle čl. 79 odst. 1 písm. a) nebo b) kodexu, pokud dotčená osoba o porušení informuje příslušné celní orgány předtím, než byl celní dluh oznámen nebo než celní orgány uvedenou osobu uvědomily, že mají v úmyslu provést kontrolu. Pro projednávaný případ jsou relevantní ustanovení čl. 103 písm. b) a písm. e) UCC DA, nicméně GŘC musí konstatovat, že z postoupeného spisu nijak nevyplývá, že by podmínky předvídané uvedenými ustanovením čl. 103 UCC DA byly splněny a žalobce ani netvrdil. Zboží nebylo následně, a z důvodů již výše uvedených nemohlo být, propuštěno do volného oběhu a ze spisu není ani patrné, že by žalobce o porušení daného celního režimu informoval celní úřad před tím, než byla provedena kontrola v dočasném skladu. Nadto nejsou v projednávaném případě kumulativně splněny podmínky pro zánik celního dluhu uvedené v čl. 124 odst. 1 písm.) h bod ii) UCC, tedy nebyly splněny veškeré formalities nezbytné k nápravě situace zboží (např. režim dočasného uskladnění nebyl řádně ukončen, zboží nebylo navrženo pod celní dohled, zboží nebylo navrženo celním prohlášením do celního režimu, zboží nebylo předloženo k celnímu řízení atd.). GŘC shrnuje, že je přesvědčeno, že za stávající situace celní dluh (v projednávaném případě i povinnost uhradit DPH) ve smyslu čl. 124 odst. 1 písm. h) UCC nezanikl.

11. K odvolací námitce poukazující na skutečnost, že celní úřad odmítl přijmout příjemci celní prohlášení žalovaný uvedl, že není předmětem odvolacího řízení dovozovat důvody a předjímat, jaký by v případě takového řízení započatého na návrh žalobce byl nebo mohl být jeho výsledek. Žalovaný nemůže přezkoumávat předchozí řízení či postup celního úřadu, pokud k němu fakticky nedošlo. A nad to, námitka, že celní úřad údajně odvolateli bránil v možnosti nápravného splnění celních formalit pro propuštění daného zboží do volného oběhu, zcela postrádá oporu, právě co se týče plnění již zmiňovaných podmínek článku 124 písm. h) UCC. Zjištění, že dotčené zboží je protiprávně vyjmuté z dočasného skladu a uvolněno na vnitřní trh pochopitelně znamená, že celní prohlášení pro volný oběh k němu podané nebude pravdivým oznámením o předložení zboží celnímu úřadu. To znamená, že bude v přímém rozporu se stěžejním požadavkem článku 4 bod 33 UCC, tedy se samotným základem dispozice k provedení celního řízení. Proto údajnému sdělení ze strany celního úřadu o překážce v přijetí takového celního prohlášení nelze naprosto nic vytknout, pokud by zboží nemělo být přepraveno zpět na celní úřad nebo na schválené místo, nebo by sice zpět předloženo být mělo, avšak bez toho, aby mu dříve bylo účinně navrženo postavení dočasného uskladnění za spolehlivého doložení, že protiprávní vyjmutí ze skladu nezpůsobilo porušení povinností podle článku 147 odst. 2 UCC.
12. Žalobce dále namítal, že byla v řízení porušena zásada dle § 5 odst. 3 daňového řádu přiměřenosti, k tomu žalovaný v napadené rozhodnutí uvedl, že tuto zásadu je nutno zohlednit zejména tam, kde správce daně uplatní správní uvážení, tzn. v případech, kde zákon umožňuje správci daně rozhodnout v určitých mezích podle vlastního uvážení. Prostor diskrečního rozhodování však není neomezený, správní úřady musejí především dbát na to, aby aplikací správního uvážení neporušovaly zásadu rovnosti před zákonem, případně zásadu přiměřenosti. V kontextu námítky odvolatele týkající se zásady přiměřenosti považuje GŘC za vhodné uvést, že právní předpisy upravují postup celních orgánů při dovozu zboží jak ve standardních situacích, kdy je zboží řádně celně projednáno, tak i v případech, kdy tomu tak není. V projednávaném případě vznikl celní dluh v důsledku Shodu s prvopisem potvrzuje X.

protiprávního jednání žalobce a dlužníkem se v souladu s právními předpisy stal právě žalobce. Podle názoru žalovaného pak nelze spatřovat v takové situaci za nepřiměřené to, že v případě zcela standardního celního řízení a za splnění všech celních formalit, by dlužníkem byla (nebo mohla být) jiná osoba. Řádné celní řízení v projednávaném případě vůbec neproběhlo a žalovaný proto považuje argumentaci žalobce v tomto směru za zavádějící. Dlužnická solidarita podle článku 84 UCC je nástrojem dosažitelnosti dlužných dovozních poplatků a nikoli hierarchií přednosti jednoho dlužníka před druhým. Princip nerozdílné odpovědnosti neslouží k hledání rozdílů mezi věcnými právy a soukromoprávními vztahy u jednotlivých spoludlužníků, souvisejícími s přepravou a obchodními transakcemi se zbožím. Celní úřad nijak nezkrátil procesní práva odvolatele, z postoupeného spisu nelze ani seznat, že by celní úřad odvolatele nadměrně zatěžoval (v rámci řízení byla odvolateli zaslána toliko 2x písemnost sdělení práva na slyšení podle čl. 22 odst. 6 UCC, čímž mu byla dána možnost se k věci vyjádřit) nebo, že by postupem celního úřadu byla porušena zásada rovnosti před zákonem.

13. Závěrem žalovaný uvedl, že při přezkoumání správnosti formálních náležitostí napadeného rozhodnutí zjistilo, že celní úřad uvedl v napadeném rozhodnutí nesprávně číslo jednací, když napadené rozhodnutí je v systému elektronické spisové služby používaném Celní správou České republiky zaevidováno, resp. vedeno v daňovém spise odvolatele, pod č. j. 9205-14/2021-650000-11 a nikoliv pod č. j. 9205-13/2021-650000-11, proto žalovaný v tomto smyslu změnilo text napadeného rozhodnutí.

### III. Žaloba

14. Žalobce v podané žalobě v **prvním okruhu žalobních námitek** (body 11-19) uvedl, že jak žalované rozhodnutí, tak rozhodnutí celního úřadu, je postaveno na závěru, že DPH je celním dluhem dle ustanovení 79 odst. 1 a 2 UCC, a že žalobce je dlužníkem dle ustanovení článku 79 odst. 3 písm. a) UCC. Žalobce uvádí, že GŘC v žalovaném rozhodnutí dovodilo, že vzhledem k tomu, že dle § 93 zákona o DPH se při dovozu zboží na správu DPH celními úřady použijí právní předpisy upravující správu cel, je na místě interpretovat „celní dluh“ ve smyslu celního kodexu tak, že zahrnuje i DPH. Dle žalobce je tento závěr nesprávný. Vyčíslené DPH nemůže být „celním dluhem“ ve smyslu UCC, neboť celním dluhem je pouze a výlučně „povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží“ (viz článek 5 bod 18 UCC). Dovožním a vývožním clem je pak clo splatné při dovozu a vývozu zboží (článek 5 body 20 a 21 UCC), které vychází ze společného celního sazebníku (článek 56 odst. 1 UCC).
15. Žalobce namítá, že to, že termín „clo“ ve smyslu UCC nezahrnuje DPH vyplývá i z judikatury Evropského soudního dvora (viz např. rozhodnutí C-248/09 Pakora Pluss SIA v Valsts ieņēmumu dienests, dle něhož článek 4 bod 10 UCC musí být vykládán v tom smyslu, že dovozní cla nezahrnují DPH, kterou je třeba vybrat při dovozu zboží.).
16. DPH tedy celním dluhem ve smyslu UCC není a na odpovědnost za úhradu DPH se žalovaným aplikovaný článek 79 UCC vůbec nevztahuje. Žalobce dále uvádí, že článek 79 UCC by na žalobce nebylo možné vztáhnout ani z důvodu, že v daném případě nešlo věcně o produkci podléhající dovoznímu clu, na kterou se článek 79 UCC vztahuje (viz návětí daného článku „U zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním...“). Na uvedeném nemůže dle žalobce nic změnit obecný odkaz v § 93 zákona o DPH na to, že se na správu DPH celními úřady použijí právní předpisy upravující správu cel.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

17. K pojmu „správa daní“ žalobce odkazuje na § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu, kde se uvádí, že daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní a správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dle § 20 odst. 1 daňového řádu je pak daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Daňový řád a pojem „správa daní“ se tedy vztahují pouze k procedurálním aspektům postupů vztahujícím se k daním (řeší související otázky procesněprávní i hmotněprávní, jako např. promlčení). Nestanoví však, co je předmětem daně, nebo kdo je daňový subjekt, to je vyhrazeno příslušným daňovým zákonům (o dani z příjmu, zákon o DPH atd.) a věcně to vůbec nespadá pod termín „správa daní“. Žádný zákon pak osobu provozující dočasný sklad (v daném případě tedy žalobce) za daňový subjekt neoznačuje.
18. Navíc na předmětné zboží, které bylo vyvezeno a následně vráceno do ČR, v daném případě dopadala ustanovení ohledně osvobození od cla pro tzv. vrácené zboží dle článku 203 odst. 1 a násl. UCC a související osvobození od DPH pro vrácené zboží dle § 71 odst. 6 zákona o DPH, s tím, že příjemce o osvobození zásilkou od cla a DPH v souladu s těmito ustanoveními opakovaně aktivně usiloval. I kdyby proto snad bylo ryze hypoteticky možné dovozovat, že žalobce v daném případě odpovídá za DPH v rámci jeho odpovědnosti za celní dluh dle článku 79 UCC, s dodatečným osvobozením od cla se pojí i tzv. automatický zánik povinnosti úhrady celního dluhu ve smyslu článku 124 odst. 1 písm. h) UCC. Zánik odpovědnosti za celní dluh ve smyslu článku 124 odst. 1 písm. h) UCC pak v uvedeném případě z povahy věci bude automaticky vylučovat i povinnost k platbě DPH.
19. Žalobce v rámci **druhého okruhu žalobních námitek** (body 20-28 žaloby) uvádí, že postup celního úřadu v jeho neprospěch byl rovněž ve zjevném rozporu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť nepochybně existovaly možnosti, jak celní úřad mohl dosáhnout cílů stanovených příslušnými předpisy bez toho, aby výrazně ekonomicky negativně zasáhl žalobce. Jednou z těchto možností bylo umožnit příjemci, který se toho aktivně domáhal, podat navazující příslušnou celní deklaraci za účelem propuštění zboží do volného oběhu a související žádost o osvobození od cla a DPH, druhou byla možnost vyměřit příslušné DPH příjemci namísto žalobce (který toto DPH následně zúčtuje ve svých daňových přiznáních), přitom z čl. 79 odst. 3 písm. c) UCC dle žalobce vyplývá, že odpovědnost za celní dluh vzniklý v případě odnětí zboží celnímu dohledu, stihá v daném případě obecně i příjemce jakožto dovozce.
20. Žalobce uvádí, že se dopustil administrativního pochybení a předmětné zboží jím bylo propuštěno z celního skladu dříve, než k tomu mělo dojít. Propuštěné zboží bylo příjemcem neporušené (v originálních obalech, s přeplepkami, razítky) uskladněno a příjemce se následně opakovaně pokoušel toto zboží dodatečně proclít a požádat o osvobození od cla a DPH. Příjemce byl připraven toto zboží přivést zpět celnímu úřadu ke kontrole. Celní úřady mu však tvrdily, že dodatečné proclení a žádost o osvobození již není možné (především z důvodu, že již údajně nelze mít jistotu o identitě zboží). Výsledkem předmětného administrativního porušení týkajícího se zboží, je majetková sankce pro žalobce v celkovém součtu skoro 300 000,- Kč (pokuta a vyměřené DPH). Uvádí-li pak celní orgány, že důvodem pro vyměření DPH byla skutečnost, že nebylo po odnětí zboží dohledu navrženo propuštění tohoto zboží do celního režimu a nebylo předloženo k celnímu řízení, je tomu tak pouze a výlučně proto, že to celní úřady příjemci přes jeho snahu neumožnily.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

21. Žalobce považuje tvrzení celních orgánů, které předjímá, že příjemce nebude schopen identitu zboží prokázat za spekulaci. Nebyl žádný důvod neumožnit příjemci zboží předložit a umožnit mu prokázat prostřednictvím řetězce relevantních důkazů (např. neporušené přelepky a razítka na zásilce, sériová označení tužek atd.), že jde stále o jednu a tu samou zásilku.
22. Vyhodnocení, zda jsou zde pochybnosti o identitě předloženého zboží či nikoliv, měly celní úřady provést až následně. O těchto námitkách směřujících proti nepřiměřenosti jejich postupu v řízení věděly ještě před rozhodnutím orgánu prvního stupně a DPH navíc žalobci vyměřovaly za situace, kdy byl žalobce za předmětné administrativní porušení potrestán pokutou za přestupek a vyměřené DPH tak fakticky pro žalobce představuje další dodatečný trest (nesouladný se zákazem dvojího postihu v téže věci).

#### IV. Vyjádření žalovaného

23. Jelikož žalobní námitky jsou shodné s odvolacími námitkami žalovaný ve vyjádření fakticky přejímá vypořádání odvolacích námitek uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí, soud považuje za nadbytečné pro účely rozsudku argumentaci žalovaného znovu opakovat.

#### V. Ústní jednání

24. Dne 18. 4. 2024 se ve věci konalo ústní jednání. Účastníci setrvali na svých stanoviscích prezentovaných již ve svých písemných podáních a ve vyjádření při jednání nad jejich rámec neuvedli nic nového. Právní zástupce žalobce odkázal, kromě textu žaloby, ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 147/202. Toto rozhodnutí však na projednávanou věc nedopadá, neboť se týká oprávněnosti nárokováného odpočtu daně uplatněného v souvislosti s pořízením daného vozidla. Žalovaný odkázal na své písemné vyjádření k žalobě.
25. Soud v rámci ústního jednání stručně zrekapituloval podstatný obsah žalobou napadeného rozhodnutí.

#### VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Napadené rozhodnutí městský soud přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
27. Úvodem považuje soud za vhodné připomenout, že rozsah reakce soudu na konkrétní žalobní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li soudem vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští ve své judikatuře i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09, či rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

*závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24 náleží Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci, pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů, nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

28. Samotnou okolnost, že soud nepřisvědčí argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch. Není rovněž smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130).
29. Vzhledem k tomu, že námitky vznesené v rámci žalobních bodů jsou obsaženy v odvolacích námitkách a tyto jsou zevrubně vypořádány v rozhodnutí žalovaného, bude soud při přezkumu některých takto shodně uplatněných námitek postupovat výše uvedeným způsobem a odkáže na odůvodnění žalobních bodů a odkáže na žalobou napadené rozhodnutí.

#### *VI. a. Posouzení otázky, jeli DPH dle celního kodexu celním dluhem*

30. V rámci této sporné otázky žalobce namítal, že neexistuje žádná zákonná opora pro to, aby ten, kdo je hmotněprávně vymezen jako dlužník daně (daňový subjekt) pro DPH vyplývající z § 23 zákona o DPH, si pak celní úřad přes jasný požadavek vymezení zákonem dle § 20 daňového řádu bez dalšího dovozoval z článku 79 odst. 3 UCC pouze s odkazem na to, že se při proceduře správy DPH použijí pravidla upravující proceduru správy cel (§ 93 zákona o DPH) a že dluh na DPH může být celním dluhem. Žalobce uzavírá, že DPH tedy dle UCC v daném případě není celním dluhem a žalobce ve vztahu k tomuto DPH není zákonem řádně určeným daňovým subjektem.
31. Soud vycházel při posouzení této sporné otázky u následující právní úpravy:
32. Celní zákon v § 1 „...*upravuje*
- a) v návaznosti na přímo použitelné předpisy Evropské unie<sup>1)</sup> a přímo použitelné mezinárodní smlouvy (dále jen "přímo použitelný předpis Evropské unie")*
- 1. výkon dohledu nad mezinárodním obchodem Evropské unie a nad zbožím, které vstupuje na celní území Evropské unie nebo jej opouští,*
  - 2. sběr, zpracování a kontrolu statistických údajů o obchodu Evropské unie,*
  - 3. správu cel a*
  - 4. povolení související se správou cel a*
- b) správu daní, stanoví-li zákon upravující daň z přidané hodnoty nebo zákon upravující spotřební daň, že se pro jejich správu použijí ustanovení o správě cel.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Mezi přímo použitelné předpisy Evropské unie v odst. 1 se odkazu pod čarou uvádí 1) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie. Soud vycházel při posouzení této sporné otázky u následující právní úpravy:

33. Podle § 3 odst. 1 celního zákona „*Při výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie1) nebo tento zákon jinak.*“; rovněž s odkazem na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.
34. Podle ustanovení článku 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu „*U zboží podléhajícího dovoznímu clo vzniká celní dluh při dovozu nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie, pro jeho odnětí celnímu dohledu nebo pro pohyb, zušlechtění, uskladnění, dočasné uskladnění, dočasné použití zboží nebo nakládání s tímto zbožím na tomto území.*“
35. Podle ustanovení článku 79 odst. 2 písm. a) celního kodexu „*Celní dluh vzniká okamžikem, kdy povinnost, jejímž nesplněním vzniká celní dluh, není plněna nebo přestala být plněna.*“
36. Podle ustanovení článku 79 odst. 3 písm. a) celního kodexu „*V případech uvedených v odst. 1 písm. a) a b) je dlužníkem každá osoba, která měla splnit povinnosti.*“
37. Podle ustanovení článku 139 odst. 1 písm. a) celního kodexu „*Zboží, které vstoupilo na celní území Unie, neprodleně po jeho vstupu předloží na určeném celním úřadě či jiném místě určeném nebo schváleném celními orgány k celnímu řízení osoba, která zboží na celní území Unie přepravila.*“
38. Podle ustanovení článku 147 odst. 2 celního kodexu „*Aniž je dotčen čl. 134 odst. 2, může být dočasně uskladněné zboží podrobena pouze úkonům potřebným k tomu, aby bylo uchováno v nezměněném stavu, aniž by se měnila jeho obchodní práva nebo technická charakteristika.*“
39. Podle ustanovení článku 147 odst. 3 celního kodexu „*Držitel povolení podle článku 148 nebo osoba provádějící uskladnění zboží v případech, kdy je zboží uskladněno na jiných místech určených nebo schválených celními orgány, zodpovídá za vše následující:*  
  - a) *zajištění toho, aby dočasně uskladněné zboží nebylo vyjmutο z celního dohledu;*
  - b) *splnění povinností vyplývajících z dočasného uskladnění zboží.*“
40. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH „*Správce daně příslušný finanční úřad; ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcι podle § 23 odst. 3 až 5.*“ Výjimka uvedená v § 23 odst. 3 až 5 zákona o DPH na projednávaný případ nedopadá, neboť povinnost přiznat DPH při dovozu vznikla podle § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění.
41. Podle ustanovení § 23 odst. 1 písm. d) zákona o DPH „*Zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká odnětím zboží, které není zbožím Evropské unie, celnímu dohledu.*“
42. Z uvedeného vyplývá, že celní orgány jsou správci daně pouze v stanovených situacích, konkrétně v případě dovozu zboží, kde dovozce není registrován k DPH nebo kdy je DPH při dovozu vyměřeno z důvodů např. nezákonného dovozu zboží apod (viz citované

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, ve znění platném do 30. 9. 2021, ve spojení s § 23 zákona o DPH. Při správě DPH se tak celní předpisy neuplatňují na standardní dovozy zboží realizované plátcí DPH, ale pouze na situace výše vymezené.

43. Soud tedy na základě výše citovaných předpisů musí přisvědčit argumentaci žalovaného který uvedl, že pokud není stanovena výjimka, aplikují se na veškeré činnosti vykonávané podle celního zákona a přímo použitelných předpisů EU následující právní předpisy prioritně přímo použitelné předpisy EU, posléze až celní zákon a daňový řád. V projednávané věci se pro správu DPH použijí příslušná ustanovení přímo použitelných předpisů EU, tedy v projednávaném případě příslušná ustanovení UCC a UCC DA a v kontextu národní právní úpravy proto celní orgány postupují při správě DPH podle stejných právních předpisů jako při správě cla, a aplikují při správě DPH i stejná konkrétní ustanovení příslušných celních předpisů, jako při správě cla, v projednávaném případě zejména článek 79 UCC.
44. Odkaz žalobce na rozhodnutím Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) č. C-248/09 ve věci *Pakora Pluss SIA v. Valsts ieņēmumu dienests*, nic nemění na závěrech soudu vyjádřených v předchozím bodu. Z rozhodnutí ESD vyplývajícího ke čtvrté otázce zmíněné v rozhodnutí, že článek 4 bod 10 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, tak jak je definován pro účely zmíněného nařízení Rady, musí být vykládán v tom smyslu, že dovozní cla nezahrnují DPH, kterou je třeba vybrat při dovozu zboží, nepopírá žalovaný ani to v žalovaném rozhodnutí netvrdí.
45. Pro správu DPH se tedy použijí konkrétní ustanovení přímo použitelných předpisů EU upravujících správu cla, neboť to stanovuje národní právní úprava, jak vyplývá z výše citovaných ustanovení celního zákona a zákona o DPH.
46. Z textu citovaného v rámci vyjádření žalovaného vyplývá, že rozhodnutí ESD potvrzuje postup celních orgánů v dané věci, neboť se v něm uvádí *„Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda v případě dovozu zboží dopadá povinnost uhradit DPH na hlavního povinného, nebo na konečného příjemce zboží a zda lze tuto povinnost rozdělit. Úvodem je třeba uvést, že i když není DPH zahrnuta do dovozních cel ve smyslu článku 4 bodu 10 celního kodexu, musí být podle čl. 2 odst. 2 šesté směrnice odvedena při dovozu zboží. A tak ačkoli byla pátá otázka položena pouze pro případ, že odpověď na čtvrtou otázku bude kladná, považuje Soudní dvůr za účelné na ni odpovědět. V této souvislosti je nutno uvést, že podle čl. 21 odst. 2 šesté směrnice musí být DPH odvedena při dovozu osobou nebo osobami, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, označí nebo uzná jako daňové dlužníky. V důsledku toho je na pátou otázku třeba odpovědět tak, že v případě dovozu zboží dopadá povinnost uhradit DPH na osobu nebo osoby, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, označí nebo uzná za daňové dlužníky.“*
47. Žalobce se tedy mylí, pokud dovozuje, že z příslušných evropských předpisů, a to z celního kodexu, vyplývá, že DPH celním dluhem být nemůže. Ustanovení § 20 odst. 1 daňového řádu, jímž žalobce argumentoval, závěrům soudu neodporuje.
48. Žalobci vznikla povinnost přiznat DPH při dovozu v projednávaném případě podle § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění. Použitelnost celního kodexu je v tomto případě daná zněním ust. § 1 a 3 celního zákona. Z čl. 147 odst. 2 UCC pak vyplývá, že dočasně uskladněné zboží může být podrobeno pouze úkonům potřebným k tomu, aby bylo uchováno v nezměněném stavu, aniž by se měnila jeho obchodní práva nebo technická charakteristika a zároveň podle čl. 147 odst. 3 UCC platí, že držitel povolení k provozování

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

dočasného skladu nebo osoba provádějící uskladnění zboží v případech, kdy je zboží uskladněno na jiných místech určených nebo schválených celními orgány, zodpovídá za vše následující: a) zajištění toho, aby dočasně uskladněné zboží nebylo vyjmutο z celního dohledu; b) splnění povinností vyplývajících z dočasného uskladnění zboží.

49. Vzhledem k tomu, že žalobce činil sporným v bodu 16 žaloby též právní úpravu na věc dopadající, když uváděl, že žádný zákon osobu provozující dočasný sklad za daňový subjekt neoznačuje, je nutno poukázat na níže uvedená ustanovení UCC, která žalobcův názor vyvrací.
50. Podle čl. 5 odst. 17 UCC se dočasným uskladněním rozumí situace, kdy je zboží, které není zbožím Unie, dočasně uskladněno pod celním dohledem v období od předložení celnímu úřadu k propuštění do celního režimu nebo ke zpětnému vývozu.
51. Podle ustanovení čl. 134 odst. 1 UCC platí, že zboží vstupující na celní území Unie podléhá od okamžiku vstupu na toto území celnímu dohledu a může podléhat celní kontrole. Zboží zůstává pod celním dohledem po dobu nutnou ke zjištění jeho celního statusu a bez povolení celních orgánů nesmí být z celního dohledu vyjmutο. Zboží Unie přestává podléhat celnímu dohledu v okamžiku, kdy je stanoven jeho celní status. Zboží, které není zbožím Unie, zůstává pod celním dohledem do okamžiku změny jeho celního statusu nebo do okamžiku jeho opuštění celního území Unie či jeho zničení.
52. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce dne 24. 8. 2020 vydal z dočasného skladu, který provozuje, předmětné zboží přepravci, aniž by předmětné zboží bylo řádně celně projednáno (navrženo do příslušného celního režimu nebo zpětně vyvezeno). Tímto jednáním, nejen že nesplnil výše uvedené povinnosti stanovené mu UCC pro dočasné uskladnění zboží, když nezajistil, aby dočasně uskladněné zboží nebylo odňato celnímu dohledu, ale dočasně uskladněné zboží přímo celnímu dohledu odňal.
53. Soud tedy přisvědčil závěru žalovaného, že tímto jednáním žalobce (odnětím z celního dohledu) vznikl celní dluh, a tedy vznikla povinnost uhradit clo ve smyslu čl. 79 odst. 1 písm. a) UCC ve spojení s § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění.
54. Podle čl. 79 odst. 2 písm. a) UCC tedy vznikl celní dluh a dluh na DPH okamžikem, kdy povinnost, jejímž nesplněním vzniká celní dluh, nebyla plněna nebo přestala být plněna, tj. okamžikem vyskladnění předmětného zboží z dočasného skladu a tím k jeho odnětí celnímu dohledu. Podle čl. 79 odst. 3 UCC v případech uvedených v odst. 1 písm. a) a b) je dlužníkem: a) každá osoba, která měla splnit dané povinnosti; b) každá osoba, která si byla vědoma nebo si měla být vědoma, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů, a která jednala na účet osoby, jež byla povinna splnit tuto povinnost, nebo která se zúčastnila úkonu, jenž vedl k nesplnění této povinnosti; c) každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v okamžiku získání nebo přijetí zboží si byla nebo měla být vědoma, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů.
55. Námitku žalobce, že byl za dlužníka označen na základě nepřípustného extenzivního výkladu právních předpisů, neshledal soud důvodnou, neboť osoba dlužníka je v případech, jako je případ nyní projednávaný je jednoznačně definována v čl. 79 odst. 3 UCC.
56. Soud nesdílí názor žalobce vyjádřený v žalobě „*Žalobkyně samozřejmě nemůže v daném ohledu nevidět nedomyšlenost předmětné úpravy ZDPH, která sice v § 23 zakotvila vymezení zdanitelného plnění a povinnosti přiznat a uhradit daň při dovozu, ale opomněla jasně vymezit,*

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

*kdo jsou ve vztahu k této dani daňovými subjekty...“.* Zákon o DPH pamatuje právě na tyto „nestandardní“ případy, kdy správcem DPH nejsou finanční úřady, ale celní úřady, a přímo odkazuje na použití celních předpisů, kterými je jak dlužník, tak okamžik vzniku dluhu jednoznačně stanoven.

57. K žalobní námitce, týkající se osvobození předmětného zboží od cla pro tzv. vrácené zboží dle článku 203 odst. 1 a násl. UCC a související osvobození od DPH pro vrácené zboží dle § 71 odst. 6 zákona o DPH, je nutné opět připomenout, že žalobce vydal z dočasného skladu, který provozuje, předmětné zboží přepravci, aniž by toto zboží bylo před tím navrženo do příslušného celního režimu, čímž bylo předmětné zboží vyjmutο z celního dohledu a uvolněno na vnitřní trh, resp. toto protiprávní uvolnění zboží, bez provedení celních formalit stanovených pro propuštění zboží do volného oběhu, vedlo k odnětí zboží celnímu dohledu, předmětné zboží tak již nemohlo být nemůže v pozici zboží nedotčeného, a tedy v rámci celního dohledu stále předloženého k celnímu řízení.
58. Žalobce dále tvrdil, že příjemce zboží aktivně usiloval o osvobození zásilky od cla, a jelikož se s dodatečným osvobozením spojuje i zánik povinnosti úhrady celního dluhu žalobce, neumožněním tohoto postupu bylo celním úřadem zasaženo do práv žalobce.
59. Soud odkazuje na vypořádání této námitky (která byla vznesena již v odvolacím řízení) na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (str. 8 a str. 9), s kterým se ztotožňuje. Žalovaný uvedl, že vzhledem k povaze předmětného zboží (kosmetické tužky na líčení očí), které je určeno v zásadě toliko druhově, nelze již zboží skladované příjemcem jednoznačně a bezpochyby ztotožnit s předmětným zbožím, které bylo odňato celnímu dohledu.
60. Požadavek na jednoznačné ztotožnění zboží je nutný, pokud by se žalobce (případně příjemce zboží) v řízení domáhal aplikace čl. 203 UCC (osvobození od cla u vráceného zboží) a souvisejícího osvobození od DPH pro vrácené zboží dle § 71 odst. 6 zákona o DPH. Podle čl. 203 odst. 1 UCC platí, že zboží, které není zbožím Unie a původně bylo vyvezeno z celního území Unie jako zboží Unie a které je ve lhůtě tří let vráceno na toto území a v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu, je na žádost dotyčné osoby osvobozeno od dovozního cla. První pododstavec se použije i v případě, že vrácené zboží představuje pouze část zboží původně vyvezeného z celního území Unie. V čl. 203 odst. 5 UCC se uvádí, že osvobození od dovozního cla se poskytuje pouze tehdy, je-li zboží vráceno ve stavu, v němž bylo vyvezeno. V kontextu projednávané věci musí GŘC konstatovat, že podmínky pro aplikaci čl. 203 UCC nejsou splněny, neboť předmětné zboží nebylo navrženo na propuštění do režimu volného oběhu spolu s žádostí o osvobození od cla, ale bylo protiprávně odňato celnímu dohledu, zároveň již nelze vzhledem k výše uvedenému provést kontrolu a jednoznačnou identifikaci zboží za účelem ověření toho, zda bylo předmětné zboží vyvezeno z celního území Unie a zda bylo případně vráceno v nezměněném stavu.
61. Soud shledává závěr žalovaného, že v daném případě tyto úkony měly předcházet propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu a nelze je z důvodu odejmutí zboží celnímu dohledu dodatečně doplnit, správným. Skutečnost, že se v případě předmětného zboží jedná o zboží vrácené, je tak pouze formálně tvrzena, nicméně již jí bez existence nedotčeného předmětného zboží nelze fakticky ověřit.
62. Podle § 71 odst. 6 zákona o DPH platí, že u vráceného zboží je přiznán nárok na osvobození od daně pouze osobě, která předmětné zboží vyvezla, pokud bylo tomuto zboží přiznáno osvobození od cla. Vzhledem k tomu, že předmětnému zboží nebylo přiznáno osvobození

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

od cla, není splněna ani podmínka pro osvobození předmětného zboží od DPH. Žalovaný se podrobně vypořádal i s námitkou žalobce, že s dodatečným osvobozením od cla se pojí i tzv. automatický zánik povinnosti úhrady celního dluhu ve smyslu článku 124 odst. 1 písm. h) UCC, a to z důvodu, že podmínky pro zánik celního dluhu nebyly v projednávaném případě naplněny (viz. str. 9 odůvodnění žalovaného rozhodnutí).

*VI b. Zásada přiměřenosti dle § 5 odst. 3 d.ř.*

63. Žalobce v rámci druhého okruhu žalobních námitek (20-28) uvedl, že postup celních úřadu v jeho neprospěch byl rovněž ve zjevném rozporu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť nepochybně existovaly možnosti, jak celní úřad mohl dosáhnout cílů stanovených příslušnými předpisy bez toho, aby výrazně ekonomicky negativně zasáhl žalobce, který se dopustil pouze administrativního pochybení. Jednou z těchto možností bylo umožnit příjemci, který se toho aktivně domáhal, podat navazující příslušnou celní deklaraci za účelem propuštění zboží do volného oběhu a související žádost o osvobození od cla a DPH, druhou byla možnost vyměřit příslušné DPH příjemci namísto žalobce (který toto DPH následně zúčtuje ve svých daňových přiznáních).
64. Soud nepovažuje odnětí zboží celnímu dohledu žalobce za pouhé administrativní pochybení. Jednání žalobce spočívalo ve faktickém fyzickém odnětí zboží celnímu dohledu, když předmětné zboží vyskladnil ze schváleného dočasného skladu a toto předal dopravci k další přepravě, navíc aniž by dopravce a potažmo příjemce věděl, že u zboží nebyly řádně před jeho vyskladněním z dočasného skladu splněny veškeré příslušnými právními předpisy požadované celní formalities. O administrativní pochybení by se mohlo jednat v případě nesrovnalosti v evidenci nebo v předložených dokladech, a podobně, což v projednávané věci nenastalo.
65. Celní orgány nebyli povinny „optimalizovat“ daňové povinnosti žalobce, žalovaný v souladu se svojí povinností přezkoumal postup celního úřadu a shledal jej oprávněně zákonným, neboť v projednávaném případě celní orgány nebyli oprávněni zkoumat ani ve smyslu § 5 odst. 3 d. ř., neměli prostor pro správní uvážení ani povinnost zkoumat okolnosti vylučující doměření dluhu. Žalobce byl dlužníkem ve smyslu čl. 79 odst. 3 písm. a) UCC, a proto mu byl celní dluh (DPH) v souladu s právními předpisy vyměřen. Celní orgány nebyly ani povinny zjišťovat, zda by dlužníkem mohla být i jiná osoba než žalobce, rozhodné je, zda je v postavení dlužníka právě žalobce a celní dluh mu tak mohl být v souladu s právními předpisy vyměřen, jelikož podle čl. 84 UCC platí, že odpovídá-li za zaplacení částky dovozního nebo vývozního cla odpovídající jednomu celnímu dluhu více osob, odpovídají společně a nerozdílně za zaplacení uvedené částky. Soud souhlasí s argumentací žalovaného, že celní orgány se tedy v takovém případě mohou obrátit na kteréhokoliv dlužníka, neboť účelem tohoto ustanovení článku 84 UCC zakotvující tzv. „dlužnickou solidaritu“ je dosažitelnost dlužných dovozních poplatků. Princip nerozdílné odpovědnosti tak neslouží k hledání rozdílů mezi věcnými právy a soukromoprávními vztahy u jednotlivých spoludlužníků, ani nestanovuje hierarchii osob odpovídajících za celní dluh. Tvrzení žalobce, že celní úřad bránil příjemci v podání celního prohlášení na předmětné zboží, je dle názoru soudu irelevantní, proto k čestnému prohlášení předloženému žalobcem v správním řízení (na které odkazoval žalobce při jednání) nepřihlížel. Žalovaný totiž správně uvedl, že za splnění zákonných podmínek může každá osoba (tedy i žalobce nebo příjemce zboží) podat celní prohlášení na předmětné zboží a pokud jsou splněny podmínky pro jeho přijetí, musí takové celní prohlášení celní úřad přijmout. Pokud podmínky pro přijetí celního

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

prohlášení splněny nejsou, celní úřad celní prohlášení nepřijme, přičemž důvody pro takový postup sdělí příslušné osobě.

66. Nebylo předmětem odvolacího řízení dovozovat důvody a předjímat, jaký by v případě řízení započatého na návrh žalobce/příjemce (podání celního prohlášení) byl nebo mohl být jeho výsledek, v tomto rovněž soud odkazuje na vypořádání shodné odvolací námítky na str. 10 žalovaného rozhodnutí, a se závěry žalovaného v něm vyjádřeném souhlasí.
67. Námítku žalobce poukazující na porušení zákaz dvojího postihu v téže věci, když žalobci byla uložena pokuta za přestupek ve správním řízení a zároveň mu bylo vyměřeno DPH, neshledal soud důvodnou.
68. Žalobci byla rozhodnutím Celního úřadu Praha Ruzyně č. j. 9205-13/2021-650000-12 ze dne 7. 6. 2021 uložena sankce pokuty ve výši 25 000,- Kč, když byl shledán vinným ze spáchání přestupku podle ustanovení § 47 odst. 1 písm. b) celního zákona (nikoliv příkazem č. j. 9205-7/2021-650000-12 ze dne 27. 4. 2021, jak uvádí žalobce, tento byl podáním odporu zrušen).
69. Naproti tomu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká přímo ze zákona, konkrétně v případě žalobce se jednalo o případ specifikovaný v čl. 79 odst. 1 písm. a) UCC ve spojení s § 23 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o DPH, kdy tato povinnost žalobci vznikla nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro dočasné uskladnění.
70. Samotný vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň (DPH), nutno odlišovat od sankce spočívající v uložení pokuty a je na případné sankci za porušení celních předpisů zcela nezávislý. Vyměření DPH není sankcí ukládanou v daňovém řízení (jako je např. penále či pokuta za opožděné tvrzení daně). Současné vyměření daně v daňovém řízení a uložení trestu za přestupek ve správním řízení, vydané v jednom řízení nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu zásady ne bis in idem pro řízení druhé.

#### VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

71. V správním řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobce odňal zboží celnímu dohledu, jelikož bylo kontrolou zjištěno, že zásilka se již ve skladu nenachází, aniž by byla navržena na propuštění do celního režimu. Tím také vznikl, dle ustanovení 79 odst. 1 a 2 celního kodexu, za použití ustanovení článku 85 odst. 1 a 2 celního kodexu, ke dni, kdy zboží bylo odňato celnímu dohledu, celní dluh. Žalobce jakožto deklarant se tedy dle ustanovení článku 79 odst. 3 písm. a) celního kodexu stal dne 24.8.2020 dlužníkem, neboť nezajistil, dle ustanovení článku 147 odst. 3 písm. a) celního kodexu, aby zboží nebylo odňato celnímu dohledu. V takovém případě je celní úřad dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, správcem DPH. Námítku žalobce, že doměřené DPH nemůže být celním dluhem neshledal soud důvodnou.
72. Jelikož soud žádnou další v žalobě uplatněnou námítku neshledal důvodnou a ani neshledal žádnou vadu napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a pro kterou by bylo potřeba napadené rozhodnutí zrušit, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 18. dubna 2024

**JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.