



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Olgy Stránské a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **P. T. s. r. o.,**
IČO X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Františkem Kelem,
se sídlem Kovářská 126, 767 01 Kroměříž,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č. j. 2229-6/2016-900000-304.7,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č. j. 2229-6/2016-900000-304.7, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

- 1 Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Praze domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 24. 7. 2015, č. j. 125866/2015-610000-51 (dále jen „platební výměr“), tak, že se v jeho záhlaví výraz „NAŠE ZNAČKA“ nahrazuje výrazem „ČÍSLO JEDNACÍ“ a jeho označení „ROZHODNUTÍ – dodatečný platební výměr“ se nahrazuje označením „Dodatečný platební výměr č. 9150263064“. Po věcné stránce se však žalovaný se závěry celního úřadu ztotožnil. Platebním výměrem celní úřad vyměřil antidumpingové clo v částce 690.104 Kč a penále v částce 138.021 Kč s odůvodněním, že zboží (ocelové kotevní šrouby z oceli do betonu, pozinkované; dále též jen „zboží“), které bylo dne 4. 8. 2011 propuštěno celním úřadem do volného oběhu jakožto zboží vyrobené na Tchaj-wanu,

bylo ve skutečnosti vyrobeno v Číně, a proto je namísto konvenčního dovozního cla ve výši 3,7 % zatíženo antidumpingovým clem ve výši 85 %.

- 2 Žalobkyně namítá, že žalovaný pochybil, jestliže v dané věci shledal podmínky pro prolomení obecné tříleté prekluzivní lhůty pro doměření antidumpingového cla a jestliže aplikoval speciální desetiletou prekluzivní lhůtu ve smyslu § 265 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý celní zákon“). V tomto směru provedl žalovaný v odvolacím řízení rozsáhlé dokazování zaměřené na prokázání existence důvodného podezření, že žalobkyně spáchala trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby ve smyslu § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), které by aplikaci desetileté prekluzivní lhůty opodstatnilo. Postup žalovaného je ovšem porušením zásady dvojinstančnosti řízení. Žalobkyně se nicméně i za tohoto stavu pokoušela navrhnout další důkazní prostředky, které by hovořily v její prospěch (navrhovala zejména provedení výslechů svých pracovníků), avšak žalovaný žádný z nich neprovedl.
- 3 Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že jí bylo známo, že zboží, které dovezla do Evropské unie, bylo ve skutečnosti vyrobeno v Číně a nikoli na Tchaj-wanu, přičemž předložené listiny měly pravý původ zboží zastřít s cílem vyhnout se povinnosti platit antidumpingové clo. Tento závěr žalovaný zakládá např. na tzv. printscreech z webových stránek www.sharppower.com, resp. www.sansega.com. Tyto webové stránky však v roce 2011 (tedy v době celního prohlášení) neexistovaly. Tuto negativní skutečnost může ovšem žalobkyně sotva dokázat. Je tedy na místě, aby existenci těchto webových stránek v rozhodné době prokázal žalovaný.
- 4 Žalobkyně uvádí, že neměla k dispozici žádné údaje o tom, že by za zboží platila čínskému a nikoli tchajwanskému výrobcí. Opačné závěry žalovaného jsou jeho dedukcí založenou na hodnocení listin z roku 2011 ve světle aktuálních informací z výše zmíněných internetových stránek. Žalobkyně v minulosti vždy postupovala tak, že v okamžiku, kdy obdržela od zahraničního partnera platební údaje, obratem zboží uhradila, aniž by porovnávala čísla účtů na jednotlivých fakturách. O skutečnosti, že kupní cenu za více zakázek s různými obchodními partnery ve skutečnosti hradila vždy na stejný účet, se žalobkyně dozvěděla až v souvislosti s tímto celním řízením. Žalobkyně jednala přímo s tchajwanským obchodním partnerem, který uvedl a doložil, že zboží pochází z Tchaj-wanu, čemuž žalobkyně neměla důvod nevěřit a věří tomu dodnes.
- 5 Žalobkyně dále tvrdí, že není možné, aby spáchala trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, neboť se jedná o úmyslný trestný čin, přičemž v celním doměřovacím řízení nebylo žalobkyni prokázáno zavinění, a to ani ve formě nepřímého úmyslu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vůbec nevěděla, že by zboží mohlo pocházet z Číny, zcela odmítá závěr žalovaného, že by předkládala nesprávné nebo nepravdivé doklady ve snaze pravý původ zboží zastírat.
- 6 Dále žalobkyně namítá, že je pro ni napadené rozhodnutí překvapivé, neboť v jiném, skutkově obdobném případě, rozhodl žalovaný zcela opačně: jde o rozhodnutí žalované ze dne 10. 8. 2015, č. j. 17490-3/2015-900000-304.7, ve kterém žalovaný dospěl k závěru, že se sama žalobkyně stala obětí obchodního podvodu ze strany čínských obchodních partnerů, kteří chtěli na žalobkyni získat finanční výhodu, neboť žalobkyně by – při vědomí, že bude z daného zboží muset zaplatit antidumpingové clo – takovou smlouvu zřejmě vůbec neuzavřela.
- 7 Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že se v celním řízení prokázalo, že předmětné zboží bylo vyrobeno v Číně. Zprávu z mise Evropského úřadu pro boj proti podvodům (dále jen „OLAF“) považuje žalobkyně za nepřesnou. Závěr, že jde o zboží původem z Číny, nebyl potvrzen čínskou stranou, a zůstává proto pouhou domněnkou vyšetřovatelů OLAF, kterou paušálně vztáhli na všechno podobné zboží dovážené z Tchaj-wanu. Žalobkyně přitom předložila listiny dokládající tchajwanský původ zboží, např. osvědčení o zemi původu zboží vydané Ministerstvem hospodářství Tchaj-wanu. Nyní žalobkyně s překvapením zjistila, že to bylo právě

toto tchajwanské ministerstvo, které při spolupráci s vyšetřovateli OLAF předalo dokumenty vyznívající ve zcela opačném smyslu. Vyšetřovatelé OLAF se však nikdy nepokusili kontaktovat společnost Z. H. I. Co., Ltd. (dále jen „Z. H. I.“) a prověřit získané informace. Podle žalobkyně zpráva snad prokazuje to, že bylo zboží dovezeno z Číny, avšak nikoli to, že tam také bylo skutečně vyrobeno.

- 8 Konečně žalobkyně namítá, že žalovaný v řízení porušil § 5, § 6 a § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalobkyni neposkytl přiměřenou lhůtu pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Dále žalobkyně namítá, že rozhodnutí ze dne 28. 5. 2015, které bylo součástí protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, neobsahuje podpis úřední osoby a údaj o jejím pracovním zařazení, což představuje rozpor s § 101 a násl., resp. s § 60 daňového řádu. Dále žalovaný postupoval nezákonně při doručování, neboť zásilky zasílal žalobkyni tak, že při zachování všech lhůt mohly být doručeny až po datu nařízeného jednání, a přesto poté žalovaný po řádné omluvě žalobkyně požadoval důkazy k oprávněnosti její neúčasti na jednání.
- 9 Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve uvádí, že žalobkyně neodkazuje na rozhodnutí ze dne 10. 8. 2015, č. j. 17490-3/2015-900000-304.7, přílehlavě. V citované věci žalovaný platební výměr skutečně zrušil pro prekluzi v tříleté lhůtě, neboť neměl dostatek důkazů pro důvodné podezření, že byl spáchán trestný čin, což by osvědčilo aplikaci speciální prodloužené lhůty. Rozdíl mezi odkazovanou věcí a věcí, o níž se nyní vede soudní řízení, spočívá právě v odlišném množství důkazů, které měl žalovaný k dispozici; v nyní projednávané věci proto žalovaný unesl důkazní břemeno a shledal důvod pro prolomení standardní tříleté prekluzivní lhůty, což také podrobně vysvětlil i v napadeném rozhodnutí. Pro úplnost žalovaný dodává, že i ve věci č. j. 17490-3/2015-900000-304.7 vyšly po skončení řízení najevo důkazy, které by opodstatnily aplikaci desetileté lhůty, a proto dne 27. 2. 2017 nařídil obnovu řízení, čímž se jakékoli rozdíly v obou řešených případech odstraní.
- 10 Žalovaný uvádí, že důkazní prostředky směřující k posouzení prodloužené prekluzivní lhůty skutečně provedl až v odvolacím řízení. Nesouhlasí však s tím, že tento postup je porušením zákona: žalovaný dbal apelačního principu a postupoval v souladu s daňovým řádem, který v § 115 poskytuje odvolacímu orgánu široký prostor pro nápravu nedostatků vzniklých v řízení v prvním stupni (a naopak postup navrhaný žalobkyní – tedy zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí a vrácení věci celnímu úřadu – daňový řád vůbec nezná). Přitom žalovaný dbal na zachování procesních práv žalobkyně, kdy jí dne 7. 7. 2016 zaslal výzvu podle § 115 daňového řádu, v níž vysvětlil důvody provedení dokazování, prezentoval důkazní postup a právní závěry z něho vyvozené. To vše ještě jednou shrnul (včetně reakce žalobkyně ze dne 27. 7. 2016, kterou vypořádal) v rámci napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak podle žalovaného nelze hodnotit jako překvapivé, a to jak ve světle výzvy ze dne 7. 7. 2016, tak ve světle obnovy řízení ve věci vedené pod č. j. 17490-3/2015-900000-304.7, která byla nařízena dne 27. 2. 2017.
- 11 Žalovaný dále uvádí, že jde-li o námitku nedostatků v dokazování, objevila se ve stejné podobě již v odvolání a žalovaný v bodě 51 napadeného rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč neprovedl důkaz výslechem pracovníků, resp. statutárních orgánů žalobkyně. Žalovaný má totiž za to, že důvodné podezření ze spáchání trestného činu vyplynulo již z listinných důkazů, které provedl, a provádění výslechů by tedy bylo nadbytečné.
- 12 Totéž žalovaný uvádí o námitce použití aktuálních printscreenů ze stránek www.sharppower.com a www.sansega.com, přičemž má za to, že ji vypořádal v bodě 48 napadeného rozhodnutí, na nějž v podrobnostech odkazuje. Podstatou tohoto důkazu není to, že se žalobkyně jedinečně z těchto internetových stránek mohla dozvědět, že je společnost S. I. čínským výrobcem, nýbrž to, že podle údajů z těchto stránek tato společnost čínským výrobcem nesporně je. Podezření, že žalobkyně věděla, že jde o čínského výrobce spojovacích prostředků, je založeno na tom, že bez

ohledu na to, s kterým dodavatelem právě obchodovala, vždy platila na totožný bankovní účet patřící této společnosti, o čemž podle proforma faktur i běžných faktur věděla.

- 13 Námitky žalobkyně ve vztahu ke zprávám z mise OLAF žalovaný vypořádal v bodech 36 – 45 napadeného rozhodnutí. Některé z údajů ze zpráv OLAF se týkají konkrétně kontejnerů, v nichž bylo přepravováno zboží žalobkyně. Námitku, že zprávy dokazují, že bylo zboží z Číny dovezeno, ale už nikoli to, že tam bylo i vyrobeno, považuje žalovaný za nereálnou, a to zejména ve světle skutečnosti, že žalobkyně za zboží platila vždy čínskému výrobcí. Odvolává-li se žalobkyně na informace ze zpráv OLAF získané od Ministerstva hospodářství Tchaj-wanu, uvádí žalovaný, že tyto informace vyšetřovatelům OLAF pouze pomohly zjistit, jak probíhá proces vydávání osvědčení o původu zboží (k němuž stačilo pouze předložit tchajwanskou fakturu); klíčové informace ze zpráv OLAF však pochází od tchajwanské celní zprávy.
- 14 Žalobní námitky procesního charakteru žalovaný již vypořádal v bodech 52 – 60 napadeného rozhodnutí, na něž odkazuje, a má za to, že žalobkyni na jejích procesních právech nijak nezkrátil. Naopak podotýká, že to byla žalobkyně, která řízení obstruovala.
- 15 Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem vyjádřili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
- 16 Podle § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
- 17 Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změnit, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.
- 18 Žalobkyně namítá, že žalovaný pochybil, jestliže v odvolacím řízení provedl rozsáhlé dokazování ve vztahu k aplikaci zvláštní desetileté prekluzivní lhůty, neboť tím porušil zásadu dvojinstančnosti řízení. Soud k tomu v první řadě podotýká, že daňové řízení v prvním i v druhém stupni tvoří jeden celek. Žalovaný měl povinnost postupovat podle § 116 daňového řádu, který správnímu orgánu rozhodujícímu v druhém stupni, pokud sezná, že prvostupňové rozhodnutí není správné, avšak současně neshledá důvod pro zastavení řízení, nedává jinou možnost, než napadené prvostupňové rozhodnutí změnit. Tato právní úprava se výrazně odlišuje od úpravy obsažené v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), kde naopak má správní orgán rozhodující v druhém stupni možnost napadené prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc vrátit orgánu prvního stupně k novému projednání a rozhodnutí věci, jestliže prvostupňové rozhodnutí trpí vadami, jež nemůže správní orgán druhého stupně sám napravit. Žalovaný proto nepochybil, jestliže poté, co shledal, že celní úřad nedostatečně prokázal, proč v dané věci bylo na místě uplatnit desetiletou prekluzivní lhůtu podle § 265 starého celního zákona a nikoli základní tříletou lhůtu podle čl. 221 odst. 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), dokazování sám doplnil, neboť jde o postup plně odpovídající § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně také v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu dostala možnost se k důkazům provedeným až v řízení před orgánem druhého stupně vyjádřit, a to výzvou ze dne 7. 7. 2016, č. j. 2229-4/2016-900000-304.7, která jí byla doručena 14. 7. 2016. Uvedený postup

proto nepředstavuje porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení (srov. také rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Af 79/2013 – 32). Námitka je nedůvodná.

- 19 Žalobkyně dále namítá, že v době provedení platby za zboží nevěděla, že se jedná o čínského výrobce. Ostatně webové stránky www.sansega.com a www.sharppower.com v roce 2011 ještě neexistovaly a žalovaný jejich existenci v uvedené době v řízení nijak neprokázal. Soud však z napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný v napadeném řízení odkazoval na zmiňované internetové stránky proto, aby prokázal, že společnost S. I. se na nich sama označuje za čínského výrobce spojovacích prostředků, a že tedy čínským výrobcem nesporně je. Skutečnost, že žalobce při řádné obchodní činnosti vědět měl a mohl, že – ačkoli kontraktoval s údajně tchajwanskou, resp. thajskou společností – ve skutečnosti platí čínské společnosti, žalovaný z existence internetových stránek nedovožoval. Tento závěr žalovaný zakládal na tom, že ve výpisech z bankovního účtu žalobkyně zjistil, že několik po sobě jdoucích faktur (od různých thajských, resp. tchajwanských společností; tyto obchodní případy žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal) bylo zapláceno na tentýž bankovní účet, přičemž jako vlastník tohoto účtu se na výpisech vždy objevovala společnost S. I. (namísto jmen společností, s nimiž žalobkyně kontraktovala). Dále také byly faktury (údajně vystavené různými společnostmi) číslovány jednotným specifickým vzestupným způsobem tak, že je zjevné, že jde o jednu řadu faktur. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně při řádné obchodní péči měla pojmout podezření a aktivně si zjistit, na čí účet ve skutečnosti platí; tím spíše věděla-li, že dovoz spojovacích materiálů z Asie je značně problematické odvětví, které je předmětem pozornosti vyšetřovatelů OLAF a v případě dovozu z některých států i zatíženo antidumpingovým clem. To mohla žalobkyně zjistit i z jiných zdrojů než z internetových stránek, a nebylo tedy v řízení třeba dokazovat existenci výše uvedených stránek v roce 2011. Tuto úvahu považuje soud za přezkoumatelnou, podepřenou obsahem správního spisu, a jako s takovou se s ní ztotožňuje. Námitka, která vyplývá z mylného pochopení argumentace žalovaného, je nedůvodná.
- 20 Žalobkyně dále namítá, že nemohla vědět, že ve skutečnosti platí čínskému výrobcí, a proto ani nemohla spáchat úmyslný trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby. Soud k tomu uvádí, že pro účely prolomení základní tříleté prekluzivní lhůty podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu a následnou aplikaci § 265 starého celního zákona je dostačující pouhé podezření, že žalobkyně takový čin spáchat mohla. Správní orgány v celním řízení ostatně ani nemohou rozhodovat o vině (resp. trestu) za trestné činy; to mohou podle článku 40 odst. 1 Listiny základních práv a svobod činit pouze soudy (§ 99 d. ř.). Proto otázku, zda žalobkyně uvedený trestný čin spáchala či nikoli, žalovaný nemůže autoritativně zodpovědět v napadeném rozhodnutí. Úvahy žalovaného směřující k tomu, zda v dané věci lze spatřovat důvodné podezření, že žalobkyně trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby, a to alespoň ve formě nepřímého úmyslu (tedy že žalobkyně věděla, že může krádit clo, a byla s tím srozuměna) spáchat mohla či nikoli, které žalobkyně označuje za „nepřípustné dedukce“, jsou proto zcela na místě. Soud tyto úvahy ve stručnosti shrnul v předcházejícím odstavci a uzavírá, že uvedené skutečnosti důvodné podezření skutečně zakládají. Žalobkyně obchodovala s rizikovým artiklem, u něhož často dochází k účelovému překládání, aby se prodávající i kupující vyhnuli povinnosti platit vysoké antidumpingové clo. Žalobkyně je podnikatelkou, profesionálkou v daném odvětví, a proto od ní lze očekávat znalost obchodního prostředí v odvětví, v němž se pohybuje, a také řádnou obchodní péči. Lze proto důvodně pochybovat o tvrzeních, že si žalobkyně vůbec nevšimla, komu a na jaké účty za dodané zboží platí. Soud uzavírá, že úvaha žalovaného o tom, že v dané věci lze mít důvodné podezření, že uvedený trestný čin spáchán byl, je logická a soud se s ní ztotožňuje. Pro úplnost soud dodává, že vyústěním této úvahy žalovaného bylo trestní oznámení, které žalovaný podal dne 30. 8. 2016 a které je součástí správního spisu. Námitka je nedůvodná.

- 21 Žalobkyně dále namítá, že napadené rozhodnutí je překvapivé a představuje odchylku v rozhodovací praxi žalovaného, přičemž poukazuje na rozhodnutí ze dne 10. 8. 2015 vydané pod č. j. 17490-3/2015-900000-304.7. Soud konstatuje, že v citovaném rozhodnutí, které žalobkyně přiložila k žalobě, žalovaný tehdy napadené rozhodnutí zrušil a řízení zastavil. Důvodem bylo uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, přičemž žalovaný tehdy neshledal důvod k jejímu prolomení. K tomu žalovaný uvedl, že v této věci vyšly po skončení řízení najevo důkazy, které by opodstatnily aplikaci desetileté lhůty, a proto dne 27. 2. 2017 nařídil obnovu řízení, čímž dojde ke sjednocení praxe v obou řešených případech. Soud k tomu dodává, že i v případě, pokud by se tak nestalo, sotva by mohlo citované rozhodnutí představovat odchylku od zavedené rozhodovací praxe, pokud v jednom případě správní orgán shledá důvody pro prolomení tříleté prekluzivní lhůty a následně vydá meritorní rozhodnutí a v jiném případě vyznačujícím se jinými skutkovými okolnostmi je neshledá a řízení po uplynutí této lhůty zastaví. Napadené rozhodnutí nemůže být pro žalobkyni ani překvapivé, neboť s tím, jak žalovaný věc hodnotí, byla seznámena 7. 7. 2016 ve výzvě podle § 115 daňového řádu. Tato námitka je nedůvodná.
- 22 Žalobkyně dále namítá, že zprávy z mise OLAF, z nichž žalovaný vycházel, jsou neúplné a nelze z nich dovodit, že se skutečně jedná o zboží vyrobené v Číně. Zprávy také neprokazují nic konkrétního o předmětném zboží, a jsou proto toliko nepřímým důkazem.
- 23 Základem pro činnost Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) je článek 325 Smlouvy o fungování Evropské unie. OLAF byl zřízen rozhodnutím Komise 1999/352/ES, ESUO, Euratom, účinným ode dne 31. 5. 1999, přičemž na základě čl. 2 odst. 1 tohoto rozhodnutí „*úřad vykonává pravomoci Komise, pokud jde o provádění vnějších správních vyšetřování za účelem posílení boje proti podvodům, korupci a veškeré jiné protiprávní činnosti poškozující finanční zájmy Společenství, jakož i proti jakýmkoli jiným činům nebo jednání hospodářských subjektů porušujícím předpisy Společenství.*“ Podle čl. 3 nařízení Evropského parlamentu a rady (EU, EURATOM) č. 883/2013, účinného ode dne 1. 10. 2013, OLAF „*vykonává pravomoc svěřenou Komisi [...] provádět kontroly a inspekce na místě v členských státech a v souladu s platnými dohodami o spolupráci a vzájemné pomoci a jinými platnými právními nástroji ve třetích zemích a v prostorách mezinárodních organizací*“ a podle čl. 11 téhož nařízení „*po dokončení vyšetřování vypracuje úřad zprávu [...] V této zprávě jsou uvedeny právní základ pro vyšetřování, procesní úkony, zjištěné skutečnosti a jejich předběžná právní kvalifikace, odhadovaný finanční dopad zjištěných skutečností, dodržení procesních záruk v souladu s článkem 9 a závěry vyšetřování. [...] Takto vypracované zprávy představují stejným způsobem a za stejných podmínek jako úřední zprávy vypracované vnitrostátními správními kontrolory důkazy přípustné ve správním nebo soudním řízení členského státu, pokud je jejich použití nezbytné. Vztahují se na ně stejná pravidla hodnocení, jako tomu je u úředních zpráv vypracovaných vnitrostátními správními kontrolory, a mají stejnou důkazní hodnotu jako tyto zprávy.*“ Soud poukazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2011, č. j. 1 Afs 44/2011-85, v němž tento soud uvedl, že „*zpráva o misi Evropského úřadu pro boj proti podvodům [...] je dostatečným důkazem pro dodatečné doměření a zaúčtování dovozního (resp. antidumpingového) cla, obsahuje-li jasné, určité a konkrétní informace popírající dovozcem deklarovaný preferenční původ konkrétního dováženého zboží.*“
- 24 S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že zprávy z mise OLAF jsou dostatečným podkladem pro dodatečné doměření antidumpingového cla. Soud také poznamenává, že se žalobkyně mýlí, pokud tvrdí, že ze zpráv OLAF nevyplývá nic konkrétního ve vztahu k předmětnému zboží. Z platebního výměru vydaného celním úřadem jasně vyplývá, že právě kontejner, v němž bylo vyvezeno žalobkynino zboží z Tchaj-wanu do Evropy, byl jedním z kontejnerů, který vyšetřovatelé OLAF propojili s kontejnerem, v němž bylo žalobkynino zboží dovezeno z Číny na Tchaj-wan. Uvedené závěry jsou ve stručnosti shrnuty i v napadeném rozhodnutí a soud je také ověřil přímo ze zprávy č. THOR (2014) 19006 ze dne 9. 7. 2014, jež je včetně příloh součástí správního spisu; uvedené propojení obou kontejnerů jednoznačně vyplývá z řádku 85 v příloze 1 (Annex 1) této zprávy.

- 25 Závěru žalobkyně, že ze zpráv z mise OLAF lze přímo dovodit toliko to, že zboží bylo přivezeno z Číny, avšak nikoli to, že tam bylo také vyrobeno, lze v obecnosti přisvědčit. V tomto ohledu žalovaný v napadeném rozhodnutí disponuje pouze důkazy nepřímými, které však podle názoru soudu představují uzavřený kruh. Požadavek žalobkyně, aby žalovaný opatřil prakticky nezískatelné pozitivní vyjádření čínského dodavatele, čímž jedině může být přímo dokázán čínský původ zboží, je nadbytečný, jestliže lze přímo z listin obsažených ve správním spise dokázat, že předmětné zboží bylo dovezeno z Číny, žalobkyně za ně podle údajů z faktur prokazatelně zaplatila čínskému výrobcí a že zboží bylo na Tchaj-wanu pouze 5 dní, a to pouze v přístavní zóně. V souvislosti s vysokými antidumpingovými cly uvalenými na čínské spojovací materiály si sotva lze představit jinou motivaci pro přeložení zboží na Tchaj-wanu a předstírání jeho tchajwanského původu, než právě snahu zastřít jeho skutečný čínský původ. Netřeba dodávat, že uvedená úvaha, kterou předestřel i žalovaný v napadeném rozhodnutí, působí podstatně racionálněji než představa, že by kdosi zboží vyrobil jinde, převezl je do Číny a posléze na Tchaj-wan, kde by je přeložil a snažil se vyvolat dojem, že pochází z Tchaj-wanu. S ohledem na logickou zásadu zvanou Occamova břitva, stanovící, že existuje-li pro nějaký jev vícero vysvětlení, je třeba upřednostnit to nejméně komplikované, se soudu jeví, že lze mít za to, že předmětné zboží bylo z Číny nejen dovezeno, ale také v Číně skutečně vyrobeno, na čemž by nemohlo nic změnit ani provedení výsledku zaměstnanců nebo statutárních orgánů žalobkyně. Námitka je nedůvodná.
- 26 Dále žalobkyně namítá, že lhůtu, která jí byla stanovena pro vyjádření k výsledku kontrolních zjištění, žalovaný svévolně určil nepřiměřeně krátkou, což je v rozporu s § 5, § 6 a § 88 daňového řádu. Ze správního spisu k tomu soud zjistil následující podstatné skutečnosti: dne 28. 5. 2015 stanovil žalovaný žalobkyni v protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění čtrnáctidenní lhůtu pro vyjádření. Týž den jednatel žalobkyně písemně požádal o prodloužení této lhůty na 60 dní, aby měl čas kontaktovat tchajwanské obchodní partnery. Celní úřad mu v rozhodnutí dne 2. 6. 2015 sdělil, že důkazní prostředky má žalobkyně k dispozici již od 12. 2. 2015, a proto prodloužil lhůtu pouze o 14 dní. Dne 24. 6. 2015 sdělila žalobkyně, že s ohledem na krátkou lhůtu nemohla kontaktovat své zahraniční dodavatele, a proto jí nezbyvá než vzít výsledek kontrolního zjištění na vědomí. Soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že lhůta pro vyjádření, která po prodloužení činila čtyři týdny, je nepřiměřená. Geografická vzdálenost Tchaj-wanu z České republiky není v kontextu moderních komunikačních prostředků relevantním argumentem: za jejich využití může žalobkyně svého obchodního partnera na Tchaj-wanu zastihnout emailovou zprávou či telefonicky téměř ihned a případně s ním i hovořit způsobem, který je téměř srovnatelný s osobním setkáním. Jakkoli může nějakou dobu trvat, než si obchodní partner (i s ohledem na odlišná časová pásma) najde na hovor čas, nelze považovat měsíční lhůtu za nepřiměřenou. Uplynutí čtyř let od předmětné transakce může při opatrování dokladů jistě roli hrát (např. může situace vyžadovat vyzvednutí dokumentů z archivu apod.), avšak opět nelze rozumně předpokládat, že by mělo zabrat více času než jeden měsíc. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že žalovaný na žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty opakovaně vstřícně reagoval (mimo již uvedené prodloužení prodloužil žalovaný i lhůtu k předložení dokumentů po zahájení kontroly) a v jeho úkonech soud neshledává znaky šikany ani účelovosti. Naopak požadavek dvouměsíční lhůty pro předložení listin se soudu jeví jako přemrštěný a potenciálně řízení zdržující. Námitka je nedůvodná.
- 27 Žalobkyně dále namítá, že rozhodnutí ze dne 28. 5. 2015, které bylo součástí protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, neobsahuje podpis úřední osoby a údaj o jejím pracovním zařazení. Podle § 61 odst. 1 daňového řádu jsou rozhodnutí vyhlášena při jednání součástí protokolu, z čehož plyne, že se i na protokol přiměřeně vztahují náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu, s výjimkou toho, že podle § 62 odst. 2 daňového řádu protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem. Soud ze správního spisu ověřil, že v tomto ohledu lze dát žalobkyni za pravdu: úřední osoby přítomné na jednání byly nprap. Bc. R. B., nprap. P. M. a nprap. M. M., avšak úřední osoba, která rozhodla o lhůtě, není určena, což je

v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Žalobkyně však neuvádí, jakým způsobem měla být touto vadou protokolu zkrácena na svých procesních právech. Žalobkyně proti protokolu neměla žádných námitek a rozhodnutí – výzvu, že se může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit do 14 dnů, nesporně jednoznačně pochopila, což je potvrzeno i tím, že téhož dne písemně požádala o prodloužení této lhůty na 60 dní. Soud proto uzavírá, že jde o vadu bez vlivu na zákonnost daného rozhodnutí. Námitka je nedůvodná.

- 28 Konečně žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval nezákonně při doručování, neboť zásilky zasílal žalobkyni tak, že při zachování všech lhůt mohly být doručeny až po datu nařízeného jednání, a přesto poté žalovaný po řádné omluvě žalobkyně požadoval důkazy k oprávněnosti její neúčasti na jednání.
- 29 Ze správního spisu soud zjistil, že celní úřad předvolal žalobkyni během řízení v prvním stupni šestkrát: dne 28. 1. 2015 na 12. 2. 2015 (doručeno do datové schránky žalobkyně 3. 2. 2015), dne 14. 4. 2015 na 23. 4. 2015 (doručeno do datové schránky žalobkyně 15. 4. 2015), dne 24. 4. 2015 na 7. 5. 2015 (doručeno do datové schránky žalobkyně 4. 5. 2015), dne 7. 5. 2015 na 28. 5. 2015 (doručeno do datové schránky žalobkyně 15. 5. 2015), dne 26. 6. 2015 na 9. 7. 2015 (doručeno do datové schránky žalobkyně 2. 7. 2015), dne 3. 7. 2015 na 23. 7. 2015 (doručeno do datové schránky žalobkyně 3. 7. 2015). Z toho pouze u druhého předvolání dne 14. 4. 2015 by v případě doručení fikcí (tedy podle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, po uplynutí 10 dnů od doručení do datové schránky, aniž by se oprávněná osoba v mezidobí přihlásila), bylo předvolání doručeno až po termínu konání jednání (23. 4. 2015). V tomto případě se však žalobkyně do datové schránky přihlásila dne 15. 4. 2015, čímž jí bylo doručeno včas. Žalobkyně přitom neuvedla, jakým způsobem mělo být hypotetickým pozdním doručením předvolání fikcí zasaženo do jejích práv. Námitka je nedůvodná.
- 30 Námitky žalobkyně soud neshledal důvodnými.
- 31 Soud se však musel i bez námítky zabývat otázkou zákonnosti uložení penále při doměření cla (v částce 138 021 Kč), a to s ohledem na to, že penále je sankcí. Nejvyšší správní soud totiž v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, čj. 6 Afs 15/2015-31, ve vztahu ke správnímu trestání uvedl: *„Z obecné zásady, že správní soud přezkoumá napadené správní rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů, existuje [...] výjimka stran určitých skutečností významných z hlediska hmotného práva. Sem spadají absolutně neplatné právní úkony (např. absolutní neplatnost smlouvy); prekluze (např. prekluze práva státu vybrat daň nebo prekluze práva státu postihovat fyzické či právnické osoby za přestupky nebo jiné správní delikty); nerespektování zásady ne bis in idem ve správním trestání; situace, kdy by mělo být postiženo jednání, které není vůbec protiprávní, aj. Pokud by se v těchto případech správní soud zmíněnými skutečnostmi odmítl zabývat z úřední povinnosti, znamenalo by to odepření spravedlnosti a v konečném důsledku i porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397) nebo nejnověji náleží Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15].“* Pokud by se tedy v dané věci soud nezákonností napadeného rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno také o vyměření penále, nezabýval, došlo by k odepření spravedlnosti, neboť jak uvedl již výše, penále je formou trestu a žádný trest nelze uložit bez zákona (čl. 39 Listiny základních práv a svobod).
- 32 První důvod, který vede k závěru o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu stanovení penále, tedy vychází ze skutečnosti, že penále je trestem, a proto je třeba na ně aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57). Soud je tedy v řízení o žalobě v oblasti správního trestání povinen *ex officio* zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele – tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46: *„rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci,*

kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přiblídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější“. Soud tak je povinen zohlednit, že dne 29. 7. 2016 vstoupila v účinnost nová právní úprava, konkrétně nový celní zákon, který je pro žalobkyni výhodnější, neboť v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále, a to ačkoliv k této změně došlo až po vydání napadeného rozhodnutí. V tomto případě se totiž § 75 odst. 1 s. ř. s. neuplatní. K totožným závěrům dospěl ve věci penále souvisejícího s doměřením cla Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017-104, a to v návaznosti na dřívější rozsudek ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017-57.

- 33 Vedle toho Krajský soud v Praze v nedávné minulosti opakovaně judikoval (srov. rozsudky ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014-121, ze dne 18. 12. 2017, č. j. 45 Af 3/2015-79, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 48 Af 24/2016 - 38), že vyměření penále podle § 251 daňového řádu je možné pouze v případě daňového, nikoli celního řízení. Soud na těchto svých závěrech i nadále setrvává.
- 34 Povinnost uhradit penále v případě, že dlužník uvedením nesprávných údajů v celní deklaraci způsobil, že clo bylo původně vyměřeno v nižší částce, než kolik by mělo správně činit, nevyplyvá z unijního práva. Rovněž celní zákon neupravuje otázku penále, a to ani pozitivním způsobem (tedy že vzniká povinnost penále uhradit), ani negativním způsobem (tj. že tato povinnost nevzniká). Clo je daní ve smyslu daňového řádu [§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu], přičemž penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu). Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována. Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je penále následkem za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt. Penále má povahu sankce za platební delikt. Dle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona platí pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků, resp. s účinností od 1. 1. 2011 daňový řád.
- 35 Do 30. 6. 2002 bylo vyloučeno uplatňovat penále v souvislosti s doměřením cla ve vyšší částce, než bylo clo vyměřeno na základě celního prohlášení, neboť celní zákon takovou úpravu neobsahoval a úprava obsažená v § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků byla z aplikace v celním řízení vyloučena § 320 písm. b) celního zákona (viz rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2007, č. j. 9 Afs 114/2007 – 111).
- 36 Posléze byla povinnost hradit penále upravena přímo v celním zákoně, a to od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004. Ustanovení § 267 odst. 4 celního zákona, ve znění účinném v uvedeném časovém rozmezí, stanovilo, že pokud je clo dodatečně vyměřováno proto, že původní částka cla byla vyměřena na základě pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů, uloží celní úřad z rozdílu částky původně vyměřené a nově stanovené penále ve výši 20 %. Zákonem č. 187/2004 Sb. byla tato úprava zrušena s tím, že dle důvodové zprávy je tato problematika upravena nařízením Rady s přímou vnitrostátní účinností (došlo ke zrušení § 264 až § 269 celního zákona, které primárně upravovaly evidenci cla, splatnost cla, prekluzi – tyto instituty jsou na rozdíl od penále vskutku upraveny celním kodexem).
- 37 V době od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2010 byly společně účinné celní zákon a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Celní zákon vznikl penále neupravoval vůbec, v řízení před celními orgány se však postupovalo při doměřování cla dle zákona o správě daní a poplatků. V době do 31. 12. 2006 bylo penále vymezeno jako příslušenství daně, které se odvíjí od původní splatnosti daně do dne platby daně, přičemž základem pro výpočet penále byla výše nedoplatku. Pakliže byla správná výše daně doměřena na základě dodatečného daňového přiznání, byla sazba penále poloviční (§ 63 zákona o správě daní a poplatků). Od 1. 1. 2007 bylo penále upraveno jako příslušenství daně, které vzniká tím, že daňovému subjektu byla dodatečně doměřena daň vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti, přičemž výše penále byla nezávislá na lhůtě, která uplynula od vzniku

daňové povinnosti do dodatečného vyměření daně (§ 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 84/2005 – 75 vyložil, že z § 320 celního zákona nelze dovodit, že by bylo možné v celním řízení aplikovat hmotněprávní instituty upravené pouze zákonem o správě daní a poplatků, nikoliv celním zákonem. Zmíněné ustanovení celního zákona ukládá postupovat v celním řízení dle zákona o správě daní a poplatků, z čehož lze dovodit užití jen procesních norem zákona o správě daní a poplatků, nikoliv však hmotněprávních ustanovení. Ta ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která upravují jednotlivé druhy příslušenství daně, jsou přitom hmotněprávního charakteru, nejedná se o normy procesní. Z toho tedy plyne, že vznik nároku na penále (ve smyslu úroku z prodlení) ve vztahu k celnímu dluhu nelze dovozovat ze zákona o správě daní a poplatků (shodně též rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 9 Afs 25/2009 – 61). Tento závěr je třeba nepochybně vztáhnout i na penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, neboť jde rovněž o příslušenství daně, stejně jako penále ve smyslu úroku z prodlení (§ 63 zákona o správě daní a poplatků).

- 38 V době od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016 (od 29. 7. 2016 nabyl účinnosti nový celní zákon) došlo ke změně právní úpravy spočívající v přijetí nového daňového řádu, jež výslovně podřadil clo pojmu daň. I nadále platilo, že celní zákon vůbec neupravoval otázku penále, tento institut byl upraven výlučně v daňovém řádu (§ 251), a to jak v rovině hmotněprávní, tak v rovině procesní. Právě v tomto časovém období vznikl celní dluh žalobkyně
- 39 Soud přesto považuje za nezbytné poukázat i na následující legislativní vývoj. Dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost nový celní zákon (zákon č. 242/2016 Sb.), jenž v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu je důvodem pro vyloučení vzniku penále při doměření cla skutečnost, že penále je sankcí za nesprávné tvrzení daně (nikoliv za její neuhrazení), nelze je proto aplikovat na situace, kdy ve vztahu ke clu není vůbec využíván institut daňového tvrzení. Z výše uvedeného tedy plyne, že není v právní tradici českého a posléze evropského celního práva, uplatňovaného českou celní správou, že by spolu s doměřením cla byla uložena povinnost uhradit penále. Naopak judikatura NSS ve vztahu k několika z výše uvedených časových období dovodila, že v případě cla nevzniká penále (jako důsledek uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení).
- 40 Z důvodové zprávy k daňovému řádu jednoznačně plyne, že penále dle § 251 daňového řádu je pojímáno jako peněžitá sankce za platební kvazidelikt. Tento kvazidelikt spočívá v tom, že osoba povinná k dani v řádném daňovém tvrzení, jehož nedílnou součástí je uvedení předepsaných údajů a vyčíslení daně (§ 135 odst. 2 daňového řádu, metoda autoaplikace daňových předpisů), neuvedla správné údaje, zejména pak vyčísliła daň v nesprávné výši. Ke správnému stanovení daně tak došlo až s časovým odstupem (zpravidla doměření daně na základě provedené daňové kontroly), takže splatnost doplatku na dani (tzv. náhradní lhůta splatnosti dle § 143 odst. 5 daňového řádu) nastala později, než se stala splatnou daň jako taková (§ 135 odst. 3 daňového řádu). Penále je tak majetkovou sankcí za to, že po dobu mezi splatností daně a náhradní lhůtou splatnosti nemohl stát disponovat daní ve správné výši (tj. ve výši doměřené daně). Penále má svojí výši jednak nahradit státu vzniklou finanční ztrátu, jednak má daňové subjekty odradit od toho, aby v řádném daňovém tvrzení uvedli nesprávné údaje a nesprávnou výši daně. Pojem penále je tedy nerozlučně spjat s pojmem daňové tvrzení (řádne a dodatečné), který je definován v § 1 odst. 3 daňového řádu jako legislativní zkratka zahrnující daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (řádne daňové tvrzení) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dodatečné daňové tvrzení). O tom, že penále je institutem nerozlučně spjatým s daňovým tvrzením, svědčí přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu, podle něhož uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.
- 41 Komentářová literatura dospěla ve vztahu k aplikaci pojmu daňové tvrzení v jednotlivých zvláštních procesních režimech k závěru, že pokud speciální zákon neoznačuje v něm předvídané

úkony a pojmy jako daňové přiznání, hlášení či vyúčtování, nelze dospět k závěru, že řízení v něm je založeno na principu daňového tvrzení. Absentuje-li ve speciálním zákoně pojem „daňové tvrzení“, pak nelze aplikovat pravidla daňového řádu, která se k tomuto pojmu pojí (viz Kaniová, L. in kolektiv autorů. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha: 2011, komentář k § 135).

- 42 Celní řízení není založeno na principu autoaplikace a neužije se v něm institut daňového tvrzení. Celní řízení se zahajuje podáním celního prohlášení s návrhem na propuštění zboží do celního režimu. Podstatou celního prohlášení je projev vůle, aby bylo zboží propuštěno do určitého režimu (čl. 4 odst. 17 celního kodexu), kdežto podstatou daňového tvrzení je přiznání daňové povinnosti metodou autoaplikace. V celním řízení se tak rozhoduje o tom, zda zboží bude propuštěno do navrženého celního režimu a dále o výši cla (viz k tomu § 104 odst. 1 a 2 celního zákona, jenž upravuje náležitosti rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu). Clo se vypočte, zavede do elektronické evidence a jeho výše se sdělí dlužníkovi. Byť je tedy deklarant povinen uvést v celním prohlášení údaje významné pro stanovení cla (zejména množství zboží, jeho hodnotu a jeho zařazení pod položku kombinované nomenklatury a další), neuplatní se v případě celního řízení metoda autoaplikace, deklarant není povinen v celním prohlášení spočítat a přiznat výši cla. O výši cla vždy aktivně rozhodují celní orgány, a to po prověření (dokladovém, případně i materiálovém) údajů poskytnutých deklarantem, nebo bez prověření jen na základě údajů uvedených v celním prohlášení (čl. 71 celního kodexu). Deklarant odpovídá dle čl. 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 za správnost údajů uvedených v celním prohlášení. Celní řízení tedy není založeno na principu daňového tvrzení. Jedním z výrazných projevů daňového řízení založeného na principu daňového tvrzení je, že pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené, není třeba oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem (§ 140 odst. 1 daňového řádu). Výši cla je naproti tomu třeba dlužníkovi vždy sdělit, ostatně nemůže ani nastat situace, že by clo vyměřené odpovídalo výši cla tvrzeného, neboť „clo tvrzené“ neexistuje, v celním prohlášení se neuvádí.
- 43 Soud tedy uzavírá, že byť formálně vzato lze i při doměření cla postupovat dle § 251 daňového řádu a spolu s doměřeným clem uložit dlužníkovi i povinnost uhradit penále, ve skutečnosti tomu tak není. V případě celního řízení, jak je upraveno celním kodexem a celním zákonem, se neuplatní institut řádného daňového tvrzení ani dodatečného daňového tvrzení. Vznik penále je přitom vázán právě na porušení povinnosti související s podáním řádného daňového tvrzení, a nemůže se tak uplatnit na případ celního řízení. Obecně není vyloučeno, aby se i ve věcech cla aplikoval institut obecně označovaný jako penále, jak tomu ostatně v minulosti bylo v období od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004. Ostatně v minulosti byl institut penále uplatňovaný ve vztahu ke clu formulován mírně odlišně, a sice že penále vznikalo v případě, kdy původní částka cla byla vyměřena na základě pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů. Co do podmínek vzniku penále byl tedy tento institut formulován úžeji, než jako tomu je v současnosti v § 251 odst. 1 daňového řádu, neboť zvolená konstrukce reflektovala právě specifika celního řízení, v němž se neuplatní princip autoaplikace ani daňového tvrzení.
- 44 Správnosti výkladu, který zastává soud, nasvědčuje, že nový celní zákon výslovně vyloučil v § 22 vznik penále v případě doměření cla. Z důvodové zprávy plyne, že zakotvení tohoto pravidla není výsledkem změny postoje zákonodárce ve vztahu k prostředkům vymáhání evropského práva, nýbrž pouze reflexí odlišnosti povahy cla a principů, na nichž je založeno celní řízení (absence daňového tvrzení), od klasického daňového řízení založeného na principu daňového tvrzení. Význam § 22 nového celního zákona tedy spočívá ve vyjasnění, že v celním řízení se § 251 daňového řádu nepoužije. V souvislosti s přijetím nového celního zákona přitom nedošlo ke změně daňového řádu. Má-li tedy zákonodárce za to, že ve věci cla principiálně nevzniká penále dle daňového řádu, pak je zřejmé, že stejně je třeba vykládat tuto otázku ve vztahu k témuž daňovému řádu i za dobu před účinností nového celního zákona.
- 45 V neposlední řadě pak je třeba uvést, že tzv. platební kvazidelikt, jenž je podstatou vzniku povinnosti uhradit penále dle § 251 daňového řádu, zakládá v režimu celního zákona skutkovou

podstatu tzv. jiného správního deliktu dle § 294 odst. 1 písm. c) a písm. e) celního zákona, za nějž lze uložit pokutu až do výše 4 000 000 Kč. Správněprávní odpovědnost za porušení povinnosti upravené v čl. 199 odst. 1 nařízení Komise č. 2454/93 (povinnost uvést v celním prohlášení správné údaje a přiložit pravé doklady) je přitom v členských státech Evropské unie nejfrekventovanějším nástrojem vynucování pravidel obsažených v celním kodexu, který Evropská komise navrhla zavést jako společný nástroj ve všech členských státech (viz výše citovaný dokument Evropské komise). Uložení pokuty za správněprávní delikt je nepochybně trestní sankcí ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, stejně jako uložení penále dle § 251 daňového řádu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 4 Afs 210/2014 – 57). Podstatou vzniku penále dle § 251 daňového řádu v celních věcech by bylo, že deklarant uvedl nesprávné údaje o dováženém zboží (typicky je nesprávně zařadil pod položku kombinované nomenklatury), a tím způsobil, že clo nebylo předepsáno při propuštění zboží do celního režimu ve správné výši. Stejně protiprávní jednání zakládá skutkovou podstatu celního deliktu. Kumulace celního deliktu a platebního kvazideliktu za totožné protiprávní jednání pak není logicky odůvodněna (taková kumulace přitom nenastává v případě nesprávnosti řádného daňového tvrzení, neboť to vytváří předpoklad pro doměření daně, včetně penále, nikoliv však pro postih v režimu správněprávní odpovědnosti za delikt). Lze tedy uzavřít, že právní úprava celního deliktu za uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení s možností uložení peněžité sankce vylučuje aplikovatelnost § 251 daňového řádu v souvislosti s doměřením cla.

- 46 S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že v souvislosti s doměřením cla nelze žalobkyni uložit penále podle § 251 daňového řádu. Z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť vychází z nesprávného právního posouzení věci. Žalobkyně tuto námitku v žalobě nevznesla, avšak soud má za to, že je přesto na místě přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a k vrácení věci k žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s.
- 47 V tomto dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), a žalovaný tedy vydá nové rozhodnutí o odvolání žalobkyně, přičemž zohlední shora podrobně rozvedený závazný právní názor soudu, že v případě dodatečného doměření cla nelze uložit žalobkyni povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.
- 48 O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí náleží náhrada nákladů řízení. Tyto náklady soud vyčíslil na 11 228 Kč, přičemž tato částka zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, písemné podání soudu (žaloba)– § 7, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], k čemuž byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky, to vše zvýšeno o částku odpovídající 21% DPH, a soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších právních předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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.

Praha 28. února 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu