



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **TV PRODUCTS CZ s.r.o.**, se sídlem Rybná 669/4, Praha 1, zastoupené JUDr. Davidem Štrosem, advokátem se sídlem Národní 32, Praha 1, proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. července 2007, č. j. 1484/07-030100-21/5, č. j. 1484/07-030100-21/6 a č. j. 1484/07-030100-21/4, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. února 2008, č. j. 10 Ca 161/2007 – 46, ze dne 28. února 2008, č. j. 10 Ca 162/2007 – 46 a ze dne 25. března 2008, č. j. 10 Ca 160/2007 – 47,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 64/2008, sp. zn. 1 Afs 65/2008 a sp. zn. 1 Afs 79/2008 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 64/2008.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] V níže uvedených věcech jde vesměs o otázku dodatečného vyměření cla za dovoz zboží obsahujícího výtvarnou sadu pro děti, nazvaného „Duhové malování“, a to za následujících skutkových a právních okolností:

1 Afs 64/2008

[2] Rozsudkem ze dne 28. února 2008, č. j. 10 Ca 161/2007 – 46, zamítl krajský soud žalobu, jíž se žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) domáhala přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „žalovaný“) ze dne 4. července 2007, č. j. 1484/07-030100-21/5. Posléze uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „celní úřad“) ze dne 22. září 2006, č. j. 3264/06-0361-21-5, o dodatečném vyměření cla v částce 44 059 Kč a DPH v částce 8371,20 Kč, a to za zboží propuštěné do celního režimu volného oběhu rozhodnutím celního úřadu ze dne 20. prosince 2004 na základě celního prohlášení stěžovatelky z téhož dne.

1 Afs 65/2008

[3] Rozsudkem ze dne 28. února 2008, č. j. 10 Ca 162/2007 – 46, zamítl krajský soud žalobu, jíž se stěžovatelka domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. července 2007, č. j. 1484/07-030100-21/6. Posléze uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. září 2006, č. j. 3264/06-0361-21-6, o dodatečném vyměření cla v částce 115 471 Kč, a to za zboží propuštěné do celního režimu volného oběhu rozhodnutím celního úřadu ze dne 28. ledna 2005 na základě celního prohlášení stěžovatelky z téhož dne.

1 Afs 79/2008

[4] Rozsudkem ze dne 25. března 2008, č. j. 10 Ca 160/2007 – 47, zamítl krajský soud žalobu, jíž se stěžovatelka domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. července 2007, č. j. 1484/07-030100-21/4. Posléze uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. září 2006, č. j. 3264/06-0361-21-4, o dodatečném vyměření cla v částce 173 320 Kč a DPH v částce 32 930,80 Kč, a to za zboží propuštěné do celního režimu volného oběhu rozhodnutím celního úřadu ze dne 9. září 2005 na základě celního prohlášení stěžovatelky z téhož dne.

[5] Ve shora uvedených věcech stěžovatelka podala samostatné žaloby a krajský soud o nich rozhodl samostatnými rozsudky. Krajský soud k žalobám zaujal právní názor, ve kterém se ztotožnil s napadenými rozhodnutími žalovaného. Krajský soud obdobně jako žalovaný vyšel ve svých rozsudcích z toho, že zboží dovážené stěžovatelkou (výrobek označený jako „Duhové malování“) bylo v celním prohlášení označeno jako Výtvarná sada pro děti – RAINBOW SET, a sazebně zařazeno do sazební položky – zbožíového kódu dle kombinované nomenklatury celního sazebníku 9503 90 99 90 (Ostatní hračky; zmenšené modely a podobné modely na hraní, též mechanické; skládky všech druhů, - Ostatní; -- Ostatní; --- Z ostatních materiálů; ---- Ostatní). Stanovená celní sazba pro třetí země byla v takovém případě 0,0 %, a clo tedy nebylo Celním úřadem v Českých Budějovicích ani v jednom ze tří shora uvedených případů vyměřeno. Celní úřad Praha 1 po propuštění zboží do celního režimu volného oběhu zahájil v září 2005 následnou kontrolu podle čl. 13 a čl. 78 Celního kodexu Společenství a § 127 celního zákona. Na základě dodatečně vyžádaných podpůrných dokladů pak vyhotovil Celní úřad Praha 1 kontrolní protokol, a poté Celní úřad v Českých Budějovicích jako místně příslušný celní úřad shora uvedenými rozhodnutími vyměřil pro každý jednotlivý dovoz dodatečným platebním výměrem clo a DPH v zákonné výši, a to s ohledem na změnu sazebního zařazení dovezeného zboží [nově 3213 10 00 00 „Barvy pro uměleckou barvu, školní barvy, plakátové barvy, tónovací barvy, barvy pro zábavné účely a podobné barvy v tabletách, tubách, kelímcích, lahvičkách, miskách nebo podobných formách nebo balení, - Barvy v soupravách“, kde stanovená celní sazba byla 6,5 %]. Celní úřad a následně žalovaný dospěli totiž k závěru, že pro správné sazební zařazení je určující skutečnost, že se jedná o výrobek – sadu různých předmětů v balení

pro drobný prodej, přičemž sadě jako celku dává podstatné rysy to, že jde o vodou ředitelné barvy pro zábavné účely – právě ty jsou ostatně v cit. čísle podpoložky výslovně uvedeny.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[6] Rozsudky krajského soudu napadla stěžovatelka včas podanými kasačními stížnostmi. V kasačních stížnostech shodně uvedla, že je podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka upozornila, že dané zboží dovážela do České republiky v průběhu osmi měsíců, a to v rámci svého dlouhodobého dovozu jiného zboží („elektrický skútr“), který trval dva roky; jen za období jednoho roku se jednalo celkem o 33 celních prohlášení, kteréžto dovozy byly podrobeny následné kontrole. Šlo tedy o značné množství dovozů, které nemohlo ujít pozornosti rozhodujícího celního úřadu, což mělo být ve věci zohledněno. Krajský soud podle stěžovatelky v podstatě převzal veškerou právní argumentaci žalovaného obsaženou v jeho rozhodnutích. V některých dovozech přitom probíhalo velké celní řízení a došlo k hloubkové kontrole, při níž měl žalovaný možnost pochybení v zařazení zboží zjistit. Tím lze celou věc odlišit od stěžovatelkou citované judikatury Nejvyššího správního soudu.

[7] Stěžovatelka dále polemizuje se správností sazebního zařazení zboží. Upozorňuje, že výtvarná sada pro děti, určená pro děti starší 3 let, obsahovala krom barev i různé druhy předmětů a pomůcek, které souvisely s hraním a rovněž s hraním s barvami, jako např. obsahovala různé šablony, svítící fixy, držáky na papír apod. Proto trvá na svém názoru, že vezme-li se v potaz celkové funkční určení výrobku, toto zboží bylo stěžovatelkou správně zařazeno. Výrobek není určen „pro skutečné umělce“, jak se mylně domnívá krajský soud, neboť informace na výrobku je jen reklamním tvrzením, který má inspirovat děti k malování a „k hraní si s barvami“.

[8] Celní úřad se s ohledem na dlouhou dobu, po kterou k dovozům zboží docházelo, nemůže zprostit odpovědnosti za správnost sazebního zařazení zboží. Jednalo se totiž o „zvláštní případ dlouhodobé spolupráce s celním úřadem při propouštění jednoho druhu zboží za použití obsahově identických celních prohlášení.“ Celní úřad měl proto stěžovatelku na chybu v zařazení zboží upozornit. Stěžovatelka namítla, že při dovozu zboží v průběhu dlouhého souvislého období nutno dojít k závěru, že byla ohledně zařazení zboží do příslušného celního sazebníku v dobré víře o správnosti takového zařazení (s odkazem na nález I. ÚS 163/02). To je odůvodněno jednak absencí námitek celního úřadu v případě velkého množství celních prohlášení v průběhu dlouhého časového období, jednak absencí námitek v rámci velkého celního řízení.

[9] Konečně se stěžovatelka domáhá aplikace čl. 220 bod 2 písm. b) Celního kodexu Společenství. Odkazuje na Informační dokument o použití čl. 220 odst. 2 písm. b) a čl. 239 celního kodexu Společenství, upozorňuje, že celní orgány neměly proti zařazení zboží nikdy žádné námítky, přičemž otázku správnosti zařazení zboží do celního sazebníku stěžovatelka s celními orgány opakovaně konzultovala.

III.

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný vysvětluje správnost sazebního zařazení výrobku, tak jak bylo zboží zařazeno po následné kontrole celním úřadem. Polemizuje s tím, že se celní orgány dopustily v průběhu celního řízení chyby ve smyslu čl. 220 bod 2 písm. b) Celního kodexu Společenství. Odkazuje na informační dokument, kterého se dovolává též stěžovatelka, z něhož ovšem podle žalovaného

vyplývá opačný závěr než ten, na který poukazuje stěžovatelka. Žalovaný poukazuje na rozsudky Soudního dvora ES. Závazné informace se stěžovatelka v celních řízeních nedomáhala, ačkoliv právě jen existence závazné informace podle čl. 12 Celního kodexu Společenství by mohla založit dobrou víru stěžovatelky. V tomto smyslu je odvolávání se na konzultaci s celním orgánem bezpředmětné. Žalovaný obsáhle vysvětluje smysl a účel celního řízení a jeho jednotlivých druhů. Ze strany celních orgánů je uplatňován nárok státu, resp. Společenství, na zaplacení cla a daně ve správné výši. Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnosti žalobce byly zamítnuty.

IV.

Spojení věcí

[11] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že všechny tři žaloby směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, tj. proti rozhodnutím žalovaného z téhož dne, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti souvisejícím dodatečným platebním výměrům vztahujícím se k dovozům totožného zboží, proti těmto rozhodnutím stěžovatelka uplatnila totožné námitky, krajský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil, totožné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech a vyjádření žalovaného. Jsou tak splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s., a proto prvním výrokem kasační soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

V.

Otázka řádné publikace relevantních právních předpisů

[12] V rozsudku ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 21/2008 - 98 ve věci *TV PRODUCTS CZ, s.r.o. I.* (všechna dále cit. rozhodnutí NSS jsou též přístupná na www.nssoud.cz) dospěl Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k rozhodnutí Soudního dvora ES ve věci *Skoma-Lux, s. r. o.*, C-161/06 ze dne 11. 12. 2007 (přístupné česky na <http://curia.europa.eu>) k závěru, že fyzickým ani právnických osobám v České republice nelze ukládat povinnosti na základě nařízení jakožto sekundárního pramene práva Společenství, dokud takové nařízení nebylo řádně publikováno v českém jazyce, pokud jsou takovéto povinnosti založeny právními skutečnostmi, které se udály přede dnem řádného vyhlášení takového nařízení. K tomu, že nařízení nebylo v českém jazyce řádně publikováno, přihlédne správní soud i bez námítky žalobce (stěžovatele). Relevantní právní skutečnosti (dovozy zboží) v nyní projednávaných věcech se však uskutečnily za situace, kdy v ústavně konformní podobě existoval právní základ pro stanovení celní povinnosti stěžovatelce (viz bod 21 rozsudku NSS ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 97 ve věci *TV PRODUCTS CZ, s.r.o. II.*). Nejvyšší správní soud tedy mohl přikročit k posouzení merita kasační stížnosti.

VI.

Právní hodnocení věci

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil argumenty stěžovatelky, podle nichž sazební zařazení zboží učiněné celními orgány není správné (VI/1). Dále zvážil argument stěžovatelky, že odpovědnost celního deklaranta za sazební označení zboží je dána jen v případě tzv. malého celního řízení, v případě tzv. velkého celního řízení, které se v řadě jednotlivých dovozů uskutečnilo, však celní orgán autoritativně potvrzuje správnost kontrolovaných podkladů a jejich soulad se zbožím jako takovým (VI/2). Poté soud zvážil, zda v daném případě jsou důvody pro aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství, stanovícího podmínky, za kterých nebude provedeno dodatečné zaúčtování dlužného cla (VI/3).

VI/1

Otázka správnosti sazebního zařazení zboží

[14] Stěžovatelka v první řadě polemizuje se správností sazebního zařazení zboží [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Upozorňuje, že výtvarná sada pro děti, určená pro děti starší 3 let, obsahovala kromě barev i různé druhy předmětů a pomůcek, které souvisely s hraním a rovněž s hraním s barvami, jako například obsahovala různé šablony, svítící fixy, držáky na papír apod. Proto trvá na svém názoru, že vezme-li se v potaz celkové funkční určení výrobku, toto zboží bylo stěžovatelkou správně zařazeno jako „Ostatní hračky“.

[15] Nejvyšší správní soud již za právní úpravy před 1. 5. 2004 dovedl, že při zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku je třeba vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému; čísla se přitom míní právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky ke třídě lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla, a to postupně, tj. poznámku uvedenou na druhém místě lze aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené na místě prvním. Při posouzení, do kterého čísla celního sazebníku podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné z více funkcí náleželo do více různých čísel, je pro sazební zařazení rozhodující funkce, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70). Nutno upozornit, že již celní sazebník před rokem 2004 používal pro účely klasifikace kombinovanou nomenklaturu Evropské unie.

[16] V daném případě je předmětem sporu správné zařazení dovezeného zboží – výtvarné sady pro děti „Duhové malování“. Podle stěžovatelky mělo být toto zboží sazebně zařazeno do sazební položky – zbožíového kódu dle kombinované nomenklatury celního sazebníku 9503 90 99 90 (Ostatní hračky; zmenšené modely a podobné modely na hraní, též mechanické; skládky všech druhů, - Ostatní; -- Ostatní; --- Z ostatních materiálů; ---- Ostatní), podle celního úřadu a žalovaného naopak pod číslo 3213 10 00 00 (Barvy pro uměleckou barvu, školní barvy, plakátové barvy, tónovací barvy, barvy pro zábavné účely a podobné barvy v tabletách, tubách, kelímcích, lahvičkách, miskách nebo podobných formách nebo balení, - Barvy v soupravách).

[17] Výrobek označený jako „Duhové malování“ je nesporně sadou různých předmětů v balení pro drobný prodej. Podle výkladového pravidla 3 písm. b) Všeobecných pravidel pro výklad Kombinované nomenklatury, které jsou součástí nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, se zboží v soupravách (v sadách) v balení pro drobný prodej zařadí podle komponentu, který dává zboží podstatné rysy, je-li možno takový komponent určit. Jak k výkladu pravidla 3 písm. b) uvedl Soudní dvůr, komponent dává zboží podstatné rysy, pokud by si zboží nechovalo své charakteristické vlastnosti za situace, kdy by daný komponent byl ze zboží vyňat (srov. přiměřeně rozsudek ESD ze dne 21. 6. 1988 ve věci *Sportex GmbH & Co.*, 253/87, Recueil 3351, bod 8). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pro zařazení zboží je podstatné, že jde o sadu obsahující barvy pro malování. Lze mít za prokázané, že pro hodnocení funkčního určení zboží je rozhodný právě komponent, který dává zboží podstatné rysy; v tomto případě jsou tím právě vodou ředitelné barvy pro zábavné účely, ostatní komponenty zmiňované stěžovatelkou jsou nutně jen vedlejší povahy.

[18] Stěžovatelka upozorňuje, že výrobek není určen „pro skutečné umělce“, jak se mylně domnívá krajský soud, neboť informace v tomto směru na výrobku je jen reklamním tvrzením, které má inspirovat děti k malování a „k hraní si s barvami“. Nejvyšší správní soud se v tomto shoduje se žalovaným, že tato skutečnost je pro nyní posuzovanou věc zcela irelevantní. I kdyby bylo pravdou, že výrobek je určen pouze dětem starším tří let, a nikoliv (jak uvádí ve svých rozsudcích krajský soud) dospělým, bylo by to pro posouzení nepodstatné, neboť do čísla 3213 se zařazují nejen barvy pro uměleckou malbu, a dokonce nejen barvy používané v prvé řadě dospělými, ale podle výslovného popisu tohoto čísla též „školní barvy“ a „barvy pro zábavné účely“.

[19] Pokud se stěžovatelka snaží prokázat údajnou nesmyslnost právního závěru žalovaného na příkladu jiného výrobku – totiž stavebnice LEGO -, jde o příklad zbožím zcela odlišným od zboží právě analyzovaného. Stavebnice LEGO totiž, na rozdíl od sady obsahující vodové barvy, nazvané „Duhové malování“, není sadou různých předmětů v balení pro drobný prodej; argumentace tímto výrobkem tedy pro nyní projednávanou kauzu není ani přiměřeně použitelná.

VI/2

Vztah celního řízení o propuštění zboží do celního režimu a následné kontroly

[20] Pokud Nejvyšší správní soud dospěje k právnímu závěru o správném sazebním zařazení zboží, stěžovatelka upozorňuje, že zboží bylo zařazeno po předchozí konzultaci s celním úřadem, přičemž bylo pod tímto zařazením dováženo po dobu osmi měsíců, a to za existence dlouholetých dovozů dalšího zboží, což „nemohlo ujít pozornosti“ rozhodujícího celního úřadu, a mělo to být tedy ve věci zohledněno.

[21] V nyní posuzovaném případě postupoval celní úřad podle čl. 13 a čl. 78 Celního kodexu Společenství a podle § 127 celního zákona (ve znění účinném počínaje 1. 5. 2004 po novele č. 187/2004 Sb.). Interpretaci těchto ustanovení provedl Nejvyšší správní soud ve shora cit. rozsudku č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, týkajícím se rovněž téže stěžovatelky. Na tento rozsudek lze ostatně v detailech odkázat i v této věci. V části VI/1 cit. rozsudku totiž dospěl zdejší soud k závěru, že předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti zařazení zboží pod položku celního sazebníku. Při rozhodování o propuštění stěžovatelčina zboží do volného oběhu není současně rozhodnuto o správnosti jeho zařazení podle celního sazebníku. Chybné zařazení zboží zjištěné v průběhu následné kontroly pak má vliv na správnost výše cla; při zjištění pochybení je povinností celního úřadu clo doměřit ve správné výši. Pro tento právní závěr je irelevantní, že v řízeních souvisejících s propuštěním zboží do volného oběhu bylo zboží kontrolováno v rámci tzv. velkého celního řízení na základě čl. 68 Celního kodexu Společenství (na rozdíl od řízení podle čl. 71 odst. 2 Celního kodexu Společenství, které probíhá bez ověření celního prohlášení, kdy se rozhodnutí celního úřadu opírá pouze o údaje uvedené v celním prohlášení).

[22] Pokud tedy stěžovatelka namítá, že se celní úřad při rozhodování o propuštění zboží do volného oběhu dopustil pochybení, není důvodu, aby takováto pochybení vyloučila možnost následné kontroly a eventuálního doměření cla, neboť takováto pochybení mohou být vždy podrobena eventuální korekci spočívající v možnosti aplikovat čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství, kteréžto ustanovení za tam rozvedených podmínek vylučuje dodatečné zaúčtování cla. K tomuto ustanovení ostatně směřuje též podstata námitek stěžovatelky, která argumentuje pochybením celního úřadu, a proto čl. 220 odst. 2 písm. b) bude dále předmětem právního rozboru v části VI/3 tohoto rozsudku.

[23] Pokud se stěžovatelka odvolává též na právní názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ve věci I. ÚS 163/02 ze dne 9. 11. 2004 (Sb. ÚS, sv. 35, str. 289), lze rovněž odkázat na argumentaci v rozsudku č. j. 1 Afs 27/2008 - 97 v bodech 39-41, kde Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že základní myšlenka nálezu sp. zn. I. ÚS 163/02, totiž ochrana důvěry jednotlivce v rozhodovací činnost orgánů státu (která je též součástí zásad ochrany základních práv na úrovni práva Společenství), je počínaje 1. 5. 2004 též pro český právní řád rozvinuta a v rovině podústavního práva plně chráněna článkem 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství. Je úkolem všech správních soudů tuto zásadu ochrany legitimních očekávání důsledně chránit při aplikaci evropského práva v individuálních případech. Otázka výkladu tohoto ustanovení je také předmětem následující části tohoto odůvodnění (viz dále část VI/3).

[24] Pro pořádek dále nutno zopakovat, že stěžovatelka (obdobně jako ve věcech rozhodnutých rozsudkem pod č. j. 1 Afs 27/2008 - 97) nevytýká důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jakkoliv tak formálně činí. Podle tohoto ustanovení lze totiž kasační stížnost podat mj. též z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V dané věci vytýká ovšem stěžovatelka krajskému soudu nikoliv to, že se s její argumentací o nutnosti posuzovat celní řízení komplexně ve světle všech aktivit celního úřadu ve všech souvisejících věcech *vůbec nevyřadila*, ale že v podstatě převzal argumentaci žalovaného (slovy kasační stížnosti krajský soud „bez dostatečného odůvodnění pouze přisvědčil žalovanému“). Nejvyšší správní soud v tomto odkazuje stěžovatelku na str. 14-15 napadeného rozsudku, kde soud jasně artikuluje svůj právní názor (byť je pravda, že tento právní názor do značné míry kopíruje právní názor žalovaného). V takovémto případě proto nelze hovořit o kasačním důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d), ale podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. S tímto kasačním důvodem se vypořádal Nejvyšší správní soud v ostatních částech tohoto odůvodnění [viz předchozí část této sekce a dále VI/3].

VI/3

Otázka výkladu čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství

[25] Stěžovatelka dále činí sporným výklad čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství (ve znění nařízení č. 2700/2000). Podle tohoto ustanovení se dodatečné zaúčtování cla neprovede, *pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení. Pokud byl preferenční status zboží zjištěn na základě systému správní spolupráce s orgány třetí země, považuje se vydání potvrzení těmito orgány v případě, že se ukáže jako nesprávné, za chybu, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit ve smyslu prvního pododstavce. Vydání nesprávného potvrzení však není chybou, je-li potvrzení založeno na nesprávném popisu skutečností podaném vývozcem, není-li zřejmé, že orgány vydávající potvrzení si byly vědomy nebo si měly být vědomy toho, že zboží nespĺňuje podmínky pro preferenční zacházení. Osoba povinná zaplatit clo se může odvolat na dobrou víru, pokud je schopna prokázat, že v období dotyčných obchodních operací jednala s náležitou péčí, aby zajistila splnění všech podmínek pro preferenční zacházení. Osoba povinná zaplatit clo se však nemůže odvolat na dobrou víru, pokud Evropská komise zveřejní v Úředním věstníku Evropských společenství oznámení o tom, že existují odůvodněné pochybnosti, zda daná země správně uplatňuje preferenční režim.*

[26] Stěžovatelka se aplikace čl. 220 bod 2 písm. b) Celního kodexu Společenství domáhá. Odkazuje na Informační dokument o použití čl. 220 odst. 2 písm. b) a čl. 239 celního kodexu Společenství, upozorňuje, že celní orgány neměly proti zařazení zboží nikdy žádné námitky, byť zboží dovážela ve značném množství po dlouhou dobu, přičemž otázku správnosti zařazení zboží do celního sazebníku stěžovatelka s celními orgány opakovaně konzultovala. Stěžovatelka polemizuje s právním názorem krajského soudu, že kontrola většího množství celních deklarací

„ještě nemusí znamenat, že pochybení sazebního zařazení zboží bude zjištěno“, a že „celní orgány nemohou v každém jednotlivém případě dovozu přezkoumávat správnost zařazení zboží“.

[27] K aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství se Nejvyšší správní soud komplexně a podrobně vyjádřil ve zde již mnohokrát citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 27/2008 - 97 ve věci *TV PRODUCTS CZ, s.r.o.* (viz část VI/2), na který lze v podrobnostech odkázat.

[28] Z níže uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zjistil, že podmínky pro aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství nejsou dány.

[29] Nejvyšší správní soud především opakuje, že k aplikaci cit. čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství je nutné splnit tři kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále, aby tato chyba, které se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení (viz rozsudek ESD ze dne 18. října 2007, C-173/06, ve věci *Agrover Srl*, Sb. rozh. s. I-8783, bod 30 a cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97 ve věci *TV PRODUCTS CZ, s.r.o.*, bod 48). Pouze jestliže jsou tyto tři podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno. K posouzení naplnění těchto podmínek nutno vzít v potaz kazuistiku Soudního dvora.

1. Chyba ze strany celních orgánů

[30] Co se týče první z těchto podmínek, je podle Soudního dvora ES cílem čl. 220 odst. 2 písm. b) chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání nebo nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je hodné ochrany stanovené v tomto článku pouze tehdy, pokud základ, na kterém spočívá toto očekávání osoby povinné zaplatit clo, způsobily „samotné“ příslušné orgány (bod 31 cit. rozsudku *Agrover Srl*).

[31] Soudní dvůr zdůraznil, že právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají pouze chyby přičitatelné *aktivnímu* jednání příslušných orgánů (viz bod 31 cit. rozsudku *Agrover Srl*, který v textu zdůraznil adjektivum „aktivní“; k tomu srov. již rozsudek ze dne 27. 6. 1991 ve věci *Mecanarte*, C-348/89, Recueil, s. I-3277, bod body 23-25). Ve věci stěžovatelky ovšem není pochyb, že o takovéto aktivní jednání celního orgánu v její věci nešlo. Nic takového ostatně netvrdí ani stěžovatelka, která sice *implicitě* akceptuje, že celní orgán se „aktivního“ pochybení nedopustil, opakovaně však dovozuje, že „za chybu celního orgánu se považuje i jeho pasivní chování“ (k tomu viz níže), přičemž pasivita podle stěžovatelky spočívá v tom, že jí celní úřad nevytkl špatné zařazení zboží dříve.

[32] Z publikované rozhodovací praxe je předně jasné, že za chybu celního orgánu se nepovažuje ani chybná informace poskytnutá pracovníkem celního orgánu ústně, včetně informací poskytnutých telefonem, které nezavazují celní orgán (viz text související s pozn. č. 27 Informačního dokumentu o použití čl. 220 odst. 2 písm. b) a článku 239 celního kodexu Společenství, citující relevantní rozhodnutí Komise). Na neformální konzultace s celním úřadem a jeho pracovníky se stěžovatelka opakovaně ve svých opravných prostředcích, žalobách i kasačních stížnostech odvolává, ovšem právě tyto neformální konzultace nemohou založit důvod pro aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. a) (jak správně žalovaný i krajský soud

upozornili, stěžovatelka nikdy nepožádala o závaznou celní informaci). Chybou ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) není ani situace, kdy jedinou spornou otázkou je pochybení celních zástupců žalobce, a nikoli pochybení celních orgánů (viz rozsudek ESD ze dne 13. 9. 2007, *Common Market Fertilizers SA*, C-443/05 P, Sb.s.r. I-7209, bod 187).

[33] Nejvyšší správní soud dále zvážil, jaký vliv na posouzení věci mohlo mít tzv. velké celní řízení, při kterém dochází k fyzické kontrole zboží za účelem ověření přijatých celních prohlášení ve smyslu čl. 68 Celního kodexu Společenství. V dané věci je nepochybné (jak správně uvádí stěžovatelka), že v rámci dovozů popsaného v kauze vedené původně pod sp. zn. 1 Afs 65/2008 bylo zboží kontrolováno v rámci velkého celního řízení na základě čl. 68 Celního kodexu Společenství, zatímco ve věcech vedených původně pod sp. zn. 1 Afs 64/2008 a 1 Afs 79/2008 byl uplatněn zjednodušený postup podle čl. 71 Celního kodexu Společenství, kdy celní úřad propustil zboží do volného oběhu, aniž by bylo celní prohlášení ověřováno, a to jen na základě údajů uvedených v celním prohlášení. Právě na proběhlá velká celní řízení stěžovatelka upozorňuje ve snaze dovodit chybu na straně celního orgánu.

[34] Za chybu celního orgánu možno považovat i jeho eventuální pasivitu, v kontextu judikatury Soudního dvora jde ovšem o výjimku z pravidla, které předpokládá aktivní jednání. Z judikatury Soudního dvora přitom jasně plyne, že tuto výjimku nutno interpretovat restriktivně (k tomu bod 31 cit. rozsudku *Agrover Srl* a cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 54).

[35] Možná pasivita celního orgánu může odůvodnit splnění prvé podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství za situace velkého množství dovozů stejného zboží během dlouhého časového období, pokud zůstaly celní orgány v nečinnosti, jakkoliv celní prohlášení předložené povinnou osobou byla kompletní a poskytovala výslovně takový popis zboží se zřetelem na relevantní nomenklaturu, že by bylo možno bez dalšího odhalit jeho nesprávné sazební zařazení (rozsudek ESD ze dne 1. 4. 1993, *Hewlett Packard France*, C-250/91, Recueil, s. I-1819, body 20 a 21). O chybu na straně celních orgánů však v žádném případě nemůže jít, pokud tato vznikla v důsledku nesprávných informací poskytnutých deklarantem nebo jeho zástupcem, kteréžto informace neměl celní orgán povinnost kontrolovat (viz shora cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 55).

[36] Je nepochybné, že tyto restriktivní podmínky specifikované cit. rozsudkem ve věci *Hewlett Packard France* nejsou ve stěžovatelčině věci dány. Stěžovatelka označila zboží v kol. 31 každého písemného celního prohlášení jako „Výtvarná sada pro děti – RAINBOW SET“, čemuž pak v kol. 33 téhož prohlášení přiřadila sazební položku - zbožový kód dle kombinované nomenklatury celního sazebníku 9503 90 99 90 (tedy „Ostatní hračky; zmenšené modely a podobné modely na hraní, též mechanické; skládky všech druhů, - Ostatní; -- Ostatní; --- Z ostatních materiálů; ---- Ostatní“). Tyto údaje se navzájem nevyklučovaly a mohly vskutku opodstatnit též původní klasifikaci; ve smyslu *Hewlett Packard France* tedy nebylo možno bez dalšího jen na základě označení zboží v kol. 31 dospět k závěru, že sazební položka v kol. 33 je užitá nesprávně. Teprve z dalších podkladů poskytnutých až v průběhu následné kontroly (ES Prohlášení o shodě pro výrobek Duhové malování, obrazová dokumentace k výrobku, certifikát na výrobek duhové malování) bylo lze zjistit správné sazební zařazení zboží.

[37] Pokud stěžovatelka argumentuje též dovozy elektrických skútrů, není Nejvyššímu správnímu soudu jasné, jakým způsobem by mohly mít tyto dovozy vliv na eventuální chybu celního úřadu při dovozu a sazebním zařazení zboží zcela jiného. Rozhodně ale nelze dovozovat, že mezi celním úřadem a obchodníkem, který dováží zboží vícero druhů,

vzniká nějaký zvláštní vztah, ze kterého by vyplývaly celnímu úřadu nějaké zvláštní povinnosti, které nemá vůči jiným dovozcům.

[38] Nejvyšší správní soud podotýká, že otázka, zda celní orgán v některých řízeních zboží též fyzicky kontroloval, a měl tedy reálnou možnost chybu v zařazení zboží zjistit, jak tvrdí stěžovatelka, je v kontextu citované judikatury Soudního dvora irelevantní. Jakkoliv bylo v některých případech zboží fyzicky kontrolováno, kontrola neprobíhala za účelem ověření správného sazebního zařazení; celní úřad neměl ani povinnost takovouto kontrolu v takto stanoveném rozsahu realizovat. Ze správních spisů navíc vyplývá, že při kontrole zboží nebyly ve smyslu čl. 68 písm. b) Celního kodexu Společenství vzaty vzorky zboží za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy. V podrobnostech lze k funkci kontroly v rámci tzv. velkého celního řízení odkázat na cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 36.

[39] Nelze proto hovořit o tom, že by – slovy čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství – v nyní projednávaných věcech „částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů“.

2. Nezjistitelnost chyby osobou jednající v dobré víře

[40] Pokud jde o druhou z výše uvedených podmínek (podle níž chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna), musí být zjistitelný charakter chyby, které se dopustily příslušné celní orgány, posuzován s přihlédnutím k povaze chyby, profesní zkušenosti dotčených subjektů a řádné péči, kterou posledně uvedené prokázaly. Povaha chyby závisí na komplexnosti nebo naopak dostatečně jednoduchém charakteru dotčené právní úpravy a časovém období, během něhož orgány ve své chybě setrvaly (bod 32 shora cit. rozsudku *Agrover Srl*, cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 60). Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 11. 1999, ve věci *Söhl & Söhlke* (C-48/98, Recueil, s. I-7877, bod 57), je třeba přezkoumat, zda činnost dotčeného subjektu spočívá v podstatné míře v dovozu a vývozu, a zda má dotčený subjekt předchozí zkušenost s výkonem těchto činností.

[41] Nehledě na to, že v dané věci není dána již první podmínka, tedy existence chyby na straně celních orgánů, je patrné, že není dána ani druhá podmínka aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství. Právní úprava v daném případě nebyla nijak zvláště složitá (k tomu viz shora VI/1).

[42] Nadto je nutno podotknout, že stěžovatelka je v daném odvětví ve smyslu shora cit. rozsudku *Söhl & Söhlke* profesionálem (dle toho, co sama v kasační stížnosti uvádí, uskutečnila v období let 2004 a 2005 několik desítek operací stejného typu, tedy dovozu identického zboží do režimu volného oběhu), nota bene vždy zastoupeným celní deklarantkou, která je její vlastní zaměstnankyní. Nejvyšší správní soud tedy v této části uzavírá, že i kdyby snad stěžovatelkou vytýkaná nečinnost celních orgánů byla chybou ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství (o což ovšem v daném případě nejde, jak již vyplývá z předešlého textu), nebylo by lze hovořit o takové chybě, která by nemohla být přiměřeným způsobem zjištěna osobou povinnou, pokud tato *jedná v dobré víře*.

[43] Nejvyšší správní soud připomíná, že bylo na stěžovatelce, aby se v případě pochybností o správném použití ustanovení, jejichž nedodržení může vést ke vzniku celního dluhu, informovala a opatřila si všechna možná vysvětlení, aby uvedená ustanovení neporušila – v daném případě mohlo jít samozřejmě o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží podle čl. 12 Celního kodexu Společenství. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným

v jeho názoru, že pokud stěžovatelka jako profesionální obchodník hodlala dovážet zboží po delší časové období a ve větším množství, a současně si nebyla jista sazebním zařazením zboží (což se zdá pravděpodobným již jen proto, že sama stěžovatelka správnost celního zařazení neformálně diskutovala s pracovníky celního orgánu, jak opakovaně stěžovatelka sama uvádí), řádná péče stěžovatelky jako předpoklad pro aplikaci druhé podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) mohla spočívat právě v pořízení závazné informace; dobré víry by se mohla stěžovatelka dovolávat např. tehdy, pokud by na základě této informace jednala a celní orgány by následně zjistily, že závěry z této informace vyplývající jsou chybné (shodně cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 63).

[44] Lze připomenout, že smyslem závazné informace je zajistit podnikatelským subjektům „určitou právní jistotu při výkonu jejich činností, aby byla ulehčena práce celních pracovišť a aby byla dosažena větší jednotnost při použití celního práva Společenství“ (rozsudek ESD ze dne 29. ledna 1998, *Lopez*, C-315/96, Recueil, s. I-317, bod 19). Jak již vysvětleno výše, pokud se stěžovatelka odvolávala jen na neformální konzultaci s pracovníky celního orgánu, nelze vůbec hovořit o tom, že by jen na základě takovéto informace mohla být v dobré víře.

3. Povinnost dodržet všechna ustanovení předpisů týkající se celního prohlášení

[45] Konečně, pokud jde o třetí podmínku, podle níž osoba musí dodržet všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení, Soudní dvůr upřesnil, že deklarant je povinen poskytnout příslušným celním orgánům všechny nezbytné informace stanovené předpisy Společenství a vnitrostátními předpisy, které je popřípadě doplňují nebo provádějí s ohledem na sazební zacházení požadované pro dotčené zboží (věc *Agrover Srl*, bod 33). Tato povinnost přitom nesmí jít nad rámec takových informací, o kterých lze rozumně předpokládat, že je deklarant může mít k dispozici; rozhodující je, aby takové informace, jakkoliv budou podle okolností třeba i nesprávné, byly deklarantem poskytnuty v dobré víře (blíže cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 65).

[46] Ani tato podmínka ve stěžovatelčině případě není dána. Stěžovatelčina kauza je v tomto směru po právní stránce zcela srovnatelná s rozsudkem Soudního dvora dne 23. 5. 1989 ve věci *Top Hit Holzvertrieb GmbH*, 378/87, Recueil, s. 1359. Je sice pravdou, že pouhá skutečnost nesprávného zařazení zboží sama o sobě není porušením třetí podmínky aplikace čl. 220 odst. 21 písm. b) (srov. *Hewlett Packard France*, body 29-31). Na druhou stranu, označila-li stěžovatelka v kol. 31 každého písemného celního prohlášení zboží jako „Výtvarná sada pro děti – RAINBOW SET“, takovéto označení ve spojitosti s přiřazením zboží pod sazební položku „9503 90 99 90“ (Ostatní hračky) neposkytlo celnímu orgánu všechny informace stanovené právními předpisy nezbytné pro sazební zacházení požadované pro dotčené zboží. Podle čl. 62 odst. 1 *in fine* Celního kodexu Společenství písemné celní prohlášení musí obsahovat veškeré náležitosti nezbytné pro použití předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení. Jak upozornil Soudní dvůr. „[p]okud nemůže být zboží zařazeno dostatečně přesně, pouze na základě svého označení nebo vzhledu do určité položky společného celního sazebníku, je povinností deklaranta poskytnout jakýkoliv jiný užitečný údaj týkající se především vlastností a použití zboží, aby pomohl zboží správně zařadit“ (bod 26 cit. věci *Top Hit Holzvertrieb GmbH*). Obdobně jako deklarant v cit. věci *Top Hit Holzvertrieb GmbH* stěžovatelka zvolila jen popis „Výtvarná sada pro děti – RAINBOW SET“. Z takovéhoho popisu nebylo vůbec zřejmé, zda je zboží souborem hraček s výchovnou povahou, nebo zda je vodou ředitelnou barvou pro zábavné účely; jen prve uvedenému by odpovídal zbožíový kód 9503 90 99 90 s celní sazbou 0,0 %, zatímco posléze uvedenému musel nutně odpovídat kód 3213 10 00 00 s celní sazbou 6,5 % (srov. k obdobné argumentaci Soudního dvora tamtéž, body 29-30).

[47] S ohledem na právě uvedené již není pro naplnění třetí podmínky podstatné, že stěžovatelka jinak splnila všechny další požadavky na ní těmito normami kladené.

VII.

Rozhodnutí o nákladech řízení

[48] Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však žádné náklady řízení o kasační stížnosti převyšující jeho obvyklou úřední činnost. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. srpna 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu