



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Remedicum, s. r. o.**, se sídlem Alšova 1853/3, Český Těšín, zastoupená Mgr. Piotrem Adamczykem, advokátem, se sídlem Havlíčkova 190/12, Český Těšín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2013, č. j. 38262-5/2013-900000-304.5, č. j. 38264-5/2013-900000-304.5, č. j. 38260-5/2013-900000-304.5 a č. j. 38299-5/2013-900000-304.5, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2016, č. j. 22 Af 13/2014 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Piotra Adamczyka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně dováží detoxikační náplasti z Čínské lidové republiky. Dne 14. 9. 2010 požádala Celní ředitelství Hradec Králové o sazební zařazení dováženého zboží dle nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „společný celní sazebník“). Dne 20. 9. 2010 celní orgán vydal písemné stanovisko, že na posuzované zboží dopadá kód KN 30051000, s čímž je spojena nulová celní sazba (dále jen „stanovisko o sazebním zařazení zboží ze dne 20. 9. 2010“). Dne 17. 2. 2012 vydal celní orgán změnu svého stanoviska a zboží zařadil pod kód KN 38249097 spojený se sazbou ve výši 6,5 %. Změnu odůvodnil tím, že dle nařízení Komise (ES) č. 1439/2007 ze dne

5. 12. 2007 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury nemají detoxikační náplasti prokázány terapeutický účinek.

[2] Dne 15. 3. 2013 zahájil Celní úřad Moravskoslezského kraje u žalobkyně kontrolu po propuštění zboží dle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), a § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v rozhodném znění, jejímž předmětem bylo prověření správnosti sazebního zařazení zboží (detoxikačních náplastí) deklarovaného na celních prohlášeních ze dne 23. 11. 2010, 2. 5. 2011, 21. 6. 2011 a 30. 11. 2011. Rozhodnutími ze dne 12. 6. 2013, č. j. 53888-2/2013-570000-51, č. j. 53888-4/2013-570000-51 a č. j. 53888/2013-570000-51 (dále jen „dodatečné platební výměry“) žalobkyni dodatečně doměřil clo v celkové výši 16 037 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) odvolání žalobkyně zamítl.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které krajský soud v záhlaví uvedeném rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodnou shledal námitku, že v posuzovaném případě byla naplněna první podmínka vyplývající z čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, že částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, a bylo tedy namíste, aby žalovaný zkoumal i naplnění dalších podmínek pro užití liberačního důvodu uvedeného v tomto ustanovení. Dle krajského soudu to, že žalobkyni byla podána informace dle čl. 11 celního kodexu, a nikoliv závazná informace k sazebnímu zařazení zboží dle čl. 12 celního kodexu, má význam pouze z hlediska možnosti aplikace liberačního důvodu dle čl. 217 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Informace o sazebním zařazení zboží dle čl. 11 celního kodexu sice nemají podobu kvalifikované informace dle čl. 12 téhož předpisu, nelze nicméně vyloučit právní relevanci vůči žadateli o tuto informaci, neboť jde o informaci poskytnutou odborným orgánem státní správy na základě zákonného ustanovení, kterým zákonodárce poskytl možnost osobám povinným zaplatit clo získat názor odborného orgánu. Nadto krajský soud upozorňuje, že pochybení vzniklo aktivní činností celních orgánů. Krajský soud rovněž odmítl argumentaci žalovaného, že žalobkyně nepostupovala s dostatečnou pečlivostí, když požádala o stanovisko k sazebnímu zařazení zboží toliko dle čl. 11, a nikoliv dle čl. 12 celního kodexu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že byla naplněna první podmínka pro postup dle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, tj. chyba ze strany celních orgánů. Žalovaný nepopírá, že v řízení bylo Celním ředitelstvím Hradec Králové vydáno „Nezávazné vyjádření k sazebnímu zařazení zboží“, které bylo následně revidováno dalším přípisem označeným jako „Nezávazné vyjádření k sazebnímu zařazení zboží č. j. 12490/2010-060100-22 – změna“. Nicméně odkazuje na výkladové stanovisko Evropské komise k čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, dle kterého se za chyby celních orgánů nepovažují chybné informace poskytnuté orgány členského státu, které nezavazují příslušný orgán státu, kde je clo zaúčtováno. Chybné vyjádření celního ředitelství nebylo rozhodnutím ve věci sazebního zařazení zboží závazným pro žalobce ani pro orgány celní správy. Nezávaznost vyjádření vyplývá jak z jeho označení, tak i z obsahu, přičemž stanovisko obsahovalo upozornění, že nezávazné vyjádření není závaznou informací o sazebním zařazení zboží ve smyslu čl. 12 celního kodexu. Žalovaný rovněž argumentuje tím, že závěry krajského soudu ohledně vyjádření

pokračování

dle čl. 11 celního kodexu činí vydávání závazných informací dle čl. 12 téhož předpisu nadbytečným, což je v rozporu s účelem této evropské legislativy. Z uvedených důvodů k pochybení ze strany celních orgánů ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dle žalovaného nedošlo, nelze tudíž chránit očekávání žalobkyně jako legitimní. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku stěžovatel uvádí, že přestože se krajský soud v odůvodnění odvolává na judikaturu Soudního dvora a českých správních soudů, konkrétní odkaz na judikáty, na nichž založil svůj závěr o chybě na straně celního orgánu, neobsahuje. Názor krajského soudu je naopak v rozporu s ustálenou judikaturou, např. rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 186/2009.

[5] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na svá podání ve správním řízení a řízení o žalobě. Je přesvědčena, že chybné stanovisko Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 20. 9. 2010 lze podřadit pod chybu správního orgánu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Plně souhlasí s krajským soudem, že informace získané na základě čl. 11 celního kodexu sice nemají povahu kvalifikované informace dle čl. 12 celního kodexu, jsou však zcela jistě úkonem, který má právní relevanci vůči žadateli, neboť jde o informaci poskytnutou odborným orgánem státní správy na základě zákonného ustanovení, kterým zákonodárce osobě povinné zaplatit clo poskytl možnost kvalifikovaný názor získat. Dle žalobkyně není možné, aby celní orgány vydávaly chybná vyjádření, aniž by existovala možnost liberace pro subjekty, které se v dobré víře těmito vyjádřeními řídí. V dané věci je třeba chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo. Není spravedlivé, aby žalobkyně nesla důsledky pochybení celního orgánu. Pokud by soud přistoupil na výklad žalovaného, že vyjádření dle čl. 11 celního kodexu nemá žádnou relevanci a je na osobě povinné zaplatit clo, zda se s ním ztotožní či nikoli, toto ustanovení by postrádalo jakýkoli smysl, neboť by neexistoval žádný důvod o takovéto vyjádření žádat. Žalobkyně se na celní orgán obrátila jako na orgán veřejné moci a odborníka na celní tarif, jehož hlavní a každodenní činností je zařazovat zboží do nomenklatury celního tarifu. Závěrem žalobkyně uvádí, že jí není známo, že by bylo judikováno, ať již soudy Evropské unie nebo českými soudy, že chybné vyjádření celního orgánu dle čl. 11 celního kodexu není chybou ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské vzdělání, jež je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[7] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[8] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neuvádí však v tomto smyslu nic konkrétního. Poukazuje pouze na to, že krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl žádný odkaz na rozhodnutí Soudního dvora či českých správních soudů, a namítá, že závěry krajského soudu naopak odporují ustálené judikatuře. Stěžovatel tak ve skutečnosti brojí nikoliv proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, nýbrž proti nesprávnému posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí,

že neshledal žádný ze znaků nepřezkoumatelnosti. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz).

[9] Nejvyšší správní soud pro pořádek předesílá, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, potvrzený usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS).

[10] Hmotněprávním základem pro dodatečné vyměření cla za výše specifikované dovozy je jednak český celní zákon, který ve světle zákona č. 187/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, přestal být samostatně aplikovatelnou normou: počínaje dnem 1. 5. 2004 tento zákon upravuje „některé právní vztahy v oblasti celnictví, pokud nejsou upraveny bezprostředně závaznými předpisy Evropských společenství“ (viz § 1 celního zákona ve znění novely č. 187/2004 Sb.), jednak přímo účinné evropské právní předpisy. Ty zahrnují především celní kodex, ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu, dále společný celní sazebník, jehož příloha obsahující kombinovanou nomenklaturu je každoročně ke dni 1. 1. daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti, a konečně pak nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení Komise č. 2454/93“).

[11] Podle čl. 11 odst. 1 celního kodexu „[k]aždá osoba může od celních orgánů požadovat informaci o používání celních předpisů. Nevztahuje-li se žádost na skutečně zamýšlený dovoz nebo vývoz, mohou ji celní orgány zamítnout“.

[12] Podle čl. 12 odst. 1 celního kodexu „[c]elní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží způsobem stanoveným postupem projednávání ve výboru“.

[13] Podle čl. 217 odst. 1 písm. b) celního kodexu nejsou celní orgány oprávněny vypočítat výši dovozního cla nebo vývozního cla vyplývající z celního dluhu a tuto zaúčtovat, „pokud částka cla dlužného podle právních předpisů přesahuje částku cla stanovenou na základě závazné informace o sazebním zařazení zboží“.

[14] Podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se dodatečné vyměření 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“.

[15] Podle ustálené judikatury Soudního dvora celní orgány neprovedou dodatečné zaúčtování dovozního cla podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu pouze tehdy, jsou-li splněny 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 jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007

pokračování

ve věci C – 173/06, *Agrover Srl*, bod 30 s citacemi početné starší judikatury, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Soudního dvora na <http://curia.europa.eu/>). Jestliže jsou tyto podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, a celní orgány nemají při splnění daných podmínek žádný prostor k uvážení (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 6. 1991 ve věci C – 348/89, *Mecanarte*, bod 12). Podmínění aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu naplněním těchto tří kumulativních podmínek stanovil v návaznosti na citovanou judikaturu Soudního dvora i Nejvyšší správní soud, a to již v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 – 96, publ. pod č. 1701/2008 Sb. NSS.

[16] Předmětem sporu je naplnění prvé podmínky vyplývající z čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, tj. existence chyby ze strany celních orgánů. Ostatní předpoklady liberace dle tohoto ustanovení stěžovatel v napadeném rozhodnutí neřešil, neboť to vzhledem k jejich kumulativní povaze považoval za nadbytečné. Ani krajský soud v napadeném rozsudku tento rozsah nemohl překročit.

[17] Na úvod Nejvyšší správní soud nicméně považuje za podstatné vyjasnit vztah mezi čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a čl. 217 odst. 1 písm. b) téhož předpisu. Obě ustanovení umožňují osobě povinné zaplatit clo dosáhnout za stanovených podmínek „prominutí“ cla či jeho části. Jedná se o zvláštní případy a výjimku ze standardního celního řízení. Ustanovení, která takovýto postup umožňují, proto musí být vykládána restriktivně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 11. 1999 ve věci C-48/98, *Söhl & Söhlke*, bod 52).

[18] Předchůdcem těchto dvou ustanovení byl čl. 5 odst. 1 a 2 nařízení Rady (EHS) č. 1697/79 ze dne 24. 7. 1979 o vybírání dovozního nebo vývozního cla po propuštění zboží, které nebylo požadováno od osoby zodpovědné za zaplacení cla ze zboží navrženého v celním prohlášení do celního režimu s povinností toto clo platit (dále jen „nařízení Rady č. 1697/79“), které bylo zrušeno celním kodexem. Dle prvního bodu odůvodnění celního kodexu došlo přijetím tohoto předpisu ke shromáždění celních předpisů, které byly do té doby rozptýleny ve velkém počtu nařízení a směrnic Společenství, do jediného kodexu. Z důvodu téměř totožné formulace jsou závěry vyslovené Soudní dvorem k čl. 5 nařízení Rady č. 1697/79 běžně používány i při výkladu čl. 217 odst. 1 písm. b) a čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a lze je tedy bezpochyby vztáhnout i na nyní posuzovanou věc.

[19] Dle judikatury Soudního dvora čl. 5 nařízení Rady č. 1697/79 stanoví dva rozdílné režimy. Čl. 5 odst. 1 tohoto nařízení se vztahuje na situace, kdy částka cla dlužného podle právních předpisů přesahuje částku cla stanovenou na základě informace závazné pro celní orgány. Čl. 5 odst. 2 téhož nařízení zakládá osobě povinné zaplatit clo v případě naplnění tří kumulativních podmínek právo na to, aby clo nebylo dodatečně vybráno po propuštění zboží (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 12. 1996 ve spojených věcech C-47/95, C-48/95, C-49/95, C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 a C-148/95, *Olasagasti & C. Srl a další*). První z uvedených režimů poskytuje zvláštní ochranu osobě povinné zaplatit clo, neboť nesprávná informace závazná pro celní orgány dala vzniknout legitimnímu očekávání této osoby, která má tudíž právo důvodně se domnívat, že nedojde k vybrání cla po propuštění zboží, a to nehlédě na to, zda mohla či nemohla zjistit chybu celního orgánu. To, zda mohla být chyba způsobená celními orgány přiměřeným způsobem zjištěna osobou povinnou zaplatit clo, je naopak jednou z podmínek aplikace druhého režimu. Tato podmínka tedy musí být splněna osobou povinnou zaplatit clo, která se nemůže dovolávat použití čl. 5 odst. 1 nařízení Rady č. 1697/79, zejména kvůli tomu, že poskytnutá informace nebyla informací závaznou pro celní orgány, a která se tudíž dovolává čl. 5 odst. 2 (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 4. 1992 ve věci C-371/90, *Beirafrio*, bod 20 - 21). Vztah mezi čl. 217 odst. 1 písm. b) celního kodexu a čl. 220 odst. 2 písm. b) téhož

předpisu je tedy třeba vnímat tak, že první ze zmíněných ustanovení poskytuje speciální ochranu těm subjektům, které v celním prohlášení vycházely ze závazné informace o sazebním zařazení zboží ve smyslu čl. 12 celního kodexu, přičemž v daném případě již není třeba zkoumat naplnění jiných podmínek. Ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu pak poskytuje podpůrnou ochranu těm subjektům, které postupovaly na základě dobré víry v činnost celních orgánů, již ovšem nelze považovat za závaznou informaci o sazebním zařazení ve smyslu čl. 12 celního kodexu. Tuto ochranu nicméně podmiňuje naplněním tří kumulativních podmínek (uvedených výše).

[20] Podstatou obou ustanovení je ochrana legitimního očekávání a právní jistoty jednotlivce a jeho důvěry v informace, na jejichž základě podal celní prohlášení (rozsudek *Mecanarte* či rozsudek *Angrover Srl*). Tato ochrana nicméně působí v různých intencích na základě povahy informace, na níž subjekt svou důvěru v činnost celních orgánů založil. Krajský soud zcela správně uvedl, že v případě cla stanoveného na základě závazné informace o sazebním zařazení se postupuje dle čl. 217 odst. 1 písm. b) celního kodexu bez dalšího, zatímco v případě jiných stanovisek je pro „prominutí“ cla třeba splnění dalších podmínek. Ačkoli krajský soud mohl pečlivěji zdůvodnit, proč je třeba stanovisko o sazebním zařazení zboží ze dne 20. 9. 2010 podřadit pod čl. 11, a nikoli čl. 12 celního kodexu, implicitně tak učinil, když nejprve uvedl kritéria definující závaznou informaci o sazebním zařazení zboží a poté došel ke správnému závěru, že čl. 217 odst. 1 písm. b) celního kodexu lze aplikovat toliko při existenci takovéto informace. Krajskému soudu je třeba přisvědčit, že závazná informace o sazebním zařazení zboží je kvalifikovanou informací závaznou pro orgány všech členských států Evropské unie a vydanou za právními předpisy přesně stanovených podmínek. Dle čl. 6 nařízení Komise č. 2454/93 žádost o tuto informaci je třeba podat písemně příslušnému celnímu orgánu, kterým bylo v rozhodném období Celní ředitelství Praha (viz sdělení Komise ze dne 24. 9. 2009, přijaté na základě čl. 6 odst. 5 nařízení Komise č. 2454/93, uveřejněné v Úředním věstníku v části C, pod č. 230/2009, str. 11, a účinné od 24. 9. 2009). Dle čl. 7 nařízení Komise č. 2454/93 se závazné informace o sazebním zařazení zboží vydávají písemně na tiskopise odpovídajícím vzoru uvedenému v příloze tohoto nařízení. Žalobkyně žádost o informace podala k Celnímu ředitelství Hradec Králové a jak z označení, tak i z obsahu stanoviska o sazebním zařazení zboží ze dne 20. 9. 2010 vyplývá, že se zjevně nejedná o výše definovaný harmonizovaný nástroj unijní spolupráce v celních věcech.

[21] Co se týče posuzované otázky, Soudní dvůr dovodil, že chybu ze strany celních orgánů ve smyslu první podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu „nelze omezit na pouhé chyby v počtech nebo v psaní, ale zahrnuje jakýkoliv typ vad přijatých rozhodnutí, jako je tomu především v případě nesprávného výkladu nebo nesprávného použití příslušných právních předpisů“ (rozsudek *Mecanarte*, bod 21). Jednání, na kterém spočívá legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, musí být přičitatelné samotným příslušným celním orgánům (rozsudek *Mecanarte*, bod 23). Za „příslušný orgán“ musí být považován „jakýkoli orgán, který v rámci svých pravomocí vydává stanoviska, která je nutno při výběru cla zohlednit, a může tím u osoby povinné zaplatit clo vyvolat legitimní očekávání“ (rozsudek *Mecanarte*, bod 22). Soudní dvůr dále zdůraznil, že právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání celních orgánů (rozsudek *Mecanarte*, body 23-25, potvrzený mimo jiné i rozsudkem *Agrover Srl*). Na rozdíl od toho, co tvrdí stěžovatel, je dle názoru Nejvyššího správního soudu za aktivní jednání zavazující celní orgány třeba považovat nejenom rozhodnutí ve smyslu čl. 4 odst. 5 celního kodexu, nýbrž jakýkoli formalizovaný úkon celního orgánu adresovaný osobě povinné zaplatit clo vydaný v rámci výkonu jeho pravomoci. Za formalizovaný úkon v právě uvedeném smyslu přitom nelze považovat, a tedy celnímu orgánu přičítat, informace poskytnuté pracovníkem celního orgánu ústně, včetně informací poskytnutých telefonem (viz již zmiňovaný rozsudek

pokračování

č. j. 1 Afs 27/2008 – 96) či informace poskytnuté prostřednictvím velmi neformální e-mailové komunikace obsahující např. familiérní pozdravy a poukaz na to, že je vyjadřován pouze osobní názor úředníka (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2012, č. j. 9 Ca 186/2009 – 65).

[22] V nyní posuzovaném případě se žalobkyně neinformovala pouze skrze neformální konzultace s celními orgány, nýbrž před zahájením dovozu předmětného zboží zažádala (dle svého tvrzení elektronicky na stránkách celní správy) o informaci o sazebním zařazení zboží. Celní orgány vydaly k sazebnímu zařazení zboží písemné stanovisko, ze kterého žalobkyně po relativně dlouhou dobu (od 20. 9. 2010 do 17. 2. 2012) vycházela ve svých celních prohlášeních, aniž by celní orgány příslušné k výběru cla sazební zařazení zboží jakkoli zpochybnily. Stanovisko bylo změněno z iniciativy celního orgánu, vyhotoveno písemně a doručeno žalobkyni spolu s omluvou za předchozí nesprávné zařazení zboží. Žalovaný přitom nenamítá, že by k nesprávnému sazebnímu zařazení došlo v důsledku nepravdivých informací předložených žalobkyní. Nepochybně se tak jednalo o aktivní jednání celních orgánů, a tedy o chybu příslušných orgánů ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Není nutné se tak dále zabývat tím, zda i pasivita celních orgánů příslušných k výběru cla (spočívající v dlouhodobém a mnohočetném beznámitkovém propouštění sporného zboží) mohla odůvodnit splnění první podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu ve smyslu rozsudku Soudního dvora ze dne 1. 4. 1993 ve věci C-250/91, *Hewlett Packard France*.

[23] Krajskému soudu je tedy třeba přisvědčit, že první podmínka čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu naplněna byla, takže byl dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje, že výše uvedené značně široké pojetí chyby přičitatelné celním orgánům je pro účely výjimečného upuštění od výběru cla vyváženo dalšími dvěma podmínkami na straně osoby povinné zaplatit clo. Ty krajský soud nicméně neřešil (a ani nemohl vzhledem k odůvodnění napadeného rozhodnutí) a bude se jimi naopak teprve zabývat žalovaný v následujícím řízení. Nejvyšší správní soud proto pouze nad rámec nezbytného odůvodnění uvádí k druhé a třetí podmínce základní pravidla dovozená ustálenou judikaturou, jež je obecně třeba zohlednit.

[24] Dle ustálené judikatury Soudního dvora k druhé z výše uvedených podmínek (podle níž chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím 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 (rozsudek *Agrover Srl*, bod 32). Povaha chyby závisí na komplexnosti nebo naopak dostatečně jednoduchém charakteru dotčené právní úpravy a na časovém období, během něhož celní orgány ve své chybě setrvaly (rozsudek *Agrover Srl*, bod 32). Chyba celního orgánu ohledně sazebního zařazení zboží je osobou povinnou k zaplacení daně zjistitelná, pokud ji lze identifikovat z právního předpisu uveřejněného v Úředním věstníku (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1989 ve věci 161/88, *Binder*). V této souvislosti je tedy podstatné, že v době, kdy se celní orgány dopustily nyní posuzované chyby, existovalo nařízení Komise (ES) č. 1439/2007 ze dne 5. 12. 2007 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. Při posuzování profesní zkušenosti dotčených subjektů je třeba zohlednit, zda činnost dotčeného subjektu spočívá v podstatné míře v dovozu a vývozu a zda má dotčený subjekt předchozí zkušenost s výkonem těchto činností (rozsudek *Söhl & Söhlke*, bod 57).

[25] Kritérium řádné péče je v nyní posuzované věci zásadní. Z toho, jak je v současnosti nastaveno celní řízení, vyplývá, že primární odpovědnost za správné sazební zařazení zboží nese osoba povinná zaplatit clo, a nikoli celní orgány. Předmětem řízení o propuštění zboží

do navrhovaného celního režimu totiž není schvalování celního zařazení zboží, ale otázka, zda jsou splněny předpoklady pro toto propuštění. Celní orgány „nemohou v případě každého jednotlivého dovozu vždy důkladně přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě předtím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Takový přístup by zcela jistě vedl ke zablčení celních orgánů, a tím i ke značnému a zcela nepřijatelnému prodloužení doby čekání na propuštění zboží do příslušného režimu; sotva lze usuzovat, že by tato výrazná překážka obchodování s dováženým zbožím mohla být v zájmu dovozců, a že by tedy mohla být vyvážena jistotou, že otázkou celního zařazení zboží se již celní orgány v budoucnu zabývat nebudou. Spravedlivou rovnováhu lze naopak vidět v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku a aniž by se tím zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem podle § 127 celního zákona“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 – 120, publ. pod č. 1059/2007 Sb. NSS). Dle judikatury Soudního dvora v případě pochybností o správném použití ustanovení, jejichž nedodržení může vést ke vzniku celního dluhu, je na osobě povinné zaplatit clo, aby se informovala a opatřila si všechna možná vysvětlení, aby uvedená ustanovení neporušila (rozsudek *Söhl & Söhlke*, bod 58; podobně rozsudek Soudního dvora ze 14. 5. 1996 ve spojených věcech C-153/94, *Faroe Seafood Co. Ltd, Foroya Fiskasöla L/F*, a C-204/94, *John Smith and Celia Smith trading as Arthur Smith (a firm)*, bod 100). V rozsudku *Hewlett Packard France* Soudní dvůr nicméně zdůraznil, že k zachování podmínky řádné péče nemá osoba povinná zaplatit clo povinnost žádat o závaznou informaci o sazební zařazení zboží. Jedná se totiž o možnost danou právním řádem osobám povinným zaplatit clo, a nikoli o jejich povinnost (bod 25). Žalovaný v napadeném rozhodnutí naznačil, že si žalobkyně měla obstarat závaznou informaci o sazebním zařazení zboží dle čl. 12 celního kodexu, pokud si chtěla být sazebním zařazením zcela jista a chtěla zboží dovážet opakovaně. Za předpokladu, že o takový názor hodlá žalovaný opřít svůj závěr o nenaplnění kritéria řádné péče na straně žalobkyně [druhé podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu], bude jej muset v následujícím řízení přezkoumatelným způsobem odůvodnit tak, aby bylo zřejmé, že se nedostane do rozporu s výše uvedenou judikaturou.

[26] K třetí podmínce, podle níž osoba povinná zaplatit clo musí dodržet všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení, Nejvyšší správní soud pouze upozorňuje, že dle ustálené judikatury Soudního dvora pouhá skutečnost nesprávného zařazení zboží sama o sobě není porušením třetí podmínky aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu (srov. *Hewlett Packard France*, body 29 - 31). Osoba povinná zaplatit clo je nicméně povinna poskytnout příslušným celním orgánům všechny nezbytné informace stanovené předpisy Evropské unie a vnitrostátními předpisy, které je popřípadě doplňují nebo provádějí s ohledem na sazební zacházení požadované pro dotčené zboží (*Agrover Srl*, bod 33). Tato povinnost přitom nesmí jít nad rámec takových informací, o kterých lze rozumně předpokládat, že je osoba povinná zaplatit clo může mít k dispozici; rozhodující je, aby takové informace, jakkoliv budou podle okolností třeba i nesprávné, byly poskytnuty v dobré víře (viz *Mecanarte*, bod 29, a *Hewlett Packard France*, bod 29). Na druhou stranu, 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 rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 5. 1989 ve věci 378/87, *Top Hit Holzvertrieb GmbH*).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

pokračování

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak měla ve věci plný úspěch, proto jí přísluší náhrada nákladů řízení za jeden úkon právní služby spočívající v jednom písemném podání ve věci samé, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], ve výši 3100 Kč. Náhrada hotových výdajů za jeden úkon činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 4414 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 30. listopadu 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu