



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Molins, s.r.o.**, IČO 25247875, sídlem Korandova 2883/12, 301 00 Plzeň, *zastoupeného JUDr. Martinem Janákem, advokátem, se sídlem Sedláčkova 212/11, 301 00 Plzeň*, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **26. 9. 2016 č. j. 24368-2/2016-900000-304.6**,

t a k t o:

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobou Krajskému soudu v Plzni (dále též „soud“ nebo „krajský soud“) doručenou dne 27. 10. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2016 č. j. 24368-2/2016-900000-304.6 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla k odvolání žalobce částečně změněna rozhodnutí – dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 6. 4. 2016 č. 9160111262 a č. 9160111306.

Dodatečnými platebními výměry byla žalobci uložena povinnost zaplatit nedoplatek na celním dluhu jednak ve výši 57.769 Kč spolu s penále ve výši 15.554 Kč a jednak ve výši

278.978 Kč spolu s penále ve výši 55.796 Kč. Tyto dodatečné platební výměry byly napadeným rozhodnutím žalovaného částečně změněny a to tak, že žalobce je nadále povinen zaplatit dlužné clo ve výši 57.769 Kč a 278.978 Kč, avšak původně uložená povinnost zaplatit spolu s dlužným clem i příslušné penále, byla zrušena. Žalobce je tak nadále povinen zaplatit pouze dlužné clo. V ostatních částech žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Žaloba

Žalobce s dodatečně doměřeným clem nesouhlasí. Žalobce se v prvním okruhu svých námitek neztotožňuje s názorem správního orgánu týkajícího se nesprávného sazebního zařazení jím dováženého tabáku. Žalobce je přesvědčen, že dovážený tabák nejpřesněji odpovídal popisu „tabák neodřapíkový, sušený teplým vzduchem (flue-cured), pro testování stroje“. S ohledem na objektivní okolnosti, podobu a charakteristiku dováženého tabáku a jeho účel bylo stanoveno sazební zařazení do čísla 2401, mezi tzv. nezpracovaný tabák. Citovaný popis byl uváděn v celních prohlášeních správně a pravdivě, neboť odpovídal skutečnému stavu a charakteristikám deklarovaného zboží. Tabák totiž vždy nesporně obsahoval i řapíky (nebyl odřapíkový) a byl dovážen za účelem zpracování a následného balení cigaret, v žádném případě však nebyl určen ke kouření. Přes veškeré ve správním řízení zjištěné okolnosti dospěl celní úřad k překvapivému závěru, že se jedná o „tabák ke kouření“ dle sazebního označení 2403. Z uvedeného znění lze oprávněně usuzovat, že pro zařazení do čísla 2403 je směrodatný účel použití – tabák má být určen ke kouření. Předmětný tabák však byl určen výlučně k vlastním zkouškám a testování vyráběných cigaretových linek.

Stanovisko celně technické laboratoře je postaveno na Vysvětlivkách Harmonizovaného systému. Ty však nejsou právním předpisem, nemají normativní povahu a především nejsou veřejně dostupné. Teprve po velmi pečlivém prostudování těchto vysvětlivek vyjde najevo, že za nezpracovaný tabák se pro účely sazebního zařazení pokládá tabák ve formě celých rostlin nebo listů v přírodním stavu, nebo jako sušené nebo fermentované listy, resp. tabák, který není vhodný ke kouření. Z protokolu celně technické laboratoře zároveň vyplývá, že za „tabák vhodný ke kouření“ je považováno cokoli, co obsahuje tabák, lze ubalit do tvaru cigarety a vykouřit. Pro tento extenzivní výklad je však skutečně nezbytné znát Vysvětlivky k Harmonizovanému systému, neboť ze samotného znění čísel 2401 a 2403 celního tarifu ani z úvodních poznámek ke kapitole 24 nejsou tyto rozhodné skutečnosti zřejmé. Teprve až seznámením se s Vysvětlivkami k číslu 2401 Harmonizovaného systému vyjde najevo, že není rozhodné, za jakým účelem je tabák dovezen, ale zda je vhodný (použitelný) ke kouření. Správné sazební zařazení nelze rozumně seznat či stanovit bez použití Vysvětlivek k Harmonizovanému systému, které nejsou obecně závazným právním předpisem a mají je k dispozici pouze celní orgány, nikoli laická obchodní veřejnost. Žalobce v dobré víře, při svém nejlepší vědomí a svědomí a v souladu s ustálenou několikaletou praxí a přístupem celního úřadu zařazoval dovážený nezpracovaný tabák, přičemž účelem dovozu prokazatelně nebylo kouření tabáku, do položky 2401 10 85 90 celního tarifu.

Žalobce se dále domníval, že v daném případě mělo být aplikováno ust. čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v

platném znění (dále jen „celní kodex“) dle kterého 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.*“ Žalobce splnil všechny podmínky pro uplatnění postupu podle ust. čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a doměřené clo nemělo být dodatečně zaúčtováno. Tyto podmínky jsou: 1) nezaúčtování vyplývá z chyby celních orgánů, 2) chybu nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, 3) osoba povinná zaplatit clo dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkajících se celního prohlášení, 4) osoba povinná zaplatit clo jednala v dobré víře.

K první podmínce žalobce uvedl, že správní orgán I. stupně shledal, že jsou splněny podmínky pro úplné osvobození od cla. Osvobození bylo založeno na skutečnosti, že tabák byl určen k testování výrobní linky. Klíčovým pro rozhodnutí o vydání povolení konečného užití bylo dosažení předepsaného užití tabáku a jeho následné zničení. Skutečnost, že správní orgán I. stupně nejdříve povolení konečného užití vydal a následně dospěl k závěru, že bylo vydáno protiprávně, dokazuje, že se správní orgány dopustily chyby a další rok, když o tomtéž rozhodovaly znovu, se chyby dopouštěly opakovaně. Pochybení správního orgánu spočívá tedy v aktivním jednání, které vyvolalo v žalobci oprávněnou důvěru, že při řádném plnění postupů a podmínek stanovených v povolení správního orgánu I. stupně, má nárok na osvobození od cla. Žalobce navíc uvedl, že i pasivní jednání celních orgánů může být pokládáno za chybu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, a to zejména v případech, kdy celní orgány neměly žádné námitky ve vztahu k sazebnímu zařazení zboží během dlouhého časového období. Každý dovoz tabáku byl předmětem celního řízení a fyzické kontroly, aniž by byla ze strany správního orgánu I. stupně vznesena jediná námitka, přestože by se právě při provádění kontroly měl zaměřit na vlastnosti zboží a účel rozhodný pro sazební zařazení. I toto pasivní jednání správních orgánů vzbuzovalo v žalobci oprávněnou důvěru, že celní prohlášení jsou správná stejně tak jako rozhodnutí o osvobození tabáku od cla.

Ve vztahu k druhé podmínce nemohl žalobce rozumným způsobem zjistit, že deklarované sazební zařazení není správné. Znění nomenklatury celního tarifu není v tomto případě jednoznačné a pro správné pochopení termínu „nezpracovaný tabák“, jakož i termínu „tabák ke kouření“, je nutno použít Vysvětlivky k Harmonizovanému systému. Logický výklad uvedených pojmů je ten, že nezpracovaný tabák je právě ten, který musí být nejprve, k tomu aby byl způsobilý ke kouření, podroben dalšímu průmyslovému zpracování. Samotná skutečnost, že kontrolující celní úřad musel požádat o podpůrné stanovisko odborníky z celně technické laboratoře a rozhodnutí o doměření cla opírá o rozsáhlou citaci z něj, prokazuje, že sazební zařazení tabáku nebylo zřejmé ani celním odborníkům, přestože celní úřad má k dispozici předmětné Vysvětlivky k Harmonizovanému systému. Při posouzení, zda jde o chybu rozumně rozpoznatelnou, hraje významnou roli i zkušenost deklaranta. Hlavní činností žalobce nejsou dovozní operace, ale výroba cigaretových linek pro zpracování tabáku a balení cigaret. Dovoz tabáku je zcela okrajovou činností, která má za cíl otestovat vyrobenou linku před jejím dodáním zákazníkovi. Žalobce není profesionálním celním zástupcem ani držitelem povolení zjednodušených postupů, dováží zboží ze třetích zemí pouze příležitostně a řídí se při tom pokyny, které udílejí celní orgány. Žalobce je přesvědčen, že po něm nelze

rozumně požadovat, aby za účelem ověření správnosti sazebního zařazení vyžadoval od celního orgánu závaznou informaci. Ustálená judikatura správních soudů dospěla k závěru, že závazná informace je ve vztahu k aplikaci ust. čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu irelevantní (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2016 č. j. 22 Af 13/2014-55).

Podmínku dodržení ustanovení právních předpisů týkajících se celního prohlášení žalobce rovněž splnil. Žalobce předkládal celním orgánům veškeré informace a dokumenty stanovené celními předpisy, které mohl rozumným způsobem znát a získat. Tabák popisoval v celním prohlášení pravdivě a výstižně jako „*tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřapíkový, pro testování stroje...*“. Ačkoli celní úřad svým rozhodnutím změnil popis na „*tabák ke kouření*“, učinil tak až na základě stanoviska celně technické laboratoře a Vysvětlivek k Harmonizovanému systému, nikoli dle ustanovení obecně závazných právních předpisů, tj. ustanovení celního tarifu. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že neposkytl celnímu úřadu veškeré nezbytné informace pro zařazení zboží v rámci celního sazebníku. Žalobce sdělil celnímu úřadu výše uvedenou charakteristiku dováženého zboží včetně účelu, za kterým je toto dováženo. Uvedená charakteristika vystihuje dovážené zboží zcela a úplně. Na charakteristice „*tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřapíkový, pro testování stroje...*“ nemůže být zhora nic zavádějícího, neboť přesně popisuje charakter tabáku, míru jeho nezpracovanosti a účel jeho dovozu.

Při používání povolení konečného užití vydaného správním orgánem I. stupně žalobce jednal v dobré víře a při každém kontrolním úkonu se utvrzoval v přesvědčení, že jedná správně a splňuje všechny podmínky pro osvobození dováženého zboží od cla. Žalobce neměl v úmyslu porušit celní předpisy týkající se klasifikace zboží, ani krátiť dovozní clo. Tím žalobce naplňuje i poslední podmínku pro aplikaci ust. čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

Ve třetím okruhu žalobních námitek žalobce tvrdil, že správní orgány ve správním řízení porušily základní zásady jejich činnosti. Konkrétně porušily zásadu legality vymezenou v ust. § 2 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále též „správní řád“), jelikož postupovaly v rozporu s právními předpisy, zejména v rozporu s ust. čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Rovněž porušily zásadu ochranu práv žalobce nabytých v dobré víře dle ust. § 2 odst. 3 správního řádu. Žalobce jednal v dobré víře založené na mnohaleté konstantní rozhodovací praxi celního úřadu. V souvislosti s tím bylo porušeno rovněž právo legitimního očekávání dle ust. § 2 odst. 4 správního řádu. Správní orgány rovněž nedodržely zásadu subsidiarity a proporcionality, neboť nezohlednily pochybení celního úřadu, dobrou víru žalobce ani jeho legitimní očekávání založené na mnohaleté rozhodovací praxi správního orgánu.

Poslední žalobcova námitka směřovala proti nezákonnému postupu žalovaného, který o odvolání rozhodl pouze jedním rozhodnutím, přestože na úrovni prvostupňového orgánu byla vydána rozhodnutí dvě (dva dodatečné platební výměry). Napadené rozhodnutí mělo být vydáno ve formě dvou samostatných rozhodnutí.

Žalobce závěrem navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a spolu s ním i obě rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalobce rovněž žádal pro případ úspěchu ve věci přiznání náhrady nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobce neustále předkládá pouze a jen vysvětlení, že dovezený tabák použil při testování strojů a následně jej zničil pod celním dohledem, čímž řádně splnil v povolení pro osvobození do cla stanovené podmínky. Nárok na osvobození od cla podle uvedeného povolení vzniká však jedině za předpokladu, že oním tabákem dováženým pro testování strojů a následnou likvidaci bude tabák, který bude v rámci zpracovatelských operací strojního zařízení na výrobu cigaret zušlechťován, tedy tabák se sazebním zařazením 2401 10 85 90, a nikoli tabák se sazebním zařazením 2403 19 90 00, tedy tabák ve stavu způsobilém ke kouření. Tím byla porušena podmínka uvedená v povolení pro osvobození od cla, ke které se žalobce jako držitel uvedeného povolení zavázal. Pokud tedy žalobce dovezl jiné zboží (tabák pod kódem 2403 19 90 00), než deklaroval v celních prohlášeních (tabák pod kódem 2401 10 85 90), na něž výjimka osvobození od cla podle zmiňovaného povolení nedopadala, pak se nemůže úspěšně dovolávat toho, že řádně plnil podmínky v předmětném povolení taxativně stanovené a má tak nárok na osvobození dováženého zboží od cla. Nárok na osvobození dováženého tabáku od cla ostatně nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že tento byl následně zničen pod dohledem celních orgánů. Zánik celního dluhu v důsledku zničení zboží pod celním dohledem byl totiž ve smyslu článku 233 celního kodexu, možný pouze v případě, kdy je zboží zničeno ještě před propuštěním do celního režimu. V daném případě byl dovezený tabák pod dohledem celních orgánů zničen až po jeho propuštění do celního režimu volného oběhu. Nelze rovněž usuzovat z faktu, že zboží bylo propuštěno do volného oběhu, že celní orgány fakticky schválily zařazení zboží pod příslušné položky celního sazebníku. Při rozhodování o propuštění zboží totiž není současně rozhodováno o správnosti jeho zařazení.

K žalobnímu bodu týkajícího se údajně nesprávné sazební zařazení tabáku žalovaný uvedl, že v podaném odvolání žalobce stanovisko celních orgánů ohledně sazebního zařazení tabáku nerozporoval, sazební zařazení tabáku určené celními orgány v rámci následné kontroly nezpochybňoval, pouze se dovolával toho, aby toto zjištění nevedlo k vyměření cla a penále, a to s odkazem na článek 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že popis zboží v celním prohlášení uváděl správně a pravdivě, a že tento odpovídal skutečnému stavu a charakteristikám deklarovaného zboží. Žalobce označil zboží v dotčených celních prohlášení jako „tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřepikovaný, pro testování stroje“, čemuž pak přiřadil zbožíový kód „2401 10 85 90“. Takovýto popis byl neúplný, zavádějící a navíc nesprávný, neodpovídal popisu zboží zjištěného rozbořem v akreditované celně technické laboratoři z odebraného vzorku zboží. Tabák měl být deklarován v celním prohlášení jako „tabák ke kouření“ se zbožíovým kódem „2403 19 90 00“. Dle článku 199 prováděcího nařízení Komise č. 2454/93 k celnímu kodexu vznikla žalobci podáním celního prohlášení mimo jiného objektivní odpovědnost za správnost údajů tam uvedených.

Žalovaný dále uvedl, že okolnost, se kterou žalobce spojuje nemožnost rozumným způsobem zjistit, že deklarované sazební zařazení není správné (tj. nedostupnost Vysvětlivek k Harmonizovanému systému), nelze chápat toliko jako vytvoření všech reálných podmínek k zajištění žádoucího stavu. Prokazuje pouze to, že jednání žalobce nebylo dostatečně efektivní, neboť při vynaložení dostatečné profesionální péče z jeho strany, minimálně dotazem u celních orgánů na přístupnost ke zmiňovaným vysvětlivkám, mohlo být v souladu s právními předpisy.

Žalovaný se vyjádřil rovněž k aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. K aplikaci tohoto článku 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 jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení. Pouze jestliže jsou tyto tři podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno. Tyto podmínky nebyly splněny kumulativně, a proto nebyl citovaný článek v případě žalobce aplikován. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami týkajícími se porušení základních zásad činnosti správních orgánů a odkázal na odůvodnění svého napadeného rozhodnutí, z něho jsou zcela jednoznačně seznatelné důvody, pro které bylo napadené rozhodnutí vydáno, lze z něho velmi dobře zjistit, jakými právními úvahami byl žalovaný veden, přičemž tyto úvahy se pak opírají o správně vybrané právní předpisy a ustálenou judikaturu správních soudů a odpovídají zjištěnému skutkovému stavu na věc dopadající.

V dané věci je rovněž nepochybné, že žaloba směřuje proti napadenému rozhodnutí žalovaného, kterým byla změněna dvě rozhodnutí Celního úřadu pro Plzeňský kraj, která spolu skutkově souvisejí, tj. proti dvěma platebním výměrům Celního úřadu pro Plzeňský kraj z téhož dne vztahujícím se k dovozům totožného zboží, jmenovaný celní úřad tyto platební výměry v podstatě shodně odůvodnil, proti oběma platebním výměrům podal žalobce jedno společné odvolání, totožné jsou pak i důvody v tomto odvolání žalobcem uplatněné. Povaha věci nebo účel řízení anebo ochrana práv či oprávněných zájmů žalobce proto nebránila žalovanému, aby ve smyslu zásady hospodárnosti rozhodl o podaném odvolání žalobce jedním rozhodnutím.

Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Ke shora uvedenému podal žalobce dne 3. 1. 2017 repliku, ve které uvedl, že námitky žalovaného ve vyjádření jsou nepřiléhavé, účelové a zavádějící. Žalovaným bylo žalobci vytýkáno, že to byl právě žalobce, kdo uvedl v prohlášení pro osvobození celní zařazení 2401 10 85 90. Před podáním žádosti o povolení pro osvobození žádal žalobce při každém dovozu tabáku o osvobození od cla, kdy celní orgán v souladu se svými povinnostmi a řádným úředním postupem nejprve přezkoumal důvod pro osvobození, mezi něž patří i samotné posouzení správnosti celního zařazení včetně fyzické kontroly dovozeného tabáku pracovníky žalované. Byl to právě příslušný celní orgán I. stupně, který žalobci navrhl, zda si nechce

situaci administrativně usnadnit tím, že požádá o paušální povolení pro osvobození a nebude pak muset řešit každou dodávku tabáku zvlášť. Žalobce tuto možnost uvítal a s ohledem na ustálenou správní praxi při zachování presumpce správnosti rozhodnutí a postupu správních orgánů vyplnil žádost o povolení pro osvobození tak, že zde uvedl celní zařazení 2401 10 85 90. Podání žádosti o povolení pro osvobození tak předcházela aktivní snaha celního orgánu při zachování principu dobré správy pomoci žalobci a usnadnit mu situaci. Žalobce dodává, že rovněž i pro "paušální povolení" platila přísná pravidla fyzické kontroly dovozeného tabáku příslušníky celního úřadu včetně jejich přítomnosti při likvidaci zbylého tabáku, který nebyl využitý při testování cigaretové linky. K dalším tvrzením žalovaného žalobce zopakoval svou argumentaci uvedenou v žalobě a v obdobném duchu ji rozvedl a vyhradil se vůči tvrzení žalovaného.

IV Jednání před krajským soudem

V průběhu jednání žalobce i žalovaný vycházeli z nesporně zjištěného stavu a argumentovali v právní rovině shodně, jako žalobce v projednávané žalobě a žalovaný v odvodnění svého rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního soudu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení nicotnosti, nestanoví-li tento zákon jinak.

Podle ust. § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle ust. § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Žaloba není důvodná.

a) výchozí skutkový stav

Správní orgán I. stupně vydal pod č. j. 26111/2016-600000-51 dne 6. 4. 2016 dodatečný platební výměr č. 9160111262, kterým uložil žalobci zaplatit nedoplatek na celním dluhu ve výši 57.769 Kč spolu s penále ve výši 15.554 Kč. Pod stejným číslem jednacím vydal téhož dne dodatečný platební výměr č. 9160111306, kterým uložil žalobci zaplatit nedoplatek na celním dluhu ve výši 278.978 Kč spolu s penále ve výši 55.796 Kč. Jako důvod dodatečného vyměření cla správní orgán I. stupně uvedl, že následnou kontrolou Celního úřadu pro Plzeňský kraj bylo prokázáno, že při dovozu zboží mělo dojít k nesprávnému

deklarování dováženého zboží a v důsledku toho k uplatnění nesprávných sazeb pro výpočet výše dovozního cla. Předmětem dovozů tak nebylo zboží uvedené pod kódem Kombinované nomenklatury 2401 10 85 90, jak žalobce deklaroval v celních prohlášeních, tj. tabák sušený teplým vzduchem (flue - cured), neodřapíkový, ale jednalo se o zboží uvedené pod kódem Kombinované nomenklatury 2403 19 90 00, tj. tabák ke kouření. Pokud dováženým zbožím nebylo zboží s kódem Kombinované nomenklatury 2401 10 85 90, ale s kódem 2403 19 90 00, tak nejenže nemůže být u takto dovozeného zboží uplatněna výjimka osvobození od cla udělená povolením jmenovaného celního úřadu č. 11CZ16650000EU0018 (mimo jiné dovoz zboží uvedeného pod kódem Kombinované nomenklatury 2401 10 85 90), ale takto dovezené zboží podléhá clu, jímž je zatíženo zboží s kódem Kombinované nomenklatury 2403 19 90 00. V důsledku toho pak dovezené zboží podléhalo clu v sazbě 74,9 % a nikoliv v sazbě 0 %.

Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný touto žalobou napadeným rozhodnutím. Tímto rozhodnutím byly dodatečné platební výměry částečně změněny a to tak, že žalobce je nadále povinen zaplatit dlužné clo za jednotlivé dovozy zboží ve výši 57.769 Kč a 278.978 Kč, avšak původně uložená povinnost zaplatit spolu s dlužným clem i příslušné penále, byla zrušena. Žalobce tak byl nadále povinen zaplatit pouze dlužné clo. V ostatních částech žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce nenamítal nesprávné sazební zařazení zboží pro účely výpočtu cla, nýbrž brojí pouze proti postupu Celního úřadu pro Plzeňský kraj a dovolává se aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, který stanoví podmínky, při jejichž splnění má osoba povinná zaplatit clo právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co již bylo zboží propuštěno. Žalovaný ve svém rozhodnutí zkoumal, zda jsou splněny všechny 3 podmínky pro aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. K první podmínce (clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany příslušných orgánů) uvedl, že cílem čl. 220 odst. 2 písm. b) je 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. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů. Správní orgány v daném případě neporušily své zákonné povinnosti, a proto nelze mít za to, že svým aktivním jednáním způsobily, že clo nebylo od žalobce vybráno. Žalobce ve snaze dovodit chybu na straně celního orgánu poukazuje rovněž na judikaturu Evropského soudního dvora, konkrétně rozsudek Hewlett Packard, C-250/91, podle něhož je možno za chybu celního orgánu považovat i jeho pasivní jednání, přičemž pasivita podle žalobce spočívá v tom, že mu Celní úřad pro Plzeňský kraj při existenci dlouholetých dovozů, které byly předmětem velkého celního řízení a fyzických kontrol zboží, nevytkl chybné sazební zařazení již dříve. Žalovaný se s žalobcem ztotožnil, že za chybu celního orgánu je možno považovat i jeho eventuální pasivitu. K tomu je však zdůraznil, že v kontextu judikatury Evropského soudního dvora jde ovšem o výjimku z pravidla, které předpokládá aktivní jednání. Případ žalobce však nejde pod tuto výjimku z pravidla podřadit. Žalobce označil zboží v kolonce 31 dotčených celních prohlášení jako „tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřapíkový, pro testování stroje“, čemuž pak v kolonce 33 přiřadil zbožíový kód „2401 10 85 90“. Tyto údaje se navzájem nevylučovaly a mohly vskutku tuto klasifikaci opodstatnit. Nebylo tedy možno bez dalšího, jen na základě označení zboží v

kolonce 31 a sazebního zařazení v kolonce 33, dospět k závěru o dovozu a sazebním zařazení zboží zcela jiného. Teprve z dalších podkladů poskytnutých až v průběhu následné kontroly (odebrání vzorku zboží za účelem podrobení analýzy v akreditované celně technické laboratoři) bylo možno zjistit správné označení a sazební zařazení dováženého zboží. Celní úřad pro Plzeňský kraj se tedy nemohl dopustit chyby za situace, kdy jednoduché srovnání výslovného popisu zboží s deklarovaným sazebním zařazením neumožňovalo odhalit dovoz a sazební zařazení zboží zcela jiného. Žalovaný uzavřel, že v daném případě nelze hovořit o tom, že by v nyní posuzovaném případě částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů. Žalovaný se pak vyjádřil i ke zbývajícím dvěma podmínkám aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Podle druhé podmínky musí platit, že chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna. Podle třetí podmínky musí platit, že osoba povinná zaplatit clo dodržela všechna ustanovení platných právních předpisů týkajících se jejího celního prohlášení. Ani jedna z těchto podmínek však nebyla dle názoru žalovaného splněna.

b) právní posouzení věci

Správní soud při rozhodování o žalobě vycházel ze shora uvedených skutečností obsažených ve správním spisu a dále z následujících zákonných ustanovení.

Dle ust. § 261 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále též „celní zákon“), platí, že: *„Clo nebo daň lze doměřit na základě žádosti daňového subjektu o dodatečné doměření cla nebo daně nebo z moci úřední.“*

Dle odst. 2 písm. b) výše uvedeného ustanovení pak platí, že: *„Doměřovací řízení provádí celní úřad, který provádí kontrolu po propuštění zboží, jsou-li clo nebo daň doměřovány na základě výsledku této kontroly.“*

Dle ust. § 261 odst. 3 celního zákona: *„V doměřovacím řízení podle odstavce 2 písm. b) celní úřad ve lhůtě stanovené přímo použitelným předpisem Evropské unie zaúčtuje částku cla a vydá dodatečný platební výměr. Počátkem běhu této lhůty je den následující po ukončení kontroly po propuštění zboží.“*

Podle ust. článku 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „celní kodex“) 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.“*

Jednotlivá žalobní tvrzení soud posoudil následujícím způsobem.

Žalobce tvrdil, že správní orgány nesprávně posoudily sazební zařazení dováženého tabáku. Žalobce vyslovil přesvědčení, že dovážený tabák odpovídal popisu „Tabák neodřapíkový, sušený teplým vzduchem (flue – cured) pro testování stroje“. Dovážený tabák byl proto zbožím podřaditelným pod kód Kombinované nomenklatury 2401. Pokud celní orgány toto zboží podřadily jako tabák ke kouření pod kód Kombinované nomenklatury 2403, neodpovídá tento stav skutečnosti, že se jednalo o tabák určený výlučně k vlastním zkouškám a testování vyráběných cigaretových linek. Navíc celní orgány pro zařazení tohoto zboží použily vysvětlivky harmonizovaného systému, které nejsou veřejně dostupné.

U tohoto žalobního tvrzení vycházel soud ze základní zásady celního řízení, podle které primární odpovědnost za správné sazební zařazení zboží nese osoba povinná platit clo a nikoliv celní orgány. Pokud osobě povinné platit clo vzniknou pochybnosti o správném použití ustanovení, jejichž nedodržení může vést ke vzniku celního dluhu, je na této osobě, aby se informovala a opatřila si všechna možná vysvětlení, aby k porušení dotčených ustanovení nedošlo. Osoba povinná platit clo může přitom pro svoji obranu využít možnosti, kterou poskytuje čl. 11 Nařízení rady (EHS) č. 2913/92 celního kodexu Společenství, podle kterého každá osoba může od celních orgánů požadovat informaci o používání celních předpisů. Celní orgány k tomuto požadavku vydávají k sazebnímu zařazení zboží stanovisko, které je sice stanoviskem nezávazným, nicméně pro případ, pokud by celní orgány vydaly takovéto stanovisko obsahově nesprávné, bylo by možné podle konkrétních okolností daného případu usuzovat i o chybě celních orgánů ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Osoba povinná platit clo má rovněž k dispozici možnost, kterou nabízí čl. 12 celního kodexu Společenství, podle kterého celní orgány vydávají na základě písemné žádosti o závazné informace o sazebním zařazení zboží, nebo závazné informace o původu zboží, způsobem stanoveným postupem projednávání ve výboru. Žádnou z těchto možností, kterou celní kodex Společenství nabízí v čl. 11, event. v čl. 12, žalobce nevyužil.

Ve druhém okruhu žalobních tvrzení žalobce v podstatě akceptoval zařazení zboží do podpoložky 2403 Kombinované nomenklatury, avšak tvrdil, že v jeho případě měl být aplikován čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a clo za dovážené zboží mu nemělo být dodatečně záúčtováno, neboť jeho nezáúčtování vyplývalo z chyby celních orgánů.

Pro posouzení důvodnosti tohoto žalobního tvrzení vycházel soud z nesporných zjištění, ze kterých se podává, že žalobce je společností vyrábějící stroje pro úpravu tabáku a balených cigaret a součástí celého výrobního procesu je zprovoznování balících linek, testování a nastavení těchto linek podle požadavků zákazníků. Pro tyto potřeby také žalobce dovážel tabák určený k testování výrobní linky. Žalobce řadu let dovážel tento tabák, který podřazoval pod kód Kombinované nomenklatury 2401. Žalobce s příslušným celním úřadem jednal o možnostech osvobození tohoto zboží od cla a daní a celní úřad také žalobci vydal povolení daňového skladu, do kterého byl dovážený tabák umístěn po dovozu a v němž probíhalo testování balících linek a rovněž vydal povolení celního režimu volného oběhu se zvýhodněným sazebním zacházením z důvodu zvláštního užití. Předmětné zboží bylo propouštěno do režimu volného oběhu konečného užití a v každém případě dovozu bylo vedeno tzv. velké celní řízení. Dne 24. října 2014 byla Celním úřadem pro Plzeňský kraj zahájena kontrola celních prohlášení po propuštění zboží a byly provedeny prvotní úkony spojené s ověřením sazebního zařazení a celní hodnoty dovezeného zboží. V rámci prováděné

kontroly bylo zjištěno, že 14.11.2014 žalobce jako deklarant podal celní prohlášení referenční číslo *Molins14*, kterým navrhl zboží k propuštění do celního režimu volný oběh ve vztahu k položce č. 1- tabák sušený teplým vzduchem (flue – cured), neodřapíkový, 28 kartónů pro testování stroje zařazeného do podpoložky Kombinované nomenklatury 2401 10 85 90. V průběhu prováděné kontroly byly celním úřadem odebrány vzorky ze zboží deklarovaného v položce č. 1 a výsledkem analýzy zboží byl protokol o zkoušce, který se stal podkladem pro další postup celního úřadu, který dne 5.5.2015 vydal stanovisko k sazebnímu zařazení předmětného zboží, které bylo zařazeno podle celního sazebníku do podpoložky Kombinované nomenklatury 2403 19 90 jako ostatní tabákové výrobky – tabák ke kouření. Pod deklarované podpoložky Kombinované nomenklatury 2401 10 85 90 nebylo možné uvedené zboží zařadit, neboť podle vysvětlivek k Harmonizovanému systému do čísla 2401 Kombinované nomenklatury patří nezpracovaný tabák ve formě celých rostlin nebo listů v přírodním stavu nebo jako sušené nebo fermentované listy, celé nebo odřapíkové, ořezané nebo neořezané, nalámané nebo nařezané. Tabákové listy, smíchané odřapíkové a máčené tekutinou s takovým složením, jež zabraňuje plísni a vysychání a uchovává chuť a vůni. Dále do č. 2401 Kombinované nomenklatury patří tabákový odpad např. vzniklý při manipulaci s tabákovými listy nebo z výroby tabákových výrobků. Z uvedeného vysvětlení vyplynulo, že zboží položky č. 1 bylo žalobcem jako deklarantem v době propuštění do celního režimu volný oběh chybně popsáno v kolonce č. 31 jako „Tabák sušený teplým vzduchem (flue – cured) neodřapíkový, neodřapíkový tabák sušený teplým vzduchem“ místo správného údaje „Tabák ke kouření“ a zároveň bylo chybně zařazeno do podpoložky Kombinované nomenklatury 2401 10 85 90 v kolonce č. 33, místo správného údaje v této kolonce 2403 19 90 00.

Identické závěry byly v rámci prováděné kontroly po propuštění zboží učiněny i ve vztahu k celnímu prohlášení podaného žalobcem jako deklarantem dne 5.12.2014 v celním prohlášení referenční číslo *Molins19* ve vztahu k položce č. 1.

Citovaný čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu společenství zakládá tři základní podmínky, při jejichž kumulativním splnění celní orgány nepřistoupí k dodatečnému zaúčtování cla. První z těchto podmínek je podmínka, aby dosavadní nezaúčtování cla vyplývalo z chyby na straně celních orgánů. K tvrzení žalobce, že celní orgány do doby provedené následné kontroly po propuštění zboží do volného oběhu akceptovaly propuštění tohoto zboží při jeho zařazení do podpoložky Kombinované nomenklatury 2401, soud konstatuje, že předmětem řízení o propuštění zboží do navrhovaného celního režimu není schvalování celního zařazení zboží, ale předmětem tohoto řízení je 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 před tím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Takový přístup by zcela jistě vedl k zahlcení 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 předtím zbavovaly

možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem podle § 127 celního zákona (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2006 čj. 1 Afs 16/2006-120, publikován pod č. 1059/2007 Sb. NSS a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2016, čj. 2 Afs 124/2016-29, dostupný na www.nssoud.cz). Případné chybné zařazení propouštěného zboží pod nesprávný kód sazebníku Kombinovalé nomenklatury deklarantem a navazující zahrnující akceptace příslušného celního úřadu tohoto nesprávného sazebního zařazení, nevylučuje možnost provedení následné kontroly s následným doměřením cla. Předmětem takovéto následné kontroly také v přezkoumávaném případě byla otázka správnosti zařazení zboží pod položku celního sazebníku, neboť při rozhodování o propouštění žalobcem dováženého zboží do volného oběhu nebylo v těchto případech o správnosti jeho zařazení podle celního sazebníku rozhodováno. Je zcela irelevantní, že v řízeních souvisejících s propouštěním zboží do volného oběhu v jednotlivých případech bylo zboží kontrolováno v rámci tzv. *velkého celního řízení* na základě článku 68 celního kodexu Společenství. Pokud se v takovýchto případech celní úřad při rozhodování při propouštění zboží do volného oběhu dopustil pochybení tím, že toleroval nesprávné sazební zařazení zboží, pak je nutno konstatovat, že tento postup celních orgánů nevylučuje možnost následné kontroly a doměření cla (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. srpna 2008, čj. 1 Afs 65/2008-87, dostupný na www.nssoud.cz).

Pokud by žalobce využil možnosti nabízené čl. 11 a čl. 12 celního kodexu Společenství a sazební zařazení zboží by opřel o buď nezávaznou informaci poskytnutou v rámci čl. 11 případně o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží podle čl. 12 citovaného celního kodexu společenství, bylo by možné pochybení celních orgánů eliminovat právě aplikací čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu společenství a bylo by možné zvažovat, zda postup celních orgánů je chybou, pro kterou nelze přistoupit k dodatečnému zaúčtování cla, pokud dojde i k naplnění zbývajících požadavků čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu společenství.

Soud však neshledal z důvodu výše uvedených, že by postup celních orgánů při propouštění žalobcem dováženého zboží do volného oběhu byl chybou spočívající v aktivním postupu celních orgánů.

Za chybu celního orgánu ve smyslu výše citovaného článku by bylo možno považovat i jeho pasivitu za situace, kdy dochází k velkému množství dovozů stejného zboží během dlouhého časového období, pokud celní orgány zůstaly v tomto období v nečinnosti. Tuto podmínku je však nutno interpretovat restriktivně (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 27/2008-97, bod 54, dostupný na www.nssoud.cz). Chyba celních orgánů v důsledku jejich pasivního přístupu by mohla nastat v případě, kdy konkrétní zboží bylo propouštěno do navrhovaného režimu na základě celních prohlášení, které předložila osoba povinná platit clo, tato celní prohlášení byla kompletní a poskytovala výslovně takový popis zboží se zřetelem na relevantní nomenklaturu, že by bylo možno bez dalšího odhalit jeho nesprávné sazební zařazení (obdobně rozsudek ESD ze dne 1.4.1993 *Hewlett Packard France*, C-250/91, Recueil, s. I-1819, body 20 a 21).

K pochybení na straně celních orgánů v projednávaném případě však nemohlo jít, neboť chyba vznikla v důsledku nesprávných informací poskytnutých deklarantem, který nese

primární odpovědnost za nesprávné sazební zařazení zboží a celní orgán neměl povinnost toto sazební zařazení zboží při jeho propouštění do navrhovaného režimu kontrolovat (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 27/2008-97, bod 55, dostupný na www.nssoud.cz).

V projednávaném případě proto nebyly naplněny kumulativně veškeré zákonné podmínky citované v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu společenství. Celní orgány nebyly povinny tento článek aplikovat a tvrzení žalobce v tomto směru bylo shledáno nedůvodným.

V důsledku výše učiněných závěrů, soud shledal jako nedůvodné, navazující žalobní tvrzení žalobce, který se dovolával toho, že v řízení celní orgány porušily zásadu legality, zásadu ochranu práv žalobce nabytých v dobré víře, zásadu subsidiarity a proporcionality a porušily i právo legitimního očekávání. Za procesní vadu soud neshledal ani postup žalovaného, který v žalobou napadeným rozhodnutí rozhodl o změně dvou rozhodnutí Celního úřadu pro Plzeňský kraj, která spolu skutkově souvisela, proti kterým žalobce podal jedno společné odvolání, když předmětem řízení a vydaného rozhodnutí Celního úřadu pro Plzeňský kraj vydal dodatečné doměření cla v případech spolu skutkově souvisejících. Soud se plně ztotožňuje s argumentací žalovaného, který zdůraznil, že povaha věci a účel řízení i ochrana práv či oprávněných zájmů žalobce žalovanému nebránila, aby v zájmu zásady hospodárnosti rozhodl o podaném odvolání žalobce proti dvěma samostatným rozhodnutím Celního úřadu pro Plzeňský kraj jedním rozhodnutím.

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož neshledal na základě výše uvedené argumentace žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

VI. Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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

V Plzni dne 28. března 2018

JUDr. Václav Roučka, v.r.

Za zprávnost: K.

předseda senátu