



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **RONJA, s.r.o.**, se sídlem Chvalovice – Hatě 182, Chvalovice, zastoupené Mgr. Radanou Halškovou, advokátkou, se sídlem Údolní 48, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3399/2012-010100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 4. 2014, č. j. 31 Af 122/2012 – 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4.114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně Mgr. Radany Halškové, advokátky, se sídlem Údolní 48, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 30. 4. 2014, č. j. 31 Af 122/2012 - 52, zrušil Krajský soud v Brně rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3399/2012-010100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Znojmo (dále jen „celní úřad“) ze dne 5. 10. 2011, č. j. 9151-5/2010-216100-033. Tím bylo žalobkyni dodatečně vyměřeno clo ve výši 115.889 Kč k položce číslo 1 jednotných správních dokladů číslo 08CZ21610010108038.h.

[2] Skutkový základ posuzované věci spočívá v tom, že žalobkyně do České republiky dovezla doutníky, které putovaly nejprve z Kuby do Francie, poté z Francie do Švýcarska a nakonec ze Švýcarska do České republiky. V žalobě žalobkyně především namítala, že nesouhlasí s dodatečným vyměřením cla na dovezené doutníky, respektive se závěrem celních orgánů, že uplatnila neoprávněně preferenční celní sazbu, protože neprokázala preferenční původ dováženého zboží v souladu s platnou právní úpravou.

[3] V odůvodnění napadeného rozsudku se krajský soud zabýval výkladem článku 88 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení“). Dospěl k závěru, že řetězení náhradních osvědčení není možné a náhradní osvědčení vydané na základě originálního osvědčení je konečné. Tento závěr však krajský soud určil jako nedostatečný pro posouzení dané věci. Žalobkyně se totiž již v odvolání a také v žalobě dovolávala aplikace ustanovení čl. 220 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1 – 50, zvláštní vydání v českém jazyce, kapitola 02, svazek 04 s. 307 – 356), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), s tím, že clo by nemělo být z důvodu pochybení celních orgánů zaúčtováno. Celní ředitelství podle krajského soudu správně vymezilo podmínky, které musí být kumulativně splněny pro aplikaci tohoto ustanovení: nezaúčtování cla vyplývá z chyby ze strany celních orgánů, osoba povinná zaplatit clo nemohla chybu rozumným způsobem zjistit, osoba povinná jednala v dobré víře, osoba povinná zaplatit clo dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení. Podle krajského soudu byly ovšem všechny tyto podmínky splněny.

[4] Předně podle krajského soudu leží na straně celního úřadu zásadní podíl na tom, že musela proběhnout následná kontrola a že muselo být *ex post* zasahováno do již nabytých práv žalobkyně, neboť příslušný pracovník celního úřadu buď neznal příslušnou právní úpravu, nebo ji vykládal stejně jako žalobkyně (tedy vadně), nebo v řízení postupoval natolik formálně, že se ani aplikací ustanovení čl. 88 nařízení nezabýval. Je však naprosto zřejmé, že k nezaúčtování cla v prvotní fázi při vstupu zboží na území České republiky došlo v důsledku jednání celního úřadu, a to ať již aktivním jednáním – tedy připuštěním nevyměření cla v důsledku vadného výkladu nařízení, nebo opominutím při flagrantně formálním postupu celního úřadu.

[5] Ve vztahu ke druhé podmínce posoudil krajský soud jako rozhodující skutečnost, že preferenční nakládání s dováženým zbožím bylo přiznáno na základě náhradního osvědčení vydaného celními orgány Švýcarska. Toto náhradní osvědčení však bylo vydáno chybně, resp. nesprávně. Žalobkyně vycházela z tohoto náhradního osvědčení a toto náhradní osvědčení v rámci celního řízení předložila českým celním úřadům. Teprve zpětně při následné kontrole byla celními úřady konstatována nesprávnost tohoto náhradního osvědčení. Jelikož se jednalo o náhradní osvědčení vydané orgány třetí země, nastala podle krajského soudu fikce chyby, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit, ve smyslu čl. 220 pododstavce 2 celního kodexu.

[6] Dobrou víru žalobkyně posoudil krajský soud podle vědomosti žalobkyně o nesprávnosti jejího postupu a z předcházejícího jednání celního úřadu. Ze soudního spisu vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 75/2011 ve věci stejné žalobkyně proti

pokračování

celnímu ředitelství ve skutkově shodné věci krajský soud zjistil, že dne 24. 7. 2009 pod č. j. 22461-2/2009-900000-212 vydalo Generální ředitelství cel na žádost žalobkyně výklad ustanovení čl. 88 nařízení. Pokud do té doby vycházela žalobkyně z jednání celního úřadu, které opakovaně přiznávalo dováženému zboží na základě náhradního osvědčení vydaného švýcarskými celními orgány preferenční status, pak nelze její jednání považovat za jednání v rozporu s dobrou vírou, neboť v jednotlivých případech jednala s důvěrou ve správnost postupu celního úřadu za situace problematického výkladu ustanovení čl. 88 nařízení, který byl zjevně rozdílně vykládán i v rámci celní správy.

[7] Ve vztahu k poslední podmínce krajský soud konstatoval, že ani celní ředitelství nezpochybňovalo, že by nebyla žalobkyní dodržena ustanovení týkající se celních prohlášení. Krajský soud v této souvislosti neshledal vady v postupu žalobkyně ve vztahu k celnímu prohlášení. V posuzované věci tak bylo na místě aplikovat ustanovení čl. 220 odst. 2 celního kodexu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně k ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu podalo v zákonné lhůtě kasační stížnost Generální řízení cel (dále jen „stěžovatel“), na něž přešla působnost celního ředitelství. Důvody kasační stížnosti stěžovatel výslovně podřadil pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítal, že závěry krajského soudu o splnění všech podmínek pro vrácení cla jsou nesprávné. Uvedl, že možnost nezaúčtovat dodatečně clo nebo je vrátit či prominout z důvodu spravedlnosti existuje již více jak 20 let a byla předmětem četných rozhodnutí Komise a judikatury Soudního dvora Evropské unie. Z uvedených rozhodnutí, resp. judikatury je patrný postupný vývoj obecných kritérií pro použití pravidel o nezaúčtování cla, jeho vrácení a prominutí, která při přizpůsobení konkrétnímu případu sjednocují a usnadňují jejich uplatnění při posuzování případné aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Celní ředitelství přihlíželo ke stávajícímu stavu judikatury Soudního dvora, přičemž krajský soud své rozdílné závěry s tímto stavem nepoměřil.

[9] Co se týče první podmínky pro uplatnění předmětného článku celního kodexu (nezaúčtování cla vyplývá z chyby na straně celních orgánů), poukazuje stěžovatel na zásadu vyplývající z judikatury Soudního dvora, že pouze chyby přičitatelné aktivnímu chování celního orgánu mohou vyvolat oprávněnou důvěru osoby povinné zaplatit clo, respektive vyvolat nárok na osvobození od dodatečného zaúčtování cla. V daném případě se však krajský soud při posuzování dané podmínky samotným aktivním jednáním nezabýval, respektive závěr o aktivním jednání ve smyslu chybného nezaúčtování cla nerozvedl a ani nezaúčtování cla neposoudil v souvislostech daného případu. Mimo poukaz na formální postup celního úřadu se již dále vůbec nezabýval okolnostmi, oprávněností či důsledky uplatnění tohoto formálního postupu. Postup celního úřadu přitom umožňuje čl. 73 odst. 1 celního kodexu, podle kterého mají celní orgány možnost zboží propustit do navrhovaného režimu bez ověřování údajů uvedených v celním prohlášení. Celní orgán při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu pouze kontroluje, zda předkládané celní prohlášení obsahuje formálně stanovené náležitosti a již se nezabývá správností údajů uvedených v celním prohlášení a v příložených přílohách. Předložený doklad, kterým žalobkyně prokazovala preferenční zacházení, proto nebyl kontrolován co do jeho obsahu,

ale byl jen ztotožněn v rozsahu údajů deklarovaných o něm v celním prohlášení. Celní úřad se nezabýval aplikací čl. 88 nařízení, nicméně s ohledem na uplatnění formálního postupu při rozhodování o propuštění zboží se nejednalo o postup nesprávný. Přiznání preferenční sazby cla tak nelze vyhodnotit jako aktivní chybu ze strany celních orgánů.

[10] Ke druhé podmínce postupu dle čl. 220 odst. 2 celního kodexu stěžovatel namítá, že posuzování relevantnosti postupu švýcarských celních orgánů vycházelo z jejich vyjádření poskytnutého celnímu úřadu v souvislosti s předchozími obdobnými případy. V tom celní orgány Švýcarska deklarovaly správnost údajů uvedených v osvědčení. Vzhledem k tomu, že celní orgány Švýcarska v daném případě nevystupovaly z pozice vývozní zvyhodněné země, a tudíž ani nemohly ověřovat původ zboží, ale toliko na základě žádosti vývozce vydat náhradní osvědčení, se celní ředitelství jejich postupem nezabývalo a presumovalo správnost údajů uvedených v náhradním osvědčení.

[11] Podle stěžovatele nebyla splněna ani třetí podmínka postupu dle čl. 220 odst. 2 celního kodexu v podobě dobré víry žalobkyně. Krajský soud sice poukázal na obdobná rozhodnutí celního úřadu, ale již nepřihlédl k okolnostem, za jakých byla tato vydána, a ani se nevypořádal s poukazem na vědomost žalobkyně o okolnostech dovozu předmětného zboží do Společenství. Stěžovatel neodmítá, že v některých předcházejících případech, kdy žalobkyně prokazovala původ zboží obdobným způsobem, bylo zboží propuštěno do navrženého režimu s přiznáním preferencí, nicméně i v těchto případech bylo o propuštění zboží a přiznání celních preferencí rozhodováno za uplatnění formálního postupu, tedy bez ověřování deklarovaných údajů. Žalobkyně si tak byla vědoma, že celní úřad neposuzoval správnost předloženého dokladu o původu zboží. Při podání celního prohlášení si byla žalobkyně navíc vědoma i toho, jak probíhala doprava předmětného zboží do Švýcarska a že předložení náhradního osvědčení, které bylo vydáno podle předcházejícího náhradního osvědčení, je postupem odporujícím čl. 88 nařízení.

[12] Nedodržení čtvrté podmínky postupu dle čl. 220 odst. 2 celního kodexu, respektive vědomé obcházení celních předpisů, stěžovatel vyvozuje rovněž ze skutečnosti, že žalobkyně předložila za účelem přiznání celních preferencí k celnímu prohlášení náhradní osvědčení, které bylo vydáno podle náhradního osvědčení, přičemž si musela být vědoma, že případné přiznání preferencí na základě předmětného dokladu neodpovídá legislativně upraveným podmínkám pro přiznání preferencí ve smyslu čl. 88 nařízení.

[13] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[14] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně označila za účelové a ničím nepodložené tvrzení žalovaného, že zboží bylo propuštěné bez ověření. Skutečnost, zda celní úřad v daném případě postupoval aktivně či pasivně, není rozhodná. Žalovaný totiž při své argumentaci pominul pododstavec druhý čl. 220 odst. 2 celního kodexu, dle kterého *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*. Z logiky věci je přitom zřejmé, že je-li konstatováno, že chyba má charakter chyby, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit, musí zde nějaká chyba existovat, přičemž z

pokračování

pohledu aplikace čl. 220 odst. 2 celního kodexu nemusí jít již nutně o chybu na straně českých (dovozních) celních orgánů. Již tedy samotný fakt, že celní orgány Švýcarska (tzn. orgány exportního státu) vydaly náhradní osvědčení, které bylo později označeno jako nesprávné, je dostačující. Za chybu lze tedy zcela jistě považovat chybu švýcarských celních orgánů s tím, že fakt, že k této přistoupilo následné propuštění zboží ze strany českých celních orgánů do volného oběhu bez výhrad, jistě odůvodňuje závěr, že taková chyba splňuje kritéria dle čl. 220 odst. 2 celního kodexu. Argumentace stěžovatele je založena na tom, že si měla být žalobkyně vědoma nesprávnosti svého postupu, přestože dané zboží bylo dlouhodobě propouštěno do volného oběhu s preferenční sazbou, přestože zde existují náhradní osvědčení vydaná švýcarskými úřady, která samy tyto švýcarské úřady stále považují za správné (byť české orgány konstatují opak), přestože výklad čl. 88 nařízení zjevně nebyl jednoznačný a působil v praxi obtíže (a jak naznačil též krajský soud, vedl k jeho revizi). S tímto závěrem se žalobkyně neztotožňuje nejen z právního, nýbrž i z morálního hlediska, zvláště pak s přihlédnutím k tomu, že celní úřad měl od počátku k dispozici všechny relevantní podklady, žalobkyně mu neposkytla žádnou nepravdivou informaci a v průběhu následné kontroly došlo pouze k tomu, že jednomu z těchto podkladů celní úřad nepřiznal relevanci.

[15] Žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a žalobkyni přiznal náklady řízení spočívající v nákladech za právní zastoupení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Podle článku 88 nařízení se na původní produkty ve smyslu tohoto oddílu mohou při dovozu do Společenství vztahovat celní preference uvedené v článku 67 nařízení po předložení náhradního osvědčení o původu zboží na tiskopise A, jestliže toto osvědčení vydaly celní orgány Norska nebo Švýcarska na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného příslušnými orgány zvýhodněné země, jestliže jsou splněny podmínky uvedené v článku 78 a jestliže Norsko nebo Švýcarsko poskytují Společenství pomoc tím, že umožňují celním orgánům členských států ověřit pravost a pravdivost vydaných osvědčení. Ověřovací postup stanovený v článku 94 nařízení se použije přiměřeně.

[18] Skutkový stav přezkoumávané věci je mezi účastníky nesporný. V jeho obecném právním posouzení se zdejší soud shoduje se závěry krajského soudu, které vycházejí ze skutečnosti, že na základě všeobecného systému preferencí lze při dovozu zboží do Evropské unie ze zemí patřících do všeobecného systému preferencí požádat o uplatnění preferenční celní sazby. Jednou z těchto zemí je i Kuba. Podmínkou pro uplatnění této preferenční celní sazby je prokázání preferenčního původu zboží osvědčením o původu tohoto zboží na tiskopise A. Předmětné zboží nebylo do Švýcarska dopraveno přímo z Kuby, ale z Francie, kde celní orgány vystavily náhradní osvědčení. Do Švýcarska tedy bylo zboží dovezeno na základě náhradního osvědčení vydaného celními orgány Francie.

Ze znění článku 88 nařízení pak vyplývá, že k uplatnění preferenční celní sazby zboží musí být osvědčení tiskopisu A vystaveno přímo na základě prvotního osvědčení tiskopisu A vydaného přímo na Kubě. Zboží tak musí být do Evropské unie dopraveno přímo ze zvýhodněné země, což však v daném případě splněno nebylo. Žalobkyni nebylo možné přiznat preferenční sazbu zboží, protože náhradní osvědčení tiskopisu A nebylo vystaveno ve Švýcarsku na základě osvědčení o původu zboží na tiskopise A vydaného kubánskými orgány, nýbrž na základě náhradního osvědčení tiskopisu A vystaveného ve Francii.

[19] Čl. 220 odst. 2 celního kodexu v relevantním znění stanoví následující: *S výjimkou případů uvedených v čl. 217 odst. 1 druhém a třetím pododstavci se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud (...) b) 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 nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení. (...)*

[20] Celní kodex tedy ve čl. 220 odst. 2 písm. b) stanoví několik kumulativních podmínek, které musí být splněny, aby nebylo provedeno dodatečné zaúčtování cla. Jednou z těchto podmínek je, že částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů. Podle dalších podmínek osoba povinná zaplatit clo nemohla chybu rozumným způsobem zjistit, jednala v dobré víře a clo dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.

[21] Rozhodnutí stěžovatele vychází ze základní premisy, že v postupu celních orgánů nelze spatřovat chybu. Stěžovatel s poukazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 14. 11. 2002, *Illumitronica*, C-251/00, bod 42) konstatoval, že pouze chyby přičitatelné aktivnímu chování celního orgánu mohou vyvolat oprávněnou důvěru osoby povinné zaplatit clo, respektive vyvolat nárok na osvobození od dodatečného zaúčtování cla. Celní orgány Švýcarska sice vydaly předmětné náhradní osvědčení, které žalobkyně předložila Celnímu úřadu Znojmo, nicméně z této samotné skutečnosti podle stěžovatele nebylo možné s ohledem na údaje uvedené v předmětném náhradním povolení vyvozovat chybu, která by mohla u žalobkyně vyvolat důvodnou důvěru, že podmínky pro přiznání celních preferencí jsou splněny. K nezaúčtování cla ve správné výši nedošlo v důsledku postupu celních orgánů Švýcarska, ale tím, že celní úřad Znojmo při celním řízení přihlédl toliko k formální podmínce pro přiznání preference ve smyslu předložení předmětného náhradního osvědčení a již se po ztotožnění osvědčení s projednávaným případem dále nezabýval jednotlivými údaji uvedenými v tomto osvědčení. V samotné skutečnosti, že celní předmětné náhradní osvědčení původně přijal, však nelze spatřovat chybu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

[22] Této argumentaci, kterou stěžovatel rozvedl v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[23] Podmínkami aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se zdejší soud již v minulosti zabýval. Prvně je podstatné objasnit, jaké jednání celních orgánů lze za chybu považovat. V tomto směru lze odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, ve kterém shrnul dosavadní judikaturu Soudního dvora EU k aplikaci tohoto ustanovení a k problematice rozložení důkazního břemene. K podmínce chyby na straně celních orgánů uvedl následující: „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*). Pojem chyby „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“ (viz shora cit. rozsudek *Mecanarte*, bod 21). 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 v cit. věci *Mecanarte*, body 23-25). Jak nedávno uvedla generální advokátka Verica Trstenjak, tento požadavek v podstatě předpokládá, „že orgány přijmou první rozhodnutí o výši cla, poté změni názor a domnívají se, že výše cla byla špatně posouzena“ (stanovisko generální advokátky Trstenjak ve věci *Agrover Srl* ze dne 7. června 2007, bod 33).“ 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 také jasně plyne, že tuto výjimku nutno interpretovat restriktivně. Odkázat lze zejména na rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007 ve věci C-173/06, *Agrover Srl*, ze dne 27. 6. 1991 ve věci C-348/89, *Mecanarte*, nebo ze dne 1. 4. 1993, *Hewlett Packard France*, C-250/91. Podmínkou, aby částka cla dlužného ze zákona nebyla pro účely čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství zaúčtována, je to, že celní prohlášení musí obsahovat všechny faktické jednotlivosti nezbytné pro aplikaci relevantních norem, takže jakákoliv následná kontrola ze strany celních orgánů již nemohla najít jakákoliv nová fakta (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 1987, *Foto-Frost*, 341/85, Recueil, s. 4199, bod 24). To znamená, že možná pasivita celního orgánu může odůvodnit splnění první 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 předložená 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 (zmiňovaný rozsudek *Hewlett Packard France*, 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 *Mecanarte*, bod 24).

[24] Dále je třeba uvést, že za chybu přičitatelnou celním orgánům lze považovat také pochybení celních orgánů jiného členského státu nebo třetí země. Každý orgán, který v rámci své působnosti poskytuje údaje relevantní pro vybrání cla, a který tedy může vyvolat oprávněnou důvěru osoby povinné zaplatit clo, musí být považován za celní orgán ve

smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu (viz shora cit. rozsudek *Mecanarte*, bod 24, bod 22). Takový orgán může být orgánem členského státu nebo také třetí země (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 5. 1996, *Faroe Seafood*, C-153/94 a C-204/94, bod 90). V tomto duchu uvádí rovněž Informační dokument o použití čl. 220 odst. 2 písm. b) a čl. 239 celního kodexu Společenství s odkazem právě na rozsudek ve věci *Faroe Seafood*, že za chybu celního orgánu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) se považuje, „pokud byl preferenční status zboží zjištěn na základě systému správní spolupráce s orgány třetí země, vydání nesprávného potvrzení uvedenými orgány. Uvedl-li vývozce uvedené orgány v omyl nesprávným popisem skutečností, dochází zde nicméně k chybě, jestliže si tyto orgány byly vědomy nebo si měly být rozumným způsobem vědomy toho, že zboží nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení.“

[25] Z uvedeného vyplývá, že za aktivní chybu celních orgánů je možné považovat pochybení švýcarských celních úřadů, které vydaly v rozporu s čl. 88 nařízení náhradní osvědčení o původu předmětného zboží na základě náhradního osvědčení vystaveného ve Francii. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí ani v pozdějších námitkách nenamítá, že by k tomu došlo v důsledku nepravdivých informací předložených žalobkyní švýcarským správním orgánům. Podle zdejšího soudu je tak splněna podmínka existence chyby celních orgánů. Postup českého celního úřadu, který při rozhodování o propuštění do volného oběhu uplatnil toliko formální postup a neověřoval údaje uvedené v celním prohlášení, je důsledkem pochybení švýcarských celních úřadů. Mezi touto chybou a nezaúčtováním cla pak lze spatřovat vztah příčinné souvislosti (k tomu viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 1/2013 - 43). Krajský soud sice ne zcela správně posoudil postup celního úřadu, protože se dostatečně nezabýval jednáním švýcarských celních orgánů, které mu předcházelo, ovšem dospěl ke správnému závěru, že částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů. Nejednalo se tak o pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[26] Ohledně dalších podmínek stanovených v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu platí, že u osob, které předkládají celní prohlášení, lze předpokládat přirozenou míru nejistoty, která je dána okolnostmi konkrétního případu. Při posouzení, zda chyba celních orgánů byla rozumným způsobem zjiitelná osobou povinnou zaplatit clo, která jednala v dobré víře, je třeba zejména vzít v úvahu povahu spáchané chyby, odbornou praxi osoby povinné zaplatit clo a pečlivost, kterou prokázala. Za tím účelem je třeba konkrétně posoudit veškeré okolnosti daného případu (viz. rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 6. 1990, *Deutsche Fernsprecher GmbH*, bod 18 a následující). 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* nebo také rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Biegi Nahrungsmittel a Commonfood*, C-499/03 P, body 47 a 48). Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 11. 1999 ve věci C-48/98 (*Söhl & Söhlke*, 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.

[27] Z uvedených úvah vycházel zdejší soud již v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 27/2008 - 97, bod 67, v němž dospěl k závěru, že obecně platí nepřímá úměra mezi složitostí relevantní právní úpravy a dobrou vírou dotčené osoby – „čím je sporná oblast práva

pokračování

komplexnější, tím je snazší pro dotčenou osobu prokázat, že jednala v dobré víře“ (s odkazem na Lyons, T., EC Customs Law, Oxford, Oxford University Press 2001, str. 419). Konkrétně pak zohlednil, že právní úprava sazebního zařazení v daném případě nebyla nijak zvláště složitá a zařazení dováženého zboží vycházelo z prosté logické úvahy. Nadto byl dovozce profesionálem v daném oboru.

[28] Profesionálem v daném oboru je i žalobkyně v posuzované věci. Ovšem povaha chyby je odlišná od výše uvedeného případu. Nespočívá totiž pouze v tom, co je povinností hospodářského subjektu a nemusí podléhat další součinnosti nebo kontrole celních orgánů, ale na čem se celní orgány přímo podílí tím, že vydávají náhradní osvědčení. Pokud stěžovatel dovozuje, že žalobkyni nemohla svědčit dobrá víra, protože jí byly při podání celního prohlášení známy okolnosti dopravy předmětného zboží do Švýcarska a musela si být vědoma, že postupuje v rozporu s ustanovením čl. 88 nařízení, pomíjí skutečnost, že za posouzení souladu celního prohlášení s právními předpisy se zákonnými požadavky a vydání náhradního osvědčení jsou v první řadě zodpovědné celní orgány. Na osobu, která předkládá celní prohlášení, nelze plně přenášet povinnosti orgánů celní správy. Pokud by jakékoliv nedostatky prohlášení automaticky vylučovaly vznik a existenci její dobré víry, odpovídala by bezvýhradně za správnost interpretace právní úpravy. Ze strany žalobkyně přitom nešlo o žádné skrývání informací nebo o postup, který by bylo možné nazvat matoucím. Ze spisového materiálu vyplývá, že podobné obchody realizovala žalobkyně opakovaně a že švýcarské celní orgány považují svůj postup za souladný s čl. 88 nařízení. Spor o výklad příslušných ustanovení nařízení se tak odehrává již na úrovni českých a švýcarských celních orgánů. Dovožovat, že se žalobkyně za takových okolností měla řídit výkladem českých celních orgánů, který se sice jeví jako správný, ale není v dané věci jediným a zejména pak ne prvním výkladem příslušné právní úpravy, není v souladu s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

[29] Zdejší soud tak dospěl k závěru, že byla splněná i podmínka dobré víry žalobkyně. Nutno dodat, že tato dobrá víra není absolutní a její trvání je omezeno provedením následné kontroly českými celními orgány a potvrzením jejich výkladu čl. 88 nařízení soudy ve správním soudnictví. Vedle toho, jak připomněl i krajský soud, vydalo Generální ředitelství cel na žádost žalobkyně dne 24. 7. 2009 pod č. j. 22461-2/2009-900000-212 výklad ustanovení čl. 88 nařízení, který odpovídá dílčím závěrům následné kontroly. V případě přetrvávajícího sporu mezi českými a švýcarskými celními orgány se proto již žalobkyně do budoucna své dobré víry dovolávat nemůže. V posuzované věci byla ovšem jednotná celní deklarace předložena celnímu úřadu dne 7. 11. 2008, před vydáním výše uvedených rozhodnutí a výkladu.

[30] S ohledem na skutkové okolnosti daného případu, kdy bylo zboží dovezeno do Evropské unie „nadvakrát“, je možné doplnit, že žalobkyni by dobrá víra pochopitelně nesvědčila, pokud by bylo její jednání vedeno podvodnými úmysly. Pachatelé podvodu jsou totiž z aplikace ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vyloučeni. Ze spisového materiálu nicméně žádné náznaky toho, že by mohlo dojít k podvodu, bez dalšího nevyplývají, a celní orgány nevedly dokazování tímto směrem, aby žalobkyně musel prokazovat, že jednala v dobré víře a do žádného podvodu nebyla zapletena.

[31] S podmínkou existence dobré víry blízce souvisí podmínka, že žalobkyně neměla možnost rozumným způsobem chybu zjistit. V souladu se závěry krajského soudu posoudil také Nejvyšší správní soud jako rozhodující pro posouzení splnění této podmínky znění ustanovení čl. 220 pododstavec 2 celního kodexu, podle kterého, 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. V posuzované věci není sporu, že preferenční nakládání s dováženým zbožím bylo přiznáno na základě náhradního osvědčení vydaného celními orgány Švýcarska. Jelikož se jednalo o náhradní osvědčení vydané orgány třetí země, nastala fikce chyby, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit (viz cit. rozsudek *Illumitronica*). Ostatně podobně v rozsudku ze dne 19. 7. 2012, č. j. 9 Afs 38/2011 - 94, zdejší soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že hypotéza druhého pododstavce byla v řízení vedeném se žalobkyní naplněna. Švýcarské celní orgány totiž vydaly potvrzení (přívodní osvědčení EUR.1), které se později ukázalo jako nesprávné. Chyba švýcarských celních orgánů tedy byla chybou, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo (žalobkyně) rozumným způsobem zjistit.*“

[32] Co se týče podmínky, že osoba povinná zaplatit clo musí dodržet všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení, pak z judikatury Soudního dvora vyplývá, že deklarant musí předložit celním orgánům veškeré nezbytné informace stanovené v předpisech Společenství a vnitrostátních předpisech, které doplňují nebo provádějí předpisy Společenství, pokud jde o požadované celní zacházení pro dotyčné zboží. Tato povinnost však nesmí jít za hranice předložení údajů a dokladů, které může deklarant rozumným způsobem znát nebo získat. Jestliže tak uvedený deklarant předkládá v dobré víře údaje, které jsou sice nepřesné nebo neúplné, ale jediné, které mohl rozumným způsobem znát nebo získat, musí být podmínka dodržování platných ustanovení týkajících se celního prohlášení považována za splněnou. V tomto směru lze odkázat na rozsudky Soudního dvora ze dne 23. května 1989, *Top Hit*, 378/87, a výše uvedený rozsudek ve věci *Mecanarte*. V obou z nich se jednalo o předložení nepravdivých či zavádějících dokumentů o dováženém zboží (v prvním případě šlo o zavádějící popis zboží, ve druhém o chybně uvedený stát původu). Dodržením ustanovení platných předpisů je tedy primárně chápáno úplné uvedení skutečností rozhodných pro celní zacházení s dotyčným zbožím. Tato povinnost je blízká ustanovení třetího pododstavce čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, podle kterého *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 nesplňuje podmínky pro preferenční zacházení*. Jak uvedl zdejší soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 38/2011 - 94, „*(v) této souvislosti je nutné odkázat na rozsudek Soudního dvora ve věci Beemsterboer, v němž Soudní dvůr dovodil, že v souladu s tradičními pravidly rozdělení důkazního břemene přísluší celním orgánům, které se za účelem přistoupení k dodatečnému výběru cla hodlají dovolávat čl. 220 odst. 2 písm. b) třetího pododstavce, initio, celního kodexu, aby na podporu svého nároku předložily důkaz, že vydání nesprávných osvědčení bylo způsobeno vinou nesprávného popisu skutečností vývozcem.*“ Posouzení toho, zda se jedná o skutečnosti dostačující pro dovoz zboží, je již v působnosti celních orgánů. Nesplnění této podmínky dovozoval stěžovatel výhradě z toho, že žalobkyně předložila za účelem přiznání celních preferencí k celnímu prohlášení náhradní osvědčení, které bylo vydáno z náhradního osvědčení. V takovém postupu však nelze spatřovat rozpor s

pokračování

předpisy týkajícími se celního prohlášení, neboť jak již bylo uvedeno, nešlo o skrývání informací nebo poskytování matoucích či nesprávných informací. Žalobkyně předložila náhradní osvědčení vydané švýcarskými celními orgány, u kterého stěžovatel nezpochybňuje, že bylo vydáno na základě pravdivých údajů. Proto ani Nejvyšší správní soud neshledal vady v postupu žalobkyně ve vztahu k celnímu prohlášení a posoudil poslední podmínku postupu dle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu jako splněnou.

[33] Krajský soud sice v napadeném rozsudku obecně uvedl, že neshledal vady v postupu žalobkyně ve vztahu k celnímu prohlášení a že stěžovatel splnění čtvrté podmínky nijak nezpochybňoval, což zcela neodpovídá skutečnosti, ale vzhledem k tomu, že stěžovatel poukazoval opět výhradně na vydání náhradního osvědčení v rozporu s platnými právními předpisy, je možné hodnotit vypořádání této námitky krajským soudem v kontextu jeho celkové argumentace jako dostačující a i ve vztahu k poslední podmínce aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu jako správné.

[34] Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost žalovaného není důvodná, neboť krajský soud správně zrušil rozhodnutí celního ředitelství z důvodu, že v posuzované věci byly splněny všechny podmínky aplikace ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu pro neprovedení dodatečného zaúčtování cla.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Protože Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, zamítl ji postupem dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[36] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalobkyně byla v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěšná, náleží jí proto náhrada nákladů tohoto řízení za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání ve věci samé, tj. ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (advokátní tarif)], tedy celkem 3.100 Kč, a tomu odpovídajících náhradách hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupkyně žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zdejší soud proto zvýšil částku odměny o 21 % na celkovou výši 4.114 Kč.

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

V Brně dne 26. února 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu