



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **E F I O S spol. s r.o.**, IČ 47972611, se sídlem Masarykova 671/33, Valašské Meziříčí - Krásno nad Bečvou, zast. JUDr. Květoslavem Hlínou, advokátem, se sídlem Vodičkova 710/31, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 39452/2018-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2020, č. j. 62 Af 79/2018 - 88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Květoslava Hlíny.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 29. 6. 2018, č. j. 39452/2018-900000-314, žalovaný k odvolání žalobkyně částečně změnil rozhodnutí - dodatečný platební výměr Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 11. 11. 2013, č. j. 6843-30/2013-640000-51, tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) s přihlédnutím k nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění, k nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „celní kodex“), k nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění, a k zákonu č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve

znění pozdějších předpisů, tak, že žalobkyni doměřil pouze clo ve výši 32.667 Kč, oproti penále z doměřené částky, kterou celní úřad uložil žalobkyni ve výši 6.534 Kč.

[2] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 12. 3. 2020, č. j. 62 Af 79/2018 - 54, uvedené rozhodnutí žalovaného v části zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 6. 2020, č. j. 4 Afs 100/2020 - 26, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že jednotlivé části žalobou napadeného rozhodnutí nepředstavují samostatné výroky, které by byly od sebe navzájem oddělitelné a způsobily samostatného přezkumu, a proto krajský soud pochybil, když určitou část výroku rozhodnutí žalovaného oddělil od posouzení zbývajících částí a na rozdíl od nich ji také nezrušil. Uvedeným postupem se krajský soud dopustil vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a zároveň zatížil svůj rozsudek vadou nesrozumitelnosti.

[3] V dalším řízení krajský soud vydal rozsudek ze dne 17. 9. 2020, č. j. 62 Af 79/2018 - 88, kterým rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 39452/2018-900000-314, zrušil v celém rozsahu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že ačkoliv v letech 2011 až 2013 z pohledu celního práva nesprávně zařazovala dovážené zboží dřevoplastovou podlahovou krytinu do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00, namísto podpoložky KN 39189000 TARIC kód 90, byla v dobré víře, že sazební zařazení dováženého zboží provádí řádně. Dobrá víra žalobkyně byla založena postupem celního orgánu, který na základě protokolu o zkoušce ze dne 25. 10. 2010 v navazujícím stanovisku k sazebnímu zařazení zboží ze dne 1. 11. 2010 aproboval dovozci DYAS.EU, a. s. (dále jen „společnost DYAS.EU“) zařazení totožného zboží do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00, přičemž obchod s předmětným zbožím následně žalobkyně od tohoto dovozce převzala.

[5] Krajský soud také uvedl, že ani celní orgány nepochybily při různém zařazení téhož dováženého zboží (v případě společnosti DYAS.EU v roce 2010 do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00 a následně v případě žalobkyně v roce 2013 do podpoložky KN 39189000 TARIC kód 90), neboť v mezidobí došlo ke změně názoru na jeho zařazování, a to zřejmě s ohledem na prováděcí nařízení Komise (EU) č. 276/2013 ze dne 19. 3. 2013 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (účinné od 12. 4. 2013). Krajský soud však zdůraznil, že ačkoliv v posuzovaném případě celní orgány dospěly k závěru o jiném sazebním zařazení žalobkyní dováženého zboží, nemohly jej aplikovat zpětně a z toho důvodu doměřit clo, jak v případě žalobkyně učinily, ale mohly tak učinit toliko do budoucna. Postup celních orgánů spočívající v sazebním zařazování předmětného zboží do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00 lze totiž v nynějším případě považovat za dlouhodobou, jednotnou, ustálenou a určitou praxi, kterou ve vztahu ke konkrétnímu výrobku založily již v roce 2010. Pokud tuto praxi hodlaly celní orgány v roce 2013 změnit a zařazovat předmětné zboží do podpoložky KN 39189000 TARIC kód 90, nebyly oprávněny tak učinit zpětně, neboť by tím porušily dobrou víru žalobkyně, která od roku 2011 realizovala dovozy totožného zboží s vědomím, že celní orgány v minulosti jí používané sazební zařazení zboží odsouhlasily.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

pokračování

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Krajský soud v napadeném rozsudku především podle stěžovatele nezohlednil, že celní orgány byly oprávněny v rozhodné době od vyměření cla upustit pouze v případě naplnění podmínek uvedených v celním kodexu, který má aplikační přednost před národní legislativou. Posouzením těchto podmínek se přitom krajský soud nezabýval a stanovil si vlastní podmínku existence dobré víry žalobkyně.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že názor celních orgánů ve věci společnosti DYAS.EU ohledně sazebního zařazení dováženého zboží dřevoplastové podlahové krytiny nebyl chybný. Žalobkyně totiž v celním řízení neunesla důkazní břemeno ke svým tvrzením, že převzala obchod od společnosti DYAS.EU, a zejména, že mezi ní a touto společností existovalo osobní nebo majetkové propojení. Krajský soud tudíž dospěl k nesprávnému závěru, že žalobkyně může dovozovat svou dobrou víru ve správnost jí prováděného sazebního řízení pouze na základě shodného složení dováženého zboží a informací získaných od zaměstnance svého potenciálního konkurenta. Právě absence osobního a majetkového propojení žalobkyně s dovozcem DYAS.EU vylučuje, aby pochybení celních orgánů učiněné vůči jiné právnické osobě byla zohledněna i v případě žalobkyně.

[9] Podle stěžovatele dále žalobkyně v celním řízení neprokázala, že by v době realizace posuzovaných dovozů předmětného zboží měla k dispozici rozhodnutí Celního úřadu Zlín, kterým bylo dovozci společnosti DYAS.EU propuštěno do volného oběhu zboží zařazené do podpoložky kombinované nomenklatury 44187900. Za takové situace mohla být tudíž jen stěží v dobré víře ve správnost aktu veřejné moci, jehož úplný obsah jí nebyl v době realizace dovozů znám. Navíc předmětem řízení o propuštění zboží do celního režimu není schválení sazebního zařazení zboží. Krajský soud tak fakticky popřel možnost vyhodnocování odebraných vzorků v rámci prováděných kontrol po propuštění zboží v případech, kdy v minulosti již obdobné zboží bylo podrobeno laboratornímu zkoumání, byť u jiného subjektu a s jinými (zastaralými) laboratorními postupy, a chybně staví individuální správní akt na úroveň precedentu pro všechny budoucí dovozy obdobného zboží.

[10] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu a zopakovala svůj názor, že uložení cla by v jejím případě bylo v rozporu se zákazem retroaktivity i s principem právní jistoty a ochrany dobré víry. Proto navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout

z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[13] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[14] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Afs 27/2004 - 74).

[16] Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřoval ve skutečnosti, že se krajský soud nijak nevypořádal s jeho závěry, podle nichž žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně převzetí obchodu od společnosti DYAS.EU. S touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku jednoznačně odmítl názor stěžovatele, podle nějž dobrou víru žalobkyně mohlo založit pouze majetkové či osobní propojení žalobkyně se společností DYAS.EU. Podle krajského soudu totiž dobrou víru mohla založit i skutečnost, že žalobkyně od společnosti DYAS.EU převzala obchod s předmětným zbožím spolu se zaměstnancem za tento obchod zodpovědným.

[17] V tomto směru tedy napadený rozsudek obsahuje důvody pro v něm učiněné závěry, a proto ho nelze považovat za nepřezkoumatelný. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

[18] Dále Nejvyšší správní soud posoudil po věcné stránce správnost závěru krajského soudu, že žalobkyně mohla být ve vztahu k celnímu zařazení předmětného zboží v dobré víře s ohledem na převzetí obchodu od společnosti DYAS.EU, přestože mezi těmito subjekty neexistovalo osobní ani majetkové propojení.

[19] Základem sporu bylo v dané věci zařazení dováženého zboží (dřevoplastové podlahové krytiny složené z 60 % ze dřeva, 30 % z plastu a 10 % z jiných látek) do konkrétní položky podle kombinované nomenklatury. V úvahu totiž přicházely zejména dvě položky, které se od sebe definičně liší podle toho, který z materiálů výslednému výrobku dodává rozhodující vlastnosti. V žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatel dospěl k závěru, že podstatné rysy výrobku dodává plast, a výrobek tedy měl být zařazen do podpoložky KN 39189000 TARIC kód 90 (se sazbou cla 6,5 %). Žalobkyně však předmětné zboží

pokračování

zařazovala do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00 (se sazbou cla 0 %), tedy mezi výrobky, jimž podstatné rysy dodává dřevo. Činila tak přitom podle svého tvrzení proto, že obchod s předmětným zbožím převzala od společnosti DYAS.EU, které bylo stěžovatelem stejné zařazení potvrzeno. Stěžovatel však odmítl zohlednit případnou dobrou víru žalobkyně v předchozí (potenciálně nesprávné) zařazení daného zboží v době, kdy jej dovážela společnost DYAS.EU, neboť měl za to, že dobré víry v (nesprávný) závěr celního orgánu se může dovolávat jen adresát původně vysloveného závěru, jeho právní nástupce či osoba s ním osobně nebo majetkově spojená.

[20] Článek 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu stanoví, že *dodatečné zaúčtování cla se neprovede, pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.*

[21] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96 uvedl, že „čl. 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství ve světle níže citované judikatury Soudního dvora ES v rovině podústavního práva realizuje jednu ze základních zásad materiálního právního státu jakožto základní hodnoty právních řádů všech 27 členských států EU, totiž ochranu důvěry jednotlivce v rozhodovací činnost orgánů státu, ať již jde o rozhodování orgánů moci zákonodárné, výkonné či soudní. Slovy českého Ústavního soudu tuto zásadu charakterizuje ‘snaha o nastolení stavu, kdy jednotlivec může důvěřovat v akty státu a v jejich věcnou správnost [...] podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR) je princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci’ (viz shora cit. nálezy I. ÚS 163/02, Sb. n. u. sv. 35, str. 289, s odkazy na další judikaturu Ústavního soudu). Ústavněprávní význam čl. 220 odst. 2 písm. b) potvrdil též Soudní dvůr, který zdůraznil, že význam tohoto ustanovení leží v ochraně legitimních očekávání [mezi mnohými např. již rozsudek ze dne 27. 6. 1991 ve věci *Mecanarte*, C-348/89, Recueil, s. I-3277, bod 19, s odkazem na srovnatelný čl. 5(2) tehdy platného nařízení č. 1697/79, případně rozsudek ze dne 18. října 2007 ve věci C-173/06, *Agrover Srl*, Sb. rozh. s. I-8783; srov. shodně v komentářové literatuře Witte, P. (Hrsg.) *Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung*, 2. Auflage, München, C. H. Beck 1998, str. 1389, marg. č. 8 násl.].“

[22] Stěžovatel svůj závěr o neaplikovatelnosti principu ochrany dobré víry v případě žalobkyně opíral především o rozsudek ze dne 1. 4. 1993, ve věci *Hewlett Packard France*, C-250/91, v němž Evropský soudní dvůr dospěl k závěru, že „nesprávná informace o sazebním zařazení poskytnutá obchodníkovi, který není osobou odpovědnou za platbu, celními orgány jiného členského státu, než je orgán příslušný k provedení následného vymáhání, při neexistenci předpisu Společenství zajišťujícího, že tyto informace mají stejný právní význam ve všech členských státech, nepředstavují ‘chybu způsobenou samotnými příslušnými orgány’ (překlad provedený Nejvyšším správním soudem z anglického originálu).

[23] Se stěžovatelem je nutné souhlasit v tom, že dobrou víru není možné automaticky dovozovat z libovolné (nesprávné) informace poskytnuté zcela jinému subjektu. Takovým

postupem by došlo k povýšení individuálního správního aktu na úroveň právního předpisu, resp. precedentu zavazujícího všechny budoucí dovozy obdobného zboží. Tyto námitky však v projednávané věci nejsou opodstatněné, neboť krajský soud ve svém rozsudku k takto kategorickým závěrům nedospěl. Naopak, krajský soud respektoval stěžovatelem zastávaný výklad ohledně nemožnosti založení dobré víry individuálním správním aktem vydaným ve vztahu ke zcela odlišnému subjektu. V projednávané věci měl však za to, že vztah mezi žalobkyní a společností DYAS.EU, jímž žalobkyně v průběhu celého řízení argumentovala, není možné *a priori* klást naroveň vztahu dvou náhodných nesouvisajících subjektů.

[24] Ze stejného důvodu je nutné odmítnout postup stěžovatele, který doplnil dokazování o čtyři příklady informací poskytnutých celními orgány jiných členských států ohledně obdobných výrobků (přičemž tyto závěry podporovaly stěžovatelovu klasifikaci) a na základě toho dovodil, že žalobkyně měla nebo mohla mít k dispozici i jiné informace, než ty od společnosti DYAS.EU. Tento postup zcela pomíjí vztah mezi žalobkyní a společností DYAS.EU a informaci podanou této společnosti nesprávně klade naroveň informaci podané jakémukoliv jinému subjektu v celé Evropské unii. Takový postup je však, jak již bylo výše uvedeno, nepřijatelný. Skutečnost, že u jiných subjektů (o jejichž existenci, natož předmětu podnikání, žalobkyně vůbec nemusela vědět) jiné celní orgány klasifikovaly obdobné zboží jinak než žalobkyně, nemá pro posouzení její dobré víry ani zdaleka takový význam jako informace poskytnutá společností DYAS.EU, od níž žalobkyně podle svého tvrzení převzala obchod s totožným zbožím od téhož dodavatele.

[25] Stěžovatel rovněž při své argumentaci výše citovaným rozsudkem Evropského soudního dvora vyvodil nesprávné závěry z té části judikátu, v níž Evropský soudní dvůr konstatuje, že „*skutečnost, že se obchodník spoléhal na nesprávné informace poskytnuté společnosti patřící do stejné skupiny příslušným celním orgánem v jiném členském státě, než je stát celního orgánu příslušného k provedení následného výběru, může představovat zvláštní situaci uvedenou v tomto článku*“ (překlad provedený Nejvyšším správním soudem z anglického originálu). Stěžovatel ve své kasační stížnosti sice vycházejí z tohoto závěru připustil, že v dobré víře mohou být kromě přímých adresátů správních aktů i osoby, které jsou s nimi propojeny (tedy patří do stejné skupiny), nicméně z jeho následného nesouhlasu s rozsudkem krajského soudu vyplývá, že si uvedený závěr vyložil tak, že u subjektů, které k adresátovi správního aktu nejsou alespoň ve vztahu člena téže skupiny (resp. slovy stěžovatele, nejsou s ním osobně či majetkově propojeny), nelze o jejich dobré víře vůbec uvažovat. Takový závěr však z uvedeného rozsudku Evropského soudního dvora neplyne.

[26] Nejvyšší správní soud se totiž zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle nějž (za předpokladu, že žalobkynina tvrzení se ukážou být pravdivými) mezi žalobkyní a společností DYAS.EU nějaké propojení existovalo. Povahu tohoto propojení přitom krajský soud velmi výstižně popsal jako *kvaziprocenční nástupnictví*. Pokud totiž společnost DYAS.EU několik let dovážela dřevoplastové podlahové krytiny, je zcela pochopitelné, že převzala-li následně tento obchod žalobkyně, neměla žádný důvod pochybovat o správnosti tarifního zařazení daného zboží. Za situace, kdy spolu s převzetím obchodu žalobkyně převzala i zaměstnance zodpovědného za zajištění tohoto obchodu (a tedy znalého předchozí činnosti celních orgánů ve věci předmětného zboží), nelze tuto skutečnost rozhodně z hlediska posuzování její dobré víry považovat za bezvýznamnou.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s námitkou stěžovatele ohledně nesprávného právního posouzení otázky dobré víry ze strany krajského soudu. Naopak, jak správně konstatoval krajský soud, nesprávným byl postup stěžovatele, který se zcela odmítl zabývat pravdivostí tvrzení o převzetí obchodu od společnosti DYAS.EU pro jejich irelevantnost. Názor stěžovatele, podle něhož článek 220 odst. 2 celního kodexu je aplikovatelný pouze v případě původního adresáta správního aktu či osoby s ním personálně či majetkově propojené, nemá oporu ani v právních předpisech, ani v judikatuře. Jak již totiž bylo výše uvedeno, princip ochrany důvěry jednotlivce v rozhodovací činnost orgánů státu, ochrany dobré víry a legitimního očekávání je jednou ze základních hodnot evropského práva i českého ústavního práva. Ústavní soud opakovaně judikoval, že orgány veřejné moci jsou při výkladu právních norem povinny přihlížet mimo jiné i k těmto právním principům (srov. např., nález ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, či nález ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). S ohledem na výše uvedené je proto výklad omezující působnost článku 220 celního kodexu pouze na subjekty majetkově či personálně navázané na adresáta původního správního aktu nutné považovat za nepřijatelně restriktivní.

[28] Za nepřipadný Nejvyšší správní soud považoval i argument stěžovatele, podle něž předmětem řízení o propuštění zboží do celního režimu není schválení sazebního zařazení zboží, a nelze tak na něm zakládat dobrou víru. Nejvyšší správní soud sice nezpochybňuje ani uvedený právní názor, ani stěžovatelem odkazovanou judikaturu, která jej podporuje, nicméně po zohlednění specifických okolností projednávané věci dospěl k názoru, že na projednávanou věc se tento názor neuplatní.

[29] V judikatuře Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu je již ustálen názor, že dobrou víru subjektu v postup celního orgánu může založit pouze jeho aktivní chování, resp. že pasivita celního orgánu může dobrou víru založit jen zcela výjimečně (srov. např. rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 27. 6. 1991, ve věci *Mecanarte*, C-348/89, ze dne 18. 10. 2007, ve věci *Agrover Srl*, C-173/06, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 97). Ze skutečnosti, že celní úřad nezpochybnil celní deklaraci, tak nelze bez dalšího dovozovat potvrzení správnosti klasifikace zboží. Je totiž zjevné, že celní orgány nemohou podrobně přezkoumávat všechny jednotlivé případy. Absenci nesouhlasu tak rozhodně nelze ztotožňovat s vyslovením souhlasu.

[30] V projednávané věci je však situace odlišná. Celní orgány totiž ke klasifikaci předmětného zboží ze strany společnosti DYAS.EU nepřistupovaly jen pasivně. Naopak, jak z tvrzení žalobkyně, tak z žalobou napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že již v roce 2010 provedly laboratorní zkoumání vzorku dováženého zboží. Na základě výsledků této analýzy pak potvrdily jeho zařazení do podpoložky s nulovou sazbou cla v souladu s názorem společnosti DYAS.EU. Pokud tedy žalobkyně po převzetí obchodu od společnosti DYAS.EU v roce 2013 přepravovala totéž zboží, neodvozovala svoji dobrou víru jen od pasivity celního orgánu, nýbrž od jeho aktivního postupu, kterým celní orgán aproboval postup předchozího dovozce.

[31] Nejvyšší správní soud se naopak ztotožnil další námitkou stěžovatele, podle něž původní klasifikaci zboží z roku 2010 je možné považovat za chybu ve smyslu článku 220 celního kodexu.

[32] Evropský soudní dvůr v rozsudku ze dne 27. 6. 1991, ve věci *Mecanarte – Metalúrgica de Lagoa Lda.*, C-348/89, dospěl k závěru, že „*pojem chyby se neomezuje pouze na chyby ve výpočtu nebo kopírování, ale zahrnuje jakýkoli druh chyby v dotčeném rozhodnutí, jako je zejména nesprávný výklad nebo nesprávné použití platných právních předpisů.*“

[33] Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem připouští, že zejména v roce 2010 nemusela být hranice mezi v projednávané věci v úvahu přicházejícími podpoložkami jasná. Skutečnost, že určení složky, která výslednému produktu dodává podstatné rysy, nemusí být vždy jednoduché, rovněž nejspíš vedla evropského normotvůrce k vydání prováděcího nařízení Komise (EU) č. 276/2013, jímž bylo zboží s charakteristikami odpovídajícími zboží dováženého žalobkyní zařazeno pod položku 3918 90 00 (tedy shodně s následným rozhodnutím žalované). Z odůvodnění tohoto zařazení vyplývá, že „*jelikož dřevní vlákna představují pouze plnivo, které drží plast, který dává výrobku jeho podstatný charakter, zařazení do kapitoly 44 mezi dřevěné výrobky je vyloučeno.*“

[34] Jak však správně poukázaly jak žalobkyně, tak krajský soud, výše citované nařízení bylo vydáno až dne 19. 3. 2013, zatímco rozhodnutí o doměření cla v projednávané věci se vztahovalo k dovozu z července 2011. Již skutečnost, že příslušné nařízení EU bylo vydáno, přinejmenším indikuje, že rozhodovací praxe celních orgánů ohledně příslušného zboží nebyla jednotná. Z odůvodnění citovaného nařízení EU však rovněž plyne, že tato nejednotnost nebyla důsledkem nesprávné či nejednoznačné formulace podmínek v rámci kombinované nomenklatury, nýbrž důsledkem nesprávného výkladu nomenklatury ze strany celních úřadů. Pochybení při výkladu právních předpisů přitom s ohledem na výše citovanou judikaturu lze považovat za chybu ve smyslu článku 220 celního kodexu.

[35] Nicméně bez ohledu na to, zda se v projednávané věci jedná o skutečnou chybu celního úřadu (resp. o zaviněné pochybení), či jen o změnu názoru na zařazení předmětného zboží v důsledku nejasné právní normy, se na nutnosti chránit práva subjektů, které je nabyly v dobré víře, nic nemění. Proto nesprávnost závěru krajského soudu, podle něhož se celní orgány nedopustily chyby ve smyslu článku 220 celního kodexu, nemohla mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[36] Lze tedy konstatovat, že krajský soud posoudil příslušnou právní otázku správně, a proto nebyl naplněn ani důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalobkyni jako v řízení o kasační stížnosti úspěšnému účastníkovi náleží náhrada nákladů řízení ve výši 3.400 Kč. Tato sestává z odměny za jeden úkon právní služby spočívající v sepsu vyjádření ke kasační stížnosti podle § 7 a § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve výši 3.100 Kč a z paušální náhrady hotových výdajů za tento jeden

pokračování

úkon právní služby ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, musí být tato odměna a náhrada hotových výdajů dle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšena o částku 714 Kč odpovídající sazbě 21 % této daně z částky 3.400 Kč. Stěžovatel je tudíž povinen žalobkyni zaplatit na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku v celkové výši 4.114 Kč k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. května 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu