



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41838/2018-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2020, č. j. 62 Af 82/2018 - 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. Květoslava Hlíny, advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) doměřil žalobkyni 12 rozhodnutími ze dne 11. 11. 2013, č. j. 6843-28/2013-640000-51, č. j. 6843-31/2013-640000-51, č. j. 6843-32/2013-640000-51, č. j. 6843-33/2013-640000-51, č. j. 6843-34/2013-640000-51, č. j. 6843-35/2013-640000-51, č. j. 6843-36/2013-640000-51, č. j. 6843-37/2013-640000-51, č. j. 6843-38/2013-640000-51, č. j. 6843-39/2013-640000-51, č. j. 6843-40/2013-640000-51 a č. j. 6843-41/2013-640000-51, clo a stanovil povinnost uhradit penále z doměřeného cla ve výši 20 %.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41838/2018-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), rozhodnutí celního úřadu změnil a doměřil žalobkyni pouze clo rozhodnutím č. j. 6843-28/2013-640000-51 ve výši 33.733 Kč, rozhodnutím

č. j. 6843-31/2013-640000-51 ve výši 31.579 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-32/2013-640000-51 ve výši 31.288 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-33/2013-640000-51 ve výši 29.524 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-34/2013-640000-51 ve výši 32.905 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-35/2013-640000-51 ve výši 62.675 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-36/2013-640000-51 ve výši 33.084 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-37/2013-640000-51 ve výši 33.067 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-38/2013-640000-51 ve výši 31.458 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-39/2013-640000-51 ve výši 67.133 Kč, rozhodnutím č. j. 6843-40/2013-640000-51 ve výši 30.667 Kč a rozhodnutím č. j. 6843-41/2013-640000-51 ve výši 35.063 Kč.

II.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 12. 3. 2020, č. j. 62 Af 82/2018 - 45, napadené rozhodnutí zčásti zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 6. 2020, č. j. 4 Afs 102/2020 - 28, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že jednotlivé části napadeného rozhodnutí nepředstavují samostatné výroky, které by byly od sebe navzájem oddělitelné a způsobilé samostatného přezkumu, a proto krajský soud pochybil, pokud určitou část výroku napadeného rozhodnutí 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.

[4] Krajský soud poté ve věci opětovně rozhodl rozsudkem ze dne 17. 9. 2020, č. j. 62 Af 82/2018 - 74 (dále jen „napadený rozsudek“), kterým napadené rozhodnutí zrušil v celém rozsahu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] 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 a v navazujícím stanovisku k sazebnímu zařazení zboží ze dne 1. 11. 2010 aproboval dovozci DYAS.EU, a. s. (dále jen „DYAS.EU“) zařazení totožného zboží do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00, přičemž obchod s předmětným zbožím následně žalobkyně od tohoto dovozce v roce 2011 převzala a pokračovala v dovozech stejným způsobem a uskutečnila celkem 14 dovozů.

[6] Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že spornou není otázka, zda dovážené zboží mělo být zařazeno do podpoložky KN 44187900 TARIC kód 00, nebo podpoložky KN 39189000 TARIC kód 90, nýbrž otázka dobré víry žalobce ve správnost jím zvoleného sazebního zařazení dováženého zboží. K tomu krajský soud upozornil na spojitost mezi původním dovozcem DYAS. EU a žalobkyní, kterou spatřoval v přechodu osoby Ing. André Nemétha jako vedoucího projektu dovozu předmětného zboží z DYAS.EU právě k žalobkyni. Za rozhodnou na rozdíl od žalovaného nepovažoval skutečnost, zda mezi uvedenými dvěma subjekty existuje majetkové propojení (které žalovaný nedovodil a v důsledku toho neshledal ani dobrou víru žalobkyně), ale to, že u žalobkyně působí Ing. André Neméth, který je bývalým zaměstnancem DYAS. EU a na dovozu uvedeného zboží se v této společnosti podílel. Právě v tom spatřoval krajský

pokračování

soud určitou propojenost těchto dvou subjektů, kterou žalovaný v řízení nevyvrátil. Na základě uvedeného krajský soud shledal pochybení v tom, že žalovaný odmítl provést důkazy navržené žalobkyní k prokázání tvrzení o jejím propojení se společností DYAS.EU a z toho vyplývající dobré víře ve správnost sazebního zařazení uvedeného zboží.

[7] Krajský soud se v souvislosti s existencí dobré víry u žalobkyně zabýval i otázkou, zda se v daném případě jedná o totožné zboží jako u společnosti DYAS.EU. Upozornil přitom, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že mezi zbožím dováženým DYAS.EU a žalobkyní neexistuje zásadní rozdíl, což opět podporuje závěr o existenci dobré víry žalobkyně.

[8] Krajský soud nakonec doplnil, že 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 (účinného od 12. 4. 2013). Krajský soud však zdůraznil, že ačkoliv v posuzovaném případě celní orgány dospěly následně 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.

III.

[9] Proti napadenému rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel má za to, že krajský soud nezohlednil, že celní orgány byly oprávněny v rozhodné době od vyměření cla upustit pouze v případě naplnění podmínek uvedených v nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává clení kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), které má aplikační přednost před národní legislativou. Posouzením těchto podmínek se přitom krajský soud nezabýval a stanovil si vlastní podmínku existence dobré víry žalobkyně.

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani 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 (DYAS.EU). 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.

[12] Za chybný považoval stěžovatel i další závěr krajského soudu, podle nějž 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.

IV.

[13] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Ztotožňuje se závěry krajského soudu a setrvává na svém názoru, že uložení cla by v jejím případě bylo v rozporu se zákazem retroaktivity i s principem právní jistoty a ochrany dobré víry.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Pokud by totiž shledal její důvodnost, bylo by to překážkou věcného přezkumu na základě stížnostních námitek uplatněných z kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, v nichž krajský soud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. 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 Azs 27/2004 - 74), ale i 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). Současně však kasační soud setrval vychází z toho, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

pokračování

3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[18] Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje 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 neztotožňuje. 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. Za pochybení proto považoval, že stěžovatel neprovedl dokazování navržené k této otázce žalobkyní (srov. odst. 16. ve spojení s odst. 19. napadeného rozsudku).

[19] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24).

[20] Námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nejsou opodstatněné a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není naplněn.

[21] Nejvyšší správní soud se tudíž mohl zabývat posouzením zbylých kasačních námitek, podle nichž krajský soud věc nesprávně posoudil, když dovodil, 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. K tomu současně dodává, že skutkově i právně totožnými otázkami se již zabýval v rozsudku ze dne 19. 5. 2021, č. j. 4 Afs 318/2019 - 28, ve věci vedené mezi týmiž účastníky řízení. Jelikož v nynějším případě nemá důvod se od závěrů vyslovených v uvedeném rozsudku odchýlit, v dalším z nich vychází.

[22] 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 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 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.

[23] Podle článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, *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.*

[24] 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. nález 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.].“

[25] 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).

[26] Se stěžovatelem je tak 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

pokračování

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, zde společnosti DYAS.EU. V projednávané věci měl však za to, že vztah mezi žalobkyní a uvedenou společností, jímž žalobkyně v průběhu celého řízení argumentovala, není možné *a priori* klást naroveň vztahu dvou náhodných nesouvisejících subjektů.

[27] 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 dovedl, že žalobkyně měla nebo mohla mít k dispozici i jiné informace, než ty od společnosti DYAS.EU. Tento postup zcela pomíjí tvrzený vztah mezi žalobkyní a společností DYAS.EU a informaci podanou této společností 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.

[28] Stěžovatel rovněž při své argumentaci výše citovaným rozsudkem Evropského soudního dvora vyvodil nesprávné závěry z té části judikátu, v níž uvedený soud uvádí, 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.

[29] Nejvyšší správní soud se tak zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle nějž (za předpokladu, že se tvrzení žalobkyně ukážou být pravdivými) mezi žalobkyní a společností DYAS.EU nějaké propojení existovalo. Povahu tohoto propojení přitom krajský soud velmi výstižně popsal jako *kvaziprocení 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, jak k věci přistoupil stěžovatel.

[30] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s námitkou stěžovatele ohledně nesprávného právního posouzení otázky dobré víry ze strany krajského soudu. Naopak, jak správně dovodil 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 i českého 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., nálezy ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, či nálezy 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.

[29] Za nepřijatelný Nejvyšší správní soud považuje 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.

[31] 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 dovodit 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.

[32] 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 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 přepravovala totéž zboží, nedovozovala svoji dobrou víru jen z pasivity celního orgánu, nýbrž z jeho aktivního postupu, kterým celní orgán aproboval postup předchozího dovozce DYAS.EU.

pokračování

[33] Nejvyšší správní soud se naopak ztotožnil s další námitkou stěžovatele, podle níž původní sazební zařazení daného zboží z roku 2010 je možné považovat za chybu ve smyslu článku 220 celního kodexu.

[34] 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.*“

[35] Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem připouští, že zejména v roce 2010 nemusela být hranice mezi podpoložkami, jejichž použití v daném případě přicházelo v úvahu, zcela jasná. Skutečnost, že určení složky, která výslednému produktu dodává podstatné rysy (dřevo *versus* plast), 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 dováženému 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.*“

[36] Jak však správně vysvětlil krajský soud, výše citované nařízení bylo vydáno až dne 19. 3. 2013 (s účinností od 12. 4. 2013), zatímco rozhodnutí o doměření cla v projednávané věci se vztahovalo k dovozům provedeným v letech 2011-2013 před nabytím účinnosti tohoto nařízení. Již skutečnost, že příslušné nařízení EU bylo vydáno, přinejmenším indikuje, že rozhodovací praxe celních orgánů ohledně příslušného zboží nebyla před jeho vydáním 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.

[37] 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

[38] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že krajský soud se nedopustil nesprávného právního posouzení věci, a proto ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[39] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 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 4.114 Kč. Tato sestává z odměny za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu 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 úkon právní služby ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna a náhrada hotových výdajů se zvyšuje o částku této daně ve výši 714 Kč (tj. 21 % z částky 3.400 Kč). K zaplacení částky nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4.114 Kč stanovil Nejvyšší správní soud stěžovateli přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 24. června 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu