



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Celní jednatelství Zelinka s.r.o.**, IČO: 293 76 211
sídlem K letišti 1088/59, 161 00 Praha 6
zastoupena advokátem Mgr. Janem Slunečkem
sídlem Týn 640/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 24847-7/2022-90000-311 z 21. 11. 2022

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a daňové řízení.

1. Jádrem věci je spor o to, zda lze vrácení cla v důsledku nesprávného sazebního zařazení výrobku ze strany celního úřadu považovat za „omyl“ ve smyslu čl. 116 odst. 7 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 z 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex

Unie, (dále jen „**celní kodex**“) a zda tedy může být důvodem pro následné obnovení celního dluhu. Zároveň je sporné, jestli celní orgány při tomto postupu nejednaly retroaktivně, neporušily zásadu legitimního očekávání a nezkrátily žalobkyni na jejích procesních právech.

2. V období od 29. 3. 2019 do 14. 6. 2019 podala žalobkyně devět celních prohlášení, jimiž navrhla deklarované zboží (elektronické výrobky AXIS řady S20xx, dále jen „**výrobky**“) k propuštění do celního režimu volného oběhu. Žalobkyně zařadila toto zboží pod kód celní nomenklatury 8521 90 00 90. Ve stejných dnech vydal Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**celní úřad**“) v rámci zjednodušeného postupu rozhodnutí, jimiž žádostem vyhověl a vyměřil žalobkyni clo odpovídající deklarovanému kódu nomenklatury ve výši 1 541 018 Kč (celní sazba 8,7 %).
3. Dne 28. 8. 2019 požádala žalobkyně celní úřad o změny sazebního zařazení výrobků na podpoložku kombinované nomenklatury (dále též „**KN**“) 8517 62 00, již přináleží celní sazba 0 %, a o vrácení cla; k žádosti přiložila mimo jiné kopii závazné informace o sazebním zařazení zboží (dále jen „**ZISZ**“) č. CZ BTI 40/034661/2019-580000-04/01, vydané Celním úřadem pro Olomoucký kraj pro stejné zboží jinému žadateli, v níž byl použit právě kód 8517 62 00. Celní úřad rozhodnutím z 27. 9. 2019 žádostem v plném rozsahu vyhověl.
4. Dne 8. 6. 2021 zahájil Celní úřad pro Jihomoravský kraj u žalobkyně kontrolu po propuštění zboží zaměřenou na ověření správnosti sazebního zařazení zboží deklarovaného v celních prohlášeních. V jejím rámci dospěl k závěru, že výrobky měly být správně zařazeny do podpoložky KN 8521 90 00 (celní sazba 8,7 %), jak to žalobkyně původně deklarovala v celních prohlášeních. V návaznosti na to doměřil žalobkyni clo v celkové výši 1 541 018 Kč. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala a žalovaný ji rozhodnutím z 28. 2. 2022 vyhověl, platební výměry zrušil a řízení zastavil. V odůvodnění uvedl, že cestou k nápravě dané situace může být jediné obnova celního dluhu podle čl. 116 odst. 7 pododst. 1 celního kodexu. Celní úřad pro Jihomoravský kraj následně podal celnímu úřadu podnět k tomuto postupu.
5. Celní úřad poté 17. 3. 2022 vydal celkem devět rozhodnutí, jimiž obnovil žalobkyni celní dluh v celkové výši 1 541 018 Kč a současně stanovil lhůtu jeho splatnosti. Žalobkyně podala proti těmto rozhodnutím odvolání, která žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
6. Žalovaný shledal, že celní úřad se dopustil procesního pochybení, když jako první úkon v řízení rovnou vydal rozhodnutí, žalovaný je však v odvolacím řízení napravil tím, že nejprve výzvou z 13. 9. 2022 poskytl žalobkyni právo na slyšení a poté ji 17. 10. 2022 vyzval k vyjádření se ke stavu zjištěnému v odvolacím řízení. Žalobkyně tak nebyla na svých procesních právech fakticky nijak zkrácena. K použití institutu obnovení celního dluhu žalovaný uvedl, že celní kodex sice hovoří o nápravě „omylu“, ale teleologickým a komparativním výkladem dovodil, že lze tento postup využít i v případě „nesprávného“ rozhodnutí o výši cla (pokud ještě neuplynula promlčecí lhůta). Právě to se v posuzované věci stalo. Žalobkyně se přitom nemohla dovolávat legitimního očekávání s poukazem na stanovisko celního úřadu k sazebnímu zařazení a na ZISZ č. CZ BTI 40/034661/2019-580000-04/01, jelikož oba tyto akty odporovaly dosavadní rozhodovací praxi a brzy byly jako nesprávné změněny; první z nich byl navíc pouze interním aktem celního orgánu.

II. Řízení před soudem.

7. Žalobkyně v žalobě z 23. 1. 2023 vymezila čtyři žalobní body. 1) Žalovaný nepřipustně rozšiřujícím způsobem vyložil pojem „omyl“ obsažený v čl. 116 odst. 7 celního kodexu. Nesprávné právní posouzení ze strany celního úřadu nelze považovat za omyl, a proto nemůže vést k obnově celního dluhu. 2) Žalovaný pochybil rovněž tím, že retroaktivně aplikoval prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/532 (dále jen „**prováděcí nařízení**“) a tím, že 3) dovezené výrobky nesprávně sazebně zařadil. 4) Nakonec žalobkyně upozornila na vady daňového řízení spočívající v tom, že celní úřad řízení o obnově celního dluhu řádně nezahájil a v jeho průběhu neposkytl žalobkyni právo na slyšení.
8. V doplnění žaloby z 22. 3. 2023 žalobkyně rozvinula tyto žalobní body následovně. 1) Žalovaný v napadeném rozhodnutí sám přiznal, že k vrácení cla nedošlo omylem, a jeho postup je proto v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a vede k bezbřehé volnosti. Judikatura, o kterou žalovaný opírá svůj samozvaně teleologický výklad, na nynější věc nepřiléhá. 2) Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že prováděcí nařízení je použitelné od 15. 4. 2021, přestože podle svého čl. 21 se použije až od 28. 6. 2021. 3) Žalobkyně byla v dobré víře ve správnost ZISZ č. CZ BTI 40/034661/2019-580000-04/01, vztahující se na tytéž výrobky, a oprávněnost důvěry ve vyjádření celního úřadu potvrzuje i rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 338/2019. 4) Žalobkyně nesouhlasila s tím, že bylo procesní pochybení celního úřadu v odvolacím řízení zhojeno. Svévolejší postup celního úřadu má naopak celospolečenský dopad, jelikož nabourává základní zásady demokratického právního státu, jakými jsou zásada zákonnosti či právo na spravedlivý proces.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní body se shodují s odvolacími námitkami, odkázal ohledně jejich vypořádání na konkrétní pasáže svého rozhodnutí a stěžejní body své argumentace zároveň stručně shrnul. V doplnění svého vyjádření v reakci na doplnění žaloby své stanovisko jen drobně rozvinul.
10. Při soudním jednání 13. 7. 2023 oba účastníci řízení odkázali na svá procesní podání a setrvali na svých návrzích.

III. Posouzení věci soudem.

11. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „**s. ř.**“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba není důvodná.
12. Úvodem právního hodnocení soud předesílá, že správní soudnictví je ovládáno zásadami dispoziční a koncentrační, vyjádřenými rovněž v § 71 s. ř. s., podle jehož odst. 1 písm. d) musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit; rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ta činí dva měsíce od okamžiku, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou (§ 72 odst. 1 s. ř. s.)
13. Vymezením žalobního bodu se zabýval NSS např. v rozsudku č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS z 20. 12. 2005, podle nějž je žalobce povinen „*uvést v žalobě konkrétní tj.*

ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [...] Líčení skutkových okolností v žalobě nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. [...] Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“ Rozšířený senát v rozsudku č. j. 4 As 3/2008-78 z 24. 8. 2010 upřesnil, že „jestliže žalobní bod těmto požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně – v mezích této formulace – v průběhu řízení dále doplněn“. (Podtrženo městským soudem.)

14. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tak oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Smyslem koncentrační zásady je v zákonné lhůtě pro podání žaloby postavit najisto a fixovat rozsah důvodů, na jejichž základě bude soud přezkoumávat rozhodnutí správního orgánu, aby byla zajištěna patřičná míra právní jistoty účastníků řízení a jeho rychlost. Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty, vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují, nebo dohledával ve správním spisu další argumenty na podporu žalobcových tvrzení. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta. (Již citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2008-78).
15. Zároveň platí, že žalobci v obecné rovině nic nebrání, aby v rámci žalobních bodů zopakoval své argumenty vyjádřené ve správním řízení, ale musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí o odvolání, které jím uplatněné argumenty (ne)vypořádává; žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu správního orgánu při jeho vydání (opět rozsudek č. j. 4 As 78/2012-125). Pokud žalobce dostatečně nereaguje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný veškeré námitky vypořádal, značně tím snižuje svou šanci na procesní úspěch. Soud též připomíná, že pokud žalobce neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji rozsudek NSS č. j. 6 As 54/2013-128 z 12. 11. 2014).
16. Obnovení celního dluhu je upraveno v čl. 116 celního kodexu. Jeho odstavce 1 až 6 upravují důvody a podmínky vrácení nebo prominutí cla. Podle odstavce 7 „[j]estliže celní orgány clo vrátí nebo prominou omylem a není-li původní celní dluh promlčen podle článku 103, původní celní dluh se obnoví.“
17. Žalovaný v bodě 93 svého rozhodnutí výstižně vyložil, a žalobkyně se s tím ztotožnila, že obecně lze pod pojmem „omyl“ spatřovat čin, který nebyl zamýšlen učinit. Jako příklad lze uvést situaci, kdy osoba vezme do ruky mobilní telefon a při tomto úkonu zvolí nějaké číslo, které se aktivuje, a dojde ke spojení. Úmyslem příslušné osoby bylo podívat se na mobilní telefon kolik je hodin. Aktivace telefonního spojení tak byla provedena omylem, úkonem,

kteřý nebyl zamýšlen provést. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že takto chápaný omyl nemůže zahrnovat celý souhrn kroků spočívajících v tom, že celní úřad obdrží žádost, provede o ní příslušné řízení, včetně dokazování, a následně „omylem“ vydá rozhodnutí. Jistě se může stát, že se v takovém rozhodnutí v důsledku omylu vyskytne chybný údaj, například o výši vráceného cla. V takovém případě však jde o zjevnou nesprávnost, kterou správce daně opraví postupem dle § 104 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. K výkladu tohoto institutu (ještě v podobě upravené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) uvedl Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 237/02 z 11. 3. 2003: *„Z textu tohoto ustanovení je patrné, že je lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správné znění. S odkazem na toto ustanovení nelze naopak měnit vlastní skutková zjištění či jejich již provedené právní hodnocení, na jejichž základě byla stanovena povinnost k úhradě celního dluhu.“* Zjevná nesprávnost nemá vliv na skutková zjištění a obsahové posouzení věci, a proto v jejím důsledku nemůže být clo vráceno nebo prominuto; článek 116 odst. 7 celního kodexu tak bez nejmenších pochyb cílí na obsahové nedostatky rozhodnutí celních orgánů.

18. Tento článek by tak při svém čistě gramatickém výkladu předvídal situaci, která by reálně nemohla nastat, a proto je nutno pojem „omyl“ chápat v širším smyslu jako „pochybení“, které zahrnuje také nesprávné nebo neoprávněné rozhodnutí. Žalovaný ve vyjádření k žalobě správně podotkl, že v některých jazykových mutacích celního kodexu se vyskytuje pojem s významem „omyl“ (kromě české jde zejména o slovenskou), v jiných je užito pojmu „neprávem“ (německá mutace – „Unrecht“, francouzská – „ont accordé à tort“) a v řadě dalších jde o výraz „error“ (angličtina), resp. „errore“ (španělština), jenž nese v právnickém jazyce spíš význam „pochybení“. O to větší důraz je třeba klást na kontext a smysl daného institutu oproti textaci konkrétního článku. Žalovaný navíc v bodě 95 svého rozhodnutí výstižně poukázal na to, že nynější článek 116 odst. 7 celního kodexu je obsahově shodný s dřívějším čl. 242 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, podle nějž *„[p]řívodní celní dluh se obnoví, jestliže byl celní dluh prominut neoprávněně nebo odpovídající částka neoprávněně vrácena. Úrok případně zaplacený podle článku 241 je nutno vrátit.“* V české mutaci tedy došlo k záměně „neoprávněně“ za „omylem“, naproti tomu v řadě jiných jazykových mutací k žádné takové změně nedošlo (např. anglická, francouzská, německá slovenská i španělská verze obou článků obsahuje shodné výrazivo, byť formulace se mírně odlišují). Také z toho je zjevné, že institut obnovení celního dluhu upravuje v celním kodexu stejnou situaci jako v celním kodexu Společenství, a sice, že pokud byl celní dluh vrácen či prominut i v případech, kdy tomu tak být nemělo, celní dluh se obnoví. Stejným způsobem, ačkoli za skutkově odlišných okolností, ostatně přistoupil k obnově celního dluhu NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 106/2017-28 z 2. 8. 2017; v tam posuzovaném případě bylo clo rovněž vráceno neoprávněně, konkrétně z nesprávnému preferenčnímu původu zboží.
19. Ochranu právní jistoty a bariéru „bezbřehé správní volnosti“, které se žalobkyně obává, tvoří druhá podmínka čl. 116 odst. 7, tedy že k obnově celního dluhu může dojít jen před promlčením dluhu podle čl. 103 celního kodexu, k němuž dojde tři roky ode dne vzniku celního dluhu. Dodržení této lhůty v posuzované věci žalovaný podrobně odůvodnil v bodě 88 svého rozhodnutí, a žalobkyně tento jeho závěr nijak nezpochybnila.
20. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný retroaktivně aplikoval prováděcí nařízení, když v bodě 21 rozhodnutí uvedl, že je použitelné od 15. 4. 2021, ačkoli podle svého čl. 21 je použitelné až od 28. 6. 2021. K tomu je třeba předeslat, že prováděcí nařízení čl. 21 ani datum 28. 6.

2021 vůbec neobsahuje. Své účinky upravuje v čl. 3, podle nějž vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie. Nařízení bylo v tomto věstníku zveřejněno 26. 4. 2021, a použitelné tak bylo od 15. 4. 2021.

21. Tento rozdíl v pohledu účastníků na den použitelnosti prováděcího nařízení nicméně nemá na posouzení věci žádný vliv. Významem nařízení se žalovaný zabýval zejména v bodech 67 až 69 svého rozhodnutí, kde uvedl, že nařízení bylo vydáno konkrétně na výrobek AXIS řady S2008, a to v souvislosti s žalobkyní podanou žádostí o vydání ZISZ. Nařízení se tedy vztahuje na výrobek totožný s výrobky AXIS řady S20xx. Zároveň je nepochybné, že nařízení má konstitutivní účinky od 15. 4. 2021, a tedy že od tohoto data se mají výrobky AXIS řady S20xx sazebně zařazovat do kódu KN 8521 90 00. Nicméně z výše uvedeného plyne, že nařízení má i deklaratorní účinky. Jestliže se musí právně závazně výrobky AXIS řady S20xx sazebně zařazovat od 15. 4. 2021 do uvedeného kódu celní nomenklatury, potom při stejném skutkovém i právním stavu musí být logicky stejně sazebně zařazovány i před tímto datem. Byl-li v den přijetí celních prohlášení skutkový i právní stav stejný jako v den použitelnosti prováděcího nařízení, potom i sazební zařazení dotčených výrobků musí být stejné. Jako stejný právní stav je přitom nutno rozumět stejné znění relevantních ustanovení celního sazebníku, tzn. znění čísel, položek, podpoložek KN, poznámek ke třídách či kapitolám apod. Prováděcí nařízení tak svými deklaratorními účinky potvrzuje správnost sazebního zařazení výrobků AXIS řady S20xx uvedené žalobkyní v celních prohlášeních, a to již v okamžiku jejich přijetí celním úřadem. Pokud celní úřad po předchozím nesprávném vrácení cla obnovil celní dluh, učinil tak v souladu nejen s tím, jak měly být výrobky AXIS řady S20xx sazebně zařazeny v podaných celních prohlášeních, ale i v souladu s deklaratorními účinky prováděcího nařízení.
22. Žalovaný tak srozumitelně, logicky a přesvědčivě vyložil, proč prováděcí nařízení podporuje jím zvolené sazební zařazení dotčených výrobků do kódu KN 8521 90 00. Žalobkyně s tímto názorem nijak věcně nepolemizuje, proto soudu nezbývá než na něj v podrobnostech odkázat. Pro úplnost soud nicméně poznamenává, že žalovaný svůj názor, podle nějž bylo třeba dotčené výrobky sazebně zařazovat do uvedeného kódu již před 15. 4. 2021, neopírá jen o toto prováděcí nařízení, ale také o dřívější rozhodovací praxi celního úřadu (k tomu podrobněji níže).
23. Žalobkyně v žalobě rovněž namítla, že celní orgány sazebně zařadily dotčené výrobky nesprávně, tuto výhradu však nijak nespecifikovala. Učinila tak až v doplnění žaloby z 22. 3. 2023, kde se odvolala na své legitimní očekávání a dobrou víru, vyvolané ZISZ č. CZ BTI 40/034661/2019-580000-04/01. Žalobní bod vymezený žalobou byl natolik neurčitý, že k němu postačí toliko odkázat na pečlivé odůvodnění sazebního zařazení obsažené v napadeném rozhodnutí (k vymezení žalobního bodu srov. judikaturu citovanou v bodě 13 tohoto rozsudku). Argumentaci obsaženou v doplnění žaloby je pak třeba považovat za nový žalobní bod, jenž byl však uplatněn po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tedy opožděně.
24. Přesto soud považuje za vhodné se k této otázce vyjádřit. Podle čl. 33 odst. 2 celního kodexu jsou rozhodnutí o ZISZ závazná pro účely sazebního zařazení zboží, ale pouze pro celní orgány ve vztahu k držiteli rozhodnutí (a to jen pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni, kterým rozhodnutí nabývá účinku) a pro držitele rozhodnutí ve vztahu k celním orgánům. (Shodně byla ZISZ koncipována také v čl. 12 celního kodexu Společenství.) Zdejší soud již v rozsudku č. j. 3 Af 60/2014-31 z 29. 6. 2016 vyložil, že „*smyslem tohoto institutu je pomoci daňovému subjektu dopředu (před dovozem zboží) zjistit, do jaké sazby cla*

předmětné zboží spadá, a tím posílit jeho právní jistotu, že předmětné zboží nebude příslušnými orgány zařazeno do kategorie jiné, nikoli ex post posoudit, zda správce daně neudělal při zařazení zboží do určité kategorie (podkategorie) chybu, jak de facto žalobce činí v nyní projednávaném případě.“ (Shodně rozsudek NSS č. j. 4 Afs 315/2020-43 z 28. 4. 2021.) Také z judikatury SDEU vyplývá, že závaznosti ZISZ se nemůže dovolávat třetí subjekt, k jehož žádosti nebyla vydána (a totéž platí o ZISZ vydané v jiném členském státu nebo v předcházejícím celním řízení). Takovou ZISZ však může jiná než oprávněná osoba navrhnout jako důkaz a celní orgány jsou povinny se s jejím obsahem vypořádat. Při neexistenci právní úpravy Unie týkající se pojmu „důkaz“ jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v řízeních podobných řízení upravenému v článku 243 celního kodexu. (Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 85/2012-40 z 19. 11. 2013 nebo č. j. 4 Afs 213/2020-47 ze 13. 1. 2021, body 38 až 40 a rozhodnutí v nich citovaná.)

25. Žalovaný se obsahem ZISZ vypořádal v bodech 43 až 61 svého rozhodnutí po věcné stránce a v bodech 72 až 86 také z hlediska možného vzniku žalobkynina legitimního očekávání. V bodě 73 s odkazem na rozsudek NSS č. j. 6 Ads 88/2006-159 z 24. 4. 2010 správně uvedl, že zásada legitimního očekávání představuje jeden z principů fungování právního státu, jenž je pro účely daňového řízení formulován v § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Od toho se pak odvozuje princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí. Ta může založit legitimní očekávání, jde-li o ustálenou dlouhodobou činnost, případně i nečinnost, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Následně žalovaný vyložil, že žalobkyni předložená ZISZ nemohla založit její legitimní očekávání, jelikož šlo o jediný dokument, a nikoli o opakovanou praxi; navíc ani nebyl adresován žalobkyni, nýbrž jiné osobě (tím se tento případ odlišuje od toho posuzovaného NSS v žalobkyni citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 338/2019-37 z 20. 1. 2021), odporoval dosud zastávanému sazebnímu zařazení dotčených výrobků (a ostatně i deklaraci samotné žalobkyně) a při nejbližší příležitosti byl jako nesprávný zrušen. Žalobkyně s tímto odůvodněním věcně nijak nepolemizuje a soud se s ním plně ztotožňuje.
26. ZISZ č. CZ BTI 40/034661/2019-580000-04/01 tak nebyla pro nynější řízení závazná, nemohla u žalobkyně vyvolat legitimní očekávání shodného sazebního zařazení dotčených výrobků a žalovaný svůj odlišný postup náležitě odůvodnil.
27. Nakonec žalobkyně namítla, že řízení v prvním stupni trpělo vadami spočívajícími v tom, že nebylo řádně zahájeno a že žalobkyni nebylo poskytnuto právo na slyšení garantované celním kodexem, podle něž dříve, než celní orgány přijmou rozhodnutí, kterým by byl nepříznivě dotčen žadatel, sdělí mu důvody, na jejichž základě hodlají rozhodnout, a umožní mu vyjádřit ve stanovené lhůtě jeho názor (čl. 29 ve spojení s čl. 22 odst. 6).
28. Existenci těchto pochybení na straně celního úřadu, která spolu úzce souvisejí a fakticky tvoří jedno jediné pochybení, k němuž došlo tak, že celní úřad jako první úkon v řízení o obnově celního dluhu vydal prvostupňové rozhodnutí, žalovaný v napadeném rozhodnutí přiznal. Podle jeho názoru však nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a soud tento názor sdílí. U procesních pochybení zásadně platí, že aby způsobila nezákonnost rozhodnutí správního orgánu, musí žalobce vylicít, jakým způsobem byl zkrácen na svých právech, tedy co konkrétně by se bylo změnilo v případě, že by k takové procesní vadě nebylo bývalo došlo (srov. rozsudky NSS č. j. 8 As 28/2011-78 z 29. 6. 2011 nebo č. j. 7 Azs 284/2018-28 z 11. 10. 2018). Vydání prvostupňového rozhodnutí bez předchozího formálního zahájení řízení, pokud to zákon výslovně neumožňuje, obecně představuje

závažnou vadu řízení, jelikož účastníka řízení do jisté míry připravuje o dvouinstančnost správního řízení (ačkoli ne úplně, jelikož o věci i v takovém případě rozhodují dva různé správní orgány). Ani takové pochybení však nemá automaticky za následek nezákonnost správního rozhodnutí.

29. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výstižně poukázal na některá specifika nynější věci. Vydání prvostupňových rozhodnutí nebylo pro žalobkyni překvapivé, jelikož o možném postupu celních orgánů podle čl. 116 celního kodexu byla informována nepřímo prostřednictvím rozhodnutí žalovaného z 28. 2. 2022, jímž byly zrušeny dodatečné platební výměry na clo a jež vydání rozhodnutí o obnově celního dluhu přibližně o tři týdny předcházelo. Žalobkyně tak mohla očekávat, že celní úřad tento postup zvolí, a věděla, jaké skutkové okolnosti a právní důvody ho k tomu povedou. Žalobkyně se proti prvostupňovým rozhodnutím odvolala, své odvolání doplnila a v průběhu odvolacího řízení ji žalovaný výzvou z 13. 9. 2022 seznámil se svým průběžným právním názorem, umožnil jí vyjádřit se k němu a navrhnout nové důkazy, a následně ji výzvou ze 17. 10. 2022 opětovně vyzval k seznámení se se stavem zjištěným v odvolacím řízení a k navržení dalších důkazních prostředků. Žalovaný tedy poskytl žalobkyni dodatečný prostor pro vyjádření a polemiku s názorem daňových orgánů. Až poté vydal napadené rozhodnutí. S ohledem na právě uvedené má soud za to, že rozhodnutí celních orgánů nelze považovat za překvapivé a žalobkyně nebyla o své právo na slyšení ve smyslu celního kodexu připravena. Ostatně žalobkyně v žalobě ani v jejím doplnění neuvádí, jak konkrétně měla být postupem celních orgánů zkrácena na svých procesních právech. Obecný poukaz na zákaz svévole, zásadu zákonnosti nebo právo na spravedlivý proces v tomto ohledu nepostačuje, jelikož z něj není zřejmé, jak se popsaná vada měla dotknout právě žalobkyně.
30. Celní úřad tedy porušil ustanovení o řízení, ale toto procesní pochybení nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení.

31. Ačkoli celní kodex v čl. 116 odst. 7 označuje za podmínku obnovení celního dluhu vrácení nebo prominutí cla „omylem“, tento pojem je třeba vykládat širěji, a to tak, že zahrnuje rovněž případy, kdy bylo clo vráceno nebo prominuto neoprávněně. Celní orgány shledaly, že právě k tomu v nynější věci došlo, a žalobkyně jejich právní názor v žalobě úspěšně nezpochybnila. Celní řízení v prvním stupni sice bylo zatíženo procesní vadou, ale ta neměla s ohledem na všechny okolnosti věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ji žalovaný v průběhu odvolacího řízení zhojil, a ani žalobkyně ostatně netvrdila, že byla v jejím důsledku jakkoli zkrácena na svých právech. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno

zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 13. července 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu