



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **Celní jednatelství Zelinka s.r.o.**, IČO 29376211
se sídlem K letišti 1088/59, Praha 6
zastoupená advokátem Mgr. Janem Slunečko
se sídlem Týn 640/2, Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2023 č. j. 8607-8/2023-900000-314

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně požádala v roce 2022 o vrácení cla, protože se domnívala, že jí chybou Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad HMP“), které se celní úřad dopustil v roce 2019, vzniklo legitimní očekávání ohledně jiného sazebního zařazení zboží, které propustila do oběhu, a s tím spojeného nižšího cla, než reálně zaplatila. Celní úřad HMP rozhodnutím ze dne 16. 12. 2022 č. j. 613531-7/2022-510000-11 (dál jen „prvostupňové rozhodnutí“) nicméně její žádost zamítl podle čl. 119 odst. 1 písm. b) celního kodexu¹, tedy proto, že žalobkyně mohla chybu zjistit. Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku, které žalobkyně žalobou napadá, žalovaný upřesnil výrok prvostupňového rozhodnutí co do

¹ nařízení Evropského parlamentu Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů

použité právní úpravy [nově tento výrok zní, že se žádost zamítá podle čl. 116 odst. 1 písm. c) celního kodexu]; ve zbývajících částech zůstalo prvostupňové rozhodnutí nedotčeno.

2. Spor mezi účastníky řízení tkví v otázce, zda žalobkyně mohla přiměřeným způsobem zjistit chybu celního úřadu HMP v zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury, tj. zda byla naplněna podmínka podle čl. 119 odst. 1 písm. a) celního kodexu, a zda má tím pádem právo na vrácení cla. Sporné je, zda chybná rozhodnutí celního úřadu HMP žalobkyni založila legitimní očekávání chybného (avšak pro ni příznivějšího) sazebního zařazení. Pro zodpovězení těchto otázek je nezbytné nejprve popsat průběh stanovení cla, které žádosti žalobkyně o jeho vrácení přecházelo.
3. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně je od roku 2016 nepřímou zástupkyní různých společností v celních řízeních, které dovážejí do tuzemska různé druhy jednotek audiovizuálních zabezpečovacích a dozorovacích systémů. Nyní projednávaná žádost o vrácení cla se týká výrobků AXIS řady S, což je, zjednodušeně řečeno, rekordér, který audiovizuální záznam nahrává na vlastní či externí úložiště, anebo jej zasílá na zařízení jiné IP adresy (dále jen „výrobky AXIS řady S“). Přesný popis zboží není pro projednávanou věc podstatný, protože žalobkyně jeho konečné sazební zařazení nenapadá.

Vrácení cla v roce 2019

4. Žalobkyně v průběhu měsíců duben až červen 2019 podala několik celních prohlášení, v nichž zařadila výrobky AXIS řady S do podpoložky kombinované nomenklatury 8521 90 00 TARIC kód 90 se sazbou cla 8,7 %. Celní úřad HMP propustil zboží do oběhu, vyměřil clo a žalobkyně jej zaplatila. Následně však (dne 28. 8. 2019) žalobkyně požádala v celkem devíti případech o změnu rozhodnutí v sazebním zařazení a vrácení cla. Změnu odůvodnila tím, že popis výrobků na fakturách odpovídá výrobkům, které dle Závazné informace o sazebním zařazení zboží č. CZBTI40/034661/2019-580000-04/01 vydané dne 15. 4. 2019 Celním úřadem pro Olomoucký kraj patří do podpoložky 8517 62 00. Celní úřad HMP žalobkyni plně vyhověl; nově zařadil výrobky AXIS řady S v těchto devíti případech do podpoložky 8517 62 00 se sazbou 0 % a zaplacené clo žalobkyni vrátil. To učinil následujícími devíti rozhodnutími:
 - ze dne 20. 9. 2019 č. j. 547315-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ510000176QW764;
 - ze dne 20. 9. 2019 č. j. 547310-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ51000011CA1P22;
 - ze dne 20. 9. 2019 č. j. 547314-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ51000018EJF2C6;
 - ze dne 20. 9. 2019 č. j. 547329-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ510000194YMZA0;
 - ze dne 26. 9. 2019 č. j. 547366-3/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ5100001CSEXI10;
 - ze dne 26. 9. 2019 č. j. 547349-3/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ510000188EGT22;
 - ze dne 2. 10. 2019 č. j. 547399-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ5100001G77GAE2;
 - ze dne 2. 10. 2019 č. j. 547404-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ51000011H16BR2;
 - ze dne 2. 10. 2019 č. j. 547401-2/2019-510000-11, v řízení JSD 19CZ5100001H8ZQLW5

(společně též „rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019“).

5. Soud na tomto místě předesílá, že rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 představují aktivní chybu celního úřadu HMP, protože původní zařazení předmětného zboží do podpoložky

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

8521 90 00 deklarované žalobkyní bylo správné. Na tom panuje mezi účastníky řízení shoda. Právě tato rozhodnutí o vrácení cla žalobkyně považuje za směrodatná, pokud jde o založení ustálené rozhodovací praxe stran sazebního zařazení výrobků AXIS řady S (k tomu viz níže).

6. Pro úplnost soud uvádí, že další vývoj cla výrobků, na které se vztahují rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019, byl následující. Celní úřad HMP vydal v březnu 2022 devět rozhodnutí, jimiž obnovil žalobkyni celní dluh. Žalovaný tato rozhodnutí v odvolacím řízení potvrdil rozhodnutím z listopadu 2022. Žalobu proti posledně uvedenému rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 13. 6. 2023 č. j. 10 Af 2/2023-57. Tento rozsudek žalobkyně napadla kasační stížností, o které Nejvyšší správní soud vede řízení pod sp. zn. 9 Afs 197/2023. Usnesením ze dne 25. 4. 2024 č. j. 9 Afs 197/2023-20 Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvou EU předběžnou otázku týkající se výkladu pojmu omyl použitého v čl. 116 odst. 7 celního kodexu a řízení o kasační stížnosti přerušil. Zodpovězení předběžné otázky však na nyní projednávanou věc nemá žádný vliv.

Kontroly po propuštění zboží vedené Celním úřadem pro Jihomoravský kraj

7. Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad JMK“) provedl před vydáním rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019, jakož i po jejich vydání u žalobkyně několik kontrol po propuštění zboží, při nichž prověřoval mimo jiné sazební zařazení výrobků AXIS řady S.
8. První kontrola byla ukončena zprávou o kontrole po propuštění zboží ze dne 14. 3. 2019 č. j. 42206-5/2019-530000-51 (dále jen „zpráva o první kontrole“). V ní celní úřad JMK uvedl, že výrobky AXIS řady S, které byly propuštěny do volného režimu v letech 2016–2018, patří do podpoložky 8521 90 00 s TARIC kódem 90. Předmětem kontroly byly desítky výrobků typu AXIS řady S. Žalobkyni na základě této kontroly celní úřad JMK doměřil clo rozhodnutími z března 2019, proti nimž se žalobkyně bránila odvoláním. Žalovaný její odvolání v listopadu 2020 zamítl s tím, že celní úřad JMK výrobky AXIS řady S sazebně zařadil správně.
9. Druhá kontrola byla ukončena zprávou o kontrole po propuštění zboží ze dne 18. 1. 2021 č. j. 834-5/2021-530000-51 (dále jen „zpráva o druhé kontrole“). V ní celní úřad JMK dospěl k závěru, že výrobky AXIS řady S, které žalobkyně v letech 2018–2019 propustila do oběhu, patří do podpoložky 8521 90 00 s TARIC kódem 90. Také druhá kontrola vyústila ve vydání dodatečných platebních výměrů, proti nimž podala žalobkyně odvolání. V průběhu odvolacího řízení (konkrétně dne 15. 4. 2021) navíc nabylo účinnosti prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/532 ze dne 22. 3. 2021 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „prováděcí nařízení“), které stanovilo, že výrobek tam popsany má být sazebně zařazen do podpoložky 8521 90 00. Výrobky, na které se prováděcí nařízení vztahuje, odpovídají popisu výrobků AXIS řady S. Žalovaný rovněž tato odvolání žalobkyně zamítl, a to v srpnu 2021.
10. Třetí kontrola byla ukončena zprávou o kontrole po propuštění zboží ze dne 7. 12. 2021 č. j. 281533-78/2021-530000-51 (dále jen „zpráva o třetí kontrole“). V ní celní úřad JMK dospěl k závěru, že výrobky AXIS řady S, které žalobkyně propustila do volného režimu v letech 2019–2020, měly být v době propuštění do navrhovaného celního režimu sazebně zařazený do podpoložky 8521 90 00 s TARIC kódem 90. Třetí kontrola se týkala mimo jiné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

i těch případů, v nichž celní úřad HMP rozhodl v roce 2019 o vrácení cla. Celkem však šlo o 202 celních prohlášení, resp. rozhodnutí o propuštění zboží (dilem se ovšem jednalo jiný typ výrobků, konkrétně *AXIS řady Cempanion Recorder 4CH 1 TB*). V souvislosti se skončením třetí kontroly po propuštění zboží vydal celní úřad JMK celkem 202 dodatečných platebních výměrů, proti nimž žalobkyně rovněž podala odvolání. Žalovaný rozhodl samostatně o těch dodatečných platebních výměrech, které se týkaly případů, v nichž celní úřad HMP rozhodl v roce 2019 o vrácení cla. Učinil tak rozhodnutím ze dne 28. 2. 2022 č. j. 4455-2/2022-900000-31, jímž dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil. Rozhodl tak proto, že za situace, kdy bylo žalobkyni rozhodnutími o vrácení cla z roku 2019 clo vráceno omylem, měl být iniciován postup pro obnovení dluhu podle čl. 116 odst. 7 celního kodexu. Celní orgán měl proto chybějící clo po žalobkyni vymoci tímto právním instrumentem, a neměl jej tedy doměřit v rámci doměřovacího řízení. V ostatních případech dodatečných platebních výměrů vydaných na základě třetí kontroly, které se týkaly výrobků *AXIS řady S*, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

Žádost o vrácení cla z roku 2022

11. Žalobkyně požádala dne 31. 3. 2022 o vrácení cla v celkem 48 případech propuštění výrobků *AXIS řady S* do volného režimu v období od 1. 10. 2019 do 4. 1. 2021. Pro přehlednost soud uvádí, že se všechny tyto případy týkaly celních prohlášení, která byla prověřována při třetí kontrole (tabulka č. 2 zprávy o třetí kontrole). V žádosti poukázala na to, že rozhodnutími o vrácení cla z roku 2019 celní úřad HMP na základě řádného dokazování zařadil zboží do podpoložky 8517 62 00. Byť byla rozhodnutí o vrácení cla ve výsledku chybná, jak ostatně potvrdil žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 2. 2022, č. j. 4455-2/2022-900000-31, založila podle žalobkyně ustálenou správní praxi o zařazení výrobků *AXIS řady S* do podpoložky 8517 62 00 a vzbudila v ní dobrou víru v toto sazební zařazení. Tato dobrá víra mohla být přerušena teprve vydáním prováděcího nařízení, nebo vydáním závazné informace o sazebním zařazení č. CZBTI34/080864/2019-580000-0.
12. Celní úřad HMP žádost žalobkyně o vrácení cla prvostupňovým rozhodnutím zamítl. Připustil, že se rozhodnutími o vrácení cla z roku 2019 dopustil chyby v sazebním zařazení. Žalobkyně ale podle něj tuto chybu vzhledem ke genezi celého případu mohla a měla zjistit. Nemohla být ani v dobré víře, protože prokazatelně protizákonná praxe nemůže dobrou víru založit.
13. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný ztotožnil s názorem celního úřadu HMP. Označil za nesporné, že rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 byla chyba ve smyslu čl. 119 celního kodexu. V silách žalobkyně ovšem bylo tuto chybu odhalit. Pro tento závěr vzal žalovaný v potaz následující kritéria. K charakteru samotné chyby uvedl, že celní úřad HMP vydal všechna rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 v jeden den (2. 10. 2019), a z časového hlediska tudíž tato rozhodnutí nemohla žalobkyni udržovat ve falešném vědomí, že se jedná o ustálenou praxi. Byť se na první pohled jeví právní úprava jako složitá (už jen kvůli nutnosti sjednotit rozhodovací praxi celních úřadů členských států EU prováděcím nařízením), tuzemské celní orgány vykládaly celní zařazení zboží *AXIS řady S* a jemu podobného konzistentně a souladně s právními předpisy, až na exces celního úřadu HMP. Ustálená správní praxe celního zařazení byla založena zprávou o první kontrole, která časově

předcházela rozhodnutím o vrácení cla z roku 2019. Dále žalovaný přihlédl k tomu, že žalobkyně je profesionální zástupce v celním řízení, přičemž si dlouhodobě počíná zkušeně. Poukázal na to, že správné sazební zařazení plyne z výsledků kontrol po propuštění zboží, což je výjimečný nástroj správce cla, který je co do hloubky získaných zjištění neporovnatelný s řízením o žádosti o vrácení cla. Toho si musela být žalobkyně dobře vědoma mimo jiné proto, že jako zástupce působila i v kontrolách po propuštění zboží. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyni byly v krátkém časovém rozmezí prezentovány dva odlišné právní názory na zařazení zboží ve dvou nesouvisejících řízeních. Musela vědět, že jeden z nich je nesprávný.

14. Žalovaný přisvědčil celnímu úřadu HMP také v posouzení otázky dobré víry. Doplnil, že Nejvyšší správní soud spojuje legitimní očekávání s oprávněnou důvěrou v zákonnost a správnost rozhodovací praxe, a že je třeba vždy zohlednit okolnosti daného případu. Žalobkyně v době podání žádosti o vrácení cla v roce 2019 věděla o závěru celního úřadu JMK o sazebním zařazení zboží stejného typu, který vzešel z první kontroly, a nemohla tudíž oprávněně důvěřovat ve správnost nově namítaného sazebního zařazení. Názor na sazební zařazení výrobků AXIS řady S vyjádřený v rozhodnutích o vrácení cla z roku 2019 byl od počátku zjevně menšinový a méně důkladný. Žalobkyně si jej však účelově osvojila, protože pro ni byl ve výsledku příznivější. Žalovaný k tomu dodal, že judikatura Nejvyššího správního soudu, na niž žalobkyně odkázala, spojuje aktivní chybu celního úřadu s pouhou možností vzniku legitimního očekávání.
15. Prováděcí nařízení nemělo dle žalovaného za následek nepředvídatelnou změnu v právním názoru celních orgánů na sazební zařazení. Při první a druhé kontrole nemohlo být prováděcí nařízení zohledněno, protože by chtěl celní úřad JMK závěrů Komise vyčkat, žalobkyně namítala jeho nečinnost a celní úřad JMK a žalovaný museli rozhodnout před jeho vydáním. Závěr o sazebním zařazení se shoduje se závěrem uvedeným v prováděcím nařízení. Žádný z celních úřadů ani žalovaný neaplikovali prováděcí nařízení zpětně.
16. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobkyně nadále prosazovala svůj názor, že rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 založila ustálenou rozhodovací praxi, a tím pádem její legitimní očekávání ohledně zařazení výrobků AXIS řady S do podpoložky 8517 62 00. Podle ní je geneze případu pro účely posouzení její dobré víry a toho, zda mohla přiměřeným způsobem zjistit chybu celního úřadu HMP, irelevantní. Rozhodné je jedině to, že navzdory určité nejednotnosti mohla rozhodnutím o vrácení cla z roku 2019 v okamžiku jejich vydání důvěřovat.
17. Žalovaný dle názoru žalobkyně popisuje v napadeném rozhodnutí sled událostí zavádějícím způsobem. Její povědomí o tom, že zařazení zboží AXIS řady S do kódu 8517 je vadné, mylně spojuje s ukončením první kontroly (14. 3. 2019). V tento okamžik žalobkyně zjistila pouze, jaký kód považuje za správný celní úřad JMK. Výstupy z kontrol po propuštění zboží navíc nejsou konečné a ustálenou praxi nezakládají. Názor o sazebním zařazení byl pravomocně vyjádřen teprve žalovaným v rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměřům, které vydal celní úřad JMK na základě výsledků první kontroly (tj. v listopadu 2020).
18. Žalobkyně vycházela v žádosti o vrácení cla ze Závazné informace o zařazení zboží vydané celním úřadem pro Olomoucký kraj č. CZ40-0919-2017 a z rozhodnutí o vrácení cla z roku

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2019. Názor žalovaného byl naopak krajně nejistý a dlouhé čekání na něj muselo ukončit až Ministerstvo financí v rámci uplatněného opatření proti nečinnosti žalovaného. Žalovaný nemá pravdu, že žalobkyně mohla chybu celního úřadu zjistit, „protože si nepochybně byla vědoma určité nejednotnosti“. Žalobkyně chybu v době vydání rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 tušit nemohla. Mohla ji zjistit až účinností prováděcího nařízení (žalobkyně v žalobě vadně uvedla, že prováděcí nařízení nabylo účinnosti dne 22. 3. 2021, ačkoliv v souladu s čl. 3 prováděcího nařízení je účinné až od 15. 4. 2021 – pozn. soudu), a její dobrá víra mohla být narušena až vydáním závazné informace o zařazení zboží č. CZBTI34/080864/2019-580000-0. Žalobkyně podotkla, že ke dni podání žaloby existují tři platné závazné informace o zařazení zboží, jež zařazují shodné výrobky do kódu 8517.

19. Žalobkyně v žalobě rovněž poukázala na to, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021 č. j. 2 Afs 338/2019-37 může být v dobré víře v sazební zařazení i odborník na celní problematiku, pokud vychází z nezávazné informace celního úřadu, jenž je v dané oblasti odborníkem ještě větším.
20. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní argumentace se dostatečně adresně nevztahuje k důvodům napadeného rozhodnutí. Geneze celého případu je podle něj klíčová a daný případ se vyznačuje tím, že žalobkyně měla dostatek informací k odhalení chyby. Dodatečné platební výměry, které vzešly z první kontroly, pro ni byly v době podání žádosti o vrácení cla v roce 2019 závazné. Správní praxe tuzemských celních orgánů stran sazebního zařazení daného zboží byla již v roce 2019 ustálená, chybu celního úřadu HMP tedy žalobkyně mohla odhalit již při jejím vzniku, případně mohla požádat celní orgány o vyložení tohoto rozporu. Žalovanému nelze oprávněně vyčítat, že vyčkával v souvisejících řízeních na posouzení věci Komisí. Z čekání nelze vyvozovat jeho nejistotu, neboť se jedná o standardní postup. K tomu žalovaný konstatoval, že dokud Komise nesjednotí sazební zařazení posuzovaného zboží, nemají celní orgány členských států jinou možnost než rozhodnout dle vlastního uvážení. Názor tuzemských celních orgánů na sazební zařazení předmětného zboží se s konečným názorem Komise vyjádřeným v prováděcím nařízení od počátku shodoval (až na excés v podobě rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019).
21. Námitku, že vycházela při žádosti o vrácení cla v roce 2019 ze závazné informace o sazebním zařazení zboží č. CZ40-0919-2017, žalobkyně uplatnila poprvé až v žalobě. Žalovaný také upozornil, že žalobkyně žalobou vůbec nebrojila proti jeho závěrům ohledně vzniku její dobré víry.
22. Žalovaný dále vyjádřil přesvědčení, že nedává smysl, aby rozhodnutí o neoprávněně vráceném clu (tj. rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019) založila dobrou víru žalobkyně pro následné dovozní operace za situace, kdy lze clo doměřit podle čl. 116 odst. 7 celního kodexu. Tato rozhodnutí vůbec nemají potenciál založit dlouhodobou a ustálenou praxi.
23. Odkaz na rozhodnutí, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že i odborník na cla může být uveden v omyl vadnou informací celního úřadu o sazebním zařazení, označil žalovaný za nepřiléhavý. Celní orgány nikdy žalobkyni nevyčítaly, že díky svým odborným schopnostem neprovedla správné sazební zařazení. Díky svým odborným schopnostem ovšem mohla odhalit chybu celního úřadu HMP, protože jí byl, a to ještě před vydáním

rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019, sdělen správný a ustálený výklad sazebního zařazení, který vyvěral z kvalitativně nesrovnatelného řízení.

24. V replice ze dne 5. 2. 2024 žalobkyně upozornila na to, že zpráva o první kontrole se týká nejen výrobků AXIS řady S, ale též výrobků *AXIS řady Cempañion Recorder 4CH 1 TB*, které celní úřad JMK ve zprávě o první kontrole zařadil vadně, což ve výsledku vedlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů a vrácení cla upínajícího se k těmto výrobkům. Ve správnost výsledků první kontroly žalobkyně nemohla mít již z tohoto důvodu důvěru. V rozhodné době byla rovněž účinná závazná informace o zařazení zboží č. j. CZBTI40/034661/2019-580000-04/01, která zboží typu výrobků AXIS řady S zařazovala do kódu 8517. Žalobkyně zopakovala své přesvědčení o nejistotě žalovaného o sazebním zařazení, které plynulo z vyčkávání na vydání prováděcího nařízení. Za této situace nebylo možné po žalobkyni spravedlivě žádat, aby se řídila zprávou o první kontrole či nepravomocnými dodatečnými platebními výměry na této zprávě založenými, protože proti tomuto názoru stála jednak rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019, jednak závazné informace o zařazení zboží. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s názorem o nepřiléhavosti rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 338/2019. Pokud v něm soud dospěl k tomu, že dobrou víru je způsobila založit i nezávazná informace, tím spíše by ji měla být způsobila založit závazná informace o sazebním zařazení.
25. V duplice ze dne 7. 5. 2024 žalovaný uvedl, že žádost o vrácení cla se týká výrobků AXIS řady S, takže zařazení výrobků *AXIS řady Cempañion Recorder 4CH 1 TB* s touto žádostí vůbec nesouvisí. Nadto žalobkyně tuto argumentaci uplatnila poprvé až v replice. Závazné informace o sazebním zařazení zboží, na které žalobkyně odkazuje, byly vydány na žádost jiného subjektu, týkají se jiného zboží a v nynějším řízení z nich nelze vycházet. Závazné informace o sazebním zařazení nejsou zobecnitelné na veškeré zboží podobných objektivních charakteristik. Žalovaný dále vyzdvihl potřebu rozlišovat mezi ustálenou, jednotnou a dlouhodobou rozhodovací praxí, která zakládá dobrou víru a legitimní očekávání, a situací, kdy se celní orgány potýkají s vyvíjejícím se názorem na sazební zařazení určitého výrobku. V nyní projednávané věci se jednalo o druhou z těchto variant.
26. Při rozhodování soud vycházel zejména z této právní úpravy:
27. Podle čl. 116 odst. 1 písm. c) celního kodexu se částky dovozního nebo vývozního cla vracejí nebo promíjejí z důvodu chyby ze strany příslušných orgánů, jsou-li splněny podmínky stanovené v tomto oddíle.
28. Podle čl. 119 odst. 1 v případech jiných než těch, které jsou uvedeny v čl. 116 odst. 1 druhém pododstavci a v článcích 117, 118 a 120, se částka dovozního nebo vývozního cla vrátí nebo promíne, pokud byla v důsledku chyby příslušných orgánů původně oznámená částka odpovídající celnímu dluhu nižší, než je splatná částka, jsou-li splněny tyto podmínky: a) dlužník tuto chybu nemohl přiměřeným způsobem zjistit; a b) dlužník jednal v dobré víře.
29. Poté, co soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

30. Soud předně rekapituluje, že žalobkyně žádá o vrácení cla, jež zaplatila v souvislosti s výrobky AXIS řady S, které uvedla na trh po vydání rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 (od 1. 10. 2019) do 4. 1. 2021 a které sama zařadila do podpoložky 8521 90 00 s TARIC kódem 90. To plyne z celkem 48 celních prohlášení, které se upínají k daným výrobkům a jsou součástí správního spisu. Žalobkyně tudíž předmětné zboží zařadila správně, zaplatila clo ve správné výši korespondující se zařazením zboží do kódu 8521. Nyní žádá o vrácení cla s odůvodněním, že byla v daném období v dobré víře stran (chybného) sazebního zařazení zboží do kódu 8517. Tento požadavek žalobkyně však není na skutkovém základě projednávané věci opodstatněný, a to z následujících důvodů.
31. Je třeba zdůraznit, že dle výše citovaného čl. 116 odst. 1 písm. c) ve spojení s čl. 119 odst. 1 celního kodexu vede chybné vyměření cla příslušnými orgány k prominutí či vrácení cla pouze za současného splnění těchto tří podmínek: i) clo nebylo vybráno následkem aktivní chyby ze strany příslušných orgánů; ii) tuto chybu nemohl dlužník cla přiměřeným způsobem zjistit; iii) dlužník jednal v dobré víře.
32. Splnění první podmínky je mezi stranami nesporné. Žalobkyně ovšem tvrdí, že v daném případě byla naplněna i druhá podmínka, tedy že nemohla chybu přiměřeným způsobem zjistit, a to proto, že rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 podle ní založila ustálenou správní praxi spočívající v zařazování výrobků typu AXIS řady S do kódu 8517.
33. K argumentaci žalobkyně o založení ustálené správní praxe soud uvádí, že právo chrání takové jednání, které osoba učiní v důvěře v text právní normy, a také v důvěře v trvalý výklad daného právního předpisu ze strany orgánů veřejné moci. Jen je-li správní praxe konstantní, stane se v materiálním smyslu součástí normy (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 4. 1190 ve věci Kruslin proti Francii, stížnost č. 11801/85). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, v této souvislosti výstižně uvedl, že správní praxe, kterou je správní orgán vázán a která zakládá legitimní očekávání, je *ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů*.
34. Na právě uvedená východiska navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 281/2022-38, č. 4509/2023 Sb. NSS, a to konkrétně v oblasti sazebního zařazování zboží do kódů kombinované nomenklatury. Uvedl v něm, že *„je potřeba rozlišovat mezi situacemi, kdy se správní orgán odchýlí od ustálené správní praxe při zařazování určitého typu zboží, a případem, kdy se názor na celní zařazení teprve postupně utváří, upřesňuje nebo mění.“*
35. Soud má za to, že v případě sazebního zařazení výrobků typu AXIS řady S v období od 1. 10. 2019 do 4. 1. 2021, za které žalobkyně žádá vrácení cla, nebyla zavedena žádná jednotná, dlouhodobá ani ustálená rozhodovací praxe, z níž by žalobkyni plynulo legitimní očekávání stran sazebního zařazení předmětného zboží do kódu 8517.
36. V daném období již byla ukončena první kontrola. Ze zprávy o první kontrole plyne, že žalobkyně v celních prohlášeních v letech 2016–2018 zařazovala výrobky typu AXIS řady S (chybně) do podpoložky 8471 70 50. Celní úřad JMK ve zprávě o první kontrole uvedl, že dané výrobky je třeba řadit do podpoložky 8521 90 00. Půl roku po ukončení první kontroly

celní úřad HMP vydal rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019, v nichž zařadil stejné výrobky do podpoložky 8517 62 00. Evropská komise (resp. Výbor pro celní kodex) podle čl. 34 odst. 10 písm. a) celního kodexu pozastavila přijímání rozhodnutí o závazných informacích o sazebním zařazení Unie pro předmětné zboží, jehož správné a jednotné sazební zařazení není v rámci EU zajištěno, a to nejpozději dne 27. 9. 2019, tedy v období vydávání rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019. Sazební zařazení výrobků typu AXIS řady S do kódu 8521 Komise postavila najisto prováděcím nařízením (účinným od 15. 4. 2021).

37. Z výše uvedeného je patrné, že v době bezprostředně předcházející vydání rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 a ani přibližně rok poté nebylo sazební zařazení výrobků typu AXIS řady S ustálené. Mezi členskými státy EU ani tuzemskými celními orgány zkrátka nepanoval konsensus ohledně zařazování výrobků typu AXIS řady S.
38. Rozhodovací praxe tuzemských celních orgánů ve vztahu k žalobkyni nicméně ve spojení s předmětnými výrobky zřetelně inklinovala k sazebnímu kódu 8521. Také sama žalobkyně pod tento kód, jenž byl následně aprobován prováděcím nařízením, předmětné zboží ve 48 celních prohlášeních zařadila. Vydání prováděcího nařízení přitom nelze v žádném případě hodnotit jako zvrát v dosavadní rozhodovací praxi či odklon od praxe již ustálené. Komise prováděcím nařízením pouze „kodifikovala“ správný výklad, který zde byl (a měl být) již v okamžiku přijetí společného celního sazebníku (srov. bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 281/2022 a judikaturu tam uvedenou). Ostatně i Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 10 Af 2/2023-57 vysvětlil, že prováděcí 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. (...) 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.*“
39. Není důvodná dílčí žalobní námitka, že žalobkyně při podání žádosti o vrácení cla (v roce 2022) vycházela ze závazné informace o sazebním zařazení zboží CZ40-0919-2017 vydané celním úřadem pro Olomoucký kraj. Tuto závaznou informaci žalobkyně v žádosti ze dne 31. 3. 2022 neuvedla, své legitimní očekávání sazebního zařazení pod kód 8517 na ní tedy nebudovala. Legitimní očekávání určité správní praxe musí stát mj. na konzistentním tvrzení toho, kdo se jej dovolává, což v případě žalobkyně neplatí. V žádosti žalobkyně zmínila toliko závaznou informaci o sazebním zařazení ze dne 15. 4. 2019, č. CZBTI40/034661/2019-580000-04/01. O této závazné informaci Městský soud v Praze ve vztahu k výrobkům, na něž se vztahovala rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019, již v rozsudku ze dne 13. 7. 2023 č. j. 10 Af 2/2023-57 uvedl, že nemohla u žalobkyně vyvolat legitimní očekávání shodného sazebního zařazení dotčených výrobků, jelikož šlo o jediný dokument (a nikoli o opakovanou praxi), který navíc ani nebyl adresován žalobkyni, nýbrž jiné osobě, odporoval dosud zastávanému sazebnímu zařazení dotčených výrobků (a ostatně i deklaraci samotné žalobkyně) a při nejbližší příležitosti byl jako nesprávný zrušen. Na témže závěru soud setrvává i v nyní projednávané věci a dodává, že zmíněná závazná informace o sazebním zařazení zboží nemohla v žalobkyni vyvolat očekávání sazebního

zařazení předmětného zboží do kódu 8517 ani při následné deklaraci zboží stejného typu (tj. od 1. 10. 2019 do 4. 1. 2021).

40. Žalobkyně namítla, že zpráva o první kontrole nemohla založit ustálenou rozhodovací praxi, protože jí nebylo pravomocně a vykonatelně doměřeno clo. Tato námitka není důvodná předně proto, že do 15. 4. 2021, kdy nabylo účinnosti prováděcí nařízení, nepanovala shoda v rozhodovací praxi tuzemských celních orgánů ohledně sazebního zařazování výrobků typu AXIS řady S, o čemž žalobkyně prokazatelně věděla. Neexistovala zde tedy žádná ustálená praxe. Žalobkyně se nadto mylí v tom, že pro založení ustálené praxe celního orgánu je třeba, aby bylo v dané věci pravomocně doměřeno clo. Z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu je zřejmé, že ustálená praxe může mít podobu *jakékoliv* činnosti, ba dokonce i nečinnosti. Podstatná je jednota a stabilita interpretace právní normy, ať už v jakékoliv formě činnosti veřejné správy.
41. Soud uzavírá, že rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 nemohla žalobkyni udržovat v mylném přesvědčení o správnosti sazebního zařazení předmětného zboží do kódu 8517, ani nemohla založit její legitimní očekávání (či dobrou víru) o správnosti takového sazebního zařazení, jež by vycházelo z ustálené správní praxe celních orgánů. Svědčí o tom koneckonců skutečnost, že i po jejich vydání žalobkyně respektovala právní názor celního úřadu JMK a v celních prohlášeních deklarovala správnou podpoložku 8521 90 00. Zpětné dovolávání se legitimního očekávání správnosti (chybného) sazebního zařazení zboží pod kód 8517 ze strany žalobkyně soud hodnotí jako ryze účelové.
42. Žalovanému je nutno přisvědčit také v tom, že chybu rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 mohla žalobkyně zjistit. Soud nepřehlédl, že nezjistitelnost chyby, které se celní orgán vydáním těchto rozhodnutí dopustil, žalobkyně budovala na protichůdných závěrech, kdy argumentovala jednak tvrzenou *ustálenou* správní praxí spočívající v zařazování zboží typu AXIS řady S do kódu 8517 (jak již soud uvedl shora, o žádné ustálené správní praxi zde hovořit nelze) a zároveň tím, že žalovaný byl v názoru na sazební zařazení předmětného zboží *nejistý*, protože otálel s vydáním rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, které vzešly ze závěrů z první kontroly.
43. Žalovaný při hodnocení zjistitelnosti chyby oprávněně vycházel z kritérií, které nastínil Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 18. 10. 2007 ve věci C-173/06 *Agrover Srl* proti *Agenzia Dogane Circonscrizione Doganale di Genova* (strany 8-10 napadeného rozhodnutí). Posuzoval povahu chyby, profesní zkušenosti žalobkyně a péči, kterou v řízení prokázala. Hodnotil přitom složitost, resp. celkový charakter dotčené právní úpravy a časové období, během něhož celní orgány ve své chybě setrvaly. Proti závěrům, k nimž v této souvislosti dospěl (a s nimiž se soud v plném rozsahu ztotožňuje), žalobkyně brojila pouze tvrzením, že jí nemůže být vytýkáno, že se specializuje na nepřímé zastupování subjektů v celních řízeních. V rozsudku č. j. 2 Afs 338/2019-37, na který žalobkyně odkázala, Nejvyšší správní soud posuzoval podmínky liberace z odpovědnosti za přestupek (tehdy ještě správní delikt) spočívající v uvedení nepřesných informací v celním prohlášení. Přitom judikoval, že požádá-li deklarant, byť profesionál v sazebním zařazování, o předběžnou (nezávaznou) informaci o sazebním zařazení konkrétního zboží, a dostane se mu od celního orgánu vyjádření vadné, může se zprostit odpovědnosti za přestupek spočívající v uvedení nesprávného údaje o sazebním zařazení zboží v celním prohlášení ve vztahu k tomuto

konkrétnímu zboží. V bodě 22 zmíněného rozsudku však Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „je třeba rozlišovat mezi 1/ liberací dle § 298 odst. 1 celního zákona, tj. zproštěním objektivní odpovědnosti za spáchání správního deliktu dle celního zákona (v projednávaném případě spočívajícího v poskytnutí nesprávných údajů v rámci celních prohlášení) a 2/ liberací podle čl. 220 odst. 2 písm. b) [starého] celního kodexu, (...) tedy postupem týkajícím se výběru cla a nikoliv správního trestání.“ Žalobkyně jednak nepřipustně směšuje faktory dvou odlišných liberací a jednak z právě citovaného rozsudku mylně dovozuje, že její pozice profesionála v celních řízeních nebrání závěru, že v nynější věci nemohla odhalit chybu v rozhodnutích o vrácení cla z roku 2019. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v tomto směru správně podotkl, že na žalobkyni není kladeno „břemeno správného sazebního zařazení“, nýbrž předpoklad určité orientace v celních řízeních, na základě které měla být schopna odhalit nesoulad v rozhodovací praxi celních úřadů a vyvodit z ní adekvátní důsledky. S tímto názorem žalovaného se soud plně ztotožňuje. Žalovaný tedy při hodnocení zjistitelnosti chyby oprávněně přihlédl i k tomu, že žalobkyně je profesionálním zástupcem v celních řízeních. Vzhledem k tomuto svému postavení mohla a měla vědět, že v případě, že má sama pochybnosti o správném použití ustanovení, jejichž nedodržení může vést ke vzniku celního dluhu, se má informovat a opatřit si veškerá možná vysvětlení k ověření toho, zda jsou tyto pochybnosti opodstatněné (k tomu viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 5. 1996 ve věcech C-153/94 a C-204/94, Faroe Seafood a další, bod 100).

44. Jak žalovaný přílehavě konstatoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, celní orgány České republiky v případě žalobkyně prováděly sazební zařazení předmětného zboží dlouhodobě souladně s právními předpisy. To ostatně dokládají i závěry všech tří výše zmíněných kontrol po propuštění zboží provedených celním úřadem JMK. Devět chybných rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 představovalo v tomto směru jednorázový excés z jinak konzistentní praxe tuzemských celních úřadů. Jakožto profesionál v oboru si žalobkyně rovněž musela být vědoma toho, že výsledek kontroly po propuštění zboží má s ohledem na charakter řízení mnohem větší vypovídací hodnotu než výsledek řízení o její žádosti o vrácení cla. Vzhledem k těmto skutečnostem muselo být žalobkyni zřejmé, že názor na sazební zařazení zboží prezentovaný v rozhodnutích o vrácení cla z roku 2019 může být chybný.
45. Při posuzování časového hlediska žalovaný nesprávně uvedl, že všechna rozhodnutí o vrácení cla byla vydána dne 2. 10. 2019. Některá z nich byla totiž vydána dne 20. 9. 2019 a některá též 26. 9. 2019. Tato nepřesnost nicméně nemá vliv na správnost závěrů, které žalovaný z dat vydání rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 vyvodil, čili ani na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 celní úřad HMP vydal v rozmezí pouhých třinácti dnů, lze ve spojení s nimi hovořit o jednorázově vyjádřeném právním názoru tohoto celního úřadu o sazebním zařazení výrobků AXIS řady S.
46. Soud dále považuje za potřebné uvést, že žalobkyně zavádějícím způsobem směšuje podmínky vrácení cla dle čl. 119 odst. 1 písm. a) a b) celního kodexu, neboť opakovaně uváděla, že byla v *dobré víře* kvůli ustálené rozhodovací praxi založené rozhodnutími o vrácení cla z roku 2019, a proto *nebyla přiměřeným způsobem schopna odhalit chybu* celního úřadu HMP. Je totiž nutné odlišit pojem *dobré víry* v tom smyslu, v němž jej užívá žalobkyně, a ve smyslu čl. 119 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Žalobkyně pojem *dobré víry*

užívá v tzv. subjektivním smyslu, tj. jako svou „oprávněnou důvěru“ ve správnost rozhodnutí o vrácení cla roku 2019. Takto její argumentaci porozuměl i žalovaný a v otázce dobré víry jí oponoval judikaturou vyvracející oprávněnou důvěru žalobkyně ve správnost daných rozhodnutí, tj. vyvracející možnost jejího legitimního očekávání. Nutno dodat, že ve vztahu k dobré víře ve smyslu náležité péče dlužníka v celním řízení žalobkyně v žalobě naprosto žádné námitky nevznesla.

47. Poprvé až v replice žalobkyně namítla, že nemohla mít důvěru ve správnost sazebního zařazení výrobků AXIS řady S ve zprávě o první kontrole, protože v ní celní úřad JMK vadně sazebně zařadil výrobky AXIS řady Cempañon Recorder 4CH 1 TB. Uvedená námitka představuje nepřipustné rozšíření žaloby po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční lhůty (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Pokud by se soud touto opožděně uplatněnou námitkou věcně zabýval, porušil by princip koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Pouze na okraj soud uvádí, že by uvedené námitce nemohl přisvědčit, ani pokud by byla uplatněna včas. Výrobky AXIS řady Cempañon Recorder 4CH 1 TB jsou totiž jiného typu než výrobky AXIS řady S, a jejich sazební zařazení je tudíž pro nyní projednávanou věc nepodstatné.
48. Lze shrnout, že v případě žalobkyně, která v nynější věci i v řízeních souvisejících vystupuje jako profesionální celní zástupce, nelze s ohledem na všechny výše uvedené okolnosti konstatovat, že by chybu celního orgánu spočívající ve vydání devíti rozhodnutí o vrácení cla z roku 2019 nemohla přiměřeným způsobem zjistit.
49. Soud tedy nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Za splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání (oba účastníci řízení s tímto postupem mlčky souhlasili).
50. Soud nepovažoval za potřebné nařídít jednání za účelem dokazování. O žalobě bylo možné rozhodnout na základě správního spisu (jímž se důkaz v řízení před správním soudem neprovádí), a jakékoliv doplnění dokazování by tudíž bylo nadbytečné.
51. Žalobkyně v žalobě uvedla, že v současnosti existují tři závazné informace o sazebním zařazení, které podobné zboží jako výrobky AXIS řady S zařazují do kódu 8517, a tyto závazné informace navrhla provést jako důkaz. Je povinností žalobce spojit důkazní návrh s konkrétním tvrzením, neučiní-li to, není jeho důkazní návrh řádný (srov. obdobně Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: Soudní řád správní – online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 71). Ani z celkového kontextu žalobní argumentace není odvoditelné, jakou žalobní námitku žalobkyně tímto důkazem mínila podpořit. Sama totiž připustila, že předchozí zařazení předmětného zboží do kódu 8517 bylo chybné a že jeho sazební zařazení do kódu 8521 nyní akceptuje jako správné. Neuvedla ani, zda byly závazné informace k sazebnímu zařazení, jež navrhla k důkazu, vydány na její návrh. Soud proto tento důkazní návrh žalobkyně nepovažoval za řádný. Jeho provedení by nadto bylo nadbytečné, neboť, jak již bylo soudem uvedeno shora, o žalobě bylo možné rozhodnout na základě správního spisu.

52. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto druhým výrokem rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Praha 24. září 2024

Mgr. Martin Kríž v. r.
předseda senátu