ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce **Berentzen Distillers CR, spol. s r. o.,** se sídlem Praha 4, Na Pankráci 1724/129, zastoupeného Mgr. Jitkou Ivičičovou, advokátkou se sídlem Brno, Bořetická 4097/24, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel,** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 7. 2013, č. j. 28107-3/2013-900000-304.1, a č. j. 28107-4/2013-900000-304.1, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 3. 2015, č. j. 31 Af 190/2013 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Jitky Ivičičové, advokátky.

Odůvodnění

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutími žalovaného ze dne 1. 7. 2013, č. j. 28107-3/2013-900000-304.1, a č. j. 28107-4/2013-900000-304.1, byla na základě odvolání žalobce změněna rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále „CÚ Brno“) ze dne 21. 10. 2010, o výsledku přezkoumání č. j. 34719-8/2010-016200-021 a č. j. 34721-8/2010-016200-021 (dále „prvoinstanční rozhodnutí“), jimiž byla v rámci aplikace mimořádného opravného prostředku podle tehdy platného a účinného ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP“), změněna chybná rozhodnutí CÚ Brno o dodatečném vyměření dovozního cla ze dne 17. 2. 2010, č. j. 6478-3/2010-016200-021 a č. j. 6478-2/2010-016200-021 (dále „dodatečné platební výměry“). Kromě opravy

dodatečných platebních výměrů byla prvoinstančními rozhodnutími ve znění napadených rozhodnutí uložena povinnost uhradit dlužné částky cla ve výši 70.539 Kč, respektive 37.621 Kč.

[2] V dané věci rozhodoval krajský soud již rozsudkem ze dne 23. 5. 2012, č. j. 31 Af 35/2011 - 57, který nabyl právní moci dne 1. 6. 2012. V tomto rozsudku, kterým byla zrušena dříve vydaná rozhodnutí (dříve Celního ředitelství Brno), krajský soud konstatoval po provedeném výkladu aplikovaného článku 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále „celní kodex"), že jsou naplněny dvě ze tří vymezených podmínek tohoto ustanovení a na žalovaném bylo v novém řízení zaměřit se na otázku splnění podmínky možné zjistitelnosti chyby osobou jednající v dobré víře. Žalovaný byl zavázán pro případ, že nevyvrátí tvrzení žalobce o splnění i této podmínky, aplikovat článek 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu garantujícího žalobci právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno.

[3] Vyslovený právní názor byl stvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2013, č. j. 7 Afs 58/2012 - 39, který nabyl právní moci dne 3. 6. 2013. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konstatoval věcnou správnost závěru krajského soudu, že žalovaný byl v řízení povinen zohlednit námitky žalobce dovolávajícího se aplikace článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a vypořádat je ve vztahu k naplnění podmínek, za nichž má žalobce garantované právo na to, aby clo po propuštění zboží nebylo vybráno.

[4] Předmětem sporu se stal výklad článku 220 odstavec 2 písm. b) celního kodexu, ve vztahu k projednávanému případu. Podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se dodatečné zaúčtování cla neprovede, pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.

[5] Výkladem citovaného ustanovení se zabývá bohatá judikatura Evropského soudního dvora (dále „ESD"), jejíž obsah byl shrnut rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 97 (dále „shrnující rozsudek"). Podle obsahu této judikatury je třeba ustanovení článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vyložit tak, že musí být splněny tři kumulativní podmínky: „*Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále, aby tato chyba, které se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení (viz věc Agrover Srl, bod 30 s citacemi početné starší judikatury ESD). Pouze jestliže jsou tyto tři podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno. K posouzení naplnění těchto podmínek nutno vzít v potaz kazuistiku Soudního dvora.*"

[6] Žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že dvě ze tří výše uvedených podmínek byly splněny, splněna nebyla prostřední podmínka. Žalovaný v daném případě rozhodl tak, že nebyla splněna podmínka nezjistitelnosti chyby celních orgánů žalobcem jednajícím v dobré víře.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] V daném případě byly krajským soudem spojeny ke společnému řízení věci vedené pod spisovými značkami 31 Af 190/2013 a 31 Af 197/2013, které byly nadále vedeny pod spisovou značkou 31 Af 190/2013. Se spojením věci do společného řízení žalovaný souhlasil, sám tento postup navrhoval. Krajský soud po přezkoumání napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že veškeré podmínky dané článkem 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu byly splněny a žalobce tak má nárok na to, aby celní orgány dodatečné zaúčtování cla neprovedly.

[8] Krajský soud nejprve předeslal, že skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky sporné, proto vycházel ze shodných tvrzení účastníků, která rovněž vyplývají z obsahu správního spisu, a jsou popsána jak v odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak samotným žalobcem v podané žalobě a nejsou zpochybňována ani žalovaným.

[9] Krajský soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že žalobním námitkám je nutno přisvědčit. Soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu i na rozsudky Evropského soudního dvora (ESD) ve věcech, o které žalovaný opírá napadené rozhodnutí, současně však krajský soud přihlížel ke konkrétním okolnostem konkrétně řešeného případu, k existenci dříve vydaných a žalobcem respektovaných rozhodnutí celních orgánů, k opakovaně chybnému postupu celních orgánů a přisvědčil argumentaci žalobce, že naplnil všechny tři podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a že má garantované právo, aby clo nebylo doměřováno.

[10] Krajský soud vyjádřil přesvědčení, že v tomto konkrétním případě je zapotřebí přihlížet zejména k principu presumpce správnosti aktů vydávanými správními orgány a principu ochrany dobré víry adresáta správních aktů, když existovala pravomocná rozhodnutí celních orgánů, jimiž se žalobce řídil. Dříve vydaná rozhodnutí, jichž se žalobce dovolává, nabyla právní moci a vyvolala právní účinky. Na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy je založen právní řád. Tato zásada znamená, že správní akt je zákonný a správný a po celou dobu jeho existence vyvolává takový akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Následné zrušení správních aktů může mít účinky pouze *ex nunc*, působící výlučně do budoucna, takže akt nemůže v budoucnu zakládat další práva a povinnosti. Odrazem této zásady ve vztahu žalobce a žalovaného je zásada ochrany dobré víry a ochrany nabytých práv (viz též např. nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, ve věci vedené pod sp. zn. IV. ÚS 150/01 Sb., uveřejněný ve Sbírce nálezů Ústavního soudu, svazek 31, č. 117).

[11] Krajský soud neshledal rozumný důvod, pro který by měl žalobce zpochybňovat správnost rozhodnutí správních orgánů, neshledal žádné důvody pro povinnost žalobce upozorňovat celní orgány na jejich vlastní chybný postup, či vyhledávat a ověřovat, zda předcházejícími správními rozhodnutími bylo o jeho právech a povinnostech rozhodováno v souladu se zákonem. Princip presumpce správnosti aktu zaručoval žalobci důvodně předpokládat, že dříve vydaná pravomocná rozhodnutí celních orgánů jsou rozhodnutími vykonatelnými a jako takovými se jimi žalobce řídil v dobré víře ve správnost a zákonnost těchto aktů. Tyto akty vyvolaly právní následky, založily práva a povinnosti žalobci a důvěra žalobce ve správnost rozhodnutí při očekávatelné reálné

vynutitelnosti rozhodnutí by měla být podle přesvědčení soudu chráněna jako základní atribut právního státu.

[12] Krajský soud uzavřel, že žalobce splnil veškeré své povinnosti ze zákona na něj kladené a nemůže mu jít k tíži, jednal-li i v budoucnu v souladu s tím, jak mu bylo celními orgány dříve uloženo, neboť byl oprávněn legitimně očekávat neměnnost dříve vydaných rozhodnutí, čímž byl takto srozuměn s právním stavem, který byl pravomocnými rozhodnutími založen. Požadavek vyplývající z článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu na rozumnou míru zjistitelnosti chyby nelze absolutizovat. Tento požadavek znamená, aby si účastník celního řízení fakticky mohl vzhledem k obvyklým poměrům při své činnosti jednoznačně zjistit a přiměřeně jednoduše si správnost výše vyměřeného cla ověřit nebo se o správnosti dozvědět. Chybovaly-li v dané věci samy celní orgány opakovaně, těžko lze po žalobci požadovat jednoznačné a přiměřeně jednoduché ověření správnosti či vytýkat žalobci, že neodhalil a nevytkl správnímu orgánu chybu, která pro něj měla být jednoduše zjistitelná. Jednal-li žalobce v dobré víře ve správnost rozhodnutí, jde o skutečnost, která nemůže jít k jeho újmě, neboť mu plně svědčí princip presumpce správnosti aktu veřejné moci. K vyvrácení žalobních tvrzení o prokázání podmínky možné zjistitelnosti chyby nepostačí argumentace zkušenostmi žalobce při dovozech zboží, protože každý dovozce je ve výsledku ve stejném postavení jako žalobce a garance zakotvená v článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu by tak nebyla prakticky aplikovatelná na žádného dovozce.

[13] Krajský soud v otázce aplikace článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dovodil, že žalobce naplnil všechny kumulativně stanovené základní podmínky a je mu tak garantováno právo, aby clo nebylo vybráno poté, co zboží bylo propuštěno do volného oběhu. Proto soud žalobou napadená rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

III. Kasační stížnost a vyjádření účastníka řízení

[14] Žalovaný (dále „stěžovatel“), se řádně a včas podanou kasační stížností domáhal zrušení výroků č. II a č. III rozsudku krajského soudu (nebrojil proti výroku o spojení věcí ke společnému projednání – poznámka NSS), přičemž jako důvod kasační stížnosti označil nezákonnost rozsudku krajského soudu s odkazem na § 103 odstavec 1 písm. a/ s. ř. s., spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[15] Stěžovatel v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že dvě ze tří výše uvedených podmínek byly splněny, nebyla splněna podmínka nezjistitelnosti chyby celních orgánů žalobcem jednajícím v dobré víře. Naopak krajský soud po přezkoumání napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že veškeré podmínky dané článkem 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu byly splněny a žalobce tak má nárok na to, aby celní orgány dodatečné zaúčtování cla neprovedly.

[16] Spornou tedy zůstala pouze otázka nezjistitelnosti chyby osobou jednající v dobré víře. K této otázce se Nejvyšší správní soud ve výše citovaném shrnujícím rozsudku vyjádřil takto: „*Pokud jde o druhou z výše uvedených podmínek (podle níž chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře*

přiměřeným způsobem zjištěna), musí být zjistitelný charakter chyby, které se dopustily příslušné celní orgány, posuzován s přihlédnutím k povaze chyby, profesní zkušenosti dotčených subjektů a řádné péči, kterou posledně uvedené prokázaly. Povaha chyby závisí na komplexnosti nebo naopak dostatečně jednoduchém charakteru dotčené právní úpravy a časovém období, během něhož orgány ve své chybě setrvaly (bod 32 rozsudku ve věci Agrover Srl, srov. též rozsudek ESD ze dne 3. 3. 2005, ve věci Biegi Nahrungsmittel a Commonfood, C-499/03 P, Sb. rozh. s. I-1751, body 47 a 48). Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 11. 1999, ve věci Söhl & Söhlke (C-48/98, Recueil, s. I-7877, bod 57), je třeba přezkoumat, zda činnost dotčeného subjektu spočívá v podstatné míře v dovozu a vývozu, a zda má dotčený subjekt předchozí zkušenost s výkonem těchto činností."

[17] Podle názoru Nejvyššího správního soudu je dosavadní judikatura konzistentní a vykládá čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, jež stanoví podmínky, za kterých se dodatečné zaúčtování (vyměření) cla neprovede, poměrně restriktivně. Stěžovatel podle těchto dlouhodobě aplikovaných kriterií přezkoumal obě prvoinstanční rozhodnutí a také v tomto směru odůvodnil obě napadená rozhodnutí, na které se plně odkázal, když se domnívá, že se při vydání napadených rozhodnutí od ustálené praxe nijak neodchýlil.

[18] Podle názoru stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku vyložil dotčené ustanovení šířeji, než bylo dosud obvyklé a odchýlil se tak od zavedené rozhodovací praxe. V této souvislosti se stěžovatel domnívá, že se krajský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, když vyložil jednu z podmínek daných článkem 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu (nezjistitelnost chyby celních orgánů osobou jednající v dobré víře) extenzivně nad rámec kazuistik vytyčených ESD.

[19] Stěžovatel má za to, že se v rámci vypořádání odvolacích námitek podrobně zabýval liberačním ustanovením článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu ve vztahu k přezkoumání dodatečných platebních výměrů. Postupem podle § 55b ZSDP byly dodatečné platební výměry opraveny (změněny) tak, aby byly v souladu s platnými právními předpisy. Odvolací orgán v odůvodnění napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že podmínky pro nezaúčtování cla upravené tímto ustanovením nebyly v případě žalobce splněny, protože nebyla splněna podmínka nezjistitelnosti chyby učiněné ze strany CÚ Brno žalobcem (chyba CÚ Brno byla podle názoru stěžovatele přiměřeným způsobem zjistitelná). Tento závěr byl v napadených rozhodnutích řádně odůvodněn zkušeností žalobce, určením míry složitosti právní úpravy a také úvahami o pečlivosti žalobce. Krajský soud tuto argumentaci nepřijal a s odkazem na presumpci správnosti dodatečných platebních výměrů, princip ochrany dobré víry (podmínkou pro zákonnou aplikaci § 55b ZSDP je /byla existence rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jímž byla stanovena daň /clo v nesprávné výši) a zejména specifičnost daného případu (dvojí pochybení celních orgánů) se ztotožnil s tvrzením žalobce, že je mu přisuzována větší míra znalosti celních předpisů a zběhlosti v celních řízeních, než jakou disponují úřední osoby.

[20] Stěžovatel s takovým hodnocením věci nesouhlasí. Jednání CÚ Brno označil za exces a odkázal na zásadu rovného přístupu a správní praxi. Žalobce prokazatelně zjistil, že CÚ Brno po propuštění zboží pochybil při vyměření cla (požádal o doměření), žalobce tedy věděl, že CÚ Brno při propuštění zboží zaúčtoval clo v nesprávně nižší výši (v obou případech bylo při propuštění zboží vyměřeno celkem 16.791 Kč namísto celkových 126.132 Kč podle platných předpisů). Obecně přísluší dovozcům, aby zjistili, jaké právní

předpisy dopadají na operace, jež uskutečňují a jaká je výše cla. Stěžovatel tedy předpokládal, že žalobce před dovozem předmětného zboží zjistil s péčí řádného hospodáře výši poplatků při dovozu, a to i s ohledem na uplatnění zboží na trhu (pečlivost), při vlastní realizaci dovozu si pak uvědomil vyměření nižšího cla a požádal o nápravu. Jestliže za této situace CÚ Brno na žádost žalobce dodatečně vyměřil clo v řádu pouze tisíců Kč (v obou případech celkem 1.181 Kč), pak podle názoru stěžovatele bylo druhé pochybení CÚ Brno s přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem přiměřeným způsobem zjistitelné (ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b celního kodexu), a to bez ohledu na to, zda toto pochybení žalobce skutečně zjistil a deklaroval navenek, či nikoliv.

[21] Stěžovatel souhlasí s tvrzením krajského soudu, že žalobce neměl povinnost zpochybňovat správnost rozhodnutí CÚ Brno, upozorňovat celní orgány na jejich chybný postup, či ověřovat zákonnost předcházejících rozhodnutí. Avšak výslovné upozornění nebo zpochybnění aktů celních orgánů ze strany žalobce není podmínkou pro aplikaci článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Stěžovatel byl povinen hodnotit, zda byla chyba CÚ Brno zjistitelná rozumným způsobem, nikoliv dokládat, zda žalobce chybu zjistil a upozornil na ni.

[22] Pokud jde o otázku přisouzení větších znalostí celních předpisů žalobci, než jakou disponují úřední osoby, pak se stěžovatel domnívá, že zkušení dovozci zboží zpravidla velmi dobře vědí, jak je jimi dovážené zboží uplatnitelné na trhu a zejména jaké náklady jsou s jeho dovozem spojeny. Tyto znalosti úzce souvisejí s rizikem podnikání, pečlivostí, zkušenostmi a dobou praxe v oboru. Žalobce se dlouhodobě zabývá dovozem lihovin a má o této komoditě v souvislosti s jejím uváděním na trh nepochybně dostatek informací. Jistě lze souhlasit s tím, že úzce specializovaný dovozce může mít o jím dovážené komoditě zboží lepší znalosti než úřední osoby, které se ve své praxi zabývají nejrůznějšími druhy zboží a nejsou specializovány na žádnou konkrétní komoditu.

[23] Stěžovatel se proto po vyhodnocení všech kriterií daných judikaturou ESD a NSS a s přihlédnutím k odůvodnění napadených rozhodnutí, domnívá, že chyba, které se CÚ Brno dopustil při dodatečném vyměření cla, byla pro žalobce rozumným způsobem zjistitelná, pokud jednal v dobré víře a s řádnou péčí. Žalobce tedy podle názoru stěžovatele nemá nárok na to, aby celní orgány v daném případě upustily od zaúčtování cla a napadený rozsudek je v tomto směru nezákonný.

[24] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že pokud Nejvyšší správní soud přes výše uvedené po seznámení se spisovým materiálem dospěje k závěru, že daný případ je natolik specifický, že k posouzení otázky nezjistitelnosti chyby CÚ Brno žalobcem jednajícím v dobré víře je třeba se odchýlit od dosavadní praxe, pak stěžovatel dal soudu ke zvážení, zda věc nepředložit v rámci institutu předběžné otázky ESD a nepožádat o výklad čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu ve vztahu k projednávanému případu.

[25] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě ve formuláři celního prohlášení – jednotného správního dokladu - nevyplňuje výpočet cla dovozce, ale přímo celní orgán. Ten při aplikaci výpočtového vzorce v dřívějších řízeních, v nichž byl žalobce účastníkem, postupoval v letech 2007 až 2009 vždy stejně, poté v roce 2010 (aniž došlo ke změně právní úpravy) aplikoval stejný vzorec v dalším řízení jinak. Žalobce za dané situace (při zjištění chybného postupu celního orgánu) považoval za správné požádat

o doměření cla a nově vyměřené clo doplatil. Když se však následně ukázalo, že ani takto nově vyměřené clo nebylo celními orgány správně vypočteno a bylo mu zpětně znovu doměřeno, žalobce se proti takovému postupu ohradil.

[26] Podle názoru žalobce nelze v žádném případě z uvedeného usuzovat, že žalobce při doměření cla věděl o tom, že celní orgán znovu postupoval chybně. Jestliže stěžovatel poukazuje na to, že podmínka zjistitelnosti chyby musí být posuzována s přihlédnutím k povaze chyby, k profesní zkušenosti dotčeného subjektu a k řádné péči povinné osoby, žalobce poukazuje opětovně na to, že je hospodářským subjektem zabývajícím se obchodní činností, organizováním marketingových akcí a soutěží při propagaci zboží značky Berentzen. Z tohoto pohledu žalobce sám nedisponuje početným zaměstnaneckým aparátem (zaměstnavatel v kategorii jeden až pět zaměstnanců) a v rámci celního řízení se nechává proto zastupovat externím celním deklarantem. Proto s úvahami o profesní zkušenosti lze tedy přinejmenším polemizovat a o zanedbání péče rovněž nemůže být řeči. Chyba spočívala v nesprávné aplikaci výpočtového vzorce, který (právě pro jeho složitost) aplikuje sám celní orgán nikoli povinná osoba. Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že by krajský soud otázku naplnění podmínek článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu posoudil nesprávně.

IV. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

[28] Stěžovatel se podle obsahu kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[29] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[30] Ze spisového materiálu správních orgánů vyplývá, že CÚ Brno na návrh žalobce propustil zboží (různé druhy rumů) dvěma rozhodnutími v celním řízení do režimu volného oběhu a vyměřil clo v nesprávné výši (vlastní chybou). Žalobce zjistil chybu CÚ Brno ve výpočtu výše cla a požádal v obou případech o jeho dodatečné vyměření. CÚ Brno žádosti vyhověl a znovu při dodatečném vyměření cla v obou případech pochybil (viz dodatečné platební výměry). Právní předchůdce stěžovatele v této souvislosti nařídil přezkoumání obou dodatečných platebních výměrů na základě § 55b ZSDP.

[31] CÚ Brno v obou případech rozhodl o výsledku přezkoumání dodatečných platebních výměrů tak, že je změnil (navýšil clo na zákonnou výši). Rozhodnutí o výsledku přezkoumání (prvoinstanční rozhodnutí) byla napadena odvoláními, o kterých rozhodl opakovaně stěžovatel napadenými rozhodnutími.

[32] V době vydání dodatečných platebních výměrů nepochybně existovaly důvody pro dodatečné zaúčtování (vyměření) cla podle článku 220 celního kodexu a zároveň nebyla naplněna liberační část tohoto článku (čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu), neboť pochybení CÚ Brno žalobce zjistil a sám na ně upozornil s požadavkem na dodatečné vyměření cla. Při vydání dodatečných platebních výměrů CÚ Brno (opětovně) pochybil v tom, že nesprávně aplikoval vzorec pro výpočet cla. Pochybení CÚ Brno při výpočtu cla v dodatečných platebních výměrech bylo revidováno postupem podle tehdy platného a účinného ustanovení § 55b ZSDP (institut přezkoumání daňových rozhodnutí). Přezkum dodatečných platebních výměrů byl nařízen pro jejich rozpor s právními předpisy (CÚ Brno ve fázi výpočtu cla nesprávně aplikoval vzorec pro výpočet výše cla), přičemž při realizaci takového postupu (navýšení cla v rámci přezkoumání dodatečných platebních výměrů) je třeba rovněž zkoumat dopad článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, jak vyplývá z předchozích rozsudků krajského soudu i Nejvyššího správního soudu v dané věci.

[33] Postupem podle § 55b ZSDP byly v posuzované věci vydané dodatečné platební výměry opraveny (změněny) poté, kdy odvolací orgán v odůvodnění napadených rozhodnutí dospěl k závěru, že podmínky pro nezaúčtování cla upravené tímto ustanovením nebyly v případě žalobce splněny, protože nebyla splněna podmínka nezjistitelnosti chyby učiněné ze strany CÚ Brno žalobcem. Uvedený závěr vycházel z názoru stěžovatele, že chyba CÚ Brno byla z hlediska žalobce přiměřeným způsobem zjistitelná, což stěžovatel v napadených rozhodnutích odůvodnil zkušeností žalobce, určením míry složitosti právní úpravy a také úvahami o pečlivosti žalobce.

[34] Krajský soud tuto argumentaci naopak nepřijal. Odkázal na presumpci správnosti dodatečných platebních výměrů, na princip ochrany dobré víry (podmínkou pro zákonnou aplikaci § 55b ZSDP je /byla existence rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jímž byla stanovena daň /clo v nesprávné výši) a zejména na specifičnost daného případu, vycházející z konkrétních skutkových okolností (kdy došlo ke dvojímu pochybení celních orgánů). Krajský soud přisvědčil námitce žalobce, že je mu přisuzována větší míra znalosti celních předpisů a zběhlosti v celních řízeních, než jakou disponují úřední osoby.

[35] Článek 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství upravuje případy, u nichž, přestože celní dluh vznikne, se dodatečné zaúčtování cla neprovede, pokud *částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení,* přičemž platí, že *pokud byl preferenční status zboží zjištěn na základě systému správní spolupráce s orgány třetí země, považuje se vydání potvrzení těmito orgány v případě, že se ukáže jako nesprávné, za chybu, kterou nebylo možné rozumným způsobem zjistit ve smyslu prvního pododstavce.*

[36] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že úvaha správního orgánu o tom, zda chyba (chyby), které se CÚ Brno dopustil při dodatečném vyměření cla žalobci, byla pro žalobce rozumným způsobem zjistitelná, pokud jednal v dobré víře a s řádnou péčí, je důvodem a naplněním podmínek článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu v nyní posuzované věci, patří pojmově ke správnímu uvážení.

[37] Správní uvážení, tj. hodnocení rozhodných skutečností rozhodujícím správním orgánem, bylo v daném případě krajským soudem shledáno v rozporu s obsahem spisového materiálu. K tomu považuje Nejvyšší správní soud za vhodné předznamenat, že odlišný náhled správního orgánu na způsob hodnocení rozhodujících skutečností krajským soudem sám o sobě není důvodem pro zrušení rozsudku.

[38] V dané věci nebylo zjištěno, že by závěry krajského soudu nebyly podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu, či že by se krajský soud nevypořádal se všemi relevantními okolnostmi posuzované věci. Závěry, k nimž krajský soud dospěl při hodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování.

[39] Nejvyšší správní soud se ztotožnil i se závěrem krajského soudu, podle něhož požadavek vyplývající z článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu na rozumnou míru zjistitelnosti chyby znamená, že účastník celního řízení musí mít fakticky možnost vzhledem k obvyklým poměrům při své činnosti jednoznačně zjistit a přiměřeně jednoduše ověřit správnost výše vyměřeného cla, nebo se o správnosti jinak dozvědět. Takový postup však v nyní posuzované věci možný fakticky nebyl, neboť CÚ Brno v dané věci samy chyboval opakovaně, což možnost jednoduché kontroly či ověření správnosti vylučuje.

[40] Z uvedeného vyplývá, že pochybení CÚ Brno je možné považovat za aktivní chybu celních orgánů. První pochybení tohoto celního orgánu žalobce zjistil a sám na ně upozornil s požadavkem na dodatečné vyměření cla. Při vydání dodatečných platebních výměrů však CÚ Brno znovu pochybil, když nesprávně aplikoval vzorec pro výpočet cla. Toto pochybení CÚ Brno při výpočtu cla v dodatečných platebních výměrech bylo revidováno postupem podle tehdy platného a účinného ustanovení § 55b ZSDP za použití institutu přezkoumání daňových rozhodnutí, přezkum dodatečných platebních výměrů byl nařízen pro jejich rozpor s právními předpisy, který byl skutkově zapříčiněn tím, že CÚ Brno ve fázi výpočtu cla nesprávně aplikoval vzorec pro výpočet výše cla.

[41] Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že mezi účastníky řízení bylo sporným, zda opakované pochybení správních orgánů při vydání dodatečných platebních výměrů mohl žalobce přiměřeným způsobem zjistit, tj. zda výpočet výše cla uvedené v dodatečných platebních výměrech se mu vzhledem k výše uvedeným okolnostem posuzování zjistitelnosti chyby celních orgánů jevit opět nesprávným, to vše za situace, kdy v prvém případě to byl právě žalobce, kdo na chybu při původním vyměření výše cla přišel. Povahu chyby je třeba hodnotit z hlediska komplexnosti nebo jednoduchosti dotčené právní úpravy a časovému období, v němž celní orgány ve své chybě setrvaly. Dále je třeba zkoumat, zda činnost dotčeného subjektu spočívá v dovozu a vývozu a zda tento subjekt má předchozí zkušenost v této oblasti.

[42] Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce podal dne 2. 10. 2008 prostřednictvím svého zástupce pro celní řízení písemné celní prohlášení, kterým navrhl propuštění zboží v něm uvedené do režimu volného obchodu. CÚ Brno rozhodnutím ze dne 7. 10. 2008 zúčtoval vybírané clo ve výši 10.899 Kč a propustil zboží do volného oběhu. Dále žalobce podal dne 20. 7. 2009 prostřednictvím svého zástupce pro celní řízení písemné celní prohlášení, kterým navrhl propuštění zboží v něm uvedené do režimu volného obchodu. CÚ Brno rozhodnutím ze dne 22. 7. 2009 zúčtoval vybírané clo ve výši 5.892 Kč a propustil zboží do volného oběhu.

[43] Dne 4. 2. 2010 žalobce požádal CÚ Brno o doměření cla u dovozních JSD ze dne 2. 10. 2008 a ze dne 20. 7. 2009 *„z důvodu zjištění nových skutečností dle rozhodnutí JSD č. 10CZ01720014427020 ze dne 18. 1. 2010. Tímto dále žádáme o opravu odstavců dle přiložených návrhů JSD a následných výpočtů celního dluhu. Dále žádáme o kontrolu správnosti deklarování rozdílných procent alkoholu a následné uvádění hodnot do výpočtu celního dluhu u rozhodnutí JSD č. 10CZ01720014427020. V případě nejasností prosím volejte nás jakožto přímého zástupce deklaranta.“*

[44] Na základě této žádosti vydal CÚ Brno dne 17. 2. 2010 dvě rozhodnutí o dodatečném vyměření cla. Platebním výměrem č. 90720000122 bylo dodatečně vyměřeno clo ve výši 790 Kč jako rozdíl mezi původně zúčtovanou výší cla dle JSD ze dne 22. 7. 2009 a nově vypočtenou výší cla, a platebním výměrem č. 90720000121 bylo dodatečně vyměřeno clo ve výši 391 Kč jako rozdíl mezi původně zúčtovanou výší cla dle JSD ze dne 2. 10. 2008 a nově vypočtenou výší cla, kdy celní úřad vzal v obou případech v potaz skutečnost, že část zboží – *rum Barcelo Imperial* – má vyšší objemové procento alkoholu.

[45] Z obsahu podnětu CÚ Brno ze dne 3. 9. 2010, č. j. 34719-5/2010-016200-021, vyplývá, že kontrolou citovaných celních prohlášení po propuštění zboží bylo zjištěno, že v daných případech bylo u předmětného zboží nesprávně vypočteno a vyměřeno specifické clo, které je v celním sazebníku Společenství označeno značkou „€/% vol/hl“. Takto vyjádřená sazba specifického cla znamená, že clo vyjádřené v eurech se vypočítá pro každé objemové procento alkoholu na hektolitr v souladu s Nařízením Rady (EHS) č. 2657/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění pozdějších předpisů. V uvedeném případě bylo do aplikace pro výpočet cla chybně zadáno množství objemových procent alkoholu na hektolitr jako upřesněná měrná jednotka TARIC „ASV/X (% vol/Hektolitr), tedy násobek počtu % čistého alkoholu a počtu hektolitrů. Propuštěním předmětného zboží podléhajícímu dovoznímu clu do volného oběhu na základě nesprávných údajů o množství objemových procent alkoholu na hektolitr došlo k zaúčtování částky cla, která je nižší než částka cla dlužná ze zákona.

[46] Správní orgán prvého stupně následně v přezkumném řízení vydal dne 21. 10. 2010 rozhodnutí č. j. 34721-8/2010-016200-021, kterým změnil své rozhodnutí o dodatečném vyměření cla ze dne 17. 2. 2010 – platební výměry č. 9072000121 a č. 9072000122 a dodatečně zaúčtoval daňovému subjektu částku cla ve výši 70.739 Kč respektive 37.621 Kč.

[47] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že krajský soud v napadeném rozsudku vyložil dotčené ustanovení šířeji, než bylo dosud obvyklé a odchýlil se tak od zavedené rozhodovací praxe. V této souvislosti se stěžovatel domnívá, že se krajský soud dopustil

nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Uvedenou námitku neshledal Nejvyšší právní soud důvodnou.

[48] Stěžovatel k této argumentaci vycházel z předpokladu, že žalobce prokazatelně zjistil, že CÚ Brno po propuštění zboží pochybil při vyměření cla, když zaúčtoval clo ve výši celkem 16.791 Kč namísto celkových 126.132 Kč podle platných předpisů. Jestliže si žalobce před dovozem předmětného zboží zjistil s péčí správného hospodáře výši poplatků při dovozu, pak při vlastní realizaci dovozu si uvědomil vyměření nižšího cla a požádal o nápravu. Podle názoru stěžovatele jestliže za takové situace CÚ Brno na žádost žalobce dodatečně vyměřil clo pouze v řádu stovek korun (v obou případech celkem pouze 1.181 Kč), mělo být druhé pochybení CÚ Brno přiměřeným způsobem zjistitelné bez ohledu na to, zda toto pochybení žalobce skutečně zjistil a deklaroval navenek, či nikoli.

[49] Nejvyšší správní soud má za to, že uvedenému předpokladu stěžovatele v posuzované věci nenasvědčují konkrétní skutkové okolnosti. Takový předpoklad by mohl platit například v případě, kdy by žalobce měl k dispozici konkrétní podkladový materiál ke srovnání toho, jak celní úřad přistupuje u konkrétního dováženého zboží ke stanovení výše cla. Žalobce v podaných žalobách shodně tvrdil, že v případě vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 17. 2. 2010 vycházel celní úřad z nových zjištěných skutečností dle JSD ze dne 18. 1. 2010, č. 10CZ01720014427020. Mělo-li tedy takovým srovnávacím materiálem být rozhodnutí CÚ Brno ze dne 18. 1. 2010, č. 10CZ01720014427020, je třeba vzít v úvahu skutečnost, že i toto rozhodnutí se následně ukázalo nesprávným, protože až posléze vyšlo najevo, že i v případě tohoto JSD ze dne 18. 1. 2010, byl aplikován nesprávný způsob výpočtu cla. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nemohl žalobce zjistit, že pochybení celního úřadu vzniklo nesprávným dosazením konkrétních hodnot do matematického vzorce podle sazebníku Společenství, když tato – pro posouzení toho, zda žalobce mohl přiměřeným způsobem pochybení správního orgánu zjistit – zcela zásadní okolnost vyplynula až z výše citovaného podnětu CÚ Brno ze dne 3. 9. 2010. Ve své žádosti o doměření cla ze dne 4. 2. 2010 přitom žalobce zcela výslovně uvedl, že mimo jiné žádá o kontrolu správnosti deklarování rozdílných procent alkoholu a následné uvádění hodnot do výpočtu celního dluhu u rozhodnutí JSD č. 10CZ01720014427020.

[50] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal důvodnou námitku stěžovatele, podle níž měl krajský soud v napadeném rozsudku vyložit dotčené ustanovení celního kodexu šířeji, než bylo dosud obvyklé a odchýlil se tak od zavedené rozhodovací praxe. Krajský soud posoudil dané skutkové okolnosti posuzované věci a při výkladu podmínek daných článkem 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu (nezjistitelnost chyby celních orgánů osobou jednající v dobré víře) dospěl k opačnému závěru než stěžovatel. Podle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud správně posoudil postup celního úřadu a dospěl ke správnému závěru, že částku cla dlužného ze zákona nebylo v nyní posuzované věci možno žalobci doměřit, protože žalobce nemohl v případě dodatečného doměření výše cla předpokládat, že ani provedenou opravou dodatečnými platebními výměry nebylo clo stanoveno ve správné výši. Důvodnosti závěru stěžovatele, že šlo o výklad extenzivní a mířící nad rámec kazuistik vytyčených ESD, tedy Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Považuje však za vhodné korigovat názor krajského soudu, vycházející výhradně z principu presumpce právního aktu. Lze souhlasit s tím, že tento princip zaručoval žalobci důvodně předpokládat, že dříve vydaná pravomocná rozhodnutí celních

orgánů jsou rozhodnutími vykonatelnými, tedy vyvolaly právní následky, založily práva a povinnosti žalobci a je třeba chránit důvěru žalobce ve správnost rozhodnutí při očekávatelné reálné vynutitelnosti rozhodnutí. K uvedenému je však třeba dodat, že v rámci přezkumného řízení podle § 55b ZSDP bylo možné – za splnění určitých skutkových i právních okolností – přezkoumávané rozhodnutí změnit, zrušit či nahradit jiným. V nyní posuzované věci však tyto okolnosti splněny nebyly, neboť změně přezkoumávaných rozhodnutí brání podmínky, obsažené v článku 220 odst. 2 písm. b) Celního kodexu Společenství, které upravují právě případy, u nichž, přestože celní dluh vznikne, se dodatečné zaúčtování cla neprovede.

[51] Požadavek stěžovatele na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněným. K výjimkám z povinnosti položit předběžnou otázku se Soudní dvůr vyjádřil v rozsudku ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, C-283/81, ECLI:EU:C:1984:91: „*Čl. 177 třetí pododstavec musí být vykládán v tom smyslu, že soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je povinen, vyvstane-li před ním otázka týkající se výkladu práva Společenství, splnit svou povinnost předložit věc Soudnímu dvoru, ledaže by shledal, že otázka, která vyvstala, není relevantní nebo že dotčené ustanovení práva Společenství bylo již předmětem výkladu Soudního dvora* [acte clair] *anebo že jediné správné použití práva Společenství je tak zřejmé, že nezůstává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost* [acte éclairé]*; existence takové možnosti musí být posouzena v závislosti na zvláštních rysech práva Společenství, zvláštních obtížích vznikajících při jeho výkladu a nebezpečí rozdílné judikatury v rámci Společenství.*“

[52] Z ustálené judikatury Soudního dvora, jejíž obsah byl – jak již bylo výše opakovaně uvedeno - shrnut rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 – 97, vyplývá, jakým způsobem by měl být dotčený článek 220 celního kodexu ve vztahu k projednávanému případu interpretován. Nejvyšší správní soud nemá žádnou pochybnost o tom, že stěžovatelova námitka nesprávného právního posouzení krajským soudem je nedůvodná, proto neshledal s ohledem na výše uvedené za nutné pokládat stěžovatelem navrženou předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie.

V. Závěr a náklady řízení

[53] Kasační námitky uplatněné stěžovatelem nebyly Nejvyšším správním soudem s ohledem na výše uvedené shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí z úřední povinnosti, nevyplynul důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost proto byla v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. větou poslední zamítnuta.

[54] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěšný, náleží mu proto náhrada nákladů tohoto řízení za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání ve věci samé, tj. ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (advokátní tarif)], tedy celkem 3.100 Kč, a tomu odpovídajících náhradách

hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupkyně žalobce je podle předloženého osvědčení plátcem daně z přidané hodnoty, zdejší soud proto zvýšil částku odměny o 21 % na celkovou výši 4.114 Kč.

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

V Brně dne 27. dubna 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu