

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JUST CS spol. s r. o.,** se sídlem U továren 256/14, Praha 10, zast. JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem náměstí Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2012, č. j. 6876-20/2012-170100-21, č. j. 6876-21/2012-170100-21, č. j. 6876-22/2012-170100-21, č. j. 6876-23/2012-170100-21, č. j. 6876-24/2012-170100-21, č. j. 6876-25/2012-170100-21, č. j. 6876-26/2012-170100-21, č. j. 6876-27/2012-170100-21, č. j. 6876-28/2012-170100-21, č. j. 6876-29/2012-170100-21, a č. j. 6876-30/2012-170100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Af 32/2012 – 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní řízení

[1] Celní úřad Praha 1 platebními výměry ze dne 22. 6. 2010, č. j. 18455-4/2010-176100-021 č. j. 18455-5/2010-176100-021, č. j. 18455-6/2010-176100-021, č. j. 18455-7/2010-176100-021, č. j. 18455-8/2010-176100-021, č. j. 18455-9/2010-176100-021, č. j. 18455-10/2010-176100-021, č. j. 18455-11/2010-176100-021, č. j. 18455-12/2010-176100-021, č. j. 18455-13/2010-176100-021 a č. j. 18455-14/2010-176100-021 doměřil žalobkyni clo za dovoz zboží *„kapsle s rybím olejem“*, neboť na základě následné kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně v celním prohlášení toto zboží nesprávně sazebně zařadila do položky TARIC

č. 1504209000 celní nomenklatury. Oproti prohlášení žalobkyně byl celní úřad toho názoru, že zboží mělo být sazebně zařazeno do podpoložky č. 21069092 celního sazebníku, TARIC kódu 2106909260, neboť toto zboží obsahuje směs více aktivních látek než pouze rybí tuk. Odvolání proti těmto platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 21. 6. 2012, č. j. 6876-20/2012-170100-21, č. j. 6876-21/2012-170100-21, č. j. 6876-22/2012-170100-21, č. j. 6876-23/2012-170100-21, č. j. 6876-24/2012-170100-21, č. j. 6876-25/2012-170100-21, č. j. 6876-26/2012-170100-21, č. j. 6876-27/2012-170100-21, č. j 6876-28/2012-170100-21, č. j. 6876-29/2012-170100-21, a č. j 6876-30/2012-170100-21.

[2] Městský soud v Praze žaloby proti rozhodnutím žalovaného spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 6 Af 32/2012. Rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Af 32/2012 – 45 tyto žaloby zamítl.

[3] Městský soud vycházel ze skutečnosti, že u žalobkyně byla po propuštění zboží do volného oběhu zahájena následná kontrola za účelem ověření správnosti deklarovaného sazebního zařazení předmětného zboží. V jejím průběhu žalobkyně předložila doklad o složení předmětného zboží potvrzený jeho výrobcem a dále poskytla vzorek daného zboží, který byl následně analyzován Celně technickou laboratoří. Na základě těchto podkladů pak žalovaný vydal stanovisko k celnímu zařazení předmětného zboží. Na základě popisu předmětného zboží uvedeného v dokladu o jeho celní orgány předmětné zboží, původně žalobkyní zařazené do podpoložky celního sazebníku pod kód Taric 1504 20 90 00, přeřadily do podpoložky celního sazebníku pod kód Taric 2106 90 92 60.

[4] Podle městského soudu vyplývá ze spisu, že předmětné zboží bylo zařazeno pod kód Taric 2106 90 92 60 bez ohledu na odebraný vzorek a posudek celně technické laboratoře. Celní orgány provedly změnu sazebního zařazení zboží již na základě údajů uvedených v dokladu o složení zboží. Výsledky analýzy žalobkyní předloženého vzorku zaznamenané v protokolu o zkoušce ze dne 14. 12. 2009 pouze podpořily správnost úvahy celních orgánů o nutnosti změny sazebního zařazení předmětného zboží, ale nebyly přímým podkladem, ze kterého by celní orgány při změně celního zařazení vycházely. Městský soud byl proto toho názoru, že to byla žalobkyně, kdo neunesla důkazní břemeno o správnosti tvrzení v podaném celním prohlášení a kdo byl také zodpovědný za správnost celního zařazení podle článku 199 nařízení Komise 2454/93, kterým se provádí celní kodex. Žalobkyně si podle názoru městského soudu musela být vědoma, že nese plnou odpovědnost za sazební zařazení dovezeného zboží a správnost předkládané dokumentace, rezignovala však na ověření správnosti podepsaného celního prohlášení. Městský soud dále zdůraznil, že žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 7. 6. 2010 vyjádřila pouze nesouhlas s tvrzením celního orgánu, že na předmětné zboží nedopadá preferenční zacházení dle dohody mezi EHS a Švýcarskou konfederací, neuplatnila však konkrétní námitky proti závěrům následné kontroly. Za této situace nelze dle názoru městského soudu uznat jako důvodnou námitku žalobkyně ohledně neunesení důkazního břemene ze strany celních orgánů.

[5] K samotné námitce, že by dovážené zboží mělo podléhat preferenčnímu sazebnímu zacházení podle Protokolu č. 2 Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací publikovanou v Úředním věstníku Evropské unie dne 31. 12. 1972 pod L 300/189 (dále též „*Dohoda*“) městský soud uvedl, že při dovozu zboží ze

Švýcarska byl deklarován původ zboží z Francie. Z faktur předložených žalobkyní vyplývá, že jsou na nich uvedeny mimo jiného i kapsle s rybím olejem, u kterých je jako původ země uvedena Francie. Jako vývozce zboží na fakturách je obecně uvedeno Švýcarsko s tím, že vývozce na fakturách prohlásil, že se jedná o zboží původem ze Švýcarska, není-li uvedeno jinak. Toto prohlášení vývozce na fakturách se však podle názoru městského soudu vztahuje jen na ostatní zboží původem ze Švýcarska, nikoliv na předmětné zboží – kapsle s rybím olejem, u kterého je uveden údaj o původu zboží Francie. Skutečnost, že předmětné zboží prošlo Švýcarskem a vrátilo se zpět do Evropské unie dle názoru soudu ještě neznamená, že má původ v Evropské unii. Městský soud se proto ztotožnil se žalovaným, že předmětnému zboží nemohla být přiznána preferenční sazba cla.

[6] Městský soud se nakonec neztotožnil ani s námitkou, že celní orgány nemohly dodatečně vyměřit a vybrat clo podle ustanovení § 220 odst. 1 celního kodexu, neboť by takový postup byl v rozporu s ustanovením čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Městský soud poukázal na zásady aplikace tohoto ustanovení, které formuloval v dřívější judikatuře Nejvyšší správní soud a dospěl k závěru, že v daném případě nebyla naplněna první podmínka čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, neboť clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů. Městský soud byl toho názoru, že odpovědnost za správné sazební zařazení zboží v celním prohlášení nesla žalobkyně. Přestože bylo zboží propuštěno do volného oběhu, neznamenalo to ze strany celních orgánů rozhodnutí o správnosti jeho zařazení podle celního sazebníku. Městský soud se neztotožnil ani s námitkou, že chybný postup celních orgánů zavedly švédské celní orgány v závazné informaci ze dne 26. 6. 2007, č. SETV 1-2007-04857 s platností do 25. 6. 2013. Městský soud uvedl, že předmětná závazná informace celních orgánů Švédska nebyla vydána pro žalobkyni, nemůže se jí proto v projednávané věci dovolávat s ohledem na články 10 a 11 nařízení Komise č. 245/93. Poukázal také na to, že nebyla splněna ani třetí podmínka postupu podle ustanovení článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, podle níž musí osoba povinná zaplatit clo dodržet všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení: Tak tomu podle městského soudu nebylo, neboť popis předmětného zboží, který učinila žalobkyně v celním prohlášení a v přiložených fakturách, nebyl dostatečně přesný pro účely sazebního zařazení.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[7] Žalobkyně (dále též „*stěžovatelka*“) podala proti rozsudku Městského soudu v Praze kasační stížnost. V ní uplatnila kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka namítla, že městský soud nebyl oprávněn rozhodnout o její žalobě bez jednání. Poukázala na to, že městský soud odůvodnil vydání rozhodnutí bez jednání tím, že se k výzvě soudu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. žalobkyně ani žalovaný nevyjádřili, že na jednání trvají. Stěžovatelka je nicméně toho názoru, že pro rozhodnutí bez jednání nebyly splněny podmínky, neboť na vyjádření či nevyjádření se účastníka řízení v tom smyslu, že na jednání trvá, není ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. založena možnost soudu rozhodnout bez nařízení jednání.

[9] Ve věci samé stěžovatelka setrvala na námitkách, které uplatnila již v žalobách proti rozhodnutím. Namítala, že ze strany celních orgánů nebylo v rámci následné kontroly ani později spolehlivě prokázáno, že by dovezla kapsle s rybím olejem obsahující kromě rybího oleje jiné aktivní látky, neboť vzorky dovezeného zboží při této následné kontrole nebyly k dispozici. Z dokladů předložených při dovozu zboží nic takového neplyne a k předmětnému zboží nelze spolehlivě přiřadit ani písemnou formuli k Fish oil capsuls 75 g předloženou při následné kontrole. Je toho názoru, že celní orgány neunesly v dotčeném případě důkazní břemeno, které na nich ze zákona leží, a proto za existující důkazní situace nemohly zařadit zboží pod kód TARIC 2106 90 92 60.

[10] Dále je toho názoru, že i v případě, pokud by bylo nakonec prokázáno, že zboží mělo být takto zařazeno jako zboží s řádně prokázaným původem ve Společenství (Francii) a dovážené ze Švýcarska zpět do Evropské unie nebylo v době dovozu podrobenu clu. Podle stěžovatelky na zboží dopadá preferenční sazební zacházení na základě Dohody jako na zboží původem ve Společenství dovážené do Společenství zpět ze Švýcarska (je toho názoru, že zboží je uvedeno v Protokolu č. 2, Tabulka I., přičemž pro něj není stanovena zemědělská složka cla). Stěžovatelka poukázala na to, že při dovozu zboží sazebního zařazení 2106 90 92 60 ze Švýcarska do Společenství s prokázaným původem ve Švýcarsku celní orgány netvrdí, že by toto zboží pod Dohodu nespadalo a propouštějí je bez cla. Podle stěžovatelky je tu tak nerovnost v přístupu celních orgánů k ní a porušení principu legitimního očekávání, nehledě na zásadní porušení Dohody samotné, když oba celní orgány takovouto otázku jinak řeší u zboží s původem ve Švýcarsku a jinak u zboží s původem ve Společenství.

[11] Stěžovatelka poukázala na to, že působnost Dohody vymezuje její článek 2. Podle něho se Dohoda použije na produkty pocházející ze Společenství a ze Švýcarska, kapitol 25 až 99 Bruselské nomenklatury s výjimkou produktů uvedených v příloze 1, a na produkty uvedené v protokolu č. 2. Dohoda se pak podle názoru stěžovatelky vztahuje jak na produkty pocházející ze Společenství, a to při jejich dovozu ze Společenství do Švýcarska a zpět ze Švýcarska do Společenství, tak také na produkty pocházející ze Švýcarska při jejich dovozu ze Švýcarska do Společenství a nazpět ze Společenství do země původu Švýcarska. Protokol č. 3 k Dohodě podle zmocňovacího ustanovení v čl. 11 Dohody stanovuje pravidla původu zboží pro účely Dohody, nemůže jím být však omezována působnost Dohody samotné. Stěžovatelka poukázala také na ustanovení čl. 4 odst. 4 Dohody, podle kterého produkty pocházející z jedné ze zemí uvedených v odstavcích 1 a 2, které nejsou podrobeny žádnému zpracování nebo opracování ve Švýcarsku, si ponechávají svůj původ, jestliže jsou vyvezeny do jedné z těchto zemí. Mezi tyto země spadá i Společenství, zahrnující veškeré země tvořící Společenství a tedy i Francii. Dále stěžovatelka uvedla, že podle článku 16 odst. 1 Protokolu č. 3 se Dohoda vztahuje jen na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství po předložení dokladu o původu zboží. Toto ustanovení se podle stěžovatelky vždy vykládalo a aplikovalo pružně i pro produkty pocházející ze Společenství při dovozu ze Švýcarska zpět do Společenství a pro produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu ze Společenství zpět do Švýcarska. Poukázala na to, že Celní úřad Praha 1 ale taktéž i Celní úřad Praha 2 připouští a potvrzuje aplikaci Dohody na dovozy zboží původem ve Společenství při jeho dovozu ze Švýcarska zpět do Společenství. Takto Dohodu aplikuje celá Celní správa České republiky a celá Evropská unie. K důkazu

stěžovatelka navrhla např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 42/2011-209, nebo rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2012, č. j. 57Af 40/2010-243.

[12] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný vyložil až v odůvodnění odvolacího rozhodnutí, že Dohoda se s ohledem na ustanovení čl. 16 odst. 1 Protokolu č. 3 po předložení dokladu o původu zboží vztahuje jen na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství. Takto jí nebylo umožněno se k tomuto právnímu posouzení žalovaného vyjádřit, přestože o to v odvolacím řízení v rámci vyjádření ke kontrolnímu protokolu žádala. Žalovaný podle jejího názoru porušil zásadu součinnosti a odepřel stěžovatelce právo se bránit.

[13] Městský soud dále nadbytečně řešil podle stěžovatelky nespornou otázku původu zboží. Poukázala na to, že prohlášení na fakturách u všech 11 dovozů prokazovalo preferenční původ předmětného zboží ve Společenství – ve Francii. Mezi celními orgány a stěžovatelkou tak nebylo sporu o tom, že prohlášení na fakturách ve všech 11 případech jsou důkazem o preferenčním původu zboží ve smyslu Protokolu č. 3 Dohody a v tomto ohledu neměly celní orgány pochyb o prokázání preferenčního původu zboží ve Společenství (Francii). Toto vyplývá již z kontrolního protokolu Celního úřadu Praha 2, kde je na str. 2 až 3 v popisu průběhu následné kontroly uvedeno: *„Původ předmětného zboží byl prokázán prohlášením na faktuře od dodavatele Nahrin AG ... V dovozech pod ev. č. 07CZ1761001335238-6, pol. č. 14 ...(vyspecifikováno všech 11 předmětných dovozů) ... byl dodavatelem prokázán původ zboží Francie (FR)“*. Taktéž to vyplývá z prvoinstančních rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 i z odvolacích rozhodnutí Celního ředitelství Praha. Spor byl podle stěžovatelky veden jen o to, zda na předmětné zboží vůbec dopadá Dohoda s ohledem na nové sazební zařazení zboží učiněné celními orgány. Stěžovatelka připomněla, že s původním sazebním zařazením bylo předmětné zboží propuštěno při použití preferenčního sazebního zacházení s původem ve Společenství - Francie a prohlášení na fakturách byla celními orgány přijata jako důkaz o preferenčním původu zboží.

[14] Dále stěžovatelka namítala, že i kdyby bylo předmětné zboží skutečně původně nesprávně sazebně zařazeno a i kdyby se na předmětné zboží nevztahovalo preferenční sazební zacházení, podle článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu nemohly celní orgány po právu clo dodatečně vyměřit a vybrat. I kdyby se totiž skutečně ukázala nesprávnost původního sazebního zařazení, bylo toto zařazení ze strany stěžovatelky provedeno plně v souladu s publikovanými názory celních orgánů EU, konkrétně plně v souladu se závaznou informací celních orgánů Švédska ze dne 26. 6. 2007, č. SETV1-2007-04857 s platností do 25. 6. 2013. K tomu je nutno připomenout, že i judikát Soudního dvora ze dne 17. prosince 2009 [žádost o rozhodnutí o předběžné otázce *Finanzgericht Baden-Württemberg — Německo) — Swiss Caps AG v. Hauptzollamt Singen (Spojené věci C-410/08 až C-412/08) (2010/C 51/14)*], který celní orgány v dotčených případech aplikovaly, byl vydán ve věci, v níž celní orgány SRN zastávaly a hájily názor o správnosti sazebního zařazení odpovídajícího sazebnímu zařazení učiněnému žalobkyní v rámci celních řízení.

[15] Chyba celních orgánů tedy podle stěžovatelky spočívala v tom, že v době dovozu předmětného zboží zařazovaly celní orgány v celé EU kapsle s rybím olejem do kapitoly 15 a k prosazování tohoto názoru vydávaly závazné informace o sazebním zařazení a vedly soudní spory, sazební zařazení tedy v dotčených případech plně odpovídalo obecně zastávanému názoru celních orgánů v celé EU. Až v důsledku rozsudku soudu vydaného proti jejich obecně zastávanému názoru začaly celní orgány v České republice zpětně vyhledávat rozhodnutí o propuštění zboží odpovídající případu posuzovanému Soudním dvorem ve snaze dodatečně vyměřovat clo. Stěžovatelka, vycházeje z článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, je přitom toho názoru, že pro aplikaci tohoto ustanovení celního kodexu postačí, pokud se této chyby budou dopouštět celní orgány obecně, nikoliv pouze celní orgán, který o věci rozhodoval.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s postupem městského soudu, který o žalobě rozhodl bez jednání. Zdůraznil, že ani žalobkyně ani žalovaný se k možnosti rozhodnutí o věci bez jednání nevyjádřili. Podle žalovaného pak nastala právě ta situace, kterou ustanovení § 51 s. ř. s. předvídá a která umožňuje soudu rozhodnout bez jednání.

[17] K věci samotné uvedl, že v projednávané věci je zásadní spor o sazební zařazení zboží, konkrétně o to, zda zboží žalobkyní popsané jako *„Kapsle s rybím olejem“* má být posouzeno jako *„Tuky a oleje a jejich frakce z ryb, jiné než oleje z jater“* (položky 150420 celního sazebníku) – právní názor žalobkyně, nebo zda má být vzhledem k přítomnosti dalších aktivních látek v kapsli posouzeno jako *„Potravinový přípravek“* (položky 210690 celního sazebníku) – právní názor žalovaného.

[18] K námitce o nedostatečném prokázání složení zboží žalovaný uvedl, že stěžovatelka při následné kontrole předložila celním orgánům doklad o složení s tím, že jsou v něm uvedeny údaje o předmětném zboží. Pozdější námitky stěžovatelky proto považuje za nepodložené a spekulativní. Dále žalovaný uvedl, že již samotná skutečnost, že každá kapsle obsahuje tři aktivní látky (s předpokládanými účinky na lidský organismus) je důvodem k zařazení předmětného zboží do kapitoly 21, čísla 2106 celního sazebníku. Přítomnost dalších dvou aktivních složek (vedle majoritní složky rybí olej) totiž sazební zařazení předmětného zboží do kapitoly 15, čísla 1504 celního sazebníku vylučuje (nejedná se o rybí tuk, ale o potravinový doplněk v kapsli obsahující tří aktivní složky).

[19] K námitce žalobkyně, že obecnost dokladu o složení zboží vyplývá z protokolu Celního úřadu Praha 2, který cituje: *„Uvedené složení výrobku nebylo dostatečně ke správnému určení sazebního zařazení zboží....“*, žalovaný doplnil, že uvedená nedostatečnost byla seznána stran parametrů daných celním sazebníkem nutných pro rozlišení zařazení již jen do podpoložek 21069092 vs. 21069098. Samotnou přítomnost a případný maximální obsah definovaných složek v předmětném zboží lze při odborné znalosti oborů chemie a potravinářství jednoduše odvodit právě z předloženého dokladu o složení a není a nebylo tak nezbytné vyžadovat vzorky a provádět kontrolní analytická měření. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně postup ani výsledek zařazení předmětného zboží celními orgány nijak nerozporovala - viz její vyjádření k výsledku následné kontroly ze dne 7. 6. 2012.

[20] Dále žalovaný poukázal na to, že nemožnost uplatnění preferenční sazby cla potvrdil rozsudek městského soudu s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1Afs 42/2011-209, který se zabýval otázkou preferenčního původu zboží a prostého původu zboží. V rozhodnutí o odvolání a ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že důvodem pro neuplatnění preferenční sazby cla není sazební zařazení předmětného zboží, ale pouze jeho původ. Spor v otázce týkající se vlivu změny sazebního zařazení předmětného zboží (do kódu 21069092) na uznání preferenční sazby cla tak byl odstraněn. Pokud stěžovatelka v žalobě pouze konstatovala, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání připustil, že zboží kódu 21069092 je Dohodou pokryto, nejedná se o žalobní námitku, na kterou by měl městský soud reagovat.

[21] Námitku žalobkyně, že se v případě chyby celních orgánů jedná o chyby obecné, s tím, že se zboží *„kapsle s rybím olejem"* v rámci celé EU zařazovalo do kapitoly 15 celního sazebníku, označuje žalovaný za irelevantní, neboť toto své tvrzení žalobkyně nijak neprokázala a při definování zboží žalobkyně nadále setrvala na nepravdivém a zavádějícím popisu předmětného zboží jakožto kapslí s rybím olejem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku, že v řízení před městským soudem nebyly splněny podmínky pro rozhodnutí bez jednání. Podle ustanovení § 51 s. ř. s. platí, že *„soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen"*. Podle uvedeného ustanovení jsou podmínky pro rozhodnutí bez jednání splněny tehdy, pokud s tím obě strany vyjádří svůj souhlas. Citované ustanovení ovšem vytváří fikci souhlasu s rozhodnutím bez jednání také tehdy, pokud s tím procesní strany přes výzvu soudu aktivně nevyjádří svůj nesouhlas.

[23] Ze spisu k tomu vyplývá, že městský soud účastníky dne 15. 10. 2012 pod č. j. 6 Af 32/2012 – 29 vyzval, aby se ve lhůtě dvou týdnů vyjádřili, zda souhlasí s rozhodnutím bez nařízeného jednání. Součástí této výzvy bylo taktéž poučení o tom, že nevyjádří-li se účastníci v této lhůtě, bude tento souhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu výše uvedené fikce presumován. Stěžovatelka ani žalovaný se však k výzvě městského soudu nevyjádřili (nic jiného ostatně netvrdí ani stěžovatelka v kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud proto shledal, že podmínky podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí věci bez jednání splněny byly. Tato námitka, vztahující se ke kasačnímu důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je proto nedůvodná.

[24] Ve věci samotné jde poté o to, že stěžovatelka jako dovozce zboží ze Švýcarska, tj. ze země nacházející se mimo území Evropského společenství a tedy mimo oblast celní unie Evropského společenství (srov. článek 20 smlouvy o založení Evropského společenství), dovezla do České republiky zboží nazvané *„kapsle s rybím olejem"*. Ve vztahu k České republice tedy nešlo o dovoz zboží z členského státu Evropské unie v rámci její celní unie, ale o dovoz zboží z třetího státu, s nímž však Evropská unie resp. Evropské hospodářské společenství sjednalo dohodu mj. za účelem přispění odstranění obchodních překážek k harmonickému rozvoji a rozšíření světového obchodu [srov. článek I písm. c)

Dohody]. Toto zboží bylo v České republice propuštěno do volného oběhu v rámci třídy, která clem podle [Nařízení Komise (ES) č. 1031/2008 kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku] není zatížena. V rámci následné kontroly sazebního zařazení tohoto zboží však žalovaný zjistil, že zboží mělo být dle kombinované nomenklatury zařazeno do třídy, jež je clem zatížena. Po zařazení zboží do této třídy kombinované nomenklatury proto stěžovatelce doměřil celní dluh.

[25] V rámci této věci není sporné to, že stěžovatelka deklarovala původ dováženého zboží ve Francii, a že zboží do České republiky bylo dovezeno ze Švýcarské konfederace. Tuto skutečnost Nejvyšší správní soud ověřil z průvozních dokladů a z celních prohlášení založených ve spisu žalovaného. Sporným východiskem celé věci je však to, zda žalovaný správně zařadil zboží do třídy 2106 90 92. Pokud by totiž mělo být správné zařazení zboží do třídy kombinované nomenklatury, jež výběru cla nepodléhá, pozbylo by význam řešit další dvě otázky, jež stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti (tj. zda se na zboží vztahuje preferenční zacházení dle zmíněné dohody a zda bylo clo možno vyměřit pro údajné pochybení celních orgánů).

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že nepochybuje o oprávněnosti žalovaného přezkoumat následně celní zařazení zboží. V rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96, publ. pod č. 1701/2008 Sb. uvedl, že *„při rozhodování o propuštění zboží do navrženého celního režimu není rozhodnuto o správnosti zařazení zboží dle celního sazebníku "*. V jiném rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 3/2014 – 40 Nejvyšší správní soud uvedl, že *„pokud tedy při následné kontrole dospěje celní úřad k závěru, že celní zařazení zboží je nesprávné, a doměří z tohoto důvodu clo a daň z přidané hodnoty, nelze tvrdit, že opakovaně - a nadto opačně - posuzuje právní otázku, kterou se již jednou zabýval." Uvedený právní závěr odpovídá i judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Ten v rozsudku ze dne 20. 10. 2005, Overland Footwear Ltd., C-468/03, Sb. rozh. s. I-8937, bod 63, shrnul význam článku 78 odst. 3 celního kodexu tímto způsobem: „Pojmy „nesprávné nebo neúplné údaje" je třeba vykládat tak, že zahrnují jak věcné chyby a opomenutí, tak pochybení ve výkladu použitelného práva." Je tedy nepochybné, že předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti sazebního zařazení."*

[27] Samotný postup žalovaného při přezkoumání zařazení zboží do třídy kombinované nomenklatury vyplývá ze správního spisu žalovaného a souhrnně poté z kontrolního protokolu ze dne 16. 6. 2010. Zástupce stěžovatele v rámci následné kontroly předložil žalovanému popis a složení zboží *„Fish oil capsules"* vypracovaný dne 2. 12. 2008 dodavatelem Nahrin AG. Protože podle názoru žalovaného nebylo toto složení dostatečné k určení správného sazebního zařazení zboží, dne 7. 10. 2008 odebral Celní úřad Praha 2 za asistence pověřené osoby stěžovatelky vzorek zboží *„Kapsle s rybím olejem" (Fischölkapseln 75g, BVET 333, Artikel Nr. 3005452)*. Při tomto odběru zástupce stěžovatelky konstatoval, že se ve všech dovozech jednalo o stejné zboží, nelze tedy přiradit konkrétní kapsle s rybím olejem k určitému dovozu např. dle šarže nebo jiného označení. Toto tvrzení zástupce stěžovatelky Nejvyšší správní soud považuje za věrohodné, neboť v celních prohlášeních založených ve spise je u tohoto zboží vždy uvedeno totožné označení *„Kapsle s rybím olejem"*. Není tedy důvod se domnívat, že by s každou dodávkou byl dodán jiný typ zboží a že by tedy odebraný vzorek zboží včetně popisu jeho složení, který stěžovatelka

předložila žalovanému, neměly dostatečnou vypovídací hodnotu o povaze a charakteru celkem 11 dodávek zboží.

[28] Dle protokolu o následné kontrole dospěl žalovaný k závěru o zařazení zboží do třídy 2106909260 kombinované nomenklatury i na základě stanoviska Celního ředitelství Praha, oddělení 22 k sazebnímu zařazení, včetně protokolu o zkoušce odebraného vzorku PH2228/09 a též rozsudku Soudního dvora Evropské unie Spojené věci C-410/08 až C412/08. Žalovaný zde vycházel jak z podkladů původem od stěžovatelky, která tak dostal šanci hájit svůj postoj k zařazení zboží, tak i z odběru reprezentativního vzorku zboží a jeho analýzy. Výsledné zařazení je tak syntézou všech těchto podkladů. Postup žalovaného je tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu logický a předvídatelný. Ani v shromažďování podkladů pro celní sazební zařazení nezjistil Nejvyšší správní soud žádnou vadu. Vadu při zjišťování skutkové podstaty ve správním řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zde proto neshledal.

[29] Pokud jde o samotnou správnost a přesvědčivost zařazení zboží, stěžovatelka zboží původně zařadila dle celní nomenklatury do třídy 1504 20 90 „*tuky a oleje a jejich frakce z ryb, jiné než oleje z jater – ostatní*“. Žalovaný zboží poté výsledně zařadil do třídy 2106 90 92 celní nomenklatury „*potravinové přípravky, jinde neuvedené ani nezahrnuté – ostatní*“ *s charakteristikou „neobsahující mléčné tuky, sacharózu, isoglukózu, glukózu nebo škrob nebo obsahující méně než 1,5 % hmotnostních mléčných tuků, méně než 5 % hmotnostních sacharózy nebo isoglukózy, méně než 5 % hmotnostních glukózy nebo škrobu*“.

[30] Již jen z popisu složení zboží, které pochází od společnosti Nahrin AG a jenž byl žalovanému předložen stěžovatelkou v celním řízení, je totiž patrné, že ve výrobku se kromě rybího tuku vyskytují i další 4 prvky - mj. želatinový obal kapsle, což potvrdil i rozbor vzorku. Zboží tedy neobsahovalo pouze rybí olej ale i jiné látky. Je tedy přesvědčivější, pokud je zboží zařazeno do třídy, která reflektuje právě mnohost prvků, z něhož se zboží skládá. Nejvyšší správní soud je proto toho názoru, že přeřazení do třídy, jak jej provedl žalovaný, nelze nic vytknout. Kapsle s rybím olejem tedy žalovaný zařadil správně.

[31] Další spornou otázkou je, zda-li zboží zařazené v třídě 2106 90 92 celní nomenklatury s původem ve Francii, dovezené do České republiky ze Švýcarska, mohlo být s ohledem na výše uvedenou dohodu mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskem osvobozeno od cla. Obecně totiž bylo možno na základě tehdy účinného celního kodexu (Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 - s účinností od 30. 10. 2013 nahrazen Nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013 Celním kodexem Unie) přiznat preferenční celní zařazení zboží. Podle článku 20 odst. 3 celního kodexu platilo, že celní sazebník obsahuje taktéž „*preferenční sazební opatření obsažená v dohodách, které Společenství uzavřelo s některými zeměmi nebo s některými skupinami zemí a které upravují poskytování preferenčního sazebního zacházení*“.

[32] Předmětem samotné dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací, jak je deklarováno v odůvodnění této dohody, je zlepšit vztahy při obchodování mezi oběma smluvními stranami. Z dohody vyplývá, že se mezi stranami

postupně upustilo od cel a obdobných opatření, zakázalo se zavádění nových cel a obdobných opatření atp. Pro projednávanou věc je přitom stěžejní článek 2 dohody, který vymezuje její věcnou působnost, tedy vymezuje konkrétně, na které zboží se tato dohoda vztahuje. Podle článku II. se dohoda vztahuje:
„na produkty pocházející ze Společenství a ze Švýcarska

i) kapitol 25 až 99 Bruselské nomenklatury s výjimkou produktů uvedených v příloze I,

ii) uvedené v protokolu č. 2 s patřičným ohledem na tento protokol.“

[33] Pravidla pro určování resp. prokazování původu zboží poté vyplývají z Protokolu č. 3 dohody a prokazování původu se řídí článkem 16 této Dohody. Z uvedeného vyplývá Nejvyššímu správnímu soudu následující logické pravidlo. Pokud ze Společenství na území Švýcarska bylo dovezeno zboží s preferenčním zacházením tj. zboží spadající pod rozsah dohody, toto zboží nepodléhá clu na území Švýcarska. Recipročně ani totožné zboží původem ze Švýcarska nepodléhá clu při dovozu na území Společenství. Uvedené taktéž platí i v případě zpětného dovozu zboží na území původu. To vše právě proto, že zboží bylo přiznáno preferenční zacházení a clu nebylo podrobeno.

[34] Jak však z této dohody vyplývá, toto preferenční zacházení lze při obchodu mezi Společenstvím a Švýcarskem na základě dohody přiznat pouze vymezenému okruhu zboží. Jestliže pak správné celní zařazení dováženého zboží bylo ve třídě 2106909260 kombinované nomenklatury, toto zboží nespadá pod dohodu ani podle článku II písm. i), neboť na kapitolu 21 se toto ustanovení vůbec nevztahuje, a ani se na toto zboží nevztahuje článek II písm. ii) dohody, neboť uvedená třída 21 v protokolu 2 v tabulkách I (produkty, na které se vztahují opatření pro vyrovnání cen) ani II (jež výslovně upravuje osvobození od cla) vůbec uvedena není.

[35] Podle názoru Nejvyššího správního soudu zboží třídy 21 kombinované nomenklatury pod věcný rozsah dohody vůbec nespadá, není tedy ani možné celní preferenční zacházení s tímto zbožím. Na základě celního kodexu ve spojení s dohodou ve vztahu ke Švýcarsku se na toto zboží nevztahuje osvobození od cla. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, který v odůvodnění vyložil, že podle jeho názoru *„dle platných pravidel původu uvedených v Protokolu č. 3, která jsou součástí dohody, je možné při dovozu zboží ze Švýcarska do EU prokazovat preferenční zboží EU, pokud toto zboží bylo dovezeno z EU s prokázaným preferenčním původem*“ s tím závěrem, že v projednávané věci se na území České republiky nedostalo zboží, které by ze Společenství do Švýcarska přišlo s preferenčním původem. Městský soud zde navíc vhodně podotkl, že původ zboží ve Společenství byl deklarován jen na fakturách a nebyl prokázán ani způsobem uvedeným v protokolu č. 3 dohody. Tím se nabízí otázka, zda by vůbec byl takto řádně prokázán původ tohoto zboží ve Společenství.

[36] Vzhledem k tomu, že zboží na základě dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskem nemělo přiznáno preferenční zacházení, uplatnilo se při jeho dovozu obecné pravidlo o uložení a výběru cla na základě celního kodexu při vstupu zboží zpět do prostoru celní unie Společenství. Podle celního sazebníku byla poté výše cla u dováženého zboží zařazeného do třídy 2016 90 92 kombinované nomenklatury určena ve

výši 12,8 %. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že zboží, které náleží do původně deklarované třídy 1504209000, clu nepodléhá.

[37] Vzhledem k výše uvedenému nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit ani námitce, v níž stěžovatelka jen nekonkrétně namítla, že v jiných případech, kdy je prokázán původ zboží ve Švýcarsku, toto zboží celní orgány propouštějí bez cla. Taková nijak konkretizovaná námitka bez dalšího není pro Nejvyšší správní soud relevantní. Pro úplnost však alespoň Nejvyšší správní soud dodává, že je mu známo, že v rozsudku ze dne 3. 8. 2011, č. j. 1 Afs 39/2011 – 95 a v rozsudku ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 42/2011 – 209, posuzoval dovoz osobních automobilů ze Švýcarské konfederace do České republiky, u kterých byl deklarován původ ve Společenství. Meritem sporu v těchto věcech bylo to, že dovozce předepsaným způsobem dle článku 16 Protokolu č. 3 Dohody sice deklaroval původ ve Společenství, avšak v rámci následné kontroly se tento původ nakonec nepodařilo prokázat. Z hlediska možného osvobození od cla zde ale bylo podstatné to východisko, že dovoz automobilů naopak výslovně spadá pod třídu 87 celní nomenklatury, a proto se na něj vztahuje preferenční režim dle článku 2 bodu i) Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací. Nejednalo se tedy o tytéž okolnosti jako v projednávané věci.

[38] Stěžovatelka konečně namítala, že i přes správné celní sazební zařazení a nepreferenční celní zacházení se zbožím v jeho věci nebylo možno vyměřit clo, neboť k chybnému celnímu zařazení došlo vinou celních orgánů (podle tvrzení stěžovatelky jiné celní orgány osvobození od cla přiznávaly, když rybí kapsle zařazovaly do kapitoly 15).

[39] Zásadní podmínky aplikace nevyměření cla podle článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dostatečně konkrétně vyložila už ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 3/2014 – 40, též v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 – 96 (publikovaném ve Sb. NSS pod č. 1701/2008) Nejvyšší správní soud uvedl, že *„podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu příslušné orgány neprovedou dodatečné zaúčtování dovozního cla jen, pokud jsou současně splněny tři podmínky. Clo nesmí být vybráno následkem chyby ze strany celních orgánů; chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně tato osoba musela dodržet všechna ustanovení právních předpisů týkající se jejího celního prohlášení.“*

[40] Pokud jde hned o první z uvedených podmínek, jejíž splnění stěžovatelka dovozuje, je důležité připomenout, že cílem článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání či nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je ovšem hodné ochrany jen tehdy, pokud základ, na němž spočívá toto očekávání, způsobily celní orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají tedy pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 6. 1991, *Mecanarte, C-348/89, Recueil, I-3277*, body 19 a 23). Nejvyšší správní soud dále již opakovaně judikoval, že princip legitimního očekávání je třeba vyložit tak, že orgán veřejné moci vytvoří svým vlastním úkonem určitou situaci, jíž adresát s důvěrou v akty vrchnostenského orgánu

přizpůsobí své jednání a spoléhá na to, že ve své důvěře nebude zklamán (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 - 271).

[41] Dále v rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 – 104 Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-378/87, *Top Hit Holzvertrieb GmbH*, poukázal na to, že povinností deklaranta je uvést veškeré užitečné údaje o dováženém zboží, zejména o charakteristických znacích a způsobu užití zboží, pokud pro správné sazební zařazení není postačující jeho pojmenování nebo vzhled. Navíc, osoba zabývající se dovozem zboží je povinna v případě pochybností o správném sazebním zařazení se informovat a opatřit si všechna možná vysvětlení, zejména požádat o závaznou informaci.

[42] Již městský soud ve svém rozsudku k obdobně koncipované žalobní námitce uvedl, že stěžovatelka na obranu svého legitimního očekávání netvrdila nic konkrétního. Jakkoli v kasační stížnosti stěžovatelka obecně tvrdí, že dříve celní orgány v zařazení zboží postupovaly opačně (poukazuje např. na závazné stanovisko švédských celních orgánů nebo tvrdí, že jednotně postupovaly celní orgány na území celého Společenství) a až v důsledku rozsudku Soudního dvora ze dne 17. 12. 2009 Spojené věci C-410/08 až C412/08 změnily přístup, předně nijak netvrdí a ani neprokázala např. to, s jakým přístupem se ve vztahu ke své osobě skutečně setkala - ať už od českých celních orgánů nebo v rámci Společenství. V tvrzení stěžovatelky tak Nejvyšší správní soud postrádá opravdu přesvědčivé důvody k tomu, aby u ní vzniklo legitimní očekávání v zavedený postup celních orgánů, které by opačným zařazením zboží bylo porušeno.

[43] Jistě lze přisvědčit stěžovatelce, to ostatně vyplývá z protokolu o následné kontrole, že žalovaný k závěru o správnosti o zařazení zboží dospěl i na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 12. 2009. V tomto rozhodnutí šlo o případ, kdy dovozce ze Švýcarska do Německa už v roce 2001 sám deklaroval dovážený přípravek v kapitole 2106 (tedy do zbytkové kategorie potravinových doplňků, které nelze zařadit do jiné třídy) a naopak celní orgán toto zboží zařadil do položek 1515 a 1517 kombinované nomenklatury. Podle Soudního dvora nebyl rozhodující obsah kapsle, ale s tím spojený obal (a jeho složení), neboť toto pouzdro je prvkem, který společně s obsahem určuje účel a povahu výrobků dotčených ve věcech v původním řízení. I když Soudní dvůr v bodě 36 připustil zařazení potravinových přípravků i *„do čísel 1515 a 1517 KN“*, konstatoval nakonec, že nic *„nebrání jejich zařazení do čísla 2106, jelikož, jak bylo zdůrazněno v bodě 32 tohoto rozsudku, jejich balení do kapsle určuje, stejně jako jejich obsah, jejich objektivní charakteristické znaky a vlastnosti. Čísla 1515 a 1517 KN přitom tyto charakteristické znaky výrobků zohlednit neumožňují.“*.

[44] K podezření žalovaného a zahájení následného řízení o přehodnocení celního zařazení zboží ve stěžovatelčině věci nicméně došlo ještě před vydáním rozhodnutí Soudního dvora a to v v rámci následné kontroly (k součinnosti byla stěžovatelka poprvé vyzvána již dne 1. 9. 2009, kdy byl kontrolované osobě sdělen předmět kontroly – správnost zařazení zboží s obchodním názvem *„Kapsle s rybím olejem“*). Už během řízení v prvním stupni zastával tedy celní orgán právní názor na chybné zařazení dováženého zboží, což hodlal posoudit i na základě rozboru vzorku zboží – odebrán dne 7. 10. 2009.

Nejvyšší správní soud je tak toho názoru, že na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 12. 2009 ve spojené věci C-410/08 až C412/08 byl toliko potvrzen dosavadní postup celního orgánu v dané věci. Pouze na základě tohoto rozsudku proto nelze dovozovat změnu náhledu celních orgánů na toto zařazení.

[45] Byla to naopak stěžovatelka, která obchodovala se zbožím, jehož složení sama celním orgánům později předložila v rámci následné kontroly. Z vlastností zboží jasně vyplývá různorodé složení výrobku z více prvků a z toho pak vycházel i celní orgán při posouzení správného zařazení. Jak správně podotkl městský soud i žalovaný, chybné zařazení do kapitoly 15 provedla sama stěžovatelka, aniž požádala o součinnost celní orgány ve formě závazného stanoviska podle článku 12 celního kodexu. Stěžovatelka se tedy ani nepokusila případnou nejasnost (chybu) objasnit a tím nebyla splněna ani druhá podmínka aplikace článku 220 písm. b) celního kodexu. Konečně v uvedených okolnostech Nejvyšší správní soud shledal, že to byla stěžovatelka, která i na základě jí dostupných informací byla povinna zařadit dané zboží správně úměrně jeho vlastnostem. Ani tuto – třetí podmínku stěžovatelka nesplnila. Ze vzniku celního dluhu proto nelze vinit celní orgán. Vznik celního dluhu naopak plně svědčí jednání stěžovatelky a nelze uvažovat o tom, že by clo nemělo být vyměřeno podle článku 220 písm. b) dříve účinného celního kodexu. I v tomto právním názoru se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s městským soudem. Také tato kasační námitka proto není důvodná.

[46] Nejvyšší správní soud se z vyložených důvodů neztotožnil se žádnou z námitek stěžovatelky. Napadený rozsudek Městského soudu v Praze je tedy zákonný, kasační stížnost proti němu podanou Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

IV. Náklady řízení

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, jelikož mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně 23. srpna 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu