

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Federal Express Czech s.r.o.**, se sídlem K Letišti 57/1049, Praha 6, zast. Mgr. Pavlem Pravdou, advokátem se sídlem Na Příkopě 859/22, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-10/2013-900000-304.7, a ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-9/2013-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2017, č. j. 10 Af 5/2014 - 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) výrokem I. zrušeno jím vydané rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-10/2013-900000-304.7, a věc vrácena k dalšímu řízení; výrokem II. dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta žaloba proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-9/2013-900000-304.7 a výrokem III. uložena stěžovateli povinnost nahradit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč.

[2] Předmětem sporu před městským soudem byla celní klasifikace (zatřídění) inkoustových náplní (kartuší) s elektronickým čipem do tiskáren a otázka, zda žalobkyně mohla mít legitimní očekávání o správnosti jí provedeného zatřídění.

[3] Žalobkyně zboží deklarovala pod položkou kombinované nomenklatury, která je obsažena v příloze I nařízení Rady č. 87/2658/EHS (dále jen „kombinovaná nomenklatura“) 8443 99 90 – Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8443; ostatní tiskárny, kopírovací stroje a

telefaxové přístroje, též kombinované; jejich části, součásti a příslušenství – Ostatní – Ostatní. Dle názoru stěžovatele však zboží spadalo do položky 3215 90 00 - Tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, též koncentrované nebo tuhé – Tiskařské barvy – Ostatní. V tomto důsledku bylo žalobkyni doměřeno clo.

[4] Městský soud vycházel ze Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, která jsou uvedena v její první části, hlavě I, písm. A, a z judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 7. 2. 2002, C-276/00, *Turbon International*, rozsudek ze dne 26. 10. 2006, C-250/05, *Turbon)*. Dle pravidla 3 b) platí, že zboží, které lze zařadit do dvou nebo více čísel, neboť se jedná o zboží složené z různých složek, se zařadí podle materiálu nebo složky, které jim dávají podstatné rysy.

[5] Je nesporné, že inkoustové náplně posuzované v projednávané věci, se liší od náplní posuzovaných Soudním dvorem tím, že obsahují elektronický čip. Soud se však ztotožnil se stěžovatelem, že obecné závěry z citovaných judikátů lze aplikovat i v nynějším případě. Je nasnadě, že posuzované náplně mají dvě funkce: (i) doplnění inkoustu do tiskárny a (ii) podíl na funkcích tiskárny. Jak ovšem plyne z pravidel výkladu kombinované nomenklatury i z judikatury Soudního dvora, pro celní klasifikaci je rozhodující, která z uvedených dvou funkcí je převažující.

[6] Převažující funkcí posuzovaných inkoustových zásobníků je zajištění inkoustu pro tiskárnu, nikoliv podíl na tisku samotném. Přítomnost elektronického čipu sice rozšiřuje funkcionality inkoustového zásobníku, neboť umožňuje tiskárně odhalit, že zásobník je prázdný, expirovalo jeho datum spotřeby apod., nejedná se však o natolik zásadní okolnosti, aby odůvodňovaly závěr, že podíl na tisku je hlavním účelem náplně s elektronickým čipem. V tomto smyslu tedy jsou naplněné inkoustové náplně s elektronickým čipem srovnatelné s takovými náplněmi bez elektronického čipu. Odlišné jsou naopak náplně s integrovanou tiskovou hlavou, neboť ta je nezbytnou součástí tiskárny, která provádí samotný tisk. Proto, jak vyložil Soudní dvůr v rozsudku *Turbon International* (C-276/00), je převažující povahou náplně s integrovanou tiskovou hlavou součást tiskárny. Soud měl tedy za to, že žalovaný klasifikoval dovezené zboží správně, a bylo tedy namístě aplikovat odpovídající celní sazbu ve výši 6,5 %.

[7] Dále však bylo potřeba posoudit subsidiární žalobní argumentaci (ta je nadále předmětem sporu v kasačním řízení), dle níž nemělo být clo dodatečně doměřeno, neboť k původní nesprávné klasifikaci došlo chybou celních orgánů a žalobkyně byla v tomto důsledku v dobré víře, že sporné zboží zatřídila správně.

[8] Žalobkyně se konkrétně dovolávala aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, dle nějž 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 přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.

[9] K citovanému ustanovení se opakovaně vyjádřila judikatura Soudního dvora. V rozsudku ze dne 18. 10. 2007, C-173/06, *Agrover*, Soudní dvůr podmínky aplikace uvedeného ustanovení vyložil následovně:

„Pokud jde o první z těchto podmínek, je důležité připomenout, že cílem čl. 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 nebo nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je hodné ochrany stanovené v tomto článku

pouze tehdy, pokud základ, na kterém spočívá toto očekávání osoby povinné zaplatit clo, způsobily „samotné" příslušné orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají tak pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (viz obdobně rozsudek Mecanarte, body 19 a 23).

Pokud jde o druhou z výše uvedených podmínek, 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 (rozsudek ze dne 3. března 2005, Biegi Nahrungsmittel a Commonfood v. Komise, C-499/03 P, Sb. rozh. s. I-1751, body 47 a 48, jakož i výše uvedená judikatura).

Pokud jde o třetí podmínku, deklarant je povinen poskytnout příslušným celním orgánům všechny nezbytné informace stanovené předpisy Společenství a vnitrostátními předpisy, které je popřípadě doplňují nebo provádějí s ohledem na sazební zacházení požadované pro dotčené zboží (výše uvedený rozsudek Faroe Seafood a další, bod 108)." [body 31-33 cit. rozsudku].

[10] Jak dále vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 11. 2012, C-438/11, *Lagura Vermögensverwaltung* (body 18 a 19), pokud celní orgány vydaly závazný akt, jímž potvrdily určitou skutečnost (zde doklad o původu zboží), jedná se o chybu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Z aplikace tohoto ustanovení se pak celní orgány mohou vyvázat pouze prokázáním, že původní rozhodnutí, které představovalo chybu, bylo založeno na nepravdivých tvrzeních deklaranta.

[11] Uvedené závěry Soudní dvůr dále potvrdil v rozsudku ze dne 10. 12. 2015, C-427/14, SIA Veloserviss: „[p]*okud jde o zásadu ochrany legitimního očekávání, je třeba uvést, že podle ustálené judikatury se této zásady může dovolávat každý hospodářský subjekt, u něhož vnitrostátní orgán vyvolal podloženou naději. Jestliže je však opatrný a obezřetný hospodářský subjekt s to předvídat přijetí opatření, které se může nepříznivě dotknout jeho zájmů, nemůže se takové zásady dovolávat, je-li toto opatření přijato*" (bod 39 cit. rozsudku).

[12] Podstatný pro nyní projednávanou věc je též rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 4. 1993, C-250/91, *Hewlett Packard v. Directeur général des douanes* (body 15 a 16), z nějž se podává, že legitimní očekávání může být v povinném subjektu založeno rozhodnutím kteréhokoliv orgánu členského státu unie, pokud se jedná přímo o rozhodnutí orgánů odpovědných za výběr cla, nebo se jedná o rozhodnutí pro tyto orgány závazné. V dané věci se jednalo o situaci, kdy francouzská společnost při dovozech do Francie oprávněně spoléhala na závaznou informaci podanou německými celními orgány jejímu německému zprostředkovateli.

[13] Na uvedenou judikaturu Soudního dvora navazuje rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. V jeho rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96, č. 1701/2008 Sb. NSS, se uvádí, že chybou celních orgánů, na základě níž clo nemá být dodatečně vyměřeno, je takové, zpravidla aktivní jednání celních orgánů, které je založeno na správných a úplných informací poskytnutých žalobcem; dalšími podmínkami je, že povinný subjekt nemohl chybu celních orgánů zjistit a jednal v dobré víře.

[14] V nyní projednávané věci žalobkyně předložila rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199/2009-176100-021, jímž bylo v rámci autoremedury rozhodnuto o přeřazení inkoustových zásobníků z položky kombinované nomenklatury 3215 (Tiskařské barvy, inkousty...) do položky 8443 (Tiskařské stroje...). Stěžovatel ve

vyjádření k žalobě výslovně připustil, že se jednalo o zboží obdobné tomu, které je posuzováno v nyní projednávané věci. Tvrdil však, že rozhodnutí jiného celního orgánu adresované subjektu odlišnému od žalobkyně u ní nemohlo založit legitimní očekávání v této věci.

[15] Soud provedl dokazování a dospěl k závěru, že rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 představuje aktivní chybu celního orgánu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Celní orgán zde rozhodoval o odvolání deklaranta (společnost BÜTTNER, s. r. o., jehož je žalobkyně nepřímým zástupcem), a tedy musel aktivně provést úvahu o správném zařazení sporného zboží. Pokud tedy dospěl k nesprávnému závěru uvedenému v rozhodnutí, že inkoustové náplně je třeba klasifikovat jako součást tiskáren, vyvolal tím v jednotlivcích legitimní očekávání, že se jedná o právní názor orgánů celní správy. To platí tím spíše, že z popisu zboží v rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 neplyne, že by inkoustové náplně obsahovaly integrovanou tiskovou hlavu nebo elektronický čip, který je součástí zboží sporného v tomto řízení. Při neustálené terminologii v této oblasti lze pojem „elektrické *cartridge*“ uvedený v rozhodnutí vyložit tak, že se jedná o všechny inkoustové náplně do tiskáren, nebo při nejmenším o všechny inkoustové náplně opatřené nějakým elektrickým prvkem určeným pro komunikaci s tiskárnou.

[16] Rozhodující není ani to, že uvedené rozhodnutí bylo adresováno subjektu odlišnému od žalobkyně. Jak žalobkyně uvedla, v nyní projednávané věci je sice deklarantem ona, avšak jedná jako zprostředkovatel společnosti BÜTTNER, které bylo vydáno rozhodnutí, z nějž vyvozuje své legitimní očekávání.

[17] Žalobkyni lze stěží klást k tíži, že nerozpoznala rozpor rozhodovací praxe celních orgánů s judikaturou Soudního dvora. Rozhodnutí, jež založilo legitimní očekávání, totiž bylo vydáno až po rozhodnutí Soudního dvora v obou výše citovaných relevantních věcech (*Turbon international* a *Turbon)*. Stanovisko a závazná posouzení Celního úřadu Praha, která stěžovatel předložil při jednání soudu, byla vydána až v letech 2011 a 2012, a tedy stěží mohla ovlivnit legitimní očekávání, které měla žalobkyně v roce 2010.

[18] Ve vztahu ke třetí podmínce, tedy zda byly celním orgánům poskytnuty veškeré relevantní informace, leželo břemeno tvrzení i důkazní břemeno na bedrech stěžovatele. Ten během jednání velmi obecně uvedl, že zboží nebylo specifikováno jako inkoustová náplň s elektronickým čipem a žalobkyně se jím snažila zastírat skutečnou povahu zboží. Soud z celních deklarací ze dne 22. 1. 2010 a ze dne 25. 3. 2010 ověřil, že žalobkyně vskutku zboží označila jen jako „kazety do tiskáren – *cartridge*“. Tímto obecným označením se však nepochybně nesnažila zastírat skutečnou povahu zboží, neboť měla na základě předchozího rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 za to, že veškeré kazety do tiskáren spadají do položky součásti a příslušenství tiskáren, nikoliv do položky inkousty.

[19] Lze proto uzavřít, že stěžovatel měl na dovozy, které žalobkyně uskutečnila po vydání rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, tj. po dni 4. 2. 2010, aplikovat čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a clo za naplněné inkoustové náplně s elektronickým čipem nedoměřit. Tento závěr se ovšem vztahuje jen na dovozy, které žalobkyně uskutečnila po vydání rozhodnutí Celního úřadu Praha 1. Legitimní očekávání totiž nemohlo být vyvoláno ve vztahu k již uskutečněným dovozům. Zatímco rozhodnutí č. j. 41959-10/2013-900000-304.7 se týkalo dovozů deklarovaných dne 25. 3. 2010, tedy po rozhodném datu, rozhodnutí č. j. 41959-9/2013-900000-304.7 se vztahovalo k dovozům, jež žalobkyně deklarovala dne 22. 1. 2010, tedy ještě předtím, než mohla mít jakékoliv legitimní očekávání. Z tohoto důvodu byla žaloba vůči druhému rozhodnutí zamítnuta.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[20] Proti výroku I. a III. rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[21] Namítá, že žalobkyně v odvolání legitimní očekávání, resp. dobrou víru netvrdila, a proto se jí stěžovatel ani nezabýval. Taková námitka byla poprvé uplatněna až v řízení před městským soudem a žalobkyně tedy tvrdila zčásti jiný skutkový stav, než vzaly za základ rozhodování celní orgány. Městský soud tuto námitku připustil, provedl rozhodnutím Celního úřadu Praha 1 dokazování, a tím se dopustil vady řízení, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žalobkyně v průběhu správního řízení dobrou vírou neargumentovala a ani soudu nevysvětlila, co jí v tom bránilo. Ostatně městský soud se touto otázkou vůbec nezabýval.

[22] Stěžovatel namítá, že soudní řízení správní není pokračováním správního řízení. Soud je naopak povinen vycházet z právního a skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí, nikoli rozhodovat na základě nového skutkového stavu. Oddělenost správního řízení a správního soudnictví opakovaně zdůrazňuje i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 99/2014 - 17).

[23] Stěžovatel je přesvědčen, že žalobní námitkou dovolávající se legitimního očekávání v souvislosti s dávno existujícím autoremedurním rozhodnutím Celního úřadu Praha 1, uplatnila žalobkyně zcela nový skutkový žalobní bod. Tím se fakticky úspěšně domohla pokračování správního řízení, neboť soud nevycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování celních orgánů. Byl-li tento žalobní bod opřen o dávno existující rozhodnutí, měla být taková námitka uplatněna již v řízení před celními orgány. Pokud tak žalobkyně neučinila, jde tato skutečnost pouze k její tíži.

[24] O žádné pochybení stěžovatele proto nejde. Není ani zřejmé v čem porušil zákon a proč má nést související náhradu nákladů řízení. V této souvislosti odkazuje na více než přiléhavé rozhodnutí NSS ze dne 28. 5. 2015, č. j. 9 As 291/2014-39, podle něhož mj. platí, že „[z]*ákladním smyslem a účelem přezkumu správních rozhodnutí ve správním soudnictví je poskytnutí soudní ochrany v případech, kdy osoby, jež tvrdí, že byly na svých právech dotčeny, se svých práv nedomohly před správním orgánem, ač se o to pokusily. S ohledem na to, že správní soudnictví tady není pro to, aby suplovalo řízení před správním orgánem, a s ohledem na omezený revizní přezkum v odvolacím řízení, nelze v řízení před správními soudy posuzovat důvodnost námitky týkající se nesprávnosti skutkových zjištění, která byla zcela účelově uplatněna až v řízení před krajským soudem*“.

[25] Z důvodu procesní opatrnosti uplatňuje stěžovatel i námitku nesprávného právního posouzení legitimního očekávání žalobkyně ve smyslu § 103 písm. a) s. ř. s. Městský soud totiž dokazování ohledně tohoto očekávání, které žalobkyni mělo vzniknout při podání celního prohlášení k 25. 3. 2010, provedl pouze seznámením se s obsahem autoremedurního rozhodnutí ze dne 4. 2. 2010, navíc vydaného vůči zcela jinému subjektu. Tím však vůbec nedošlo k objasnění zásadních otázek pro posouzení dobré víry žalobkyně, tj. zda skutečně měla žalobkyně v době podání celního prohlášení uvedené

rozhodnutí k dispozici, a zda žalobkyně celní prohlášení uplatnila skutečně u shodně popsaného zboží se shodným zařazením. Odůvodnění městského soudu je naprosto nedostatečné, neboť se omezilo na konstatování: „*Pokud žalobci jeho obchodní partner předchozí rozhodnutí celního orgánu poskytl a žalobce z něj vyvozoval závěry ohledně právního názoru celní správy, mohlo mu legitimní očekávání vzniknout*“.

[26] Městský soud se zcela vyhnul vyhodnocení skutečnosti, že rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 nemělo na pozdější chování žalobkyně žádný vliv. Sporné náplně deklarovala zcela shodným způsobem v obou posuzovaných případech - „*Kazety do tiskáren- cartridge*“, sazebně je zařadila (zjednodušeně) jako příslušenství tiskáren kódu celní nomenklatury 8443999000. Také v odvolání tvrdila, že se jako příslušenství tiskáren zařazují *cartridge* s čipem, bez čipu a dokonce i prázdné inkoustové *cartridge*. V popisu zboží v celním prohlášení žádná zmínka o elektronickém prvku či elektronické funkci není. Obsah celního prohlášení se tak míjí s obsahem autoremedurního rozhodnutí. Veškeré tyto související skutkové otázky městský soud pominul.

[27] Nesprávně vyhodnotil i kumulativní splnění třetí a prvé podmínky dobré víry. Třetí podmínka čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu ukládá dlužníkům dodržet všechna ustanovení platných předpisů týkajících se celních prohlášení. To platí především ve vztahu k dostatečně podrobně vypovídajícímu a pravdivému popisu zboží, umožňujícímu celním orgánům jednoduché ověření správnosti sazebního zařazení zboží. K celnímu prohlášení žalobkyně přiložila mj. faktury se slovním popisem zboží *empty cartidge* (část kartuší zcela zjevně prázdná bez inkoustu). To potvrdila skutková zjištění v průběhu následné kontroly, kdy byly zjištěny jak naplněné inkoustové *catridge* s elektronickým čipem, kódu celní nomenklatury 32159000090 (zjednodušeně tiskařské inkousty se sazbou cla 6,5 %) a prázdné inkoustové *cartridge* kódu celní nomenklatury 3923900000 (zjednodušeně obaly z plastu se sazbou cla 6,5 %). Žalobkyně ostatně takto paušálně postupovala i v případě předchozího celního prohlášení, proti kterému byla výrokem II. napadeného rozsudku žaloba zamítnuta.

[28] Nedodržela-li žalobkyně dostatečně podrobný popis u zboží různého druhu, neposkytla správné a úplné informace o tomto zboží a nemohla být již z tohoto důvodu v dobré víře. Závěry městského soudu, ze kterých vyplývá, že „*tímto obecným popisem se žalobkyně nepochybně nesnažila zastírat skutečnou povahu zboží*“, jsou zcela v rozporu se závěry jím citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci sp. zn. C- 378/87 *Top Hit Holzvertrieb.*

[29] Úvaha soudu, dle kterého žalobkyně měla v důsledku rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 za to, že je lhostejné, o jaký typ inkoustové náplně se přesně jedná, neboť všechny spadají do položky součástí a příslušenství tiskáren, bylo tedy přirozené, že se omezila na obecný popis zboží, je ničím nepodloženou spekulací. Aby byla splněna první podmínka dobré víry, muselo by autoremedurní rozhodnutí pro žalobkyni objektivně představovat dostatečný základ dobré víry. Popis zboží v tomto rozhodnutí se musí shodovat s popisem zboží v celním prohlášení žalobkyně.

[30] Městský soud se zahrnutím všech inkoustových náplní do tiskáren nebo přinejmenším všech inkoustových náplní opatřených nějakým elektrickým prvkem určeným pro komunikaci s tiskárnou pod popis elektrické *cartridge*, dopustil svévolného nepřípustně širokého výkladu. Tento zcela zjevně obecný a zavádějící popis lze objektivně

pro účely posouzení případné dobré víry vyložit tak, že navozuje dojem funkčnosti *cartridge* založené na elektrickém pohonu, stejně jako například elektrický holicí strojek (jakkoliv je takový výklad nesmyslný) a současně rozumně ještě tak, že jde o *cartridg*e spojenou s elektronickou tiskovou hlavou. Pod uvedený obsah rozhodně nelze zahrnout kartuše s jakýmkoliv byť pasivním elektronickým prvkem nebo dokonce všechny inkoustové náplně do tiskáren.

[31] Popis zboží v autoremedurním rozhodnutí se s oběma druhy skutečně dovezeného zboží zcela míjí a takové rozhodnutí proto nemohlo žádné legitimní očekávání vyvolat.

[32] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[33] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[34] Městský soud nepochybil, připustil-li námitku legitimního očekávání žalobkyně a provedl dokazování autoremedurním rozhodnutím Celního úřadu Praha 1. Jakkoliv lze souhlasit s tím, že soudní řízení správní není pokračováním správního řízení, v řízení před správními soudy platí princip plné jurisdikce. K tomuto principu se opakovaně vyjadřoval rozšířený senát. Např. v usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS bylo již rozhodnuto, že „*žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.*“ *(...)* „*Žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl*“.

[35] Je tedy v souladu se zásadou plné jurisdikce, aby žalobce použil i takové žalobní právní námitky, které ve správním řízení vůbec nepoužil. Nelze žalobci upírat ani možnost podat komplexní žalobu, přestože ve správním řízení zůstal zcela pasivní.

[36] Zásada plné jurisdikce se vztahuje nejen na otázky právní, ale i na otázky skutkové. Při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu městský soud vychází podle § 75 odst. 1 s. ř. s. *ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Podle § 75 odst. 2 první věty s. ř. s. *soud napadené výroky rozhodnutí přezkoumá v mezích žalobních bodů*. Výjimku z této zásady představuje pouze § 76 odst. 2 s. ř. s. (tj. vyslovení nicotnosti rozhodnutí) a § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tj. situace, kdy nepřezkoumatelnost rozhodnutí brání jeho přezkumu v mezích žalobních bodů – viz např. usnesení

rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, část VI., č. 1546/2008 Sb. NSS).

[37] Ohledně postupu při dokazování podle § 52 odst. 1 s. ř. s. platí, že [s]*oud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné*. Ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. pak stanoví, že soud může *v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného*. Limitem pro dokazování před krajským soudem je též § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle něhož [s]*oud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění*.

[38] NSS již v rozsudku ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62, č. 1617/2008 Sb. NSS, judikoval, že „*jedním z cílů reformy správního soudnictví účinné od 1. 1. 2003 bylo naplnit požadavky čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, tj. toho, aby věci týkající se občanských práv a závazků nebo oprávněnosti trestního obvinění (kterým je i obvinění z přestupku), „o nichž bylo rozhodnuto správním orgánem, byly projednány způsobem, který judikatura Evropského soudu pro lidská práva označila termínem plná jurisdikce. Tento pojem znamená, že soud posuzuje nejen zákonnost správního rozhodnutí, ale i skutkovou stránku věci, tedy má možnost dokazování a může zavázat správní orgán při zrušení jeho rozhodnutí názorem soudu nejen na otázky právní, ale i na otázky skutkové.*“ Právě k těmto závěrům se přihlásil rozšířený senát v rozhodnutí ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 - 71, kterým byly částečně překonány i judikaturní závěry v přestupkové věci sp. zn. 9 As 291/2014, na kterou stěžovatel odkázal v kasační stížnosti.

[39] Ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. je tak faktickou transpozicí požadavku tzv. plné jurisdikce, coby atributu práva na spravedlivý proces. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. března 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, č. 1275/2007 Sb. NSS, tento požadavek „*lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodností správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nahrazovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní.*“ Soudem prováděné dokazování však musí současně respektovat požadavek uvedený v § 75 odst. 1 s. ř. s. a směřovat výlučně k zjištění či ověření skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu.

[40] V žalobě žalobkyně tvrdila nesprávné právní posouzení věci (nikoli skutkové novoty), neboť se dovolávala aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, byť v souvislosti s existencí jí dříve nezmíněného autoremedurního rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, ze dne 4. 2. 2010. V žalobě v této souvislosti uvedla „[p]*ro případ, že by se soud neztotožnil s žalobní argumentací týkající se klasifikace zboží, měl být v jeho případě aplikován čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady č. 92/2913/EHS, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celního kodex"). Dle tohoto ustanovení se dodatečné zaúčtování neprovede, došlo-li k chybě na straně celních orgánů, kterou nemohla povinná osoba rozpoznat. Účelem tohoto ustanovení je ochrana právní jistoty jednotlivců, k čemuž žalobce odkazuje především na rozsudky Soudního dvora ve věci Agrover a Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 27/2008 - 96. Chybu orgánů celní správy žalobce spatřuje v rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199/2009-176100-021, jímž bylo zboží společnosti BÜTTNER s.r.o., v jejímž nepřímém zastoupení žalobce jako deklarant jednal i v této věci, přeřazeno do položky 8443 99 90, ačkoliv se taktéž jednalo o inkoustové náplně bez tiskové hlavy. Tímto aktivním jednáním tedy orgán celní správy vyvolal v žalobci legitimní očekávání ohledně celní klasifikace daného zboží; žalobce tak jednal v dobré víře a vzhledem k možnosti různých interpretací kombinované nomenklatury nemohl chybu celní správy zjistit*".

[41] Námitka legitimního očekávání, resp. dobré víry žalobkyně je námitkou přípustnou. Městský soud provedeným dokazováním neporušil § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť dokazování se vtahovalo ke zjištění skutkového a právního stavu, který tu byl v době deklarovaného dovozu (k důkazu bylo provedeno rozhodnutí ze dne 4. 2. 2010, které mělo založit legitimní očekávání žalobkyně ve vztahu k celní deklaraci ze dne 25. 3. 2010 a k celní deklaraci ze dne 22. 1. 2010). Nejednalo se o dokazování ke skutečnostem nastalým až po deklarovaných dovozech či po vydání napadeného rozhodnutí. Takto postupoval naopak stěžovatel, který soudu jako důkaz o správnosti zatříděného zboží předložil stanovisko Celního úřadu Praha Ruzyně vydané v roce 2012 a závazné informace Celního ředitelství v Praze o zatřídění zboží vydané společnosti BÜTTNER, s. r. o. až v roce 2011.

[42] Jakkoliv lze stěžovateli přisvědčit v tom, že je naprosto nelogické, aby žalobkyně svoji dobrou víru ve správné zatřídění zboží neobhajovala již v řízení před celními orgány, a její postup spíše vzbuzuje o tvrzené dobré víře pochybnosti, nelze městskému soudu ohledně provedeného posouzení nic vytýkat.

[43] Skutečnost, zda žalobkyně autoremedurním rozhodnutím v rozhodné době fakticky disponovala a mohlo tedy založit její dobrou víru, totiž nebyla v řízení před městským soudem vůbec sporná. Jak je uvedeno v bodě [40] tohoto rozsudku, žalobní argumentace ohledně dobré víry, resp. legitimního očekávání byla konkrétní a srozumitelná. Tímto způsobem žalobkyně vymezila nejen meze soudního přezkumu ve vztahu k městskému soudu, ale i meze procesní obrany stěžovatele, tedy to, k čemu se má vyjádřit a předložit protiargumenty. Vymezení žalobního bodu a zejména setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení garantuje zásadu rovnosti účastníků řízení. Tak jako nemůže žalobce až v kasační stížnosti namítat skutečnosti, které nebyly uplatněny v řízení před městským soudem, nemůže ani žalovaný v rámci kasačního řízení rozšířit spor o skutečnosti, které nebyly v řízení před městským soudem spornými. Stěžovatel otázku dispozice žalobkyně autoremedurním rozhodnutím v řízení před městským soudem žádným způsobem nezpochybnil.

[44] Z obsahu soudního spisu městského soudu NSS ověřil, že dne 19. 3. 2014 bylo zástupkyni stěžovatele povoleno nahlédnout do soudního spisu a ta se tak měla možnost seznámit mj. i s obsahem autoremedurního rozhodnutí Celního úřadu Praha 1. Z následného vyjádření k žalobě NSS ověřil, že stěžovatel výslovně uvedl, *že „souhlasí s obecným popisem předmětného zboží prezentovaným žalobcem v žalobě, konkrétně, že předmětným zbožím jsou naplněné inkoustové náplně (kartuše) do tiskáren vybavené elektronickým čipem bez tiskové hlavy, což vyplývá ze skutkových zjištění v průběhu celého správního řízení a z obsahu správního spisu. Neztotožňuje se však s vyhodnocením funkce předmětného zboží, provedeným žalobcem ve vztahu k funkčnosti tiskárny, jakožto přístroje, do kterého je předmětné zboží určeno, resp. vkládáno“*.

[45] K aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu uvedl, že ji nepovažuje za možnou, neboť autoremedurní rozhodnutí orgánu Celního úřadu Praha 1 není rozhodnutí celní správy, na základě nějž by toto ustanovení mohlo být aplikováno. Takové rozhodnutí *„by totiž muselo být vydáno v nyní projednávané věci, nikoliv v jiném, nesouvisejícím řízení. Dopustil-li se jiný celní úřad dříve chyby ohledně klasifikace stejného druhu zboží, o něž jde v nyní projednávané věci, nemůže tím být současné řízení ovlivněno.“*

[46] Jeho další procesní obrana k této otázce fakticky spočívala na doslovné citaci z rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 16/2006-120, týkající se však otázky aktivní chyby celního orgánu při propuštění zboží do navrhovaného režimu. Stěžovatel dále namítal, že měla-li žalobkyně pochybnosti o správnosti zatřídění, mohla požádat o závaznou informaci o zatřídění zboží. Závěrem doplnil, že lhůty pro nápravu autoremedurního rozhodnutí již uběhly a celní orgán nemohl své pochybení napravit.

[47] Pokud jde o v kasační stížnosti rozporovaný popis zboží, je třeba připomenout, že ani v tomto směru stěžovatel v řízení před městským soudem neargumentoval. Ve vyjádření k žalobě stěžovatel nezpochybnil, že jde o různé druhy zboží a obecnost popisu zboží označil za *„popis účelový k dosažení sazebního zařazení do čísla 8443 HS*“.

[48] Žádnou jinou obranu stěžovatel ve vztahu k tvrzenému legitimnímu očekávání žalobkyně neuplatnil, a to ani při následném ústním jednání u soudu. Z poslechu záznamu z ústního jednání před městským soudem NSS ověřil, že stěžovatel ke spornému zatřídění předložil při ústním jednání stanovisko Celního úřadu Praha Ruzyně a závazné informace Celního ředitelství vydané společnosti BÜTTNER s. r. o. Odkázal na dle jeho názoru skutkově a právně obdobné věci řešené Krajským soudem v Praze a městským soudem. Výslovně připustil, že zboží, kterého se týkalo autoremedurní rozhodnutí se shoduje se zbožím deklarovaným žalobkyní. K provedenému dokazování autoremedurním rozhodnutím se zástupce stěžovatele vyjádřil krátce tak, že je třeba si povšimnout skutečnosti, že i) jde o rozhodnutí vydané v autoremeduře, tj. bez účasti nadřízeného orgánu, ii) je třeba si povšimnout data vydání tohoto rozhodnutí a porovnat je s datem uskutečněných dovozů a iii) je třeba si povšimnout správnosti popisu deklarovaného zboží, zboží totiž nebylo specifikováno jako inkoustová náplň s elektronickým čipem.

[49] Městský soud se s takto vznesenou protiargumentací stěžovatele podrobně vypořádal. K jím předloženým posouzením uvedl: „[J]*e zřejmé, že v době deklarace posuzovaných dovozů, tedy dne 22. 1. 2010 a dne 25. 3. 2010, nemohl žalobce vycházet ze stanoviska a závazných posouzení Celního úřadu Praha, která žalovaný předložil při jednání.*

Tyto dokumenty totiž byly vydány až v letech 2011 a 2012, a tedy stěží mohly ovlivnit legitimní očekávání, které měl žalobce v roce 2010".

[50] K autoremedurnímu rozhodnutí uvedl, že představuje aktivní chybu celního orgánu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Výslovně uvedl, že „[c]*elní orgán zde rozhodoval o odvolání deklaranta, a tedy musel aktivně provést úvahu o správném zařazení sporného zboží. Pokud tedy dospěl k nesprávnému závěru uvedenému v rozhodnutí, že inkoustové náplně je třeba klasifikovat jako součást tiskáren, vyvolal tím v jednotlivcích legitimní očekávání, že se jedná o právní názor orgánů celní správy. To platí tím spíše, že z popisu zboží v rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 neplyne, že by inkoustové náplně obsahovaly integrovanou tiskovou hlavu nebo elektronický čip, který je součástí zboží sporného v tomto řízení.* (...) *Ve světle judikatury Soudního dvora, zejména rozsudku ve věci Hewlett Packard nemůže obstát obrana žalovaného, že rozhodnutí jiného celního orgánu v jiném řízení nemohlo v žalobci vzbudit legitimní očekávání. Postačí totiž, že se jednalo o závazné rozhodnutí orgánu členského státu, který je zodpovědný za výběr daně (...). Jak žalobce uvedl, v nyní projednávané věci je sice deklarantem on, avšak jedná jako zprostředkovatel společnosti BÜTTNER, které bylo vydáno rozhodnutí, z nějž vyvozuje své legitimní očekávání.*"

[51] Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem, že rozhodnutí vydané společnosti BÜTTNER, kterého žalobkyně v celním řízená zastupovala, mohlo legitimní očekávání o správnosti sazebního zatřídění dováženého zboží vyvolat. Sám stěžovatel při ústním jednání argumentoval závaznými informacemi vydanými této společnosti, nikoli žalobkyni.

[52] Ani na další úvaze soudu, dle které žalobkyně tedy mohla dospět k oprávněnému předpokladu, že považují-li celní orgány za součást tiskárny inkoustovou náplň, která integrovanou tiskovou hlavu neobsahuje, bude do této kategorie spadat náplň s elektronickým čipem, neshledává NSS žádné deficity. Z obsahu autoremedurního rozhodnutí založeného na č. l. 22 městského soudu vyplývá, že změna zařazení provedená Celním úřadem pro Prahu 1 v rámci autoremedury byla podpořena stanoviskem Celního ředitelství Praha, které si celní úřad v rámci posuzování odvolání vyžádal. Jinými slovy celní orgány v rozhodné době skutečně zastávaly názor, že „*elektrické cartdrige určené jako náplně do tiskáren*" se zatřiďují jako součást tiskáren a to bez ohledu na skutečnost, zda obsahují či neobsahují integrovanou tiskovou hlavu. Městský soud se při tomto výkladu žádné svévole nedopustil, ostatně výše uvedené označení doslovně použil Celní úřad Praha 1 právě v autoremedurním rozhodnutí.

[53] K otázce, zda byly celním orgánům poskytnuty veškeré relevantní informace, městský soud správně zdůraznil, že břemeno tvrzení i důkazní břemeno leželo na bedrech stěžovatele. Ten však ve vyjádření k žalobě učinil popis zboží sporným pouze v tom smyslu, že se jím žalobkyně účelově snažila dosáhnout pro ni výhodnějšího zařazení dováženého zboží a během ústního jednání velmi obecně uvedl, že zboží nebylo specifikováno jako inkoustová náplň s elektronickým čipem. U ústního jednání zástupce stěžovatele vůbec o prázdných kartuších, které žalobkyně zatřídila shodným způsobem, nehovořil, výslovně naopak připustil, že se v obou případech jednalo o svoji povahou srovnatelné zboží.

[54] V takto vymezeném rozsahu se městský soud zabýval obecným popisem zboží. Z celních deklarací žalobkyně ze dne 22. 1. 2010 a ze dne 25. 3. 2010 ověřil, že zboží bylo označeno skutečně jen jako „*kazety do tiskáren – cartridge*“ a uvedl, že dle jeho názoru nešlo o stěžovatelem namítanou snahu žalobkyně zastírat skutečnou povahu zboží. Žalobkyně měla na základě předchozího rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 za to, že veškeré elektrické kazety do tiskáren spadají do položky součásti a příslušenství tiskáren, nikoliv do položky inkousty. Dokonce ani v případě, že by si byla vědoma toho, že názor Celního úřadu Praha 1 je nesprávný, nedopouštěla by se obecným popisem mystifikace, neboť pro ni výhodnější celní zařazení by nezajistil obecný popis zboží, ale naopak jeho konkrétní, avšak zavádějící popis. Městský soud proto zdůraznil, že pokud by v celním prohlášení žalobkyně např. v rozporu se skutečným stavem uvedla, že dováží inkoustové náplně opatřené integrovanou tiskovou hlavou, nepochybně by se dopustila uvedení nepravdivých údajů a třetí podmínka aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu by nebyla splněna.

[55] Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známo, že právě takový lživý popis zboží byl důvodem pro neuznání dobré víry žalobkyně ve věci projednávané NSS v rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 - 104, na kterou stěžovatel mj. odkazoval. Soud se ztotožňuje se závěrem, že ve vztahu ke třetí podmínce, tedy zda byly celním orgánům poskytnuty veškeré relevantní informace, leželo břemeno tvrzení i důkazní břemeno na bedrech stěžovatele.

[56] Konečně k datu autoremedurního rozhodnutí se městský soud vyjádřil v tom smyslu, že legitimní očekávání nemohlo být vyvoláno ve vztahu k již uskutečněným dovozům. Zatímco rozhodnutí č. j. 41959-10/2013-900000-304.7 se týkalo dovozů deklarovaných dne 25. 3. 2010, tedy po rozhodném datu, rozhodnutí č. j. 41959-9/2013-900000-304.7 se vztahovalo k dovozům, jež žalobkyně deklarovala dne 22. 1. 2010, tedy ještě předtím, než mohla mít jakékoliv legitimní očekávání. Z tohoto důvodu byla žaloba vůči druhému rozhodnutí zamítnuta.

[57] Stěžovatel v kasační stížnosti fakticky městskému soudu vytýká, že věc neposuzoval a neprováděl dokazování také z hlediska skutečností, které žádná ze stran neučinila spornými. Je zcela zřejmé, že žalobkyně z logiky věci sama svou dobrou víru zpochybňovat nebude, stěžovateli však objektivně vůbec nic nebránilo, aby argumentaci předestřenou v kasační stížnosti uplatnil již v řízení před městským soudem. Neučinil-li tak, resp. učinil tak pouze ve shora omezeném rozsahu, nemůže nyní soudu vytýkat, že nevedl dokazování či neposuzoval skutečnosti z pohledu předestřeného v kasační stížnosti. Soud je nestranným rozhodčím sporu, nikoli advokátem žalobce či žalovaného a nepřísluší mu proto nad rámec otázek, které přezkoumává z úřední povinnosti domýšlet možnou další argumentaci stran. I pro stěžovatele, který ačkoliv je správním orgánem, platí klasické římskoprávní pravidlo *vigilantibus iura scripta sunt*, tj. právo přeje bdělým.

IV. Závěr a náklady řízení

[58] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[59] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto by jí soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jí žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 9. května 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu