

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Molins, s. r. o.**, se sídlem Korandova 2883/12, Plzeň, zastoupené JUDr. Martinem Janákem, advokátem se sídlem Sedláčkova 212/11, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2016 č. j. 24368-2/2016-900000-304.6, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2018, č. j. 30 Af 50/2016 – 148,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2018, č. j. 30 Af 50/2016 – 148, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 26. 9. 2016 č. j. 24368-2/2016-900000-304.6, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady soudního řízení ve výši 32.684 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Janáka.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Plzeňský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 4. 2016 doměřil žalobkyni clo ve výši 57.769 Kč za zboží propuštěné do režimu volného oběhu na základě rozhodnutí v celním řízení ze dne 14. 11. 2014. Druhým dodatečným platebním výměrem z téhož dne pak doměřil žalobkyni clo ve výši 278.978 Kč za zboží propuštěné

do režimu volného oběhu na základě rozhodnutí v celním řízení ze dne 5. 12. 2014. Důvodem doměření byl v obou případech celní dluh vzniklý podle čl. 201 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství [dále jen „celní kodex"; s účinností od 1. 5. 2016 zrušen a nahrazen nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie]. Při následné kontrole po propuštění zboží totiž vyšlo najevo, že dovezeným zbožím nebyl „*tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřapíkovaný*" spadající do podpoložky 2401 10 85 00 kombinované nomenklatury [zavedené nařízením Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení č. 1001/2013, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, dále též „celní sazebník" nebo (bude-li odkazováno na konkrétní kódy a popis zboží celního sazebníku, obsažené v příloze I tohoto nařízení) „kombinovaná nomenklatura" či „KN"], ale „*tabák ke kouření*" spadající do podpoložky 2403 19 90 00 KN.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil oba dodatečné platební výměry tak, že z výroků vypustil povinnost uhradit penále, a ve zbývající části je potvrdil. Přisvědčil celnímu úřadu, že nesprávné deklarování dováženého zboží, a v důsledku toho uplatnění nesprávné sazby pro výpočet dovozního cla vedlo ke vzniku celního dluhu. Vzhledem k tomu, že dováženým zbožím nebyl tabák s kódem 2401 10 85 00 KN, ale s kódem 2403 19 90 00 KN, nemohlo být uplatněno nejen osvobození od cla udělené povolením č. 11CZ166500EU00018, ale předmětné zboží podléhalo clu, jímž je zatíženo zboží s kódem 2403 19 90 00 KN, tedy sazbě 74,9 %, nikoliv sazbě 0 %. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že byly splněny podmínky pro neprovedení dodatečného zaúčtování cla ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Citovaný článek lze použít pouze tehdy, pokud clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany celních orgánů, tato chyba nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna a současně tato osoba dodržela všechna ustanovení platných právních předpisů týkající se jejího celního prohlášení.

[3] Žalobkyně namítla v odvolání, že dovezený tabák použila při testování strojů a následně jej zničila pod celním dohledem, z čehož dovozovala splnění podmínek výše uvedeného povolení, opomněla však, že nárok na osvobození od cla podle tohoto povolení by jí vznikl jedině za předpokladu, že by dovezla tabák s kódem 2401 10 85 00 KN. Dovozem tabáku s kódem 2403 19 90 00 KN porušila podmínku uvedenou v daném povolení. Nelze proto tvrdit, že došlo k aktivní či pasivní chybě celních orgánů ve smyslu judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Údaje uvedené žalobkyní v celním prohlášení se vzájemně nevylučovaly a mohly skutečně deklarovanou klasifikaci opodstatnit. Přestože v době dovozu (při propuštění zboží do navrhovaného režimu) bylo zboží fyzicky kontrolováno, kontrola neprobíhala za účelem ověření správného sazebního zařazení. Správné označení a sazební zařazení dováženého zboží bylo možné zjistit až při následné kontrole.

[4] Dále žalovaný uvedl, že i kdyby žalobkyně nemohla stanovit správné sazební zařazení zboží bez použití Vysvětlivek k harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „vysvětlivky k HS"), nebylo by možné hovořit o takové chybě, která by nemohla být přiměřeným způsobem zjištěna osobou povinnou zaplatit clo, pokud jedná v dobré víře. Bylo na žalobkyni, aby si v případě pochybností opatřila závaznou informaci o sazebním zařazení zboží. Byť pouhá skutečnost nesprávného

zařazení zboží není sama o sobě porušením třetí podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu (dodržení právních předpisů), žalobkyně neposkytla celním orgánům všechny informace stanovené právními předpisy nezbytné pro sazební zacházení, označila-li v celním prohlášení zboží jako „*tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřapíkovaný*“. Z takového popisu nebylo zřejmé, zda se jedná o tabák nevhodný (nepoužitelný) ke kouření, kterému by odpovídal kód 2401 10 85 00 KN s celní sazbou 0 %, na základě povolení pro osvobození od cla.

[5] Vypuštění povinnosti hradit penále z výroků platebních výměrů žalovaný odůvodnil změnou právní úpravy, neboť podle § 22 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, penále z doměřeného cla nevzniká.

[6] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. K námitkám, že celní orgány nesprávně posoudily sazební zařazení dováženého tabáku a k zařazení použily veřejně nedostupné vysvětlivky k HS, odkázal na základní zásady celního řízení, podle nichž má primární odpovědnost za správné sazební zařazení osoba povinná zaplatit clo. Pokud jí vzniknou pochybnosti o správném použití ustanovení, jejichž nedodržení může vést ke vzniku celního dluhu, je na ní, aby si opatřila všechna možná vysvětlení. Může přitom požadovat informaci o používání celních předpisů podle čl. 11 celního kodexu. Celní orgány k tomuto požadavku vydávají stanovisko, které je sice nezávazné, ale pokud by bylo nesprávné, bylo by možné uvažovat o chybě celních orgánů ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Dále je možné požádat o závaznou informaci o sazební zařazení zboží podle čl. 12 celního kodexu. Žalobkyně žádnou z těchto možností nevyužila.

[7] Ve druhém okruhu námitek žalobkyně podle soudu v podstatě akceptovala zařazení zboží do čísla 2403 KN, ale tvrdila, že clo nemělo být dodatečně zaúčtováno podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, neboť nezaúčtování cla vyplývalo z chyby celních orgánů. Krajský soud odkázal na výsledky zkoušky provedené celně technickou laboratoří, podle nichž dovážený tabák nebylo možné podřadit pod deklarovanou podpoložku 2401 10 85 90 KN, neboť podle vysvětlivek k HS do čísla 2401 KN patří nezpracovaný tabák ve formě celých rostlin nebo listů v přírodním stavu nebo jako sušené nebo fermentované listy, celé nebo odřapíkované, ořezané nebo neořezané, nalámané nebo nařezané. Tabákové listy, smíchané odřapíkované a máčené tekutinou s takovým složením, jež zabraňuje plísni a vysychání a uchovává chuť a vůni. Dále tabákový odpad, např. vzniklý při manipulaci s tabákovými listy nebo z výroby tabákových výrobků. Z uvedeného plyne, že žalobkyně popsala zboží v době propuštění do celního režimu volný oběh chybně jako „*tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured) neodřapíkovaný*“, místo správného údaje „*tabák ke kouření*“, a zároveň jej zařadila do nesprávné podpoložky KN.

[8] Krajský soud souhlasil s žalovaným, že žalobkyně nesplnila tři kumulativní podmínky podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Chybu celních orgánů dovozovala ze skutečnosti, že až do doby kontroly akceptovaly propuštění zboží při jeho zařazení do deklarovaného čísla 2401 KN. Předmětem řízení o propuštění zboží do navrhovaného celního režimu však není schvalování celního zařazení zboží, ale otázka splnění podmínek pro propuštění. Celní orgány nemohou v případě každého jednotlivého dovozu vždy důkladně přezkoumávat správnost sazebního zařazení zboží ještě před tím, než rozhodnou o jeho propuštění do příslušného celního režimu. Opačný požadavek by

představoval výraznou překážku obchodování s dováženým zbožím. Spravedlivou rovnováhu lze naopak vidět v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o jeho zařazení do podpoložky KN a aniž by se zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 124/2016 – 29, a ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 – 120, č. 1059/2007 Sb. NSS). Případné chybné zařazení propouštěného zboží pod nesprávný kód kombinované nomenklatury deklarantem a navazující akceptace tohoto nesprávného zařazení celním úřadem, nevylučuje možnost provedení následné kontroly s případným doměřením cla. Při propuštění žalobkyní dováženého zboží do volného oběhu nebylo o správnosti sazebního zařazení rozhodováno. Není přitom podstatné, že v souvislosti s propuštěním do volného oběhu bylo zboží kontrolováno v tzv. velkém celním řízení na základě čl. 68 celního kodexu.

[9] Využila-li by žalobkyně výše zmíněných možností podle čl. 11 a čl. 12 celního kodexu, bylo by možné zvažovat, zda postup celních orgánů byl chybou, pro kterou nelze přistoupit k dodatečnému zaúčtování cla. Soud ovšem v posuzované věci neshledal chybu celních orgánů spočívající v jejich aktivním jednání.

[10] Za chybu celního orgánu by bylo možné považovat i jeho pasivitu, pokud by docházelo k velkému množství dovozů stejného zboží během dlouhého časového období a celní orgány by zůstaly v tomto období nečinné. Tuto možnost je však třeba vykládat restriktivně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 – 97, č. 1701/2008 Sb. NSS, bod 54). Chyba celních orgánů v důsledku jejich pasivního přístupu by mohla nastat v případě, kdy bylo konkrétní zboží propuštěno do navrhovaného režimu na základě celních prohlášení, které předložila osoba povinná zaplatit clo, tato prohlášení byla kompletní a poskytovala výslovně takový popis zboží se zřetelem na relevantní nomenklaturu, že by bylo možno bez dalšího odhalit jeho nesprávné sazební zařazení (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 4. 1993, *Hewlett-Packard*, C-250/91, body 20 a 21). K pochybení na straně celních orgánů však v posuzované věci nemohlo dojít, neboť chyba vznikla v důsledku nesprávných informací poskytnutých deklarantem - žalobkyní.

[11] S ohledem na absenci chyby celních orgánů a s ohledem na skutečnost, že ke splnění podmínek čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu musí dojít kumulativně, je zřejmé, že celní orgány nebyly povinny citované ustanovení aplikovat.

[12] V důsledku výše uvedených závěrů byly nedůvodné také navazující námitky, v nichž žalobkyně tvrdila porušení zásady legality, zásady ochrany práv nabytých v dobré víře, zásady subsidiarity a proporcionality. Žalovaný se nedopustil ani procesní vady tím, že rozhodl o změně dvou platebních výměrů jedním rozhodnutím. Platební výměry spolu skutkově souvisely a žalobkyně proti nim podala jedno společné odvolání. Postup žalovaného byl naopak v souladu se zásadou hospodárnosti.

## II. Obsah kasační stížnosti

[13] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s“).

*II.1 Rozhodné skutkové okolnosti*

[14] Stěžovatelka uvedla, že vyrábí cigaretové balicí linky pro úpravu surového (nezpracovaného) tabáku na balení a výrobu cigaret. Součástí výrobního procesu těchto linek je testování a nastavení podle požadavků zákazníků s využitím vstupních surovin (zejména sušeného řezaného tabáku) dodaných zákazníkem. Každý stroj je třeba nastavit na míru podle vlastností konkrétního tabáku. Clo bylo doměřeno za tabák, který byl dovezen výlučně za účelem tohoto testování.

[15] O způsobu (režimu) dovozu tabáku stěžovatelka opakovaně jednala s celním úřadem už od roku 2010. Výsledkem bylo povolení daňového skladu ze dne 20. 4. 2012 (do něhož je tabák umístěn ihned po dovozu a v němž probíhá testování linek) a povolení celního režimu volného oběhu se zvýhodněným sazebním zacházením z důvodu zvláštního použití s tím, že zboží dosáhne osvobození od cla a DPH použitím ke zkouškám, analýzám nebo pokusům (podle čl. 95 až 101 nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 o systému Společenství pro osvobození od cla) a po těchto zkouškách bude zcela zničeno spálením.

[16] Stěžovatelka se podmínkami obou povolení důsledně řídila. Zboží bylo propouštěno do režimu volného režimu běžným (nikoliv zjednodušeným) postupem a vzhledem k citlivosti komodity bylo při každém jednotlivém dovozu provedeno tzv. velké celní řízení, během něhož byl vždy otevřen kontejner a náhodně vybrána bedna s tabákem. Tabák byl zástupci celního úřadu zkontrolován, vyfotografován a poté převezen do daňového skladu. Veškeré zboží bylo vždy po otestování balicí linky beze zbytku zničeno pod přímým dohledem celního úřadu.

[17] Po přibližně šesti letech popsané praxe zahájil celní úřad kontrolu po propuštění zboží, při níž dospěl ke dvěma zjištěním: (1) povolení daňového skladu a na něj navazující povolení konečného užití nebyla vydána v souladu s právními předpisy – tato chyba byla připsána vystavujícímu celnímu úřadu a (2) dovezený tak měl být zařazen nikoliv pod deklarovaný kód 2401 10 85 90 KN, ale pod kód 2403 19 90 00 KN (tj. „tabák ke kouření“). Na základě posledně uvedeného závěru celní úřad doměřil clo, aniž by přihlédl k podstatným skutečnostem, na které stěžovatelka v průběhu kontroly upozorňovala. Tabák nebyl určen ke kouření, ale výlučně k nastavení a testování balicí linky. Tabák nebyl v EU používán nebo spotřebován ke kouření, ale byl použit k předepsanému účelu konečného užití. Veškerý dovezený tabák byl zcela zničen pod celním dohledem. Z těchto důvodů bylo doměření cla nezákonné, neoprávněné a jdoucí proti smyslu celních předpisů. Krajský soud se s takovými tvrzeními nedokázal vypořádat.

*II.2 Sazební zařazení tabáku*

[18] Stěžovatelka namítla v řízení před krajským soudem, že žalovaný se řádně nevypořádal s její argumentací týkající se sazebního zařazení dováženého tabáku. Soud se k této námitce vyjádřil zcela nedostatečně. Stěžovatelka proto setrvala na svém právním

výkladu, neboť jej krajský soud přesvědčivě nevyvrátil. Byla i nadále přesvědčena, že dovážený tabák nejpřesněji odpovídal popisu „*tabák neodřapíkovaný, sušený teplým vzduchem (flue-cured), pro testování stroje*“. Sazební zařazení pod číslo 2401, mezi tzv. nezpracovaný tabák, stanovila na základě objektivních okolností, podoby a charakteristiky dováženého tabáku. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 4 Afs 141/2017 – 62, a ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 – 57, vyplývá, že jedním z pojmových znaků tabáku ke kouření (2403 KN) je způsobilost ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a dalším pojmovým znakem je skutečnost, že tabák musí být určitým způsobem upraven (nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků). Z uvedeného lze dovodit, že zboží označené „*tabák neodřapíkovaný, sušený teplým vzduchem (flue-cured), pro testování stroje*“ jednoznačně vhodný ke kouření není, neboť vyžaduje další zpracování.

[19] Citovaný popis byl v celních prohlášeních uváděn správně a pravdivě. Tabák totiž vždy obsahoval i řapíky (nebyl odřapíkovaný) a nebyl v žádném případě určen ke kouření. První část testování výrobních linek má právě funkci „zpracování tabáku“, které spočívá v oddělení silnějších stébel tabákových listů, oddělení cizích příměsí a předmětů, čistění, česání a provzdušnění tabáku (tyto procesy byly zdokumentovány celním úřadem při místním šetření). Teprve po tomto zpracování je tabák vhodný pro balení do cigaret.

[20] Podle stěžovatelky je pro zařazení pod číslo 2403 směrodatný účel použití – tabák má být určen ke kouření. Prokazatelně jediným účelem dovozu tabáku v posuzované věci však bylo testování vyráběných cigaretových linek. Tabák nebyl objektivně ani subjektivně určen ke kouření. Vysvětlivky, které k výkladu použil žalovaný, nebyly stěžovatelce známy, a navíc přiřadily slovům právních předpisů jiný význam. Stěžovatelka byla přesvědčena, že splnila principy pro řazení do kódů kombinované nomenklatury definované v rozsudku č. j. 4 Afs 141/2017 – 62. Žalovaný ani krajský soud to však nevzali v úvahu.

[21] Stanovisko celně technické laboratoře je postaveno na vysvětlivkách k HS k číslu 2401. Ty však nejsou právním předpisem, nemají normativní povahu a především nejsou veřejně dostupné, resp. lze je zakoupit od vydavatele – Světové celní organizace, což však s ohledem na vysokou cenu není běžnou praxí, již by mohly celní orgány oprávněně vyžadovat. Teprve po pečlivém prostudování vysvětlivek k HS vyjde najevo, že za nezpracovaný tabák se pokládá tabák ve formě celých rostlin nebo listů v přírodním stavu, nebo jako sušené nebo fermentované listy, resp. tabák, který *není vhodný* ke kouření. Podle celně technické laboratoře je za „tabák vhodný ke kouření“ považováno cokoliv, co obsahuje tabák a co lze ubalit do tvaru cigarety a vykouřit. Pro tento extenzivní výklad je však třeba znát vysvětlivky k HS. Žalovaný odmítl stěžovatelčinu námitku týkající se vysvětlivek k HS konstatováním, že jsou chráněny autorským právem, a proto nejsou volně šiřitelné po internetu. Tato skutečnost je podle stěžovatelky dokladem, že se jedná pouze o nezávazný výklad. Krajský soud se k právní povaze vysvětlivek k HS nijak nevyjádřil, v této části je proto napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[22] Je-li podle všeobecného pravidla 1 pro výklad kombinované nomenklatury směrodatné znění čísel a poznámek ke třídám a kapitolám, nelze než považovat znění „tabák ke kouření“ za zavádějící, neboť navozuje potřebu zkoumat účel použití tabáku. Logicky lze dovodit, že se nejedná o tabák ke kouření, pokud není dovážen ke kouření, ale

k jiným účelům (k testování balicích linek). Není možné tvrdit, že pojem „tabák ke kouření“ jednoznačně znamená „tabák vhodný ke kouření“. Slovo „vhodný“ není v celním sazebníku uvedeno. Nelze proto než konstatovat, že sazební zařazení nelze rozumně seznat či stanovit bez použití vysvětlivek k HS. Krajský soud k tíži stěžovatelky přebral nesprávnou právní argumentaci žalovaného. Judikatura v zásadě dovodila, že vysvětlivky k HS představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že je jejich znění v souladu se samotnými ustanoveními celního sazebníku a nemění jeho význam (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 12. 2007, *Van Landeghem*, C-486/06, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 – 40). V posuzované věci však dochází mezi těmito dokumenty k rozporu, což vede k nemožnosti vysvětlivky k HS použít.

[23] Stěžovatelka byla přesvědčena, že položku 2403 11 lze gramatickým a logickým výkladem jednoznačně definovat jako tabák, který je dovážen právě za účelem kouření. V dobré víře a v souladu s ustálenou několikaletou praxí a přístupem celního úřadu tak zařazovala dovážený nezpracovaný tabák, jehož účelem nebylo kouření, do podpoložky 2401 10 85 90.

*II.3 Aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu*

[24] Z čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vyplývají čtyři podmínky, kdy se doměřené clo dodatečně nezaúčtuje: (1) nezaúčtování vyplývá z chyby celních orgánů, (2) osoba povinná zaplatit clo nemohla chybu rozumným způsobem zjistit, (3) dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení a (4) jednala v dobré víře. Stěžovatelka splnila všechny čtyři podmínky.

II.3.1 První podmínka - zda se jednalo o chybu ze strany celních orgánů

[25] Celní úřad propustil dovezený tabák do volného oběhu s úplným osvobozením. Osvobození bylo přitom založeno na skutečnosti, že tabák byl určen k testování a nastavování výrobní linky, nikoliv na sazebním zařazení zboží. V době vydání povolení celního režimu konečného užití a poté při každém propuštění zboží do celního režimu a vyřízení režimu konečného užití měl celní úřad k dispozici všechny dostupné údaje potřebné pro posouzení, zda byly splněny podmínky pro úplné osvobození zboží od cla. Klíčovou skutečností pro vydání povolení i pro vyřízení režimu konečného užití bylo dosažení předepsaného použití tabáku a jeho následné úplné zničení.

[26] Skutečnost, že tentýž celní úřad, který vydal povolení konečného užití, dospěl v rámci kontroly po propuštění zboží k závěru, že toto povolení bylo (údajně) vydáno protiprávně, dokazuje, že celní orgány se dopustily první chyby, když povolení vydaly, a dalších chyb, když toto povolení každoročně obnovovaly. Rozhodnutí, jímž celní úřad zrušil povolení konečného užití, následně zrušil žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 4. 2016 a vrátil věc celnímu úřadu k novému projednání. V postupu celního úřadu tak lze shledat chyby mající charakter aktivního jednání, které ve stěžovatelce vyvolalo oprávněnou důvěru, že při řádném splnění podmínek stanovených povolením má nárok na osvobození od cla. Tato důvěra byla každoročně utvrzována znovu vydáváním totožného povolení konečného užití.

[27] Podle stěžovatelky se nelze ztotožnit s alibistickým přístupem celního úřadu, který ji vědomě uvedl v omyl povolením nesprávného režimu, ale následně svůj předchozí postup zpochybňoval tvrzením, že povolení bylo vydáno pro nezpracovaný tabák, nikoli pro tabák ke kouření. Povolení konečného užití soustředilo stěžovatelčinu pozornost na dodržování jeho podmínek. Celní úřad byl obeznámen s tím, jaký tabák a za jakým účelem po několik let dovážela. Při kontrolách dováženého tabáku, při schvalování daňového skladu a při každé likvidaci výrobků vzniklých testováním byli zástupci celního úřadu seznamováni s tím, v jaké formě je tabák dovážen, jak probíhá jeho zpracování před balením cigaret i s tím, že není určen ke kouření. Celní úředníci podílející se na uvedených činnostech nikdy nevznesli žádné námitky. Při každém dovozu prováděli fyzickou kontrolu tabáku, o níž pořizovali záznamy. Měla-li stěžovatelka rozpoznat, že předmětný tabák nebylo možné pokládat za nezpracovaný, neboť nebyl dovážen ve formě celých rostlin nebo listů, je s podivem, že si této na první pohled viditelné skutečnosti nevšimli celní odborníci, kteří byli nepochybně obeznámeni i s vysvětlivkami k HS. Celní úřad si musel či přinejmenším měl být vědom toho, že zboží nesplňuje podmínky zacházení utvrzené zavedenou praxí. Tvrzení, že celní úřad neměl povinnost provádět fyzickou kontrolu zboží, je irelevantní, neboť ji prováděl. A současně tak implicitně prováděl také kontrolu sazebního zařazení.

[28] Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za chybu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu může být pokládáno i pasivní jednání celních orgánů, a to zejména tehdy, neměly-li žádné námitky k sazebnímu zařazení zboží během dlouhého časového období (rozsudek *Hewlett-Packard*, bod 21). Situaci, kdy každý dovoz tabáku byl předmětem velkého celního řízení a fyzické kontroly, aniž by celní orgány vznesly jedinou námitku, lze podle stěžovatelky nepochybně považovat za pasivní jednání celních orgánů vzbuzující oprávněnou důvěru, že ověřovaná celní prohlášení byla správná a rozhodnutí o osvobození tabáku od cla byla přijímána po důkladné kontrole. Argumentace žalovaného rozsudkem Soudního dvora 18. 10. 2007, *Agrover*, C-173/06, z něhož dovodil požadavek na aktivní jednání celních orgánů, není případná. Nadto, podle stěžovatelky chyba, k níž došlo, byla způsobena aktivním jednáním celních orgánů, neboť celní úřad postupoval aktivně při provádění fyzických kontrol tabáku. Také odkaz na rozsudek č. j. 1 Afs 27/2008 – 97 není příléhavý, neboť citovaná věc se týkala značně rozvolněných poměrů, zatímco v nyní posuzované věci probíhalo jednání s celními orgány formální administrativní formou s odkazem na příslušné právní normy.

[29] Stěžovatelka považovala za nepřezkoumatelnou pro vnitřní rozpornost část napadeného rozsudku na str. 10 a 11, v níž krajský soud poukázal na primární odpovědnost deklaranta za správné sazební zařazení a spatřoval spravedlivou rovnováhu v tom, že celní orgány propustí zboží do navrženého režimu relativně rychle, aniž by přitom rozhodly o jeho sazebním zařazení. Tyto úvahy jsou podle stěžovatelky zmatečné a neodpovídají zákonným požadavkům na odůvodnění rozsudku. Soud nemůže poměřovat výklad právních ustanovení (základní zásady celního řízení) s tvrzenou výhodností pro deklaranta, aby na druhé straně nepřiměřeným výkladem jiných okolností mu tyto přičetl k tíži. Právní povinnosti mají mít jasnou a výstižnou povahu. Tvrzení, že celní orgány nemohou v případě každého jednotlivého dovozu důkladně přezkoumat zařazení zboží, je účelové a alibistické. Soudem dovozovaná „liberace“ není namístě.

II.3.2 Druhá podmínka – zda mohla stěžovatelka zjistit chybu rozumným způsobem

[30] Stěžovatelka nemohla rozumným způsobem zjistit, že deklarované sazební zařazení není správné. Znění kombinované nomenklatury není v tomto případě jednoznačné, jak již vysvětlila výše. Nezpracovaný tabák je logicky ten, který musí být nejprve podroben průmyslovému zpracování, k němuž dochází mj. i v rámci čištění jakožto vstupního procesu výroby cigaret v cigaretových linkách vyráběných stěžovatelkou. Skutečnost, že celní úřad si musel vyžádat stanovisko odborníků z celně technické laboratoře a rozhodnutí o doměření daně z něj rozsáhle cituje, prokazuje, že sazební zařazení tabáku nebylo zřejmé ani celním odborníkům, přestože měl celní úřad k dispozici vysvětlivky k HS.

[31] Při posouzení, zda se jedná o chybu rozumně rozpoznatelnou, hraje významnou roli i zkušenost deklaranta [viz „guidelines“ pro aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vydané Evropskou komisí, str. 10, bod 48]. Stěžovatelka naplňuje charakteristiku nezkušeného obchodníka, který nemohl rozumným způsobem a při vynaložení přiměřeného úsilí chybu v sazebním zařazení zjistit. Hlavní činností stěžovatelky není dovoz zboží, ale výroba cigaretových linek. Dovoz tabáku je zcela okrajovou činností. Celní prohlášení za ni zpracovává externí zástupce. Stěžovatelka jednala s náležitou pečlivostí, transakce podrobně vysvětlila celnímu úřadu a po vzájemné dohodě požádala o povolení konečného užití. Tyto kroky byly přiměřené skutečnosti, že v průběhu několika let neexistovaly ohledně klasifikace zboží pochybnosti.

[32] Po stěžovatelce nebylo možné rozumně požadovat, aby si vyžádala od celního orgánu závaznou informaci s ohledem na mnohaletou praxi celního orgánu, který při kontrolách nevznesl žádnou výtku k sazebnímu zařazení. Podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2016, č. j. 22 Af 13/2014 – 55, je závazná informace o sazebním zařazení pro účely čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu irelevantní, neboť se k ní váže samostatný liberační důvod podle čl. 217 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Argumentaci touto judikaturou krajský soud ignoroval a nezaujal k ní žádné právní stanovisko.

[33] Krajský soud vytkl stěžovatelce, že si neopatřila potřebná vysvětlení postupem podle čl. 11 a 12 celního kodexu, nezohlednil však, že stěžovatelka s celním úřadem aktivně vyjednávala a všechny skutkové a právní otázky konzultovala. Nezanedbala tak náležitou péči. Stěžovatelka může prokázat, že došlo k písemnému styku s celním úřadem, jehož obsah z materiálního hlediska vykazuje znaky žádosti o vydání závazné informace podle čl. 11 celního kodexu (jedná se písemnou i ústní komunikaci přinejmenším od roku 2006, komunikaci předcházející povolení daňového skladu ze dne 20. 4. 2012, povolení celního režimu volného oběhu se zvýhodněným sazebním zacházením z důvodu zvláštního použití a na něj navazující rozhodnutí). Stěžovatelka nebyla povinna své podání formálně označit. Nesprávný výklad celního úřadu nelze přičítat k její tíži. Stěžovatelka se poskytnutými informacemi řídila. Celní orgány i krajský soud zaujali formalistický výklad. Posouzení této otázky soudem bylo nesprávné a bylo v příkrém rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Soud připustil, že k popsanému jednání došlo (viz str. 10 napadeného rozsudku), ale nevyvodil z toho řádné závěry.

II.3.2 Třetí podmínka – zda stěžovatelka dodržela právní předpisy týkající se celního prohlášení

[34] Stěžovatelka předložila celním orgánům veškeré informace a dokumenty stanovené celními předpisy. Dovážený tabák popsala pravdivě a výstižně jako „*tabák neodřapíkovaný, sušený teplým vzduchem (flue-cured), pro testování stroje*“. Celní úřad změnil popis na „*tabák ke kouření*“ až na základě stanoviska celně technické laboratoře a vysvětlivek k HS, a to až po několik let probíhající nezpochybněné praxi. Stěžovatelka nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že neposkytla veškeré nezbytné informace pro zařazení zboží v rámci celního sazebníku. Uvedená charakteristika vystihovala dovážené zboží úplně a přesně a nebyla zavádějící.

II.3.4 Čtvrtá podmínka – zda stěžovatelka jednala v dobré víře

[35] Již z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka jednala v dobré víře, když používala povolení konečného použití vydané celním úřadem a při každém úkonu téhož celního úřadu se utvrzovala v přesvědčení o splnění podmínek pro osvobození od cla zboží dováženého za účelem testování. Krajský soud opomněl vypořádat námitky vztahující se k chybám při vydání povolení konečného použití, jeho rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný.

II.3.5 Shrnutí k otázce naplnění podmínek nezaúčtování doměřeného cla

[36] Stěžovatelka byla přesvědčena, že splnila všechny podmínky pro nezaúčtování doměřeného cla stanovené v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Po celou dobu dbala na dodržení podmínek, které celní úřad stanovil pro osvobození zboží od dovozního cla. Jejich součástí bylo i úplné zničení výrobků vzniklých testováním balicích linek. Na vážení, odvoz do spalovny až po úplnou likvidaci vždy dohlížel celní úřad a o zničení byly pořizovány záznamy. Teprve tím byl režim konečného užití považován za vyřízený. I tuto okolnost (úplné zničení zboží pod dohledem celních orgánů) stěžovatelka pokládala za neslučitelnou s doměřením celního dluhu.

[37] Vyměření cla ze zboží, pro jehož dovoz celní úřad stanovil podmínky zvláštním povolením, které několik let pečlivě kontroloval při každém celním řízení, a poté bděl nad jeho úplnou likvidací a řádným vyúčtování konečného užití nelze než označit za jednání popírající oprávněnou důvěru vyvolanou tímtéž celním úřadem. Smyslem postupu podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je přitom omezení dodatečných plateb dovozního cla na případy, kdy je tato platba odůvodněná a slučitelná se zásadou ochrany legitimního očekávání (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 11. 2008, *Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading*, C - 375/07). Ani s touto argumentací se krajský soud nevypořádal.

[38] Celní orgány vytrhly z celého komplexu kontrolních zjištění skutečnost, že dovážený tabák nebyl správně sazebně zařazen, aniž by zhodnotily všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a přihlédly ke všemu, co vyšlo najevo – včetně vlastních pochybení a prokázaného zničení zboží. Tolerance k vlastním chybám je tak v příkrém nepoměru k penalizaci stěžovatelky, přičemž k identifikaci pochybení potřeboval celní úřad podporu specialistů na klasifikaci zboží.

*II.4 Námitka porušení základních zásad činnosti správních orgánů*

[39] Pro úplnost stěžovatelka dodala, že celní orgány porušily základní zásady činnosti správních orgánů. Především zásadu legality (§ 2 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád), neboť postupovaly v rozporu s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře (§ 2 odst. 3 správního řádu) a zásadu legitimního očekávání (§ 2 odst. 4 téhož zákona). Celní orgány nedodržely ani zásady subsidiarity a proporcionality, neboť nezohlednily pochybení celního úřadu a dobrou víru stěžovatelky.

[40] Vadná byla také forma rozhodnutí žalovaného, jakož i postup, který jeho vydání předcházel. Napadené rozhodnutí mělo být vydáno ve formě dvou samostatných rozhodnutí, nikoliv jednoho rozhodnutí, které mění dvě meritorní rozhodnutí vydané v prvním stupni. O věci měla být vedena také dvě samostatná řízení. Každý platební výměr se týkal jiné věci, proto se měl žalovaný vypořádat s opravnými prostředky samostatně.

## III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[41] Žalovaný ve vyjádřené ke kasační stížnosti zopakoval svou argumentaci, z níž vycházelo napadené rozhodnutí. Stěžovatelka v replice setrvala na svých kasačních námitkách.

## IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[42] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[43] Kasační stížnost je důvodná.

### *IV.1 Sazební zařazení tabáku*

[44] Podstata stěžovatelčiny námitky spočívala v tvrzení, že jí dovážený tabák spadal do podpoložky 2401 10 85 90 KN a že stanovisko celně technické laboratoře, které toto zboží zařadilo do podpoložky 2403 19 90 00 KN, bylo nesprávně postaveno na nezávazném výkladu obsaženém ve vysvětlivkách k HS. Připustila, že vysvětlivky k HS vedou k závěru, že do čísla 2401 lze zařadit jen tabák, který není vhodný ke kouření, tento nezávazný dokument však podle ní přiřadil slovům právních předpisů jiný význam, a proto jej nebylo možné použít. Krajský soud naopak ze stanoviska celně technické laboratoře vycházel a stěžovatelčiny argumenty neshledal důvodnými s tím, že pro určení správného sazebního zařazení mohla požádat o informaci podle čl. 11 celního kodexu nebo o závaznou informaci podle čl. 12 téhož předpisu. Byť se krajský soud výslovně nevyjádřil k právní povaze vysvětlivek k HS, jeho právní názor k otázce sazebního zařazení je z rozsudku zřejmý a srozumitelný, nevypořádání této dílčí námitky proto nezpůsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal, že by stanovisko celně technické laboratoře bylo vadné z důvodu použití vysvětlivek k HS.

[46] Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále též „HS“) byl zaveden uzavřením Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží dne 14. 6. 1983 v Bruselu (dále jen „úmluva o HS“). Společně s protokolem o její změně ze dne 24. 6. 1986 byla schválena jménem tehdejšího Společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987. Na základě čl. 3 odst. 1 úmluvy o HS se každá smluvní strana zavazuje, že její celní a statistické nomenklatury budou v souladu s HS, že bude používat bez dodatků a změn všechny položky a podpoložky HS, jakož i jejich číselné znaky a dodržovat číselné uspořádání HS. Každá smluvní strana se rovněž zavazuje používat k výkladu HS všeobecná pravidla, jakož i všechny poznámky ke třídám, kapitolám, číslům a položkám HS a neměnit rozsah posledně uvedených. Světová celní organizace schvaluje také vysvětlivky a stanoviska k zařazení zboží přijaté Výborem pro HS.

[47] Základním právním předpisem pro sazební zařazení zboží dováženého do Evropské unie je celní sazebník (viz výše bod [1]), zejména pak jeho příloha I, v níž je uvedena kombinovaná nomenklatura (KN). Ta se skládá z harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží Světové celní organizace (prvních šest čísel), dalšího třídění EU k této nomenklatuře (podpoložky kombinované nomenklatury na sedmém a osmém místě), předběžných ustanovení, doplňkových poznámek ke třídám a kapitolám a poznámek pod čarou vztahujících se k podpoložkám KN. Komise každoročně přijímá nařízením úplnou verzi kombinované nomenklatury a celních sazeb vyplývající z opatření přijatých Radou EU nebo Komisí, přičemž toto nařízení se použije od 1. ledna následujícího roku. Jakožto součást nařízení je kombinovaná nomenklatura závazná a přímo použitelná. Znění kombinované nomenklatury použitelné na skutkový stav v posuzované věci, týkající se roku 2014, plyne z nařízení č. 1001/2013.

[48] Druhá část KN zahrnuje třídu IV, týkající se „*výrobků potravinářského průmyslu; nápojů, lihovin a octa; tabáku a vyrobených tabákových náhražek*“. Uvedená třída obsahuje mj. kapitolu 24, nadepsanou „*Tabák a vyrobené tabákové náhražky*“. Tato kapitola (ve znění nařízení č. 1001/2013) obsahuje následující sazebníková čísla, položky a podpoložky:

| Kód KN | Popis zboží | Smluvní celní sazba (%) |
|---|---|---|
| (1) | (2) | (3) |
| 2401 | Nezpracovaný tabák; tabákový odpad | |
| 2401 10 | – Tabák, neodřapíkovaný | |
| 2401 10 35 | – – Tabák sušený přirozenou cirkulací vzduchu (light air-cured) | 11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ([139]) |
| 2401 10 60 | – – Tabák orientálního typu sušený při denním světle (sun-cured) | 11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net |
| 2401 10 70 | – – Tabák sušený bez denního světla (dark air-cured) | 11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net |
| 2401 10 85 | – – Tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured) | 11,2 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ([140]) |
| 2401 10 95 | – – Ostatní | 10 MIN 22 € MAX 56 €/100 kg/net ([141]) |

...

| | | |
|---|---|---|
| 2403 | Ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky; „homogenizovaný“ nebo „rekonstituovaný“ tabák; tabákové výtažky a esence (tresti) | |
| | – Tabák ke kouření, též obsahující tabákové náhražky v jakémkoliv poměru | |
| 2403 11 00 | – – Tabák do vodní dýmky specifikovaný v poznámce k položkám 1 této kapitoly | 74,9 |
| 2403 19 | – – Ostatní | |
| 2403 19 10 | – – – V bezprostředním obalu o čisté hmotnosti nepřesahující 500 g | 74,9 |
| 2403 19 90 | – – – Ostatní | 74,9 |
| | – Ostatní | |
| 2403 91 00 | – – „Homogenizovaný“ nebo „rekonstituovaný“ tabák | 16,6 |
| 2403 99 | – – Ostatní | |
| 2403 99 10 | – – – Žvýkací a šňupací tabák | 41,6 |
| 2403 99 90 | – – – Ostatní | 16,6 |

[49] Všeobecná pravidla pro výklad KN, která jsou obsažena v části první hlavě I bodě A, stanoví: „Zařazení zboží do kombinované nomenklatury se řídí těmito zásadami:

> 1. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. [...]

> 2. b) Každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3.
>
> 3. Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto: a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem. [...]
>
> 6. Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole."

[50] Také Evropská Komise vypracovává na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení o celním sazebníku vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře (dále jen „vysvětlivky ke KN"), které pravidelně zveřejňuje v Úředním věstníku Evropské unie.

[51] Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na základě všeobecných pravidel výkladu KN jsou pro zařazení zboží směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a že názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, *Baby Dan*, C-272/14, bod 25). Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží třeba hledat obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, tak jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek k třídám nebo kapitolám (viz rozsudky ze dne 16. 9. 2004, *DFDS*, C-396/02, bod 27, ze dne 15. 9. 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, bod 47, a ze dne 15. 2. 2007, *RUMA*, C-183/06, bod 27). Za účelem zařazení do odpovídajícího čísla může účel použití výrobku tvořit objektivní kritérium, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž to, zda tomu tak skutečně je, musí být posouzeno v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží (viz rozsudek ze dne 4. 3. 2004, *Krings*, C-130/02, bod 30 a citovaná judikatura). Tato kritéria převzal ve své judikatuře také Nejvyšší správní soud (viz např. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 85/2012 – 40, nebo rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 20/2011 – 74).

[52] Co se týče vysvětlivek k HS, je třeba dodat, že navzdory skutečnosti, že nemají kogentní povahu, jsou důležitými nástroji k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují informace využitelné pro jeho výklad (rozsudky ze dne 18. 6. 2009, *Kloosterboer Services*, C-173/08, bod 25, a ze dne 20. 6. 2013, *Agroferm*, C-568/11, bod 28). Stejně tak je tomu u vysvětlivek ke KN (viz rozsudky ze dne 16. 6. 1994, *Develop Dr. Eisbein*, C-35/93, bod 21, a ze dne 14. 4. 2011, *British Sky Broadcasting Group a Pace*, C-288/09 a C-289/09, bod 92).

[53] Vysvětlivky ke KN i vysvětlivky k HS představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se závaznými ustanoveními celního sazebníku (znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo

kapitolám a následující ustanovení, nestanoví-li znění těchto čísel nebo poznámek jinak). Pokud by však byl text vysvětlivek v rozporu se závaznými ustanoveními celního sazebníku a kombinované nomenklatury (například proto, že by je bylo možné vnímat v porovnání se zněním názvů položek a podpoložek kombinované nomenklatury jako restriktivní), nelze k němu při celním zařazení zboží přihlížet [rozsudek č. j. 2 Afs 85/2012 – 40, který odkazuje na relevantní judikaturu Soudního dvora - rozsudek ze dne 19. 2. 2009, *Kamino International Logistics*, C-376/07, zejm. body 47 až 50, či (ve vztahu k vysvětlivkám KN) rozsudek ze dne 22. 11. 2012, *Digitalnet a další*, spojené věci C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11].

[54] Stěžovatelka tvrdila, že jí dovážené zboží spadá pod číslo 2401 KN. Číslo 2401 KN podle svého znění zahrnuje „nezpracovaný tabák; tabákový odpad". Vysvětlivky ke KN týkající se čísla 2401 KN odkazují na bod 1 vysvětlivek k HS týkajících se tohoto čísla, který upřesňuje, že uvedené číslo zahrnuje tabák v přirozeném stavu ve formě celých rostlin nebo listů a sušené nebo fermentované listy, které mohou být celé nebo odřapíkované, ořezané či nikoliv, nalámané nebo nařezané, a to i do pravidelného tvaru, ovšem za *podmínky, že se nejedná o výrobek určený ke kouření*. Pokud jde o „tabákový odpad", bod 2 poznámek ke KN týkajících se čísla 2401 KN upřesňuje, že tento pojem zahrnuje stonky, řapíky, žilnatinu, odřezky a prach, které jsou výsledkem zpracování listů nebo vzniknou při výrobě tabákových výrobků.

[55] Podle názoru celních orgánů, aprobovaného krajským soudem, tabák spadal pod číslo 2403 KN. Vysvětlivky k HS uvádí, že do této položky patří tabák ke kouření, též obsahující tabákové náhražky v jakémkoliv poměru, například zpracovaný tabák používaný pro dýmky *nebo k výrobě cigaret*.

[56] Použitelnost vysvětlivek k HS k číslům 2401 a 2403 KN potvrzuje rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 9. 2016, *Schenker*, C-409/14, který z nich vycházel ve velmi skutkově a právně obdobném sporu o zařazení tabáku do čísla 2401 nebo 2403. Je proto zřejmé, že neshledal rozpor nebo nepřípustně zužující znění vysvětlivek k HS k číslům 2401 a 2403 v porovnání se závaznými ustanoveními celního sazebníku a kombinované nomenklatury k těmto položkám. Krajský soud proto nepochybil, když aproboval závěry celních orgánů, které při posouzení sazebního zařazení tabáku dováženého stěžovatelkou k vysvětlivkám k HS přihlédly.

[57] Pro srovnání lze uvést, že zboží posuzované ve věci *Schenker* vykazovalo velmi podobné charakteristiky jako zboží dovezené stěžovatelkou. Společnost Schenker jej deklarovala jako „*neodřapíkovaný tabák – Tabák light air cured*" a zařadila jej do podpoložky 2401 10 35 KN. Kontrolou celních orgánů však bylo zjištěno, že se vzorek skládal „*z řezaného tabáku různé velikosti, světlehnědé a tmavohnědé barvy, s jemnými částečkami a s charakteristickou tabákovou vůní. Vzorek je složen převážně z tenkých, ale dlouhých vláken. Navíc obsahuje značné množství částic většího průměru,* mezi nimiž lze najít také zbytky řapíků. *Na dně pytle se vzorkem se rovněž nachází tabák ve formě prášku*" (zdůraznění doplnil Nejvyšší správní soud).

[58] Soudní dvůr potvrdil, že tento tabák nelze zařadit mezi nezpracovaný tabák, jemuž odpovídá číslo 2401, ale je třeba jej zařadit do čísla 2403. Rozlišení mezi nezpracovaným a zpracovaným tabákem závisí na tom, zda může být tabák považován za „určený ke

kouření“. V důsledku toho je kritériem určujícím pro zařazení výrobku pod číslo 2403 KN spíše nežli pod číslo 2401 KN to, zda byly listy předmětem zpracování do té míry, že se jedná o zpracovaný tabák, který se může kouřit bez dalšího průmyslového zpracování (rozsudek *Schenker*, body 89-90). S ohledem na výše uvedené výkladové pravidlo 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN Soudní dvůr doplnil, že přítomnost tabákového odpadu nebrání tomu, aby výrobek jako celek představoval tabák určený ke kouření (rozsudek *Schenker*, bod 86).

[59] V nyní posuzované věci se podle výsledků z celně-technické laboratoře jednalo o řezaný tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Průměrná šířka řezu tabákového vlákna byla (1,2 ± 0,2) mm. Vzorek byl tvořen řezy a zlomky řezů tabákových listů, obsahoval příčné a podélné řezy tabákových žil, úlomky žil a řapíků, tabákový prach, ojediněle nepravidelné zlomky tabákových listů nebo stébla suché trávy. Ze vzorku bylo možné připravit cigaretu pomocí pístové plničky dutinek Paramount i zabalením do cigaretového papírku, obě bylo možné kouřit. Vzorek bylo možné kouřit i v lulce.

[60] Je tak zřejmé, že se nejednalo o nezpracovaný tabák do té míry, že by jej nebylo možné kouřit. Ze znění vysvětlivek k číslu 2403 KN přitom vyplývá, že způsobilost tabáku ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování je jedním z pojmových znaků tabáku ke kouření. Z vysvětlivek vyplývá ještě druhý pojmový znak spočívající v tom, že tabák musí být určitým způsobem upraven (nařezán nebo jinak rozdělen, zkroucen nebo slisován do bloků). Ze znění vysvětlivek je přitom patrné, že oba uvedené pojmové znaky tabáku musí být splněny kumulativně (viz např. rozsudek č. j. 4 Afs 141/2017 – 62, bod 30).

[61] Oba tyto znaky byly v posuzované věci splněny. Shodně jako ve věci *Schenker* je proto třeba uzavřít, že tabák dovážený stěžovatelkou, který vykazoval výše popsané charakteristiky, nebylo možné zařadit pod číslo 2401 (nezpracovaný tabák). Obsah zbytků řapíků v jinak nařezaném tabáku, který bylo možné bez dalšího průmyslového zpracování kouřit, nevede k opačnému závěru. Nesprávná je také domněnka stěžovatelky, že pod číslo 2401 patří pouze tabák ve formě celých rostlin nebo listů.

[62] Stěžovatelce lze přisvědčit, že podstatnou okolností je účel – musí se jednat o tabák určený ke kouření. To však neznamená, že tabák tuto vlastnost pozbude pouze tím, že je dovezen za účelem testování. Ve věci *Schenker* byl do Maďarska dovezen ze třetí země pouze za účelem uskladnění a poté měl být v nezměněném stavu vyvezen na Ukrajinu. Tato skutečnost nebránila Soudnímu dvoru uzavřít, že se jednalo o tabák ke kouření. V tomto směru není určující účel zboží deklarovaný žalobcem jakožto dovozcem. Bylo by totiž jinak pouze na dodavateli, aby určil sazební zařazení produktu. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku č. j. 4 Afs 141/2017 – 62, bod 40. Stanovisko celně technické laboratoře, na němž založily své závěry celní orgány i krajský soud, proto správně vyložilo pojem kombinované nomenklatury „tabák ke kouření“, resp. tabák určený ke kouření podle vysvětlivek k HS, jako tabák vhodný či způsobilý ke kouření.

*IV.2 Posouzení, zda vznikl celní dluh*

[63] Celní úřad doměřil stěžovatelce clo výše uvedenými platebními výměry na základě kontroly celního prohlášení po propuštění zboží, v rámci níž bylo zjištěno, že sazební zařazení skutečně dovezeného zboží neodpovídalo sazebnímu zařazení deklarovaného zboží, jímž měl být „*tabák sušený teplým vzduchem (flue-cured), neodřapíkovaný*“, podpoložka 2401 10 85 90 KN. Podle celních orgánů a krajského soudu vznikl stěžovatelce v důsledku uvedení nesprávného údaje o sazebním zařazení v celním prohlášení celní dluh podle čl. 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu („*Celní dluh při dovozu vzniká propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu*“). Stěžovatelka se podle nich nemohla dovolávat osvobození od cla na základě povolení zvýhodněného sazebního zacházení z důvodu zvláštního použití (č. 11CZ166500EU00018), neboť to bylo vydáno pro jiné zboží, než které skutečně dovezla. Tomuto závěru Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[64] Byť Nejvyšší správní soud výše souhlasil s dílčím závěrem celních orgánů a krajského soudu, že zboží dovezené stěžovatelkou mělo být správně zařazeno do podpoložky 2403 19 90 00 KN, pro posouzení vzniku celního dluhu je v posuzované věci podstatné zodpovědět otázku, jaká skutečnost byla rozhodná pro případné osvobození od cla.

[65] Stěžovatelka neuplatňovala nulovou sazbu, resp. osvobození od cla na základě sazebního zařazení zboží. Nárok na osvobození od cla opírala o povolení celního režimu volného oběhu se zvýhodněným sazebním zacházením z důvodu zvláštního použití - použití ke zkouškám, analýzám nebo pokusům podle čl. 95 až 101 nařízení Rady č. 1186/2009 s tím, že po těchto zkouškách je zboží vždy zcela zničeno spálením. Zároveň po celou dobu řízení namítala, že tabák byl určen výlučně k nastavení a testování balicí linky na výrobu cigaret, nebyl v EU používán nebo spotřebován ke kouření, ale byl použit k předepsanému účelu konečného užití, pro který bylo vydáno výše uvedené povolení. Veškerý dovezený tabák byl zcela zničen pod celním dohledem. Z těchto důvodů považovala doměření cla za nezákonné, neoprávněné a jdoucí proti smyslu celních předpisů.

[66] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že celní úřad vydal stěžovatelce dne 31. 10. 2008 povolení celního režimu volného oběhu a zvýhodněného zacházení z důvodu zvláštního použití pro zboží dovážené ke zkouškám, které bude po provedení zkoušek zničeno. Toto povolení bylo každoročně obnovováno a pro posuzovanou věc je rozhodné povolení č. 11CZ166500EU00018 s dobou platnosti od 14. 11. 2014 do 30. 9. 2015. Toto povolení bylo uděleno podle nařízení Rady č. 1186/2009 a v rámci podmínek jeho využití odkazovalo na čl. 95 až 101 tohoto nařízení, tedy na speciální režim pro „*zboží dovážené ke zkouškám, analýzám nebo pokusům*“.

[67] Nařízení Rady č. 1186/2009 vymezuje svůj účel v úvodních bodech odůvodnění. Připomíná, že kromě zvláštní odchylky zavedené v souladu s ustanoveními Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) se cla společného celního sazebníku vztahují na veškeré zboží dovážené do EU. Toto zdanění však není za některých přesně vymezených okolností, kdy zvláštní podmínky při dovozu zboží nevyžadují uplatnění obvyklých opatření na ochranu hospodářství, odůvodněné. Je žádoucí stanovit, že v takových případech lze dovoz uskutečnit při využití systému pro osvobození zboží od dovozního cla, kterému by za obvyklých podmínek podléhalo (viz body 2 až 4 odůvodnění). Podle čl. 1 toto nařízení stanoví případy, kdy je zboží při propuštění do

volného oběhu nebo při vývozu z celního území Unie na základě určitých okolností osvobozeno od dovozního nebo vývozního cla a vyňato z působnosti opatření přijatých na základě čl. 207 SFEU (dříve čl. 133 Smlouvy o založení Evropského společenství). V rámci jednotlivých kapitol hlavy II pak nařízení stanoví 30 případů osvobození od dovozního cla. Mezi nimi se nachází např. osobní majetek fyzických osob dovážený při přenesení jejich obvyklého místa pobytu ze třetí země do Unie; zásilky zboží nepatrné hodnoty; zásilky zboží mezi soukromými osobami; zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících; nástroje a přístroje určené k lékařskému výzkumu, lékařské diagnostice nebo k léčbě; nebo právě zboží dovážené ke zkouškám, analýzám nebo pokusům.

[68] Podmínky využití posledně uvedeného typového případu jsou vymezeny následovně:

KAPITOLA XXII

**Zboží dovážené ke zkouškám, analýzám nebo pokusům**

*Článek 95*

Za podmínek stanovených v článcích 96 až 101 je od dovozního cla osvobozeno zboží určené ke zkouškám, analýzám nebo pokusům za účelem určení jeho složení, povahy nebo jiných technických parametrů, a to buď k informativním účelům, nebo pro účely průmyslového nebo obchodního výzkumu.

*Článek 96*

Aniž je dotčen článek 99, je zboží osvobozeno od dovozního cla podle článku 95, pouze pokud je v průběhu zkoušky, analýzy nebo pokusu zcela spotřebováno nebo zničeno.

*Článek 97*

Od dovozního cla není osvobozeno zboží určené ke zkouškám, analýzám nebo pokusům, které jsou zaměřeny pouze na podporu prodeje.

*Článek 98*

Od dovozního cla je osvobozeno zboží pouze v množství nezbytně nutném pro účel, pro který bylo dovezeno. Toto množství stanoví v každém jednotlivém případě příslušné orgány s přihlédnutím k účelu dovozu.

*Článek 99*

1. Od dovozního cla podle článku 95 je osvobozeno zboží, které není v průběhu zkoušky, analýzy nebo pokusu zcela spotřebováno nebo zničeno, jsou-li zbývající produkty se souhlasem a pod kontrolou příslušných orgánů:

a) po provedení zkoušek, analýz nebo pokusů zcela zničeny nebo znehodnoceny;

b) přenechány bez jakýchkoli poplatků ve prospěch státu, pokud tuto možnost stanoví vnitrostátní předpisy;

c) v řádně odůvodněných případech vyvezeny mimo celní území Společenství.

2. Pro účely odstavce 1 se „zbývajícími produkty“ rozumějí produkty vzniklé ze zkoušek, analýz nebo pokusů anebo zboží, které nebylo ve skutečnosti použito.

*Článek 100*

> Nepoužije-li se čl. 99 odst. 1, podléhají produkty zbývající po zkouškách, analýzách nebo pokusech uvedených v článku 95 dovoznímu clu podle sazby platné ke dni ukončení těchto zkoušek, analýz nebo pokusů podle druhu a na základě celní hodnoty, kterou příslušné orgány k tomuto dni zjistí nebo stanoví.
>
> Dotyčná osoba však může se souhlasem a pod kontrolou příslušných orgánů přeměnit zbývající produkty na odpad nebo šrot. V tom případě se použije dovozní clo na odpad nebo šrot.
>
> *Článek 101*
>
> Příslušné orgány stanoví lhůtu, v níž se zkoušky, analýzy a pokusy musí provést, a úřední formality potřebné pro použití zboží ke stanoveným účelům.

[69] Z citovaných ustanovení je zřejmé, že podmínky pro osvobození od cla zboží dováženého ke zkouškám, analýzám nebo pokusům nejsou vázány na sazební zařazení a nejsou omezeny jen na určité druhy zboží. Podstata tohoto zvýhodněného režimu spočívá v dodržení stanoveného účelu – zboží musí projít zkouškou, analýzou nebo pokusem a zároveň (1) je při nich zcela spotřebováno nebo zničeno, nebo (2) je se souhlasem a pod kontrolou příslušných orgánů (a) po provedení zkoušek, analýz nebo pokusů zcela zničeno nebo znehodnoceno, (b) přenecháno bez jakýchkoli poplatků ve prospěch státu, pokud tuto možnost stanoví vnitrostátní předpisy nebo (c) v řádně odůvodněných případech vyvezeny mimo celní území Unie.

[70] V posuzované věci není sporné, že nastala varianta výše označená jako (2)(a) – veškerý tabák byl se souhlasem a pod kontrolou celních orgánů po provedení zkoušek (testování výrobní linky cigaret) vždy zcela zničen. Celní orgány nijak nezpochybnily, že stěžovatelka tento režim plně dodržovala v letech předcházejících kontrole a že se tak stalo i v nyní posuzované věci.

[71] Nesrovnalostí, jejíž vliv je mezi účastníky řízení sporný, je sazební zařazení dováženého zboží. Byť výše soud potvrdil závěr žalovaného a krajského soudu, že zboží dovezené stěžovatelkou mělo být správně zařazeno do podpoložky 2403 19 90 00 KN, neztotožňuje se s nimi v tom, že tato samotná skutečnost způsobila vznik celního dluhu.

[72] Ke vzniku celního dluhu by nepochybně došlo, pokud by důvodem osvobození zboží od cla bylo jeho sazební zařazení a stěžovatelka by namísto zboží osvobozeného na základě tohoto zařazení dovezla a nechala propustit do volného oběhu jiné zboží, které mělo podléhat clu. Tím by došlo k získání neoprávněné výhody. Je zřejmé, že nesprávné sazební zařazení by mělo v takovém případě potenciál obcházet celní předpisy. Mohlo by být sice omylem, ale stejně tak by mohlo skrývat zištný úmysl. V takových případech je zcela namístě uzavřít, že nesprávným sazebním zařazením vznikl celní dluh a nezaúčtování dodatečně vyměřeného dlužného cla je možné pouze za podmínek čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

[73] V nyní posuzované věci je ale situace odlišná. Osvobození od cla uplatňované stěžovatelkou se neodvíjelo od sazebního zařazení dováženého zboží, ale od dodržení podmínek zvláštního celního režimu podle nařízení Rady č. 1186/2009. Nezbytnou podmínkou osvobození tedy bylo použití zboží k předepsanému účelu (provedení zkoušek) a následně jeho úplné zničení pod celním dohledem. Při dodržení těchto zvláštních podmínek unijní normotvůrce nepovažoval za odůvodněné uplatnění

obvyklých opatření na ochranu hospodářství v podobě vyměření cla (srov. výše citované body odůvodnění nařízení Rady č. 1186/2009).

[74] Byť bylo zboží dovážené stěžovatelkou formálně propouštěno do volného oběhu (v rámci velkého celního řízení), bylo ihned po propuštění umístěno do daňového skladu, v němž probíhalo testování, a následně po ukončení zkoušek byly vyrobené cigarety i tabákový odpad zcela zničeny pod dohledem celního úřadu. Neexistoval zde tedy prostor pro zneužití povolení k obcházení celních předpisů a použití tabáku k běžné spotřebě. Povolený zvláštní celní režim zaručoval, že celní orgány měly možnost zboží kontrolovat až do jeho úplného zničení. V tomto směru nevznesly žádné výhrady.

[75] Jak vyplývá z výše citovaných ustanovení nařízení Rady č. 1186/2009, zařazení do určité podpoložky KN nebylo podmínkou tohoto režimu. Nesprávné zařazení proto nemohlo přinést stěžovatelce neoprávněnou výhodu. Nic nebránilo (a celní orgány netvrdí opak) tomu, aby povolení pro dovoz tabáku ke zkouškám v rámci testování balicích linek bylo vydáno i pro tabák spadající do podpoložky 2403 19 90 00 KN. V takovém případě by bylo nepochybné, že nedošlo ke vzniku celního dluhu, neboť stěžovatelka všechny podmínky čl. 95 až 101 nařízení Rady č. 1186/2009 nesporně dodržela.

[76] Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěrem žalovaného a krajského soudu, podle nichž vznik celního dluhu způsobila již pouhá skutečnost, že dovezené zboží neodpovídalo číslu KN, resp. konkrétní podpoložce KN uvedené v povolení, a z tohoto důvodu nebylo možné se uvedeného povolení dovolávat. V povolení č. 11CZ166500EU00018 bylo zboží popsáno jako „*tabák neodřapíkovaný, sušený teplým vzduchem*“. Byť tento popis je přiřazen v rámci celního sazebníku k podpoložce 2401 10 85 90 KN, a z tohoto důvodu neodpovídá charakteristice dovezeného zboží, není nepravdivý, je-li chápán jako obecná charakteristika dotčeného zboží bez vazby na KN. Zařazení do uvedené podpoložky sice bránila především způsobilost tabáku ke kouření (viz výše část IV.1). Tato odlišnost by byla nepochybně významná, bylo-li by zboží určeno k běžné spotřebě. Pro použití tabáku v režimu testování s jeho následným zničením však žádný význam nemá. Ať již šlo o tabák nezpracovaný (číslo 2401 KN) nebo tabák ke kouření (číslo 2403 KN) podstatou jeho použití stěžovatelkou bylo v souladu s povolením pouze testování v rámci nastavení parametrů výrobních linek na cigarety s tím, že byl následně zcela zničen.

[77] Nejednalo se tedy o situaci, kdy by popis typu zboží uvedený v povolení č. 11CZ166500EU00018 a následně v celním prohlášení neměl žádnou souvislost se skutečností. Zboží bylo deklarováno pod správným (obecným) označením, pouze číslo sazebníku (2401 KN x 2403 KN), resp. konkrétní podpoložka byly chybné, zboží bylo tedy v zásadě správně označeno co do druhu, zároveň nevznikla pochybnost o množství deklarovaném v celních prohlášeních (srov. přiměřeně rozsudek *Schenker*, body 106 až 108). Nesprávné zařazení do čísla, resp. podpoložky v rámci kapitoly 24 („tabák a vyrobené tabákové náhražky“) bylo důsledkem nesprávné stěžovatelčiny domněnky, podle níž se nejednalo o tabák ke kouření, byl-li určen pro testování, a nikoliv ke spotřebě kouřením. Stěžovatelka nicméně od počátku pravdivě informovala celní orgány o tom, že bude dovážet tabák za účelem testování výrobních linek k výrobě cigaret. Nesrovnalost z hlediska konkrétního typu tabáku přitom nijak nenarušila režim stanovený nařízením Rady č. 1186/2009. S ohledem na okolnosti lze v tomto konkrétním případě hodnotit

stěžovatelčin omyl jako omluvitelný, neboť neměl žádný vliv na rozhodující podmínky povoleného celního režimu, které zakládaly nárok na osvobození od cla.

[78] Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovatelce, že s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci jí celní dluh podle čl. 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu nevznikl. Podle citovaného ustanovení totiž celní dluh při dovozu vzniká propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu. V nyní posuzované věci však byly splněny podmínky zvláštního režimu podle nařízením Rady č. 1186/2009, díky nimž dovezené zboží dovoznímu clu nepodléhalo. Žalovaný proto pochybil, když potvrdil platební výměry ze dne 6. 4. 2016. Stejně tak pochybil krajský soud, když pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného nezrušil.

[79] Za této situace je již nadbytečné zabývat se použitelností čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, neboť ten stanoví podmínky pro nezaúčtování dodatečně vyměřeného cla. V nyní posuzované věci však ke vzniku celního dluhu nedošlo a clo nemělo být vůbec dodatečně vyměřeno.

[80] Shodně jako krajský soud naopak Nejvyšší správní soud nepovažuje za rozporné se zákonem rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že rozhodl o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům jedním rozhodnutí. Oba platební výměry se týkaly v podstatně shodných právních a skutkových okolností a stěžovatelka uplatňovala vůči nim tytéž námitky. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud považuje takový postup za souladný se zákonem i zásadou procesní ekonomie.

## V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[81] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s., zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[82] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadla žalobou.

[83] Pokud jde o jejich výši v průběhu řízení o nyní posuzované kasační stížnosti, ta je představována zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, náklady spojenými se zastoupením za 2 úkony právní služby v částce 3.100 Kč za každý z těchto úkonů (podání kasační stížnosti a podání repliky) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Částku 6.800 Kč soud zvýšil o 1.428 Kč

připadající na daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Náklady zastoupení tedy činí 8.228 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti (včetně soudního poplatku) činí 13.228 Kč.

[84] Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem zahrnuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč. V řízení o žalobě zástupce učinil čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky, účast u jednání), náleží mu tedy odměna ve výši 3.100 Kč za každý z těchto úkonů a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Částku 13.600 Kč soud zvýšil o 2.856 Kč připadající na daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Náklady zastoupení činí 16.456 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem (včetně soudního poplatku) činí 19.456 Kč.

[85] Žalovaný je tedy povinen nahradit stěžovatelce náklady soudního řízení ve výši celkem 32.684 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky JUDr. Martina Janáka.

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

V Brně dne 22. srpna 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu