



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci
žalobkyně: **Rail Cargo Operator – CSKD s.r.o.**
sídlem Žerotínova 1132/34, Praha 3
zastoupena JUDr. Pavlem Alfery Hrdinou
sídlem Václavské náměstí 795/40, Praha 1

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2014, č. j. 21047-2/2014-900000-304.7,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2014, č. j. 21047-2/2014-900000-304.7, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám JUDr. Pavla Alfrey Hrdiny, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní orgán I. stupně“) ze dne 24. 2. 2014, č. j. 27193-4/2014-510000-11, jímž bylo žalobkyni doměřeno clo za zboží, které deklarovala jako nepřímá zástupkyně společnosti BÜTTNER s.r.o. dne 17. 2. 2012. Spor v nyní projednávané věci se vede primárně o zařazení inkoustových náplní (nazývaných též cartridge) s elektronickým čipem podle přílohy I nařízení Rady č. 87/2658/EHS, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „kombinovaná nomenklatura“). Žalobkyně původně inkoustové náplně s elektronickým čipem deklarovala v položce Tiskařské stroje a přístroje, na kterou se vztahuje sazba cla 0 %, zatímco dle žalovaného mělo být toto zboží zařazeno do položky Tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, na kterou se vztahuje sazba cla 6,5 %. Spor se vede o posouzení, zda jsou inkoustové náplně s elektronickým čipem funkčně neoddělitelnou součástí tiskárny nezbytnou k tisku, nebo plní pouze funkci náplně.

2. Dále je předmětem sporu otázka, zda žalobkyně v rozhodné době jednala v souladu s legitimním očekáváním vyvolaným rozhodnutím Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, jímž byla inkoustová náplň s elektronickým čipem zařazena do položky Tiskařské stroje a přístroje. Žalobkyně též tvrdí, že jí spolu s doměřeným clem bylo nezákonně vyměřeno penále a že jí clo nemohlo být vyměřeno jako solidární dlužníci za situace, kdy již bylo vyměřeno druhému dlužníkovi, společnosti BÜTTNER.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zrekapituloval průběh celního řízení. Dospěl k závěru, že zboží deklarované žalobkyní má být správně zařazeno do čísla celního sazebníku 3215, Tiskařské barvy, inkousty, tuše všech druhů, též koncentrované nebo tuhé. Převážnou funkcí inkoustové náplně do tiskárny s elektronickým čipem je totiž doplnění inkoustu, a nikoliv podíl na samotném procesu tisku. Je sice pravda, že elektronický čip plní další funkce, zejména poskytuje tiskárně informaci o stavu inkoustového zásobníku, to však dle názoru žalovaného na hlavním určení posuzovaného zboží nic nemění.

4. Inkoustová náplň s elektronickým čipem se dle žalovaného podstatně liší od náplně s integrovanou tiskovou hlavou, která je nezbytnou součástí procesu tisku. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Turbon* dle žalovaného vyplývá, že pokud inkoustová náplň nemá integrovanou tiskovou hlavu, nelze ji zařadit do kategorie Tiskařské stroje a přístroje. Znalecký posudek předložený žalobkyní na tomto posouzení nemohl nic změnit, neboť se jednalo jen o obecný výklad o inkoustových náplních určitého druhu, nikoliv o posouzení vlastností konkrétního výrobku.

5. K zákonnosti vyměřeného penále žalovaný uvedl, že k němu došlo v souladu s § 251 a § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona. Z těchto ustanovení vyplývá, že penále má být vyměřeno nejen v případě nesprávně tvrzené daně v užším smyslu, ale i cla. Právo Evropské unie problematiku penále nijak neupravuje, a tedy s ním doměření penále nemůže být v rozporu.

6. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že byla při deklaraci zboží vedena rozhodnutím Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199/2009-176100-021, které v ní vyvolalo dobrou víru ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady č. 92/2913/EHS, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celního kodex“), uvedl žalovaný, že dané rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 nebylo úkonem, který by mohl představovat aktivní chybu celního orgánu ve smyslu uvedeného ustanovení. Bylo jím totiž pouze autoremedurou rozhodnuto o odvolání deklaranta proti původnímu rozhodnutí o propuštění zboží, přičemž původní správné zařazení zboží bylo změněno na nesprávné. Navíc se jednalo o řízení nesouvisející. I kdyby se o chybu celního orgánu jednalo, byla by pro žalobkyni zjiitelná, neboť měla-li žalobkyně pochybnosti o správném celním zařazení zboží, mohl využít institutu závazného posouzení. Nadto žalovaný upozornil, že v nyní projednávané věci bylo zboží v deklaraci popsáno zavádějícím způsobem, neboť bylo popsáno jako sestavy elektronické pro stroje, přístroje pro tisk.

III. Žaloba

7. Žalobkyně obšírně rozvedla vlastnosti posuzovaného zboží. Ke svým tvrzením navrhla jako důkaz znalecký posudek Ing. Z. S., CSc. ze dne 30. 1. 2014, který je součástí správního spisu. Podle žalobkyně má inkoustová náplň s elektronickým čipem významný podíl na samotném procesu tisku, čímž se odlišuje od náplně nevybavené integrovanou tiskovou hlavou ani elektronickým čipem. Díky elektronickému čipu je tiskárna informována o stavu inkoustu a pokud inkoust dojde, zcela zastaví tiskový proces. Závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Turbon* je tedy třeba aplikovat tak, že se nyní posuzované zboží více blíží inkoustové náplni s integrovanou tiskovou hlavou, než náplni bez tiskové hlavy. Žalobkyně podotkla, že v členských státech Evropské unie není toto zboží zařazováno jednotně, což považuje za protiprávní; k tomuto svému tvrzení navrhla důkaz.

8. Dále žalobkyně uvedla, že se celní orgány dopustily pochybení při dokazování. Vůbec se totiž nevěnovaly zkoumání konkrétních funkcí zboží, a při kontrole se zaměřovaly pouze na otázku, zda se jedná o inkoustové náplně opatřené integrovanou tiskovou hlavou. Žalobkyně však nikdy netvrdila, že jí deklarované náplně mají integrovanou tiskovou hlavu, svůj názor na celní zařazení zboží zakládá na jiných specifických vlastnostech zboží. Jelikož povaha zboží nebyla dostatečně posouzena, bylo dokazování zatíženo vadou, která způsobila nezákonnost výsledného rozhodnutí.

9. Žalobkyně dále za nezákonné označila vyměření penále. Podle jejího názoru je třeba celní kodex vykládat tak, že v celním řízení nelze vyměřit jiné plnění, než které je výslovně v celním kodexu stanoveno. Jelikož celní kodex s vyměřením penále nepočítá, postupovaly celní orgány protiprávně, když aplikovaly § 251 daňového řádu a penále vyměřily.

10. Žalobkyně též uvedla, že při deklaraci zboží jednala v dobré víře v rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199/2009-176100-021, jímž bylo obdobné zboží zařazeno tak, jak jej deklarovala žalobkyně. Mělo být tedy aplikováno ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, podle něž nelze clo doměřit, jestliže k jeho chybnému vyměření došlo na základě aktivní chyby celních orgánů, kterou deklarant nemohl zjistit, přičemž deklarant dodržel všechny své povinnosti. K interpretaci tohoto ustanovení žalobkyně obsáhle citovala z judikatury Soudního dvora Evropské unie, přičemž dospěla

k závěru, že jeho podmínky byly naplněny. Zdůraznila, že informace uvedené v její deklaraci nebyly zavádějící a odpovídaly její dobré víře ve správné zařazení zboží.

11. Konečně žalobkyně tvrdila, že jí nemohlo být jako spoludlužnici společnosti BÜTTNER s.r.o., v jejímž nepřímém zastoupení při deklaraci zboží jednala, doměřeno clo za situace, kdy bylo zároveň nepravomocně vyměřeno společnosti BÜTTNER. Z celního kodexu nevyplývá, že by celní orgány mohly clo vyměřit více spoludlužníkům zároveň.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené zrekapituloval. I nadále setrval na svém názoru, že zboží deklarované žalobkyní mělo být správně zařazeno jako tiskařské barvy a inkousty, nikoliv jako tiskárny a jejich součásti. Při dokazování bylo postupováno řádně, neboť bylo především prokázáno, že zboží není vybavenou integrovanou tiskovou hlavou, což je pro jeho sazební zařazení rozhodující. Dále žalovaný zopakoval, že v dobré víře ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního zákona žalobkyně být nemohla, neboť chyba Celního úřadu Praha 1 pro ni byla zjistitelná a navíc žalobkyně zboží popsala zavádějícím způsobem. Konečně žalovaný za nedůvodné označil námitky žalobkyně proti doměření cla více spoludlužníkům zároveň; interpretace nabízená žalobkyní by byla v rozporu s účelem institutu dlužnické solidarity.

13. Podáním ze dne 24. 9. 2019 žalovaný soud informoval o rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2019, č. j. 8 Af 66/2014 - 47, a rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 - 104, a ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 - 70.

V. Ústní jednání

14. Dne 1. 10. 2019 se ve věci konalo ústní jednání. Žalobkyně během něj setrvala na uplatněných žalobních bodech. S ohledem na dosavadní judikaturu nesvědčící žalobkyni v otázce celního zařazení zboží žalobkyně netrvala na důkazních návrzích vztahujících se k této otázce, uvedla však, že na uplatněném žalobním bodu trvá.

15. Žalovaný v průběhu ústního jednání odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nad jeho rámec k otázce legitimního očekávání žalobkyně uvedl, že žalobkyně v době deklarace sporného zboží již byla nebo při nejmenším měla být informována o změně právního názoru celní správy, a to na základě dvou závazných informací o sazebním zařazení, které byly v roce 2011 doručeny společnosti BÜTTNER s.r.o. Tyto závazné informace a související doručenky žalovaný navrhl jako důkazy k provedení soudem.

16. Žalobkyně k uvedené nové argumentaci žalovaného tvrdila, že o uvedených informacích nevěděla, neboť jí nebyly společností BÜTTNER s.r.o. předány.

17. Soud nejprve shrnul podstatný obsah správního spisu.

18. Žalobkyně jako nepřímá zástupkyně společnosti BÜTTNER s.r.o. dne 17. 2. 2012 deklarovala předmětné zboží, přičemž je popsala jako „*Sestavy elektronické pro stroje, přístroje pro tisk*“, a deklarovala je v sazebním zařazení Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku. Na základě této deklarace jí bylo vyměřeno nulové clo.

19. Součástí správního spisu je též rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199-2009-176100-021, jímž bylo rozhodnuto, že správné zařazení zboží označeného

jako „*elektrické cartridge*“ je pod položkou Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek.

20. Na základě provedené celní kontroly bylo žalobkyni platebním výměrem celního orgánu I. stupně ze dne 24. 2. 2014, č. j. 27193-4/2014-510000-11, doměřeno clo dle celního zařazení pod položku Tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, též koncentrované nebo tuhé. Proti tomuto platebnímu výměru brojila žalobkyně odvoláním, jež bylo zamítnuto nyní napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 8. 2014, č. j. 21047-2/2014-900000-304.7.

21. Soud neprováděl důkazy navržené žalobkyní k prokázání jejích tvrzení ohledně funkcí posuzovaného zboží ani důkazy navržené k tvrzení žalobkyně, že v členských státech Evropské unie je posuzované zboží zařazováno nejednotně, neboť žalobkyně na ústním jednání uvedla, že na těchto důkazních návrzích netrvá. Ostatní důkazy, na něž žaloba odkazovala, byly součástí správního spisu, a tedy z nich soud vycházel, aniž by musel vést dokazování.

22. Soud provedl jako důkazy závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. CZ 20-0249-2011 ze dne 28. 4. 2011 vydanou Celním ředitelstvím Praha, v níž se uvádí, že inkoustová náplň do tiskárny s elektronickým čipem musí být zařazena do kódu 3215 dle kombinované nomenklatury, nikoliv do kódu 8443, neboť výrobek není vybaven integrovanou tiskovou hlavou. Tato závazná informace byla dle doručky doručena společnosti BÜTTNER s.r.o. dne 2. 5. 2011. Totožný obsah měla i závazná informace Celního ředitelství Praha ze dne 28. 4. 2011, č. CZ 20-0248-2011, která byla dle doručky taktéž společnosti BÜTTNER s.r.o. doručena dne 2. 5. 2011.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

23. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

24. Žaloba je důvodná.

VI. a. Celní zařazení inkoustové náplně do tiskárny s elektronickým čipem

25. Otázkou, zda lze inkoustovou náplň do tiskárny vybavenou elektrickým čipem, se zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č. j. 10 Af 5/2014 - 56, č. 3746/2018 Sb. NSS. Jelikož byl spor v uvedeném řízení zcela totožný s nyní projednávanou věcí, vycházel soud z odůvodnění uvedeného rozsudku.

26. Nejprve se soud zabýval správnou klasifikací naplněných inkoustových náplní s elektronickým čipem. Jak již bylo výše uvedeno, spor mezi stranami panuje o to, zda má být toto zboží zařazeno pod položkou kombinované nomenklatury 8443 99 90 (součást a příslušenství tiskárny), anebo pod položku 3215 90 00 (tiskařská barva, inkoust).

27. Soud především vycházel ze Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, která jsou uvedena v její první části, hlavě I, písm. A. 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.

28. Soudní dvůr Evropské unie se aplikací tohoto pravidla na inkoustové náplně do tiskáren zabýval již ve dvou svých rozhodnutích. V rozsudku ze dne 7. 2. 2002, C-276/00, *Turbon International*, Soudní dvůr dospěl k závěru, že inkoustovou kartuši bez integrované tiskové hlavy, skládající se z plastového krytu, pěny, kovového síta, těsnění, pečetící fólie, nálepky, inkoustu a obalového materiálu, je třeba zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury 3215 90 80, neboť neobsahuje integrovanou tiskovou hlavu.

29. Tento závěr Soudní dvůr upřesnil v rozsudku ze dne 26. 10. 2006, C-250/05, *Turbon*, na nějž správně upozornili oba účastníci řízení. Dle tohoto rozhodnutí se inkoustové náplně bez tiskové hlavy nepodílejí na tisku samotném, a tedy je jejich převažující funkcí doplnění inkoustu do tiskárny. Soudní dvůr přitom výslovně uvedl, že „*i když je taková inkoustová kartuše, jaká je předmětem původního řízení, takového charakteru, že bez ní tiskárna nefunguje, nic to nemění na tom, že inkoust obsažený v kartuši má pro používání předmětného zboží rozhodující význam*“ (bod 23 cit. rozsudku).

30. Mezi žalobkyní a žalovaným je nesporné, že inkoustové náplně, které jsou předmětem nynějšího řízení, se liší od náplní posuzovaných Soudním dvorem tím, že obsahují elektronický čip. Lze se však ztotožnit s žalovaným, 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 judikatury Soudního dvora, pro celní klasifikaci je rozhodující, která z uvedených dvou funkcí je převažující.

31. Žalobkyně se mylí, má-li za to, že je s žalovaným ve skutkovém sporu o vlastnostech posuzovaného zboží. Žalovaný totiž nespochybnil tvrzení žalobkyně ohledně vlastností inkoustových náplní s elektronickým čipem, pouze dospěl k závěru, že tyto náplně žalobkyně nesprávně celně zařadila. Otázka celního zařazení však na prvním posouzení, nikoliv na posouzení skutkovém, a tedy se k ní nevede dokazování.

32. Z toho vyplývá, že vyjádření znalce označené jako znalecký posudek, které žalobkyně předložila již v řízení o odvolání, má pro nyní projednávanou věc omezený význam. Znalec se nezabýval posouzením znaků konkrétních výrobků, které žalobkyně deklarovala, ale nabídl toliko obecný odborný výklad o funkcích elektronického čipu. Uvedl, že čip poskytuje informace o stavu inkoustu v zásobníku a další související informace a dále že přispívá k tomu, aby inkoustová náplň s tiskárnou při tisku řádně spolupracovala. Tuto skutečnost však žalovaný nerozporoval. Žalovaný pouze dospěl k závěru, že převažující funkcí posuzovaných inkoustových náplní je právě doplnění inkoustu, nikoliv podíl na tisku samotném. V tomto ohledu tedy posudek žádný nový poznatek nepřinesl, pouze upřesnil obecný závěr, který již celní orgány ohledně funkce elektronického čipu učinily v rámci doměřovacího řízení.

33. Z téhož důvodu nemůže být důvodný ani žalobní bod vytýkající celním orgánům nedostatečné dokazování ohledně vlastností posuzovaného zboží. Jelikož celní orgány svá rozhodnutí postavily na odlišném posouzení právních, nikoliv skutkových otázek, nemůže být jejich rozhodnutí nezákonné pro vadu nedostatečného dokazování.

34. Dále vyjádření znalce obsahuje pouze obecnou informaci, že inkoustová náplň bez elektronického čipu není totožná s náplní obsahující elektronický čip. Ani ohledně této zjevné skutečnosti nejsou strany řízení ve sporu. Vyvozuje-li však znalec, že závěry Soudního dvora v rozsudku *Turbon* (C-250/05) nejsou aplikovatelné na inkoustové náplně s elektronickým čipem, překračuje meze své odbornosti. Právní posouzení spočívající v

subsumpci skutkového stavu pod právní normy a související judikaturu totiž náleží toliko soudu, nikoliv znalci, a tím méně pak znalci v oboru výpočetní techniky.

35. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že převažující funkcí nyní 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 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 má tedy za to, že žalovaný klasifikoval dovezené zboží správně, a proto bylo namístě aplikovat odpovídající celní sazbu ve výši 6,5 %.

VI. b. Legitimní očekávání žalobkyně vyvolané chybou orgánu celní správy

36. Žalobkyně dále argumentovala tím, že jí v důsledku rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 z roku 2010 vzniklo legitimní očekávání, na základě něž zboží deklarovala. Jednala tedy na základě aktivní chyby celního orgánu, a proto jí clo nesmělo být doměřeno. I v tomto případě soud vyšel ze svého rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č. j. 10 Af 5/2014 - 56, č. 3746/2018 Sb. NSS, kde posuzoval obdobnou situaci. Tyto závěry byly potvrzeny navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2018, č. j. 9 Afs 191/2017 - 62.

37. Podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se dodatečné zaúčtování cla neprovede, „pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení“.

38. K interpretaci citovaného ustanovení celního kodexu se opakovaně vyjádřila judikatura Soudního dvora Evropské unie. 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 zjiřitelný 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)

39. 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, 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.

40. Uvedené závěry Soudní dvůr dále potvrdil v rozsudku ze dne 10. 12. 2015, C-427/14, *SLA 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)

41. 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 něž 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.

42. 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 informacích poskytnutých žalobcem; dalšími podmínkami je, že povinný subjekt nemohl chybu celních orgánů zjistit a jednal v dobré víře.

43. V nyní projednávané věci žalobkyně předložila rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199/2009-176100-021, jímž bylo rozhodnuto o přeražení inkoustových zásobníků z položky kombinované nomenklatury 3215 (Tiskařské barvy, inkousty...) do položky 8443 (Tiskařské stroje...). Žalovaný nezpochybnil, že se jednalo o zboží obdobné tomu, které je posuzováno v nyní projednávané věci. Tvrdil však, že rozhodnutí jiného celního orgánu v jiném celním řízení nemohlo v žalobkyni založit legitimní očekávání v této věci.

44. Soud v návaznosti na výše citovanou judikaturu konstatuje, že žalobkyní předložené 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, 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 interpretovat tak, že se jedná při nejmenším o všechny inkoustové náplně opatřené nějakým elektrickým prvkem určeným pro komunikaci s tiskárnou. 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.

45. 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 žalobkyni vzbudit legitimní očekávání. Postačí totiž, že se jednalo o závazné rozhodnutí orgánu členského státu, který je zodpovědný za výběr daně. Není rozhodující, že toto rozhodnutí bylo adresováno subjektu odlišnému od žalobkyně. Žalobkyně jednala jako zprostředkovatelka společnosti BÜTTNER, které bylo vydáno rozhodnutí, z něž vyvozuje své legitimní očekávání. Pokud žalobkyni její obchodní partner předchozí rozhodnutí celního orgánu poskytl a žalobkyně z něj vyvozovala závěry ohledně právního názoru celní správy, mohlo jí legitimní očekávání vzniknout.

46. Jelikož tedy žalobkyně předložila důkaz o aktivním chybném jednání celního orgánu, je splněna první podmínka aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

47. Dále soud posoudil druhou podmínku, tedy zda mohla žalobkyně chybu Celního úřadu Praha 1 rozpoznat. Žalobkyni lze stěží klást k tíži, že sama nerozpoznala rozpor rozhodovací praxe celních orgánů s judikaturou Soudního dvora. Rozhodnutí, jež v ní založilo legitimní očekávání, totiž bylo vydáno až po rozhodnutí Soudního dvora v obou výše citovaných relevantních věcech (*Turbon international a Turbon*), a tedy žalobkyně mohla očekávat, že celní orgány závěry těchto rozhodnutí aplikují správně. Za takové situace by žalobkyně mohla chybu celních orgánů rozpoznat pouze, pokud by se v mezidobí seznámila se změnou právního názoru celní správy. To by však musel tvrdit a prokázat žalovaný, k čemuž nedošlo.

48. Neobstojí námitka žalovaného, že pokud si žalobkyně správným celním zařazením zboží nebyla jista, měla požádat celní orgány o závazné posouzení. Žalobkyně totiž neměla žádný rozumný důvod k pochybnostem o správnosti názoru Celního úřadu Praha 1, který navíc vycházel ze stanoviska nadřízeného Celního ředitelství Praha. Po deklarantovi, který jedná v dobré víře ve správnost právního názoru celních orgánů, nelze požadovat, aby si periodicky ověřoval, zda celní orgány svůj názor nezměnily. Pakliže ke změně právního názoru celních orgánů došlo, byly ony samy povinny s touto skutečností dotčenou veřejnost seznámit.

49. Soud nemohl přihlídnout k nové argumentaci, kterou žalovaný uvedl během ústního jednání, v níž se opíral o závazné informace o celním zařazení zboží vydané společností BÜTTNER s.r.o. Provedením těchto důkazů bylo zjištěno, že je orgán celní správy vydal již dne 28. 4. 2011, a tedy se jednalo o podklady, které žalovanému byly k dispozici v době vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně přitom v odvolání uplatnila námitku, v níž uváděla, že zboží deklarovala na základě právního názoru Celního úřadu Praha 1 z roku 2010. Žalovanému tedy nic nebránilo v rozhodnutí o odvolání vycházet

z důkazů, které předložil v řízení před soudem, a na jejich základě své rozhodnutí odůvodnit.

50. Pokud však žalovaný této možnosti nevyužil, nemůže již odůvodnění svého rozhodnutí, které je samo o sobě nezákonné, doplňovat v řízení před soudem o nové úvahy, a tím nezákonnost rozhodnutí zhojit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012 - 44, bodu 16: *„Pokud byl stěžovatel ... povinen odůvodnit své rozhodnutí, nelze pochybovat o tom, že toto odůvodnění samo o sobě muselo obstát v předestření důvodů, jež vedly správní orgán k rozhodnutí vyjádřenému ve výrokové části, a že muselo být v souladu s obsahem správních spisů. Soudy rozhodující ve správním soudnictví nejsou v postavení dalších orgánů rozhodujících ve správním řízení a obecně rozhodují pouze na kasačním principu. Jinak řečeno, přes existenci plné jurisdikce vede řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí pouze k přezkumu jeho zákonnosti, nikoliv k nabrzení správního rozhodnutí rozhodnutím soudu.“* Jak dále Nejvyšší správní soud doplnil v rozsudku ze dne 17. 4. 2019, č. j. 9 As 338/2018 - 50, bodu 16, *„doplnění argumentace až v řízení před správními soudy nelze přijmout. Důvody, pro které bylo vydáno rozhodnutí, musí správní orgán vtělit do jeho odůvodnění, a nikoliv je doplňovat v řízení před správními soudy.“* Na základě nově předložených důkazů v řízení před soudem tedy za situace, kdy tyto důkazy mohly být provedeny již ve správním řízení, napadené rozhodnutí obstát nemohlo.

51. Splněna je tedy i druhá podmínka. Žalobkyně nemohla rozpoznat, že jednoznačně vyjádřený názor Celního úřadu Praha 1 ohledně zařazení zboží je mylný, neboť neměla v té době k dispozici žádná jiná rozhodnutí či stanoviska orgánů celní správy, která by vyjadřovala opačný závěr.

52. Ve vztahu ke třetí podmínce, tedy zda byly celním orgánům poskytnuty veškeré relevantní informace, ležely břemeno tvrzení i důkazní povinnost na bedrech žalovaného. Žalovaný tvrdil, že žalobkyně v celních deklaracích zboží označila zavádějícím a příliš obecným způsobem. Soud z celní deklarace žalobkyně ze dne 17. 2. 2012 ověřil, že žalobkyně zboží označila jen jako *„sestavy elektronické pro stroje, přístroje pro tisk“*. 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.

53. Je pravdou, že Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 23. 5. 1989, C-378/87, *Top Hit Holzvertrieb v. Komise*, dospěl k závěru, že deklarant nesplnil svou povinnost uvést podrobnější údaje o zboží nutné k posouzení jeho sazebního zařazení, a proto v jeho případě třetí podmínka splněna nebyla. Tento závěr je však třeba vnímat v kontextu konkrétních okolností daného případu. Deklarovány byly dřevěné policičky, které navíc byly dodávány rozebrané, takže bylo velice obtížné identifikovat, k čemu jsou přesně určeny. Deklarant toto zboží zařadil do zcela obecné kategorie *„Ostatní dřevěné položky: Ostatní“* a v celním prohlášení je popsal jen jako *„prvky dřevěné konstrukce, borovice/smrk“*. Přitom se však nabízelo zařazení dřevěných polic do položky *„Nábytek“*. (srov. body 29-30 uvedeného rozsudku Soudního dvora) Deklarant tedy zjevně obecností popisu zboží zastíral jeho skutečnou povahu, aby nebylo odhaleno, že se jedná o nábytek.

54. Obecnost popisu zboží však není prohrěškem deklaranta vždy. V nyní projednávané věci měla žalobkyně 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 součásti a příslušenství tiskárny. Bylo tedy přirozené, že se omezila na obecný popis zboží. Za mystifikaci by v tomto případě bylo možné považovat jen, kdyby žalobkyně zboží označila jako inkoustovou náplň opatřenou integrovanou tiskovou hlavou. V takovém případě by se žalobkyně nepochybně dopustila uvedení nepravdivých údajů a třetí podmínka by nebyla splněna. Tak tomu ostatně bylo v případech, o nichž rozhodly Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014 - 82, a Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 10. 1. 2017, 46 Af 61/2014 - 121. Obecný popis zboží však v daném kontextu žalobkyni k tíži klást nelze.

55. Lze proto uzavřít, že žalovaný měl v případě žalobkyně aplikovat ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a clo za naplněné inkoustové náplně s elektronickým čipem nedoměřit. Neučinil-li tak, zatížil své rozhodnutí nezákonností.

56. Soud se seznámil s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 - 55, v němž však bylo rozhodováno na základě podstatně odlišného skutkového stavu než v nyní projednávané věci. Deklarant totiž v dané věci zboží popsal způsobem, který neodpovídal skutečnosti. Uvedl výslovně, že zboží mělo integrovanou tiskovou hlavu, i když tomu tak nebylo. V nyní projednávané věci však žalobkyně, jak bylo uvedeno výše, zboží zavádějícím způsobem nepopsala. Uplatní se tedy výše uvedené závěry rozsudku zdejšího soudu č. j. 10 Af 5/2014 - 56, č. 3746/2018 Sb. NSS, a navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2018, č. j. 9 Afs 191/2017 - 62.

VI. c. Zákonnost vyměření penále

57. Jelikož soud dospěl k závěru, že bylo žalobkyni clo doměřeno v rozporu se zákonem, zjevně nebylo namístě ani vyměřovat penále. Pro úplnost lze však uvést, že i kdyby doměření cla obstálo, musel by soud napadené rozhodnutí zrušit právě kvůli vyměření penále. Bez ohledu na důvodnost argumentace žalobkyně týkající se penále by soud z úřední povinnosti na případ aplikoval pozdější právní úpravu, která je ve prospěch žalobkyně. Dne 29. 7. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který již možnost vyměření penále při doměření cla nepřipouští. Tato skutečnost by představovala důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, a to na základě čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Stejným způsobem v analogickém případě postupoval Nejvyšší správní soud, jak vyplývá z jeho rozsudku ze dne 8. 6. 2017, č. j. 4 Afs 55/2017 - 104.

VI. d. K paralelnímu vyměření cla dvěma solidárním dlužníkům

58. Konečně je třeba uvést, že důvodný naopak nebyl žalobní bod, v němž žalobkyně tvrdila, že jí clo nemohlo být doměřeno za situace, kdy již bylo doměřeno společnosti BÜTTNER, v jejímž nepřímém zastoupení žalobkyně jednala. Žalobkyně nezpochybnila, že byla solidární dlužnicí spolu se společností BÜTTNER, tvrdila však, že právní předpisy neumožňují vyměřit clo více solidárním dlužníkům zároveň.

59. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 46/2004 - 61, č. 1285/2007 Sb. NSS, jednoznačně uvedl, že účelem institutu dlužnické solidarity je zlepšení pozice věřitele; je tedy na něm, zda se rozhodne celní dluh vymáhat po všech

solidárních dlužnících, nebo jen po některých. K totožným závěrům dospěl při výkladu celního kodexu Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 18. 5. 2017, C-154/16, *Latvijas dzelzceļš*, bodu 85. V tomto ohledu tedy napadené rozhodnutí obstálo.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

60. Jelikož bylo napadeným rozhodnutím porušeno legitimní očekávání žalobkyně vyvolané chybou orgánu celní správy ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, zrušil je soud pro nezákonnost v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc dle § 78 odst. 2 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V pokračujícím řízení jsou celní orgány dle § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázány.

61. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. V nyní projednávané věci byla plně úspěšná žalobkyně. Její náklady tvoří jednak zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna advokáta za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení, podání návrhu ve věci samé a účast na ústním jednání. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($3 \times 3\,100 = 9\,300$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300 = 900$). Odměna advokáta tak činí 10 200 Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 12 342 Kč. Spolu se soudním poplatkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 1. října 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu