



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **Federal Express Czech s.r.o.**, sídlem K Letišti 57/1049, Praha 6, zast. Mgr. Pavlem Pravdou, advokátem, sídlem Na Příkopě 22, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-10/2013-900000-304.7, a ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-9/2013-900000-304.7,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-10/2013-900000-304.7, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-9/2013-900000-304.7, **se z a m í t á**.
- III.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 15.342,- Kč k rukám Mgr. Pavla Pravdy, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Úvod, obsah žalob a vyjádření žalovaného

Žalobce se domáhá zrušení dvou rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Praha Ruzyně (dále jen „správce daně I. stupně“), jimiž bylo doměřeno clo za inkoustové náplně do tiskáren. Žalobce zboží deklaroval pod položkou kombinované nomenklatury, která je obsažena v příloze I nařízení Rady č. 87/2658/EHS (dále jen „kombinovaná nomenklatura“) 8443 99 90 –

Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8442; ostatní tiskárny, kopírovací stroje a telefaxové přístroje, též kombinované; jejich části, součásti a příslušenství – Ostatní – Ostatní. Dle názoru žalovaného však spadaly do položky 3215 90 00 - Tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, též koncentrované nebo tuhé – Tiskařské barvy – Ostatní.

Žalobce má za to, že předmětné inkoustové náplně spadají pod jím deklarovanou klasifikaci, neboť jejich součástí je elektronický čip, který obsahuje údaje o zásobě inkoustu a zajišťuje komunikaci mezi počítačem, integrovanou tiskovou hlavou a náplní. Tato svá tvrzení žalobce prokazuje znaleckým posudkem, který k žalobě připojil. Žalobce má za to, že ačkoliv se jedná o inkoustové náplně bez integrované tiskové hlavy, není jejich rozhodující funkcí pouze dodání inkoustu do tiskárny. Opačný závěr žalovaného nemá oporu ve spise.

Skutečnost, že tiskárna při nedostatku inkoustu přestane tisknout, potvrzuje stanovisko žalobce, neboť svědčí o roli, kterou v tiskárně hraje elektronický čip. Právě díky němu předá tiskárna počítači informaci, že zásoba inkoustu byla vyčerpána. Elektronický čip je tak třeba považovat za součást tiskárny. Pokud celní orgány přítomnost elektronického čipu na inkoustových zásobnících nezohlednily, dopustily se dle názoru žalobce procesního pochybení, neboť nesprávně zjistily skutkový stav.

Žalobce uvádí, že si je vědom rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ve věci *Turbon* (C-250/05), avšak nyní zkoumané zboží je od zboží posuzovaného v uvedeném rozhodnutí odlišné. Odlišnost spočívá právě v přítomnosti elektronického čipu. V rozsudku *Turbon* se jednalo o tiskové náplně, které neobsahovaly tiskovou hlavu ani elektronický čip, a tedy jejich jediným účelem bylo doplnění inkoustu do tiskárny. Tiskárna fungovala i bez těchto náplní, avšak papír z ní vycházel nepotřesený. Naopak v případě zboží v nynějším řízení tiskárna v případě vyčerpaného inkoustu vůbec nebude fungovat kvůli elektronickému čipu. Jelikož má tedy nyní posuzované zboží též funkci ovládání elektroniky, nejsou na ně aplikovatelné závěry Soudního dvora v uvedeném rozhodnutí. Žalobce též poukázal, že do kapitoly 32 celní nomenklatury nejsou řazeny ani samostatné elektronické čipy ani tiskárny, které již obsahují náplně s elektronickými čipy.

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

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K povaze zboží uvedl, že elektronický čip, jímž je inkoustová náplň vybavena, umožňuje tiskárně zjišťovat informace o obsahu náplně, její expiraci apod. Jelikož však náplň nemá integrovanou tiskovou hlavu, na samotném tisku se aktivně nepodílí, a proto se nejedná o součást tiskárny. Znalecký posudek předložený

žalobcem má dle názoru žalovaného omezenou vypovídající hodnotu, neboť se jedná v zásadě o obecné pojednání nevztahující se ke konkrétnímu typu inkoustových náplní; navíc jsou některé závěry posudku nepřezkoumatelné, zejména tvrzení, že elektronický čip náplně zajišťuje oboustrannou komunikaci mezi počítačem a tiskárnou. Žalovaný uzavřel, že hlavním účelem náplně je právě dodání inkoustu do tiskárny, nikoliv zajištění tisku.

Dále žalovaný uvedl, že dle jeho názoru není namístě aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Chybné rozhodnutí orgánu celní správy, na základě něž by toto ustanovení mohlo být aplikováno, by totiž muselo být vydáno v nyní projednávané věci, nikoliv v jiném, nesouvisejícím řízení. Dopustil-li se jiný celní úřad dříve chyby ohledně klasifikace stejného druhu zboží, o něž jde v nyní projednávané věci, nemůže tím být současné řízení ovlivněno.

II.

Ústní jednání a obsah správního spisu

Dne 25. 5. 2017 se ve věci konalo ústní jednání. Žalobce setrval na svých tvrzeních uvedených v žalobě. Žalovaný nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014-121, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014-82. V těchto rozhodnutích soudy posuzovaly srovnatelnou žalobní argumentaci a neshledaly ji důvodnou. Dále žalovaný předložil stanovisko Celního ředitelství Praha k celnímu zařazení posuzovaného zboží ze dne 6. 9. 2012 a závazné informace o sazebním zařazení zboží zaslané společnosti BÜTTNER, dne 28. 4. 2011. Z těchto podkladů plyne, že posuzované zboží dle názoru celní správy má být zařazeno do položky inkousty, a nikoliv součást a příslušenství tiskáren. Žalobce však upozornil, že všechny tyto dokumenty pocházejí až z doby po uskutečnění nyní posuzovaných dovozů, a tedy nejsou pro posouzení legitimního očekávání žalobce relevantní.

Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Dne 10. 8. 2012 zahájil správní orgán I. stupně kontrolu po propuštění zboží do volného oběhu. Kontrola se týkala více druhů zboží, avšak pro řízení před soudem jsou podstatné pouze naplněné inkoustové náplně (kartuše) s elektronickým čipem.

K žádosti správního orgánu I. stupně vydalo Celní ředitelství Praha dne 6. 9. 2012 stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, v němž uvedlo, že posuzované náplně jsou vybaveny čipem, jehož účelem je zobrazení hladiny zbývajících inkoustu. Jelikož však náplně nejsou vybaveny tiskovou hlavou, nejedná se o součást tiskárny.

Ze zprávy o kontrole správního orgánu I. stupně ze dne 16. 10. 2012, č. j. 18045-10/2012-194100-031, pak vyplývá totožný závěr.

Dodatečnými platebními výměry správního orgánu I. stupně ze dne 16. 10. 2012, č. j. 18045-16/2012-194100-031 a č. j. 18045-16/2012-194100-031, bylo posuzované zboží přearazováno z podpoložky kombinované celní nomenklatury č. 8443 99 90 00 (sazba cla 0,0 %) do podpoložky 3215 90 00 90 (sazba cla 6,5 %) a zároveň bylo žalobci doměřeno clo v odpovídající výši.

Proti platebním výměrům brojil žalobce odvoláními, v nichž, obdobně jako v žalobách, tvrdil, že elektronické čipy hrají při fungování tiskárny natolik zásadní roli,

že jsou jejich součástí.

Odvolání byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 3. 12. 2013, č. j. 41959-10/2013-900000-304.7 a č. j. 41959-9/2013-900000-304.7. Žalovaný uvedl, že hlavním účelem náplně je dodání inkoustu do tiskárny; tiskárna sice při nedostatku inkoustu přestane tisknout, nikoliv však z důvodu nefunkčnosti tiskového aparátu, ale právě kvůli nedostatku inkoustu. Jelikož součástí náplně není integrovaná tisková hlava, nejedná se o součást tiskárny, a to i s ohledem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Turbon* (C-250/05).

V průběhu ústního jednání byly provedeny následující důkazy navržené žalobcem.

Žalobce předložil znalecký posudek vypracovaný Ing. Z. S., CSc., znalcem v oboru elektronika, specializace elektronické součásti, oboru kybernetika, odvětví výpočetní technika a oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady se specializací elektronika a výpočetní technika, oceňování zahraniční elektroniky, ze dne 30. 1. 2014, č. 214. Obsahem posudku je abstraktní pojednání o vlastnostech „*různých konstrukcí zásobníků tiskového inkoustu ve vztahu k funkčnosti příslušných tiskáren*“. Posudek uvádí, že účelem elektronického čipu je poskytovat údaje o využití inkoustové náplně, jejím obsahu, expiraci apod. Dle posudku se tedy náplň s elektronickým čipem není srovnatelná s náplní bez elektronického čipu, která byla předmětem posouzení Soudního dvora ve věci *Turbon* (C-250/05).

Soud též provedl důkaz rozhodnutím Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010, č. j. 20199/2009-176100/021, z něhož plyne, že v řízení deklaranta BÜTTNER s.r.o. bylo zboží obdobné zboží deklarovanému nyní žalobcem neklasifikováno z podpoložky 3215 90 80 90 (Tiskařské barvy, inkousty ...) do podpoložky 8443 99 90 00 (Tiskařské stroje ...).

Dále soud provedl následující důkazy navržené žalovaným.

Dle stanoviska Celního ředitelství Praha k sazebnímu zařazení zboží ze dne 6. 9. 2012, č. j. 14620/2012-170100-22, náleží inkoustová náplň s elektronickým čipem do podpoložky 3215 90 00 90. Totéž vyplynulo ze dvou závazných informací o sazebním zařazení zboží Celního ředitelství Praha ze dne 28. 4. 2011, adresovaných společnosti BÜTTNER.

III.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

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).

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.

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 inkoustová kartuše 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.

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).

Mezi žalobcem 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.

Žalobce předložil vyjádření znalce označené jako znalecký posudek, jehož obsah má ovšem pro projednávanou věc omezený význam. Znalec se nezabýval posouzením znaků konkrétních výrobků, které dovážel žalobce, 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 si již celní orgány funkce elektronického čipu učinily v rámci doměřovacího řízení.

Dále posudek 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.

S žalobcem se nelze ztotožnit ani v tom, že by žalovaný přehlížel přítomnost elektronického čipu. Jak z odborného stanoviska Celního ředitelství Praha, z něhož žalovaný vycházel, tak ze zprávy o kontrole a ze samotných napadených rozhodnutí se podává, že celním orgánům bylo známo, že posuzované inkoustové náplně obsahují elektronické čipy. Bylo jim též známo, jaká je hlavní funkce těchto čipů. Přesto však dospěly k závěru, že přítomnost čipu neodůvodňuje klasifikace inkoustových náplní jako součásti tiskárny. Celní orgány tedy nepochybily při zjišťování skutkového stavu, pouze se liší jejich právní hodnocení od názoru žalobce; to je však otázka zákonnosti napadených rozhodnutí, nikoliv vad řízení.

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, exspirovalo jeho datum spotřeby apod., nejedná se však o natolik zásadní okolnosti, aby odůvodňovaly závěr, že podíl na tisku je hlavním účelem náplně s elektronickým čipem. V tomto smyslu tedy jsou naplněné inkoustové náplně s elektronickým čipem srovnatelné s takovými náplněmi bez elektronického čipu. Odlišné jsou naopak náplně s integrovanou tiskovou hlavou, neboť ta je nezbytnou součástí tiskárny, která provádí samotný tisk. Proto, jak vyložil Soudní dvůr v rozsudku *Turbon International* (C-276/00), je převažující povahou náplně s integrovanou tiskovou hlavou součást tiskárny. Soud má tedy za to, že žalovaný klasifikoval dovezené zboží správně, a proto bylo namíste aplikovat odpovídající celní sazbu ve výši 6,5 %.

Dále však bylo potřeba posoudit subsidiární žalobní argumentaci, dle níž nemělo být clo dodatečně doměřeno, neboť k původní nesprávné klasifikaci došlo v důsledku chyby celních orgánů. Žalobce se dovolává aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, dle něž 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“.

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*, na nějž upozornil žalobce, Soudní dvůr podmínky aplikace uvedeného ustanovení vyložil následovně:

*„Pokud jde o první z těchto podmínek, je důležité připomenout, že cílem čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání nebo nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je hodné ochrany stanovené v tomto článku pouze tehdy, pokud základ, na kterém spočívá toto očekávání osoby povinné zaplatit clo, způsobily „samotné“ příslušné orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají tak pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (viz obdobně rozsudek *Mecanarte*, body 19 a 23).*

*Pokud jde o druhou z výše uvedených podmínek, musí být zjistitelný charakter chyby, které se dopustily příslušné celní orgány, posuzován s přihlédnutím k povaze chyby, profesní zkušenosti dotčených subjektů a řádné péči, kterou posledně uvedené prokázaly. Povaha chyby závisí na komplexnosti nebo naopak dostatečně jednoduchém charakteru dotčené právní úpravy a časovém období, během něhož orgány ve své chybě setrvaly (rozsudek ze dne 3. března 2005, *Biegi Nahrungsmittel a Commonfood v. Komise*, C-499/03 P, Sb. rozh. s. I-1751, body 47 a 48, jakož i výše uvedená judikatura).*

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

Jak dále vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 11. 2012, C-438/11, *Lagura Vermögensverwaltung* (body 18 a 19), pokud celní orgány vydaly závazný akt, jímž potvrdily

určitou skutečnost (zde doklad o původu zboží), jedná se o chybu ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Z aplikace tohoto ustanovení se pak celní orgány mohou vyvázat pouze prokázáním, že původní rozhodnutí, které představovalo chybu, bylo založeno na nepravdivých tvrzeních deklaranta.

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

Podstatný pro nyní projednávanou věc je též rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 4. 1993, C-250/91, *Hewlett Packard v. Directeur général des douanes* (body 15 a 16), z nějž se podává, že legitimní očekávání může být v povinném subjektu založeno rozhodnutím kteréhokoli 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.

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.

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

Soud v návaznosti na výše citovanou judikaturu konstatuje, že žalobcem 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 o všechny inkoustové náplně do tiskáren, nebo při nejmenším o všechny inkoustové náplně opatřené nějakým elektrickým prvkem určeným pro komunikaci s tiskárnou. Žalobce tedy mohl 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. Sám žalovaný ostatně ve vyjádření k žalobě výslovně

uznal, že se jednalo o zboží srovnatelné se zbožím v nyní projednávané věci.

Ve světle judikatury Soudního dvora, zejména rozsudku ve věci *Hewlett Packard* nemůže obstát obrana žalovaného, že rozhodnutí jiného celního orgánu v jiném řízení nemohlo v žalobci vzbudit legitimní očekávání. Postačí totiž, že se jednalo o závazné rozhodnutí orgánu členského státu, který je zodpovědný za výběr daně. Není rozhodující, že toto rozhodnutí bylo adresováno subjektu odlišnému od žalobce. Jak žalobce uvedl, v nyní projednávané věci je sice deklarantem on, avšak jedná jako zprostředkovatel společnosti BÜTTNER, které bylo vydáno rozhodnutí, z něž vyvozuje své legitimní očekávání. Pokud žalobci jeho obchodní partner předchozí rozhodnutí celního orgánu poskytl a žalobce z něj vyvozoval závěry ohledně právního názoru celní správy, mohlo mu legitimní očekávání vzniknout.

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

Dále soud posoudil druhou podmínku, tedy zda mohl žalobce chybu Celního úřadu Praha 1 rozpoznat. Ani v tomto ohledu žalovaný ničeho netvrdil. Žalobci lze stěží klást k tíži, že sám nerozpoznal rozpor rozhodovací praxe celních orgánů s judikaturou Soudního dvora. Rozhodnutí, jež v něm založilo legitimní očekávání, totiž bylo vydáno až po rozhodnutí Soudního dvora v obou výše citovaných relevantních věcech (*Turbon international* a *Turbon*). Za takové situace by žalobce mohl chybu celních orgánů rozpoznat pouze, pokud by se v mezidobí seznámil se změnou právního názoru celní správy. To by však opět musel tvrdit a prokázat žalovaný, k čemuž nedošlo.

Je zřejmé, že v době deklarace posuzovaných dovozů, tedy dne 22. 1. 2010 a dne 25. 3. 2010, nemohl žalobce vycházet ze stanoviska a závazných posouzení Celního úřadu Praha, která žalovaný předložil při jednání. Tyto dokumenty totiž byly vydány až v letech 2011 a 2012, a tedy stěží mohly ovlivnit legitimní očekávání, které měl žalobce v roce 2010.

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

Ve vztahu ke třetí podmínce, tedy zda byly celním orgánům poskytnuty veškeré relevantní informace, leželo břemeno tvrzení i důkazní břemeno na bedrech žalovaného. Žalovaný pouze během jednání velmi obecně uvedl, že zboží nebylo specifikováno jako inkoustová náplň s elektronickým čipem. Soud z celních deklarací žalobce ze dne 22. 1. 2010 a ze dne 25. 3. 2010 ověřil, že žalobce vskutku zboží označil jen jako „kazety do tiskáren – cartridge“. Tímto obecným označením se však nepochybně nesnažil zastírat skutečnou povahu zboží, neboť měl 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.

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 poličky, 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.

Obecnost popisu zboží však není prohřeškem deklaranta vždy. V nyní projednávané věci měl žalobce v důsledku rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 za to, že je lhotečné, o jaký typ inkoustové náplně se přesně jedná, neboť všechny spadají do položky součásti a příslušenství tiskárny. Bylo tedy přirozené, že se omezil na obecný popis zboží. Dokonce ani v případě, že by si žalobce byl vědom toho, že názor Celního úřadu Praha 1 je nesprávný, by se nedopouštěl mystifikace, neboť pro něj výhodnější celní zařazení by nezajistil obecný popis zboží, jako tomu bylo v případě dřevěných poliček, ale naopak jeho konkrétní, avšak zavádějící popis. Pokud by tedy žalobce v celním prohlášení uvedl, že dováží inkoustové náplně opatřené integrovanou tiskovou hlavou, nepochybně by se dopustil uvedení nepravdivých údajů a třetí podmínka by nebyla splněna. Obecný popis zboží mu však v daném kontextu k tíži klást nelze, neboť si jím žalobce nemohl nijak pomoci.

Lze proto uzavřít, že žalovaný měl v případě žalobce aplikovat ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a clo za naplněné inkoustové náplně s elektronickým čipem nedoměřit. Tento závěr se ovšem vztahuje jen na dovozy, které žalobce uskutečnil po vydání rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, jež v něm založilo legitimní očekávání, tedy po dni 4. 2. 2010. Legitimní očekávání totiž v žalobci nemohlo být vyvoláno ve vztahu k již uskutečněným dovozům. Zatímco rozhodnutí č. j. 41959-10/2013-900000-304.7 se týkalo dovozů deklarovaných dne 25. 3. 2010, tedy po rozhodném datu, rozhodnutí č. j. 41959-9/2013-900000-304.7 se vztahovalo k dovozům, jež žalobce deklaroval dne 22. 1. 2010, tedy ještě předtím, než v něm mohlo být vyvoláno legitimní očekávání. Z tohoto důvodu vůči nezákonné pouze první uvedené rozhodnutí a druhé nikoliv.

Napříště již pochopitelně platí, že žalobce je seznámen s novým a správným názorem celní správy a jím se musí v budoucnu řídit. Pokud by se tedy po vydání nyní napadených rozhodnutí opakovala obdobná situace, žalobce by se již aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dovolávat nemohl.

Žalovaný v rámci svých vyjádření poukázal na rozhodnutí Krajského soudu v Praze a rozhodnutí jiného senátu zdejšího soudu, z nichž podle jeho názoru vyplývá, že argumentace žalobce týkající se legitimního očekávání není v dané věci případná.

Desátý senát městského soudu se seznámil s rozsudky jedenáctého senátu zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014-82, a Krajského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 46 Af 61/2014-121, na něž při jednání odkázal žalovaný, avšak na základě výše uvedené argumentace se rozhodl od jejich závěrů týkajících se aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu odchýlit. V uvedených rozhodnutích soudy dospěly k závěru, že rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 4. 2. 2010 nemohlo založit legitimní očekávání ohledně názoru celní správy na zařazení zboží, neboť se jednalo o pouhé autoremedurní rozhodnutí, kde nadto nebylo zboží dostatečně specifikováno. V nedostatečné specifikaci zboží také soudy spatřovaly nesplnění třetí podmínky, tedy že deklarant je povinen uvést pravdivé a úplné údaje o zboží.

Desátý senát se s těmito argumenty neztotožňuje, neboť je přesvědčen, že z hlediska výše citované judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu neobstojí. Celní úřad Praha 1 je orgánem zodpovědným za správu cla a v rozhodnutí o odvolání, byť autoremedurním, musel provést aktivní úvahu ohledně správného celního zařazení posuzovaného zboží. Tuto úvahu také naprosto jednoznačně vyjádřil ve svém rozhodnutí. Je pravdou, že rozhodnutí o propuštění zboží do jiného celního režimu nemůže představovat aktivní chybu celního orgánu, neboť v něm celní orgán bez dalšího vychází z celního zařazení provedeného deklarantem. Rozhoduje-li však celní orgán o odvolání deklaranta, v němž je namítána nesprávnost celního zařazení zboží, přirozeně se nemůže vyhnout tomu, aby sám aktivně posoudil, zda je odvolací námitka důvodná. Ve druhém uvedeném případě se tedy celní orgán aktivní chyby dopustit může.

Krajský soud v Praze ve svém rozsudku odkázal na celou řadu judikátů, jež však názor desátého senátu zdejšího soudu nevyvracejí. Z jím citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 3/2014-40, ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006-120 (č. 1059/2007 Sb. NSS), a ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008-96 (č. 1701/2008 Sb. NSS), nevyplývá nic jiného, než že celní orgán nestvrzuje správnost sazebního zařazení zboží jeho pouhým propuštěním do režimu volného oběhu, neboť při tomto rozhodování bez bližšího posuzování akceptuje celní zařazení tvrzené deklarantem. V žádném z uvedených judikátů však nebyla posuzována situace srovnatelná s tou, v níž se nacházel Celní úřad Praha 1, když rozhodoval o odvolání deklaranta, jehož předmětem byla právě správnost sazebního zařazení zboží. Ostatně z rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, které v žalobci založilo legitimní očekávání, jednoznačně plyne, že celní orgán neakceptoval bez další úvahy tvrzení odvolatele, nýbrž správnost sazebního zařazení sám aktivně posoudil; v odůvodnění svého rozhodnutí dokonce Celní úřad Praha 1 uvádí, že k věci bylo zpracováno stanovisko jeho nadřízeným orgánem. Desátý senát městského soudu tedy setrvává na svém názoru, že tímto typem rozhodnutí celní správy k aktivní chybě ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dojít může.

Skutečnost, že zboží bylo popsáno jen jako „*elektrické cartridge určené jako náplně do inkoustových tiskáren*“, nelze za daných okolností klást k tíži žalobce. Jak plyne z relevantních podkladů a ostatně i z vyjádření znalce předloženého žalobcem v nyní projednávané věci, terminologie v oblasti inkoustových náplní do tiskáren je značně rozkolísaná a nejednotná (používají se pojmy cartridge, kartuše, inkoustové náplně). Zavedeným pojmem je nepochybně inkoustová náplň (či kartuše, cartridge) s integrovanou tiskovou hlavou. Pakliže by Celní úřad Praha 1 vycházel z tvrzení deklaranta, že tehdy posuzované náplně obsahovaly integrovanou tiskovou hlavu, jednalo by se nepochybně o situaci nesrovnatelnou s nyní projednávanou věcí. Pojem „*elektrické cartridge*“ však takto jednoznačný není a lze důvodně předpokládat, že žalobce měl za to, že zahrnuje veškeré inkoustové náplně do tiskáren, nebo při nejmenším náplně opatřené elektrickým čipem pro komunikaci s tiskárnou. Pokud tedy Celní úřad Praha 1 ve svém rozhodnutí z roku 2010 nepřistoupil k bližší specifikaci zboží, musí jít případné nejasnosti z toho vzniklé k tíži celní správy, nikoliv deklaranta.

Je pravdou, že Celní úřad Praha 1 zřejmě vycházel z popisu zboží uvedeného v celním prohlášení. Jak bylo již vyloženo výše, v ne zcela přesném označení zboží deklarantem nelze automaticky spatřovat porušení jeho povinnosti uvádět pravdivé a úplné údaje. Při nejasné terminologii totiž tehdejší deklarant (společnost BÜTTNER) mohl mít za to, že bližší popis zboží není pro jeho sazební zařazení rozhodný. Jelikož Celní úřad Praha 1 znal přesné výrobní označení tehdy posuzovaného zboží, které je výslovně uvedeno v jeho rozhodnutí o odvolání, mohl přistoupit k bližšímu zkoumání konkrétních vlastností tohoto zboží. Neučinil-li tak a

spokojil-li se pro účely sazebního zařazení s pojmem elektrické cartridge, nelze následně vzniklé nejasnosti označovat za důsledek lživého či neúplného tvrzení deklaranta.

Je třeba odmítnout i tvrzení uvedené *obiter dictum* v rozsudku Krajského soudu v Praze, že deklarant mohl odhalit případnou chybu Celního úřadu Praha 1 tím, že by požádal o závaznou informaci o sazebním zařazení. V již výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 27/2008-96 se uvádí, že vznikne-li pochybnost ohledně správnosti zařazení zboží, je deklarant povinen využít všech prostředků k rozptýlení těchto pochybností, zejména podání žádosti o závaznou informaci. Pokud však žalobce v nyní projednávané věci disponoval jednoznačným názorem orgánu celní správy aktivně projeveným v rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, které se navíc ve svém odůvodnění odvolává na posouzení svého nadřízeného orgánu, nenacházel se ze svého subjektivního hlediska v pochybnostech ohledně správnosti svého postupu. Pokud celní správa vyjádřila v rámci své rozhodovací činnosti určitý názor a v rozhodné době neexistovala opačná rozhodovací praxe, která by mohla vyvolat pochybnosti, neměl žalobce povinnost ani důvod žádat o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží.

Pokud jde o závěry Krajského soudu v Praze a jedenáctého senátu městského soudu ohledně nepravdivosti tvrzení v celních prohlášeních, tedy třetí posuzované podmínky, stojí desátý senát v nyní projednávané věci před odlišnou skutkovou situací. Jak bylo vyloženo výše, žalobce v celních prohlášeních netvrdil, že by dovážel inkoustové náplně opatřené integrovanou tiskovou hlavou, a to na rozdíl od skutkové situace, jak je popsána v rozsudcích krajského soudu a jedenáctého senátu zdejšího soudu. Proto závěry těchto rozsudků v tomto rozsahu na nyní posuzovanou skutkovou situaci nedopadají.

Z uvedených důvodů ani argumentace uvedená v rozsudcích Krajského soudu v Praze a jedenáctého senátu zdejšího soudu nenasvědčuje tomu, že by čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu neměl být v žalobcově případě aplikován.

V.

Závěr a náklady řízení

Jelikož soud shledal, že jedno z napadených rozhodnutí je nezákonné, zrušil je v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. prvním výrokem tohoto rozsudku a vrátil věc žalovanému v dalším řízení. V něm žalovaný doměřené clo sníží o částku vztahující se k naplněným inkoustovým náplním s elektronickým čipem, jež byly předmětem sporu v řízení před soudem.

Druhým výrokem rozsudku byla v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta žaloba proti druhému napadenému rozhodnutí, neboť vůči němu žalobce neprokázal, že jednal v legitimním očekávání v souladu s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení o jedné ze svých žalob plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce předně uhradil soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří 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 dvou návrhu ve věci samé a účast na soudním 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 zaplaceným soudním poplatkem tedy žalobci vznikly náklady ve výši 15.342,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 24. května 2017

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

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková