



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Pavlína Vrkočové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **DACHSER Czech Republic a. s.**, IČ 27090833, se sídlem Hut'ská 272, Kladno, zast. Dr. Pavlem Alfery Hrdinou, advokátem, se sídlem Václavské náměstí 795/40, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014 – 82,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014 - 82, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel č. j. 22496-2/2014-900000-304.7, ze dne 4. 9. 2014, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 24.456 Kč, k rukám jejího zástupce advokáta Dr. Pavla Alfery Hrdiny do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2014, č. j. 22496-2/2014-900000-304.7, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečným platebním výměrům, vydaným Celním úřadem pro hl. m. Prahu (dále jen „správní orgán I. stupně“) ve dnech 27. 2. 2014, 10. 3. 2014, 11. 3. 2014 a 12. 3. 2014. Těmito dodatečnými platebními výměry bylo žalobkyni dodatečně doměřeno clo podle článku 220 odst. 1 Celního kodexu a podle § 251 odst. 1 písm. a) odst. 3 daňového řádu bylo žalobkyni z dodatečně doměřené částky vyměřeno penále.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 2. 2017, č. j. 11 Af 76/2014 - 82, žalobu zamítl.

V odůvodnění rozsudku se městský soud podrobně zabýval postupem při zařazování zboží do kombinované nomenklatury a zabýval se charakterem a funkcí posuzovaného zboží. Na projednávanou věc použil zejména závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 26. 10. 2006, ve věci C-250/05, Turbon International GmbH (dále „rozsudek ve věci Turbon“ nebo „věc Turbon“), přestože součástí nyní posuzovaných kartuší je integrovaný elektronický čip, na rozdíl od kartuší, kterými se SDEU zabýval ve věci Turbon. Žalobkyně netvrdila, že by čip zajišťoval jinou komunikaci mezi kartuší a tiskárnou, než je v odůvodnění rozsudku městského soudu. Zmínila sice, že čip se podílí na tiskovém procesu, ale toto tvrzení nijak nespecifikovala. Městský soud dospěl k závěru, že kartuše s elektronickým čipem není součástí vlastního tiskového zařízení (mechanismu), nýbrž pouze zásobníkem barvy. Kartuši obsahující elektronický čip nelze proto klást na roveň kartuši s integrovanou tiskovou hlavou, ale na roveň kartuše obvyčejné, bez integrované tiskové hlavy. Postup žalovaného vyhodnotil jako správný, pokud předmětné kartuše zařadil jako „*tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, též koncentrované nebo tuhé: - Ostatní: - - Ostatní*“, se sazbou cla 6,5 %. Nepokládal též za nezbytné položit SDEU předběžnou otázku, neboť k výše uvedenému spadá výklad celního sazebníku do kategorie *acte éclairé*.

Pokud žalobkyně v podané žalobě zpochybnila průběh dokazování před správcem daně, pak ani tuto námitku městský soud neshledal důvodnou. Správce daně se zabýval tím, zda v předmětné věci jde, či nejde o inkoustové kartuše s integrovanou tiskovou hlavou, tento postup však je s ohledem na judikaturu SDEU, zejména na rozsudek ve věci Turbon, v zásadě akceptovatelný. Žalobkyně nebyla postupem celních orgánů jakkoli poškozena na svých právech, neboť jimi provedené sazební zařazení dováženého zboží bylo provedeno správně.

Legitimní očekávání žalobkyně, že jí clo nebude doměřeno, nemohlo založit ani pravomocné rozhodnutí Celního úřadu Praha 1, neboť rozhodnutí bylo vydáno v autoremeduře a postup celního úřadu tak neprověřil odvolací orgán. Ke změně rozhodnutí o propuštění zboží bylo přistoupeno na základě odvolání jiného subjektu (příjemce zboží).

Žalobkyně nesplnila podmínku třetí v ustanovení článku 220 odst. 1 písm. b) celního kodexu, a to že jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkajících se celního prohlášení. Při vyplnění celního prohlášení žalobkyně rozhodně nepostupovala v souladu s platnými předpisy a platnou judikaturou, když označila zboží v kolonce 31 jako „*Cartridge s elektronickou hlavou*“, v kolonce 33 zařazeno do kódu celní nomenklatury 8443999000 jako „*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 jsou součástí a příslušenství, části součástí a příslušenství – ostatní – ostatní*“, a v kolonce 47 byla uvedena sazba 0 %. Nepřesné označení zboží žalobkyní následně vedlo celní orgány k vyslovení závěru, že jde o kartuši s elektronickým čipem, u níž je jednoznačně hlavní funkcí předmětného zboží pasivní dodání inkoustu do tiskárny.

Ohledně námítky týkající se vyměření celního dluhu městský soud dovodil, že v případě nepřímého zastoupení je vedle deklaranta dlužníkem také osoba, na jejíž účet se celní prohlášení činí (tedy zastoupený). Mezi deklarantem a osobou, na jejíž účet byla celní prohlášení učiněna (tedy zastoupeným), je vztah dlužnické solidarity, jak plyne přímo z celního kodexu.

pokračování

I když celní kodex nijak neupravuje otázku jak postupovat v případě vyměrování celního dluhu solidárním dlužníkům, neznamená to, že by takovou praxi (tj. vyměření celního dluhu současně více solidárním dlužníkům) *a priori* zakázal. K otázce, zda lze i po pravomocném rozhodnutí vůči jednomu ze solidárních dlužníků i nadále vymáhat dluh po ostatních solidárních dlužnících, odkázal městský soud na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 32 Odo 529/2003.

Podle městského soudu povolení úhrady celního dluhu ve splátkách společnosti BÜTTNER, nebrání doměření celního dluhu žalobkyni, která není ve vztahu ke společnosti BÜTTNER subsidiárním dlužníkem, jak tomu bývá např. u ručitele, nýbrž oba jsou společnými hlavními dlužníky, z nichž každý je bez jakýchkoliv podmínek povinen uhradit v plné výši celní dluh, za který odpovídá. Vzájemné vypořádání žalobkyně se společností BÜTTNER v souvislosti s úhradou celního dluhu je tak záležitostí jejich vnitřního vztahu.

K námitce žalobkyně ohledně vyměření daňového penále městský soud uzavřel, že otázkou vyměření penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1 Afs 195/2016 - 34, dále ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016 - 38. Městský soud tedy dospěl k závěru, že je-li penále podle § 251 daňového řádu institutem nerozlučně spjatým s daňovým tvrzením (viz § 1 odstavec 3 daňového řádu), pak v nyní posuzované věci je takovým daňovým tvrzením celní prohlášení žalobkyně, kterým deklarant při dovozu tvrdí určité skutečnosti a zařazuje zboží. Celní orgán jeho tvrzení buď akceptuje, nebo jej neakceptuje a po následně provedené kontrole rozhodne o doměření cla.

Proti rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), písm. b) a písm. d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

K sazebnímu zařazení zboží zopakovala, že předmětné zboží vykazuje takové funkční vlastnosti, které neumožňují tiskárně, pro kterou je předmětné zboží určeno, fungovat, tedy tisknout, není-li předmětné zboží do tiskárny řádně vloženo. Čip na inkoustové náplni tvoří součást ovládací elektroniky tiskárny. Při odstranění elektronického čipu předmětné zboží neplní svou funkci, protože tiskárna v takovém případě není schopna tisku. Podle stěžovatelky se inkoustová náplň vybavená čipem na procesu tisku významným způsobem podílí. Jako součást tiskárny a její ovládací elektroniky patří zboží, dle jejího názoru, do podpoložky KN 8443999000 se sazbou cla 0,00 %. Městský soud se nevypořádal s návrhem na provedení důkazu znaleckým posudkem Ing. Z. Svobody, CSc., což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí, a nesprávně posoudil právní otázku sazebního zařazení zboží.

Stěžovatelka opět poukázala na nesprávné použití rozsudku SDEU ve věci *Turbon*, neboť situace posuzovaná v roce 2006 se týkala pouze sazebního zařazení inkoustových náplní nevybavených elektronickým čipem. Stěžovatelka tvrdí, že předmětné zboží má odlišný charakter, a sice elektronický čip, který v určitých chvílích zastavuje fungování tiskárny. Tímto také došlo k nesprávnému posouzení právní otázky a nesprávné aplikaci judikatury SDEU. Stěžovatelka přitom opětovně ponechala na úvaze zdejšího soudu položení předběžné otázky SDEU, zda inkoustovou náplň vybavenou elektronickým čipem zařadit do podpoložky KN 8443999000.

Stěžovatelka namítla také porušení pravidel při dokazování v průběhu kontroly po propuštění zboží, kdy celní úřad i žalovaný si byli vědomi existence elektronických čipů na náplních. Při dokazování a technické analýze Celně technickou laboratoří tuto skutečnost

dostatečně nezohlednili. Následné odůvodnění napadeného rozsudku tak považuje za nedostatečné a nepřezkoumatelné.

Podle stěžovatelky, pokud má být současně se clem vyměřena a vybrána další platba, musí to celní kodex výslovně stanovit. Podle důvodové zprávy k § 251 daňového řádu je penále sankcí, pokud správce daně doměří daň vyšší, než jak byla stanovena na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt, a tento následek má povahu platebního deliktu. Pokud deklarant poskytl celnímu úřadu nesprávné údaje, včetně nesprávného sazebního zařazení, pak se dle § 294 odst. 1 písm. e) z. č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, dopustí správního deliktu a celní orgán mu může uložit pokutu a kromě toho také propadnutí nebo zabránění věci. Je-li penále také sankcí, tak nelze za jeden skutek trestat dvakrát. Vzhledem k tomu, že celní kodex nezná pojem penále, není namístě, podle stěžovatelky, použití vnitrostátní právní úpravy. Právní úprava celního deliktu za uvedení nesprávných údajů v celním prohlášení s možností uložení peněžité sankce vylučuje aplikovatelnost § 251 daňového řádu v souvislosti s doměřením cla. V souvislosti s doměřením cla nelze stěžovatelce uložit penále dle § 251 daňového řádu. Z tohoto důvodu považuje rozsudek (a prvoinstanční rozhodnutí a rozhodnutí žalovaného) za nezákonný, protože vychází z nesprávného posouzení právní otázky.

Dle názoru stěžovatelky nemůže být při posuzování toho, zda bylo či nebylo dáno legitimní očekávání na její straně (resp. na straně příjemce zboží), kladeno k její tíži, že orgán celní správy sám rozhodl již v autoremeduře a postup tak nebyl přezkoumán odvolacím orgánem. Zásada legitimního očekávání je z povahy věci typicky založena postupem správního orgánu "v jiné věci" pro obdobné případy v budoucnu. Stěžovatelka i v této části považuje rozsudek za nezákonný, když městský soud nesprávně posoudil právní otázku založení legitimního očekávání rozhodnutím Celního úřadu v Praze 1.

Závěrem stěžovatelka namítla, že ke dni vydání rozhodnutí správního orgánu I. stupně nebyl žádný důvod k tomu, aby vůči ní, jako spoludlužníkovi, bylo doměřeno clo a vyměřeno penále. Clo může být vyměřeno jen vůči jednomu spoludlužníkovi, což se stalo 2. 1. – 7. 1. 2014 vůči společnosti BÜTTNER s. r. o. I v tomto bodu stěžovatelka spatřuje nesprávnost posouzení právní otázky soudem.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatelka opakuje jednotlivé žalobní námítky uvedené v žalobě a nepřichází s novou věcnou argumentací. Žalovaný tedy odkazuje na své rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě, na protokol z jednání před městským soudem a odůvodnění rozsudku městského soudu. U jednání před městským soudem předložil žalovaný závazné informace o sazebním zařazení zboží do KN 32159000, které byly vydány společnosti BÜTTNER s. r. o. na počátku předmětných dovozů. Uvedené zboží je již v celním sazebníku pro rok 2017 zařazeno v podpoložkách v rámci čísla 3215 HS.

Žalovaný uvedl, že k vyměření daňového penále došlo za účinnosti původní právní úpravy. Daňový řád se svojí účinností od 1. 1. 2011 totiž pojmu daň podřadil i clo (§ 2 odst. 3 daňového řádu), v procesním smyslu penále označuje jako příslušenství daně (cla), které sleduje její osud (§ 2 odst. 5 daňového řádu), s čímž pak souvisela povinnost daňového subjektu uhradit penále z částky doměřené daně (cla) ve smyslu § 251 odst. 1 daňového řádu, která se předepsala v rámci dodatečného platebního výměru a byla splatná podle § 251 odst. 3 daňového řádu stejně jako doměřená daň (clo).

pokračování

Pokud jde o § 22 nového celního zákona, vylučujícího vznik penále z částky doměřeného cla od 29. 7. 2016, a o důvodovou zprávu k tomuto novému ustanovení, pak podle žalovaného rozhodně neplatí, že se shodné důvody pro vyloučení vzniku penále z částky doměřeného cla uplatní i v předchozím období od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016, tj. za účinnosti daňového řádu ve spojení s původním celním zákonem. Zákonodárce za pomoci § 22 nového celního zákona vyloučil vznik penále z částky doměřeného cla *pro futuro*, čímž vyřešil nežádoucí částečný souběh penále s příslušnou skutkovou podstatou přestupku, resp. správního deliktu, k němuž docházelo (viz výše).

Žalovaný má za to, že i v celním prohlášení mají daňové subjekty povinnost tvrdit pravdivé a správné údaje s přímým fiskálním významem (relevantní „skutkový“ popis zboží, odpovídající „právní“ kód nomenklatury, na něj navázaná zákonná sazba cla dle celního sazebníku), přičemž v případě jejich nesprávného (nepravdivého) uvedení clo původně není vyměřeno a vybráno ve správné výši. I tento základ stanovení penále je tedy analogicky použitelný na celní prohlášení, jak vyplývá z § 251 stejně jako § 135 odst. 2 daňového řádu (včetně komentáře k tomuto ustanovení pracujícího s pojmem „daňové tvrzení“). Kasační námitku stěžovatelky ohledně nezákonného uložení penále považuje žalovaný rovněž za nedůvodnou.

Podle žalovaného, městský soud byl povinen podle § 75 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí přezkoumat podle právního stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (září 2014), tedy posoudit otázku vzniku penále z částky doměřeného cla podle právní úpravy daňového řádu a původního celního zákona, účinné do 28. 7. 2016. Změnu právní úpravy účinnou od 29. 7. 2016 (§ 22 nového celního zákona působícímu *pro futuro*) ve svých rozhodovacích důvodech nebyl oprávněn zohlednit.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou, přičemž stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 věta před středníkem s. ř. s.). Kasační stížnost je přípustná (§ 102 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Sazební zařazení zboží, použití rozsudku SDEU ve věci Turbon, dokazování před správcem daně

Sporným bodem je sazební zařazení předmětných inkoustových kartuší, buď jako „*Tiskařské barvy, inkousty a tuše všech druhů, též koncentrované nebo tubé: - Ostatní: - - Ostatní*“ se sazbou cla 6,5 % (provedl žalovaný), anebo „*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 — Části, součásti a příslušenství - Ostatní - - Ostatní*“ se sazbou cla 0,00 % (navrhuje stěžovatelka).

Při posouzení, pod kterou položku náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné ze dvou funkcí či účelu náleželo do více různých čísel, je nutno zohlednit zejména funkci, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce

dobře identifikovatelná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 – 70).

Nejvyšší správní soud má za to, že správní orgány nezpochybnily funkci elektronického čipu, kterým jsou opatřeny posuzované kartuše, ani tvrzení stěžovatelky o významu kartuše opatřené elektronickým čipem pro chod tiskárny. Toto je zřejmé i ze znaleckého posudku Ing. Svobody, který stěžovatelka městskému soudu předložila. Z posudku však není jasné, jaké konkrétní kartuše znalec posuzoval a co do funkčního významu posudek považuje kartuše s integrovaným elektronickým čipem za rovnocenné s inkoustovými kartušemi s integrovanou tiskovou hlavou. Je to přitom právě tisková hlava, která obsahuje tryskovou destičku, jejímž prostřednictvím je inkoust vtačován na papír, čímž vzniká tiskový obraz. Elektronický čip tuto schopnost nemá, na tvorbě tiskového obrazu se nijak nepodílí. Kartuše opatřená elektronickým čipem, pokud v ní není integrována tisková hlava, není ekvivalentem (ani co do funkčnosti) kartuše s integrovanou tiskovou hlavou. Městský soud správně vyhodnotil, že posudek soudního znalce Ing. Svobody nelze označit za znalecký posudek, neboť znalec nebyl ustanoven k podání znaleckého posudku správním orgánem (§ 95 odst. 1 daňového řádu). Posudek nelze považovat ani za tzv. soukromý znalecký posudek ve smyslu § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, tedy jako na znalecký posudek zpracovaný soudním znalcem na žádost účastníka řízení, byť jsou obecně přípustné i v řízení před správními, tedy i celními orgány (viz rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2015, č. j. 9 As 206/2014 – 48, srov. též rozsudek ze dne 10. 5. 2013, č. j. 6 Ads 12/2013 - 22), protože neobsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Předložený „znalecký posudek“ je pouze listinným důkazem.

Argumentace stěžovatelky se podobá stanovisku generální advokátky J. Kokott ve věci Turbon, ve kterém (v bodech 94 - 98) uvedla, že *„Na základě dvojí funkce kartuše – totiž zároveň nádoba na inkoust a funkční jednotka tiskárny – nelze stanovit žádný podstatný charakter inkoustu, který by vyjadřoval celistvost inkoustové kartuše. (...) Podle druhu a vlastností obou složek inkoustových kartuší se jedná o kombinaci funkční jednotky tiskárny a spotřebního materiálu. (...) Podle konstatování předkládajícího soudu spočívá charakteristický rys inkoustových kartuší v tom, že na základě jejich konstrukce jako části systému tisku, kde jsou všechny prvky vzájemně sladěny, způsobuje tiskovou hlavu inkoustem, který je přizpůsoben potřebám systému. Jak bylo právě konstatováno, žádná z těchto dvou složek by však těmito vlastnostem bez druhé složky nedostála“.*

Vnitrostátní soudy členských států Evropské unie jsou vázány výkladem evropského práva provedeným v rozsudku SDEU ze dne 26. 10. 2006 ve věci Turbon. SDEU názor generální advokátky odmítl a uvedl v bodech 21 - 23 rozsudku: *„Přitom, 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. Inkoustová kartuše je totiž vkládána do tiskárny nikoli za účelem fungování tiskárny jako takové, nýbrž pro účely dodání inkoustu do tiskárny. Z toho plyne, že inkoust propůjčuje takové inkoustové kartuši, jaká je předmětem původního řízení, její podstatný charakter“.*

I pro nyní posuzované kartuše platí, že jsou vkládány do tiskárny *„nikoli za účelem fungování tiskárny jako takové, nýbrž pro účely dodání inkoustu“.* SDEU se ve věci Turbon zabýval tím, že posuzovaný výrobek (kartuše) byl složen ze dvou složek, a to obalu a náplně inkoustu (viz bod 19 rozsudku ve věci Turbon). Pro zařazení výrobku pod položku kombinované nomenklatury je pak určující, která ze složek představuje podstatný charakter, což se určí tak, že se ověří, zda by si výrobek bez jedné nebo druhé ze svých částí uchoval své charakteristické vlastnosti (viz bod 21 uvedeného rozsudku). V nyní posuzované věci

pokračování

se kartuše skládá ze tří složek, a to obalu, inkoustové náplně a elektronického čipu. Je zřejmé, že každá z těchto složek, pokud by se vyskytovala samostatně, by byla zaříděna pod jinou položku kombinované nomenklatury. Z tohoto důvodu je tedy zcela bez významu argument stěžovatelky, že samostatné elektronické čipy se zařazují pod položku KN 854231 90 00 s celní sazbou 0 %. Je zcela pochopitelné, že samostatný čip (elektronický obvod) nemůže být podřazen pod položku vyhrazenou pro tiskařské barvy a inkousty. V dané věci je třeba určit, pod jakou položku lze podřadit kartuši, která integruje všechny tři uvedené složky v jednom výrobku. K tomu bylo zapotřebí použití pravidla vymezeného v bodě 21 rozsudku ve věci *Turbon*. SDEU zde uvedl, že ve vztahu mezi obalem a inkoustovou náplní je rozhodující složkou právě inkoustová náplň (viz bod 23 tohoto rozsudku), neboť právě ta propůjčuje zboží podstatný charakter. Zbývá tedy posoudit vztah mezi elektronickým čipem a inkoustovou náplní z toho pohledu, která z těchto složek propůjčuje danému zboží charakteristické vlastnosti.

Nejvyšší správní soud podotýká, že již ve věci *Turbon* SDEU dovedl, že znak spočívající v tom, že bez vložení kartuše nelze tiskárnu uvést do mechanického provozu ani navázat mezi ní a počítačem elektronické spojení (tiskárna nereaguje na příkazy vysílané z počítače), nesvědčí o tom, že by obal měl převahu nad jeho obsahem (viz bod 23 rozsudku). To stejné platí i ve vztahu k funkci čipu, kdy teprve čip uvádí tiskárnu do mechanického provozu a zajišťuje elektronické spojení mezi tiskárnou a počítačem (tj. reakce na příkazy vysílané z počítače). Toto však neznamená, že by jeho význam převažoval nad obsahem kartuše (inkoustové náplně). Funkce spočívající v tom, že čip ověřuje, zda je kartuše správně vložena do zásobníku kartuší a zda jde o správnou barvu, odpovídá výše uvedené funkci, tj. že teprve korektním usazením kartuše se uvede tiskárna do provozu. Funkcí čipu je také sledovat datum expirace inkoustové náplně a její množství s tím, že v případě spotřebování náplně čip způsobí, že se tisk zastaví. Tato funkce nikterak nesouvisí se samotným tiskem, jde pouze o plnění sekundární ochranné, resp. hospodárné funkce čipu. Jejím smyslem totiž je zamezit tomu, aby tiskárna pokračovala v tisku v případě, že inkoustová náplň expirovala či byla spotřebována. To má jednak sloužit k ochraně tiskárny a jejích jednotlivých součástí před poškozením, jednak jde o opatření ekonomické, neboť s tím je spojena potřeba vyměnit kartuši. Jde o jakousi servisní, ochrannou funkci čipu. I když lze připustit, že čip zajišťuje komunikaci mezi kartuší a tiskárnou, nejde o tak významný rozdíl, který by z čipu učinil rozhodující složku kartuše. Stěžovatelka netvrdila, že by čip zajišťoval jinou komunikaci mezi kartuší a tiskárnou, než je výše rozebráno. Kartuše s elektronickým čipem není součástí tiskové hlavy, neprovádí vlastní přenos inkoustové náplně přímo na papír. Přestože čip do určité míry racionalizuje nakládání s inkoustovou náplní v kartuši, nelze jej považovat za součást tiskárny v tom smyslu, že by byl nezbytný pro přenos inkoustu na papír.

Nejdůležitější součástí kartuše podle Nejvyššího správního soudu zůstává inkoustová náplň, nikoli obal nebo elektronický čip. Jak vyhodnotil městský soud, primární funkcí kartuše zůstává dodání inkoustu do tiskové hlavy, v níž dochází k přenosu barvy na papír a vytvoření tiskového obrazu. Tisková hlava je na kartuši nezávislá (oddělená), je součástí tiskárny. Kartuši s integrovaným elektronickým čipem nelze považovat za technickou součástku tiskárny, neboť její podíl na tisku spočívá výlučně v dodání barvy, nikoliv ve spolupůsobení na vzniku tiskového obrazu prostřednictvím tryskové destičky. Kartuše s elektronickým čipem tedy není součástí vlastního tiskového zařízení (mechanismu), nýbrž jen zásobníkem barvy. Kartuši obsahující elektronický čip nelze z tohoto důvodu klást na roveň kartuši s integrovanou tiskovou hlavou, nýbrž naopak na úroveň kartuše obyčejné, bez integrované tiskové hlavy.

Nejvyšší správní soud sdílí názor městského soudu, že žalovaný postupoval správně, pokud předmětné kartuše zařadil do podpoložky 3215900090 KN - „*tiskařské barvy, inkousty a tuše*“

všech druhů, též koncentrované nebo tubé: ostatní“ se sazbou cla 6,5 %. Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku podrobně zabýval právními kritérii, použitelnými pro zařazení a údaji týkajícími se předmětného zboží. Pro posouzení věci jsou rozhodné závěry rozsudku ve věci Turbon. V souvislosti s výše uvedeným ani Nejvyšší správní soud nepokládal za nutné položit SDEU předběžnou otázku, neboť výklad celního sazebníku spadá do kategorie *acte éclairé*.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nedůvodnou i další námitku stěžovatelky, kterou spatřovala v porušení pravidel dokazování v průběhu kontroly po propuštění zboží. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že společnost BÜTTNER s. r. o. byla seznámena s protokoly o zkoušce CTL i s nezávaznými stanovisky k sazebnímu zařazení předmětného zboží v rámci ústního jednání v průběhu kontroly, což bylo zaznamenáno do protokolu ze dne 27. 11. 2013, jak je potvrzeno i podpisem. Stěžovatelka byla seznámena s předmětem doměřovacího řízení, měla možnost seznámit se spisovým materiálem a vyjádřit se k podkladům. Možnosti realizovat svá práva nevyužila. Stěžovatelka tedy nebyla zkrácena na svých právech.

Legitimní očekávání

Ohledně legitimního očekávání Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, že princip legitimního očekávání je třeba vyložit tak, že orgán veřejné moci vytvoří svým vlastním úkonem určitou situaci, jíž adresát s důvěrou v akty vrchnostenského orgánu přizpůsobí své jednání a spoléhá na to, že ve své důvěře nebude zklamán (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 - 271). V rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 – 96, (publikovaném ve Sb. NSS pod č. 1701/2008) Nejvyšší správní soud konstatoval: *„K aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, je nutné splnit tři kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále, aby tato chyba, které se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení. Pouze tehdy, jestliže jsou tyto tři podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno.“*

V projednávané věci bylo zboží deklarováno stěžovatelkou jako „Cartridge s elektronickou hlavou“ s kódem celní nomenklatury 8443999000 a sazbou cla 0 %. Kartuše však nebyly vybaveny žádnou elektrickou hlavou, nýbrž pouze elektronickým čipem. Stěžovatelka nesplnila podmínku, když nejednala v dobré víře při vyplnění celního prohlášení. Celními orgány však bylo následně zjištěno – a žalobkyně to ani nerozporovala – že předmětné zboží vybaveno integrovanou tiskovou hlavou prokazatelně nebylo. Zde je nutno upozornit na rozsudek SDEU ve věci C-378/87, Top Hit Holzvertrieb GmbH, který uvádí, že povinností deklaranta je uvést veškeré užitečné údaje o dováženém zboží, zejména o charakteristických znacích a způsobu užití zboží, pokud pro správné sazební zařazení není postačující její pojmenování nebo vzhled. Navíc, osoba zabývající se dovozem zboží je povinna v případě pochybností o správném sazebním zařazení se informovat a opatřit si všechna možná vysvětlení, zejména požádat o závaznou informaci (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96). Celní orgány tak postupovaly v souladu s právními předpisy.

Nezákonnost vyměření celního dluhu vůči spoludlužníkovi

Solidarita dlužníků vzniká ze zákona vznikem celního dluhu, jedná se o dlužníky společné a nerozdílné. Solidární dlužnictví v době podání celního prohlášení bylo upraveno v ustanovení § 511 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů: *„Jestliže je právním předpisem nebo rozhodnutím soudu stanoveno, nebo účastníky dohodnuto, anebo vyplývá-li to z povahy*

pokračování

plnění, že více dlužníků má témuž věřiteli splnit dluh společně a nerozdílně, je věřitel oprávněn požadovat plnění na kterémkoli z nich“. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 32 Odo 529/2003, uvedl, že „Pravomocným rozhodnutím, které ukládá jednomu z dlužníků povinnost plnit, závazek nezaniká. Proto dokud závazek trvá (nezanikl), může věřitel vést soudní, popř. exekuční řízení proti dalším solidárně zavázaným dlužníkům. Rozsudek na plnění vydaný proti jednomu ze solidárních dlužníků netvoří překážku věci pravomocně rozsouzené pro řízení proti ostatním spoludlužníkům“. Z výše uvedeného plyne, že ani pravomocný rozsudek soudu vůči jednomu ze solidárních dlužníků nebrání věřiteli v tom, aby nadále vymáhal dluh i vůči ostatním.

Nezákonnost vyměření penále

Povinnost uhradit penále, v případě, že deklarant uvedením nesprávných údajů v celním prohlášení způsobil, že clo bylo původně vyměřeno v nižší částce (v daném případě v žádné částce), než kolik by mělo správně činit, nevyplyvá z unijního práva. Tato povinnost je upravena vnitrostátními předpisy. V době od 1. 1. 2011 do 28. 7. 2016 úprava zakotvená v novém daňovém řádu výslovně podřadila clo pojmu daň. Celní zákon neupravoval otázku penále, které bylo výlučně upraveno v § 251 daňového řádu. Právě v tomto časovém období vznikl celní dluh stěžovatelky. Argumentace žalovaného ohledně vzniku penále v případě, že celní orgán doměří dlužníkovi clo, je tedy logická. Clo je daní ve smyslu daňového řádu (§ 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu), přičemž penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu). Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je penále následkem za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt.

Dne 29. 7. 2016 vstoupil v účinnost nový celní zákon (zákon č. 242/2016 Sb.), který v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále. Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu je důvodem pro vyloučení vzniku penále při doměření cla skutečnost, že penále je sankcí za nesprávné tvrzení daně (nikoliv za její neuhrazení), nelze jej proto aplikovat na situace, kdy ve vztahu ke clu není vůbec využíván institut daňového tvrzení. Vznik penále je přitom vázán právě na porušení povinnosti související s podáním řádného daňového tvrzení, a nemůže se tak uplatnit na případ celního řízení. § 22 nového celního zákona tak vylučuje použití § 251 daňového řádu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se k povaze penále dle § 251 daňového řádu vyjádřil v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS: „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)*.“ Soud je tedy v řízení o žalobě v oblasti správního trestání povinen z úřední povinnosti zohlednit změnu zákona ve prospěch pachatele – tento závěr potvrdil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46: „*rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější*“ (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2017, č. j. 4 Afs 34/2017 - 57).

Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud pochybil toliko v části, kde nezohlednil nový celní zákon účinný od 29. 7. 2016 obsahující změnu právní úpravy v oblasti ukládání penále z doměřeného cla, která je pro stěžovatelku příznivější, dále nesprávně aplikoval judikaturu

zdejšího soudu v této části a dopustil se tímto nesprávného posouzení právní otázky soudem, tedy naplnil kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil nejen rozsudek městského soudu, ale podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. též rozhodnutí žalovaného a věc mu ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odstavce 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. V daném případě je totiž zřejmé, že rozhodnutí žalovaného ohledně doměření daňového penále mělo být zrušeno městským soudem pro nezákonnost a nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek městským soudem. Městský soud by s odkazem na tento rozsudek pouze přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem správnímu orgánu.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí rozhodnout též o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Stěžovatelka uhradila soudní poplatky ve výši 3.000 Kč za podání žaloby a 5.000 Kč za podání kasační stížnosti [položky 18 a 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů]. Pokud jde o úkony právní služby, Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečností zjevných ze soudního spisu. Stěžovatelka byla již před Městským soudem v Praze zastoupena advokátem. Za zastupování v žalobním řízení přísluší advokátovi odměna za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast u soudního jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Za zastupování v řízení před Nejvyšším správním soudem advokátovi přísluší odměna za jeden úkon právní služby, a to za sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3.100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy 13.600 Kč. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok na náhradu nákladů řízení o částku 2.856 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkové náklady řízení včetně soudních poplatků představuje částka 24.456 Kč. K její úhradě k rukám zástupce stěžovatelky byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 8. června 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu