



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **A., spol. s r. o., IČO X,**
sídlem X,
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem,
sídlem Na Flusárně 168, Příbram,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-60/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-21/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-35/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-56/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-25/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-36/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-22/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-29/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-38/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-9/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-5/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-47/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-49/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-34/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-54/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-40/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-24/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-28/2017-900000-304.1, ze dne

10. 1. 2017, č. j. 2009-16/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-15/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-57/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-18/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-2/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-33/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-41/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-31/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-23/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-46/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-44/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-50/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-20/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-52/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-37/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-30/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-59/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-55/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-51/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-19/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-12/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-61/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-53/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-11/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-14/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-42/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-26/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-43/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-48/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-39/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-32/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-13/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-17/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-58/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-45/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009/2017-900000-304.1, ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-27/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-6/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-3/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-8/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-4/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-10/2017-900000-304.1, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-7/2017-900000-304.1,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označených jedenašedesáti rozhodnutí žalovaného (souhrnně též „napadená rozhodnutí“), kterými byly změněny dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) tak, že byly zrušeny ty jejich části, jimiž bylo žalobkyni uloženo penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Ve zbytku byly dodatečné platební výměry ponechány beze změny. Žalobkyni bylo dodatečně vyměřeno clo v souhrnné výši 113 168 Kč.
2. Celní úřad zahájil dne 30. 11. 2015 kontrolu po propuštění zboží s cílem ověřit správnost údajů o sazebním zařazení a celní hodnotě dovezeného zboží uvedeného v celních prohlášeních žalobkyně předložených v letech 2013, 2014 a 2015. Šlo o zboží označené jako sběrné svodové potrubí výfukových plynů z litiny pro osobní vozidla; části

katalyzátorů a předkatalyzátorů – vstupní a výstupní kužele z nerezové oceli; horní nebo dolní polovina svodového výfukového potrubí z nerezové oceli; půlkruhové a oválné poloviny plášťů katalyzátoru z nerezové oceli; lisované drátěné distanční kroužky; tepelné kryty výfukového potrubí; držáky výfukové soustavy motorových vozidel (dále jen „dovezené zboží“ nebo „zboží“). Předmětem sporu bylo sazební zařazení dovezeného zboží. Žalobkyně je zařadila do podpoložky kombinované nomenklatury 7325 10 00 (*výrobky z litiny*) nebo do podpoložky kombinované nomenklatury 7326 90 98 (*výrobky z nerezů*). Celní úřad oproti tomu dospěl k závěru, že větší část zboží má být správně zařazena do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99, neboť šlo dle jeho názoru o součást výfukového potrubí, a část zboží (držáky výfukové soustavy motorových vozidel) do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97 („--- ostatní“). Žalovaný se se závěry celního úřadu ztotožnil.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně namítá, že dovezené zboží nelze posoudit jako část, součást nebo příslušenství motorových vozidel a zařadit jej do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99. Má být správně posouzeno jako ostatní výrobek ze železa nebo oceli a zařazeno do podpoložek kombinované nomenklatury 7325 10 00 (*výrobky z litiny*) a 7326 90 98 (*výrobky z nerezů*), jak to v celním prohlášení deklarovala žalobkyně. Ve prospěch tohoto závěru podle žalobkyně svědčí popis, vlastnosti a účel použití dovezeného zboží. Z protokolů o zkouškách provedených Celně technickou laboratoří vyplývá, že jednotlivé výrobky jsou z nerezové oceli (majoritními prvky jsou železo a chrom, případně nikl), přičemž není v technických možnostech Celně technické laboratoře zjistit způsob jejich výroby. Jde proto o výrobky ze železa nebo oceli. Dále žalobkyně uvedla, že ve správním řízení bylo doloženo (především technickými výkresy zboží), že zboží muselo být poměrně složitým způsobem svařováno (tzv. metodou TIG s povinností absolvovat školení na netavící elektrodu za současného splnění legislativních požadavků na úseku bezpečnosti práce i norem EN ISO a ČSN), lisováno a montováno. Žalobkyně zboží dotvarovala, kontrolovala, testovala, opatřila antikoročním nátěrem, popsala a balila. Musely být tedy provedeny významné úkony směřující k úpravě zboží, a nelze se proto ztotožnit se závěrem, že žalobkyně zboží pouze opracovává a montuje způsobem, který podstatným způsobem neovlivňuje charakter dováženého zboží. Dovezené zboží bylo nezbytné sloučit ještě s dalšími žalobkyní vyvinutými komponenty, objednanými a zpracovanými v Číně, což dokládají předložené výkresy, dokumenty označené jako „*pracovní postup*“, data sheety a doklady označené jako „*výskyt materiálu*“. Výrobní postup žalobkyně není založen na pouhé montáži, ale probíhá svařováním do hotového výrobku, ke kterému je nutná homologace, zkoušky a dodržení zákonem předepsaných parametrů. Bez iniciativy žalobkyně by zboží nemohlo být užito jako konečný výrobek do výfukového potrubí motorového vozidla, a zboží proto nemá podstatné rysy dokončeného výrobku, jak se domnívá žalovaný. Tento závěr nelze odůvodnit ani pravidlem č. 2 Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále též „VPVKN“) obsažených v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. K určení vlastností a účelu použití dovezeného zboží žalobkyně navrhuje, aby byl jako důkaz proveden znalecký posudek znalce v oboru strojírenství, odvětví strojírenství všeobecné, specializace technický stav motorových vozidel. Soudní znalec by podle žalobkyně dokázal postavit najisto, jaké vlastnosti má dovážené zboží a jaký účel plní v motorovém vozidle (k tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70, publ. pod č. 628/2005 Sb. NSS). Při celním zařazování zboží je

zapotřebí vycházet primárně ze znění čísel a poznámek (pravidlo č. 1 VPVKN). Dle judikatury je pro určení takového čísla rozhodující funkce zboží, přičemž má-li zboží více funkcí, je namístě zohlednit jeho převažující nebo prvotní funkci, je-li dobře identifikovatelná (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 Afs 27/2012-37, publ. pod č. 2772/2013 Sb. NSS). Podle žalobkyně nemá dovážené zboží žádnou prvotní funkci, a proto je nutné je považovat za ostatní výrobky ze železa nebo oceli. Žalovaný postupoval v rozporu s VPVKN a judikaturou NSS.

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný v prvé řadě uvedl, že jednotlivá napadená rozhodnutí se týkají různých výrobků, byť stejně sazebně zařazených. V případě napadeného rozhodnutí ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-43/2017-900000-304.1, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-28/2016-610000-51, bylo doměřeno clo pouze z důvodu uvedení nesprávné celní hodnoty zboží, nikoli pro nesprávné sazební zařazení. Žalobkyně přitom neuvádí žádný důvod, pro který by bylo toto rozhodnutí nezákonné.
5. Žalovaný dále uvedl, že s námitkami žalobkyně směřujícími ke zpochybnění celního zařazení dovezeného zboží se žalovaný zcela vypořádal již v odůvodnění napadených rozhodnutí, na jejichž odůvodnění odkázal. Žalovaný připomněl, že pro zařazení zboží jsou zásadní základní zbožíznalecké otázky, tj. „co je to (název a popis výrobku nebo zboží), z čeho je to (materiál a složení) a k čemu je to (způsob použití nebo užití výrobku či zboží)“. Odpovědi na tyto otázky pak stanovují klíčová kritéria pro zařazení zboží: objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 10. 2008 ve věci *X BV*, C-411/07, bod 20; ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O GmbH*, C-370/08, bod 29; ze dne 7. 10. 2010 ve věci *Stils Met SIA*, C-382/09, bod 29; ze dne 22. 12. 2010 ve věci *Lecson Elektromobile GmbH*, C-12/10, bod 16). Pakliže se žalobkyně v žalobě dovolává závěrů zkoumání odebraných vzorků dovezeného zboží v Celní technické laboratoři, podle kterých je dovezení zboží majoritně vyrobeno z nerezové oceli (majoritní prvky jsou železo, chrom a případně nikl), žalovaný namítá, že složení zboží je pouze jedním z faktorů ovlivňujícím jeho sazební zařazení. Dovezené zboží musí být zkoumáno i z hlediska jeho dalších vlastností, jeho funkce i účelu použití, přičemž se vždy musí postupovat individuálně tak, aby se řádně identifikovala vlastnost dávající zboží jeho podstatné rysy.
6. V tomto případě lze dovezené zboží charakterizovat jako potrubí, resp. část potrubí, které přivádí výfukové plyny od motoru osobního motorového vozidla k filtru katalyzátoru; část potrubí, ve kterých je umístěn samostatný filtr katalyzátoru; a část potrubí, které vede výfukové plyny od filtru dále k výfuku. Takové zboží nelze podle žalovaného posoudit jako všeobecně použitelné výrobky ze železa a oceli, neboť svým tvarem, rozměry, použitým materiálem a způsobem opracování jasně a úzce souvisí se specifikovaným účelem užití. Nelze je využít k ničemu jinému a nelze je bez vynaložených nepřiměřených nákladů přepracovat na jiné výrobky. Rozhodující není použitý materiál, ale účel použití dávající dovezenému zboží podstatné rysy. Tyto vlastnosti má dovezené zboží již v době dovozu. Tento závěr podporuje i žalobkyní citovaný rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 Afs 27/2012-37, neboť ten zdůrazňuje, že pro posouzení zboží je zásadní převažující a prvotní funkce zboží na první pohled identifikovatelná.

7. O správnosti celního zařazení dovezeného zboží svědčí též závazná VPVKV. Podle pravidla č. 3 písm. a) VPVKV má přednost číslo kombinované nomenklatury, jež obsahuje nejspecifičtější popis zboží před čísly s obecnějším popisem. V tomto případě se tedy dovezené zboží zařadí do čísla 8708, neboť znění tohoto čísla „*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705*“ obsahuje specifičtější popis zboží než obecné znění čísla 7325 „*Ostatní výrobky odlité ze železa nebo oceli*“ a čísla 7326 „*Ostatní výrobky ze železa nebo oceli*“. Toto pravidlo vyplývá i ze systematiky kombinované nomenklatury, neboť čísla 7325 a 7326 jsou závěrečnými čísly kapitoly 73 *Výrobky ze železa nebo oceli*, a představují tak zbytkovou kategorii zboží. V rámci kombinované nomenklatury čísla 8708 „*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 a 8705*“ představuje každá z jejích položek určitou část motorového vozidla, která je sama o sobě funkčním celkem se specifickou funkcí, přičemž se i jejich části samostatně zařazují do stejné položky jako tento funkční celek. Výfukové potrubí odvádějící výfukové plyny z motoru, zabezpečující jeho čištění a odvádějící plyny z vozidla pryč, je součástí funkčního celku nazývaného katalyzátor.
8. Při výkladu kombinované nomenklatury je namístě vycházet též z vysvětlivek k Harmonizovanému systému, o nichž Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že představují důležitý prostředek pro zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a poskytují poznatky využitelné pro jeho výklad (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Skoma-Lux s. r. o.*, C-339/09, bod 36; ze dne 18. 7. 2006 ve věci *Olicom A/S*, C-142/06, bod 17; ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O GmbH*, C-370/08, body 30, 33 a 34). Bod III) vysvětlivek k Harmonizovanému systému ke Třídě XVII (Vozidla, letadla, plavidla a dopravní zařízení) se věnuje pojmu části, součásti a příslušenství a ve třech podmínkách stanovuje, že zboží náležející do této třídy: 1) nesmí být vyloučeno ustanoveními poznámky 2 k této třídě; 2) musí být vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s výrobky kapitol 86 až 88 a 3) nesmí být specifičtěji zahrnuto jinde v nomenklatuře. Zaprvé, mezi části, součásti a příslušenství vyloučené poznámkou 2 ke třídě XVII patří spojky, těsnění, podložky a podobné výrobky z jakéhokoli materiálu a části a součásti všeobecně použitelné (např. lanka, řetězy jiné než brzdová lanka, lanka pro ovládání plynu a podobná lanka vhodná pro použití ve vozidlech kapitoly 87, hřebíky, šrouby, matice, podložky, příčné klíny a závlačky, pružiny, zámky, spojky nebo kování pro karoserie vozidel a tabulky s poznávací značkou). Dovezené zboží tímto není vyloučeno. Zadruhé, význam této podmínky je dán tím, že v případě, že část, součást nebo příslušenství může patřit do jedné a více jiných tříd, je rozhodující jeho hlavní použití. Zatřetí, specifičtěji zařazeny jsou např. převodové řemeny z vulkanického kaučuku, pneumatiky, vyměnitelné běhouny pláště pneumatiky, ochranné vložky do ráfku pneumatiky a duše, tažná lana, textilní koberce, nezarámovaná bezpečnostní skla, zpětná zrcátka a sedadla vozidel. Z vysvětlivek k Harmonizovanému systému ke kapitole číslo 87 vyplývá, že do této kapitoly patří části, součásti a příslušenství, které jsou jednoznačně rozpoznatelné jako vhodné pro použití výhradně nebo hlavně pro vozidla této kapitoly. Současně platí, že podle vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 8708 do tohoto čísla patří části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, za předpokladu, že splňují dvě podmínky, a to že musí být jednoznačně rozpoznatelné jako vhodné pro použití výhradně nebo hlavně pro výše uvedená vozidla a že nesmí být vyloučeny žádným ustanovením poznámek ke Třídě XVII. Dovezené zboží přitom odpovídá požadavkům pro sazební zařazení do třídy XVII, kapitoly 87 a čísla 8708.

9. Naopak, nelze dospět k závěru, že dovezené zboží by mohlo být podřazeno do některého z čísel kapitoly 73, neboť vysvětlivky k Harmonizovanému systému k číslu 7306 výslovně uvádí, že do tohoto čísla nepatří mj. trouby, trubky a duté profily zpracované na specificky rozpoznatelné výrobky, tj. tlumiče výfuku a výfuková potrubí zařazené do kapitoly 87. K číslu 7325 vysvětlivky k Harmonizovanému systému výslovně uvádí, že do tohoto čísla nepatří výrobky patřící do jiných nomenklatur a nehotové odlitky, které sice vyžadují další opracování, avšak mají již podstatný charakter hotového výrobku. Též k číslu 7326 stanovují, že do tohoto čísla nepatří výkovky patřící do jiných čísel nomenklatury nebo nedohotovené výkovky vyžadující další opracování, ale mající již podstatný charakter hotového výrobku.
10. Co se týče stavu, ve kterém bylo dovezené zboží v okamžiku dovozu, jedná se v případě svodových potrubí z litiny o díly, které byly propuštěny do režimu volného oběhu jako zcela dohotovené. Tato skutečnost je na první pohled patrná z žalobkyní předložených technických výkresů a fotodokumentace, na nichž lze dovážené zboží jednoznačně ztotožnit i na vyobrazení již hotových katalyzátorů. Jde o výrobky svým tvarem naprosto nezaměnitelné, které zjevně nelze využít k ničemu jinému, než právě k smontování s ostatními díly na hotové výrobky a následnému namontování do systému výfukového potrubí osobních automobilů konkrétních typů, a vzhledem k použitému materiálu (nekujná netvárná litina) je nelze ani přepracovat na výrobek jiný. V případě ostatních výrobků, lisovaných či kovaných z nerezové oceli, jde o výrobky, které byly v okamžiku dovozu v téměř dohotoveném stavu a měly být u žalobkyně pouze smontovány, svařeny s dalšími díly, případně mírně tvarovány pro potřeby konkrétní varianty katalyzátorů, kontrolovány, testovány, opatřeny antikoročním nátěrem, popisovány a baleny. Již v okamžiku dovozu měly v podstatě stejný vzhled a odpovídaly svými rozměry, tvarem, umístěním drážek, vybrání, otvorů, atd. kompletním dokončeným výrobkům. Šlo o výrobky svým tvarem naprosto nezaměnitelné, což opět vyplývá z předložených technických výkresů a fotodokumentace, na nichž lze jednoznačně ztotožnit i na vyobrazení již hotových katalyzátorů. Stejně jako u litinových dílů je nelze využít k ničemu jinému, než právě k finálnímu opracování a smontování s ostatními díly a následnému namontování do systému výfukového potrubí osobních automobilů konkrétních typů.
11. Žalobkyně zboží opracovává a montuje způsobem, který již neovlivňuje podstatný charakter dováženého zboží. Použitý způsob montáže – svařování – zcela odpovídá funkci výsledných výrobků, tzn. vedení a filtrování výfukových plynů, neboť je tím zabráněno úniku výfukových plynů v místech spojů jednotlivých součástí. Pokud by každá část motorového vozidla, která se s ostatními spojuje svařováním, měla být zařazena jako pouhé výrobky ze železa nebo oceli, pak by se číslo 8708 stalo v podstatě prázdnou kategorií. Činnosti následující po montáži, tzn. opatření antikoročním nátěrem, kontroly, tlakové testy, značení a balení, již nijak nemění podstatný charakter dovezeného zboží. K opakovaně zdůrazňované nutnosti používání složitějšího způsobu svařování žalovaný připomněl, že svařování jakoukoliv metodou je činností, ke které je třeba určitá kvalifikace, příslušní zaměstnanci musí absolvovat pravidelná školení a zkoušky a je třeba dodržovat bezpečnost práce a případně další normy. Pracovní postup montáže katalyzátorů a tlumičů výfuků, který popisuje žalobkyně, se v tomto směru nijak nevykývá.

Relevantní skutková zjištění vyplývající ze správního spisu

12. Dne 30. 11. 2015 byla celním úřadem zahájena kontrola, jejímž předmětem byla prohlášení po propuštění zboží žalobkyně. Žalobkyně byla vyzvána, aby předložila doklady odůvodňující zvolené sazební zařazení. Žalobkyně předložila popis zboží, technické výkresy, krycí listy, listy výskytu materiálu, hutní atesty, skladové evidence, faktury za zboží a dopravu.
13. Na základě předložených podkladů celní úřad dovezené zboží označil, popsal a posoudil. Rozdělil jej do sedmi skupin. Zaprvé, zboží označené pod čísly S109001, S109044, S109045, S109047, S109123, S109126, S109162, S190163, S110001, S110002, S11004, S110005 je podle něho možné považovat za *sběrné svodové potrubí výfukových plynů z litiny pro osobní vozidla*. Zadruhé, zboží pod čísly S104013, S104039, S104040, S104042, S104079, S104050 a S104052 za *části katalyzátorů a předkatalyzátorů – vstupní a výstupní kužele z nerezové oceli*. Zatřetí, zboží pod čísly S105102, S105103, S105128, S105129, S109127, S109128, S109129, S109130, S11003 za *horní nebo dolní poloviny svodového výfukového potrubí z nerezové oceli*. Začtvrté, zboží pod čísly S105058, S105060, S105062, S105063, S105064, S105154, S105155, S106148 a S105113 za *půlkruhové a oválné poloviny plášťů katalyzátoru z nerezové oceli*. Zapáté, zboží pod čísly S106490 za *lisované drátěné distanční kroužky*. Zašesté, zboží pod čísly S105149, S105152, S105153, S105154, S105155 za *tepelné kryty výfukového potrubí*. Ve všech výše uvedených případech celní úřad vyhodnocoval skladovací karty, technické výkresy, výtisky listů finálních výrobků, chemické složení výrobků a pracovní postup. Podle technických výkresů jsou jednotlivé výrobky určeny a užity k zapracování do konečných výrobků. Jsou pevnou a nedílnou součástí motorových vozidel a k výfukovému potrubí jsou připevněny nerozebíratelným spojem. Každý z těchto výrobků je zpracován s přesností na desetiny milimetru tak, aby s dalšími komponenty byly sestaveny do konečného výrobku přesně daného typu vozidla. Konečný výrobek (katalyzátory, výfuková sestava motorových vozidel) byl vždy určen pro montáž do konkrétních motorových vozidel. Je proto zřejmé, že tyto výrobky nemohou být užity jiným způsobem. Celní úřad zboží sazebně zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99. Shrnuje, že uvedené komponenty jsou pravidelnými a nezbytnými součástmi konkrétních typů výfukového potrubí pro konkrétní typy osobních motorových vozidel, bez nichž by výfukové soustavy nebyly kompletní a tím pádem pro další použití nefunkční. Zboží označené S106481 a S106541 celní úřad posoudil jako *držáky výfukové soustavy motorových vozidel* a doplnil, že toto zboží výše uvedené podmínky zcela nespĺňuje, neboť nejsou k ostatním komponentům svařeny. Jsou však z nelegované konstrukční oceli opracované na přesný rozměr pro daný typ motorového vozidla a slouží k přichycení výfukového potrubí k rámu vozidla pomocí šroubovaných rozebíraných spojů. Nelze je tedy zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury 7326 90 98, ale do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97. Celní úřad následně vyzval žalobkyni, aby se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila.
14. Žalobkyně se k těmto závěrům vyjádřila podáním ze dne 25. 4. 2016, v němž uvedla, že s celním zařazením nesouhlasí s tím, že dovezené zboží má být správně zařazeno tak, jak při svém prohlášení učinila. Namítala, že částí nebo součástí motorového vozidla není dovezené zboží, ale až finální výrobek. Obdobně jako v žalobě namítala, že dovezené zboží je nutné sloučit ještě s další komponentou a její výrobní postup není založen na pouhé montáži. Celní úřad tyto námitky vypořádal ve svém stanovisku ze dne 19. 5. 2016, přičemž odkázal na celní sazebník, pravidla č. 1 a 6 VPVKN a judikaturu Soudního dvora Evropského unie týkající se pojmů „část“ a „součást“ dopravních prostředků. Dospěl k závěru, že zboží musí být posuzováno jako část nebo součást konečného výrobku.

15. Zprávou o kontrole po propuštění zboží ze dne 19. 5. 2016 byly úvahy a závěry vyplývající z kontrolních zjištění potvrzeny. V třiašedesáti celních prohlášeních žalobkyně došlo k chybnému deklarování sazebního zařazení zboží a uvedení nesprávných údajů, čímž vznikl celkový nedoplatek na clu ve výši 116 153 Kč, změněný oznámením o zjištěné nesprávnosti ze dne 2. 6. 2016, na částku 113 168 Kč. Současně vznikla žalobkyni povinnost zaplatit penále v celkové výši 23 254 Kč.
16. Celní úřad následně vydal jedenašedesát dodatečných platebních výměrů, ve kterých žalobkyni doměřil celní dluh a současně uložil povinnost zaplatit penále. Důvodem pro doměření cla byla u převážné většiny dodatečných platebních výměrů skutečnost, že dovezené zboží mělo být sazebně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99, nikoli do podpoložek deklarovaných žalobkyní. Tento závěr celní úřad odůvodnil v souladu se zprávou o kontrole ze dne 19. 5. 2016. Ve výrocích dodatečných platebních výměrů ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-30-610000-51, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 182-53-610000-51, ze dne 26. 5. 2016, č. j. 182-76/2016-610000-51, ze dne 24. 5. 2016, č. j. 182-38/2016-610000-51, celní úřad rozhodl, že držáky výfukové sestavy motorových vozidel je namíste sazebně zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97, neboť tyto držáky nejsou pevnou a nedílnou součástí výfukového potrubí osobních motorových vozidel a jsou k výfukovému potrubí připevněny rozebíratelným spojem pomocí šroubů a matic. Nejsou tedy do finální sestavy zapracovány svařováním. V dodatečném platebním výměru ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-28/2016-610000-51, celní úřad sazební zařazení dovezeného zboží vůbec neposuzoval a celní dluh doměřil z toho důvodu, že žalobkyně uvedla nesprávnou celní hodnotu zboží vyplývající z nesprávně určené měny a stanoveného směnného kurzu.
17. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalobkyně shodně v jednotlivých odvoláních zpochybnila sazební zařazení zboží a trvala na tom, že mělo být zařazeno tak, jak uvedla v celním prohlášení. Nejedná se o části nebo součásti motorového vozidla, neboť dovezené zboží není zakresleno v dokumentaci konkrétního vozidla ani není definováno v montážním návodu. Dovezené zboží je vždy nutné sloučit s další komponentou a výrobní postup žalobkyně není založen na pouhé montáži, ale jedná se o sofistikovaný postup. Dovezené zboží se tedy má posoudit jako výrobek ze železa nebo oceli, neboť nemá podstatné rysy dokončeného výrobku. Žalobkyně namítla též nepřezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů. Co se týče dodatečných platebních výměrů ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-30-610000-51, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 182-53-610000-51, ze dne 26. 5. 2016, č. j. 182-76/2016-610000-51, ze dne 24. 5. 2016, č. j. 182-38/2016-610000-51, žalobkyně v odvolání nezohlednila zařazení části zboží (držáky výfukové sestavy motorových vozidel) do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97 a její odvolací námitky zůstaly shodné jako u ostatních dodatečných platebních výměrů. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-28/2016-610000-51, žalobkyně činila sporným pouze závěr celního úřadu týkající se celní hodnoty deklarovaného zboží.
18. Žalovaný o odvoláních rozhodl napadenými rozhodnutími. Padesát devět dodatečných platebních výměrů změnil tak, že se část výroku týkající se uložení povinnosti uhradit penále bez náhrady ruší, neboť v průběhu odvolacího řízení nabyla účinnosti nová právní úprava vylučující uložení penále, které proto nebylo možno uložit. Ve zbytku žalovaný ponechal dodatečné platební výměry beze změny. Žalovaný konstatoval, že celní úřad dospěl k úplnému zjištění skutkového stavu a ke správnému právnímu posouzení. Při

sazebním zařazení žalovaný vycházel z nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, z nařízení Komise č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex a nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění Nařízení Komise (EU) č. 1101/2014, kterým se mění příloha I tohoto nařízení. K jejich výkladu žalovaný využil VPVKN a vysvětlivky k Harmonizovanému systému vydané World Customs Organization (Světová celní organizace). Aprobával postup celního úřadu v tom ohledu, že výfukové potrubí je část motorového vozidla, jejímž účelem je odvádět výfukové plyny z motoru, zabezpečit jeho čištění a odvádět výfukové plyny z vozidla pryč. Dovezené zboží lze považovat za funkční celek, který náleží do soustavy výfukového potrubí a skládá se z jednotlivých částí výfukového potrubí úzce spojených svou funkcí. Každá jednotlivá část je své funkci přímo uzpůsobena a je schopna ji plnit buď již v okamžiku dovozu, nebo případně po smontování, je-li dovážena v rozloženém stavu, nebo po dokončení. Dovážené zboží žalobkyně opracovává a montuje způsobem, který již neovlivňuje podstatný charakter dováženého zboží. Pokud by každá část motorového vozidla, která se s ostatními spojuje svařováním, měla být zařazena jako pouhé výrobky ze železa nebo oceli, pak by se číslo 8708 stalo prázdnou kategorií, neboť značná část výrobků, které do něj patří, se s ohledem na požadovanou pevnost a trvalost spojují připevňují právě svařováním. Činnosti následující po montáži - opatření antikoročním nátěrem, kontroly, tlakové testy, značení a balení, již nijak nemění podstatný charakter dovezeného zboží.

19. Odlišné sazební zařazení dovezeného zboží označeného jako držáky výfukové sestavy motorových vozidel do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97 (dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-30-610000-51, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 182-53-610000-51, ze dne 26. 5. 2016, č. j. 182-76/2016-610000-51, ze dne 24. 5. 2016, č. j. 182-38/2016-610000-51) žalovaný při vypořádání odvolacích námitek žalobkyně v odůvodnění příslušných čtyř napadených rozhodnutí nezohlednil. Konstatoval toliko, že celní úřad dovezené zboží správně zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99.
20. Dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 5. 2016, č. j. 182-85/2016-610000-51, nebyla žalobkyni uložena povinnost zaplatit penále, a její odvolání proto bylo napadeným rozhodnutím ze dne 10. 1. 2017, č. j. 2009-18/2017-900000-304.1, zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen.
21. V napadeném rozhodnutí ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-43/2017-900000-304.1, kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-28/2016-610000-51, žalovaný neposuzoval správnost celního zařazení, ale pouze správnost uvedení celní hodnoty zboží. Sazební zařazení zboží nebylo oproti celnímu prohlášení žalobkyně změněno.

Posouzení důvodnosti žaloby

22. Soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Rozhodl ve věci bez nařízení jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
23. V prvé řadě lze dát za pravdu žalovanému, že žalobkyní uplatněné žalobní body vůbec nedopadají na rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-43/2017-900000-304.1, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-28/2016-610000-51. V této věci celní orgány doměřily celní dluh z toho důvodu, že žalobkyně

uvedla v celním prohlášení nesprávnou celní hodnotu zboží vyplývající z nesprávně určené měny a stanoveného směnného kurzu, nikoli tedy pro jiné než žalobkyní deklarované sazební zařazení, které vůbec nebylo celními orgány zpochybněno. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně sice správnost určení celního dluhu pro nesprávné určení měny a stanovení směnného kurzu celním úřadem namítala, v žalobě však na tyto důvody doměření cla nereagovala. Nezákonnost napadeného rozhodnutí namítala jen z toho důvodu, že dovezené zboží mělo být oproti jejímu celnímu prohlášení zařazeno celními orgány do jiné podpoložky kombinované nomenklatury. Tak tomu ovšem v této věci nebylo, a žalobní body se proto zcela mýlí s důvody, o něž se opírá uvedené napadené rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že důvody pro vydání napadeného rozhodnutí nejsou v tomto případě žalobními body nijak zpochybňovány, neboť sazební zařazení zboží nebylo pro doměření cla relevantní, lze již z tohoto důvodu dospět závěru, že žaloba je v rozsahu směřujícím proti napadenému rozhodnutí ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2009-43/2017-900000-304.1, nedůvodná.

24. Podstata sporu, jak jej vymezila žalobkyně, spočívá v tom, zda se dovezené zboží má sazebně zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99, anebo do podpoložky kombinované nomenklatury 7325 10 00 či podpoložky kombinované nomenklatury 7326 90 98.
25. Soud vycházel primárně z právní úpravy obsažené v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (dále jen „modernizovaný celní kodex“), jež v čl. 188 stanoví, že toto nařízení bylo v plném rozsahu použitelné nejpozději ode dne 24. 6. 2013. K propuštění dovezeného zboží do volného oběhu došlo ve všech případech po tomto dni, ale zároveň před dnem 1. 6. 2016, od kdy byla použitelná ustanovení čl. 56, 57 a 58 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, jež upravují společný celní sazebník a sazební zařazení zboží. Ohledně těchto otázek se tedy v dané věci použije modernizovaný celní kodex.
26. Podle čl. 33 odst. 1 modernizovaného celního kodexu platí, že splatné dovozní a vývozní clo vychází ze společného celního sazebníku. Podle čl. 34 odst. 1 modernizovaného celního kodexu pro účely společného celního sazebníku spočívá *sazební zařazení* zboží v určení jedné podpoložky nebo dalšího členění kombinované nomenklatury, do níž má být toto zboží zařazeno.
27. Zásadní pro samotné sazební zařazení dovezeného zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění pozdějších změn (dále jen „celní sazebník“), jež v čl. 1 zavádí kombinovanou nomenklaturu, která se skládá z nomenklatury harmonizovaného systému a dalšího třídění. Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací a jejím Výborem pro Harmonizovaný systém. Kombinovaná nomenklatura je zakotvená Mezinárodní úmluvou o Harmonizaci systému popisu a číselného označování zboží a Protokolem o její změně (publikovaná ve Sbírce zákonů vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb. a schválenou jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987). Harmonizovaný systém rozděluje zboží do 21 tříd a 97 kapitol podle komodit zboží. Kombinovaná nomenklatura přejímá čísla a šestimístné položky harmonizovaného systému, přičemž pouze sedmé a osmé místo je jejím dalším vlastním tříděním.

28. Čl. 2 celního sazebníku zavádí Integrovaný sazebník Evropských společenství (Taric), který se zakládá na kombinované nomenklatuře a obsahuje opatření stanovená celním sazebníkem, doplňkové třídění Společenství (podpoložky Taric), informace nezbytné pro uplatňování a správu kódů Taric a doplňkových kódů, sazby cel a jiných dovozních nebo vývozních poplatků, včetně osvobození od cla a preferenčních cel a opatření uplatňovaná při vývozu nebo dovozu specifického zboží. Podle čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka kombinované nomenklatury osmimístný číselný kód, kdy prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům a položkám nomenklatury harmonizovaného systému, sedmé a osmé místo určuje podpoložky kombinované nomenklatury a podpoložky Taric jsou určeny podle čl. 3 odst. 2 celního sazebníku devátým a desátým místem, tvořícím spolu s kombinovanou nomenklaturou číselné kódy Taric.
29. Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I celního sazebníku, která je každoročně k 1. dni daného roku měněna v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti (viz čl. 12 celního sazebníku). Žalovaná zboží zařadila do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99. Podpoložka 8708 92 *Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti* čísla 8708 *Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, položky Ostatní části, součásti a příslušenství*, kapitoly 87 *Vozidla, jiná než kolejová, jejich části, součásti a příslušenství* zní:

Kód KN	Popis zboží
1	2
	– <i>Ostatní části, součásti a příslušenství:</i>
	[...]
8708 92	– – <i>Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti:</i>
8708 92 20	– – – <i>Pro průmyslovou montáž:</i> [...] – – – <i>Ostatní</i>
8708 92 35	– – – – <i>Tlumiče výfuku a výfuková potrubí</i> – – – – <i>Části a součásti:</i>
8708 92 91	– – – – – <i>Z oceli kované v uzavřené záпустce</i>
8708 92 99	– – – – – <i>Ostatní</i>

30. Podle žalobkyně má být naopak dovezené zboží zařazeno do podpoložek kombinované nomenklatury 7326 90 98 a 7325 10 00.
31. Číslo 7326 *Ostatní výrobky ze železa nebo oceli* zní:

Kód KN	Popis zboží
1	2
7326	<i>Ostatní výrobky ze železa nebo oceli:</i> – <i>Kované nebo ražené (lisované), avšak dále neopracované:</i>

7326 11 00	-- Mlecí koule a podobné výrobky pro drtiče a mlýny
7326 19	-- Ostatní:
7326 19 10	--- Kované v otevřené zápustce
7326 19 90	--- Ostatní
7326 20 00	- Výrobky ze železných nebo ocelových drátů
7326 90	- Ostatní:
7326 90 30	-- Žebříky a schůdky
7326 90 40	-- Palety a podobné plošiny pro manipulaci se zbožím
7326 90 50	-- Bubny a cívky na kabely, hadice apod.
7326 90 60	-- Nemechanické větráky, okapové žlaby, háky a podobné výrobky používané ve stavebním průmyslu
	-- Ostatní výrobky ze železa nebo oceli:
7326 90 92	--- Kované v otevřené zápustce
7326 90 94	--- Kované v uzavřené zápustce
7326 90 96	--- Slinuté
7326 90 98	--- Ostatní

32. Číslo 7325 *Ostatní výrobky odlité ze železa nebo oceli* zní:

Kód KN	Popis zboží
1	2
7325	Ostatní výrobky odlité ze železa nebo oceli:
7325 10 00	- Z nekujné (netvárné) litiny - Ostatní:
7325 91 00	-- Mlecí koule a podobné výrobky pro drtiče a mlýny
7325 99	-- Ostatní:
7325 99 10	--- Z kujné (tvárné) litiny
7325 99 90	--- Ostatní

33. Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie platí, že rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží je třeba hledat obecně v jeho *objektivních charakteristických znacích a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla kombinované nomenklatury a poznámek k třídám nebo kapitolám* (např. rozsudky ze dne 8. 12. 2016, *Lemnis Lighting*, C-600/15, bod 36, a ze dne 16. 2. 2017, *Aramex Nederland*, C-145/16, bod 22).
34. Pro výklad položek kombinované nomenklatury jsou též relevantní VPVKN a poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám, jež jsou součástí celního sazebníku. Tyto pravidla

a poznámky jsou pro zařazování dováženého zboží do kombinované nomenklatury závazná.

35. Co se týče VPVKN, tak podle pravidla č. 1 platí, že názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Podle pravidla č. 6 platí, že zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.
36. Podpoložka kombinované nomenklatury 8708 92 99 náleží do čísla 8708 *Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705 a do položky 8708 92 Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti*. Do čísla 8708 patří též položky na úrovni jedné pomlčky 8708 10 „– Nárazníky a jejich části a součásti“, „– Ostatní části, součásti a příslušenství karoserií (včetně kabin pro řidiče)“, 8708 30 „– Brzdy a servobrzdy; jejich části a součásti“, 8708 40 „– Převodovky a převodové skříně a jejich části a součásti“, 8708 50 „– Hnací nápravy s diferenciálem, též opatřené jinými převodovými ústrojími, a běhounové nápravy; jejich části a součásti“, 8708 70 „– Kola, jejich části, součásti a příslušenství“, 8708 80 „– Závěsné systémy a jejich části a součásti (včetně tlumičů pérování)“ a konečně též položka „– Ostatní části, součásti a příslušenství“, která se na úrovni dvou pomlček dělí na položky 8708 91 „– Chladiče a jejich části a součásti“, 8708 92 „– Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti“, 8708 93 „– Spojky a jejich části a součásti“, 8708 94 „– Volanty, sloupky a skříně řízení; jejich části a součásti“, 8708 95 „– Záchranné airbagy s nafukovacím systémem; jejich části a součásti“ a 8708 99 „– Ostatní“. Podpoložka kombinované nomenklatury 8708 92 99 spadá do zbytkové kategorie *Ostatní části, součásti a příslušenství*, přičemž náleží do položky 8708 92 *Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti*.
37. Ze znění čísel kombinované nomenklatury je patrné, že každá z položek čísla 8708 představuje určitou část motorového vozidla, která je sama o sobě funkčním celkem (viz pravidlo č. 6 VPVKN), který v motorovém vozidle plní určitou specifickou a nenahraditelnou funkci a skládá se z jednotlivých částí a součástí. Jak též výslovně vyplývá ze znění čísel, do položky 8708 92 nenáleží pouze tlumiče výfuku a výfukové potrubí, ale i jejich *části a součásti*, jež i jako samostatně dovážené náleží k tomuto funkčnímu celku.
38. K definici pojmu „*části nebo součásti*“ se již vyslovila judikatura Soudního dvora Evropské unie s tím, že část nebo součást implikuje existenci celku, pro jehož funkci jsou tyto části nebo součásti nepostradatelné (viz rozsudek ze dne 19. 10. 2000 ve věci *Peacock*, C-339/98, bod 21; rozsudek ze dne 7. 2. 2002 ve věci *Turbon International*, C-276/00, body 30 a 32, rozsudek ze dne 19. 7. 2012 ve věci *Rohm & Haas Electronic Materials*, C-336/11, bod 34). Ačkoli k těmto závěrům dospěl Soudní dvůr Evropské unie u jiných položek, tak v rozsudku ze dne 4. 3. 2015 ve věci *Oliver Medical SIA*, C-547/13, bod 69, dovodil, že v zájmu zajištění soudržného a jednotného použití společného celního sazebníku se tato definice pojmů „*části a součásti*“ může uplatnit i na ostatní čísla.
39. Zároveň s tímto Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že objektivní kritérium pro sazební zařazení tvoří též *účel použití zboží*, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž to, zda tomu tak skutečně je, musí být posouzeno v závislosti na objektivních

charakteristikách a vlastnostech zboží (viz rozsudek ze dne 18. 7. 2007 ve věci *Olicom*, C-142/06, bod 18).

40. Žalovaný na základě skutkových zjištění (v tomto ohledu vycházel především ze skladovacích karet, technických výkresů, fotodokumentace, výtisků listů finálních výrobků, chemického složení výrobků a pracovních postupů) posoudil dovezené zboží jako sběrné svodové potrubí výfukových plynů z litiny pro osobní vozidla; části katalyzátorů a předkatalyzátorů – vstupní a výstupní kužele z nerezové oceli; horní nebo dolní poloviny svodového výfukového potrubí z nerezové oceli; půlkruhové a oválné poloviny plášťů katalyzátoru z nerezové oceli; lisované drátěné distanční kroužky; tepelné kryty výfukového potrubí a držáky výfukové soustavy motorových vozidel. Toto zboží lze souhrnně charakterizovat jako potrubí, resp. část potrubí, které přivádí výfukové plyny od motoru motorového vozidla k filtru katalyzátoru; část potrubí, ve které je umístěn samostatný filtr katalyzátoru; a část potrubí, která vede výfukové plyny od filtru dále k výfuku.
41. Je třeba souhlasit s žalovaným, že tyto jednotlivé výrobky jsou určeny a užity k zapracování do konečného produktu, přičemž jsou k výfukovému potrubí připevněny nerozebíratelným spojem (svařováním), což je činí pevnou a nedílnou částí nebo součástí každého motorového vozidla. Konečný výrobek (katalyzátory, výfuková sestava motorových vozidel) je vždy určen pro montáž do konkrétních motorových vozidel, což plyne z listů výroby, kde jsou uvedeny typová označení vozidel, tak i z krycích listů, které vyobrazují finální sestavy, jejichž součástí jsou vždy jednotlivá zboží s uvedeným popisem, číselným označením a z tohoto vyobrazení vyplývá umístění v dané finální sestavě. Jednotlivé výrobky jsou úzce spojeny svou funkcí a určeny pro konkrétní osobní motorová vozidla. Bez nich by výfukové soustavy nebyly kompletní.
42. Účelem použití dovezeného zboží po zkompletování je fungovat jako výfukové potrubí, tj. odvádět výfukové plyny ze spalovacího motoru, zabezpečit jejich čištění a odvádět je z vozidla pryč. Již v době dovozu jednotlivých výrobků mají jasné daný a úzce specifikovaný účel použití patrný na první pohled, neboť zboží má vždy specifický tvar, rozměry, použitý materiál i způsob opracování. Každý z těchto výrobků je zpracován s přesností na desetiny milimetru tak, aby s dalšími komponenty byl sestaven do konečného výrobku přesně daného typu vozidla. Platí tedy, že každá jednotlivá část je své funkci přímo uzpůsobena a je schopna ji plnit buď již v okamžiku provozu dovozu, nebo případně po smontování. Již před zkompletováním (zejména svařením) jsou jednotlivé výrobky určeny k tomu, aby společně s dalšími součástmi plnily tento konkrétně vymezený, a tudíž výhradní účel. Nelze uvažovat o tom, že by dovezené zboží mohlo být použito jinak než jako část a součást výfukového potrubí a systému katalyzátoru. Bez vynaložení nepřiměřených nákladů je nelze přepracovat na výrobky jiné určené k plnění jiných funkcí. Je proto zřejmé, že tyto výrobky nemohou být užity jiným způsobem a jedná se o části a součásti vhodné výhradně a hlavně pro výrobky kapitoly 87, což odůvodňuje jejich zařazení do položek určených žalovaným.
43. Bezpochyby je dovezené zboží i pro řádné fungování motorového vozidla nezbytné, kdy nelze v žádném rozumném případě uvažovat, že by mohlo fungovat bez něj. Přítomnost soustavy výfukového potrubí a katalyzátorů v motorovém vozidle je nutnou podmínkou pro jeho řádné fungování, tak aby mohlo být užíváno v souladu s právními předpisy (v tomto smyslu srov. rozsudek ze dne 7. 2. 2002 ve věci *Turbon International*, C-276/00, bod

30, a rozsudek ze dne 19. 7. 2012 ve věci *Rohm & Haas Electronic Materials*, C-336/11, bod 35).

44. Žalovaný i v souladu s pravidlem č. 2 písm. a) VPVKN správně uzavřel, že žalobkyně dovážené zboží kompletuje způsobem, který podstatným způsobem neovlivňuje charakter dováženého zboží. Svařování jako proces kompletování dováženého zboží do jednoho funkčního celku motorového vozidla odpovídá funkci jednotlivých výrobků, neboť vede a filtruje výfukové plyny a zabraňuje úniku výfukových plynů v místech jejich spojů jednotlivých částí. Účel jednotlivých výrobků je přitom dán ještě před jejich zapracováním do konečného výrobku, neboť je nelze jinak použít. Stejně tak následná činnost, tj. dotvarování, kontrola, testování, opatření antikorozního nátěru, tlakové testy, značení a balení nemění podstatný charakter zboží a pouze se jím jednotlivé součásti výfukového potrubí a systému katalyzátorů kompletují.
45. Lze tak konstatovat, že na základě objektivních vlastností a znaků dovezeného zboží společně se zjištěným účelem jeho použití je namísto dovezené zboží považovat za část nebo součást tlumiče výfuku a výfukové potrubí tak, jak předvídá znění položky 8708 92 (viz bod 37 výše) a určil žalovaný.
46. Oproti tomu, podle žalobkyně dovezené zboží má patřit do podpoložek kombinované nomenklatury 7325 10 00 nebo 7326 90 98. Tyto podpoložky náleží do kapitoly 73 *Výrobky ze železa nebo oceli*, do které náleží mnoho položek, jež mají pojmově společné pouze svoje složení, tj. jsou ze železa nebo oceli. Jinak se však jedná o velmi různorodé výrobky, přičemž lze např. uvést číslo 7301 *Štětovnice ze železa nebo oceli, též vrtané, ražené nebo vyrobené ze sestavených prvků; svařované úhelníky, tvarovky a profily ze železa nebo oceli*; číslo 7304 *Trouby, trubky a duté profily, bezešvé, ze železa (jiného než litiny) nebo z oceli*; číslo 7308 *Konstrukce (kromě montovaných staveb čísla 9406) a části a součásti konstrukcí (například mosty a části mostů, vrata plavebních komor a propustí, věže, příhradové sloupy, střechy, střešní rámové konstrukce, dveře a okna a jejich rámy, zárubně a prahy, okenice, sloupková zábradlí, pilíře a sloupky), ze železa nebo oceli*; *desky, tyče, úhelníky, tvarovky, profily, trubky a podobné výrobky ze železa nebo oceli, připravené pro použití v konstrukcích*; číslo 7318 *Šrouby a vruty, svorníky (maticové šrouby), matice, vrtule (do pražců), háky se závitem, nýty, závlačky, příčné klíny, podložky (včetně pružných podložek) a podobné výrobky, ze železa nebo oceli*; číslo 7324 *Sanitární (hygienické) výrobky a jejich části a součásti, ze železa nebo oceli*. Na stejné úrovni těchto čísel jsou čísla zvolená žalobkyní, a to číslo 7325 *Ostatní výrobky odlité ze železa nebo oceli*, resp. podpoložka 7325 10 00 „*Z nekužné (netvárné) litiny a Ostatní*“; a číslo 7326 *Ostatní výrobky ze železa nebo oceli*, resp. podpoložka 7326 90 98 „*– – Ostatní*“.
47. Z této systematiky kombinované nomenklatury a jejího znění vyplývá, že kapitola 73 obsahuje všeobecně použitelné výrobky a zahrnuje zboží určené výhradně na základě svého složení – železo a ocel, jak ostatně namítá i žalobkyně. Zvláště podpoložky zvolené žalobkyní představují zbytkovou kategorii této kapitoly s tím, že jej lze pouze obtížně charakterizovat konkrétními objektivními znaky a vlastnostmi či společným účelem použití, jak pro rozhodování o sazebním zařazení zboží vyžaduje výše citovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie.
48. Navíc podle pravidla č. 3 písm. a) VPVKN platí, že číslo se specifitějším popisem má přednost před čísly s obecnějším popisem. Dovezené zboží specifitěji popisuje položka *Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti* s jasně určenými objektivními znaky a vlastnostmi a zjevným účelem použití. Naopak, položka *Ostatní výrobky odlité ze*

železa nebo oceli či *Ostatní výrobky ze železa nebo oceli* je kategorií ryze všeobecnou a zbytkovou, do které náleží výrobky ze železa nebo oceli nezařaditelné primárně do jiných položek. Při sazebním zařazení má pak přednost vždy specifitější popis.

49. Nelze tedy akceptovat námitky žalobkyně v tom smyslu, že podle výsledků technické zkoušky je dovezené zboží vyrobeno z nerezové oceli, přičemž majoritními prvky jsou železo, chrom, případně nikl. Z ničeho nevyplývá, že by složení zboží mělo být pro sazební zařazení rozhodujícím kritériem, žalobkyně nepoukazuje na žádný konkrétní právní předpis či soudní rozhodnutí, které by podporovalo tento výklad. Ačkoli nelze popřít, že dovezené zboží je vyrobeno ze železa či oceli, tak položky deklarované žalobkyní je třeba považovat za zbytkovou kategorii zboží, jež má být teprve zpracováno a které před takovým zpracováním nemá jasně určený účel použití; může být zpracováno do neomezeného počtu výrobků a neomezeným způsobem. Jak soud uvedl již výše, tyto podmínky dovezené zboží nenaplnuje. Z pokladů ve správním spise vyplývá, že jiné využití dovezeného zboží nepřipadá v úvahu a účel použití dovezeného zboží je dopředu jednoznačně daný. Též jakákoli úprava dovezeného zboží by s sebou nesla zcela nepřiměřené náklady, čímž by dovážení zboží ztratilo svůj ekonomický smysl.
50. Odkazuje-li žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 Afs 27/2012-37, publ. pod č. 2772/2013 Sb.NSS, s tím, že je třeba prvotně vycházet ze znění čísel a poznámek, přičemž při možném zařazení zboží do více čísel, je nutno zohlednit převažující a prvotní funkci, tak podle soudu žalovaný tyto kritéria splnil. Žalovaný především podrobně odůvodnil, proč má dovezené zboží výhradní účel použití s ohledem na jeho objektivní vlastnosti a znaky. Citovaný rozsudek ani není na nyní posuzovanou věc přílehlavý, protože NSS v něm posuzoval zboží, jež mělo plnit dvě funkce, a dospěl přitom k závěru, že se má přihlídnout k funkci převažující a prvotní. V projednávané věci však žalovaný zcela správně uzavřel, že dovezené zboží plní výhradně jeden účel, přičemž žalobkyně ani netvrdí, že by dovezené zboží mohlo plnit více funkcí.
51. Namítá-li žalobkyně, že její proces kompletování (svařování, lisování a montování) je náročný, protože svařování zboží probíhá metodou TIG, se kterou je spojeno absolvování školení na daný druh svařovací metody, a zároveň musí být splněny legislativní požadavky (např. bezpečnost práce, požární bezpečnost, normy EN ISO ČSN), tak soud konstatuje, že technická náročnost kompletování nijak neovlivňuje závěr, že již před zkompletováním mělo dovezené zboží jasně určený účel použití. Souhlasit lze s žalovaným i v tom ohledu, že pokud by každá část motorového vozidla, která se s ostatními spojuje svařováním, měla být sazebně zařazena jako výrobky ze železa nebo oceli, pak by se číslo 8708 stalo prázdnou kategorií. Značná část výrobků, které do motorového vozidla patří, se totiž s ohledem na požadovanou pevnost a trvalost spojují svařuje. Závěr žalovaného o tom, že zkompletováním dovezeného zboží do konečného výrobku není podstatným způsobem ovlivněn jeho charakter, tak zůstává touto námitkou nedotčený.
52. Žalobní námitky týkající se sazebního zařazení převážné části dovezeného zboží (*sběrné svodové potrubí výfukových plynů z litiny pro osobní vozidla; části katalyzátorů a předkatalyzátorů – vstupní a výstupní kužele z nerezové oceli; horní nebo dolní polovinu svodového výfukového potrubí z nerezové oceli; půlkruhové a oválné poloviny plášťů katalyzátoru z nerezové oceli; lisované drátěné distanční kroužky; tepelné kryty výfukového potrubí;*) tedy soud shledal nedůvodnými.

53. Pouze pro úplnost soud dodává, že ve skutkově a právně obdobných věcech týkajících se dovozu obdobného zboží bylo již pět žalob podaných žalobkyní proti rozhodnutí žalovaného zamítnuto rozsudky Městského soudu v Praze, jehož závěry, a potažmo tedy i závěry žalovaného, byly později aprobovány NSS v řízení o kasační stížnosti (viz rozsudky NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 293/2018 – 39, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 295/2018-39, ze dne 17. 1. 2019, č. j. 7 Afs 322/2018-49, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 5 Afs 277/2018-40, a ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 294/2018-38).
54. Pokud jde o část dovezeného zboží označeného za *držáky výfukové soustavy motorových vozidel*, které celní úřad ve výroku části dodatečných platebních výměrů (ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-30-610000-51, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 182-53-610000-51, ze dne 26. 5. 2016, č. j. 182-76/2016-610000-51, ze dne 24. 5. 2016, č. j. 182-38/2016-610000-51) zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97, lze žalovanému vytknout, že odůvodnění rozhodnutí převzaté (takřka doslovně) z rozhodnutí, jež se týkalo ostatních částí tlumičů výfuku výfukových potrubí, není v těchto případech zcela přiléhavé. Soud však má za to, že tato skutečnost nemá podstatný vliv na posouzení věci, neboť úvahy a závěry žalovaného lze z převážné části vztáhnout i na sazební zařazení zboží označeného za *držáky výfukové soustavy motorových vozidel*.
55. V této souvislosti nelze přehlédnout, že se i žalobkyní uplatněné žalobní body v těchto čtyřech případech míjejí se závěry celních orgánů o sazebním zařazení zboží. Žalobkyně namítá výlučně nesprávné sazebním zařazením zboží do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99, přestože celní úřad část dovezeného zboží (*držáky výfukové soustavy motorových vozidel*) v dodatečných platebních výměrech ze dne 23. 5. 2016, č. j. 182-30/2016-610000-51, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 182-53/2016-610000-51, ze dne 26. 5. 2016, č. j. 182-76/2016-610000-51, ze dne 24. 5. 2016, č. j. 182-38/2016-610000-51, zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 99 97. Tento závěr o celním zařazení zboží zůstal příslušnými napadenými rozhodnutími nedotčen. Žalobkyně neuvedla, proč *držáky výfukové soustavy motorových vozidel* nelze takto zařadit, což ostatně nečinila ani v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům.
56. Soud konstatuje, že uvedené zboží (*držáky výfukové soustavy motorových vozidel*) v žádném případě nelze zařadit do položek deklarovaných žalobkyní. Držáky výfukové soustavy motorových vozidel jsou vytvořeny z nelegované konstrukční oceli opracované na přesný rozměr pro daný typ motorového vozidla a slouží k přichycení výfukového potrubí k rámu vozidla pomocí šroubovaných rozebíraných spojů. Ačkoli tedy držáky nejsou s ostatními komponenty svařovány, jak je tomu u zbývajících částí dovezeného zboží zařazeného do podpoložky kombinované nomenklatury 8708 92 99; nemá tato skutečnost podstatný vliv na posouzení věci. Též v tomto případě platí, že objektivní znaky a vlastnosti zboží společně s jeho účelem vytvářejí z daných držáků výfukové soustavy motorových vozidel výrobek, který není možné použít jiným způsobem, mj. z toho důvodu, že jsou vyráběny v přesně určené velikosti pro konkrétní typy vozidel a odpovídají tak svojí funkcí částí nebo součástí výfukového potrubí. Společně s ostatními dováženými komponenty vytvářejí jeden celek, charakteristický účelem svého použití a jako nezbytná část a součást motorových vozidel. Nejedná se tedy o všeobecně použitelný výrobek a i v tomto případě podpoložka kombinované nomenklatury 8708 99 97 představuje specifitější popis znění čísla zboží [viz pravidlo č. 3 písm. a) VPVKV]. Zařazení zboží do položky deklarované žalobkyní proto není ani v tomto případě v souladu s právními předpisy.

57. Lze dodat, že z části nepřiléhavé odůvodnění dotčených čtyř rozhodnutí žalovaného týkající se sazebního zařazení předmětných držáků se nikterak nepromítlo do stanovení výše celního dluhu, který vznikl žalobkyni. Obě podpoložky kombinované nomenklatury tj. 8708 99 97 a 8708 92 99 mají shodnou celní sazbu, a i přes dílčí nepřesnosti v odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného tedy nedošlo ke změně výše doměřeného cla oproti dodatečným platebním výměrům celního úřadu. Žalobkyně proto nebyla zkrácena na svých právech.
58. Soud proto shledal žalobní námitky nedůvodnými i ve vztahu k čtyřem napadeným rozhodnutím, jež se týkala sazebního zařazení zboží označeného jako *držáky výfukové soustavy motorových vozidel*.

Závěr a náklady řízení

59. S ohledem na vše výše uvedené lze shrnout, že dovezené zboží je namístě považovat za část a součást výfukového potrubí a systému katalyzátoru, jež po svém zkompletování tvoří celek představující část motorových vozidel. Dovezené zboží má podle objektivních vlastností a znaků předem určený účel a nelze jej užít jiným způsobem. Celní orgány sazebně zařadily dovezené zboží zcela správně.
60. Soud proto dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. Žalobkyní navržený důkaz znaleckým posudek znalce v oboru strojírenství shledal soud nadbytečným. Skutkový stav byl totiž zjištěn v dostatečné míře, neboť celní orgány srozumitelně objasnily, jaké vlastnosti dovážené zboží má a k jakému účelu je určeno. Žalobkyně ostatně ani neuvedla, jaký jiný účel by mohlo dovezené zboží plnit nebo že by bylo schopné samostatného užití k nějakému konkrétnímu účelu.
62. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevnikly, přičemž náhradu nákladů řízení ani nepožadoval. Soud proto rozhodl tak, že právo na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 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.

Praha 22. června 2020

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu