



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: **Autometal, spol. s r. o.**, IČ 62969030
sídlem Zalužany 99
zastoupený advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem Na Flusárně 168, Příbram

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2016, č. j. 23611-4/2016-900000-304.1

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“) blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 8. 10. 2015, č. j. 96706-13/2015-510000-11 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

2. Celní úřad v prvostupňovém rozhodnutí doměřil žalobci clo ve výši 2 910 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 582 Kč, a to z toho důvodu, že žalobce navrhl propuštění zboží (položka č. 1 *svodové potrubí výfukových plynů automobilů – lisovaný kužel – LEAD IN FD 80 a CONE FOR A806M*, položka č. 2 *pružná příruba pro automobilový průmysl – svařenec nerezové trubky – FLEX FLANGE* a položky č. 3 *sběrné potrubí z litiny využívané v automobilovém průmyslu – MANIFOLD HALF SHEL 017 a MANIFOLD HALF SHEL 018*) do režimu volný oběh, přitom celní úřad na základě provedené kontroly zboží určil, že dané zboží patří do jiných podpoložek, nikoliv do podpoložek deklarovaných žalobcem. Konkrétně položku č. 1 rozhodl zařadit do podpoložky 87089299 TARIC kód 00 (*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, - Ostatní části, součásti a příslušenství, - - Tlumiče výfuků a výfuková potrubí; jejich části a součásti, - - - Ostatní, - - - - Části a součásti, - - - - - Ostatní*), položku č. 2 rozhodl zařadit do podpoložky 87089299 TARIC kód 00 (*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, - Ostatní části, součásti a příslušenství, - - Tlumiče výfuků a výfuková potrubí; jejich části a součásti, - - - Ostatní, - - - - Části a součásti, - - - - - Ostatní*), položku č. 3 rozhodl zařadit do podpoložky 87089299 TARIC kód 00 (*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, - Ostatní části, součásti a příslušenství, - - Tlumiče výfuků a výfuková potrubí; jejich části a součásti, - - - Ostatní, - - - - Části a součásti, - - - - - Ostatní*).
3. Žalobce namítá nesprávné posouzení otázky, zda u předmětných výrobků se jedná o části, součásti a příslušenství motorových vozidel, nebo o ostatní výrobky ze železa nebo oceli. Dle žalobce zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury KN 8708 92 99 s podpoložkou Taricu 00 nelze právně zdůvodnit.
4. Žalobce uvádí, že z provedených úkonů v rámci zjišťování popisu, vlastností a účelu použití dovezeného zboží naopak vyplynulo, že předmětné zboží nelze zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury KN 8708 92 99 s podpoložkou Taricu 00, nýbrž v položce č. 1 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7326 90 98, v položce č. 2 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7307 91 00 a v položce č. 3 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7326 19 90.
5. Výše uvedený závěr vyplývá dle žalobce z jednotlivých protokolů o zkoušce. V protokolu o zkoušce ze dne 3. 6. 2015, č. j. 20583/2015-900000-020, Celně technická laboratoř (dále jen „CTL“) k výrobku z položky č. 1 celního prohlášení označenému „CONE FOR A806M“ uvádí, že se jedná o výrobek ve tvaru pláště komolého kužele, vyrobený z nerezové oceli (co do složení jsou majoritními prvky železo a chrom) a není v technických možnostech CTL zjistit způsob výroby. V protokolu o zkoušce ze dne 3. 6. 2015, č. j. 20584/2015-900000-020, CTL k výrobku z položky č. 1 celního prohlášení označenému „LEAD in FD80“ uvádí, že se jedná o výrobek z nerezové oceli (co do složení jsou majoritními prvky železo a chrom) a není v technických možnostech CTL zjistit způsob výroby. V protokolu o zkoušce ze dne 3. 6. 2015, č. j. 20585/2015-900000-020, CTL k výrobku z položky č. 2 celního prohlášení označenému „FLEX FLANGE“ uvádí, že se jedná o výrobek z nerezové oceli (co do složení jsou majoritními prvky železo, chrom a nikl) a není v technických možnostech CTL zjistit způsob výroby. V protokolu o zkoušce ze dne 3. 6. 2015, č. j. 20586/2015-900000-020, CTL k výrobku z položky č. 3 celního prohlášení označenému „MANIFOLD HALF SHELL 017“ uvádí, že se jedná o výrobek z nerezové oceli (co do složení jsou majoritními prvky železo a chrom) a není v technických možnostech CTL zjistit způsob výroby. V protokolu o zkoušce ze dne 3. 6. 2015, č. j. 20587/2015-900000-020, CTL k výrobku z položky č. 3 celního prohlášení označenému

„MANIFOLD HALF SHELL 018“ uvádí, že se jedná o výrobek z nerezové oceli (co do složení jsou majoritními prvky železo a chrom) a není v technických možnostech CTL zjistit způsob výroby. Z uvedeného dle žalobce plyne, že předmětné zboží je vyrobené z nerezové oceli, přičemž majoritními prvky jsou železo, chrom, případně nikl, což podporuje tvrzení žalobce, že se jedná o výrobky z železa nebo oceli.

6. Žalobce dále uvádí, že u zboží položky č. 1 se jedná o výrobek označovaný jako svodové potrubí výfukových plynů, nebo jako „AMD4535.208 LEAD in FD80“ či jen „LEAD IN FD80“. Jedná se o výrobek z nerezové oceli (železo a chrom), o dutou kovovou součástku specifického tvaru, která po svaření s výrobkem s označením AMD4535.209 tvoří rozvětvené potrubí se čtyřmi otvory na jedné straně a jedním větším otvorem na straně druhé. Posuzovaný výrobek je následně svařován s dalšími částmi katalyzátorů; jsou jím přiváděny výfukové plyny k filtru katalyzátoru. U žalobce dochází k jeho svaření s ostatními částmi katalyzátorů, případně k úpravě, resp. k přizpůsobení tvaru potřebám konkrétního finálního výrobku. Následně jsou provedeny kontroly a tlakové testy, výrobky jsou opatřovány antikorozní úpravou, značeny a po finální kontrole baleny.
7. U zboží položky č. 2 se jedná o výrobek označovaný jako pružná příruba, „S103470 FLEX FLANGE“ nebo jen „FLEX FLANGE“. Jedná se o výrobek z nerezové oceli (železo, chrom a nikl), o dvě „desky“ s otvory (patrně pro šrouby nebo jiný spojovací materiál) na okrajích, spojené dvěma krátkými „trubkami“ a po stranách opatřené pružinami, jedná se o část potrubí, kterým jsou přiváděny výfukové plyny k filtru katalyzátoru, respektive část, která umožňuje pružné spojení sousedících částí potrubí. U žalobce je doplněno pružinami, které zabezpečují pružnost a vymezují vůli této části potrubí. Poté dochází k jeho svaření s ostatními částmi katalyzátorů (navazujícím potrubím), jsou provedeny kontroly a tlakové testy, výrobky jsou opatřovány antikorozní úpravou, značeny a po finální kontrole baleny.
8. U zboží položky č. 3 se jedná o výrobky označované jako sběrné potrubí s anglickým výrazem „manifold half shell“ (případně s uvedením alfanumerického označení) nebo také jen manifold. Jedná se o výrobek z nerezové oceli (železo a chrom), o duté kovové součástky specifického tvaru, které po svaření k sobě tvoří rozvětvené potrubí se třemi otvory na jedné straně a jedním výstupním otvorem ze strany přibližně uprostřed. U žalobce dochází ke svaření obou částí dohromady, poté je lisováno do požadovaného tvaru, následně je svařeno s přírubou a šroubením a poté svařeno s ostatními částmi výrobku AMP8131078, provádí se na něm průběžné kontroly a tlakový test pod vodou, je opatřeno barevným a antikorozním nátěrem, provádí se značení, finální kontrola a balení.
9. Podle žalobce před konečným užitím veškerého zboží muselo být složité svařováno, lisováno a montováno. Svařování předmětného zboží probíhá tzv. metodou TIG, se kterou je spojeno absolvování školení na daný druh svařovací metody (netavící elektroda) a zároveň musí být splněny legislativní požadavky (bezpečnost práce, požární bezpečnost, normy EN ISO a ČSN apod.).
10. Dle žalobce u daného zboží musely být provedeny významné úkony směřující k úpravě předmětného zboží, a proto nelze souhlasit s žalovaným, že žalobce dovážené zboží opracovává a montuje způsobem, který již neovlivňuje podstatný charakter dováženého zboží. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem, že dovážené zboží má již podstatné rysy kompletního výrobku nebo výrobku nedokončeného. Potřebné komponenty je třeba svařit do hotového výrobku. Na proces svařování je nutná homologace, zkoušky a

dodržení zákonem předepsaných parametrů, nejedná se tedy o pouhé zabudování komponenty do motorového vozidla. Žalobcem dovážené zboží nemohlo mít v okamžiku dovozu v podstatě stejný vzhled a odpovídat svými rozměry, tvarem, umístěním drážek, vybrání, otvorů, atd. kompletním dokončeným výrobkům.

11. Žalobce doplňuje, že v rámci svého podnikání vyrábí jako finální výrobky součásti automobilů, které funkčně v automobilu plní zabezpečení čištění emisí (katalyzátory) nebo utlumení hluku (tlumiče, výfuky). Dovážené zboží (svodové potrubí výfukových plynů automobilů – lisovaný kužel – LEAD IN FD 80 a CONE FOR A806M, pružná příruba pro automobilový průmysl – svařenec nerezové trubky – FLEX FLANGE a sběrné potrubí z litiny využívané v automobilovém průmyslu – MANIFOLD HALF SHEL 017 a MANIFOLD HALF SHEL 018) nemůže být posouzeno jako kompletní dokončený výrobek nebo výrobek, který má podstatné rysy dokončeného výrobku, neboť k vytvoření samotného katalyzátoru je nutno provést další samostatné činnosti (svařování, montování, lisování). Samotné dovážené zboží nemůže sloužit k účelu uváděnému žalovaným.
12. Správní orgány podle žalobce provedly nesprávné posouzení dováženého zboží jako dokončeného výrobku, čímž žalobci způsobily újmu na právech doměřením cla, aniž by pro doměření cla existoval důvod.
13. Žalobce trvá na provedení znaleckého posudku znalcem v oboru strojírenství, odvětví strojírenství všeobecné, specializace technický stav motorových vozidel, který by se měl vyjádřit k otázce, jaké vlastnosti má dovážené zboží a zda může samo o sobě plnit jakýkoliv účel v motorovém vozidle, případně jaké úkony je třeba vykonat, aby se z dovezeného zboží stal dokončený výrobek schopný plnit plnohodnotnou funkci v osobním automobilu. Na podporu svých tvrzení žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 Afs 27/2012-37.
14. Žalobce shrnuje, že dovážené zboží není celým zkompletovaným katalyzátorem určeným k montáži do systému výfukového potrubí osobních automobilů konkrétních typů a že jej k žádnému jinému účelu nelze použít. Žalobce totiž dováží pouze svodové potrubí výfukových plynů automobilů (lisovaný kužel, pružnou přírubu pro automobilový průmysl, svařenec nerezové trubky a sběrné potrubí z litiny využívané v automobilovém průmyslu), které nemůže plnit účel katalyzátoru, a proto nelze uzavřít, že by jeho převažující či prvotní funkcí bylo zabezpečení čištění emisí. Naopak dovážené zboží žádnou takovou prvotní funkci nemá, a proto je toto zboží nutné považovat za ostatní výrobky ze železa nebo oceli. Žalobce proto trvá na tom, že dotčené zboží nemůže plnit funkci výfukového potrubí bez jeho další úpravy (svařování, montování, lisování) a nemůže být chápáno jako část, součást nebo příslušenství motorových vozidel. Z tohoto důvodu žalobce trvá na správnosti zařazení v položce č. 1 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7326 90 98, v položce č. 2 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7307 91 00 a v položce č. 3 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7326 19 90.
15. Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl její zamítnutí a k jednotlivým argumentům uvedl následující.
16. Žalovaný plně odkazuje na text napadeného rozhodnutí a k dílčím námitkám uvádí, že pokud jde o závěry zkoumání v Celně technické laboratoři (CTL), považuje žalovaný žalobcem uvedené závěry za nesprávné a zkratkovité. Při zařazování zboží do Kombinované nomenklatury nebo kterékoliv jiné celní nomenklatury je nezbytné

odpovědět na základní zbožíznalecké otázky: „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). Pouze v takovém případě mohou být nalezeny objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, které jsou rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Tato kritéria zohledňuje i Soudní dvůr Evropské unie ve svých rozsudcích, např. C-411/07 ze dne 2. 10. 2008 ve věci X BV, bod 20; C-370/08 ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O GmbH, bod 29; C-382/09 ze dne 7. října 2010 ve věci Stils Met SIA, bod 29; C-12/10 ze dne 22. prosince 2010 ve věci Lecson Elektromobile GmbH, bod 16. Složení výrobku, respektive materiál použitý na jeho výrobu, je pouze jedním z faktorů ovlivňujících jeho sazební zařazení, nikoli faktorem jediným. Stejně významné jsou i další jeho vlastnosti a jeho funkce a účel použití. Vždy je třeba zboží posuzovat individuálně a hledat jeho podstatné rysy.

17. Dovezené zboží je v projednávaném případě potrubím, respektive částí potrubí, která přivádí výfukové plyny k filtru katalyzátoru, případně je odvádí od filtru katalyzátoru dále. Nejedná se o všeobecně použitelný výrobek ze železa nebo oceli. Jedná se o výrobek, který má jasně daný a úzce specifikovaný účel použití, kterému je zcela uzpůsoben svým tvarem, rozměry, použitým materiálem i způsobem opracování. Nelze jej využít k ničemu jinému a nelze jej, bez vynaložení nepřiměřených nákladů, přepracovat na výrobek jiný, určený k plnění jiných funkcí. V daném případě je tedy rozhodným znakem nikoliv použitý materiál, ale právě účel použití, který dává dovezenému zboží podstatné rysy. Proto má žalovaný za to, že i žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012 č. j. 5 Afs 27/2012-37 svědčí právě ve prospěch argumentace žalovaného, neboť výše popsany účel použití je v souladu s uvedeným rozsudkem. Na žalobcem předložených technických dokumentech lze dovážené zboží jednoznačně ztotožnit i na vyobrazení již hotových výrobků.
18. Dále je třeba respektovat závazná Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „VPVKN“) zakotvená v Kombinované nomenklatuře v Části první (Úvodní ustanovení) Hlavě I. (Všeobecná pravidla). To mimo jiné znamená, že pokud by i bylo možné z nějakého důvodu tvrdit, že vlastnosti dovezeného zboží umožňují jeho zařazení do více různých čísel v rámci Harmonizovaného systému a Kombinované nomenklatury, pak podle pravidla č. 3 a) VPVKN má číslo, které obsahuje nejspeciřtější popis přednost před čísly s obecnějším popisem, a dovezené zboží se tedy opět zařadí do čísla 8708, neboť znění tohoto čísla - „Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705:“ - představuje specifiřtější a přesnější popis dovezeného zboží než obecná znění čísel 7325 „Ostatní výrobky odlité ze železa nebo oceli“ a 7326 „Ostatní výrobky ze železa nebo oceli:“. To vyplývá i ze samotné systematiky Kombinované nomenklatury, kde čísla 7325 a 7326 jsou závěrečnými čísly kapitoly 73 (Výrobky ze železa nebo oceli), do kterých se zařazují výrobky nikde jinde v této kapitole a nomenklatuře specifiřtěji neuvedené.
19. Žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že dovezené zboží nemá podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Žalobce totiž nedovází žádné „obyřejné“ odlitky a výlisky ze železa a oceli. Výrobky, které žalobce dovází, mají již v okamžiku dovozu jasně daný a úzce specifikovaný účel použití, kterému jsou již na první pohled zcela uzpůsobeny svým tvarem, rozměry, použitým materiálem i způsobem opracování. Nelze je využít k ničemu jinému a nelze je, bez vynaložení nepřiměřených nákladů, přepracovat na výrobky jiné,

určené k plnění jiných funkcí. Jedná se o části výfukového potrubí dokonce specificky určené pro výfukové potrubí konkrétních typů osobních automobilů.

20. V rámci Kombinované nomenklatury do čísla 8708 „Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705:“ patří položky na úrovni jedné pomlčky 8708 10 „– Nárazníky a jejich části a součásti:“, „– Ostatní části, součásti a příslušenství karoserií (včetně kabin pro řidiče):“, která se na úrovni dvou pomlček dělí na položky 8708 21 „– Bezpečnostní pásy:“ a 8708 29 „– Ostatní:“, dále položky na úrovni jedné pomlčky 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 „– 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:“.
21. Každá z položek čísla 8708 představuje určitou část motorového vozidla, která je sama o sobě funkčním celkem, jenž v motorovém vozidle plní určitou specifickou funkci a který se skládá z jednotlivých součástí; tyto se, i samostatně dovážené, zařazují stejně jako tento funkční celek. Argumentace žalobce, že součásti motorových vozidel, případně součásti výfukových potrubí, jsou až hotové, jím vyrobené katalyzátory a tlumiče výfuků, tedy neodpovídá systematice celního sazebníku.
22. Výfukové potrubí obecně je část motorového vozidla, jejímž účelem je odvádět výfukové plyny z motoru, zabezpečit jejich čištění a odvádět z vozidla pryč. To, co vyrábí žalobce a co nazývá katalyzátory, je funkčním celkem, který náleží do soustavy výfukového potrubí a skládá se z jednotlivých částí výfukového potrubí úzce spojených svou funkcí. Jedná se o smontované části výfukového potrubí, které přivádějí výfukové plyny od motoru osobního automobilu k filtru katalyzátoru, z části, ve které je umístěn samotný filtr katalyzátoru, a z částí, které vedou výfukové plyny od filtru dále k výfuku. Každá z částí tohoto funkčního celku má svou dílčí funkci (vedení výfukových plynů, čištění výfukových plynů), kterou může vykonávat relativně nezávisle na ostatních částech.
23. Žalovaný zdůrazňuje, že ve skutečnosti by výrobci motorových vozidel mohli i sami montovat kompletně celá motorová vozidla, včetně např. využití dovezeného zboží pro montáž výfukových potrubí. V současné době je však běžné, že výrobci motorových vozidel využívají sítě subdodavatelů (jako je i žalobce), kteří se specializují na výrobu či montáž některých částí motorových vozidel, neboť je to ekonomicky výhodnější.
24. Celní orgán vychází při výkladu Kombinované nomenklatury („KN“) také z vysvětlivek k tzv. Harmonizovanému systému (mezinárodní Úmluva o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, dále jen „HS“), který vydává a průběžně aktualizuje vysvětlivky k harmonizovanému systému („VHS“). Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že vysvětlivky k HS a vysvětlivky ke KN představují důležité prostředky pro zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a poskytují jako takové poznatky využitelné pro jeho výklad, aniž by byly právně závazné (například rozsudky Soudního dvora Evropské unie C-339/09 ze dne 16. 12. 2010 ve věci Skoma-Lux s.r.o., bod

36; C-142/06 ze dne 18. 7. 2006 ve věci Olicom A/S, bod 17; C-370/08 ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O GmbH, body 30, 33 a 34).

25. Bod III) vysvětlivek ke Třídě XVII (Vozidla, letadla, plavidla a dopravní zařízení) se podrobněji věnuje otázce částí součástí a příslušenství a stanoví pro jejich zařazení do Třídy XVII tři podmínky. Nesmí být vyloučeny ustanoveními poznámky 2 k této třídě, musí být vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s výrobky kapitol 86 až 88 a nesmí být specifitěji zahrnuty jinde v nomenklatuře. Mezi částí, součástí a příslušenství vyloučené poznámkou 2 ke třídě XVII patří spojky, těsnění, podložky a podobné výrobky z jakéhokoliv materiálu a částí a součástí všeobecně použitelné (viz poznámka 2 ke třídě XV), což jsou např. lanka a 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 (např. ozdobné vodící lišty, závěsy, kliky ke dveřím, madla), tabulky s poznávací značkou, tabulky s označením státní imatrikulace atd. Části, součásti a příslušenství zařaditelné jak do třídy XVII, tak i do jiné třídy, tzn. takové, které nejsou vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s výrobky kapitol 86 až 88, jsou z těchto kapitol vyloučeny. V případě, že část, součást nebo příslušenství mohou patřit do jedné nebo více jiných tříd stejně tak, jako do třídy XVII, je jejich konečné zařazení dáno jejich hlavním použitím (např. součásti určené k použití s mobilními stroji patřícími do kapitoly 84 jsou prakticky identické jako ty, které se používají pro nákladní automobily kapitoly 87, a protože jejich hlavní účel je pro nákladní automobily, tyto části, součásti a příslušenství se zařazují do této třídy). Části, součásti a příslušenství zařaditelné do dvou nebo více čísel třídy XVII, tzn. vhodné k použití u více než jednoho typu vozidla (např. brzdy, řídicí systémy, kola, nápravy), se zařazují do čísla, které se týká částí, součástí a příslušenství vozidel, pro něž jsou hlavně používány.
26. Části, součásti a příslušenství specifitěji zahrnuté jinde v nomenklatuře jsou např. převodové řemeny z vulkanizovaného kaučuku, pneumatiky, vyměnitelné běhouny pláště pneumatiky, ochranné vložky do ráfku pneumatiky a duše, tažná lana, textilní koberce, nezarámovaná bezpečnostní skla, zpětná zrcátka, sedadla do vozidel, atd. Vysvětlivky ke kapitole 87 HS uvádí, že do této kapitoly patří také části, součásti a příslušenství, které jsou jednoznačně rozpoznatelné jako vhodné pro použití výhradně nebo hlavně pro vozidla této kapitoly, s výhradou ustanovení poznámek ke třídě XVII. Vysvětlivky k číslu 8708 HS uvádí, že do tohoto čísla patří části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, za předpokladu, že tyto části, součásti a příslušenství splňují obě dvě následující podmínky, a to že musí být jednoznačně rozpoznatelné jako vhodné pro použití výhradně nebo hlavně pro výše uvedená vozidla a nesmí být vyloučeny žádným ustanovením poznámek ke třídě XVII.
27. Podle žalovaného je zřejmé, že dovezené zboží odpovídá požadavkům pro sazební zařazení do třídy XVII., kapitoly 87 a čísla 8708 a zároveň jej nic z tohoto zařazení nevylučuje. Právý opak lze konstatovat, co se týče případného zařazení dovezeného zboží do některého z čísel kapitoly 73 (Výrobky ze železa a oceli). Například vysvětlivky k číslu 7306 HS výslovně uvádí, že do tohoto čísla nepatří trouby, trubky a duté profily zpracované na specificky rozpoznatelné výrobky, např. odsávací skříně (tlumiče výfuku) a výfuková potrubí vozidel kapitoly 87. Vysvětlivky k číslu 7325 HS výslovně uvádí, že do tohoto čísla nepatří odlitky, které jsou výrobky patřícími do jiných čísel nomenklatury (např. rozpoznatelné části a součásti strojů nebo mechanických zařízení) nebo

nedohotovené odlitky, které sice vyžadují další opracování, avšak v podstatě mají již podstatný charakter takového hotového výrobku. Vysvětlivky k číslu 7326 HS výslovně uvádí, že do tohoto čísla nepatří výkovky, které jsou výrobky patřícími do jiných čísel nomenklatury (např. rozpoznatelné části a součásti strojů nebo mechanických zařízení) nebo nedohotovené výkovky, které sice vyžadují další opracování, avšak v podstatě mají již podstatný charakter takového hotového výrobku.

28. V okamžiku dovozu výrobků se jednalo o díly, které jsou dováženy, respektive propuštěny do režimu volného oběhu, jako zcela dohotovené. To je dle žalovaného na první pohled patrné z žalobcem předložených technických výkresů a fotodokumentace, na nichž lze dovážené zboží jednoznačně ztotožnit, i na vyobrazení již hotových výrobků. Jedná se 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. Žalobce dovážené 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, neboť značná část výrobků, které do něj patří, se s ohledem na požadovanou pevnost a trvalost spojů montuje z jednotlivých částí právě svařováním a stejně tak se mnohdy i svařováním připevňují k ostatním částem motorového vozidla. Činnosti následující po montáži, tzn. opatření antikorozním nátěrem, kontroly, tlakové testy, značení a balení, již nijak nemění podstatný charakter dovezeného zboží ani žalobcem montovaných katalyzátorů, nelze je již považovat za výrobní či montážní operace a nemají na posuzované zboží z hlediska jeho sazebního zařazení vliv. Žalovaný proto trvá na svém názoru, že dovezené zboží již v okamžiku dovozu bylo zcela dohotoveným výrobkem.
29. Provedení důkazu znaleckým posudkem považuje žalovaný za nadbytečné.
30. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce ohledně zkompletovaného katalyzátoru. V napadeném rozhodnutí není nikde uvedeno, že je dovezené zboží celým zkompletovaným výrobkem či celým zkompletovaným katalyzátorem. Žalovaný vždy uvádí, že dovezené zboží je žalobcem používáno jako jedna z částí výfukového potrubí ke smontování do výsledného funkčního celku, žalobcem označovaného jako katalyzátor, a tento funkční celek je určen k montáži do systému výfukového potrubí. Žalovaný proto trvá na tom, že zařazení dovezeného zboží do podpoložky KN 8708 92 99 s podpoložkou Taricu 00 je správné.
31. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce přípisem ze dne 13. 9. 2016 výslovně souhlasil s projednáním věci bez nařízení jednání, shodné stanovisko sdělil i žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 25. 10. 2016 (§ 51 s. ř. s.).
32. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
33. Městský soud v Praze posoudil věc takto:

34. Podstatou sporu je celní zařazení zboží dováženého žalobcem (položka č. 1 *svodové potrubí výfukových plynů automobilů – lisovaný kužel – LEAD IN FD 80 a CONE FOR A806M*, položka č. 2 *pružná příruba pro automobilový průmysl – svařenec nerezové trubky – FLEX FLANGE* a položka č. 3 *sběrné potrubí z litiny využívané v automobilovém průmyslu – MANIFOLD HALF SHEL 017 a MANIFOLD HALF SHEL 018*).
35. Žalovaný zařadil položku č. 1 do podpoložky 87089299 TARIC kód 00 (*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, - Ostatní části, součásti a příslušenství, - - Tlumiče výfuků a výfuková potrubí; jejich části a součásti, - - - Ostatní, - - - - Části a součásti, - - - - - Ostatní*), položku č. 2 rozhodl zařadit do podpoložky 87089299 TARIC kód 00 (*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, - Ostatní části, součásti a příslušenství, - - Tlumiče výfuků a výfuková potrubí; jejich části a součásti, - - - Ostatní, - - - - Části a součásti, - - - - - Ostatní*), položku č. 3 rozhodl zařadit do podpoložky 87089299 TARIC kód 00 (*Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705, - Ostatní části, součásti a příslušenství, - - Tlumiče výfuků a výfuková potrubí; jejich části a součásti, - - - Ostatní, - - - - Části a součásti, - - - - - Ostatní*).
36. Žalobce však trvá na tom, že mělo jít o zařazení v položce č. 1 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7326 90 98, v položce č. 2 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7307 91 00 a v položce č. 3 do podpoložky Kombinované nomenklatury 7326 19 90. Podle žalobce jde o výrobky z železa a oceli, které musí projít zpracováním, aby z nich byly hotové výrobky.
37. Soud vycházel především z následující právní úpravy:
38. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie: Celní kodex unie (Union Customs Code, dále jen „UCC“) v čl. 56 odst. 1 stanoví, že splatné dovozní a vývozní clo vychází ze společného celního sazebníku. V čl. 57 je upraveno sazební zařazení zboží. Podle čl. 57 odst. 1 platí, že 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.
39. Zásadním pro samotné sazební zařazení dováženého zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/97 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“), jenž v čl. 1 zavádí kombinovanou nomenklaturu („KN“), která se skládá z nomenklatury HS a dalšího třídění. KN je založena na celosvětovém harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací, a zaveden mezinárodní úmluvou schválenou jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987. Tato nomenklatura přejímá čísla a šestimístné položky harmonizovaného systému, přičemž pouze sedmé a osmé místo je jejím dalším vlastním tříděním. Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I celního sazebníku, která je každoročně k 1. 1. daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti.
40. V nyní projednávaném případě je s ohledem na období, ve kterém došlo k propuštění dotčeného zboží do volného oběhu, relevantní rozhodné znění KN dle nařízení Komise (ES č. 1101/2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady č. 2658/87).

41. Čl. 2 celního sazebníku zavádí Integrovaný sazebník Evropských společenství (Taric), který se zakládá na KN a obsahuje opatření stanovená celním sazebníkem, doplňkové třídění Společenství (podpoložky Taricu), informace nezbytné pro uplatňování a správu kódů Taricu 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 ustanovení čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka KN osmimístný číselný kód, kdy prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslování a položkám nomenklatury HS, sedmé a osmé místo určuje podpoložky KN a podpoložky Taricu jsou určeny podle ustanovení čl. 3 odst. 2 celního sazebníku devátým a desátým místem, tvořícím spolu s KN číselné kódy Taricu (neexistuje-li žádné další třídění Společenství, označí se deváté a desáté místo číslicemi „00“). KN obsahuje Všeobecná pravidla pro výklad KN (dále jen „VPVKN“), která jsou závazná pro zařazování dováženého zboží do KN. Na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) se vydávají vysvětlivky ke KN.
42. Soudní dvůr EU k tomu v rozsudku ve věci British Sky Broadcasting Group, C-288/09 a C-289/09, konstatoval: *„Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol [je nutno] hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám.“* Obdobně se vyjádřil i v rozsudcích Peacock, C-339/98; Intermodal Transports, C-495/03; ze dne 18. 7. 2007, Olicom, C-142/06 a Kamino International Logistics, C-376/07. Z judikatury SDEU dále plyne, že kromě právě uvedeného může být objektivním kritériem pro sazební zařazení taktéž „účel použití“ výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží (rozsudky Thyssen Haniel Logistic, C-459/93; Deutsche Nichimen, C-201/99; Possehl Erzkontor, C-445/04).
43. V dané věci žalobce zařadil zboží popsané jako „Sběrné potrubí z litiny využívané v automobilovém průmyslu do podpoložky KN 7325 10 00 jako „Ostatní výrobky odlité ze železa nebo oceli: – Z nekujné (netvárné) litiny“. Celní úřad však dospěl k závěru, že správné je zařazení do podpoložky KN 8708 92 99 jako „Části, součásti a příslušenství motorových vozidel čísel 8701 až 8705: – – Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti: – – – Ostatní: – – – – Části a součásti: – – – – – Ostatní“.
44. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, celní úřad i žalovaný vycházeli z dokumentů přiložených k celnímu prohlášení (nákladní list, packing list, faktury). V nich je zboží popsáno jako „exhaust manifold“ (výfukové potrubí). Z protokolu o zkoušce CTL plyne, že zboží je vyrobené z litiny (majoritní prvek železo) a že nelze zjistit způsob výroby. V protokolu je též dokumentace, z níž je seznatelné, že potrubí má specifický tvar (jeden otvor na straně jedné a čtyři větve na straně druhé). Z výkresů poskytnutých žalobcem dospěl celní řád k závěru, že dotčený výrobek je katalyzátor pro automobily Opel Astra, Corsa, Meriva a Vectra. U žalobce je dovezené zboží svařeno s katalyzátorem, je provedena kontrola závitů, tlakový test pod vodou, antikoroční úprava, značení, finální kontrola a balení. K žádnému dalšímu opracování zboží nedochází.
45. Vzhledem k výše uvedenému se soud ztotožňuje s žalovaným, že zboží je dováženo jako zcela zhotovené a že u žalobce dochází pouze k jeho smontování (svaření) s ostatními částmi katalyzátorů, dále jsou prováděny kontroly, testy a balení. K žádnému jinému zpracování zboží nedochází a celý zkompleťovaný katalyzátor je pak určen k montáži do výše uvedených typů osobních automobilů. Posuzovanému výrobku zcela tedy odpovídá zařazení do podpoložky KN 8708 92 99 jako „Části, součásti a příslušenství motorových

vozidel čísel 8701 až 8705: – – Tlumiče výfuku a výfuková potrubí; jejich části a součásti: – – – Ostatní: – – – – Části a součásti: – – – – Ostatní“.

46. Pokud se jedná o otázku účelu dovezeného zboží, žalovaný dospěl k závěru, že zboží nelze využít k ničemu jinému než ke smontování s ostatními díly a následnému namontování do konkrétních typů osobních automobilů. Zpracování prováděné žalobcem (sváření s dalšími částmi katalyzátoru) nemá vliv na podstatný charakter dováženého zboží. I tento dílčí závěr je dle soudu zcela logický.
47. Pokud jde o celní zařazení zboží, žalovaný ho podrobně vysvětluje na str. 9 – 12 napadeného rozhodnutí. Soud zdůrazňuje, že podle vysvětlivek ke kapitole 87 HS, do které zboží zařadil celní úřad, patří do této kapitoly také části, součásti a příslušenství, které jsou jednoznačně rozpoznatelné jako vhodné pro použití výhradně nebo hlavně pro vozidla této kapitoly, s výhradou ustanovení poznámek ke třídě XVIII.
48. Nicméně KN ve svých zněních použitelných na spor v původním řízení nedefinuje pojmy „části, součásti“ a „příslušenství“. Z judikatury Soudního dvora EU však vyplývá, že pojem „části, součásti“ implikuje existenci celku, pro jehož funkci jsou tyto části nebo součásti nepostradatelné, a že pojem „příslušenství“ zahrnuje vyměnitelné části zařízení, které jsou určeny k přizpůsobení stroje nebo přístroje pro určitou operaci, nebo k tomu, aby rozšířily rozsah vykonávaných operací stroje nebo přístroje nebo s jejichž pomocí mohou stroje či přístroje vykonávat vedle své hlavní funkce též zvláštní funkci (Rozsudek ve věci Peacock, C 339/98, bod 21; rozsudek ve věci Turbon International, C 276/00, body 30 a 32, rozsudek ve věci Rohm & Haas Electronic Materials, C-336/11, bod 34).
49. Dále je vhodné odkázat na pravidlo č. 2 a) VPVKN, podle něhož se každé uvedení výrobku v některém z čísel vztahuje též na výrobek, který není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Totéž platí pro zařazení kompletního výrobku, který je předložen v nesmontovaném nebo rozloženém stavu.
50. Vzhledem k popisu zboží a popisu účelu jeho následného užití musí soud souhlasit s žalovaným, že posuzované zboží je zcela zhotoveným výrobkem, tedy součástí výfukového potrubí, která přivádí výfukové plyny filtru katalyzátoru, k čemuž je zboží jednoznačně určeno. Soud proto souhlasí se sazebním zařazením žalovaného.
51. Soud nesouhlasí s žalobcem, že dovážené zboží je pouze svodovým potrubím výfukových plynů automobilů (lisovaný kužel, pružnou přírubu pro automobilový průmysl, svařenec nerezové trubky a sběrné potrubí z litiny využívané v automobilovém průmyslu), které nemůže plnit účel katalyzátoru, a proto nelze uzavřít, že by jejich převažující či prvotní funkcí bylo zabezpečení čištění emisí. Podle názoru soudu zboží nelze považovat za ostatní výrobky ze železa nebo oceli právě z toho důvodu, že již před samotným smontováním (svařením) daného zboží do podoby katalyzátoru do automobilů jde o části, jejichž účelem je být následně součástí takového katalyzátoru.
52. Odmítnout je třeba i argument žalobce založený na výsledku technické zkoušky. Z výsledku zkoušky sice plyne, že dotčené zboží je vyrobené z nerezové oceli, přičemž majoritními prvky jsou železo, chrom, případně nikl, tyto výsledky však neříkají nic o účelu užití zboží. Jedná se sice o výrobky ze železa či oceli, avšak celní kategorie, do které se žalobce snaží své zboží zařadit, slouží pro zbytkové zboží, které bude dále zpracováno a které před takovým zpracováním ještě nemá jasně daný účel použití. Může tedy být

zpracováno neomezeným způsobem do různých návazných výrobků. Žalobce však dováží zboží, které má účel použití jasně daný.

53. Soud musí odmítnout i argument žalobce, že zboží musí být před konečným užitím složitě svařováno, lisováno a montováno, přičemž svařování zboží probíhá tzv. metodou TIG, se kterou je spojeno absolvování školení na daný druh svařovací metody (netavící elektroda) a zároveň musí být splněny legislativní požadavky (bezpečnost práce, požární bezpečnost, normy EN ISO a ČSN apod.). Soud uvádí, že technická náročnost smontování nijak neovlivní závěr, že již před smontováním mělo dotčené zboží jasně určený účel následného užití.
54. Podle soudu nebylo třeba doplňovat řízení znaleckým posudkem vypracovaným znalcem v oboru strojírenství, odvětví strojírenství všeobecné, specializace technický stav motorových vozidel. Pokud by v daném případě správní orgány přistoupily k provedení tohoto důkazního prostředku, došlo by toliko k neadekvátnímu prodloužení správního řízení, neboť skutkový stav byl zjištěn v dostatečné míře a posouzení právních otázek souvisejících s posuzovaným případem nemůže správní orgán zadat znalci, nýbrž je na něm, aby zjištěný skutkový stav podrobil sám právnímu hodnocení. Uvedené se shoduje s názorem Městského soudu v Praze, který v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 5 A 187/2014-82 uvedl: „Účelem znaleckého posudku je poskytnutí odborných odpovědí na skutkové otázky, které vyžadují znalosti, jimiž správní orgán nedisponuje (§ 56 správního řádu). Znalecký posudek je pak jedním z podkladů rozhodnutí (pramenem důkazu), z něhož správní rozhodnutí může vycházet při hodnocení skutkové stránky věci. Naproti tomu účelem znaleckého posudku není hodnocení skutkových zjištění nebo řešení otázek právních, protože tento úkol náleží výlučně správnímu orgánu.“
55. Podle soudu celní úřad i žalovaný srozumitelně objasnili, jaké vlastnosti dovážené zboží má a k jakému účelu je určené. Zcela irelevantní je otázka žalobce na znalce, zda může zboží samo o sobě plnit jakýkoliv účel v motorovém vozidle, případně jaké úkony je třeba vykonat, aby se z dovezeného zboží stal dokončený výrobek schopný plnit plnohodnotnou funkci v osobním automobilu. Pro celní zařazení zboží totiž není rozhodující skutečnost, zda samotné zboží je schopné plnit konkrétně určený účel v automobilu, nýbrž skutečnost, zda je zboží již před smontováním (svařením) určeno k tomu, aby společně s dalšími součástmi plnilo konkrétně vymezený účel.
56. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 2. srpna 2018

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu