



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **Roth Czech, s.r.o.,**
sídlem Třebařov 160, 569 33 Svitavy,
zastoupená Richardem Novákem, advokátem,
sídlem Vodičkova 730/9, 110 00 Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311, a
658/2021-900000-311,

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Žalobou napadená rozhodnutí

1. Dne 14. 10. 2019 zahájil Celní úřad pro Pardubický kraj (dále též „CÚ“) u žalobce kontrolu po propuštění zboží ev. č. NK0020/19/590501. Jejím předmětem bylo ověření

správnosti a úplnosti skutečností uvedených žalobcem v kontrolovaných celních prohlášeních z období let 2017, 2018 a 2019, a to v rozsahu informací uváděných v kolonkách 31 a 33 předmětných celních prohlášení, tedy informací o popisu dovezeného zboží a o jeho sazebním zařazení. Provedenou kontrolou CÚ zjistil, že žalobci bylo celkem 55 rozhodnutími v celním řízení na základě jím podaných celních prohlášení propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží popsané v kolonkách 31 předmětných celních prohlášení jako „*plastový sprchový box se sprchovou masážní růžicí obsahující regulační ventil pro přepínání proudu vody, pro použití v bytových koupelnách*“. Zboží bylo sazebně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 8424 89 70 90 se sazbou dovozního cla 1,7 % (celní sazba byla shodná v celém kontrolovaném období). Ve skutečnosti se ovšem jednalo o čtvrtkruhové a čtvercové sprchové boxy sestávající se z čtvrtkruhové nebo čtvercové plastové vaničky, skleněných zadních stěn a pojízdných dveří z tvrzeného ESG (bezpečnostního) skla zasazených do hliníkového rámu, jejichž součástí byla v okamžiku dovozu rovněž směšovací baterie umožňující uzavření proudu vody (která měla být při montáži připojena k vodovodnímu systému), sprchová růžice napojená prostřednictvím plastové hadice k baterii a plastový posuvný držák této sprchové růžice. Sprchová růžice byla vybavena páčkovým ventilem k regulaci proudu vody, který však neumožňoval přímé uzavření průtoku vody. CÚ dospěl k závěru, že vodovodní baterie umožňující uzavřít proud vody je v dovezených sprchových boxech prvkem, který určuje podstatný charakter dovezených výrobků jako celku, a proto se jedná o zboží, které má být sazebně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 8481 80 11 a mělo z něj být při dovozu správně vyměřeno dovozní clo se sazbou 2,2 % (rovněž tato celní sazba byla shodná v celém kontrolovaném období). Na základě tohoto zjištění vydal CÚ ve dnech 6. 4. a 7. 4. 2020 dodatečné platební výměry, jimiž bylo žalobci vyměřeno clo v celkové výši 92.670 Kč. Dále dne 15. 4. 2020 CÚ vydal platební výměry č. j. 45596/2020-590000-41 a č. j. 45597/2020-590000-41, jimiž žalobci vyměřil úrok z prodlení v celkové výši 573 Kč. Proti všem rozhodnutím CÚ podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311 (clo), a ze dne 4. 1. 2022, č. j. 658/2021-900000-311 (úrok z prodlení), zamítl.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

- Proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311, a č. j. 658/2021-900000-311, podal žalobce žalobu (23 stran) a domáhal se jejich zrušení. Žalobce v žalobě nezpochybnil skutková zjištění celních orgánů, mezi účastníky tak není sporný popis předmětného zboží, jeho materiálové složení, vlastnosti a funkce. Žalobce ani nesporel správnost obecných východisek pro sazební zařazování zboží, jak je žalovaný popsal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce se však s žalovaným neshodl na tom, jaký komponent dává předmětnému zboží podstatný charakter, respektive podstatné rysy ve smyslu pravidla č. 3 b všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále též „VPVKN“). Žalovaný po posouzení všech podkladů dospěl k závěru, že komponentem, který dává předmětnému zboží podstatný charakter (rys), je směšovací vodovodní baterie, a proto mělo být dovezené zboží zařazeno podle pravidla č. 3 b VPVKN do čísla 8481. Žalobce je naopak přesvědčen, že komponentem, který dává předmětnému zboží podstatný charakter (rys), je sprchová růžice s mechanismem, který

mění typ vodního paprsku, a proto mělo být dovezené zboží zařazeno do čísla 8424 (rozdíl v sazbách dovozního cla činí 0, 5 %), což dle žalobce plyne i z nařízení Komise (EU) č. 1067/2010. Žalobce je přesvědčen, že „*podstatným charakterem předmětného sprchového boxu je totiž rozprašování kapaliny (tedy vody), což je základní účel a smysl využití sprchového boxu*“, „*hlavní podstatou sprchového boxu není zastavování a pouštění přítvodu vody (což je hlavní funkce směšovací baterie)*“. I kdyby však žalobce připustil, že jsou možné výklady oba, měl být upřednostněn výklad pro žalobce příznivější, neboť „*případné nejasnosti a nepřesnosti právní úpravy nemohou jít k tíži žalobce*“.

3. Dále žalobce celním orgánům vytkl, že se bezdůvodně odklonily od dosavadní praxe českých celních orgánů, neboť rozhodly v rozporu se závaznou informací o sazebním zařazení určitého zboží (dále též „ZISZ“) vydanou v roce 2011 právnímu předchůdci žalobce Celním ředitelstvím Praha na obdobné zboží („*sprchový box DOVER*“). Žalobce si je vědom toho, že ZISZ z roku 2011 v době, kdy docházelo k dovozům kontrolovaným v rámci předmětné kontroly po propuštění zboží, již nebyla platná (platná byla do 30. 6. 2016), žalobce je však přesvědčen, že byla věcně správná a odpovídala zákonu. Změnou své správní praxe celní orgány nepřípustně zasáhly do legitimního očekávání žalobce, které bylo podpořeno i praxí celních orgánů jiných členských států EU, konkrétně se žalobce v řízení, z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí, dovolával německých ZISZ, jejich předmětem bylo posouzení podobného zboží jako v nyní projednávané věci. Pokud jde o závazné informace francouzských a jiných celních orgánů, na které naopak poukazoval žalovaný, pak ty se dle žalobce týkaly zboží, které však „*zřejmě obsahuje jednoduché sprchové růžice bez jednosměrného ventilu či mechanismus ke změně typu vodního paprsku, a tudíž nikdy nemůže být podřazeno pod kód 8424 kombinované nomenklatury*“.
4. Pokud jde o námitky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 20221, č. j. 658/2021-900000-311, jímž byl žalobci (ve spojení s rozhodnutími CÚ) vyměřen úrok z prodlení v celkové výši 573 Kč, pak to považuje žalobce za nezákonné výlučně z tohoto důvodu, že bylo vydáno v návaznosti na rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311, jímž bylo žalobci (ve spojení s rozhodnutími CÚ) doměřeno clo v celkové výši 92.670 Kč (rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 20221, č. j. 658/2021-900000-311, „*je založeno na základě a odvíjí se od dodatečných platebních výměrů*“). Vzhledem k tvrzené nezákonnosti rozhodnutí č. j. 647/2021-900000-311 by dle žalobce mělo být zrušeno i rozhodnutí č. j. 658/2021-900000-311. Žádné konkrétní námitky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 658/2021-900000-311, však žalobce v žalobě neuplatnil.
5. Žalovaný ve 24 stránkovém vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky, teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, která jsou dle jeho názoru věcně správná a zákonná, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

6. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadená rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a VYVRACENÍ) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019 – 93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019 – 106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016 – 61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018 – 25, bod 18).
8. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se závěry správních orgánů shodně, na tyto odkazovat, event. je zopakuje. Soud není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III.ÚS 1889/20).
9. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu dodat i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská práva (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke zvláštnostem řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního

orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).

10. K jednotlivým žalobním námitkám pak soud uvádí, že v odůvodněních žalobou napadených rozhodnutí (které tvoří společně s rozhodnutími CÚ jeden celek) jsou zmíněny podklady pro jejich vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodněních jsou též srozumitelně popsány důvody výroků rozhodnutí a jsou v nich též vypořádány základní námitky žalobce (byť i jen implicitně). Žalovaný zjistil stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který byl nezbytný pro soulad jeho rozhodnutí s požadavky uvedenými v § 2 správního řádu, resp. skutkový stav byl zjištěn v dostatečném rozsahu, má oporu ve správním spise a na jeho základě byly přijaty odpovídající právní závěry, které byly řádně odůvodněny. Žalobou napadená rozhodnutí tak nejsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět případné dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí)¹ nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s.
11. Vzhledem k tomu, že jádrem sporu mezi žalobcem a celními orgány je otázka sazebního zařazení předmětného zboží, shrne soud stručně relevantní právní úpravu (odkázat lze např. i na instruktivní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2019, č. j. 1 Afs 166/2018 - 40, body 45 až 53).

¹ Nedostatek odůvodnění proto zásadně nemůže být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, nachází-li se ve správním spise dostatek podkladů podporujících závěry žalovaného, resp. výrok jeho rozhodnutí [obdobně např. v trestním řízení platí, že vydal-li orgán činný v trestním řízení usnesení, jehož výrok je věcně správný, nemůže skutečnost, že odůvodnění usnesení není plně v souladu s ustanovením § 134 odst. 2 trestního řádu, vést k jeho zrušení ke stížnosti pro porušení zákona (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 14. 11. 1991, sp. zn. 3 Tz 62/91)]. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění rozhodnutí. Ostatně je notorietou, že účelem soudního přezkumu není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Bylo by iracionální (a bylo by ryzím formalismem) rušit správní rozhodnutí v situaci, kdy je zcela zřejmé, že správní orgán by po odstranění vytýkané vady vydal v dalším řízení rozhodnutí se shodným výrokem. Takovým postupem by byl pouze oddálen okamžik definitivního vyřešení sporu, což nepochybně není v zájmu účastníků (nadto by takový postup kolidoval se zásadou hospodárnosti řízení). Dle ustálené judikatury proto např. správní soud může výjimečně slevit z nároků na dodržení požadavků § 68 odst. 3 zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „správní řád“), nalezne-li ve správním spise dostatečnou oporu pro úvahu, že rozhodnutí správního orgánu je po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publikovaný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 8 As 60/2009 - 73, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, 6 As 302/2016 - 33, bod 25). Obdobně v odůvodnění rozsudku ze dne 11. 1. 2015, č. j. 1 As 229/2014 - 48 (bod 18), Nejvyšší správní soud uvedl, že „že nedostatečné odůvodnění správního rozhodnutí není důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí, pokud jsou skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné“ (shodně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2013, č. j. 6 Ads 109/2009 - 123, bod 33, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 6 As 112/2014 - 39, bod 15, či rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 5. 6. 1996, č. j. 6 A 825/95-7).

12. Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále též „HS“), zakotvený Mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolem o její změně (publikována pod č. 160/1988 Sb. a v Úředním věstníku Evropské unie pod č. L 198, 20/07/1987 - rozhodnutí Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987), spravuje Světová celní organizace (World Customs Organization, dále též „WCO“), konkrétně její Výbor pro harmonizovaný systém (dále též „VHS“). V současnosti HS používá cca 204 zemí, teritorií a celních nebo ekonomických unií. HS rozděluje zboží do 21 tříd a 97 kapitol podle komodit zboží a každou kapitolu dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. HS obsahuje rovněž poznámky ke třídám nebo kapitolám, které mají stejnou závaznost jako čísla a položky a jsou v nich popsány také výjimky a anomálie, které jsou ve třídách a kapitolách obsaženy. Vzhledem k tomu, že struktura harmonizovaného systému nemůže pojmut veškeré druhy zboží, byl HS za podmínek stanovených v čl. 8 úmluvy o HS doplněn vysvětlivkami (dále též „Vysvětlivky k HS“), které vydává a průběžně aktualizuje VHS. Pro nyní posuzovaný případ je použitelné 6. vydání Vysvětlivek k HS z roku 2017.
13. Podle čl. 56 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů (dále též „UCC“), splatné dovozní a vývozní clo vychází ze společného celního sazebníku. Podle čl. 56 odst. 2 UCC společný celní sazebník obsahuje, mimo jiné, kombinovanou nomenklaturu zboží, která je stanovena v nařízení (EHS) č. 2658/87, a jakoukoliv jinou nomenklaturu, která je plně nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře nebo k ní přidává další členění a která je stanovena zvláštními předpisy Unie, jež upravují uplatňování sazebních opatření při obchodu se zbožím. Podle ustanovení čl. 57 UCC 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. Ustanovení čl. 1 odst. 1 celního sazebníku zavádí kombinovanou nomenklaturu (dále jen „KN“), která se podle čl. 1 odst. 2 celního sazebníku skládá z nomenklatury HS a dalšího třídění Společenství k této nomenklatuře (podpoložky KN) a předběžných ustanovení, doplňkových poznámek ke třídám a kapitolám a poznámek pod čarou vztahujících se k podpoložkám KN. Ustanovení 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 čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka KN osmimístný číselný kód, kdy prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům 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“). Podle čl. 12 celního sazebníku Komise přijme každoročně nařízením úplnou verzi kombinované nomenklatury, jakož i odpovídající všeobecné a smluvní celní sazby společného celního sazebníku vyplývající z opatření přijatých Radou nebo Komisí. Toto nařízení se vyhlásí v Úředním věstníku Evropských společenství nejpozději dne 31. října a použije se ode dne 1. ledna následujícího roku. Pro nyní projednávanou věc je rozhodným zněním KN pro rok 2018 a 2019 podle prováděcího nařízení Komise (EU) 2017/1925 ze dne 12. října 2017, kterým se mění

příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

14. KN v části první (úvodní ustanovení) hlavě I (všeobecná pravidla) obsahuje všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (dále též „VPVKN“). Tato pravidla jsou pro zařazování dováženého zboží do KN závazná. Podle pravidla č. 1 VPVKN (zařazování zboží do příslušných čísel celního sazebníku) jsou názvy tříd, kapitol a podkapitol celního sazebníku pouze orientační. Pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a další pravidla, pokud znění čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Pravidlo č. 2 a) se týká nedokončených výrobků a výrobků v rozloženém stavu. Podle pravidla č. 2 a) 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 nebo dokončeného výrobku (nebo výrobku zařazovaného podle tohoto pravidla jako kompletní nebo dokončený výrobek), který je předkládán v nesmontovaném nebo rozloženém stavu. Pravidlo č. 2 b) říká, že každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3. Podle pravidla č. 3 se pak zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, zařazuje tak, že a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem; b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit; a c) zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu. Pravidlo č. 4 VPVKN se použije v případech, kdy zboží nelze zařadit podle pravidla č. 1 VPVKN. Pravidlo č. 5 VPVKN se týká zařazování pouzder a obalů. Podle pravidla č. 6 VPVKN se zboží zařazuje do položek a podpoložek celního sazebníku (po jejich zařazení do příslušného čísla). 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 přiměřeně ostatními interpretačními pravidly. Srovnávání mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně (vyjádřeno čárovým kódem – stejná úroveň je dána stejným počtem pomlček před popisem zboží). Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla také příslušné poznámky ke třídě a kapitole.
15. Stejně jako WCO vydává vysvětlivky k HS, jsou v Úředním věstníku Evropské unie publikovány vysvětlivky ke KN, vydávané v souladu s ustanovením čl. 9 odst. 1 písm. a) druhá odrážka celního sazebníku. 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 (srov. např. 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). Stejným způsobem k využití vysvětlivek přistupuje i Nejvyšší

právní soud (dále též „NSS“). Z aktuálních rozhodnutí lze poukázat např. na rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č.j. 4 Afs 141/2017 – 62, v jehož odůvodnění NSS uvedl následující: „[22] Pro poskytnutí širšího vysvětlení k použití harmonizovaného systému zveřejňuje Světová celní organizace pravidelně vysvětlivky k HS. Rovněž Evropská komise vypracovává k zajištění použití kombinované nomenklatury vysvětlivky ke KN, a to na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení, a zveřejňuje je pravidelně v Úředním věstníku Evropské unie. Obsah vysvětlivek ke KN, které nenahrazují vysvětlivky k HS, nýbrž jsou považovány za jejich doplněk [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 12. 2007 ve věci C-486/06, Van Landeghem] a mají být konzultovány společně s nimi, musí být v souladu s ustanoveními kombinované nomenklatury a nesmí měnit jejich dosah. Vysvětlivky ke KN tedy představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se samotnými ustanoveními celního sazebníku (jeho výše uvedenými závaznými částmi) a nemění jeho význam.“

16. Vysvětlivky ke KN i vysvětlivky k HS tedy představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se závaznými ustanoveními celního sazebníku (znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, nestanoví-li znění těchto čísel nebo poznámek jinak). Pokud by však byl text vysvětlivek v rozporu se závaznými ustanoveními celního sazebníku a kombinované nomenklatury (například proto, že by je bylo možné vnímat v porovnání se zněním názvů položek a podpoložek kombinované nomenklatury jako restriktivní), nelze k němu při celním zařazení zboží přihlížet [srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 85/2012 – 40, který odkazuje na relevantní judikaturu Soudního dvora - rozsudek ze dne 19. 2. 2009, Kamino International Logistics, C-376/07, zejm. body 47 až 50, či (ve vztahu k vysvětlivkám KN) rozsudek ze dne 22. 11. 2012, Digitalnet a další, spojené věci C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11].

17. Při zařazování zboží do KN nebo kterékoliv jiné celní nomenklatury je nezbytné odpovědět na základní zbožíznalecké otázky:

1. Co je to?(název a popis výrobku nebo zboží)
2. Z čeho je to?(materiál a složení)
3. K čemu je to? (způsob použití nebo užití výrobku či zboží)

Jen tak 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. Lze tedy shrnout, že rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží je třeba hledat obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, tak jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek k třídám nebo kapitolám (viz rozsudky ze dne 16. 9. 2004, DFDS, C-396/02, bod 27, ze dne 15. 9. 2005, Intermodal Transports, C-495/03, bod 47, a ze dne 15. 2. 2007, RUMA, C-183/06, bod 27). Za účelem zařazení do odpovídajícího čísla může účel použití výrobku tvořit objektivní kritérium, 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 4. 3. 2004, Krings, C-130/02, bod 30 a citovaná judikatura).

18. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce v žalobě nezpochybnil skutková zjištění celních orgánů, mezi účastníky tak není sporný popis předmětného zboží, jeho materiálové složení, vlastnosti a funkce. Žalobce ani nesporel správnost obecných východisek pro sazební zařazování zboží, jak je žalovaný popsal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce se však s žalovaným neshodl na tom, jaký komponent dává předmětnému zboží podstatný charakter, respektive podstatné rysy ve smyslu pravidla č. 3 b) VPVK. Žalovaný po posouzení všech podkladů dospěl k závěru, že komponentem, který dává předmětnému zboží podstatný charakter, je směšovací vodovodní baterie, a proto mělo být dovezené zboží zařazeno podle pravidla č. 3 b) VPVK do čísla 8481 [do podpoložky KN 8481 80 11 jako „*Kohouty, ventily a podobná zařízení pro potrubí, kotle, nádrže, vany nebo podobné výrobky, včetně redukčních ventilů a ventilů řízených termostatem: – Ostatní zařízení: – Vodovodní kohouty a ventily pro dřezy, umyvadla, bidety, vodní nádrže, vany a podobné armatury: – Mixážní ventily*“]. Žalobce je naopak přesvědčen, že komponentem, který dává předmětnému zboží podstatný charakter, je sprchová růžice s mechanismem, který mění typ vodního paprsku, a proto mělo být dovezené zboží zařazeno do čísla 8424 [do podpoložky KN 8424 89 00 jako „*Mechanické přístroje (též ruční) ke stříkání, rozstříkávání (rozmetávání) nebo rozprašování kapalin nebo prášků; hasicí přístroje, též s náplní; stříkací pistole a podobné přístroje; dmychadla na vrhání písku nebo vhánění páry a podobné tryskací přístroje: – Ostatní přístroje: – Ostatní*“; rozdíl v sazbách dovozního cla činí 0, 5 %], což dle žalobce plyne i z nařízení Komise (EU) č. 1067/2010.
19. Ze správního spisu (viz zejména JSD a doklady k nim přiložené, produktové listy a montážní návody) plyne, že v případě dovezeného zboží se jedná o čtvrtkruhové a čtvercové sprchové boxy složené z následujících částí:
- 1) Čtvrtkruhová nebo čtvercová plastová vanička se sifonem, která je u některých typů dovezených sprchových boxů hluboká a má integrované sedátko.
 - 2) Skleněné zadní a přední stěny a posuvné dveře z tvrzeného ESG (bezpečnostního) skla. Zadní stěny jsou usazeny v hliníkovém rámu, pevné stěny přední části jsou ze tří stran usazeny do hliníkového rámu a z jedné vertikální strany jsou opatřeny PVC těsněním, posuvné dveře jsou na vertikálních stranách opatřeny těsněním z PVC.
 - 3) Mechanická směšovací baterie umožňující uzavření proudu vody. Baterie se připojuje na zadní straně sprchového boxu k vodovodnímu systému.
 - 4) Sprchová růžice - masážní ruční sprcha - napojená prostřednictvím plastové hadice k baterii. Sprchová růžice je vybavena páčkovým ventilem k změně typu vodního paprsku (přepínání různých kombinací trysek), ale neumožňuje přímé uzavření průtoku vody.
 - 5) Plastový posuvný držák sprchové růžice.
 - 6) Součástí některých typů sprchových boxů je vrchní kryt se stropní sprchou.
 - 7) Součástí některých typů sprchových boxů jsou madla a poličky.
20. Vzhledem k výše uvedenému soud souhlasí s celními orgány, že z hlediska účelu použití dovezené zboží představuje kompletní jednotku, která slouží k osobní hygieně a má být používána v domácnostech v bytových koupelnách.
21. Na předmětné zboží (sprchový box) se přímo nevztahuje žádné nařízení Komise o zařazení určitého zboží do KN. Nařízení Komise (EU) č. 1067/2010, na nějž žalobce poukazuje v žalobě, nezařazuje zboží ani vzdáleně podobné tomu, které bylo předmětem řízení,

z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí (sprchový box). V evropské databázi ZISZ nebyla též celními orgány dohledána ZISZ, která by se týkala zboží totožného s předmětným zbožím. Žalobci též nebyla vydána závazná informace o sazebním zařazení předmětného zboží. Žalobci, resp. jeho právnímu předchůdci, byla vydána v roce 2011 ZISZ č. CZ 05-0384-2011 na obdobné zboží. Tato ZISZ však pozbyla platnosti již v červnu 2016 (již v době realizace nejstarších dovozů kontrolovaných v projednávaném případě tedy byla více než rok neplatná) a pro nyní projednávanou věc není závazná ve smyslu čl. 33 odst. 2 UCC. Při zařazování dováženého zboží do KN je tedy třeba postupovat podle pravidel VPVKN, která jsou pro zařazování dováženého zboží do KN závazná.

22. Jak již bylo uvedeno výše (a jak žalobce potvrdil při jednání dne 12. 1. 2022), účastníci se shodli na tom, že v předmětné věci je třeba aplikovat pravidlo č. 3 b) VPVKN. S tím se soud ztotožňuje.
23. Podle pravidla č. 3 b) VPVKN se směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit.
24. Dle vysvětlivek k HS, které představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury (viz bod 16 tohoto rozsudku), *„určení komponentu, který dává výrobku podstatné rysy, se liší podle jednotlivých druhů zboží. Podstatné rysy mohou být například dány povahou materiálu nebo komponentu, jeho objemem, množstvím, hmotností nebo hodnotou, nebo významem materiálu ve vztahu k použití zboží“*.
25. Mezi žalobcem a celními orgány není sporu o tom (viz stranu 14 žaloby a protokol o jednání ze dne 12. 1. 2022), že z hlediska významu jsou pro dovezené zboží nejdůležitější sprchová růžice (s ohledem na přítomnost mechanismu, který mění typ vodního paprsku by se jednalo o zboží čísla 8424 celního sazebníku) a směšovací baterie (zboží čísla 8481 celního sazebníku). Sporné mezi žalobcem a celními orgány je, který z těchto dvou komponentů je pro dovezené zboží z hlediska jeho účelu a způsobu použití významnější. Soud se v nyní projednávané věci přiklání k názoru celních orgánů, že předmětný výrobek popsáný pod bodem 19 tohoto rozsudku nelze pro účely sazebního zařazení popisovat pouze jako kompletní sprchovou růžici (viz např. stranu 12 žaloby). Takový popis opomíjí ostatní komponenty a ostatní funkce dovezeného zboží a pro posouzení sazebního zařazení je příliš zjednodušující. Stejně tak je podle názoru soudu příliš zjednodušující tvrzení žalobce, že účelem dovezeného zboží je rozprašování či rozstříkávání kapalin. Nyní posuzovaný výrobek – sprchový box – představuje kompletní a po sestavení a připojení k přívodu vody zcela funkční jednotku, která slouží k osobní hygieně (což ostatně připustil i žalobce na straně 16 žaloby, kde uvedl, že *„obecně můžeme definovat hlavní funkci jako mytí“*). Je určen k použití v domácnostech (konkrétně v bytových koupelnách) a jeho základní funkcí je sprchování, tedy očista těla proudem tekoucí vody. Jak vodovodní baterie, tak sprchová růžice se na plnění této funkce přímo podílí.
26. Žalobce s výše předestřeným závěrem nesouhlasí a v žalobě předkládá řadu argumentů (viz zejména strany 15 a 16 žaloby), které podle jeho názoru podporují naopak jeho právní názor.
27. Předně se žalobce vymezuje vůči názoru celních orgánů, že vodovodní baterie je z hlediska fungování dovezeného zboží zcela zásadní a nezbytná, neboť nemůže být v dovezeném

zboží nahrazena a použití dovezeného zboží bez ní není možné. Má-li však být při posuzování, která komponenta dává dovezenému zboží podstatný charakter, poměřován význam jednotlivých komponent dovezeného zboží (viz vysvětlivky k HS citované pod bodem 24), pak je podle názoru soudu zcela legitimní se zabývat tím, zda může dovezené zboží svoji funkci plnit i bez té které komponenty, zda může být tato komponenta případně v dovezeném zboží nahrazena a do jaké míry tím bude ovlivněno naplnění účelu a funkce dovezeného zboží.

28. Žalobce v této souvislosti též zdůraznil, že „i kdyby byl sprchový box opatřen směšovací baterií, ale nebyl funkční systém přívodu vody, pak by neměla směšovací baterie žádný význam“ (strana 15 žaloby). Žalobce však přehlíží, že téměř každý stroj kapitoly 84 celního sazebníku je ve větší či menší míře závislý na přívodu hnací síly, elektrické energie, pohonných hmot, chladících kapalin, zpracovávaných surovin atd., které potřebuje ke svému fungování. Sazební zařazení těchto strojů není a nemůže být závislé na tom, zda budou k těmto zdrojům připojeny a toto připojení bude funkční. Pro účely sazebního zařazení lze posuzovat pouze to, co bylo předmětem dovozu. V projednávaném případě tak nelze snížit či odmítnout význam směšovací baterie pro dovezené zboží jako celek konstatováním, že pokud by nebyl funkční přívod vody, směšovací baterie by neměla žádný význam, protože po jejím otočení by se nic nestalo. Pokud by totiž nebyl funkční přívod vody, neměla by žádný význam ani sprchová růžice, neboť by nemohla vykonávat svou funkci (rozstříkovat vodu). Tento argument žalobce tedy správnost závěrů žalovaného nevyvrací a nepodporuje ani jeho tezi o rozhodujícím významu sprchové růžice.
29. Z podobných důvodů nelze akceptovat ani argument žalobce, že pro televizor či rádio „je zásadní tlačítko ovladače“, neboť „bez vypínače prostě tyto přístroje nezačnou fungovat“ (strana 15 žaloby), přesto však pro tyto výrobky není charakteristický vypínač. Televize i rádio jsou totiž výrobky přímo jmenované v celním sazebníku a zařadí se do příslušného čísla, položky a podpoložky podle pravidla č. 1 VPVKN. Vypínač proto nemá pro jejich sazební zařazení žádný význam. Sprchový box nikde v celním sazebníku výslovně jmenován není, nelze jej zařadit pouze podle pravidla č. 1 VPVKN, a proto musí být použito pravidlo č. 3 b) VPVKN (na čemž se ostatně účastníci řízení shodli). Musí být tedy posouzen význam jednotlivých komponent, ze kterých se toto zboží v okamžiku dovozu skládá. Nelze tedy srovnávat směšovací baterii sprchového boxu z hlediska její funkce s vypínačem televizoru či rádia.
30. Pokud žalobce dále na straně 15 žaloby uvádí, že „za podstatný rys by mělo být považováno to, co daný výrobek odlišuje od jiných výrobků obdobné kategorie“, přičemž uzavírá, že „sprchovému boxu dává podstatný rys sprchová růžice, nikoliv směšovací baterie“, neboť „ta je komponentem společným více výrobkům“, např. „vaně a kuchyňskému dřezu“, pak opět přehlíží, že i sprchová růžice je běžně namontována na vodovodní baterii ve vaně a i kuchyňské dřezové baterie se sprchou jsou rovněž zcela běžné [řada dřezových baterií má sprchovou růžici (i výsuvnou) opatřenou tlačítkem či páčkou umožňující přepínání více druhů vodního paprsku]. Sprchové růžice jsou pravidelně součástí dalších zařízení, která jsou určena k mytí, resp. sprchování čehokoliv. Ani podle přítomnosti sprchové růžice tedy bez dalšího nelze rozlišit, jak uvádí žalobce, „zda se jedná o vanu, o kuchyňský dřez, nebo o sprchu“. Pokud by mělo být posuzováno dovezené zboží touto optikou, pak by tím, co jej na první pohled odlišuje od jiných výrobků, byly nepochybně jeho konstrukční

prvky, tedy podoba uzavřené kabiny. Ta jej nepochybně jednoznačně odlišuje od vany, dřezu, sprchového koutu apod. Potom by ale tím, co určuje jeho podstatný charakter, bylo zjevně úplně něco jiného.

31. Pokud by platily teze žalobce, že „*sprchovému boxu dává podstatný rys sprchová růžice*“ (resp. sprchová růžice sprchový box „*definuje*“), přičemž „*hlavním účelem sprchových boxů je rozprašování vody za účelem očisty těla*“ (strana 16 žaloby), pak by mu nepochybně „*podstatný rys*“ dávala jakákoliv sprchová růžice, ať již s mechanismem umožňujícím změnu vodního paprsku, nebo bez něj. Charakter výrobku a účel a smysl jeho použití uvedený žalobcem totiž takový rozdíl není s to ovlivnit. Přijetí argumentace žalobce by navíc znamenalo, že sprchové boxy by byly různě sazebně zařazovány, a to podle toho, jaký typ sprchové růžice by byl v tomto boxu namontován. Sprchový box se sprchovou růžicí umožňující změnu vodního paprsku by se zařadil podle této sprchové růžice do čísla 8424 jako přístroj pro rozstříkávání kapalin s celní sazbou 1, 7 %. Tentýž sprchový box se sprchovou růžicí bez mechanismu umožňujícího změnu vodního paprsku by se zařadil do čísla 3924 jako výrobek z plastu se sazbou cla 6,5 % (obojí viz nařízení Komise č. 1067/2010). Tentýž výrobek s touž funkcí a účelem použití by byl diametrálně odlišně a s významným fiskálním rozdílem sazebně zařazován podle toho, zda byla použita sprchová růžice „obyčejná“ či sprchová růžice poskytující o něco málo větší uživatelský komfort. To je však zjevně nerozumné, a proto nepřijatelné (argumentum reductione ad absurdum).
32. Soud nemůže přisvědčit žalobci ani v tom, že přítomnost adjektiva „*sprchový*“ ve slovních spojeních „*sprchový box*“ a „*sprchová růžice*“ je „*dalším dokladem toho, že sprchová hlavice je podstatným rysem sprchového boxu*“, jelikož slovní spojení „*sprchová směšovací baterie*“ se nepoužívá (strana 16 žaloby). Žalobcem akcentované skutečnosti jsou totiž z hlediska celního sazebníku i pravidel pro výklad KN irelevantní. Pro úplnost je možno dodat, že sprchová růžice ani sprchový box nejsou v celním sazebníku přímo jmenovány. Celní sazebník zároveň neobsahuje ani žádné číslo, do kterého by byly soustředěny různé druhy zboží související se sprchováním. Sama sprchová růžice s mechanismem umožňujícím přepínání různých typů vodního paprsku je zařazována jako přístroj pro rozstříkávání a rozprašování kapalin spolu např. s hasicími přístroji. Sprchová růžice bez tohoto mechanismu je zařazena dle materiálu jako výrobek z plastu. Použití přídavného jména „*sprchový*“ tedy z pohledu sazebního zařazení zjevně nemá význam, který mu žalobce připisuje.
33. Lze tedy shrnout, že směšovací vodovodní baterie je z hlediska fungování dovezeného zboží zcela zásadní a nezbytná. Nemůže být v dovezeném zboží nahrazena a použití dovezeného zboží bez ní není možné (sprchovou růžicí není možné hadicí připojit bez baterie přímo k přívodu vody, neboť obsahuje pouze mechanismus umožňující změnu typu vodního paprsku, neumožňuje ale otevírání a uzavírání proudu vody a ani směšování teplé a studené vody a ovládání výsledné teploty vody při sprchování). Sprchová růžice – masážní ruční sprcha – má v dovezeném zboží funkci rozstříkávání proudu vody a směrování proudu vody při sprchování. Umožňuje také změnu typu vodního paprsku. Soud se ztotožňuje s žalovaným (viz stranu 13 žalobou napadeného rozhodnutí), že zatímco sprchování pouze ruční sprchou bez vodovodní baterie (tedy bez připojení k přívodu vody a bez možnosti proud vody otevřít, zavřít a regulovat) možné není, použití dovezeného zboží bez masážní ruční sprchy v zásadě možné je, byť by byl komfort uživatele limitován. Nadto sprchová růžice s mechanismem měnícím typ vodního paprsku

může být bez obtíží nahrazena obyčejnou sprchovou růžicí bez tohoto mechanismu, aniž by se tím zásadním způsobem změnila či omezila funkčnost dovezeného zboží [a jak vyplývá z nařízení Komise (EU) č. 1067/2010, zařadí se sprchová růžice z plastu bez mechanismu ke změně typu vodního paprsku sazebně podle použitého materiálu do podpoložky KN 3924 90 00, nikoliv do čísla 8424 jako mechanický přístroj ke stříkání, rozstřikovávání nebo rozprašování kapalin]. Žalovaný též správně poznamenal, že dovezené zboží není žádným „masážním přístrojem“ a je určeno pro běžné použití v domácnosti. Funkce změny typu vodního paprsku tedy není pro dovezené zboží nezbytná, má spíše doplňkový charakter a naplnění účelu použití dovezeného zboží, tzn. provádění očisty těla proudem tekoucí vody, lze dosáhnout i bez ní.

34. Vzhledem k výše uvedenému soud uzavírá, že komponentem, který dává dovezenému zboží podstatný charakter, je směšovací vodovodní baterie. Celní orgány tedy dospěly ke správnému závěru, že dovezené zboží mělo být v souladu s pravidlem č. 3 b) VPVKN sazebně zařazeno do čísla 8481. Nebyl zde přitom prostor pro užití zásady *in dubio pro liberate*, resp. *in dubio mitius*, neboť předpokladem pro aplikaci této zásady je existence dvou rovnocenných interpretačních variant, z nichž je třeba volit tu, která méně zasahuje do práv jednotlivce (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). V nyní posuzované věci však, jak bylo výše uvedeno, taková situace nenastala, neboť pravidla, která byla v předmětné věci aplikována, jsou dostatečně přesná a jasná a umožňují spolehlivě sazebně zařadit předmětné zboží. I kdyby však soud připustil, že tzv. sprchová růžice a směšovací baterie jsou z hlediska fungování a účelu použití dovezeného zboží svým významem srovnatelnými komponenty a nelze určit, který z nich dává dovezenému zboží podstatný charakter, výsledné sazební zařazení by bylo stejné, jak žalovaný vysvětlil na straně 13 rozhodnutí ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311 (na kterou soud tímto odkazuje).
35. Žalobce dále v žalobě namítal, že správní orgány postupovaly při sazebním zařazování dovezeného zboží nepředvídatelně a svévolně, resp. v rozporu s ustálenou praxí celních orgánů ostatních členských států EU. Tuto svou námitku žalobce podpořil odkazem na ZISZ vydané německými celními orgány v roce 2017 a v roce 2019. Podle názoru žalobce je z těchto ZISZ patrné, že německé celní orgány u posuzovaných výrobků považovaly za podstatný a určující znak přítomnost sprchové růžice a nikoli přítomnost vodovodní baterie. Naopak ZISZ vydané francouzskými celními orgány, které se jako jediné týkaly sprchových boxů a na které poukázal žalovaný, žalobce zpochybnil s tím, že v předmětných ZISZ není uvedeno, zda sprchová růžice u těchto sprchových boxů obsahovala mechanismus měnící typ vodního paprsku, což žalobce (nutno dodat, že dle názoru soudu mylně, jak bylo vysvětleno výše –viz zejména bod 31 tohoto rozsudku) považuje za zásadní.
36. Podle čl. 33 odst. 2 písm. a) a b) UCC jsou rozhodnutí o ZISZ závazná pouze pro účely sazebního zařazení zboží a jsou závazná pro celní orgány ve vztahu k držiteli rozhodnutí pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni, kterým rozhodnutí nabývá účinku a pro držitele rozhodnutí ve vztahu k celním orgánům pouze s účinkem ode dne, kdy držitel obdrží nebo se má za to, že obdržel, oznámení o rozhodnutí. Podle čl. 33 odst. 4 písm. a) UCC chce-li držitel rozhodnutí uplatnit rozhodnutí o ZISZ nebo rozhodnutí o ZIPZ v rámci konkrétního celního režimu, musí prokázat, že zboží uvedené v celním prohlášení ve všech ohledech odpovídá zboží, jež je v rozhodnutí uvedeno.

37. Žádná z německých ZISZ, na které poukazoval žalobce, nebyla vydána přímo pro žalobce.
38. Soudní dvůr EU (dále též „Soudní dvůr“) se v rozsudku ze dne 7. 4. 2011, ve věci C-153/10, Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV, zabýval otázkou, zda účastník řízení může v rámci celního řízení zpochybnit uložení cla tím, že předloží závaznou informaci (ZISZ), která byla vydána jiné osobě v jiném členském státě EU pro totožné zboží. Soudní dvůr uvedl, že „podle čl. 12 odst. 2 celního kodexu a článku 11 prováděcího nařízení je ZISZ závazná pro celní orgány pouze v případě, že ji uplatňuje oprávněná osoba, které byla vydána, nebo její zástupce. Mimo tento případ nemůže orgán příslušný podle čl. 243 odst. 2 celního kodexu, kterému je ZISZ předložena, přiznat této ZISZ právní účinky, které jsou s ní spojené. ZISZ jakožto důkazu se může nicméně dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, které byla ZISZ vydána. Při neexistenci právní úpravy Unie týkající se pojmu "důkaz" jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v řízeních podobných řízením upravenému v článku 243 celního kodexu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. března 2000, *Met-Trans a Sagpol*, C-310/98 a C-406/98, *Recueil*, s. I-1797, bod 29)“. Soudní dvůr dále dovodil, že je v rozporu s právem EU taková úprava, která přikazuje celním orgánům na základě dovozce předložené závazné informace vydané jiné osobě provést stejné sazební zařazení jako orgány, jež tuto závaznou informaci vydaly. Soudní dvůr též usoudil, že pokud celní orgány členského státu přisoudí závazné informaci stejný právní význam, bez ohledu na to, zda se jí dovolává třetí osoba či oprávněná osoba, postupují v rozporu s právem EU.
39. Jak uvedl Nejvyšší právní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 213/2020 – 47 (bod 39), „ze shora citované judikatury vyplývá, že celní orgány nemohou přiznat závazné informace předložené účastníkem řízení, ale vydané třetí osobě, stejné právní účinky, které jsou s ní spojené ve vztahu k oprávněné osobě; účastník řízení však může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 - 37, č. 2630/2012 Sb. NSS). Celní orgán nicméně není vzhledem k výše uvedeným závěrům povinen automaticky přisuzovat této závazné informaci stejný význam, jaký má vůči oprávněné osobě, které byla vydána. Jinými slovy, není povinen pouze na základě předložení takové závazné informace vydané třetí osobě bez dalšího zařadit zboží do stejné položky kombinované nomenklatury.“ Nejvyšší správní soud též zdůraznil, že (bod 40), že „výše uvedené závěry navíc platí ve vztahu k řízení o uložení cel, a nikoliv ve vztahu k přezkumnému soudnímu řízení. Ačkoli tedy obsah závazných informací svědčí o určité praxi celních orgánů, a to i jiných členských států EU, nelze z odůvodnění výše uvedeného rozsudku Soudního dvora automaticky dovodit povinnost krajského soudu použít tyto závazné informace jako důkazu, či dokonce pouze na základě skutečnosti, jak obdobné zboží zařadily celní orgány v jiných členských státech či předcházejících celních řízeních, určitým způsobem rozhodnout.“
40. Z výše uvedeného vyplývá, že právních účinků závazné informace se může dovolávat pouze její příjemce. Pokud však účastník řízení předloží zahraniční závaznou informaci, která byla vydána jinému příjemci, nemůže se celní orgán bez dalšího takovou listinou odmítnout zabývat. Musí nejprve posoudit, zda zboží, o němž pojednávají zahraniční závazné informace, je totožné se zbožím dováženým deklarantem, a to „ve všech ohledech“ [čl. 33 odst. 4 písm. a) UCC]. Pokud by byla odpověď kladná, bylo by nutno předložené závazné informace brát jako důkaz v celním řízení; pokud by totožnost nebyla prokázána, nebylo by možno se těchto závazných informací jako důkazu v souladu s evropskou

judikaturou dovolávat (rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 4. 2011 ve věci C-153/10, Sony Supply Chain Solutions (Europe)); rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 - 37). I kdyby však totožnost zboží byla prokázána, nejsou celní orgány povinny pouze na základě předložení takovéto závazné informace vydané třetí osobě bez dalšího zařadit zboží do stejné položky kombinované nomenklatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 213/2020 – 47, bod 39). ZISZ vydané celními orgány některého z členských států EU vydané pro určitý typ zboží tedy nezakládají povinnost celních orgánů ostatních členských států postupovat podle těchto ZISZ vůči třetím osobám ani legitimní očekávání těchto třetích osob, že celní orgány budou vůči nim postupovat stejně.

41. Celní orgány v nyní posuzovaném případě postupovaly v souladu s výše citovanou judikaturou, zařadily žalobcem identifikované německé ZISZ do spisu, posoudily je, konstatovaly, že je není možno užít jako důkazu, neboť tyto ZISZ se netýkají totožného zboží se zbožím dovezeným. S tímto závěrem celních orgánů se soud ztotožňuje, odkazuje na strany 14 až 17 rozhodnutí ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311, a opakuje, že žádná z žalobcem identifikovaných německých ZISZ se netýkala sprchového boxu. ZISZ č. DEBTI25401/17-1, ZISZ č. DE27849/16-1, ZISZ č. DEBTI7341/17-1 a ZISZ č. DE23164/16-1 se týkaly různých variant sestavy vodovodní baterie s ruční a případně i talířovou sprchou. Toto zboží představuje pouze některé z komponentů, byť významných, ze kterých se dovezené zboží skládá. Nejedná se však o srovnatelné zboží, a už vůbec ne o totožné zboží (ve všech ohledech), jak správně konstatovaly celní orgány, a proto předmětné ZISZ v projednávané věci jako důkaz užít nelze. Pro použití ZISZ jako důkazu ve smyslu výše citované judikatury nestačí pouhá shoda v některých prvcích, komponentech nebo podobnost způsobu použití či dokonce pouhá vizuální podobnost. Musí se jednat o zboží totožné (ve všech ohledech). Tato podmínka však splněna není. Ani v jednom případě se nejednalo o sprchový box (samotná přítomnost sprchové růžice s mechanismem, který mění typ vodního paprsku, k závěru o totožnosti s dováženým zbožím dle názoru soudu nepostačuje). Sám žalobce přitom opakovaně v žalobě zdůrazňoval (viz např. stranu 16 žaloby dole), že „*sprchový box Simple*“ je „*kompletní sestavou, která se při dovozu do České republiky posuzuje jako celek*“, nelze ho proto ztotožňovat s venkovními sprchami či s prostou sestavou vodovodní baterie s ruční a případně i talířovou sprchou, neboť toto zboží nemá podobné vlastnosti jako sprchový box Simple, resp. rozdíly mezi dovezeným zbožím a zbožím posuzovaným v německých ZISZ nejsou pouze v rozměrech (rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 12. 2010 ve věci C-199/09, Schenker SIA – odlišná velikost displeje LCD obrazovky) či v zanedbatelných detailech, jak tomu bylo např. ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. 1 Afs 455/2019 [rozsudek ze dne 9. 4. 2020, č. j. 1 Afs 455/2019 – 38, se navíc nezabýval výkladem čl. 33 odst. 4 písm. a) UCC, nýbrž výkladem čl. 12 odst. 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92].
42. ZISZ č. DEBTI18297/17-1, ZISZ č. DEBTI28742/19-1 a ZISZ č. DE6478/17-1 se týkaly různých variant venkovních zahradních sprch. Jejich součástí byla vždy sprcha a kohoutek ovládající průtok vody. Nejedná se opět o zboží totožné se zbožím dovezeným. V ZISZ č. DE5435/17-1, ZISZ č. DE5434/17-1 a ZISZ č. DE8443/17-1 se pak vůbec nejednalo ani o podobné zboží, neboť se jednalo o sprchy k odlišnému použití, tzn. nikoliv o sprchy do sprchových koutů. V případě ZISZ č. DE5434/17-1 a ZISZ č. DE8443/17-1 se nadto

jednalo o sprchy s integrovaným uzavíracím ventilem a mechanismem na zapínání a vypínání proudu vody, který byl přímo součástí posuzované sprchové hlavice.

43. Podstatné však je, že i kdyby se žalobcem nalezené německé ZISZ týkaly totožného zboží a byly využitelné jako důkaz v řízení, z něhož žalobou napadené rozhodnutí ze dne 4. 1. 20221, č. j. 658/2021-900000-311, vzešlo, nebyly české celní orgány povinny pouze na základě předložení takových závazných informací vydaných třetí osobě bez dalšího zařadit zboží do stejné položky kombinované nomenklatury, pokud by své odlišné závěry řádně a přesvědčivě zdůvodnily (k tomu srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 213/2020 – 47, bod 39). To české celní orgány v nyní projednávaném případě učinily a soud se s jejich hodnocením, které je srozumitelné a logické, ztotožňuje. Ostatně není úkolem soudu odbornou² a řádně odůvodněnou úvahu specializovaných orgánů státní správy nahrazovat úvahovou vlastní. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47), jak již soud připomněl pod bodem 9 tohoto rozsudku.
44. Již vůbec pak nelze hovořit o tom, že by deset německých ZISZ prokazovalo „*ustálenou a dlouhodobou praxi celních orgánů ostatních členských států EU*“, neboť tyto ZISZ prokazují pouze praxi německých celních orgánů, kterou však české celní orgány nejsou vázány, jak bylo vysvětleno výše, a která nemohla založit legitimní očekávání žalobce. Nadto žalovaný nad rámec nutného odůvodnění poukázal na britskou, španělskou, italskou, polskou i německou ZISZ, z nichž je dle jeho názoru patrné, že obvyklejší je v případě sestavy sprchové růžice s vodovodní baterií její sazební zařazení do čísla 8481 celního sazebníku (viz stranu 18 rozhodnutí ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311). Obdobně žalovaný poukázal na čtyři francouzské ZISZ, které se týkaly přímo sprchových boxů. Konkrétně se jednalo o
- a) ZISZ FR-RTC-2015-003036 ze dne 28. 8. 2015, která byla vydána pro sprchový kout/box s vaničkou z ABS plastu, skleněnými posuvnými dveřmi v hliníkových profilech, směšovací baterií a sprchou připojenou hadicí k baterii,
 - b) ZISZ FRBTIFR-RTC-2017-006230 ze dne 20. 12. 2017, která byla vydána pro rohový sprchový kout složený ze dvou pevných panelů a posuvných dveří v horní části skleněných a ve spodní hliníkových, s vaničkou z polymeru a ABS plastu, dodávaný s termostatickým ventilem, hadicí a sprchovou hlavici,
 - c) ZISZ FRBTIFR-RTC-2017-006229 ze dne 20. 2. 2018, která byla vydána pro sprchový box složený z pevných panelů a otočných dveří v horní části skleněných a ve spodní

² Je totiž třeba vycházet z toho, že jestliže právní řád určitým orgánům přikazuje určité funkce, je nutno mít za to, že jim také přiznává způsobilost, zejména takové znalosti a zkušenosti, aby tyto funkce mohly plnit (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010 č. j. 1 Afs 71/2009 - 113, publikován pod č. 2313/2011 Sb. NSS, a ze dne 22. 5. 2013, č. j. 6 As 14/2013 – 23, či rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR publikované pod č. 3075/1928, a Boh. A, č. 5770/1926, s. 942).

hliníkových s vaničkou z polymeru a ABS plastu, dodávaný s termostatickým ventilem (v textu ZISZ není výslovně jmenována sprcha),

- d) ZISZ FRBTIFR-BTI-2019-10985 ze dne 29. 5. 2019, která byla vydána pro sprchový box pro použití v domácnosti se skleněnými stěnami a posuvnými dveřmi rámovanými v hliníkových profilech, s vaničkou z ABS plastu, s pevnou talířovou sprchou, ruční sprchou a směšovací baterií.

45. Francouzské celní orgány posuzované zboží ve všech čtyřech ZISZ zařadily do podpoložky KN 8481 80 11 s tím, že směšovací baterie je v posuzovaných sprchových boxech či sprchových koutech tím, co celému výrobku dává podstatný charakter. Ačkoliv s ohledem na nedostatek informací zjistitelných z veřejně přístupné databáze ZISZ nelze s jistotou říci, že se jedná o zboží zcela totožné se zbožím dovozeným žalobcem, nepochybně však jde o zboží srovnatelné.
46. Vzhledem k tomu, že žalovaný neopřel své rozhodnutí o žádnou z jím zmiňovaných ZISZ (tedy ani o výše uvedené francouzské ZISZ), nýbrž o samostatné právní hodnocení podkladů shromážděných v rámci kontroly po propuštění zboží, nebude se soud pro nadbytečnost zabývat námitkami žalobce (viz stranu 18 žaloby) směřujícími proti těmto ZISZ (námitky se míjí s rozhodovacími důvody žalovaného).
47. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že se celní orgány bezdůvodně odchýlily od dosavadní praxe českých celních orgánů při sazebním zařazování obdobného zboží. Žalobce v této souvislosti poukazoval na to, že mu byla v roce 2011 vydána tehdejší Celním ředitelstvím Praha ZISZ CZ 05-0384-2011, která srovnatelný výrobek – sprchový box „Dover“ - zařadila do čísla 8424 celního sazebníku a podpoložky kombinované nomenklatury 8424 89 00.
48. Podle čl. 33 odst. 2 písm. a) a b) UCC jsou rozhodnutí o ZISZ závazná pouze pro účely sazebního zařazení zboží a jsou závazná pro celní orgány ve vztahu k držiteli rozhodnutí pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni, kterým rozhodnutí nabývá účinku a pro držitele rozhodnutí ve vztahu k celním orgánům pouze s účinkem ode dne, kdy držitel obdrží nebo se má za to, že obdržel, oznámení o rozhodnutí. Podobná právní úprava obsažená v čl. 12 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále také jen „celní kodex“), platila i v době vydání předmětné ZISZ. V červenci roku 2017, kdy docházelo k prvním dovozům dotčeným kontrolou po propuštění zboží v projednávaném případě, již byla ZISZ CZ 05-0384-2011 více než rok neplatná, přičemž žalobce nepožádal o vydání nové ZISZ (tyto skutečnosti nejsou mezi účastníky sporné). Byť byla ZISZ CZ 05-0384-2011 vydána pro srovnatelné zboží, nemohla tato neplatná ZISZ ve vztahu k dovezenému zboží vyvolávat právní účinky, které jí žalobce přisuzuje, což žalobci již vysvětlil žalovaný v odůvodnění rozhodnutí ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311 (viz zejména stranu 17), na nějž tímto v podrobnostech soud odkazuje.
49. Dle názoru soudu nedošlo ani k porušení principu legitimního očekávání, resp. k založení ustálené správní praxe ve vztahu k sprchovým boxům „Simple“, kterou by správní orgány byly vázány. V judikatuře Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu je již ustálen názor, že dobrou víru subjektu v postup celního orgánu může založit pouze jeho aktivní chování, resp. že pasivita celního orgánu může dobrou víru založit jen zcela výjimečně (srov. např. rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 27. 6. 1991, ve věci

Mecanarte, C-348/89, ze dne 18. 10. 2007, ve věci Agrover Srl, C-173/06, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 97). Ze skutečnosti, že celní úřad nezpochybní celní deklaraci, tak nelze bez dalšího dovozovat potvrzení správnosti klasifikace zboží. Je totiž zjevné, že celní orgány nemohou podrobně přezkoumávat všechny jednotlivé případy. Absenci nesouhlasu tak rozhodně nelze ztotožňovat s vyslovením souhlasu.

50. Navíc i kdyby postup českých celních orgánů vůči žalobci bylo možno hodnotit jako ustálený, nelze zapomínat na to, že správní praxe nemůže být strnulá a nemůže zůstat bez vývoje. Není proto vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována, ale i měněna (samozřejmě že s důkladným odůvodněním takového postupu). Opačný přístup by totiž mohl vyústit v to, že by se správní orgány nemohly odchýlit od dosavadní správní praxe - která např. nerefletovala výklad zákona prováděný soudy či byla nezákonná (což nelze vyloučit, neboť člověk je tvor chybující) - a byly by ji nuceny v rozporu s veřejným zájmem uměle udržovat. Takovou interpretaci principu předvídatelnosti rozhodovací činnosti orgánů veřejné moci ústící v absurdní důsledky je samozřejmě nutno odmítnout (výklad per reductionem ad absurdum; připomenout lze i staré latinské rčení *errare humanum est, in errore perseverare stultum*). Ostatně Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86 (a následně v řadě dalších rozhodnutí, za všechny srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012 - 87, či rozsudek téhož soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52), uvedl, že účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem - jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem). Je tomu tak proto, že zásada legitimního očekávání nemá absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, zejména zásadou legality. Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, tedy je rozpor dosavadní rozhodování správního orgánu s právními předpisy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98, ze dne 12. 12. 2012, č. j. 6 Ads 84/2012 - 48, ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Ads 76/2015 - 80, ze dne 10. 5. 2016, č. j. 8 As 86/2015 - 70, ze dne 31. 5. 2016, č. j. 4 Ads 229/2015 - 48, a ze dne 18. 9. 2019, č. j. 7 Afs 36/2018 - 43).
51. Dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dle § 5 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Správce daně tedy zákonnými prostředky musí usilovat o to, aby byly daně (a tedy i clo) vyměřeny a vybrány ve správné výši. Řádná správa daní zcela nepochybně je důležitým důvodem, pro který může být dosavadní správní praxe změněna. Pokud celní orgány zjistí, že dosavadní rozhodovací praxe nebyla správná a tato nesprávnost vede k nesrovnalostem při správě daní, nemohou, ba přímo nesmí v ní pokračovat a vydávat vědomě další nezákonná rozhodnutí. V takových případech musí nad zásadou legitimního očekávání převážet právě zásada zákonnosti. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že ZISZ CZ 05-0384-2011

nezařadila tehdy posuzované zboží – sprchový box „Dover“ – správně, přičemž přesvědčivě zdůvodnil, proč (viz výše). Za těchto okolností proto nelze hodnotit postup žalovaného jako nezákonný, svévolný apod. Celní orgány jinou možnost neměly, neboť po nich není možné požadovat, aby udržovaly nezákonnou správní praxi. I vzhledem k výši dodatečně vyměřeného cla (92.670 Kč) pak nelze uvažovat ani o porušení principu proporcionality, zvláště když žalovaný výslovně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalobce upozornil na možnost požádat o vrácení či o prominutí takto doměřeného cla dle čl. 119 odst. 1 UCC.

52. Postup celních orgánů též nebyl diskriminační. Diskriminací se rozumí rozdílné zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné situaci, které nemá objektivní a rozumné odůvodnění (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, č. 40/2003 Sb., a ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04, č. 405/2006 Sb.). Žalobce však v žalobě nepoukázal na žádný subjekt, který by se nacházel ve srovnatelné situaci jako on a s nímž by české celní orgány bez objektivního a rozumného odůvodnění zacházely odlišně.
53. Druhé žalobou napadené rozhodnutí považoval žalobce za nezákonné výlučně z tohoto důvodu, že bylo vydáno v návaznosti na první žalobou napadené rozhodnutí, je rozhodnutím akcesorickým a vzhledem k tvrzené nezákonnosti první zmíněného rozhodnutí by mělo být také zrušeno. Žádné konkrétní námitky (např. námitku, že počet dnů prodlení byl stanoven nesprávně, sazba úroků byla nesprávná či výpočet provedený celními orgány byl chybný apod.) však žalobce v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 658/2021-900000-311, jímž byl žalobci (ve spojení s rozhodnutími správního orgánu prvního stupně) vyměřen úrok z prodlení v celkové výši 573 Kč, neuplatnil. Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byly zpochybněny pečlivě odůvodněné závěry celních orgánů vyjádřené v odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 658/2021-900000-311, nevytváří soudu žádný prostor pro bližší přezkum úvah, které orgány celní správy k těmto závěrům vedly (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, bod 31). Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121, nebo ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81). Je přitom nepřipustné, aby soud za žalobce žalobní body domýšlel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20), jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Pokud by přesto soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec řádně formulovaných žalobních bodů, překročil by hranice přezkumné činnosti vymezené § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za

určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).

54. Vzhledem k tomu, že námitky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311, jímž bylo žalobci dodatečně vyměřeno clo v celkové výši 92.670 Kč, nebyly soudem shledány důvodnými (rozhodnutí, jímž bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 92.670 Kč, nebylo soudem zrušeno), nemůže být úspěšná jediná obecná námitka žalobce týkající se navazujícího rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 658/2021-900000-311, jímž byl žalobci vyměřen úrok z prodlení v celkové výši 573 Kč.

IV.

Závěr a náklady řízení

55. Soud tedy uzavírá, že základní žalobní námitky proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311 (clo), a ze dne 4. 1. 2022, č. j. 658/2021-900000-311 (úrok z prodlení), nebyly důvodné, a proto žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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.

Pardubice 20. ledna 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu