



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **PARTIS a.s.**, IČO: 25944967
sídlem Suchovršice 110, 542 32 Suchovršice
zastoupený advokátkou JUDr. Thu Nga Haškovcovou Ph.D., MBA
sídlem Václavské náměstí 838/9, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 1400 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2021, č. j. 15491-2/2021-900000-313,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2021, č. j. 15491-2/2021-900000-313, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho

odvolání proti platebním výměrům Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 13. 1. 2021, č. j. 92568/2020-550000-51 a č. j. 92568-2/2020-550000-51.

2. Celní úřad doměřil žalobci clo ve výši 422 926 Kč a ve výši 188 601 Kč, neboť na základě kontroly po propuštění zboží dospěl k závěru, že žalobce v případě obou posuzovaných dovozů ze dne 13. 5. 2019 a ze dne 17. 7. 2019 chybně deklaroval jízdní kola s pomocným motorem v rozloženém stavu jako jednotlivé komponenty jízdních kol. Žalobce tím obešel povinnost platby antidumpingového a vyrovnávacího cla na dovoz elektrických jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky ukládaného podle prováděcích nařízení Komise (EU) č. 2019/72 a č. 2019/73.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce namítá, že žalovaný založil své rozhodnutí na nesprávné aplikaci příslušných právních předpisů. Zejména nesprávně aplikoval všeobecné výkladové pravidlo dle hlavy I části A. bodu 2 písm. a) kombinované nomenklatury, která je přílohou I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „kombinovaná nomenklatura“). Podle tohoto pravidla se každé uvedení výrobku v některém z čísel vztahuje také na výrobek, který není kompletní, pokud má již při předložení *podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku*. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v případě elektrických jízdních kol lze za zboží s podstatnými rysy dokončeného výrobku považovat nesložené součásti elektrického jízdního kola, které nezahrnují tak podstatné komponenty, jako je baterie či elektromotor.
4. K tomuto závěru žalovaný dospěl na základě použití vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 00 - „Jízdní kola a jiná kola bez motoru“. Žalobce je přesvědčen, že danou položku nelze vůbec aplikovat na elektrická kola. Postup žalovaného nepovažuje za „přiměřenou aplikaci“, neboť nepřihlédl k podstatným odlišnostem posuzovaného zboží.
5. Podle žalobce je třeba vycházet při uplatňování pravidla z (a) účelu a užitné hodnoty posuzovaného zboží, (b) z účelu příslušného celního opatření. V případě elektrokola je základním prvkem elektromotor a zdroj energie. Tyto součásti odlišují elektrokolo od běžného jízdního kola. Pokud chybějí, nelze dané zboží považovat za elektrokolo. Zbývající součásti přitom nelze kvalifikovat ani jako běžné jízdní kolo, jelikož k využití bez motoru a baterie vůbec nejsou určeny. Je nutné současně zohlednit, že antidumpingové clo se vztahuje právě na elektrická kola. Pokud tedy mezi zbožím dováženým z ČLR chybí komponenty příznačné pro elektrická kola, nemělo by být clo uplatněno.
6. Žalobce před zahájením dovozu zboží v zájmu prevence rizik sám požádal o rozhodnutí o sazebním zařazení zboží. Žádost řádně odůvodnil a popsal v ní svůj podnikatelský záměr, jehož předmětem je výroba elektrokol v ČR. Doložil, že část komponent bude dovážena z ČLR a nákladnější komponenty (zejména baterie) budou pořizovány v ČR. Měl tedy za to, že dovozy z ČLR nebude možné označit za elektrokola podléhající antidumpingovému clu. Následně byla vydána závazná informace o sazebním zařazení (dále jen „ZISZ“), kterou bylo zboží zařazeno jako součást jízdního kola. Povoláním pro použití zvláštního režimu (dále jen „povolení“) bylo toto zařazení následně potvrzeno.

7. Při dovozu zboží žalobce vyplňoval celní prohlášení v souladu se ZISZ a povolením, přičemž povaha jeho činnosti se ode dne jejich vydání nezměnila. Žalobce používá dovezené součásti jízdních kol pro montáž elektrických kol v ČR, u nichž podstatná část komponent není dovezena z ČLR, ale je pořízena v ČR. Toto tvrzení žalobce prokazuje fakturami na koupi speciálních lithiových baterií do elektrických kol, které odebírá od české obchodní společnosti Gametel s.r.o.
8. Žalobce konstatuje, že postupoval v dobré víře o správnosti zařazení dováženého zboží jako součástí jízdních kol na základě ZISZ a povolení. Legitimně očekával, že se na něho bude vztahovat zvýhodněná celní sazba. Namítá proto, že celní úřad a žalovaný postupovali v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Žalobce by neměl být sankcionován za to, že postupoval v souladu s předchozími rozhodnutími celních orgánů. Odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 - 96.
9. Napadené rozhodnutí je také založeno na nesprávném zjištění skutkového stavu. Žalobce považuje za nesprávný závěr, že dovážel z Čínské lidové republiky v rozloženém stavu kompletní elektrická jízdní kola, resp. nekompletní elektrická jízdní kola s podstatnými rysy kompletních výrobků. Namítá, že komponenty, které byly součástí posuzovaných dovozů, svým množstvím ani vzájemnou kompatibilitou neodpovídají takovému využití. Nesprávný je také závěr žalovaného a celního úřadu, že jím dovážené komponenty neodpovídaly ZISZ, a proto není možné zařazení zboží dle ZISZ na tyto komponenty aplikovat. Rozporuje rovněž závěr, že ve svých celních prohlášeních uváděl nesprávné informace.
10. Orgány celní správy vůči žalobci postupovaly zaujatě, tendenčně a účelově s cílem popřít ZISZ a povolení, která zajišťovala uplatnění zvýhodněného celního režimu, a na která v dobré víře spoléhal. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že postupem celního úřadu a žalovaného došlo k porušení zásady ochrany práv a oprávněných zájmů účastníka řízení dle § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
11. Žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí ve spojení s dodatečnými platebními výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný uvedl, že žalobní námitky jsou povětšinou jen zopakováním toho, co žalobce uváděl již v odvolacím řízení. Odkázal proto na napadené rozhodnutí, v němž tyto námitky vypořádal.
13. K námitce porušení ochrany dobré víry a legitimního očekávání uvedl, že povolení nezavdává žalobci očekávání, že při celním řízení bude na jím dovážené výrobky nahlíženo ohledně přiřazení zboží kódu jinak, než kdyby povolením nedisponoval. Nestanovuje ani, jaký zboží kód má být konkrétnímu výrobku přiřazen. To je věcí posouzení v rámci celního řízení. Povolení pouze stanoví podmínky nakládání s výrobky, které jsou v něm uvedeny. Stanoví tedy, že budou-li konkrétní části jízdních kol použity následně při montáži jízdních kol s pomocným motorem, nebude vyměřeno antidumpingové a vyrovnávací clo. Jinak řečeno, zda bude na daný výrobek uplatněn postup stanovený povolením, je podmíněno zařazením výrobku, nikoliv že by jeho zařazení bylo odvislé od povolení.

14. Rovněž ZISZ nedává žalobci žádné jiné očekávání, než že bude-li dovážet výrobek, na který mu byla vydána, bude ten zařazen v souladu s ní. Toto očekávání ale neplatí za situace, kdy je dovážen výrobek v rozloženém stavu a na některou z jeho částí je vydána závazná informace. Pak nelze tuto část samostatně zařadit podle závazné informace, ale je nutno zařadit veškeré spolu předložené části jako součást rozloženého celku. V daném případě nemůže být zařazen podle závazné informace samostatně rám, je-li spolu s ním předkládána řada dalších částí celku, jež mají v souhrnu podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, zde jízdního kola s pomocným motorem předkládaného v rozloženém stavu. V opačném případě by jízdní kolo či jízdní kolo s pomocným motorem dovážené v rozloženém stavu nemohlo být nikdy jako takové zařazeno. Rám je totiž základní částí, která musí být vždy předložena, aby bylo možné vůbec uvažovat o předložení jízdního kola nebo jízdního kola s pomocným motorem. Pokud by byl rám zařazen samostatně, pak by zbylé části nikdy nemohly být zařazeny jako jízdní kolo, což je nepřipustné. Je zřejmé, že rám nemohl být zařazen dle závazné informace a pro takové zařazení zde nemohlo existovat ani žádné legitimní očekávání či dobrá víra.
15. Žalovaný se vyjádřil také k námitce nesprávné aplikace všeobecného výkladového pravidla dle hlavy I části A. bodu 2 písm. a) kombinované nomenklatury. Uvedl, že při posuzování, zda předložené části v souhrnu mají podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, v daném případě jízdního kola s pomocným motorem předkládaného v rozloženém stavu, přihlédl k vysvětlivkám ke kombinované nomenklatuře pro jízdní kola. Dle nich se nekompletní jízdní kolo, též smontované, zařazuje do čísla 8712 00, pokud se skládá z rámu, vidlice a alespoň ze dvou z následujících prvků - kol, pedálového ústrojí, jednotky řízení jízdního kola (včetně řídítek a sloupku řídítek) nebo brzdového systému.
16. K vysvětlivkám pro jízdní kola bylo s ohledem na podobnost obou výrobků namístě přihlédnout. Předmětem posouzení byla jen jejich výkladová přiměřenost pro jízdní kola s pomocným motorem, nebo jejich užití beze změn. Vysvětlivky podávají logický výklad o dvou okruzích součástí, a to jednak těch, které musí být předloženy bez výjimky vždy, což je rám a přední vidlice, a pak výčet dalších podstatných částí, což jsou kola, brzdy, řízení nebo pedálové ústrojí, z nichž musí být předloženy minimálně dvě. Žalovaný neshledal důvod uvedený výčet rozšířit o žalobcem navrhovanou baterii. Nevidí ani důvod rozšiřovat jej o nyní v žalobě zmiňovaný elektromotor. Shledal tedy výklad podle vysvětlivek pro jízdní kola použitelný beze změn i pro jízdní kola s pomocným motorem.
17. Žalobce na věc pohlíží z pohledu funkčnosti, což ale nebylo předmětem posouzení. Tím bylo, zda má výrobek podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, nikoliv zda bude v předloženém stavu funkční. Je zjevné, že nepůjde o funkční celek, bude-li vedle rámu a přední vidlice předložena jakákoliv kombinace podstatných částí, ani pokud budou současně předloženy všechny. Mezi podstatnými částmi totiž chybí další části jízdního kola, jako například převodové ústrojí. Náзор žalobce, že bez přítomnosti elektromotoru a baterie nemůže mít posuzovaný výrobek podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, je tak evidentně nedůvodný. Všeobecné výkladové pravidlo dle hlavy I části A. bodu 2 písm. a) kombinované nomenklatury je postaveno na tom, že soubor k celnímu řízení předložených komponentů vzájemným smontováním vytvoří celek, který ještě nemusí být hotovým dokončeným výrobkem, ale stačí, když již má podstatné rysy výrobku dokončeného.

18. Žalovaný neshledává žádný důvod pro rozšíření výčtu podstatných částí o elektromotor a baterii, a už vůbec ne pro jejich zařazení mezi části, které musí být předloženy vždy, tak jako rám a přední vidlice. Žalobce tvrdí, že pokud mezi zbožím dováženým z ČLR chyběly komponenty pro elektrická kola příznačné, nemělo by být clo uplatněno. Pomíjí ale, že všechny posuzované části a součásti jízdních kol byly dováženy a následně použity k montáži jízdních kol s pomocným motorem. Jednalo se tak o komponenty právě pro elektrická kola příznačné. Jednoznačně bylo prokázáno, že posuzované části a součásti byly určeny pro montáž konkrétních jízdních kol s pomocným motorem. Žalovaný poukázal také na to, že žalobce dle zjištění z kontroly z nákladnějších komponentů pořizoval v České republice pouze baterii.
19. Jelikož se v daném případě jednalo o dovoz jízdního kola s pomocným motorem v rozloženém stavu, bylo zcela namístě užití výše uvedeného všeobecného výkladového pravidla dle hlavy I části A. bodu 2 písm. a) kombinované nomenklatury. Žalovaný má také za to, že při určení, zda má uvedený výrobek podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, bylo zcela namístě využití vysvětlivek pro standardní jízdní kola, a jejich užití řádně v napadeném rozhodnutí zdůvodnil.
20. Žalovaný návrh, aby krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Ústní jednání

21. Během jednání konaného dne 14. 9. 2022 zástupce žalobce odkázal na žalobu a další podání žalobce, která jsou součástí správního spisu. Dále sdělil, že povolení výslovně uvádí přehled součástek, které mají být dováženy, a to včetně rámu. Navzdory tomu je povolení řadí jako součástky, nikoliv jako rozložená jízdní kola s pomocným motorem. Tvrdí-li žalovaný, že pokud jsou dováženy rám, vidlice a další dvě součásti, jedná se o rozložené jízdní kolo, nikoliv o součástky, bylo by již samotné povolení nesprávné a jeho vydání by postrádalo smysl. Totéž platí i pro ZISZ, v níž se specifikuje dovoz rámu s vidlicemi a minimálně dvěma dalšími součástkami. Přesto jsou zařazeny jako součástky, nikoli jako jízdní kolo. Rovněž ZISZ by tak byla založena na nesprávné interpretaci zákona.
22. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že povolení nemá žádný vliv na celní zařazení. Je na deklarantovi, co předloží v celním řízení. Od toho se poté odvíjí, jak bude zboží zařazeno. ZISZ nebyla použita, protože byla vydána pouze na část celku elektrokola a spolu s touto částí byly předloženy další části, které žalovaný posoudil v souhrnu. Tyto části tak nelze zařadit samostatně. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že již z pohledu na předložené části je zřejmé, že žalobce předložil prakticky celé elektrokolo vyjma předního a zadního kola. Ta byla dovezena v jiné zásilce a součástí zadního kola byl rovněž elektromotor.
23. Krajský soud provedl důkaz předloženými fakturami vystavenými společností Gametel s.r.o. Konstatoval, že jde o faktury na zboží v podobě lithiových baterií, dodavatelem je společnost Gametel s.r.o., odběratelem žalobce. Datem uskutečnění plnění je 27. 5. 2019 a 3. 7. 2019. Pověřený pracovník žalovaného k fakturám uvedl, že nebyly předloženy v celním řízení a na celní zařazení neměly vliv. Proto nejsou podstatné pro předmět řízení.
24. Zástupce žalobce se následně nad rámec již uvedeného vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění ze dne 29. 10. 2020. Podle žalovaného žalobce dovezl 88 jízdních kol

v rozloženém stavu a následně provedl opravy jednotlivých položek v rozsahu, ve kterém byly zahrnuty pod rozložená jízdní kola. Žalovaný však provedl nesprávný výpočet položek, neboť uvedl, že 88 jízdních kol je složeno z 88 řetězů, světel, sedel, pedálů, ale pouze z 44 brzdových pák a sad dalších výrobků. Ostatní komponenty poté rovněž svými počty neodpovídají. Ve výčtech také chybí rámy a vidlice, u nichž by měly být provedeny odpovídající korekce. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že v rámci jednoho dovozu byly dovezeny dva typy kol. Z toho důvodu je tak odlišný počet součástek, který se u těchto kol lišil.

25. K dotazu soudu, jak žalobce získává elektromotory pro jízdní kola, zástupce žalobce uvedl, že elektromotory byly dováženy z ČLR, nicméně byly součástí jiné dodávky. Jejich dovoz tak není předmětem tohoto řízení. K doplňujícímu dotazu, zda baterie představují zaměnitelné zboží, použitelné pro vícero odlišných modelů jízdních kol, zástupce sdělil, že nelze použít jakoukoliv baterii, ale takovou, která je vhodná pro uchycení na dané kolo. Pověřený pracovník žalovaného sdělil, že v jedné z posuzovaných zásilek byla přední kola a zadní kola s elektromotorem dovezena, ale nejednalo se o kola pro posuzovaný konkrétní typ jízdního kola. V napadeném rozhodnutí je však uveden konkrétní doklad, podle kterého byla zapletená kola s elektromotorem dovezena i pro žalovaným posuzovaný typ jízdních kol.

V. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Žalobu shledal důvodnou.

V.A Použití vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře

27. Předmětem sporu v projednávané věci je především posouzení otázky, zda lze vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 00 - *Jízdní kola a jiná kola bez motoru* analogicky bez dalšího aplikovat také na žalobcem dovážené komponenty jízdních kol s pomocným motorem (elektrokola). Tyto výrobky totiž spadají pod samostatnou položku 8711 60 10 - *Jízdní kola, tříkolky a čtyřkolky, s podporou šlapání, s pomocným elektrickým motorem s trvalým jmenovitým výkonem nepřesahujícím 250 wattů*.
28. Žalovaný vycházel ze znění všeobecného výkladového pravidla uvedeného v hlavě I části A. bodu 2. písm. a) kombinované nomenklatury, podle něžž „[k]aždé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje též na výrobek, který není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatný charakter 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“ (podtržení doplněno soudem). Žalovaný je podle tohoto pravidla oprávněn posoudit, zda nedochází k obcházení celního sazebníku, pokud deklarant formálně předkládá zboží jako samostatné součásti, ačkoliv fakticky dovezl kompletní zboží pouze v rozloženém stavu.
29. Podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku má nekompletní či smontované jízdní kolo, pokud se skládá z rámu, vidlice a alespoň dvou z těchto prvků -

kol, pedálového ústrojí, jednotky řízení, brzdového systému (vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 00 - *Jízdní kola a jiná kola bez motoru*).

30. Žalovaný dospěl k závěru, že v případě obou posuzovaných dovozů ze dne 13. 5. 2019 a ze dne 17. 7. 2019 žalobce chybně deklaroval jízdní kola s pomocným motorem v rozloženém stavu jako jednotlivé komponenty jízdních kol. Tím obešel povinnost platby antidumpingového a vyrovnávacího cla na dovoz elektrických jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky. Podle žalovaného žalobce dovezl v každé ze zásilek od stejného odesílatele určitý počet jízdních kol v rozloženém stavu. Jednalo se o téměř kompletní elektrokola, jejichž podstatné části ve smyslu vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 představovaly rám, vidlice, pedálové ústrojí a řídítka (dovoz ze dne 13. 5. 2019), resp. rám, vidlice, řídítka a brzdové páky (dovoz ze dne 17. 7. 2019).
31. Analogickým použitím vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 00 zařadil dovezené komponenty představující elektrokola v rozloženém stavu pod položku 8711 60 10 a z těchto položek žalobci doměřil antidumpingové a vyrovnávací clo, neboť to je uloženo na dovoz elektrických jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky.
32. Žalobce s tímto postupem nesouhlasí. Zaujímá opačný postoj a tvrdí, že v případě elektrických jízdních kol nelze považovat za zboží s podstatnými rysy dokončeného výrobku nesložené součásti elektrického jízdního kola, pakliže nezahrnují tak podstatné komponenty, jako je baterie či elektromotor. Jinými slovy se domnívá, že podstatný charakter elektrokola tvoří mimo jiné prvky v podobě baterie a elektromotoru. Tyto součásti odlišují elektrokolo od běžného jízdního kola. Pokud chybí, nelze dané zboží považovat za elektrokolo. Je nutné současně zohlednit, že antidumpingové clo se vztahuje právě na elektrická kola. Postup žalovaného proto nepovažuje za přiměřenou aplikaci vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 00, neboť žalovaný nepřihlédl k podstatným odlišnostem posuzovaného zboží.
33. Krajský soud konstatuje, že vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře neobsahují vymezení podstatných částí jízdních kol s pomocným motorem pro účely posouzení, zda se jedná o jízdní kolo s pomocným motorem v rozloženém stavu, nikoliv o samostatné komponenty takového zboží. Spornou otázkou tak je, zda byl žalovaný oprávněn analogicky použít vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 a na jejich základě zařadit žalobcem dovezené komponenty pod položku 8711 60 10.
34. Povahou vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře z pohledu jejich závaznosti se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 14. 1. 2016, č. j. 10 Afs 144/2015 - 54, nebo v rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40. Podle posledně uvedeného rozsudku vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře „[...] *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. Vysvětlivky ke KN tak musí respektovat šesté pravidlo Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, podle něhož musí být zařazení zboží prováděno v závislosti na znění položek a podpoložek [k obdobnému závěru dospěl Soudní dvůr i ve stěžovatелеm zmíněném rozsudku ze dne 8. 7. 2004 ve věci Directeur général des douanes et droits indirects*

v Waterman SAS (C-400/03), a nověji také v rozsudcích ze dne 12. 1. 2006 ve věci Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04)] a ze dne 14. 4. 2011 ve věci British Sky Broadcasting Group plc a Pace plc (spojené věci C-288/09 a C-289/09)].“

35. V rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 5 Afs 136/2018 - 33, Nejvyšší správní soud dodal, že „[c]o se týče vysvětlivek k HS a jejich publikaci, Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným v tom, že tyto vysvětlivky, stejně jako vysvětlivky ke KN, nejsou právním předpisem, který by měl být řádně publikován v českém jazyce, nejsou právně závazné a nedopadá na ně povinnost recepce do českého právního řádu. [...] Ve spojení s vysvětlivkami ke KN jsou obecně uznávaným zdrojem informací k aplikaci celního sazebníku, obdobně jako odborná literatura, důvodové zprávy k právním předpisům, soudní judikatura apod. Vysvětlivky k HS i KN jsou dlouhodobě a právoplatně používány všemi celními orgány ve všech zemích EU a jejich prostřednictvím je mj. zajišťována jednotná rozhodovací praxe ve věci aplikace celního sazebníku. Tyto vysvětlivky nejsou v rozporu se zněním celního sazebníku a nemění jeho význam (ani tak činit nemohou), pouze konkretizují termíny aplikované celním sazebníkem a objasňují postupy zde uvedené. [...]“
36. Citované rozsudky vymezují neoddělitelnou vazbu vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře na ustanovení kombinované nomenklatury, s nimiž musí být v souladu. Nemohou být s nimi v rozporu a nesmí měnit jejich význam. Z posledně citovaného rozsudku současně implicitně vyplývá povinnost celního úřadu zabývat se objektivními vlastnostmi dovezeného zboží, které jsou v okamžiku předložení zboží k celnímu řízení rozhodujícími kritérii pro sazební zařazení do příslušného kódu nomenklatury (viz bod 23 odůvodnění rozsudku č. j. 5 Afs 136/2018 – 33). Ačkoliv je tedy celní úřad nepochybně oprávněn použít nejbližší podobné vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře jako vodítko pro celní zařazení zboží pod položku, pro kterou vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře neexistují, nemůže tak činit bez přihlédnutí k objektivním vlastnostem posuzovaného zboží.
37. Krajský soud je toho názoru, že žalovaný v daném případě použil vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 nesprávným způsobem. Žalovaný nepochybně byl oprávněn vysvětlivky v posuzované věci aplikovat, nicméně jejich přiměřené použití vyžadovalo důkladnější přihlédnutí k objektivním vlastnostem posuzovaného zboží. Mechanickou aplikací těchto vysvětlivek bez přihlédnutí k objektivní odlišnosti podstatných charakteristických prvků jízdních kol bez motoru a jízdních kol s motorem žalovaný fakticky založil jejich rozpor s položkou kombinované nomenklatury 8711 60 10. Žalovaný byl konkrétně povinen zabývat se otázkou, zda žalobce k daným typům elektrokol dovezl rovněž elektromotory. Je-li třeba zkoumat objektivní vlastnosti dovezeného zboží z hlediska jeho celního zařazení, není možné při celním zařazení elektrokol odhlédnout od skutečnosti, že tato jízdní kola skutečně odlišuje od běžných jízdních kol existence pomocného motoru. Jedná se o neoddělitelnou část zboží, které tento výrobek činí samostatnou položkou i v celním sazebníku. Toto rozlišení je zřejmé již z názvu jednotlivých položek. Zatímco položka 8712 je nazvána *Jízdní kola a jiná kola (včetně dodávkových tříkolek)*, bez motoru, položka 8711 60 10 je nazvána *Jízdní kola, tříkolky a čtyřkolky, s podporou šlapání, s pomocným elektrickým motorem s trvalým jmenovitým výkonem nepřesahujícím 250 wattů*.
38. Žalovaný přitom neprokázal, že by žalobce skutečně dovezl také elektromotory (resp. sadu zapletených kol, jejíž součástí by měl být také elektromotor) pro posuzovaný typ elektrokol. Žalovaný tvrdí, že žalobce dováží z Čínské lidové republiky jednotlivé díly

včetně elektromotorů. Své tvrzení dokládá odkazem na protokol o ústním jednání, při kterém měl tuto informaci sdělit sám žalobce. Krajský soud však považuje takový závěr za nedostatečný. Žalovaný totiž pouze tvrdí, že zapletená kola s elektromotorem byla součástí jiného dovozu z Čínské lidové republiky. Ze správního spisu předloženého žalovaným však není zřejmé, kolik žalobce skutečně dovezl elektromotorů. Nevyplývají z něho ani jakékoliv další informace týkající se dovozů elektromotorů žalobcem – tj. o jaké elektromotory (resp. zapletená kola, jejichž součástí byl elektromotor) se jednalo, zda se jedná o díly použitelné pro posuzovaný typ dovážených elektrokol atd.

39. Pokud se žalovaný blíže nezabýval tím, zda žalobce dovezl vedle dalších podstatných částí jízdního kola také elektromotory, nemohl přiměřeně aplikovat vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře k položce 8712 00. Jak již soud uvedl v předchozích odstavcích, aby bylo možné přiměřeně aplikovat tyto vysvětlivky a podřadit podle nich nekompletní či smontované jízdní kolo s pomocným motorem pod položku číslo 8711 60 10, musí být postaveno najisto, že žalobce dovezl vedle rámu a vidlice také elektromotor (není-li již přímo součástí rámu a jeho středového složení). Námitku žalobce tak soud shledal důvodnou.
40. Krajský soud dodává, že za součást tvořící podstatný charakter jízdního kola s pomocným motorem naopak nepovažuje baterii. Baterie z povahy věci představuje typizovaný výrobek, který není nezbytné zakoupit již přímo s elektrokolem, ale lze jej opatřit i samostatně. K určitému modelu elektrokola lze zpravidla zakoupit různé baterie od různých výrobců (kteří mohou být odlišní od výrobce samotného elektrokola). Tento závěr plyne také ze zprávy o kontrole po propuštění zboží, v níž žalovaný uvedl, že v databázi závazných informací o sazebním zařazení zboží vyhledal případy, kdy jsou elektrokola bez akumulátoru zařazována do položky 8711 60 10 (DEBTI21474/18-1 a DEBTI30253/18-1).

V.B Zásada legitimního očekávání

41. Žalobce dále namítl, že v jeho prospěch svědčilo legitimní očekávání založené vydáním *Závazné informace o sazebním zařazení zboží (ZISZ)* a *Povolení pro použití zvláštního režimu jiného než transit* (povolení). Této námitce krajský soud nepřisvědčil.
42. Soud souhlasí s žalovaným ohledně smyslu a účelu povolení. Podle žalovaného povolení umožňuje toliko propouštět do zvláštního režimu konečného užití zboží, jehož druh a množství je přesně definováno v bodě 7 povolení. Nestanoví však sazební zařazení zboží a neosvědčuje správnost sazebního zařazení. S tímto hodnocením se krajský soud plně ztotožňuje a odkazuje na právní názor, který vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 – 120. Nejvyšší správní soud zde odmítl, že by celní úřad nesl odpovědnost za správnost zařazení zboží, které učinil v rámci svého rozhodování o propuštění do určitého celního režimu. Předmětem řízení o propuštění zboží do určitého režimu totiž není schvalování celního zařazení zboží. Není jím „[...] schválení zařazení zboží do položky celního sazebníku tak, jak jej provedl žalobce, ale právě otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu. Pokud tedy při následné kontrole dospěje celní úřad k závěru, že celní zařazení zboží je nesprávné, a doměří z tohoto důvodu clo a daň z přidané hodnoty, nelze tvrdit, že opakovaně – a nadto opačně – posuzuje právní otázku, kterou se již jednou zabýval.“ Vydáním povolení tedy nemohlo být založeno legitimní očekávání žalobce ohledně sazebního zařazení jím dováženého zboží.

43. Jiná situace platí pro závazné informace o sazebním zařazení. ZISZ skutečně může založit legitimní očekávání ohledně sazebního zařazení dováženého zboží. V rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 72/2012 – 29, Nejvyšší správní soud konstatoval, že celní orgán v ZISZ přímo „[...] sděluje, jak bude v celním řízení v jeho případě postupovat, pokud do ČR doveze konkrétní zboží deklarované v žádosti o závaznou informaci. Závazná informace je pro celní orgány závazná ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního zařazení zboží a pouze pro zboží, u něž byly splněny celní formalities po dni vydání této závazné informace (srov. článek 12 odst. 2 celního kodexu). Současně to ale znamená, že ve vztahu k této osobě se celní orgány nemohou v případě dovozu takto specifikovaného zboží od závěrů týkajících se otázek jeho sazebního zařazení odchýlit. Jinými slovy je i sám celní orgán v takovém případě závaznou informací od jejího vydání vázán a zařazení již nemůže změnit.“
44. Jak nicméně vyplývá z citovaného rozsudku, nezbytným předpokladem pro vázanost celního orgánu sazebním zařazením zboží je, že deklarant doveze a předloží v celním řízení totožné zboží (jeho součásti), které vymezil ve své žádosti o sazební zařazení. Pouze pro takové zboží je totiž následně ZISZ vydána.
45. V nyní posuzovaném případě však žalobci nemohlo svědčit legitimní očekávání plynoucí z vydání ZISZ, neboť žalobce v posuzovaných celních prohlášeních uvedl rozdílné zboží od zboží, pro které celní orgán vydal ZISZ. Ta byla vydána pro rám s vidlicí, hlavové a středové složení s představcem, řídítka s řazením a displejem, diskové hydraulické nebo ráfkové mechanické brzdy a držák baterie. Žalobce ale nad rámec uvedených částí dovezl rovněž další komponenty. Jednalo se v případě dovozu ze dne 13. 5. 2019 o sedlovku, nabíječku, řetěz, stojánek, přesmykač, přehazovačku, nosič, pedály, kliky pedálového ústrojí, sedlo, blatníky, gripy, bowdeny, brzdové páky, spojovací materiál, páčky řazení a ovládací jednotky. Obdobná situace (byť s částečně odlišnými komponenty) nastala také v případě dovozu ze dne 17. 7. 2019. Krajský soud tedy konstatuje, že žalobce dovezl odlišné zboží, než pro které byla vydána ZISZ. Nemohl proto důvodně předpokládat, že dovezené zboží celní orgán zařadí pod položku celního sazebníku uvedenou v ZISZ.

V.C Ostatní námitky

46. Žalobce dále namítl, že žalovaný učinil nesprávné skutkové závěry ohledně množství dovezených komponent. Není však na místě, aby krajský soud tuto námitku nyní posuzoval, pakliže shledal, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro přiměřenou aplikaci všeobecného výkladového pravidla kombinované nomenklatury a vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře k položce 8712. Tento závěr krajského soudu totiž nezbytně znamená, že žalovaný k takovému výpočtu nebyl oprávněn ani přistoupit, neboť neprokázal, že k posuzovanému typu elektrokol žalobce dovezl také elektromotory. Elektromotor přitom soud považuje za podstatný prvek zboží dovezeného v rozloženém stavu umožňující jeho podřazení pod položku 8711 60 10.

VI. Závěr a náklady řízení

47. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
48. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve

výši 3 000 Kč. Žalobce byl zastoupen advokátem, náleží mu proto také náhrada nákladů právní služby poskytnuté jeho zástupcem za tři úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na ústním jednání), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] – celkem 12 342 Kč s DPH. Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Hradec Králové 23. září 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu