



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **ekolo.cz s.r.o.**
sídlem Keltská 348, 252 62 Statenice
zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem
sídlem Hvězdova 1734/2c 140 00, Praha

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2021, č. j. 31391-2/2021-900000-313

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2021, č. j. 31391-2/2021-900000-313, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Mgr. Radka Buršíka, advokáta, na náhradu nákladů řízení 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shrnutí podstatného průběhu celního řízení

1. Žalobkyně je držitelkou povolení pro použití zvláštního režimu jiného než tranzit, konkrétně režimu konečného užití, vydaného Celním úřadem pro hlavní město Prahu dne

14. 1. 2019 pod č. CZ/EUS19CZ510000000023, se (zpětnou) dobou platnosti od 10. 10. 2018 do 1. 9. 2023 (dále „Povolení zvláštního režimu“).

2. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále „celní úřad“) zahájil dne 10. 8. 2020 u žalobkyně kontrolu po propuštění zboží ve vztahu k vybraným položkám celních prohlášení ze dne 19. 10. 2018, ze dne 26. 11. 2018 a ze dne 25. 6. 2019 za účelem ověření sazebního zařazení, celní hodnoty zboží a dodržování podmínek Povolení zvláštního režimu.
3. Ve zprávě o kontrole ze dne 30. 4. 2021 celní úřad konstatoval, že hodnoceným zbožím byly různé součástky jízdních kol použitých k sestavení elektrokol. Tyto součástky pocházejí z Čínské lidové republiky (dále „ČLR“). Dne 14. 1. 2019 bylo žalobkyni vydáno Povolení zvláštního režimu se zpětnou platností od 10. 10. 2018, které stanovuje podmínky pro osvobození určitých dovezených součástí jízdních kol od antidumpingového cla. Toto osvobození je podmíněno jejich konečným užitím – k montáži elektrokol. Celní úřad měl za prokázané, že tyto součástky byly použity v souladu s povolením k montáži elektrokol.
4. Celní úřad při sazebním zařazování zboží do celní nomenklatury podotkl, že je bezpodmínečně nutné dodržovat zásady stanovené Všeobecnými interpretačními pravidly pro výklad kombinované nomenklatury (dále „VIP“), která jsou obsažena v první části přílohy I. nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, která je každý rok nahrazována. Následně se zabýval tím, zda se v okamžiku propuštění jednalo o součástky jízdních kol (jak bylo deklarováno), což by jej vedlo k zařazení zboží pod číslo 8714 HS, nebo šlo o elektrokola v nesmontovaném nebo rozloženém stavu, resp. o elektrokola, která vykazovala podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku, což by jej vedlo k zařazení zboží pod číslo 8711 HS.
5. Za tímto účelem využil Vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, šesté vydání z roku 2017 (dále „Vysvětlivky k HS“), a Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropské unie 2015/C 076/01 pro rok 2018 a Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropské unie 2019/C 119/01 pro rok 2019 (dále souhrnně „Vysvětlivky ke KN“). Konstatoval, že ve Vysvětlivkách ke KN je u položky 8712 00, tedy u jízdních kol bez motoru, uvedeno, že tato položka zahrnuje nekompletní jízdní kola, která mají podstatné rysy kompletních jízdních kol. Nekompletní jízdní kolo se zařazuje do položky 8712 00, pokud se skládá z rámu, vidlice a alespoň z dvou z následujících prvků: kol, pedálového ústrojí, jednotky řízení, brzdového systému. To označil celní úřad za jednoznačný příklad nekompletního jízdního kola, které se zařazuje jako hotový výrobek. Z důvodu vyloučení subjektivního hodnocení, které součástky v zásilce již dohromady dávají výrobek, který má podstatné rysy elektrokola, a které ještě ne, z důvodu zajištění jednotné aplikace KN a z důvodu podobnosti jízdních kol s a bez motoru (jsou sestaveny ze stejných součástí z hlediska sazebního posouzení, totožný způsob použití při nezapnutí elektromotoru) celní úřad dovodil, že je přiléhavé použít tyto vysvětlivky k položce 8712 00 i ve vztahu k položce 8711. Použitím této analogie dochází podle celního úřadu k zajištění jednotnosti postupu celních orgánů a předvídatelnosti jejich postupu. Následně ve vztahu k předmětným zásilkám celní úřad konstatoval, že všechny tři obsahovaly již v době dovozu vždy stejný počet rámu i vidlic a dále identický počet minimálně 3 ze 4 dalších prvků (vždy brzdy, řídítka, pedálové ústrojí a v případě třetí zásilky i přední a zadní kola). Na základě toho celní úřad dospěl k závěru, že šlo o dovozy nesmontovaných nekompletních

elektrokol, které měly již v době dovozu podstatné rysy výrobků kompletních. Proto je zařadil do položky 8711, konkrétně do podpoložky 8711 60 10 00 s přídatným kódem C 999; v případě výrobce Active Cycles pak s přídatným kódem C 387. Celní sazbu tak vyčíslil na 6 %, konečné antidumpingové clo na 62,1 % a v případě třetího celního prohlášení ještě konečné vyrovnávací clo ve výši 17,2 %.

6. Třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 4. 2021, č. j. 180836/2021-610000-51, č. j. 180836-2/2021-610000-51 a č. j. 180836-3/2021-610000-51 (dále společně „dodatečné platební výměry“) celní úřad žalobkyni doměřil částku smluvního, antidumpingového a vyrovnávacího cla z celního dluhu vzniklého podle čl. 77 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále „celní kodex“), a § 21 odst. 1 zákona č. 242/2001 Sb., celního zákona, v celkové výši 830 418 Kč.
7. Žalobkyně proti všem dodatečným platebním výměrům podala odvolání, v nichž rozporovala aplikaci vysvětlivek, použitou definici elektrokola a užití sazby pro nespolutracující subjekty v ČLR.

Napadené rozhodnutí

8. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 3. 11. 2021 zamítl všechna tři odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům, které potvrdil. Shrnl, že ze zprávy o kontrole vyplývá, že žalobkyně chybně deklarovala jízdní kola s pomocným motorem v rozloženém stavu jako jednotlivé komponenty jízdních kol, čímž obešla povinnost zaplatit antidumpingové a vyrovnávací clo.
9. Žalovaný označil odvolací námitky za poněkud neurčité, přičemž ne vždy bylo zřetelné, co vlastně žalobkyně namítala. Za relevantní pro věc považoval prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2019/72 ze dne 17. 1. 2019, kterým se ukládá konečné vyrovnávací clo na dovoz elektrických jízdních kol pocházejících z ČLR. Žalovaný odmítl argumentaci žalobkyně, že by nebylo možné celní prohlášení měnit, bylo-li zboží propuštěno do navrženého celního režimu. O prohlášení deklaranta při propouštění zboží celní orgány rozhodují pouze v rozsahu údajů v něm uvedených, aniž ověřují jejich správnost. Smyslem celního řízení je propustit zboží do navrženého celního režimu a vybrat celní poplatky. Účelem kontroly po propuštění zboží je ověření správnosti a úplnosti informací z celního prohlášení, což s sebou nese možnost doměřit clo. Bylo-li clo nesprávně vyměřeno, je doměření běžným postupem v souladu s právními předpisy.
10. V návaznosti na druhou odvolací námitku žalovaný posoudil, jak celní úřad zboží sazebně zařadil. Podle žalovaného je ze spisu evidentní, o jaký šlo výrobek, což žalobkyně dříve neučinila sporným. Žalovaný shrnl, že žalobkyně dovážela z ČLR části a součástky jízdních kol, z nichž v Česku montovala elektrokola, která zde prodávala, k čemuž disponovala Povolením zvláštního režimu. Celní úřad posuzoval, zda šlo o jednotlivé části a součástky, nebo o výrobek v nesmontovaném, rozloženém stavu k zařazení jako celku. Žalovaný se ztotožnil s posouzením celního úřadu, který za tímto účelem nenalezl definici pro jízdní kolo s pomocným motorem, takže přihlédl k vysvětlivkám KN pro jízdní kola bez motoru. Rozdíl mezi jízdním kolem bez motoru a jízdním kolem s pomocným motorem je zřejmý již z jejich označení a spočívá v podstatě jen v instalaci pomocného motoru a příslušenství. Použité komponenty jsou totožné, odlišnosti se týkají konstrukce rámu uzpůsobeného

k montáži baterie nebo motoru, jsou-li montovány do rámu. Podle žalovaného je jízdní kolo s pomocným motorem v podstatě jízdní kolo s „něčím navíc“, bylo proto na místě přihlédnout k vysvětlivkám KN pro jízdní kola. Požadované prvky pro posouzení nedokončeného či nekompletního jízdního kola vykazujícího podstatné rysy dokončeného jízdního kola byly v celním řízení ve všech posuzovaných případech dovozu předloženy. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobkyně z dovážených částí kompletovala jízdní kola osázená elektromotorem, který pouze poskytuje podporu v určitém rozsahu rychlosti. Primárně jde o jízdní kola umožňující uvedení do pohybu šlapáním cyklisty, při závadě nebo vybití baterie elektromotoru stále umožňuje jízdu, ač nekomfortní. Žalovaný proto neshledal důvod pro úpravu vysvětlivek pro jízdní kola použitých pro jízdní kola s pomocným motorem. Elektromotor nepovažoval za podstatnou část, o kterou by bylo nutné stávající výčet podstatných součástí tvořících kompletní kolo dle vysvětlivek rozšířit ve vztahu k elektrokolům. Žalobkyně navíc vedle čtyř minimálních prvků předložila i další části a součásti, tudíž se v souhrnu jednalo takřka o kompletní jízdní kola s pomocným motorem.

Shrnutí žaloby

11. Proti napadenému rozhodnutí žalobkyně podala dne 28. 12. 2021 žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), kterou se domáhala jeho zrušení. Namítala, že celní orgány nerespektovaly, že šlo o zcela rozmontovaná elektrokola, na která žalovaný nepřiléhavě a bez opory v zákoně aplikoval interpretační pravidla a vysvětlivky. Žalovaný vycházel z toho, že celní úřad nenalezl případnou definici pro jízdní kolo s pomocným motorem a přihlédl k vysvětlivkám pro jízdní kola bez motoru (zahrnující dle položky 8712 00 i nekompletní jízdní kola). Celní úřad ale ve zprávě o kontrole uvádí, že číslo 8712 (jízdní kola bez motoru) lze z uvažovaných kódů vyloučit, protože žalobkyně součástky jízdních kol používá k montáži elektrokol. Žalovaný nemohl operovat s analogií k nekompletnímu jízdnímu kolu bez motoru.
12. Žalobkyně zdůraznila, že původní nařízení o uložení antidumpingového cla se vztahuje na běžná jízdní kola. Ta se řídí jinými pravidly ohledně původu součástí. Požadavky na mechanická jízdní kola, která mají minimálně 30 % komponent původem mimo ČLR, se liší od požadavků na elektrokola, jejichž všechny komponenty mají v ČLR obvykle původ. Kontrola dokončeného výrobku má výjimku zvláštního užití. Z žalovaným popsaných stěžejních součástí nelze elektrokolo zkompletovat. Odmítla, že by dovážela rozložená jízdní kola, aby je v České republice zkompletovala ve snaze obejít právní předpisy. Všechna žalobkyní vyrobená elektrokola jsou opatřena výrobním štítkem země původu, tj. České republiky. Žalobkyni není z napadeného rozhodnutí jasné, jak měla správně postupovat.
13. Žalobkyně se také domnívá, že nenaplnila podmínky celní sazby pro nespolutracující subjekty v ČLR. V souladu s Povoláním zvláštního režimu dovážela součástky jízdních kol osvobozené od antidumpingového cla. Pokud měly celní orgány za to, že šlo o dovoz smontovaných jízdních kol s pomocným motorem, měly v souladu se zásadami řízení dle § 5 odst. 3 a § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), přihlédnout i ke skutečnostem chránícím práva žalobkyně a posoudit věc podle výrazně nižší sazby antidumpingového cla.
14. Žalobkyně popisuje, že byla aktivní v řízení před Evropskou komisí před zavedením

antidumpingových cel na elektrokola v letech 2017 až 2019. Žalobkyně dlouhodobě spolupracuje s tchajwanskou společností Active Cycles s výrobními závody v ČR. Žalobkyně z této pozice měla dostatečné informace o požadavcích antidumpingových opatření, kterými se sama řídila. V roce 2018 vytvořila pět nových pracovních míst v pražské provozovně, zakoupila nový software a požádala celní správu o Povolení zvláštního režimu, které získala. Ihned po zavedení dočasných antidumpingových opatření v srpnu 2018 zrušila veškeré budoucí objednávky kompletních elektrokol u svých čínských dodavatelů. Aby zachovala kontinuitu, objednala u téhož dodavatele díly pro kompletaci elektrokol. Žalobkyně je malým výrobcem elektrokol s 1,5% tržním podílem v Česku, protože se specializuje na méně běžné typy elektrických kol (skládací a městská elektrokola). Má malé skladové prostory i objem výroby, což vyžaduje, aby objednávala malý počet námořních kontejnerů a obdržela díly, pokud možno, současně. Celní orgány tyto informace vůbec nereflektovaly. Celní úřad v provozovně žalobkyně dne 5. 11. 2021 exekučně zabavil 917 864 Kč, přestože nerozhodl o posečkání úhrady nedoplatku a přestože žalobkyně zdůrazňovala, že okamžité zaplacení nedoplatku může vést k jejímu hospodářskému zániku.

15. Celní orgány postupovaly podle žalobkyně v její věci diskriminačně. Poukázala na to, že s celním úřadem řešila v prosinci 2021 dovoz tří námořních kontejnerů s komponenty pro stavbu 750 jízdních kol, k čemuž doložila veškeré podklady. Celní orgány antidumpingové opatření na tento dovoz neuplatnily. Žalobkyně má za to, že jde o totožné případy jako v letech 2018 a 2019, které jsou předmětem napadeného rozhodnutí.

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nepovažuje za relevantní názor žalobkyně, že ze stěžejních prvků zmiňovaných vysvětlivkami pro posouzení předložených součástí jako jízdního kola s podstatnými rysy nelze elektrokolo sestavit. Žalobkyně na věc nahlíží z pohledu funkčnosti, významné ale je, zda mají předložené části v souhrnu podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, nikoliv zda bude ve složeném stavu plně funkční. Ani při použití příslušných vysvětlivek na jízdní kola bez motoru nepůjde o funkční celek, protože mezi požadovanými prvky chybí například převodové ústrojí, bez něhož je jízdní kolo jen odrážedlem. Užití vysvětlivek žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil. Poprvé v žalobě vznesená námitka diskriminace je nepřípadná.

Replika žalobkyně

17. V replice ze dne 2. 5. 2022 žalobkyně obsáhle zrekapitulovala průběh kontroly, relevantní právní úpravu a podstatu režimu konečného užití. Připomněla, že disponuje Povolením zvláštního režimu, podle něhož je osvobozena od rozšířeného antidumpingového cla pro devět komponentů pocházejících z ČR ke kompletaci elektrokol. Závěry celního úřadu považuje za překvapivé a zasahující do její dobré víry, protože se domnívala, že postupuje v souladu s tímto povolením. To obsahuje jak specifikaci komponentů dovážených do České republiky, tak jejich počet potřebný pro výrobu 1 100 elektrokol a jejich zboží a položkové kódy. Obsah kontejnerových zásilek, jakož i původ zboží v ČR, způsob objednávky i logistické řešení dodávky musely být celnímu úřadu známy již v době vydání povolení. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí přiklonil k závěrům celního úřadu, aniž se zabýval tím, že jiný celní orgán, Celní úřad pro hlavní město Prahu, vydáním Povolení zvláštního režimu aproboval následně realizovaný dovozový a obchodní model žalobkyně.

18. Žalobkyně se dovolává principu legitimního očekávání, podle něhož jsou celní orgány povinny dbát na to, aby při rozhodování shodných či podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Identický obchodní model žalobkyně realizovala i v roce 2021. Po jednání s celním úřadem se žalobkyně dozvěděla, že postupovala s Povolením zvláštního režimu. Nejprve byla sice po celním prohlášení neformálně vyrozuměna, že bude celní úřad postupovat stejně jako v projednávané věci. Celní řízení v prosinci 2021 však skončilo s tím, že žalobkyní deklarované sazební zařazení je správné a že o předložených částech a součástkách nelze uvažovat jako o výrobku předkládaném v nesmontovaném či rozloženém stavu. Tato zásilka byla propuštěna do režimu konečného užití. Žalobkyně situaci považuje za skutkově totožné s výhradou toho, že v nyní posuzovaných případech šlo u každého celního prohlášení o zásilku v jednom kontejneru (i s ohledem na jejich nedostupnost), zatímco v roce 2021 byly součástky ve třech kontejnerech. Svůj odlišný postup celní orgány nijak nezduvodnily. Logistické řešení zásilky podle žalobkyně nemůže mít vliv na její celní povinnosti. Žalobkyně nebyla limitovaná počtem komponentů v jednom kontejneru. Bylo by absurdní, kdyby se její celní povinnost odvíjela od toho, zda výrobce dovezl odpovídající počet dílů všech součástek od stejného dodavatele najednou, nebo zda dovezl odpovídající počet dílů jednotlivých součástek od stejného dodavatele s časovým odstupem. Žalobkyně zařadila položky plně v souladu se sazebním zařazením dle Povolení zvláštního režimu, kam případně mohly celní orgány vložit určité podmínky či omezení.
19. Pokud se zákonodárce rozhodl, že má hospodářský zájem na dovozu konkrétních výrobků za účelem montáže pod celním dohledem, jde o jiný režim, ve kterém jsou od antidumpingového cla osvobozeny veškeré komponenty pro výrobu elektrokol z ČLR, naplní-li zvláštní účel montáže na území EU. Žalobkyně se domnívá, že je aplikace interpretačních pravidel nerozumná a nespravedlivá v situaci, kdy disponovala Povolením zvláštního režimu. Celní orgány pominuly odlišný právní režim antidumpingových opatření týkajících se běžných jízdních kol a elektrokol. Jedná se o dva odlišné výrobky, čemuž odpovídá odlišné sazební zařazení. Na běžná jízdní kola zákonodárce uvalil nařízením Rady č. 2474/93 ze dne 8. 9. 1993, o uložení konečného antidumpingového cla z dovozu jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky do Společenství a o konečném výběru prozatímního antidumpingového cla (dále „nařízení č. 2474/93“), a nařízením Rady (ES) č. 71/97 ze dne 10. 1. 1997, kterým se rozšiřuje konečné antidumpingové clo uložené nařízením (EHS) č. 2474/93 (dále „nařízení č. 71/97“), antidumpingové clo nejen na dovoz kompletních jízdních kol, ale také na dovoz jeho jednotlivých podstatných součástek a umožnil dovoz jednotlivých součástek pouze na základě povolení uděleného celními orgány za účelem montáže pod celním dohledem. U elektrokol ale zákonodárce uvalil antidumpingové clo jen na dovoz kompletních elektrokol, na jednotlivé komponenty nikoliv. Součástky pro jízdní kola s elektrickým pohonem nejsou uvedeny v nařízení Komise (ES) č. 88/97 ze dne 20. 1. 1997 o povolování osvobození dovozu některých součástí jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky od rozšíření antidumpingového cla uloženého nařízením Rady (EHS) č. 2474/93, stanoveného nařízením č. 71/97 (dále „nařízení č. 88/97“). Neplatí proto pro ně ani požadavek 40% podílu součástek, které nepocházejí z ČLR. Popsaná odlišnost podle žalobkyně vylučuje jakoukoliv analogii vedoucí k aplikaci antidumpingových opatření. Navíc pokud by platilo, že určitý počet podstatných částí již tvoří nesmontovaná nekompletní elektrokola, byl by režim konečného užití obsoletní, protože by nebylo možné dovážet potřebné součástky se sníženou sazbou či osvobozené od cla jako individuálně sazebně zařazené a zkompletovat je pod celním dohledem.

Další vyjádření účastníků

20. Žalovaný v duplice ze dne 25. 5. 2022 podotkl, že žalobkyně v replice vznesla argumentaci dosud neuplatněnou v žalobě ani v odvolání. Odmítl, že se měl s Povolením zvláštního režimu vypořádat v napadeném rozhodnutí, protože žalobkyně nic v této souvislosti v odvolání nenamítla. Každopádně podle žalovaného nemá vydané Povolení zvláštního režimu na sazební zařazení zboží a přidělení zbožíového kódu vliv. Toto povolení pouze stanoví určité podmínky a v případě jejich splnění určité výhody. V žádném případě závazně nestanoví, jak bude předložené zboží zařazeno a nevytváří výjimku z interpretačních pravidel. Předložila-li žalobkyně nekompletní jízdní kolo v nesmontovaném nebo rozloženém stavu, které však mělo podstatný charakter kompletního nebo dokončeného výrobku, bylo na místě jej zařadit jako jízdní kolo s pomocným motorem. Žalobkyně směřuje zařazení zboží v rámci celního řízení, v němž je podstatné posouzení předloženého zboží podle interpretačních pravidel, a Povolení zvláštního režimu. Co se týče žalobkyní zmiňovaného dovozu z prosince 2021, žalovaný k němu nemá žádné poklady ani informace, k nimž by se mohl vyjádřit. Je na vůli deklaranta, jak zboží předloží a zařadí. V posuzované věci došlo k doměření cla až na základě kontroly. Nelze předjímat, jaký bude další postup v žalobkyní zmiňovaném případě z roku 2021.
21. Žalobkyně v triplice ze dne 10. 6. 2022 odmítla, že by replikou uplatnila nový žalobní bod. V replice pouze rozvedla stručnou žalobní argumentaci zejména ohledně Povolení zvláštního režimu a porušení principu legitimního očekávání. Obě námitky také vznesla v odvolání. Žalovaný dosud nevysvětlil, jakým způsobem je reálně možné naplnit osvobození od antidumpingového cla, které je podstatou onoho povolení, když určitou kombinaci těchto součástek považuje za výrobek s podstatnými rysy kompletního elektrokola, na něž antidumpingové clo aplikuje. Žalobkyně naplnila smysl a účel právní úpravy nařízení č. 88/97 a Povolení zvláštního režimu vydaného na jeho základě, tedy pod celním dohledem vyrobit/smontovat elektrokola bez další limitace počtu komponentů. Tato kombinace ostatně vychází z objektivní potřeby pro výrobu elektrokola. Jiný logický význam povolení žalovaný nepředestřel. Žalobkyně musí mít reálnou možnost dovézt jednotlivé komponenty pro výrobu elektrokola z ČLR, nezátížené antidumpingovým clem, aby mohla realizovat výrobu elektrokol v Česku. Postup celních orgánů, které vydaly žalobkyni Povolení zvláštního režimu a poté její činnost souladnou s tímto povolením označily za porušení celního režimu, vnímá žalobkyně jako překvapivou a absurdní. S případem z prosince 2021 je žalovaný seznámen, protože ohledně něj žalobkyně komunikovala s jeho vedoucí pracovníci.
22. Žalovaný v kvadruplice ze dne 13. 7. 2022 zopakoval, že odvolací námitky i žaloba byly velmi stručné a neurčité. Bylo na žalobkyni, aby odvolací námitky formulovala srozumitelně, nikoliv na žalovaném, aby v podání (navíc sepsaném advokátem) dohledával, co měla žalobkyně na mysli. To platí například o významu Povolení zvláštního režimu, který nyní žalobkyně vyzdvihuje. Příklad z prosince 2021 není v posuzované věci relevantní, protože se odehrál až po skončení odvolacího řízení. Dovolává-li se žalobkyně zavedené praxe, měla by ji směřovat do pozdějších řízení. Žalobkyně také klade důraz jen na obdobnou skladbu předložených výrobků a opomíjí konečné zařazení v posuzovaných případech, např. na základě vzájemné kompatibility jednotlivých součástek pro montáž konkrétního jízdního kola s pomocným motorem.

Ústní jednání

23. Při jednání před soudem oba účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
24. Zástupce žalobkyně nejprve odkázal na její písemná podání. Připomněl, že ve vztahu k běžným jízdním kolům dováženým z ČLR přijala EU antidumpingová opatření již v roce 1993 v podobě nařízení č. 2474/93. Následně bylo vydáno nařízení č. 71/97, což byla reakce na obcházení nařízení č. 2474/93 tím, že místo celých kol byly dováženy jejich jednotlivé komponenty. Tímto nařízením evropský zákonodárce uvalil antidumpingové clo i na tyto jednotlivé komponenty jízdních kol, které byly pokoutně na území EU sestavovány. Zároveň umožnil formou udělení povolení, aby tyto jednotlivé komponenty byly dováženy do EU a zde smontovány bez antidumpingových opatření. Ve vztahu k elektrokolům z ČLR byla legislativa opožděnější. V roce 2018 bylo uvaleno prozatímní antidumpingové clo na elektrokola a následně bylo toto prozatímní clo nahrazeno konečným. Na to reagovala žalobkyně tím, že požádala o vydání shora uvedené povolení, jehož podstatou je výjimka z antidumpingových opatření na montáž komponentů, které jsou potřebné pro výrobu elektrokola. Žalobkyně je přesvědčena, že v daném případě postupovala v dobré víře zcela v souladu s tímto povolením. Účelem povolení bylo umožnění montáže elektrokol na území ČR pod celním dohledem ve specifickém režimu konečného užití. Proto byl pro žalobkyni překvapující závěr celních orgánů, že sice žalobkyně splnila všechny podmínky dle povolení, ale přesto zařadila dovezené komponenty nesprávně. Tento závěr žalobkyně nesdílí, neboť neodpovídá smyslu a cíli uděleného povolení, které by se tak stalo obsoletní a jeho existence by ztrácela smysl. Zástupce žalobkyně také poukázal na to, že celní orgány k pozdějším dovozům přistupovaly v souladu s postojem žalobkyně.
25. Zástupce žalovaného v první řadě namítl, že žalobkyně v řízení před soudem přdestřela nové důvody, pro které měla dodatečné platební výměry za nezákonné. Upozornil, že vymezení odvolacího přezkumu je dáno § 114 odst. 2 daňového řádu, z něhož plyne, že se odvolací přezkum provádí v rozsahu odvolacích námitek. Odvolání žalobkyně však bylo pojato extrémně úzce. V replice pak žalobkyně rozšiřuje žalobní body po uplynutí žalobní lhůty. Podle žalovaného žalobkyně směšuje různé instituty. Jedno a to samé zboží však musí být sazebně zařazeno vždy shodně bez ohledu na to, kdo ho dováží. Proto žalovaný ani celní úřad nepřihlíželi k Povolení zvláštního režimu. To je základě premisa celého případu. Všechno ostatní, co zmiňovala žalobkyně, na věc fakticky nemá vliv. Povolení zvláštního režimu bylo vydáno v souladu s nařízením č. 88/97. Toto povolení ale neurčuje, jak má být dovezené zboží sazebně zařazeno dle celního sazebníku, a v této věci v podstatě nemá významu. Jeho smysl spočívá primárně v umožnění kontroly kvantitativního omezení stanoveného tímto nařízením ze strany celních orgánů. Rozhodující ve věci bylo, v jakém stavu bylo zboží předloženo celnímu úřadu. Pokud bylo zboží předloženo už ve stavu, který ve světle pravidla 2 a) Všeobecných pravidel pro výklad KN již odpovídá charakteru kompletního, byť nesmontovaného výrobku, pak bylo zboží nezbytné posoudit jako hotový výrobek a povolení se neuplatnilo. V zásadě šlo o jiné zboží (kompletní výrobek), než na které bylo vydáno Povolení zvláštního režimu (jednotlivé komponenty). Pokud by byl jeden měsíc dovezena zásilka s rámy a další měsíc zásilka s řídítky, pak by se toto zboží posuzovalo jako jednotlivé komponenty, nikoliv jako kompletní výrobek. Z obsahu správního spisu nevyplývá nic, co by svědčilo legitimnímu očekávání žalobkyně; ostatně ta odkazovala na pozdější dovozy v roce 2021, z čehož nemůže dovozovat legitimní očekávání k dovozu v letech 2018 a 2019. Nadto ve vztahu k dovozu v roce 2021 neproběhla žádná

kontrola, ale vycházelo se z celních prohlášení žalobkyně, které nebyly ověřovány.

26. Jednatel žalobkyně pro kontext uvedl, že žalobkyně je malým výrobcem s nízkou frekvencí dovozů. Komponenty proto musela z logistických důvodů dovážet v jednom kontejneru. Tím vysvětloval, proč se zde neřeší případy větších výrobců, kteří jsou jinak ve stejné situaci a taktéž obdrželi příslušné povolení. Význam antidumpingových opatření ve vztahu k elektrokolům spočívá v tom, aby se ta přidaná hodnota, která vzniká smontováním komponent, přesunula z ČLR, kde jsou někteří tamní výrobci subvencováni, do Evropy. Za tímto účelem dostali výrobci, včetně žalobkyně, výjimku z antidumpingových opatření. Zástupce žalobkyně označil za absurdní argumentaci žalovaného, podle níž výši cla fakticky určuje to, zda součástka přijede v jednom či ve dvou kontejnerech. Zdůraznil, že dovážené komponenty jsou v návaznosti na pravidla zvláštního režimu pod stálým celním dohledem.
27. Soud nad rámec obsahu správního spisu doplnil dokazování předloženými listinami, zejména samotným Povolením zvláštního režimu, které v předloženém elektronickém správním spisu nedohledal, dále fakturami a platebními výměry k dovozům v roce 2021 (čl. 37–48 a 60–71 soudního spisu) a e-mailovou komunikací z prosince 2021 (čl. 72–73 soudního spisu). K návrhu žalovaného také provedl důkaz závaznou informací o sazebním zařazení zboží, vydanou francouzskými celními orgány dne 8. 3. 2023, z níž žalovaný dovážel, že i elektrokola, která neobsahují motor, se zařazují jako kompletní elektrokola. Ostatní předložené důkazní návrhy (fotografie dovážených zásilek, dokumenty týkající se vymáhání celní pohledávky) soud neshledal pro věc relevantní a pro nadbytečnost je neprováděl.

Posouzení věci soudem

28. Soud ověřil, že žaloba byla podaná včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by musel přihlédnout i bez námítky, neshledal.
29. Soud se nejprve věnoval procesní námitce žalovaného, že žalobkyně některé své argumenty, zejména týkající se významu Povolení zvláštního režimu, neuplatnila v odvolacím řízení a některé vznesla až v replice či později.
30. Žalovanému soud dává za pravdu v tom, že žalobkyně ve svých odvoláních proti dodatečným platebním výměrům argumentovala do značné míry jinak než později v soudním řízení. Povolení zvláštního režimu sice v odvoláních zmiňovala, nezákonnost dodatečných platebních výměrů však neodvítala tak explicitně jako později v soudním řízení z toho, že postupovala v souladu s tímto povolením a jeho účelem a v dobré víře.
31. Ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu nicméně neomezuje rozsah odvolacího přezkumu pouze na vypořádání odvolacích námitek, jak toto ustanovení prezentoval žalovaný při jednání před soudem. Žalovaný se mohl zabývat zákonností dodatečných platebních výměrů i z hledisek, na které nebylo v odvolání poukázáno [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 2. 10. 2015, č. j. 7 Afs 215/2015-194, nebo ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, odst. 42]. Není tedy pravdou, že se žalovaný dopady Povolení zvláštního režimu v odvolacím řízení zabývat nemohl. Na druhou stranu žalobkyně pak

samozřejmě nemůže v soudním řízení žalovanému oprávněně vytýkat, že se touto argumentací v napadeném rozhodnutí podrobněji nezabýval.

32. Dále soud připomíná, že nevznesení určitých námitek v odvolacím řízení nebránilo žalobkyni v tom, aby je uplatnila v řízení před soudem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2017, č. j. 9 Afs 191/2017-62).
33. Pro soudní řízení správní (až na specifické výjimky) platí, že soud přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Tyto žalobní body přitom musí být uplatněny ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). K později uplatněným žalobním bodům nelze již přihlídnout (opět až na specifické výjimky netýkající se nyní projednávané věci).
34. V této věci žalobkyně po uplynutí žalobní lhůty zaslala soudu repliku, v níž podstatně doplnila svoji argumentaci vznesenou v samotné žalobě. Již v samotné žalobě ale žalobkyně poukazovala na to, že součástky jízdních kol v souladu s povolením dovážela osvobozené od antidumpingového cla a že postupovala v souladu s logikou antidumpingových opatření, když nedovážela celá elektrokola z ČLR, ale v reakci na jejich přijetí a po obdržení povolení přesunula výrobu (kompletaci) elektrokol do ČR. Uvedené soud považuje za žalobní body či přinejmenším zárodky argumentace, kterou žalobkyně později rozvinula zejména ve vztahu k Povolení zvláštního režimu v replice a při jednání před soudem. Takový postup je procesně přípustný, neboť již v žalobní lhůtě uplatněnou argumentaci (či její zárodek) lze dále rozvíjet i po jejím uplynutí (na rozdíl od uplatnění zcela nových, na dřívější argumentaci nenavazujících žalobních bodů). Soud pro úplnost podotýká, že žalovaný měl adekvátní možnost na tuto argumentaci reagovat, kterou také plně využil, a to jak ve svých písemných podáních, tak při jednání před soudem.
35. Po věcné stránce soud nejprve konstatuje, že v principu souhlasí s analogickou aplikací vysvětlivek k položce 8712 00, tedy u jízdních kol bez motoru, i na nyní posuzovaný případ a jejich využití při zařazení dovezeného zboží pod položku 8711. Zde soud pro stručnost odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 9. 2022, č. j. 31 Af 2/2022-77, konkrétně jeho část V.A, v němž je na půdorysu prakticky totožné situace přesvědčivě vysvětleno, proč lze na základě vysvětlivek k položce 8712 00 zařadit dovezené součástky kol pod položku 8711, jak učinily celní orgány i v nyní posuzované věci.
36. Stejně tak soud nicméně souhlasí s odkazovaným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové (viz zejména jeho odst. 36–39) v tom, že při celním zařazení elektrokol není možné tuto analogii aplikovat mechanicky a odhlédnout od skutečnosti, že elektrokola odlišuje od běžných jízdních kol v první řadě existence pomocného motoru. Jak přiléhavě konstatoval tamní soud: „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“ (odst. 39).

37. V nyní posuzované věci celní orgány motor za podstatnou součást elektrokola nepovažovaly, a proto se nesprávně nezabývaly tím, zda žalobkyně v celních prohlášeních deklarovala též dovoz motorů do elektrol. Jejich závěr o počtu dovezených nesmontovaných elektrokolech zařaditelných pod položku 8711 je tak přinejmenším předčasný. Soud podotýká, že první celní prohlášení ze dne 19. 10. 2018 ani třetí celní prohlášení ze dne 25. 6. 2019 žádné elektromotory nezmiňuje. Druhé celní prohlášení ze dne 26. 11. 2018 sice ano, ale jednak není zcela zřejmé, že jde o elektromotory použitelné právě pro daný typ dovážených elektrol (srov. odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, odst. 38), byť o tom soud s ohledem na argumentaci žalobkyně v zásadě nepochybuje, jednak tento deklarovaný počet dovezených elektromotorů neodpovídá počtu dovezených elektrol, jak je dopočítaly celní orgány (64 elektrol při prvním dovozu, 25 elektrol v druhém a 50 elektrol v třetím dovozu). Informace vydaná francouzskými celními orgány není pro soud závazná a není ani odůvodněná.
38. Dalším a zásadnějším důvodem, pro který soud shledal napadené rozhodnutí nezákonným, je nedostatečné zohlednění vydaného Povolení zvláštního režimu a jeho smyslu ze strany celních orgánů.
39. Podle čl. 254 odst. 1 celního kodexu režim konečného užití umožňuje, aby bylo zboží z důvodu svého zvláštního účelu propuštěno do volného oběhu s osvobozením od cla nebo se sníženou sazbou cla.
40. Podle čl. 239 nařízení Komise č. 2015/2446 ze dne 28. 7. 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, se povolení k použití režimu konečného užití udělí za předpokladu, že se držitel povolení zaváže, že splní některou z následujících povinností:
- a) použít zboží pro účely stanovené v žádosti o osvobození od cla nebo o snížení celní sazby;
 - b) převést povinnost uvedenou v písmeni a) na jinou osobu za podmínek stanovených celními orgány.
41. Udělení tohoto povolení vytváří výjimku z obecných norem celního práva a toto povolení je pak určující z hlediska existence celního dluhu za dovoz dotčeného zboží [viz např. stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) Tancheva ze dne 3. 6. 2021 ve věci C-825/19, *Beeren-, Wild-, Feinfrucht GmbH*, odst. 31 a 45].
42. Ve věci není mezi stranami sporu, že žalobkyně disponovala tímto povolením, které je nezbytné k tomu, aby byla osvobozena od antidumpingového cla podle čl. 14 nařízení č. 88/97 (k významu vydání tohoto povolení dále srov. rozsudek SDEU ze dne 29. 7. 2010, C-371/09, *Isaac International Limited*).
43. Za dosažení konečného užití dle povolení (viz jeho část IV.) je považována kompletní výroba elektrokola opatřeného jedinečným výrobním číslem. Z povolení dále vyplývá, že dovážené zboží je určeno pro montáž elektrol a jejich následný prodej konečným zákazníkům. V bodě 9 (*Popis předpokládání činnosti*) je specifikováno, jak bude tento dovoz a montáž v České republice probíhat. Dále povolení stanovilo kvantitativní omezení jednotlivých dovážených součástek kol.

44. Mezi stranami není sporné, že podmínky stanovené v povolení, s jejichž splněním citovaná právní úprava i samotné povolení pojí osvobození od antidumpingového cla, žalobkyně dodržela. Žalobkyně dovezla součástky jízdních kol uvedené v povolení, dovezla je za účelem montáže elektrokol, tyto součástky byly pod celním dohledem, žalobkyně nepřekročila stanovená kvantitativní omezení a z dovezených součástí v České republice smontovala elektrokola, a dosáhla tedy konečného užití dle povolení.
45. Žalovaný argumentuje tím, že Povolení zvláštního režimu bylo vydáno k jinému zboží (tj. součástkám určeným pro montáž elektrokola), než které žalobkyně dovezla (fakticky sice šlo o součástky, které byly zahrnuty do povolení, ale sazebně již šlo o nesmontovaná elektrokola). Pokud by žalobkyně dovezla a deklarovala jednotlivé součástky samostatně, povolení by se podle žalovaného aplikovalo. Takový výklad soud považuje za formalistický a nesprávný.
46. V první řadě soud zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat sazební zařazení zboží a posouzení, zda vznikl celní dluh. V tomto ohledu lze přiměřeně vycházet z rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2019, č. j. 1 Afs 166/2018-40, který řešil případ dovozce tabáku, který také deklaroval dovezené zboží pod nesprávným kódem KN, ale současně disponoval povolením se zvýhodněným zacházením z důvodu zvláštního použití zboží.
47. NSS v daném případě uvedl:

„[72] Ke vzniku celního dluhu by nepochybně došlo, pokud by důvodem osvobození zboží od cla bylo jeho sazební zařazení a stěžovatelka by namísto zboží osvobozeného na základě tohoto zařazení dovezla a nechala propustit do volného oběhu jiné zboží, které mělo podléhat clu. Tím by došlo k získání neoprávněné výhody. Je zřejmé, že nesprávné sazební zařazení by mělo v takovém případě potenciál obcházet celní předpisy. Mohlo by být sice omylem, ale stejně tak by mohlo skrývat zisťný úmysl. V takových případech je zcela namístě uzavřít, že nesprávným sazebním zařazením vznikl celní dluh a nezaúčtování dodatečně vyměřeného dlužného cla je možné pouze za podmínek čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

[73] V nyní posuzované věci je ale situace odlišná. **Osvobození od cla uplatňované stěžovatelkou se neodvíjelo od sazebního zařazení dováženého zboží, ale od dodržení podmínek zvláštního celního režimu** podle nařízení Rady č. 1186/2009. **Nezbytnou podmínkou osvobození tedy bylo použití zboží k předepsanému účelu** (provedení zkoušek) a následně jeho úplné zničení pod celním dohledem. Při dodržení těchto zvláštních podmínek unijní normotvůrce nepovažoval za odůvodněné uplatnění obvyklých opatření na ochranu hospodářství v podobě vyměření cla (srov. výše citované body odůvodnění nařízení Rady č. 1186/2009).

[...]

[76] Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěrem žalovaného a krajského soudu, podle nichž vznik celního dluhu způsobila již pouhá skutečnost, že dovezené zboží neodpovídalo číslu KN, resp. konkrétní podpoložce KN uvedené v povolení, a z tohoto důvodu nebylo možné se uvedeného povolení dovolávat. V povolení č. 11CZ166500EU00018 bylo zboží popsáno jako „tabák neodřapíkový, sušený teplým vzduchem“. Byť tento popis je přiřazen v rámci celního sazebníku k podpoložce 2401 10 85 90 KN, a z tohoto důvodu neodpovídá charakteristice dovezeného zboží, není nepravdivý, je-li chápán jako obecná charakteristika dotčeného zboží bez vazby na KN. Zařazení do uvedené podpoložky sice bránila především způsobilost tabáku ke kouření (viz výše část IV.1). Tato odlišnost by byla nepochybně významná, bylo-li by zboží určeno k běžné spotřebě. Pro použití tabáku v režimu testování s jeho následným zničením však žádný význam nemá. Ať již šlo o

tabák nezpracovaný (číslo 2401 KN) nebo tabák ke kouření (číslo 2403 KN) podstatou jeho použití stěžovatelkou bylo v souladu s povolením pouze testování v rámci nastavení parametrů výrobních linek na cigarety s tím, že byl následně zcela zničen.

[77] Nejednalo se tedy o situaci, kdy by popis typu zboží uvedený v povolení č. 11CZ166500EU00018 a následně v celním prohlášení neměl žádnou souvislost se skutečností. Zboží bylo deklarováno pod správným (obecným) označením, pouze číslo sazebníku (2401 KN x 2403 KN), resp. konkrétní podpoložka byly chybné, zboží bylo tedy v zásadě správně označeno co do druhu, zároveň nevznikla pochybnost o množství deklarovaném v celních prohlášeních (srov. přiměřeně rozsudek *Schenker*, body 106 až 108). Nesprávné zařazení do čísla, resp. podpoložky v rámci kapitoly 24 („tabák a vyrobené tabákové náhražky“) bylo důsledkem nesprávné stěžovatelčiny domněnky, podle níž se nejednalo o tabák ke kouření, byl-li určen pro testování, a nikoliv ke spotřebě kouřením. **Stěžovatelka nicméně od počátku pravdivě informovala celní orgány o tom, že bude dovážet tabák za účelem testování výrobních linek k výrobě cigaret. Nesrovnalost z hlediska konkrétního typu tabáku přitom nijak nenarušila režim stanovený nařízením Rady č. 1186/2009. S ohledem na okolnosti lze v tomto konkrétním případě hodnotit stěžovatelčin omyl jako omluvitelný, neboť neměl žádný vliv na rozhodující podmínky povoleného celního režimu, které zakládaly nárok na osvobození od cla.**

[78] Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci jí celní dluh podle čl. 201 odst. 1 písm. a) celního kodexu nevznikl. Podle citovaného ustanovení totiž celní dluh při dovozu vzniká propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu. **V nyní posuzované věci však byly splněny podmínky zvláštního režimu podle nařízení Rady č. 1186/2009, díky nimž dovezené zboží dovoznímu clu nepodléhalo.** Žalovaný proto pochybil, když potvrdil platební výměry ze dne 6. 4. 2016. Stejně tak pochybil krajský soud, když pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného nezrušil.“

(důrazy doplněny krajským soudem)

48. V nyní posuzované věci je situace obdobná. Žalobkyně sice zboží nesprávně sazebně zařadila, v celních prohlášeních jej však popsala obecně správně. Není pochyb o tom, že z její strany nešlo o žádný pokus o získání neoprávněné výhody. Žalobkyně postupovala dopředu avizovaným způsobem, který zcela odpovídal postupu dle vydaného povolení. Smyslem povolení přitom bylo osvobození žalobkyně od antidumpingového cla v případě, že bude dovezené zboží užito způsobem stanoveným v povolení. Jeho účel tak byl naplněn, přičemž nebyl nijak narušen ani nesprávným sazebním zařazením zboží.
49. Cestu k uplatnění uděleného povolení, kterou navrhoval žalovaný, tj. rozdělení součástí do různých přepravních kontejnerů a celních prohlášení tak, aby součástky takto zahrnuté do jednoho prohlášení netvořily ve smyslu celního sazebníku elektrokola, nepovažuje soud za smysluplnou. Zaprvé, ve výsledku by byl dovezen stejný počet součástí a smontováno stejné množství elektrokol, přičemž antidumpingové clo by se dle výkladu žalovaného uplatňovalo výlučně v závislosti na zvoleném logistickém řešení, což nepochybně neodpovídá smyslu přijatých antidumpingových opatření. Zadruhé, okolnost, že je zboží předkládáno v samostatných celních prohlášeních, nemůže sama o sobě zabránit tomu, aby bylo toto zboží kvalifikováno jako výrobky v nesmontovaném nebo rozloženém stavu ve smyslu žalovaným zdůrazňovaného všeobecného pravidla 2 písm. a) pro výklad KN, pokud v okamžiku proclení z dalších objektivních faktorů vyplývá, že toto zboží tvoří jeden celek a je určeno k tomu, aby bylo později sestaveno do jediného zařízení (viz rozsudek SDEU ze dne 27. 4. 2023, C-107/22, zejména odst. 28). Takové umělé rozdělování součástí nemající

jiné hospodářské odůvodnění než právě zisk výhody v podobě osvobození od cla by naopak mohlo být za určitých okolností považováno za obcházení antidumpingových opatření a zneužití práva (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2014, C-155/13, *SICES a další*).

50. Soud si je vědom toho, že se – pokud jde o význam uděleného povolení – zčásti odchyluje od shora citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, s nímž se jinak ztotožnil co do výkladu sazebního zařazení zboží. Soud souhlasí s tam vyslovenými závěry ohledně povolení v tom, že takto udělené povolení nestanovuje sazební zařazení zboží a neosvědčuje správnost sazebního zařazení (ostatně viz výše). Tamní soud však dle názoru zdejšího soudu přehlédl, že smyslem povolení není samo o sobě „*toliko propouštět do zvláštního režimu konečného užití*“ (odst. 42 odkazovaného rozsudku), ale osvobození od cla či přinejmenším snížení sazby cla při splnění stanovených podmínek (viz samotný čl. 254 odst. 1 celního kodexu), a že tedy udělené povolení může mít dopady na výši cla a celního dluhu bez ohledu na sazební zařazení zboží (viz shora citovaný rozsudek NSS 1 Afs 166/2018-40).
51. Pokud jde o námitku porušení legitimního očekávání žalobkyně s odkazem na postup celních orgánů ve vztahu k pozdějším dovozům, zde se soud ztotožňuje s argumentací žalovaného, že přístup celních orgánů k dovozům v roce 2021 logicky nemohl založit jakékoliv legitimní očekávání žalobkyně v letech 2018 a 2019. Navíc z provedeného dokazování nevyplývá, že by celní orgány v roce 2021 skutečně výslovně stejný postup žalobkyně aprobovaly (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 3/2014-40, odst. 63–64).
52. Postup celních orgánů při následném vymáhání předmětné pohledávky není předmětem tohoto soudního řízení. Tím je zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto se k této otázce soud nevyjadřoval.

Závěr a náklady řízení

53. Z výše uvedených důvodů soud pro nezákonnost napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
54. Žalobkyně byla po část soudního řízení zastoupena advokáty. Proto jí náleží náhrada důvodně vynaložených nákladů souvisejících se zastupováním v tomto řízení. Předchozí zástupce žalobkyně, advokát JUDr. Petr Vaněk, učinil ve věci dva úkony dle § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif): převzetí a příprava zastoupení [písm. a)] a sepis žaloby [písm. d)], po 3 100 Kč za úkon. Za tyto úkony náleží též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu). Tento zástupce je dle systému ARES registrován k DPH od 1. 3. 2005. K částce 6 800 Kč je tak třeba připočítat ještě DPH ve výši 21 %, tedy 1 428 Kč.
55. Dále byla žalobkyně při jednání před soudem dne 18. 5. 2023, které svojí délkou ještě nepřesáhlo dvě hodiny, zastoupena advokátem Mgr. Radkem Buršíkem. Za tento důvodně vynaložený úkon jí taktéž náleží náhrada nákladů [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu] ve výši 3 100 Kč, náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč a DPH ve výši 21 % ze součtu těchto dvou částek, neboť tento advokát je společníkem advokátní kanceláře, která je plátcem DPH, jak doložil.

56. Součástí důvodně vynaložených nákladů je dále zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč.
57. Soud tak uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení celkem 15 342 Kč (8 228 Kč + 4 114 Kč + 3 000), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s.).
58. Procesně nezastoupenému žalobci nelze ve vztahu k jím učiněným úkonům přiznat náhradu za tyto úkony paušální částkou dle advokátního tarifu, ale je nutné vycházet z nákladů, které žalobce ve vztahu k těmto úkonům prokáže (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79). Repliku ze dne 2. 5. 2022 i tripliku ze dne 10. 6. 2022 žalobkyně podala sama v době, kdy nebyla zastoupená. Vznik a výši nákladů na tyto úkony žalobkyně neprokázala ani nevyplynávají z obsahu soudního spisu. Soud proto za tyto úkony žalobkyni žádné náklady nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 18. května 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu