



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **PARS Děčín spol. s r. o.**, IČO 61539007, se sídlem Slovanská 44, Děčín, zast. JUDr. Karlem Vlčkem, Ph.D., advokátem, se sídlem U Hostavického potoka 37, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 1756-4/2021-900000-311 a č. j. 12200/2021-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 1. 2023, č. j. 16 Af 19/2021-107,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 1. 2023, č. j. 16 Af 19/2021-107, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud věnuje případu, v němž orgány celní správy doměřily žalobkyni antidumpingové clo za dovoz bezešvých ocelových trubek. Ty byly propuštěny v tuzemsku do volného oběhu s deklarovaným původem v Indii. Následně ale celní úřad dospěl k závěru, že tyto trubky nemohly nabýt nepreferenční původ v Indii, přičemž ve skutečnosti pochází z Čínské lidové republiky. Na čínské ocelové trubky se ovšem vztahuje antidumpingové clo, proto jej žalobkyni celní úřad dodatečně vyměřil.

II. Přehled dosavadního řízení

[2] Žalobkyně nakoupila od indického dodavatele Maxim Tubes company Pvt. Ltd. (dále jen „Maxim Tubes“) bezešvé ocelové trubky, konkrétně „*trubky s kruhovým příčným průřezem bezešvé, z nerezavějící oceli, tažené za studena nebo válcované za studena, trubky pro výrobu tepelných výměníků, 48,3 mm x 2,00 mm x 7006 mm – 279 ks*“. Společnost Maxim Tubes byla zároveň i deklarovaným výrobcem těchto trubek. Celní úřad propustil v tuzemsku zboží do volného oběhu začátkem roku 2017 v souladu s návrhem žalobkyně, a to pod kódem HS 7304 41 00.

[3] Celní úřad pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) provedl mezi lety 2019 a 2020 kontrolu po propuštění zboží do oběhu zaměřenou na údaje o zemi původu zboží. Při kontrole vycházel ze zprávy z vyšetřovací mise Evropského úřadu pro boj proti podvodům (dále jen „OLAF“) ze dne 19. 6. 2019, č. j. OCM (2019)14897-04/07/2019 (dále jen „závěrečná zpráva OLAF“). Z té plyne, že tři šetřené společnosti, mezi nimi Maxim Tubes, dovážely v letech 2016-2018 čínské bezešvé trouby a trubky z nerezavějící oceli do Indie a následně je reexportovaly do Evropské unie, a to bez jakéhokoliv opracování nebo jen s mírným opracováním. Pokud k nějakému opracování v Indii došlo, tak nedostatečného k tomu, aby zboží nabylo indický původ. Exportem zboží s nepravdivým označením původu v Indii tak šetřené společnosti obcházejí povinnost odvést antidumpingové clo, které v případě původu tohoto zboží v Číně činí 71,9 %, zatímco má-li zboží indický původ, konvenčnímu ani antidumpingovému clu nepodléhá. Celní úřad po provedené kontrole uzavřel, že zboží, které žalobkyně dovezla, mělo původ v Číně.

[4] Celní úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 2. 2020, č. j. 200871-8/2019-620000-51, dodatečně vyměřil žalobkyni antidumpingové clo ve výši 360 756 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 2. 2021, č. j. 53503/2020-620000-41, ji celní úřad vyrozuměl o předpisu úroku z prodlení ve výši 34 481 Kč, který vyplýval z uložené povinnosti doplatit uvedené antidumpingové clo.

[5] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 2. 2021, č. j. 1756-4/2021-900000-311, které se týkalo dodatečného platebního výměru na doměření cla (napadené rozhodnutí 1), a ze dne 25. 2. 2021, č. j. 12200/2021-900000-311, které se týkalo úroku z prodlení (napadené rozhodnutí 2), zamítl odvolání proti oběma dodatečným platebním výměrům a potvrdil je.

[6] Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“). V ní namítla prekluzi práva celního úřadu doměřit jí clo. Brojila proti tomu, že žalovaný nesprávně vyložil nařízení 2093¹, z něhož podle ní jasně plyne, že zpracovávání trubek dovezených z Číny do Indie mělo hospodářské opodstatnění a představovalo podstatnou a zásadní změnu výrobku. Neztotožnila se se závěry žalovaného, že zboží dovezené z Indie tam nemohlo získat nepreferenční původ, pokud nebyla splněna podmínka tzv. tarifního skoku (změny tarifního čísla). Tento závěr dovodil žalovaný

¹prováděcí nařízení Komise (EU) ze dne 15. 11. 2017, č. 2017/2093 o ukončení šetření možného obcházení antidumpingového opatření uložených prováděcím nařízením Rady (EU) č. 1331/2011 na dovoz některých bezešvých trubek a dutých profilů z nerezavějící oceli pocházejících z Čínské lidové republiky dovozem zasílaným z Indie bez ohledu na to, zda je u něj deklarován původ z Indie, a o ukončení celní evidence tohoto dovozu uložené prováděcím nařízením Komise (EU) 2017/272

pokračování

formalistickým výkladem čl. 60 odst. 2 celního kodexu² ve spojení s čl. 32 nařízení DA³ a přílohy 22-01 nařízení DA.

[7] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 4. 1. 2023, č. j. 16 Af 19/2021-107, zamítl. K uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro oznámení cla nepochybně došlo. Krajský soud však přisvědčil žalovanému, že lhůta byla prodloužena podle čl. 103 odst. 2 celního kodexu. Celní dluh totiž vznikl v důsledku činu, o němž orgány celní správy učinily správný úsudek, že v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení. Zdůraznil, že právní kvalifikace jednání jako „trestného činu“ provedená celními orgány nepředstavuje určení, že k protiprávnímu jednání podle vnitrostátního trestního práva skutečně došlo, ale že k němu dojít *mohlo*. Pachatelem přitom nemusí být tatáž osoba, která dluží clo. Muselo tedy vzniknout odůvodněné podezření, že došlo k jednání (ne nutně ze strany dlužníka), jehož následkem byl vznik celního dluhu, a že u tohoto jednání mohly být naplněny znaky trestného činu. Krajský soud dal zapravdu žalobkyni, že celní úřad odůvodnil prolomení tříleté lhůty jen velmi stroze. V souladu se zásadou jednotnosti řízení však tuto vadu odstranil žalovaný, který v napadeném rozhodnutí úvahu celního úřadu dostatečně podrobně a srozumitelně doplnil o následující úvahu.

[8] Osvědčení o původu dovezeného zboží v Indii opatřil indický dodavatel Maxim Tubes pro žalobkyni v přímé souvislosti s dovozem zboží do Evropské unie a s jeho předložením v celním řízení. V průběhu kontroly bylo prokázáno, že osvědčení obsahovalo nesprávné či nepravdivé údaje o původu. Je zřejmé, že žalobkyně byla podvedena svým dodavatelem (nebo jinou zahraniční osobou), neboť ten musel vědět, že při celním řízení nebude na základě jím opatřeného osvědčení o původu vyměřeno antidumpingové clo, což se také stalo. Ze strany některé zahraniční osoby či osob, která odeslala dané zboží (trubky) spolu s nepravdivými doklady o jeho původu, byla naplněna subjektivní stránka trestného činu podvodu podle § 209 trestního zákoníku, případně zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, což mohlo být motivováno získáním neoprávněného prospěchu spočívajícího v zakrytí skutečného čínského původu, tedy vyhnutím se antidumpingovému clu, a tedy získáním konkurenční výhody.

[9] Dále krajský soud přisvědčil žalovanému v tom, že z čl. 60 odst. 2 celního kodexu ve spojení s čl. 32 nařízení DA a jeho přílohou 22-01 plyne, že aby mohly ocelové bezešvé trubky a trubky z nerezavějící oceli tažené nebo válcované za studena získat původ v určité zemi, je nezbytné, aby buďto došlo k tzv. tarifnímu skoku, což znamená, že by musely být v té které zemi vyrobeny z jiných výrobků než ze železa a oceli zařazených pod položku 7304, anebo by musely tyto výrobky být vyrobeny z tzv. dutých profilů zařazených do podpoložky 7304 49. K získání indického původu nemohlo postačit, že společnost Maxim Tubes zboží v Indii zpracovala tvářením za studena, protože finální výrobek nebyl odlišně tarifně zařazen a ani nebyl vyroben z dutých profilů. Je pravda, že žalobkyně doložila faktury a certifikáty čínského výrobce ZHEJIANG BOSHENG STAINLESS STEEL MANUFACTURING CO., LTD., a také důkazy o tom, že toto zboží bylo v Indii

² nařízení Evropského parlamentu Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů

³ nařízení Komise (EU) 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

zpracováno (tzv. tvářením za studena). V těchto podkladech je však zboží výslovně označeno jako *bezešvé trubky z nerezavějící oceli*. Ač do Indie dovezené čínské trubky prošly technologicky náročným zpracováním za studena, které vedlo ke změně jejich rozměrů, stále se jednalo o přepracování trubek tarifního čísla 7304 na jiné trubky stejného tarifního čísla.

[10] Judikatura, na niž žalobkyně poukázala a z níž vyplývá, že v některých případech může být opracování zboží podstatného charakteru i v případě, že ke změně tarifního čísla nedojde, není dle krajského soudu aplikovatelná. Je totiž z doby, kdy nebylo účinné obecně závazné nařízení DA (včetně jeho příloh), které podmínku tarifního skoku jednoznačně a závazně zakotvuje.

[11] Žalobkyně byla podle čl. 15 odst. 2 celního kodexu odpovědná za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení. Bylo proto na ní, aby jí deklarovaný původ prokázala, resp. aby vyvrátila pochybnosti o původu zboží založené skutečnostmi plynoucími ze závěrečné zprávy OLAF. To se nestalo.

[12] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že při určování původu dovezených ocelových trubek je určující nařízení 2093. Komise v šetření, které předcházelo jeho vydání, vůbec nehodnotila otázku původu zboží. Zaměřovala se na hospodářskou opodstatněnost dovážení troub, trubek a dutých profilů z Číny do Indie po zavedení antidumpingových cel na toto zboží v roce 2011, a zda tyto praktiky nevedou k obcházení antidumpingových opatření. Z nařízení 2093 podle krajského soudu vůbec neplyne, že k získání indického původu u zboží dovezeného z Číny postačuje tvářením za studena, ke kterému v Indii dochází. Původ zboží v souladu s ustanoveními o původu zboží dle celního kodexu a nařízení DA zkoumal až OLAF. Žalovaný proto zcela správně vycházel primárně ze závěrečné zprávy OLAF. Z ní vyplývá jednoznačný a konkrétními důkazy podložený závěr, že původ zboží deklarovaný žalobkyní je nesprávný. Vzhledem k tomu, že oba unijní orgány prošetřovaly jiné skutečnosti, nemohou být nařízení 2093 a závěrečná zpráva OLAF v rozporu.

[13] Nedůvodnou shledal krajský soud i žalobní námitku, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s tím, že polské a maďarské celní orgány postupují odlišně. Žalovaný vysvětlil, že žalobkyní namítané maďarské případy se zakládaly na odlišném skutkovém stavu, anebo byly příliš nejasné, přičemž maďarské celní orgány posuzovaly pravděpodobně zásilku trubek dovezených společností Maxim Tubes do Evropské unie až v roce 2020, na které se závěrečná zpráva OLAF nevztahuje. Ve vztahu k polským případům uvedl, že důvodem pro nevyměření cla v tomto případě bylo, že se polským celním úřadům nepodařilo ztotožnit zboží dovezené do Polska se zbožím vyvezeným původně z Číny, a není také zřejmé, z jakých konkrétních skutečností polské celní úřady při svém rozhodování vycházely.

[14] Žalovaný též oslovil německé a polské celní orgány s dotazem, zda doměřily veškerá cla určená k výběru přílohami závěrečné zprávy OLAF. Německé celní orgány žalovanému sdělily, že doměřování cla doposud neukončily, přičemž považují závěrečnou zprávu OLAF za závaznou a neprovádějí další šetření. Polské orgány žalovanému sdělily, že indický původ u zboží, jehož skutečný čínský původ indikovala závěrečná zpráva OLAF, nepřehodnotily. Jednak se jim nepovedlo dostatečně ztotožnit zboží v celních prohlášeních se zbožím v závěrečné zprávě, jednak nezjistily ani dostatečné vazby mezi dovozem zboží z Číny do

pokračování

Indie a následným vývozem do Evropské unie. Žalovaný se s touto dichotomií ve vyměřování cla v sousedních členských státech vypořádal tak, že mu není známo, z jakých podkladů polské orgány vycházely, že jejich praxí není vázán, a přiklonil se k praxi německých celních orgánů. Krajský soud je přesvědčen, že žalovaný dostatečně vysvětlil, proč není vázán praxí polských celních úřadů, a věcně se s jeho pohledem ztotožnil.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[15] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] V *prvním stížném bodě* stěžovatelka setrvala na názoru vyjádřeném v žalobě, že jí celní úřad vyměřil clo po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, která neměla být ve smyslu čl. 103 odst. 1 celního kodexu prodloužena. Krajský soud se podle ní námitkami proti prolomení prekluzivní lhůty dostatečně nezabýval, jen poukázal na obecná východiska judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), aniž by zohlednil okolnosti daného případu.

[17] Domnívá se, že na věc má zásadní vliv nařízení 2093. Z něj totiž plyne (a krajský soud tento závěr připustil), že zpracovatelskými operacemi v Indii se výrazně měnil původní čínský výrobek a převážení bylo hospodářsky opodstatněné. Plyne z něj též, že indiští dodavatelé prováděli stejné zpracovatelské operace a uváděli nepreferenční původ trubek v Indii ještě předtím, než bylo na trubky a duté profily z Číny uvaleno v roce 2011 antidumpingové clo. Uváděním původu zboží v Indii tedy zjevně neplynula těmto zahraničním dodavatelům žádná ekonomická výhoda. Nebyli tedy ničím motivováni udávat do celních prohlášení nepravdivé údaje.

[18] V celních prohlášeních tedy indiští dodavatelé uváděli pravdivé (či nezbytně nevědomě nepravdivé) údaje o původu zboží. Obsah nařízení 2093 je ve správnosti jejich postupu musel utvrdit. Komise tudíž vytvořila u zahraničních dodavatelů důvodný předpoklad, že po opracování trubek a dutých profilů za studena v Indii nabude toto zboží nepreferenční původ v Indii. Pouhá možnost, že je u jakéhokoliv zahraničního subjektu dáno zavinění ve formě úmyslu, je zcela vyloučena.

[19] Krajský soud přehlédl, že činy popsané žalovaným jako činy, které mohly být v době svého spáchání důvodem pro zahájení trestního řízení, takovými činy být vůbec nemohly, a to ani potenciálně, protože zjevně zcela chybí složka zavinění (nutná pro závěr o spáchání trestných činů podvodu či kráčení daně). S takto formulovanou námitkou (tedy že se tvrzené trestné činy vůbec stát nemohly) se krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal, a zatížil jej tak vadou nepřezkoumatelnosti. Opomněl zohlednit legitimní očekávání indických dodavatelů, že nepáchají žádný trestný čin.

[20] V souvislosti s námitkou prekluze práva celního úřadu stanovit clo navrhla stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu položit SDEU předběžnou otázku.

[21] Námitkou uvedenou pod *druhým stížným bodem* stěžovatelka brojila proti tomu, že se krajský soud vůbec nezabýval výkladem čl. 32 nařízení DA. Nevysvětlil, zda se toto ustanovení použije také na případy, v nichž dojde k podstatnému opracování, aniž by došlo k tarifnímu skoku. Stěžovatelka má za to, že výčet pravidel pro určení původu zboží podle čl. 32 nařízení DA je demonstrativní a že ke změně původu zboží může dojít i bez tarifního skoku.

[22] Ve *třetím stížném bodě* stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že z nařízení 2093 nelze vyvozovat závěry o původu zboží, protože to nebylo předmětem zjištění Komise. V této otázce nepanuje mezi soudy členských států Evropské unie shoda. Krajský soud nezohlednil skutečnosti, ke kterým soudy jiných členských států přihlížely, což způsobuje nesprávnost jeho závěru.

[23] Stěžovatelka poukázala na rozhodnutí Spolkového finančního dvora ze dne 22. 8. 2022, sp. zn. VII B 157/21, jímž tento německý soud zrušil rozhodnutí o doměření cla v obdobné věci právě s odkazem na nařízení 2093 – opracování dutých profilů za studena vedlo k významné kvalitativní změně, a tudíž ke změně původu zboží. Také polské celní orgány podle stěžovatelky zastávají a uplatňují tento výklad a stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud oslovil polské celní úřady, zjistil jimi zastávaný postup a obstaral relevantní rozhodnutí. Navrhla také, aby Nejvyšší správní soud v zájmu jednoty rozhodování unijních soudů zjistil, jak v obdobných případech postupují jiné členské státy.

[24] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. K prvnímu stížnému bodu uvedl, že ze spisu nelze dovodit vyloučení trestní odpovědnosti zahraničních osob. Zahraniční osoby si nutně musely být vědomy, že přepracování čínských trubek na trubky kvalitnější a jiných rozměrů k získání indického původu nevede. Zároveň byly motivovány k tomu tvrdit indický původ trubek, protože na čínské trubky bylo už v době propuštění zboží do volného oběhu (6. 1. 2017) uvaleno antidumpingové clo. Nařízení 2093 oproti tomu účinné nebylo a stěžovatelka nesprávně vyhodnotila jeho obsah ve svůj prospěch. To totiž nijak neřeší nepreferenční původ zboží vyváženého z Indie, nemohlo proto založit legitimní očekávání indických vývozců a ani unijních dovozců, že opracování trubek tažením a válcováním za studena v Indii založí tomuto zboží nepreferenční původ. Nařízení 2093 „pouze“ formuluje celní politiku Evropské unie ve vztahu k Indii.

[25] S termínem *duté profily* nařízení 2093 vůbec nepracuje. Komise zjistila, že indiští vývozcí v Číně pořizovali jen *trouby* a *trubky*. Veškeré úvahy o tom, že indiští vývozcí nakupovali v Číně duté profily, jsou proto zcela chybné.

[26] Ke druhému stížnému bodu uvedl, že je podle něj výčet v čl. 32 nařízení DA taxativní. Pravidla původu zboží dovezeného stěžovatelkou jsou založena na změně sazebního zařazení, je jimi jasně určena položka, na kterou se toto pravidlo vztahuje, a je přesně vymezena operace dostačující ke změně původu. Čl. 60 odst. 2 celního kodexu je velmi abstraktní, proto může Komise dle čl. 62 a 284 celního kodexu přijímat podrobná pravidla pro stanovení původu pro konkrétní zboží. To závazně učinila v čl. 32 nařízení DA a v jeho příloze 22-01. Aplikovaná právní úprava byla vydána za účelem jednotné aplikace na území Evropské unie, nikoliv jako vyvratitelná domněnka.

pokračování

[27] K třetímu stížnému bodu doložil žalovaný nově získané důkazy – výsledky komunikace s OLAF. Z nich je dle žalovaného patrné, že členské státy antidumpingová cla doměřují a vybírají. Několik odlišných závěrů některých orgánů členských států ve vztahu k závěrečné zprávě OLAF nevypovídá nic o jinak jednotné správní praxi. Odlišné závěry byly způsobeny především chybnou interpretací platné právní úpravy (nařízení 2093). Sám stěžovatelčin dodavatel (indický dovozce) ve vyjádření doloženém stěžovatelkou v průběhu správního řízení uvedl, že dovážel z Číny trouby a trubky s konečnou úpravou za tepla, a nikoliv duté profily. Žalovaný tedy měl listinnými důkazy předloženými odvolatelem (vedle obsahu závěrečné zprávy OLAF) doloženo, jaký byl vstupní materiál pro výrobu trubek společností Maxim Tubes.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[28] Kasační stížnost byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[29] Kasační stížnost je důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve věnoval námitce, podle níž krajský soud vyložil nařízení DA příliš formalisticky a patřičně se nevypořádal se spornou otázkou, zda je možné, aby zboží nabylo nepreferenční původ podle čl. 32 nařízení DA, aniž by došlo k tarifnímu skoku.

[31] Podle čl. 60 odst. 2 celního kodexu *zboží, na jehož výrobě se podílí více než jedna země nebo jedno území, se považuje za zboží pocházející ze země nebo území, kde došlo k jeho poslednímu podstatnému hospodářsky odůvodněnému zpracování nebo opracování, které bylo provedeno v podnicích k tomu vybavených a které vyústilo v nový výrobek nebo představuje důležitý stupeň výroby.*

[32] Podle čl. 62 celního kodexu *Komisi je svěřena pravomoc přijímat akty v přenesené pravomoci v souladu s článkem 284, kterými se stanoví pravidla, podle nichž se zboží, u něhož je nezbytné určit nepreferenční původ pro účely použití opatření Unie uvedených v článku 59, považuje za zcela získané v jedné zemi nebo na jediném území nebo za zboží, k jehož poslednímu podstatnému hospodářsky odůvodněnému zpracování nebo opracování, které bylo provedeno v podnicích k tomu vybavených a které vyústilo v nový výrobek nebo představuje důležitý stupeň výroby, došlo v jedné zemi nebo na jediném území, podle článku 60.*

[33] Podle čl. 32 nařízení DA *se má za to, že u zboží uvedeného na seznamu v příloze 22-01 došlo k poslednímu podstatnému zpracování nebo opracování, které vyústilo v nový výrobek nebo představuje důležitý stupeň výroby, v zemi či na území, kde jsou splněna pravidla stanovená v uvedené příloze nebo která/které je těmito pravidly určena/určeno.*

[34] Z kapitoly 73 přílohy 22-01 nařízení DA plyne, že se země původu stanoví dle základních pravidel. U položky 7304 41 HS⁴ je uvedeno základní pravidlo, že zboží *Trouby, trubky a duté profily, bežešvé, ze železa (jiného než litiny) nebo z oceli tažené za studena nebo válcované za studena (úběrem za studena)* nabude zemi původu CTH nebo změnou dutých profilů položky 7304 49. Zkratka CTH přitom dle glosáře přílohy 22-01 znamená *změnu daného čísla přesunutím z jakéhokoli jiného čísla*.

[35] Pro úplnost Nejvyšší správní soud též podotýká, že dle čl. 3 odst. 1 písm. a) nařízení o celní a statistické nomenklatuře *každá podpoložka KN má osmimístný číselný kód, přičemž, prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům a položkám nomenklatury harmonizovaného systému*.

[36] Krajský soud se výkladem čl. 32 nařízení DA navzdory tvrzení stěžovatelky zabýval. Vysvětlil, že ačkoliv SDEU v rozsudku ze dne 11. 2. 2010 ve věci C-373/08, *Hoesch Metals and Alloys GmbH*, připustil, že zpracování a opracování zboží může být významné, ač nedojde ke změně tarifního čísla, jedná se o judikaturu již neaplikovatelnou, neboť nyní přímo aplikovatelné nařízení DA závazně určuje dva způsoby, jimiž může zboží položky HS 7304 41 nabýt původ. Z hlediska určení původu dovezeného zboží krajský soud zcela akceptoval závěry žalovaného, podle něž nemohlo zboží nabýt indický původ operacemi provedenými v Indii, neboť jejich výsledkem nebyl tzv. tarifní skok (zboží dovezené z Číny do Indie i zboží vyvezené z Indie do Evropské unie shodně spadají pod položku HS 7304) a ani nebylo vyrobeno z dutých profilů podpoložky HS 7304 49.

[37] Nejvyšší správní soud se s tímto zdůvodněním neztotožňuje. Vychází především z rozsudku SDEU ze dne 21. 9. 2023 ve věci C-210/22, *Stappert*. V něm se SDEU zabýval platností základního pravidla pro určení původu zboží, které je stanoveno v nařízení DA pro zboží podpoložky HS 7304 41. Právě do této podpoložky harmonizovaného systému bylo zařazeno zboží dovezené stěžovatelkou. SDEU v uvedené věci vyložil aktuálně účinnou právní úpravu (tedy zejména čl. 60 odst. 2 a čl. 62 celního kodexu a nařízení DA), která je aplikovatelná i na věc projednávanou Nejvyšším správním soudem. Potvrdil přitom, že závěry dřívější judikatury, podle níž Komise sice disponuje určitým prostorem pro uvážení, pokud jde o stanovení podrobnějších pravidel určení původu konkrétního druhu zboží, ovšem přijatá pravidla nemohou být založena na zjevně nesprávném posouzení ve vztahu ke kritériím obsaženým v čl. 60 odst. 2 celního kodexu, se uplatní i za účinnosti nového právního rámce. Zdůraznil, že přepracování zboží, v jehož důsledku nastane tzv. tarifní skok, svědčí o tom, že došlo k podstatnému zpracování či opracování zboží ve smyslu čl. 60 odst. 2 celního kodexu. K tomu však může dojít i v případech, kdy v důsledku provedených operací nedochází k tzv. tarifnímu skoku.

⁴ Dle kapitoly 2.1 zařazení zboží do čísel a položek harmonizovaného systému se řídí všeobecnými pravidly pro výklad harmonizovaného systému (HS) a příslušnými poznámkami k třídám, kapitolám a položkám uvedeného systému. Uvedená pravidla a poznámky jsou součástí kombinované nomenklatury, která je stanovena v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

pokračování

[38] SDEU vyšel z toho, že základní pravidlo aplikující se na zboží podpoložky HS 7304 41 má dvě alternativy: pravidlo tzv. tarifního skoku je doplněno pravidlem, že změnu původu zboží zakládá i zpracování dutých profilů podpoložky HS 7304 49. Právě tato druhá alternativa základního pravidla vztahující se na duté profily podpoložky HS 7304 49 zakládá neodůvodněnou nerovnost. V důsledku ní se totiž jinak přistupuje k situaci, kdy dutý profil podpoložky HS 7304 41 vznikne úpravou za studena dutého profilu podpoložky HS 7304 49, a jinak k situaci, kdy trouba či trubka podpoložky HS 7304 41 vznikne úpravou za studena z jiné trouby či trubky podpoložky HS 7304 49, ačkoliv v obou situacích je povaha zpracovatelských operací obdobná a vlastnosti vstupního a výstupního zboží jsou odlišné. Odkázal na nařízení 2093, v němž je konstatováno, že „*tváření za studena prováděné v Indii podstatně pozměňuje výrobek a nevratně mění jeho základní vlastnosti. Při tomto postupu výrobek mění své rozměry a své fyzické, mechanické a metalurgické vlastnosti.*“ SDEU dovedl neplatnost základního pravidla obsaženého v nařízení DA platného pro zboží podpoložky HS 7304 41 pro rozpor s čl. 60 odst. 2 celního kodexu, a to v rozsahu, v němž vylučuje, aby vliv na původ zboží mělo opracování trub a trubek podpoložky HS 7304 49 za studena, jehož výsledkem jsou trouby a trubky spadající do podpoložky HS 7304 41. SDEU závěrem vysvětlil, že základní pravidlo pro určení původu, které se vztahuje na duté profily podpoložky HS 7304 49, musí být rozšířeno rovněž na trouby a trubky podpoložky HS 7304 49.

[39] Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, podle něž argumentace stěžovatelky, která poukazuje na rozsah zpracování a opracování zboží společností Maxim Tubes v Indii, je irelevantní, jelikož v jeho důsledku nedošlo k tzv. tarifnímu skoku. Aktuální judikatura SDEU naopak dovedla, že pravidla původu stanovená v nařízení DA je třeba konfrontovat s podmínkami uvedenými v čl. 60 odst. 2 celního kodexu, jak to vyžadovala judikatura týkající se předchozího právního rámce upravujícího pravidla určení původu.

[40] Pro posouzení původu zboží dovezeného stěžovatelkou na celní území Evropské unie je plně aplikovatelný závěr, k němuž dospěl SDEU v rozsudku *Stappert*. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 25 a opakovaně na str. 26 uvedl, že po vyhodnocení listin založených ve správním spisu má za prokázané, že zásilka trubek propuštěná do volného oběhu na základě celního prohlášení stěžovatelky (trubky podpoložky HS 7304 41) byla vyrobena v Indii z čínských trubek dokončených za tepla (podpoložka HS 7304 49), které společnost Maxim Tubes pořídila u čínského dodavatele a které byly vyrobeny v Číně. Podle rozsudku *Stappert* přepracování trubek podpoložky HS 7304 49 na trubky podpoložky HS 7304 41 má za následek, že výsledné zboží má původ v zemi, kde došlo k opracování, které založilo tuto změnu tarifního zařazení. V daném případě bylo toto opracování provedeno v Indii v zařízení společnosti Maxim Tubes. Trubky dovezené stěžovatelkou na celní území Evropské unie z Indie tedy mají indický původ. Rozsudek krajského soudu, stejně jako napadené rozhodnutí 1 jsou nezákonné.

[41] Za této situace nemá význam zabývat se dalšími kasačními námitkami. Závěr o prolomení základní prekluzivní lhůty pro dodatečné zúčtování cla byl založen na tom, že některá ze zahraničních osob se dopustila protiprávního jednání, jehož podstatou bylo zajištění a předložení dokladu o původu zboží, který obsahoval nepravdivý údaj, že zboží je

indického původu. Jak ovšem vyplývá z výše uvedeného, takový údaj není nepravdivý a je v souladu s nařízením DA, jak bylo vyloženo SDEU v rozsudku *Stappert*. Tím je tedy zbořena celá konstrukce protiprávního jednání zakládajícího podezření ze spáchání trestného činu, na níž je napadené rozhodnutí 1 postaveno. Vzhledem k tomu, že ústřední otázka týkající se původu zboží byla pro účely nyní projednávané věci plně objasněna SDEU, je bez významu, jak v minulosti postupovaly celní orgány jiných členských států Evropské unie v obdobných případech.

V. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Ačkoliv již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí 1, nepostupoval Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 2 s. ř. s. Předmětem řízení je totiž rovněž napadené rozhodnutí 2, přičemž krajský soud se ve svém rozsudku nezabýval otázkou, zda nezákonnost napadeného rozhodnutí 1 má za následek nezákonnost rozhodnutí 2. Nejvyšší správní soud nemůže tuto chybějící úvahu nahradit (touto právní otázkou se ostatně v současnosti zabývá rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 292/2018).

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu