



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **J. Z.**, zastoupen JUDr. Janem Slunečkem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 48, Louny, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2018, č. j. 15504-2/2018-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2019, č. j. 62 Af 50/2018 – 63,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2019, č. j. 62 Af 50/2018 – 63, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 4. 4. 2018, č. j. 15504-2/2018-900000-311, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Jana Slunečka, na náhradě nákladů řízení 18.200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) na základě kontroly po propuštění zboží doměřil žalobci 364 dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 3. - 14. 9. 2017 dovozní clo v celkové výši 2.595.616 Kč (resp. dvěma z těchto rozhodnutí vyměřil přeplatek na cle ve výši 666 Kč) ze zboží, které bylo předtím propuštěno do volného oběhu a žalobcem sazebně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury KN 8547 20 00 (Izolační části a součásti z plastů), jíž v rozhodných letech 2014 a 2015 odpovídala celní sazba

3,7 %. Celní úřad dovážené zboží rozdělil do třech skupin: 1) Teplem smrštitelné trubičky pro spojení kabelů, které zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury KN 3917 32 00, resp. v případě trubiček opatřených termoplastickým lepidlem KN 3917 39 00 (Ostatní trubky potrubí a hadice) se sazbou cla 6,5 %; 2) Teplem smrštitelné krytky konců kabelů, které zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury KN 3926 90 97 (Ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914) se sazbou cla 6,5 %; a 3) Teplem smrštitelné kabelové čepičky pro tlakované kabely opatřené ventilkem, které zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury KN 8481 30 99 (Kohouty, ventily a podobná zařízení pro potrubí, kotle, nádrže, vany nebo podobné výrobky, včetně redukčních ventilů a ventilů řízených termostatem) se sazbou cla 2,2 %. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím ve vztahu ke zboží zařazenému do skupin 1 a 2 zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. O odvolání proti dvěma platebním výměrům ve věci zboží zařazeného do skupiny 3 rozhodl jiným samostatným rozhodnutím.

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl. Ve shodě s žalovaným konstatoval, že pro zařazení do položky KN 8547 (*„Izolační části a součásti pro elektrické stroje, přístroje nebo zařízení, vyrobené zcela z izolačních materiálů...“*) je nezbytným předpokladem, aby dané zboží bylo součástí elektrického stroje, přístroje nebo zařízení. Dle žalobce se zboží používá pro spoje konektorů, které však nejsou dle žalovaného elektrickým strojem, přístrojem ani zařízením. Úvaha žalovaného, že *„stroje lze obecně definovat jako celky, které mění jeden druh energie na druhou nebo jsou určeny k pohonu, potom konektor v podobě kontaktu, tuto definici nenaplňuje“*, je dle krajského soudu na první pohled logická a dobře hájitelná a žalobce v žalobě neuplatnil konkrétní argumentaci, která by tuto úvahu zpochybňovala. Také krajský soud vnímá výrazy „elektrický stroj, přístroj nebo zařízení“ jako komplexní výrobky, jejichž podstata fungování není zcela banální (jako typicky právě u konektorů). Skutečnost, že konektor je zařízením, nevyplývá ani z žalobcem odkazovaného prováděcího nařízení Komise č. 277/2013, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. Konektor jistě může být součástí zařízení a často tomu tak skutečně i bude. Ochranné koncovky či bužírky mohou být používány společně s kabely, které chrání či přímo izolují vodivé prvky (elektrické vodiče), tím však nelze automaticky dospět k závěru, že se zboží stane součástí zařízení ve smyslu položky KN 8547. Konektor se neskládá z žádných jiných komponentů; jestliže se zboží používá s konektorem, který je jednoprvkovým komponentem, potom zboží nemůže být z logiky věci hodnoceno jako „část a součást“ takového konektoru.

[3] Krajský soud neshledal, že by žalobci byla založena dobrá víra ve správnost sazebního zařazení daného zboží nezávaznými vyjádřeními Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 7. 12. 2010, č. j. 15577/2010-060100-22 a ze dne ze dne 8. 3. 2011, č. j. 2212/2011-060100-22. Oproti nyní posuzovanému zboží je zboží v nezávazných vyjádřeních vymezeno obecně („izolace“), resp. odlišně („izolace optického kabelu“) od toho, jak žalobce označil zboží v celních prohlášeních („ochranné koncovky“). Argumentaci dobrou vírou v uvedená nezávazná vyjádření (jimž by byl krajský soud připraven jistou závaznost jinak přiznat) není tudíž namístě.

[4] Ve vztahu k závazným informacím belgických orgánů č. BE D.T.300.513 a BE D.T.278.223 o sazebním zařazení zboží do položky KN 8547 se krajský soud ztotožnil s žalovaným, že výrobky v závazných informacích nejsou trubičkami ani krytkami na konektory, ale jsou čepičkami na konce kabelů, a to ještě pouze v některých případech doplněné ventilkou. Jedná se tudíž o zcela rozdílné výrobky.

[5] Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku, že žalobce jednal v dobré víře ve správnost nezávazných vyjádření a splnil tak podmínky pro liberaci podle § 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex

Společenství (dále jen „celní kodex Společenství“). Podle tohoto ustanovení příslušné orgány neprovedou dodatečné zaúčtování dovozního cla jen, pokud jsou současně splněny tři podmínky. Clo nesmí být vybráno následkem chyby ze strany celních orgánů; chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, tato osoba musela dodržet všechna ustanovení právních předpisů týkající se jejího celního prohlášení. Nezávazná vyjádření ani závazné informace odkazované žalobcem se ovšem na nynější věc nemohou vztahovat, jak již krajský soud naznal výše. Pokud žalobce měl vskutku zájem o „předběžné posouzení“ sazebního zařazení, pak měl žádost o nezávazné vyjádření formulovat tak, aby odpovídala výrobkům nyní posuzovaným.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Dle stěžovatele krajský soud vycházel z nesprávného závěru, že zboží je popsáno v nezávazných vyjádřeních tak, jak je popsal stěžovatel v žádostech o jejich vydání. Tak tomu ovšem není. Zboží bylo v žádostech popsáno řádně a doloženo odpovídajícími přílohami. Po podání žádosti o nezávazná vyjádření obdržel stěžovatel písemnost potvrzující přijetí žádosti a obsahující informaci, že pokud by žádost neobsahovala všechny náležitosti, bude stěžovatel vyzván k jejímu doplnění. Závěr krajského soudu, že vyjádření obsahující sazební zařazení zboží do položky KN 8547 nelze považovat za chybu, které se dopustil celní orgán, je tudíž nesprávný. Podmínky pro liberaci podle § 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu Společenství jsou proto naplněny.

[7] Stěžovatel taktéž nesouhlasí se závěrem, že konektor není zařízením. Prováděcí nařízení Komise č. 277/2013, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, zařazuje popsanou a vyobrazenou izolační součást konektoru do položky KN 8547 a považuje tudíž konektor za zařízení. I sám žalovaný od názoru, že konektor není zařízením, později ustoupil a na str. 15 rozhodnutí ze dne 12. 11. 2018, č. j. 46774-44/2018-900000-311, jej označil za nesprávný. O tom, že konektor je zařízením, svědčí i skutečnost, že celní správa vydala závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. CZ BTI 37/121247/2018-580000-04/01, podle níž se izolační části konektorů zařazují do podpoložky KN 8547 20 jako izolační části přístrojů a zařízení.

[8] K závazným informacím belgických orgánů krajský soud nepřihlédl s tím, že z ničeho neplyne, že by byly vydány k totožnému zboží. V obou případech se však jedná o výrobek prakticky shodný – teplem smrštitelnou plastovou hadičku, která může izolovat jak volný konec kabelu, tak konec opatřený konektorem. Používá se stejně, tj. nasadí se na konec kabelu, zahřátím dojde ke smrštění a tím i izolaci části od okolního prostředí. I v tomto případě tedy krajský soud pochybil.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že poskytování nezávazných informací o používání celních předpisů, které mělo v rozhodné době základ v čl. 11 odst. 1 celního kodexu Společenství, není procesně nijak blíže upraveno. Formální stránku žádosti celní orgány nezkoumají, zpravidla postačí, pokud je žádost podána existující osobou, která poskytne kontakt pro zaslání odpovědi, obvykle e-mailovou adresu. Nezávazná vyjádření jsou dílem celních orgánů, nicméně vycházejí z údajů poskytnutých stěžovatelem, z nichž celní orgán vybral ty, které vyhodnotil jako relevantní. Proti obsahové stránce vyjádření měl stěžovatel brojit bezprostředně po jejich vydání, a nikoliv až nyní s odstupem několika let. Za této situace krajský soud zcela správně vyhodnotil, že nezávazná vyjádření se obsahově nevztahují k nyní posuzovanému zboží. Závazná informace o sazebním zařazení zboží (na niž odkazuje stěžovatel ž v kasační stížnosti) se týká zcela jiného zboží, jejím předmětem je plochý, obdélníkový funkčně nedílný izolační a konstrukční komponent konektoru, oproti nyní posuzovanému izolačnímu doplňku kontaktu,

kteřý však není nezbytný pro funkci konektoru. Také rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2018 se týká zcela jiného výrobku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný při celním zařazení zboží postupoval zejména dle nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Toto nařízení zavedlo tzv. kombinovanou nomenklaturu (KN), která je založena na mezinárodní Úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, známém jako harmonizovaný systém (HS). Kombinovaná nomenklatura představuje společný celní sazebník a od zařazení zboží do tříd, kapitol, čísel, položek a podpoložek KN se odvíjí konečná výše cla dovezeného zboží. Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury a jednotlivé celní sazby KN obsahuje příloha I tohoto nařízení, která je každoročně aktualizována prováděcím nařízením. V nyní posuzované věci byla příloha I nařízení č. 2658/87 aplikována ve znění prováděcího nařízení Komise č. 1001/2013 (pro rok 2014) a ve znění prováděcího nařízení Komise č. 1101/2014 (pro rok 2015), ve vztahu k posuzované věci nejsou mezi uvedenými prováděcími nařízeními rozdíly.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve bude věnovat úvahám žalovaného při zařazení obou skupin zboží do jednotlivých podpoložek KN, tyto úvahy bude posléze konfrontovat s nezávaznými vyjádřeními a závaznými informacemi, na které odkazuje stěžovatel.

[14] Žalovaný vycházel při zařazení obou skupin zboží z všeobecných pravidel pro výklad KN, podle nichž jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám. Pro zařazení do položky KN 8547 tedy musí zboží naplnit svými vlastnosti znění tohoto čísla („Izolační části a součásti pro elektrické stroje, přístroje nebo zařízení, vyrobené zcela z izolačních materiálů...“). Předmětné zboží je vyrobeno zcela z izolačního materiálu, žalovaný však dospěl k závěru, že zboží není strojem, přístrojem ani zařízením ve smyslu uvedené položky. Zařízením pak není dle žalovaného ani konektor, s nímž se dle stěžovatele předmětné zboží používá. Argumentaci žalovaného podrobně shrnul krajský soud (viz výše), a stěžovatel s ní v kasační stížnosti věcně nepolemizuje. Toliko odkazuje na evropské nařízení a dokumenty, které mají závěr žalovaného vyvracet. Je proto nutné se blíže zabývat právě jejich obsahem.

[15] Skutečnost, že konektor je zařízením, má dle stěžovatele vyplývat z prováděcího nařízení Komise č. 277/2013, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. Dle tohoto nařízení se do kódu KN 8547 20 00 mezi izolační části a součásti z plastů zařazuje izolační tělo konektoru (výrobek z plastu s několika malými otvory), které je určeno k izolaci a uchycení elektrických drátů se spoji (koncovkami) nebo kontaktními prvky na konci. Z uvedeného vyplývá, že zařízením nebo součástí zařízení je izolační tělo konektoru s několika malými otvory k izolaci a uchycení elektrických kabelů. Jak však podotkl krajský soud, v případě stěžovatelem deklarovaného zboží (ochranné koncovky či trubičky, které mohou být používány jako ochrana či izolace kabelů) nelze mechanicky přijmout závěr, že se zboží stane součástí zařízení. Z nařízení

tedy sice plyne, že konektor může být zařízením. Nelze z něj ovšem dovodit sazební zařazení nyní posuzovaného zboží – izolačního doplňku kontaktu, který pro funkci konektoru nezbytný není.

[16] Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 11. 2018, č. j. 46774-44/2018-900000-311, argumentuje stěžovatel až v kasační stížnosti. Je ovšem pravda, že v něm žalovaný opustil striktní závěr, že konektor nemůže být za žádných okolností zařízením. Izolační vložky 22-96 pinových několikaprvkových automobilových konektorů vyhodnotil jako zařízením. To však na uvedeném hodnocení ničeho nemění. To stejné platí i pro závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. CZ BTI 37/121247/2018-580000-04/01 (silikonové izolační vložky pro automobilové konektory). Třebaže tedy složitější víceprvkové konektory mohou být zařízením ve smyslu kódu KN 8547, závěr, že stěžovatelem deklarované zboží je součástí právě takového zařízení, z ničeho nevyplývá.

[17] Ve vztahu k sazebnímu zařazení první skupiny zboží (teplem smrštitelné trubičky pro spojení kabelů) žalovaný správně poukázal na nařízení Komise č. 1967/2005, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. Dle tohoto nařízení se do podpoložky KN 3917 32 39 zařazují tepelně smrštitelné plastové trubky z polyvinylidenfluoridu (PVDF), bezešvé, nevyztužené, přibližně o délce 25 mm a průměru 9 mm. Působením tepla se smrští a dokonale obepnou jakýkoli předmět, který do nich byl vložen. Výrobek se všeobecně používá k ochraně elektrických vodičů. Jak celní úřad, tak žalovaný konstatují, že uvedené nařízení se plně vztahuje na trubičky deklarované stěžovatelem, resp. na tu část trubiček, které jsou opatřeny ještě navíc termoplastickým lepidlem, se nařízením vztahuje jako na výrobky podobné.

[18] Lze tedy do jisté míry zobecnit, že u teplem smrštitelných ochranných izolačních komponentů, které nacházejí široké uplatnění zejména jako ochrana elektrických vodičů, zákonodárce nepředpokládá jejich sazební zařazení do položky KN 8547 jako součástí elektrických zařízení. Do této položky se zpravidla zařazují jenom ty izolační části elektrických zařízení, které jsou svým tvarem a funkcí předurčeny k použití jako součást složitějších víceprvkových zařízení. Ostatní jednoduché ochranné a izolační komponenty se zařazují dle jiných kritérií. Ačkoliv se citované nařízení výslovně vztahuje pouze na teplem smrštitelné trubičky, dané úvahy podporují výklad žalovaného a krajského soudu i co se týče teplem smrštitelných krytek kabelů.

[19] V intencích kasačních námitek se Nejvyšší správní soud dále zabýval tím, zda nezávazná vyjádření Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 7. 12. 2010, č. j. 15577/2010-060100-22 a ze dne 8. 3. 2011, č. j. 2212/2011-060100-22, představují důvod pro liberaci podle § 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu Společenství.

[20] Podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu Společenství se dodatečné zaúčtování cla neprovede, pokud *částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení*. Pro aplikaci daného ustanovení je třeba splnění tří kumulativních podmínek: 1) clo nebylo vybráno následkem chyby způsobené aktivním jednáním samotných příslušných orgánů; 2) tato chyba nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna; a 3) tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007 ve věci C – 173/06, *Agrover Srl*, bod 30, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2016, č. j. , č. j. 2 Afs 124/2016 – 29, ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017 - 59, nebo ze dne 16. 6. 2017, č. j. 10 Afs 186/2017 - 64).

[21] Jak uvedl krajský soud, a ostatně ani žalovaný tuto úvahu nezpochybňuje, nezávazné vyjádření o sazebním zařazení zboží je aktivním formalizovaným jednáním celních orgánů, které je v závislosti na konkrétních okolnostech (a v případě nesprávného sazebního zařazení zboží) způsobilé naplnit první z podmínek daného ustanovení. Z nezávazného vyjádření musí být zřejmé, k jakému zboží jej lze vztáhnout. Ve vztahu ke konkrétnímu zboží se nelze dovolávat účinků nezávazného vyjádření, v němž je zboží na základě předchozí žádosti popsáno pouze vágně a neurčitě. Závěry krajského soudu a žalovaného je nicméně třeba v tomto ohledu částečně korigovat. Nezávazné vyjádření celních orgánů nelze posuzovat izolovaně od samotné žádosti o jeho vydání. Je zřejmé, že obsah žádosti je znám celnímu orgánu i žadateli. Je tedy nasnadě, že žadatel bude interpretovat třeba i obecněji formulované vyjádření celních orgánů právě ve spojení s tím, že se jedná o reakci na jeho konkrétní žádost. Jinými slovy, pokud je žadatelem zboží vymezeno pouze obecně a neurčitě a tomu odpovídá i vyjádření celního orgánu, nemůže toto vyjádření o sazebním zařazení založit legitimní očekávání žadatele, že celní orgány v budoucnu neposoudí určité deklarovaného zboží odlišně na základě jeho specifických vlastností. Naproti tomu však, pokud žadatel žádá o posouzení konkrétně popsaného zboží (co do vlastností a účelu), nelze odpověď celního orgánu (byť obecnější), obsahující v reakci na tuto žádost informaci o sazebním zařazení zboží, bez dalšího odmítnout jako neurčitou.

[22] Nejprve je tedy nutné se zabývat tím, k jakému zboží se nezávazná vyjádření vztahují. Předmětem nezávazného vyjádření ze dne 8. 3. 2011, č. j. 2212/2011-060100-22, je zařazení zboží „Izolace optického kabelu 00-0/HY...9“. Z žádných podkladů ve spise nevyplývá, že by nyní posuzované zboží představovalo izolaci optického kabelu. Z dotčeného vyjádření tedy nelze dovodit chybu celních orgánů při začtení dlužného cla.

[23] V nezávazném vyjádření ze dne 7. 12. 2010, č. j. 15577/2010-060100-22, je dotčené zboží relativně obecně popsáno jako „plastová izolační část k izolování spoje kabelu“. Jak již soud uvedl, nelze však odhlédnout od toho, jak stěžovatel popsal zboží v žádosti, neboť legitimně očekával, že obdržená odpověď se vztahuje právě ke konkrétní žádosti. Stěžovatel zboží vymezil jako „studené Smrštovací™ Kit“ s popisem: „*jedná se o izolační část k izolování spoje kabelu, Nasadí se na spoj konektorů a izoluje ho. Tuba se nasadí na spoj kabelu, vytáhne se z ní plastová vložka, která ji drží rozepřanou a tuba se smrskne*“. Z popisu zboží je jednoznačné, že se jedná o za studena smrštitelnou plastovou trubičku k izolaci spoje kabelů. Toho si byl zřejmě vědom i celní orgán, který vyjádření vydal, neboť již dne 15. 3. 2011 své původní vyjádření změnil, a se stejným popisem zboží zařadil do podpoložky KN 3917 32 00. Jak vyplývá z rozhodnutí celního úřadu, toto vyjádření bylo následně zasláno stěžovateli na stejnou e-mailovou adresu jako původní vyjádření.

[24] Je zřejmé, že se nejedná o zcela identický druh zboží, neboť závazné stanovisko bylo vydáno k sazebnímu zařazení za studena smrštitelné plastové trubičky, zatímco nyní posuzované trubičky jsou ve všech případech teplem smrštitelné, případně jsou posuzovány nikoliv trubičky, ale krytky konců kabelů. Žalovaný se však rozdílly podrobně nezabýval a částečně pochybil, když uvedené nezávazné vyjádření odmítl *en bloc* s odkazem na jeho obecnost. Toto pochybení však nutně nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť použití čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu Společenství předpokládá kumulativní naplnění všech tří výše uvedených podmínek. Žalovaný přitom i ostatní podmínky zkoumal, přičemž dospěl k závěru, že naplněny nebyly, s čímž se lze ztotožnit.

[25] Při posouzení, zda chyba mohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, je třeba zkoumat charakter chyby, které se dopustily příslušné celní orgány. Ten je hodnocen s přihlédnutím k povaze chyby, profesní zkušenosti dotčených subjektů a řádné péči, kterou tyto subjekty prokázaly (citovaný rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007 ve věci C – 173/06, *Agrover Srl*). Povaha chyby závisí na komplexnosti nebo naopak

dostatečně jednoduchém charakteru dotčené právní úpravy a na časovém období, během něhož celní orgány ve své chybě setrvaly. Chyba celního orgánu ohledně sazebního zařazení zboží je osobou povinnou k zaplacení daně zjistitelná, pokud ji lze identifikovat z právního předpisu uveřejněného v Úředním věstníku (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1989 ve věci 161/88, *Binder*).

[26] Co se týče povahy chyby, ve shodě s žalovaným je možné shrnout, že v daném případě se nejedná o komplexní a složitou právní úpravu, neboť v případě trubiček sazební zařazení totožného (a zčásti velmi podobného) zboží stanoví kazuisticky nařízení Komise č. 1967/2005, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. Celní orgán taktéž svou chybu relativně brzy zjistil a již tři měsíce po vydání nezávazného vyjádření zaslal stěžovateli stejným způsobem, tj. e-mailem, opravné nezávazné vyjádření (doručení e-mailu prokázáno nebylo). Podstatné je, že z ničeho nevyplývá, že by celní orgány v minulosti závěry prvního nezávazného vyjádření jakkoliv potvrdily, či ve vztahu ke stěžovateli v praxi uplatnily. V případě stěžovatele, který v řadě věcí vystupuje jako profesionální celní zástupce a je držitelem certifikátu na zjednodušené postupy pak s ohledem na tyto okolnosti nelze konstatovat, že by chybu nemohl přiměřeným způsobem zjistit.

[27] S žalovaným se lze ztotožnit také co do hodnocení naplnění třetí podmínky, tedy dodržení všech ustanovení platných předpisů týkajících se celního prohlášení. Dle čl. 62 odst. 1 celního kodexu Společenství písemné celní prohlášení... *musí být podepsáno a obsahovat veškeré náležitosti nezbytné pro použití předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení*. Stěžovatel zboží v celních prohlášeních nejenže nepřesně popsal jako „elektrické izolační součásti“, téměř ve všech případech teplem smrštitelných trubiček nadto v prohlášení zavádějícím způsobem uvedl, že se jedná o „ochranné koncovky“.

[28] Nejvyšší správní soud se dále zabýval závaznými informacemi belgických celních orgánů, které stěžovatel doložil. Podle čl. 12 celního kodexu Společenství *celní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží*. Z čl. 12 odst. 2 celního kodexu Společenství ve spojení s články 10 a 11 nařízení Komise č. 2454/93, prováděcího předpisu k celnímu kodexu Společenství (dále jen „prováděcí nařízení“), vyplývá, že právních účinků závazné informace se může dovolávat pouze její příjemce. Pokud však účastník řízení předloží zahraniční závaznou informaci, která byla vydána jinému příjemci, nemůže se celní orgán bez dalšího takovou listinou odmítnout zabývat. Musí nejprve posoudit, zda zboží, o němž pojednávají zahraniční závazné informace, je totožné se zbožím dováženým deklarantem. Pokud by byla odpověď kladná, bylo by nutno předložené závazné informace brát jako důkaz v celním řízení; pokud by totožnost nebyla prokázána, nebylo by možno se těchto závazných informací jako důkazu v souladu s evropskou judikaturou dovolávat (rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 4. 2011 ve věci C-153/10, *Sony Supply Chain Solutions (Europe)*; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 - 37).

[29] Podmínkou pro použití závazné informace jako důkazu v celním řízení je tedy skutečnost, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci (srov. čl. 12 odst. 3 celního kodexu Společenství). Pro posouzení, zda zboží zcela odpovídá tomu, které je popsáno v závazné informaci, je možné využít výkladu k čl. 6 odst. 2 prováděcího nařízení, který upravuje proces vydání závazné informace. Žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí týkat pouze jediného typu zboží. Nemusí se však jednat o zboží ve všech jeho ohledech identické. Žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí týkat různého zboží za podmínky, že se jedná o jediný typ zboží. Za jediný typ zboží ve smyslu uvedeného ustanovení může být považováno pouze zboží, které má podobné vlastnosti a jehož rozdíly jsou pro účely jeho sazebního zařazení zcela irelevantní (rozsudek

Soudního dvora ze dne 2. 12. 2010 ve věci C-199/09, *Schenker SLA*). V dané věci Soudní dvůr konstatoval, že se jedná o stejný typ zboží v případě LCD obrazovek, jejichž jediným rozdílem byla odlišná velikost displeje. Vztaheno na nynější věc, použití závazné informace nevylučují drobné rozdíly ve velikosti či průměru trubiček nebo krytek.

[30] Při uvedeném posouzení lze vyjít taktéž z toho, že celní orgány při vydávání závazných informací sazebně zařazují zboží do stejné třídy jako dostatečně podobné zboží jednotlivě přímo zařazené do kombinované nomenklatury v příslušném prováděcím nařízení Komise. Jedná se o zboží, které má stejné vlastnosti a jehož rozdíly jsou pro potřeby jeho sazebního zařazení irelevantní. Obdobným použitím nařízení o sazebním zařazení na výrobky podobné výrobkům, jež jsou uvedeny v tomto nařízení, je podpořen soudržný výklad kombinované nomenklatury, jakož i rovné zacházení mezi subjekty (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 2. 2009 ve věci C-376/07 *Kamino International Logistics BV*). Obecně toto posouzení závisí na okolnostech konkrétního případu.

[31] V závazné informaci číslo BE D.T.300.513, která nahradila závaznou informaci číslo BE D.T.278.223 z důvodu zavedení podpoložek Taricu, je příslušný výrobek (102L/102K) popsán takto (soud vychází z neúředního překladu žalovaného): „*Izolační prvky představují ochranné kryty pro kabely z polymerně izolovaného materiálu (plast), který se smršťuje vlivem tepla. Čepička je navlečena na konec kabelu a je připojena ke kabelu pomocí tepelné vložky. Ochranný kryt se používá současně pro účely bezpečnosti a elektrického oddělení*“.

[32] Žalovaný danou závaznou informaci ve vztahu k první i druhé skupině zboží odmítl zohlednit, neboť „*výrobky nejsou trubičkami ani krytkami konektorů, ale jsou čepičkami na konce kabelů, a to ještě jen v některých případech doplněné ventilkou*“.

[33] Je zřejmé, že výrobky popsané v závazných informacích nejsou trubičkami. Pro úplnost soud považuje za vhodné citovat také popis krytek kabelů v odůvodnění dodatečných platebních výměrů, z něhož žalovaný pro jeho nespornost vycházel: „*V případě výrobků patřících do skupin č. 4, 8 a 11 (zboží řady ES-CAPS, PD-CAPS a TC-CAPS) dospěl celní úřad k názoru, že se jedná v zásadě o teplem smrštitelné krytky vyrobené z polyolefinu, tedy z plastu ve smyslu poznámky 1 ke kapitole 39 (v případě zboží řady ES-CAPS a PD-CAPS se jedná o dvourstvé výrobky, kde vnější vrstvu tvoří zmíněný plast a vnitřní vrstvu pak speciální tavné lepidlo či tmel, které jsou v zásadě doplňkem, zesilujícím ochranné účinky), určené pro mechanickou a ekologickou ochranu konce kabelu v elektrických spojích, která poskytuje ochranu proti oděru, namáhání, kapalinám a vlhkosti, resp. určené k izolaci a ukončení volných konců kabelů, zabudovaných součástek, konektorů a dalších elektrických komponentů a používané jako odolná ochrana proti oděru, otřesům, obhýbání, zajišťující odolnost proti postríkáni a ochranu proti vlhkosti*“.

[34] Již v odvolání proti dodatečným platebním výměrům stěžovatel namítal nepravdivost tvrzení celního úřadu, že belgické závazné informace o sazebním zařazení zboží byly vydány na jiné zboží. V žalobě poté poukazyval na skutečnost, že žalovaný ve vztahu ke třetí skupině zboží (teplem smrštitelné kabelové čepičky) z informací belgických orgánů vycházel, neboť deklarované zboží neslo stejné označení. Stejně zboží s jiným obchodním označením však posoudil zcela odlišně. Obdobně argumentuje také v kasační stížnosti.

[35] Odůvodnění žalovaného v tomto směru ob stojí, co se týče trubiček. Jak již bylo řečeno, trubičky mají oproti krytkám či čepičkám jiný tvar, neslouží k ochraně konců kabelů, nýbrž k izolování spoje kabelu, a výslovně se na ně vztahuje nařízení Komise č. 1967/2005, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, které je zařazuje do podpoložky KN 3917 32 39.

[36] V případě krytek (výrobky označené jako ES-CAPS, PD-CAPS a TC-CAPS) však Nejvyššímu správnímu soudu z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani dodatečných platebních výměrů není jasná jejich odlišnost od čepiček (zboží označené jako 102L/102K). Ze sémantického hlediska vyjít nelze, neboť ze samotného jazykového významu slov „krytka“ a „čepička“ žádný relevantní rozdíl nevyplývá. Co se týče popisu zboží, v obou případech se jedná o výrobek válcovitého tvaru, z jedné strany uzavřený, který se nasadí na konec kabelu a slouží k jeho izolaci a ochraně před mechanickým poškozením. Měl-li by být rozdíl spatřován v tom, že čepičky slouží k ochraně samostatných kabelů, zatímco krytky se používají pro ochranu kabelů menšího průměru, které jsou součástí konektorů, pak by tato úvaha spíše podporovala argumentaci stěžovatele. Jako součást komplexnějšího celku by tak krytky měly být tím spíše zařazeny tak, jak deklaroval stěžovatel, pokud tímto způsobem zařadil žalovaný čepičky, které se používají v celku jednodušším.

[37] Jak již bylo shora uvedeno, pokud je v řízení doložena závazná informace orgánu jiného členského státu a zboží, o němž pojednává zahraniční závazná informace, je totožné (nebo jeho rozdíly jsou pro potřeby jeho sazebního zařazení irelevantní) se zbožím dováženým deklarantem, je nutno předložené závazné informace brát jako důkaz v celním řízení pro účely určení sazebního zařazení zboží.

[38] Žalovaný závazné informace belgických orgánů nepoužil, neboť dospěl k závěru, že se vztahují k odlišnému zboží. Obecně je takový postup přípustný, neboť není třeba provádět jako důkaz závaznou informaci vydanou jiné osobě v jiném členském státě, pokud je posuzováno zboží odlišné. Celní orgány však musí vždy přezkoumatelně vyložit, v čem tyto odlišnosti spočívají. Této povinnosti v posuzovaném případě celní orgány ve vztahu k výrobkům označeným jako krytky (ES-CAPS, PD-CAPS a TC-CAPS), nedostály. Již ve vztahu k sazebnímu zařazení tohoto zboží tedy zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[39] V dalším řízení proto žalovaný řádně odůvodní, v čem spočívá pro účely sazebního zařazení odlišnost krytek (ES-CAPS, PD-CAPS a TC-CAPS) od čepiček (102L/102K), nebo k předloženým závazným informacím přistoupí jako k důkazu v celním řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[41] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[42] Stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátem, pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stěžovatelův zástupce učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání kasační stížnosti [§ 11

písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Soud tedy přiznal stěžovateli zástupci odměnu za tři úkony právní služby ve výši 3 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 10.200 Kč.

[43] Náklady řízení celkem činí 18.200 Kč. Žalovaný je povinen náhradu nákladů řízení zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce advokáta JUDr. Jana Slunečka, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. dubna 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu