



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **S. spol. s r. o.**, zastoupeného Ing. J. U., jakožto správcem podniku, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Ostrava – Moravská Ostrava, Škroupova 1114/4, proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava - Přívoz, nám. Sv. Čecha 8, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2004, č. j. 2009/04-1401-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 3. 2007, č. j. 22 Ca 441/2004 – 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozsudkem zamítl krajský soud žalobu, již se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Český Těšín ze dne 13. 5. 2002 ev. č. 10466012-03227-9, o propuštění zboží do volného oběhu. Žalobce dovezené zboží deklaroval v položce 1901 90 99 jako *potravinový přípravek s obsahem škrobu a kaka, obsah kaka méně než 40 % hmotnostních*.

Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobce, že by přimíchání jakékoli jiné příměsi než cukru bránilo zařazení zboží do položky 1806 10 90. Krajský soud rovněž v napadeném

rozsudku provedl zařazení předmětné směsi do podpoložky celní nomenklatury postupem dle Všeobecných pravidel pro interpretaci harmonizovaného systému celního sazebníku (dále jen „všeobecná interpretační pravidla“). Při nemožnosti zařazení předmětné směsi dle všeobecného interpretačního pravidla č. 1, krajský soud aplikoval všeobecné interpretační pravidlo č. 2b) a proto dále postupoval dle všeobecného interpretačního pravidla č. 3. Pro nesplnění podmínek pro aplikaci pravidla č. 3a), krajský soud aplikoval pravidlo 3b) a posoudil tak předmětnou směs dle té složky, která jí dává podstatné rysy. Takovou složkou pak dle krajského soudu nemohlo být ani kakao ani škrob, když jejich obsah byl v poměru k cukru nepatrný. Za rozhodující složku směsi označil krajský soud cukr, který tvořil 99,7 % hmotnostních směsi a dával tak této směsi podstatný charakter. Směs však nelze zařadit do čísla 1701 (cukr), když podle poznámky č. 1a) ke kapitole 17, nepatří do této kapitoly cukrovinky obsahující kakao, a tyto mají být zařazeny do čísla 1806 *čokoláda a ostatní potravinové přípravky obsahující kakao*. Proto je podle krajského soudu třeba uvedenou směs zařadit do podpoložky 1806 10 90. Použití čísla 1901 je přitom vyloučeno, protože škrob nebyl rozhodující složkou předmětné směsi a do uvedeného čísla se zařazují potravinové přípravky ze škrobu s méně než 40 % hmotnostními kakaem jen, pokud již nejsou uvedeny nebo zahrnuty jinde.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce včas podanou kasační stížností, domáhal se jeho zrušení a vrácení věci zpět k dalšímu řízení. Jako důvod kasační stížnosti uvedl nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí nebo v jiné vadě řízení, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Podle žalobce vycházel krajský soud z postupu celních orgánů při určování sazebního zařazení zboží, přestože celní orgány nerozhodovaly v souladu s právem.

Žalobce namítal, že pokud by bylo dovezené zboží zařazováno podle všeobecného interpretačního pravidla č. 1, pak nebude zařazeno ani do čísla 1701, ani do čísla 1806. Takové zařazení totiž vylučují poznámky č. 1 a 2 ke kapitole 18 za použití všeobecného interpretačního pravidla č. 1. Odůvodnění krajského soudu je dle žalobce zavádějící, protože ignoruje všeobecné interpretační pravidlo č. 6, které povoluje srovnávat pouze položky stejné úrovně, to však až za podmínky, že je správně stanoveno číslo, nikoli již před tím.

Dále žalobce namítá, že jestliže krajský soud vyšel ze všeobecného interpretačního pravidla č. 3b), pak ani nezdůvodnil, jaká kriteria a které vlastnosti jednotlivých složek a jak byly hodnoceny při posuzování otázky, která ze složek dává předmětné směsi podstatný charakter.

V reakci ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na své obsáhlé vyjádření k žalobě. Odůvodnění zařazení předmětného zboží, jak jej provedl krajský soud, se striktně opírá o všeobecná interpretační pravidla. Žalovaný poukázal na to, že žalobce v kasační stížnosti nesprávně uvedl, že předmětné zboží bylo celními orgány zařazeno do čísla 1701. K závěrům, které žalobce dovodil z aplikace všeobecného interpretačního pravidla č. 1 a poznámek č. 1 a 2 ke kapitole 18, žalovaný uvedl, že argument žalobce spočívá na logice, že „zboží musí být zařazeno do čísla 1901, protože poznámka ke kapitole 18 říká, že se do této kapitoly nezařazuje zboží, které má být zařazeno do čísla 1901“. Podle žalovaného krajský soud dostatečně, jednoznačně a transparentně zdůvodnil aplikaci všeobecných interpretačních pravidel č. 2b) a 3b). Z odůvodnění rozsudku je pak zcela zřejmé, že krajský soud pro určení

složky, jež dává směsi podstatný charakter, použil kritérium podílu jedné složek v poměru k ostatním složkám. Pokud jde o žalobcovu námitku ohledně nerespektování všeobecného interpretačního pravidla č. 6, žalovaný uvedl, že tato námitka není relevantní, protože krajský soud za účelem určení správného čísla popisem dílčích položek neargumentoval.

Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž setrval na své kasační stížnosti a argumentech v ní obsažených. Mimo jiné poukázal na to, že všeobecné interpretační pravidlo č. 3b) zmiňuje „podstatné rysy komponentu směsi“, nikoli minoritu či majoritu složek. Mnoho výrobků sestávajících z více komponent se nezařazují do čísla určeného podle majoritní složky, ale naopak.

Po podání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud z obchodního rejstříku zjistil, že usnesením Okresního soudu ve Frýdku-Místku ze dne 19.01.2007, č. j. 26 Nc 6012/2007 - 8, které nabylo právní moci dne 09.03.2007, nařídil soud exekuci. Jejím provedením byl pověřen Mgr. D. K., soudní exekutor Exekutorského úřadu v Ch. Ten vydal dne 19.02.2007 exekuční příkaz č. j. 074 EX 15/07-17, k uspokojení pohledávky oprávněného prodejcem podniku žalobce. Správcem podniku žalobce byl ustanoven Ing. J. U., který s ohledem na oprávnění správce podniku dle § 338k odst. 6 občanského soudního řádu zdejšímu soudu sdělil, že souhlasí s tím, aby žalobce v daném řízení nadále zastupoval na základě smluvního zmocnění advokát JUDr. Radek Hudeček.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu z hlediska námitek uplatněných žalobcem v kasační stížnosti a shledal tuto stížnost nedůvodnou.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Žalobce dovezl předmětnou směs v množství 24 060 kg do České republiky dne 18. 2. 2002. Celní úřad Český Těšín dle § 123 celního zákona žalobci povolil nakládat se zbožím před propuštěním v rozsahu celního režimu volného oběhu. Celní úřad přitom odebral vzorek dováženého zboží a vyžádal si jeho analýzu, jíž bylo zjištěno, že jde o cukr s přídavkem kakaového prášku a škrobu, přičemž obsah sacharózy byl 99,7 % hmotnostních. Dne 13. 5. 2002 rozhodl celní úřad o propuštění zboží do volného oběhu, avšak se sazebním zařazením předmětného zboží do položky 1806 10 90 00 *kakaový prášek obsahující 80 % hmotnostních nebo více sacharózy (včetně invertního cukru vyjádřeného jako sacharóza) nebo isoglukózy vyjádřené rovněž jako sacharóza*.

Nejvyšší správní soud při posouzení důvodnosti kasační stížnosti vycházel z právní úpravy platné a účinné v době vzniku celního dluhu, zejména ze znění §§ 56 – 58 celního zákona a ze znění celního sazebníku. Dle § 58 zákona je sazební zařazení zboží určeno a) podpoložkou kombinované nomenklatury, nebo b) podpoložkou jiné nomenklatury uvedené v § 57 odst. 1 písm. b), nebo c) podpoložkou jiné nomenklatury, která je plně nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře, a nebo která k ní přidává další třídění stanovené zvláštními předpisy, které upravují provádění nesazebních opatření při obchodu se zbožím.

Celní sazebník používá pro účely klasifikace kombinovanou nomenklaturu Evropské unie. Tato nomenklatura vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, který rozděluje zboží do 21 tříd (I až XXI) a 97 kapitol (01 až 97). Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestmístné položky. Kombinovaná nomenklatura doplňuje hierarchii Harmonizovaného systému o dvoumístné číselné označení,

tj. na osmimístné podpoložky. Součástí celního sazebníku jsou všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (bod II. Úvodu k celnímu sazebníku).

Podle v pořadí prvního všeobecného pravidla má znění názvů tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter: pro zařazování je směrodatné znění čísel a poznámek k třídám a kapitolám, jakož i všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, pokud tato pravidla nejsou v rozporu se zněním uvedených čísel a poznámek.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70, publikovaném pod č. 628/2005 Sb. NSS, k citovanému pravidlu uvedl, že *při zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku (§ 58 zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona) je třeba vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek. Čísly se přitom míní právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky ke třídě lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla, a to postupně, tj. poznámku uvedenou na druhém místě lze aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené na místě prvním.*

Žalobce navrhl zařazení dovezeného zboží do čísla 1901 *sladový výtažek; potravinové přípravky z mouky, krupice, krupičky, škrobu nebo sladových výtažků, neobsahující kakao nebo obsahující méně než 40% hmotnostních kakaa a měřeno na zcela odtučněném základě, jinde neuvedené ani nezahrnuté; potravinové přípravky ze zboží čísel 0401 až 0404, neobsahující kakao nebo obsahující méně než 5% hmotnostních kakaa měřeno na zcela odtučněném základě, jinde neuvedené ani nezahrnuté.*

V kasační stížnosti pak žalobce namítá, že s ohledem na poznámky č. 1 a 2. ke kapitole 18 nelze dle všeobecného interpretačního pravidla č. 1 zařadit předmětnou směs ani do 1701, ani do čísla 1806. Dle poznámky č. 1 ke kapitole 18 *nepatří do této kapitoly přípravky čísel 0403, 1901, 1904, 905, 2105, 2202, 2208, 3003 nebo 3004*, a dle poznámky č. 2 *patří do čísla 1806 cukrovinky obsahující kakao, jakož i (s výhradou ustanovení poznámky 1 k této kapitole) ostatní potravinové přípravky obsahující kakao.*

V žalobě však žalobce zpochybňoval zařazení předmětné směsi dle všeobecného pravidla č. 1 do čísla 1806 pouze námitkou, že dle tohoto pravidla nelze vzhledem ke znění podpoložky 1901 90 99 s ohledem na přítomnost škrobu zařadit předmětnou směs jinam, a to ani do podpoložky 1806 10 90, protože ve zboží zařazeném do této podpoložky nemůže být přítomen, byť jen ve stopovém množství, jiný potravinový přípravek kromě cukru. Zpochybňoval tak v podstatě pouze výklad znění podpoložky 1806 10 90 *kakaový prášek obsahující 80% hmotnostních nebo více sacharózy (včetně invertního cukru vyjádřeného jako sacharóza) nebo isoglukózy vyjádřené rovněž jako sacharóza*. Námitku týkající se poznámek č. 1 a 2 ke kapitole 18 uplatněnou teprve v kasační stížnosti je tak třeba ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. považovat za nepřipustnou. Pro úplnost však Nejvyšší správní soud poukazuje, že z jeho výše citovaného rozsudku vyplývá, že k poznámkám kapitol lze přihlížet, teprve po zařazení zboží do určitého čísla. Nejdříve je tedy třeba dle všeobecných interpretačních pravidel určit čísla, jež pro zařazení zboží do podpoložky přicházejí v úvahu, a teprve pak lze postupovat dle poznámek k třídám a kapitolám. Jestliže číslo 1901 nepřichází při zařazování předmětné směsi dle všeobecných interpretačních pravidel vůbec v úvahu (jak správně dovodil při zařazování předmětné směsi krajský soud – viz výše), pak se poznámky, na něž poukazuje žalobce, v daném případě ani neaplikují.

Jak již v napadeném rozsudku uvedl krajský soud, všeobecné interpretačního pravidlo č. 1 samo o sobě neumožňuje předmětnou směs do určitého čísla zařadit. Nejvyšší správní soud se pak dále ztotožňuje i s odůvodněním, podle něhož dospěl krajský soud k závěru o aplikaci všeobecných pravidel č. 2b), 3 a 3 b) na daný případ, a pro stručnost na něj odkazuje.

Ohledně výsledku samotné aplikace všeobecného interpretačního pravidla č. 3b) krajským soudem namítl žalobce, že závěr o tom, která ze složek dává směsi podstatný charakter, je nepřezkoumatelný, protože krajský soud neuvedl, jaká kritéria a které vlastnosti jednotlivých složek byly hodnoceny.

K tomu musí Nejvyšší správní soud uvést, že krajský soud zvolil jako kritérium pro určení složky, jež dává směsi podstatné rysy, skutečně kritérium poměru jednotlivých složek směsi. Tento postup nijak neodporuje skutečnosti, již žalobce připomněl ve své replice, a to že hledisko poměru jednotlivých komponent nemusí být vždy určující. Nicméně při poměru složek, kdy sacharóza tvoří 99,7 % hmotnostních směsi a zbytek směsi tvoří složky kakaa (kofein a theobromin) a škrob, je třeba konstatovat, že obsah kakaa i škrobu je z hlediska určování podstatných rysů směsi bezpředmětný. Nelze rozumně předpokládat, že by jiná složka, než právě sacharóza, dávala předmětné směsi podstatnější rysy; ani kakao ani škrob nejsou tak specifickými látkami, že by jejich stopová přítomnost ve směsi tvořené jinak výlučně cukrem (a stopovým množstvím druhé z látek s obdobně nevýraznými vlastnostmi) mohla mít podstatný vliv na vlastnosti celé směsi a její použití. Jinak by tomu mohlo být například u tzv. účinných látek v léčích, kdy určitá látka přítomná v léku pouze ve stopovém množství (např. proto, že jakékoli vyšší množství dané látky by již nepůsobilo příznivě), dává léku podstatný charakter, tzn. že určuje, k léčení jakých nemocí se daný lék užívá. Nejvyšší správní soud proto považuje volbu jediného kritéria spočívajícího ve výše uvedeném poměru složek směsi při určování jejich podstatných rysů v daném případě za dostatečné. Neshledal proto odůvodnění rozsudku krajského soudu nepřezkoumatelným (srov. obdobně i např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2006, č. j. 7 Afs 135/2004 - 66, dostupného na www.nssoud.cz)

Pokud jde o námitku žalobce, že odůvodnění rozsudku krajského soudu pomíjí všeobecné interpretační pravidlo č. 6, které umožňuje srovnávat pouze znění položek stejné úrovně, to však až po té, kdy je určeno příslušné číslo, Nejvyšší správní soud přisvědčuje vyjádření žalovaného. Krajský soud v odůvodnění svého postupu při zařazování předmětné směsi dle všeobecných interpretačních pravidel vycházel striktně ze znění čísel, tedy položek stejné úrovně. Pokud se krajský soud zabýval v žalobě uplatněnou námitkou, že do podpoložky 1806 10 90 nelze zařadit směs obsahující jakoukoli další příměs (v daném případě škrob), nešlo o zařazování předmětné směsi do podpoložky celní nomenklatury, ale pouze o vyvracení uvedené námítky žalobce formou přehledu položek čísla 1806, z něhož nic nesvědčilo závěru, že by zboží zařazené v podpoložce 1806 10 90 nemohlo obsahovat kromě cukru jinou přísadu.

S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí zdejší soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému správnímu orgánu náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 17. října 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu