



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Tekro, spol. s r. o.**, se sídlem Praha 4, Višňová 484/2, zastoupeného Mgr. Ondřejem Tejnorou, advokátem se sídlem Praha 5, Janáčkovo nábřeží č. 57, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Olomouc**, se sídlem Olomouc, Blanická 19, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 1. 2008, č. j. 22 Ca 28/2007 - 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 1. 2008, č. j. 22 Ca 28/2007 - 22, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 11. 2006, č. j. 8803-06-1301-21 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl žalovaný, podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Olomouc (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 5. 6. 2006, č. j. 1662-3/06-1361-021, kterým byl žalobci vyměřen celní dluh ve výši 54 881 Kč, a to s odkazem na ustanovení čl. 218 odst. 2 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), v návaznosti na čl. 71 odst. 1 celního kodexu a čl. 248 odst. 2 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství a za použití ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 17. 1. 2008, č. j. 22 Ca 28/2007 - 22, zamítl.

Skutkový stav, ze kterého krajský soud vycházel, byl následující: Žalobce podal dne 1. 12. 2005 celní prohlášení na propuštění zboží do režimu volného oběhu. Jednalo

se o antibiotika – tetracykliny, jejich deriváty a soli (*chlortetracyklin 15% powder f.g.*), které žalobce za použití nařízení Rady (EHS) 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, naposledy novelizovaném nařízením Komise (ES) 1719/2005, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“) zařadil do podpoložky celního sazebníku 2941300000 se sazbou 0% (*chlortetracyklin*). Správní orgán prvního stupně, na základě rozboru odebraného vzorku zboží, provedeného v celně chemické laboratoři při Celním ředitelství v Olomouci, dospěl k závěru o nesprávném zařazení zboží s tím, že správně mělo být zařazeno pod podpoložku 3824906490 se sazbou 6,5% [*Připravená pojídla pro líčí formy nebo jádra; chemické výrobky a přípravky chemického průmyslu nebo příbuzných průmyslových odvětví (včetně sestávajících ze směsí přírodních výrobků), jinde neuvedené ani nezahrnuté – Ostatní*]. Podle rozboru celně technické laboratoře byl totiž zkoumaný vzorek meziproduktem procesu výroby antibiotik *chlortetracyklin 15%*, přičemž šlo o směs chemických látek chlortetracyklinu a uhličitanu vápenatého. Proto vyměřil žalobci celní dluh.

Žalobce v žalobě namítal, že při zařazování surovin do příslušných položek celního sazebníku platí zásada přednosti speciální položky před obecnou. Proto měl být dovezený výrobek zařazen do položky *tetracykliny* a nikoliv pod tzv. zbytkovou klauzuli. Tuto námitku shledal krajský soud nedůvodnou s tím, že žalovaný prokázal, že předmětná látka je směsí *chlortetracyklinu (15%)* a uhličitanu vápenatého. Tento závěr, opírající se o výsledek rozboru celně technické laboratoře, žalobce nevyvrátil a nijak jej nezpochyboval. Látka takových chemických vlastností neodpovídá kritériu uvedenému v Poznámce 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury, podle níž patří do této kapitoly pouze samostatné chemicky definované organické sloučeniny, též obsahující nečistoty; proto nebylo možno aplikovat zásadu přednosti speciální položky. Tvzení žalobce, že posuzovaná látka není směsí chemických látek, bylo vyvráceno výsledky laboratorního rozboru, provedeného celně technickou laboratoří. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je použitelným důkazem, který může být vyvrácen jinými důkazními prostředky; ačkoliv žalobce avizoval v průběhu správního řízení předložení vlastního laboratorního rozboru, neučinil tak a ani jiným způsobem skutkový stav nezpochybil.

Dále žalobce namítal nezákonné použití Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému (dále jen „Všeobecná pravidla“), které nejsou právním předpisem. K tomu krajský soud poznamenal, že tato pravidla skutečně nejsou právním předpisem, avšak zařazení posuzovaného zboží nespočívá na ustanovení všeobecných pravidel, ale bylo dovozeno z Kombinované nomenklatury, která byla vydána formou nařízení. Žalovaný vystavěl svou argumentaci na textu Poznámky 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury a Všeobecná pravidla mu sloužila pouze jako podpůrný argument. Další tvzení žalobce, že smísením dvou chemických látek vznikla z odborného hlediska chemikálie jediná, shledal krajský soud nedůvodným, a to pro jeho obecnost a nelogičnost. Za nedůvodnou označil i námitku, dle které není-li posuzovaná látka farmaceutickou substancí (jak tvrdí žalovaný), lze dovodit, že se jedná o *tetracyklin* spadající do položky s 0% zdaněním. Dle jeho názoru, sama skutečnost, že látka není farmaceutickou substancí, nevypovídá o tom, do které položky celního sazebníku má náležet. Žalobce konečně tvrdil, že 100% čistý tetracyklin nelze vyrobit. Tato skutečnost však podle přesvědčení krajského soudu nevylučuje existenci samostatných chemicky

definovaných organických sloučenin [viz. Poznámka 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury], které pod položku *tetracykliny* podřaditelné jsou. Předmětem řízení není zodpovězení žalobcem položené otázky, co lze zařadit pod položku *tetracykliny*, nýbrž posouzení, zda pod tuto položku bylo lze podřadit žalobcem dovezené zboží.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především trvá na tom, že látku tetracyklin není možné podřazovat pod jinou položku celního sazebníku, než je právě položka *tetracykliny*. Při zařazování zboží pod příslušné položky celního sazebníku platí zásada přednosti speciální položky před položkou obecnější. Dovezené *tetracykliny* tak byly logicky podřazeny pod speciální položku celního sazebníku označenou č. 29413000 *Tetracykliny a jejich deriváty; jejich soli a nikoliv pod obecnou položku č. 38249064 „... chemické výrobky (...) jinde neuvedené a nezahrnuté“*. Rozhodnutím správních orgánů bylo svévolně rozhodnuto o zařazení zboží, přičemž již z jazykového výkladu je zřejmé, která položka je speciální. Pokud by byl takový postup tolerován, mohly by celní orgány, s poukazem na rozbor provedený vlastní laboratoří, podřadit jakékoliv zboží pod libovolnou položku celního sazebníku.

Stěžovatel dále tvrdí, že dovezené zboží - vápenatá sůl chlortetracyklinu [(4*S*,4*aS*,5*aS*,6*S*,12*aS*) 7 chloro 4 dimethylamino 1,4,4*a*,5,5*a*,6,11,12*a* oktahydro 3,6,10,12,12*a* pentahydroxy-6-methyl-1,11-dioxnaphthacene-2-carboxamid] odpovídá kritériím uvedeným v Poznámce 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury, neboť jej lze podřadit pod *samostatné chemicky definované organické sloučeniny a jejich izomery*.

Otázku, zda mohou být *tetracykliny*, které nemají 100% koncentraci, zařazovány pod položku celního sazebníku, nazvanou *tetracykliny*, je možné řešit pouze s ohledem na posouzení otázky, co jiného by tedy vůbec mohlo být pod tuto položku podřazováno. Stěžovateli není zřejmé, co měl žalovaný na mysli termínem *čistý organický prvek*, zda čistotu ve smyslu absence nečistot či příměsí, kterou posuzované zboží splňuje, nebo zda měl na mysli čistotu ve smyslu koncentrace. Potom je ale nutno zdůraznit, že čistý 100% tetracyklin neexistuje, neboť jej nelze vyrobit. Stěžovateli dále není zřejmé, jaké jiné látky než *tetracykliny* by pod příslušnou položku měly být zařazovány. Termín *samostatné chemicky definované organické sloučeniny a jejich izomery* bez bližšího upřesnění vyvolává možnost výkladu, že pod položku *tetracykliny* snad patří i takové sloučeniny, které tetracykliny nejsou. Stěžovatel tedy trvá na správnosti svého výkladu a uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud provedené doměření aproboval.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

V dané věci je vhodné nejprve předeslat, že podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění platném pro projednávanou věc, platí pro řízení před celními orgány, s výjimkami uvedenými pod písm. a) a b), obecné předpisy o správě daní a poplatků. V daném řízení tedy postupovaly celní orgány podle daňového řádu. Podle ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně (§ 1 odst. 3 daňového řádu), *aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

Nejvyšší správní soud ze správního a soudního spisu ověřil, že stěžovatel nesporně závěry chemické analýzy odebraného vzorku zboží, provedené celně technickou laboratoří při Celním ředitelství v Olomouci. Již v celním prohlášení ze dne 5. 12. 2005 ostatně uvedl složení látky, a to *chlortetracyklin 15% f.g.* V rámci řízení před správním orgánem prvního stupně stěžovatel ve vyjádření ze dne 23. 3. 2006 uvedl, že dovezená látka obsahuje 15% *tetracyklinu*, přičemž zbylých 85%, tvořených uhličitanem vápenatým, není jinou účinnou látkou, nýbrž „nosičem“. Správní orgán prvního stupně si vyžádal opětovné stanovisko Celního ředitelství v Olomouci k zařazení zboží v rámci celního sazebníku, které ve svém vyjádření ze dne 19. 4. 2006 potvrdilo své předchozí závěry, tj. že se jedná o směs dvou chemických látek (surovin) a že zboží neodpovídá dikci Poznámky 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury. K otázce, zda byl uhličitan vápenatý nutným „nosičem *tetracyklinu*“, se dotazovaný orgán vůbec nevyjádřil. Na základě tohoto stanoviska pak správní orgán prvního stupně přistoupil k vyměření celního dluhu.

Celní orgány tedy podle ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu relevantním způsobem zpochybnily zařazení zboží v rámci celního sazebníku, provedené stěžovatelem. Stěžovatel na to (mimo jiné) reagoval tvrzením, že se přesto jedná o *tetracyklin*, neboť uhličitan vápenatý je pouze jeho „nosičem“. Závěry celně technické laboratoře ohledně chemického složení zboží tedy stěžovatel nikterak nezpochybňoval. V rámci odvolacího řízení byl stěžovatel vyzván k předložení jím opatřeného chemického rozboru, jehož existenci již sám dříve avizoval; této výzvě nedostal a chemický rozbor nepředložil. Z povahy věci však plyne, že samotný chemický rozbor zboží nemohl v dané věci přispět k důkladnějšímu objasnění skutkového stavu věci, neboť stěžovatel vskutku proti samotnému chemickému složení zboží ničeho nenamítal. Jeho argumentace se naopak ubírala tím směrem, že druhá přítomná látka (uhličitan vápenatý) byla nezbytnou součástí zboží, neboť byla „nosičem *tetracyklinu*“. Na toto tvrzení však žalovaný nijak nereagoval a dokonce se k němu v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil.

Svá skutková zjištění omezily celní orgány pouze na to, že dovezené zboží kvalifikovaly jako směs, v důsledku čehož konstatovaly jeho nepodřaditelnost pod Poznámku 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury. V intencích tvrzení stěžovatele však měly zaměřit svou pozornost též ke zjištění, zda byla přítomnost uhličitanu vápenatého skutečně nezbytnou a zda je skutečně uhličitan vápenatý standardním „nosičem *tetracyklinu*“, popř. zda je možné tyto látky vůbec od sebe oddělit a uchovávat *tetracyklin* ve své 100% podobě. Je zjevné, že v rámci odvolacího řízení byl stěžovatel veden k tomu, aby prokázal to, co ani sám nezpochybňoval, přičemž jeho relevantní tvrzení bylo přehlédnuto a ponecháno bez jakéhokoli vypořádání. Je nesporné, že stěžovatelova tvrzení byla v některých ohledech nekonkrétní, postupně upravovaná či upřesňovaná a snad i

v některých ohledech vnitřně rozporná. Z jeho vyjádření před správním orgánem prvního stupně však nakonec bylo zřejmé, že tvrdil, že uhličitán vápenatý je nezbytnou přísadou tetracyklinu, neboť je jeho nosičem. V tomto směru pak bylo nutno prověřit, zda zboží, ač nesplňuje kritérium Poznámky 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury, nenaplnuje jiný bod této poznámky a nespadá tak do stěžovatelem tvrzené položky celního sazebníku nazvané *tetracykliny*.

Svým postupem se tak celní orgány evidentně dopustily porušení ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu a zatížily řízení vadou spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost.

V soudním řízení stěžovatel rozvedl svou předchozí argumentaci v tom smyslu, že 100% *tetracyklin* nelze vůbec vyrobit a že položka *tetracyklin* v celním sazebníku by, při výkladu celních orgánů, byla nadbytečná a nenaplnitelná, neboť na výrobu 100% čistého *tetracyklinu* současné vědecké poznatky a výrobní postupy nepostačují. K tomu krajský soud bez dalšího uvedl, že nemožnost výroby 100% *tetracyklinu* podle jeho názoru nevylučuje existenci samostatných chemicky definovaných organických sloučenin, které pod položku *tetracykliny* podřaditelné jsou. Tento závěr krajského soudu svědčí o tom, že i on sám nepostihl podstatu stěžovatelem namítaného deficitu při zjišťování skutkového stavu věci. V opačném případě by nutně musel doplnit dokazování k vyvrácení či potvrzení tohoto skutkového tvrzení stěžovatele, nebo z důvodu pochybení žalovaného napadené rozhodnutí zrušit (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.) a uložit mu provedení dalších skutkových zjištění, a to nejspíše zadáním znaleckého posudku či odborného vyjádření z oboru organické chemie. Teprve po posouzení tvrzení stěžovatele, že na přítomnosti uhličitanu vápenatého (popřípadě též alternativní látky) je *tetracyklin* imanentně vázán (případně v jakém vzájemném poměru), bude možné stanovit bez jakýchkoli pochybností, do jaké položky celního sazebníku dovezené zboží náleží. Pokud celní orgány provedly zařazení zboží, aniž tuto skutečnost zjišťovaly, potom skutková podstata, z níž vycházely, nemá oporu ve spisech. Krajský soud tak měl dospět k závěru o nutnosti zásadního doplnění skutkového stavu.

Ve vztahu k námitce stěžovatele, že dovezené zboží naplňuje kritérium podle Poznámky 1a) ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury, konstatuje Nejvyšší správní soud, že tomu tak vskutku není. Jestliže by měl stěžovatel nárok na zařazení dovezeného zboží pod položku *tetracykliny*, tak jedině na základě splnění kritéria uvedeného pod jinou poznámkou ke kapitole 29 Kombinované nomenklatury. Tuto skutečnost však bude nutno teprve zjišťovat v celním řízení.

Konečně namítá-li stěžovatel, že mu není zřejmé, co žalovaný myslel termínem *čistý organický prvek*, je na místě především uvést, že v tomto směru v žalobě ničeho netvrdil. Krajský soud se tedy s tímto tvrzením nemohl vypořádat, a proto ani Nejvyšší správní soud k takto nově uplatněné skutečnosti, ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., nepřihlíží.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že je naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a proto mu nezbylo, než

napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. dubna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu