



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **J. Z.**, zast. JUDr. Janem Slunečkem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 48, Louny, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2016, čj. 9107-2/2016-900000-304.1, čj. 9107-3/2016-900000-304.1, čj. 9107-4/2016-900000-304.1, čj. 9107-5/2016-900000-304.1, čj. 9107-6/2016-900000-304.1, čj. 9107-7/2016-900000-304.1, čj. 9107-8/2016-900000-304.1, čj. 9107-9/2016-900000-304.1, čj. 9107-10/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2019, čj. 62 Af 123/2016-111,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobce kontrolu po propuštění zboží vedenou podle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92¹ ve spojení s § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, účinný do 28. 7. 2016 (dále jen „celní zákon“). Předmětem kontroly bylo ověření údajů v jednotných správních dokladech (celních prohlášeních) u zboží označeného jako „*pohlcovače vlhkosti - látka pohlcující vlhkost v různých gramážích*“, na jejichž podkladě bylo v průběhu roku 2013 zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu pro příjemce ADC Czech Republic, s.r.o. Dovezené zboží žalobce v dokladech zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury (KN) 2811 22 00 a podpoložky Taricu 90 se sazbou dovozního cla 4,6 %. Celní úřad při kontrole dospěl k závěru, že zařazení

¹ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství; Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1-50.

zboží je chybné. Konstatoval, že se jedná o hedvábné papírové sáčky obsahující čistý silikagel (oxid křemičitý) určené k pohlcování vlhkosti v balení s hotovými výrobky, které vyrábí příjemce zboží. S ohledem na toto specifické využití nelze zboží považovat za samostatnou chemicky definovanou sloučeninu kapitoly 28 celního sazebníku. Podle jeho názoru dovezené zboží patřilo do podpoložky KN 3824 90 97 a podpoložky Taricu 99 se sazbou dovozního cla 6,5 %. Proto celní úřad vydal ve dnech 15. 1. 2016 až 18. 1. 2016 celkem devět dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci podle § 264 celního zákona doměřil clo (bod 1) a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, předsal penále (bod 2).

[2] Žalovaný k odvolání žalobce dodatečné platební výměry změnil tak, že zrušil předpis penále v bodě 2 výroku. Na otázku uložení penále totiž podle žalovaného bylo třeba aplikovat novou právní úpravu, dle které již za uvedení nesprávných údajů v jednotném správním dokladu nelze uložit penále. Ve zbytku se žalovaný ztotožnil s posouzením celního úřadu. Konstatoval, že dovezené zboží celní úřad zařadil správně do podpoložky KN 3824 90 97.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, kterou krajský soud zamítl pro nedůvodnost.

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní trvá na tom, že správní orgány a krajský soud neposoudily správně sazební zařazení dovezeného zboží - papírových sáčků plněných čistým silikagelem - do položky KN 3824. Poukazuje na to, že podle vysvětlivek ke KN 3824 „*do této podpoložky nepatří: a) čistý silikagel (podpoložka 2811 22 00)*“. Dovezené zboží je čistým silikagelem, jehož sazební zařazení do položky KN 3824 vysvětlivky jednoznačně vylučují.

[5] Dodává, že se na zboží nevztahuje poznámka 1 ke kapitole KN 28, která z této kapitoly vyjímá takové výrobky, které jsou chemicky slučitelné s dalšími látkami, tedy mísitelné látky, kapaliny, směsi apod. Sazební zařazení dovezeného zboží do kapitoly KN 28 nebylo vyloučeno. Nejedná se totiž o směs čistého silikagelu a hedvábného papíru. Pohlcovačem vlhkosti zde není papírový obal, ale jen čistý silikagel, který je obsahem balení. Ze znění dalších vysvětlivek je zřejmé, že se u silikagelu nad rámec definice „čistá chemická sloučenina“ přidanou látkou rozumí například barvivo, nikoliv však jakýkoliv druh balení.

[6] Stěžovatel upozorňuje rovněž na to, že před vydáním nařízení Komise (EU) č. 2015/184² evropské správní orgány jednotně proclívaly zboží v položce KN 28 11, a to v souladu s názorem orgánů celních správ EU vyjádřených ve francouzských závazných informacích o sazebním zařazení zboží (ZISZ). České správní orgány začaly zpětně doměřovat clo až po zasedání Výboru pro celní kodex, respektive po vydání prováděcího nařízení č. 2015/184. Do doby vydání tohoto nařízení bylo zařazení zboží do položky KN 28 11 přípustné. Podle stěžovatele správní orgány nemohly aplikovat nařízení retroaktivně, a to ani jako prostředek sjednocení výkladu práva. Důkazem o nepřipustné zpětné aplikaci tohoto nařízení je skutečnost, že v textu napadeného správního rozhodnutí

² Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/184 ze dne 2. 2. 2015 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury; Úř. věst. L 31, 7. 2. 2015, s. 7-8.

pokračování

žalovaný používá formulace téměř shodné se zněním nařízení. Nově přijaté řešení v nařízení nemůže mít na posouzení správnosti postupu stěžovatele při sazebním zařazení zboží žádný vliv.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Ve vyjádření rozsáhle reaguje na jednotlivé kasační námitky, z velké části opakuje svoji předchozí argumentaci, vyjádřenou již v napadeném správním rozhodnutí.

[8] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem NSS poznamenává, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval konkrétní okolnosti a důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. NSS nemůže tyto skutečnosti sám domýšlet. Stěžovatel v nyní posuzované věci v podstatě opakuje tutéž argumentaci již poněkolkáté (v odvolání, v žalobě a v kasační stížnosti), a nijak nereaguje na to, jak se s ní vypořádaly dříve rozhodující orgány. Smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené. Už z tohoto důvodu nepokládá soud za účelné, aby stěžovatele obšírně přesvědčoval o vadnosti jeho argumentů; místo toho ve vztahu ke každému stížnostnímu bodu stručně shrne argumentaci správních orgánů a krajského soudu.

[11] Mezi účastníky řízení nejsou sporné vlastnosti a účel použití dovezeného zboží. Jedná se o sáčky plněné čistým silikagelem (oxidem křemičitým) bez příměsí. Sáčky o různých rozměrech byly vyrobeny z japonského hedvábného papíru nebo GDT filmu. Jednotlivé sáčky obsahovaly čistý silikagel o různých gramážích. Toto zboží slouží jako pohlcovač vlhkosti v balení s hotovými výrobky, které produkuje příjemce zboží, společnost ADC Czech Republic, s.r.o. Jádrem sporu v nynější kauze je právní otázka, a to zařazení stěžovatelem dovezeného zboží do příslušné sazby kombinované nomenklatury (KN). Stěžovatel je přesvědčen o tom, že zboží patří do podpoložky KN 2811 22 00 (*Anorganické chemikálie; anorganické nebo organické sloučeniny drahých kovů, kovů vzácných zemin, radioaktivních prvků nebo izotopů - Ostatní anorganické kyslíkaté sloučeniny nekovů - oxid křemičitý*), správní orgány a krajský soud naproti tomu zboží řadí do podpoložky KN 3824 90 97 (*Různé chemické výrobky - Ostatní*).

[12] Správní orgány i krajský soud ve svých rozhodnutích přehledně shrnuly relevantní evropskou právní úpravu. Stěžejní pro posouzení nynější kauzy je zejména nařízení Rady (EHS) č. 2658/87.³ Toto nařízení zavedlo tzv. kombinovanou nomenklaturu (KN), která je založena na mezinárodní Úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného

³ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku; Úř. věst. L 256, 7. 9. 1987, s. 1-675.

označování zboží,⁴ známém jako harmonizovaný systém (HS). KN představuje společný celní sazebník a od zařazení zboží do tříd, kapitol, čísel, položek a podpoložek KN se odvíjí konečná výše cla dovezeného zboží. Jednotlivé celní sazby KN obsahuje příloha I tohoto nařízení, která je každoročně aktualizována prováděcím nařízením. V nynější kauze se aplikuje příloha I ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 927/2012,⁵ včetně příslušných poznámek. Žalovaný opřel svůj výklad také o vysvětlivky ke KN⁶ doplněné o vysvětlivky k HS⁷.

[13] Stěžovatel předně namítá, že vysvětlivky k položce KN 3824 vylučují zařazení čistého silikagelu do této skupiny. Na podporu tohoto závěru cituje pasáž z vysvětlivek ke KN, ve které se uvádí: „*do této podpoložky nepatří: a) čistý silikagel (podpoložka 2811 22 00)*“. NSS této námitce nepřisvědčil.

[14] Jak upozorňuje žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel citovanou část vysvětlivek zcela vytrhává z kontextu a snaží se navodit dojem, že se tato část vysvětlivek vztahuje na celý obsah položky KN 3824, dovezené zboží nevyjímaje. Správní orgány i krajský soud však opakovaně uvádí, že citovaný text se týká pouze konkrétní podpoložky KN 3824 90 15, která se vztahuje ke sloučeninám iontoměničů. Do této kategorie silikagel nespadá. Úzce zaměřenou vysvětlivku přitom nelze zobecňovat a aplikovat ji na všechny další podpoložky v KN 3824. Stěžovatel v kasační stížnosti na tuto argumentaci vůbec nereaguje. Nenabízí žádnou konkurující úvahu, proč by se tato výjimka měla vztahovat také na zboží zařazené do jiných podpoložek v KN 3824, případně proč podle jeho názoru je třeba na čistý silikagel vztáhnout pravidla vztahující se na sloučeniny iontoměničů v KN 3824 90 15. Kasační námitku proto NSS neshledal důvodnou.

[15] Podle další kasační námitky se na dovezené zboží neuplatní omezení v kapitole KN 28 vylučující z této skupiny mísitelné látky a směsi obecně. Na zboží totiž podle stěžovatele nelze nahlížet jako na směs čistého silikagelu a hedvábného papíru. Ani tuto námitku NSS nepovažuje za důvodnou, jelikož se zcela míjí s podstatou argumentace v napadených rozhodnutích.

[16] Z rozhodnutí žalovaného ani krajského soudu v žádném případě nevyplývá, že by snad překážkou zařazení zboží do skupiny KN 28 bylo složení zboží. Za podstatnou skutečnost rozhodující orgány považovaly účel použití zboží, tedy zda je určeno pro všeobecné použití či slouží konkrétnímu specifickému účelu. Vycházely především z právně závazných poznámek ke kapitole KN 28, ze kterých plyne, že do této kapitoly obecně nespadá skupina surovin vhodných „*spíše pro specifické než pro všeobecné použití*“. Ostatně Soudní dvůr EU v této souvislosti konstantně uvádí, že objektivním kritériem pro sazební zařazení zboží může být taktéž účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží (srov. např. rozsudky ze dne 13. 7. 2006, *Uroplasty*, C-514/04, bod 42,⁸

⁴ Publikována ve Sbírce zákonů ČR vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb. a v Úředním věstníku EU pod č. L 198/3, 20. 7. 1987, s. 1-409.

⁵ Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9. 10. 2012, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku; Úř. věst. L 304, 31. 10. 2012, s. 1-915.

⁶ Ve znění verze publikované v Úředním věstníku EU č. C 137/1, 6. 5. 2011, s. 1-397.

⁷ Ve znění 5. vydání Vysvětlivek k HS z roku 2012.

⁸ EU:C:2006:464

pokračování

ze dne 26. 4. 2017, *Stryker EMEA Supply Chain Services*, C-51/16, bod 40,⁹ či ze dne 15. 5. 2019, *KORADO*, C-306/18, bod 37,¹⁰ atd.). Žalovaný i krajský soud dále poukázali také na vysvětlivky k HS ke kapitole 28 v bodě D), dle kterých „některé samostatné prvky nebo samostatné chemicky definované sloučeniny, které by jinak patřily do kapitoly 28, mohou být z této kapitoly vyloučeny, jestliže byly uzpůsobeny do určitých tvarů, nebo podrobeny určité úpravě, která nemění jejich chemické složení“. Stejně jako v případě předchozí námitky stěžovatel na argumenty správních orgánů a krajského soudu v kasační stížnosti nereaguje. Například vůbec nerozporuje, že při sazebním zařazení zboží v dané věci je třeba přihlídnout rovněž k účelu použití zboží, a že specifický účel použití zboží spočívá v pohlcování vlhkosti u hotových výrobků. Kasační námitka je tedy nedůvodná.

[17] Konečně v poslední kasační námitce stěžovatel uvádí, že v době dovozu zboží evropské správní orgány jednotně řadily zboží do položky KN 2811. O tom mají svědčit francouzské závazné informace o sazebním zařazení zboží (ZISZ), které stěžovatel doložil v průběhu správního řízení. Tuto praxi prý nově změnilo prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2015/184, které správní orgány aplikovaly retroaktivně také na nynější kauzu, což je podle stěžovatele nepřipustné. NSS se s těmito úvahami neztotožnil.

[18] Krajský soud správně odkázal na judikaturu NSS, podle které se závazných právních účinků ZISZ může dovolávat pouze oprávněná osoba - příjemce takové informace (viz rozsudek ze dne 2. 2. 2012, čj. 1 Afs 4/2012-37, č. 2630/2012 Sb. NSS). Stěžovatel připouští, že nebyl příjemcem předložených ZISZ, podle jeho názoru však tyto dokumenty svědčí o jednotném proclívání v době dovozu zboží v položce KN 2811. Žalovaný v napadeném správním rozhodnutí zpochybňuje vypovídající hodnotu francouzských ZISZ, podle jeho názoru nemohou svědčit o jednotnosti výkladu v době dovozu zboží. Podotýká, že ZISZ vydal stejný orgán, ve stejný den a mají stejný počátek platnosti. Nadto žalovaný odkázal na německé ZISZ týkající se stejného druhu zboží, které tamní celní orgány na rozdíl od francouzských zařadily do položky KN 3824. Německé ZISZ vstoupily v platnost dne 13. a 16. 1. 2015, tedy ještě v době, kdy nebylo sazební zařazení závazně upraveno právním předpisem. Silikagel v papírových sáčcích závazně zařadilo do položky KN 3824 nařízení Komise (EU) č. 2015/184 účinné od 27. 2. 2015. Z úvodních ustanovení tohoto nařízení přitom vyplývá, že důvodem přijetí nařízení byla právě nejednotnost výkladu při sazebním zařazení silikagelu zabaleného v papírových sáčcích. Nařízení konkrétně uvádí: *Aby se zajistilo jednotné používání kombinované nomenklatury připojené k nařízení (EHS) č. 2658/87, je nutné přijmout opatření týkající se zařazení zboží uvedeného v příloze tohoto nařízení.* Stěžovatelem předložené francouzské ZISZ tedy neprokazují jednotnost výkladu napříč EU v době dovozu zboží. Byť některé evropské správní orgány vykládaly sazební zařazení příslušného zboží stejně jako stěžovatel, neznamená to, že jde o výklad správný. S odůvodněním žalovaného se ztotožnil také krajský soud v napadeném rozsudku.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti trvá na tom, že francouzské ZISZ jsou důkazem jednotné evropské správní praxe, aniž se vypořádává s předestřenou argumentací správních orgánů a krajského soudu. Podle NSS správní orgány dostatečným, srozumitelným a přezkoumatelným způsobem odůvodnily, proč je třeba v daném případě silikagel balený v papírových sáčcích zařadit do položky KN 3824, a že tento výklad v době dovozu zboží

⁹ EU:C:2017:298

¹⁰ EU:C:2019:414

prokazatelně zastávaly také další celní orgány EU. Později přijaté nařízení Komise (EU) č. 2015/184 nemění zavedenou praxi správních orgánů, jedná se o kodifikaci určitého korektního výkladu, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí společného celního sazebníku.

[20] NSS rovněž nesdílí názor stěžovatele, že správní orgány aplikovaly nařízení retroaktivně. Sám žalovaný ve svých rozhodnutích výslovně uvádí, že na nařízení poukazuje pouze jako na „*určité vodítko pro ověření správnosti dosažených závěrů*“, tedy nikoliv jako na závazný právní rámec, který je třeba v nynější kauze následovat. O tom svědčí také podrobná argumentace žalovaného ohledně aplikace jednotlivých poznámek a vysvětlivek ke KN, o kterou opřel své závěry o sazebním zařazení zboží (srov. také rozsudky, které se vyjadřují k typově stejným předpisům závazně zařazujícím určité zboží do KN - např. rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, čj. 5 Afs 27/2012-37, č. 2772/2013 Sb. NSS, či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 3. 2017, čj. 22 Af 2/2015-102). O retroaktivní aplikaci vzhledem ke všemu výše uvedenému nemůže vypovídat ani údajná částečná shoda některých formulací v rozhodnutí žalovaného s textem nařízení. Ani poslední kasační námitku NSS nepovažuje za důvodnou.

[21] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 18. července 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu