



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **KARO - Leather Company s.r.o.**, IČ 28205413, se sídlem Rohanské nábřeží 642/35, Praha 8, zast. JUDr. Pavlem Kavínkem, advokátem, se sídlem Na Kocínce 210/3, Praha 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2018, č. j. 2777-21/2018-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2020, č. j. 10 Af 33/2018 - 47,

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 kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 25. 7. 2017, č. j. 19130-13/2017-510000-51, jímž bylo žalobkyni doměřeno clo na dováženém zboží ve výši 274.865 Kč, to je ve výši rozdílu mezi částkou cla původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení ev. č. 14CZ5100001C15ZVP1 ze dne 24. 4. 2014 vyhotoveným formou jednotného správního dokladu a částkou cla nově stanovenou. Dovážené zboží se skládalo z těchto položek:

- „Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m²)“, zařazené dle celního sazebníku do třídy

TARIC 4107121900, se sazbou cla 6,5 %, přeplatek na clu u tohoto zboží činil 56.570 Kč,

- „Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů)“, zařazené dle celního sazebníku do třídy TARIC 4107129100, sazba cla 5,5 %, nedoplatek na clu u tohoto zboží činil 391.536 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž uvedla, že v rámci celních řízení deklarovala zařazení předmětného zboží pod položku 4104, podpoložku 4104 41 11, nařízení rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23.7.1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (celní sazebník), kdy u této položky sazba činí 0 %. Celní úřad však v rámci svých rozhodnutí podřadil předmětné zboží pod položku 4107, podpoložku 4107 12 92 10, celního sazebníku se stanovenou celní sazbou 5,5 %. Žalobkyně následně korigovala svůj závěr o správnosti sazebního zařazení zboží v návaznosti na závěry znaleckého posudku ze dne 16. 5. 2016, č. j. 1116/2016, zpracovaného Ing. Miloslavou Štachovou, znalkyní v oboru kůže a kožešiny, a to tak, že správným sazebním zařazením dováženého zboží je položka celního sazebníku 4115, podpoložka 4115 20 00, se stanovenou celní sazbou 0 %. Znalkyně konstatovala, že zkoumané usně nelze zařadit do žádné z uvedených podskupin položky 4107 celního sazebníku, neboť se jedná o usně ve formě odpadového materiálu nezpracovatelného bez dalšího na klasické kožené výrobky. Příslušná položka odpadních nestandardních produktů vyrobených z kůže není v celním sazebníku obsažena, avšak nejbližší skutečnému stavu posuzovaných usní odpovídá položka 4115.

[3] Nedostatečné zjištění skutkového stavu spatřovala žalobkyně v tom, že celní orgány sazebně zařazovaly dovážené zboží i přes její námitky založené na závěru znaleckého posudku pod jinou položku celního sazebníku pouze na základě běžného pohledu a konstatování Celně technické laboratoře (CTL), že na povrchu usní je nanesen jiný materiál. Celní orgány i přes žalobkyní deklarovanou nepoužitelnost usní pro výrobu koženého zboží v rámci zadaného přezkumu odebraných vzorků usní nežadaly CTL, případně jinému řádně kvalifikovanému subjektu, provést testování vzorků právě z hlediska jejich chemických, fyzikálních a hygienických vlastností, tedy z hlediska charakteru usní jakožto zboží. Pokud by celní orgány takového znalecké zkoumání zajistily, pak by musely dospět k závěru, že se jedná o odpad, resp. materiál pro druhotné zpracování s nulovou tržní hodnotou, a tedy s nulovou celní sazbou. Důsledkem takto nesprávně zjištěného skutkového stavu pak bylo nesprávné právní posouzení věci, kdy správní orgány předmětné zboží nesprávně podřadily pod položku celního sazebníku 4107, tedy pod položku zahrnující usně vyrobené do hotového stavu s povrchovou úpravou, kdy se z pohledu systematiky celního sazebníku jedná o obchodovatelné, hotové usně.

[4] Skutečnost, že existence tohoto konkrétního druhu zboží při tvorbě příslušných předpisů či vysvětlivek k nim byla opomenuta nebo nebyla známa, nemůže vyloučit podřazení takového zboží pod položku, resp. podpoložku celního sazebníku, pod které svými vlastnostmi nejbližší náleží. Opačný závěr by byl nejen ve výslovném rozporu se všeobecnými pravidly pro výklad kombinované nomenklatury, ale i se zásadami legitimního očekávání a in dubio mitius. Žalobkyně žalovanému vytkla, že se nevypořádal s touto argumentací uplatněnou již v rámci jejich dřívějších podání. Žalobkyně dále

pokračování

upozornila, že celní orgány Itálie a Velké Británie zařazují uvedené zboží taktéž pod položku 4115 celního sazebníku.

[5] Žalobkyně odmítla argumentaci žalovaného, že kvalita povrchové úpravy zboží a jeho případný soulad s hygienickými normami jsou irelevantní parametry pro účely sazebního zařazení. Závěry jednotlivých zkoumání jednoznačně prokazují nepoužitelnost zkoumaných usní k další výrobě čalounických usní bez jejich celkového koželužského přepracování z důvodu nevyhovění kvalitativním požadavkům kladeným na čalounické usně, přičemž nezbytnou součástí takového koželužského zpracování je kompletní odstranění nánosů chemických látek na povrchové části usně, jež způsobují její znehodnocení. Správné sazební zařazení předmětného zboží je jeho zařazení jako jiného odpadu kůží (usní) pod TARIC kódem 4115 20 00 se sazbou cla 0 %.

[6] Městský soud v Praze žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že mezi stranami je sporné zařazení předmětného dováženého zboží do položky 4107, či do položky 4115. Položka 4107 na rozdíl od položky 4115 necharakterizuje zboží jeho účelovým určením, ale dle jeho objektivních vlastností, tj. vzhledem, původem, stavem zpracování, formou a velikostí kůže. Vlastnosti kompozitní usně dle vysvětlivky k položce 4115 protokol CTL ani znalecké posudky u zkoumaného vzorku nepotvrdily.

[7] Pokud pak položka 4115 charakterizuje odřezky a odpad tím, že musí být nepoužitelné k výrobě koženého zboží, z gramatického a teleologického výkladu výrazů „odřezky, odpad“ a „nepoužitelnost k výrobě koženého zboží“ městskému soudu vyplynulo, že tyto výrazy představují zbytkový materiál, popř. jakoukoliv objektivní a absolutní nemožnost použití materiálu k výrobě zboží; nikoliv však situaci, kdy je sice materiál možné použít k výrobě, avšak k výrobě ve finále nepoužitelného (vadného) koženého zboží.

[8] Znalecké posudky charakterizují obvyklé použití dovážené usně se závěrem, že kvalita materiálu pro obvyklé využití (čalounictví) sama o sobě neobstojí. Zkouškami bylo totiž zjištěno, že povrch usně se sice neodře a nezabarví, ale je v něm přítomno více zdraví škodlivého chromu. Sám znalecký posudek z roku 2016 pak připouští, že existuje i řešení za účelem lepšího využití usně, tj. přepracovat ji na kvalitnější formu. I ze znaleckých posudků tak vyplývá, že především useň není charakterizována jako kompozitní useň, odřezek či odpad a poté není vyloučeno užití usně v původním stavu (byť s rizikem výroby nekvalitního zboží) a tím spíše ani do budoucna po přepracování takové usně za účelem zlepšení její kvality. Městský soud se proto neztotožnil se žalobkyní, že dovážené zboží mělo být zařazeno do položky 4115.

[9] Objektivní vlastnosti zboží byly ze strany celních orgánů zjištěny, stanoveny, ověřeny a popsány správně a nesporně. Městský soud se proto ztotožnil se zařazením zboží do položky 4107, jak již ostatně konstatoval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014 - 184, následně potvrzeným i Nejvyšším správním soudem. Konkrétní podpoložka v této třídě se pak odvíjí od velikosti dovážené kůže. Vzhledem k tomu, že stěžejní pro věc bylo celní zařazení kůže do položky 4107, oproti žalobcem namítanému zařazení do položky 4115, a nikoliv již zařazení do jednotlivých podpoložek v rámci této třídy, městský soud se poté jen obecně ztotožnil s tím, že celní orgány správně

zařadily dovážené zboží podle plošné velikosti do dvou dalších podpoložek a stanovily tomu odpovídající sazbu cla.

[10] K námitce, že celní zařazení dováženého zboží mělo být ve Velké Británii učiněno do třídy 4115, k čemuž žalobkyně předložila závaznou informaci o sazebním zařazení (ZISZ) z Velké Británie, městský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 37, a konstatoval, že z předložené ZISZ zjistil, že ji žadateli Maple Leaves Limited vydala britská celní správa dne 17. 6. 2015, pod č. 502486179. Popis zboží je charakterizován jako „surová kůže a kůže ve formě plátu nevhodná pro výrobu kožených výrobků v současném stavu. Zboží jsou kožené vadné výrobky, položky s vadami, které nesplnily minimální stanovené požadavky na odolnost v ohybu, vykazovaly praskliny a jiné abnormality“. Klasifikace zboží v celní nomenklatuře 41 15 200 000.

[11] Předložená ZISZ však neobsahuje žádnou identifikaci hodnoceného zboží se vzorkem, jež v této věci hodnotily celní orgány z hlediska jeho celního zařazení. Městský soud proto shledal, že z obsahu ZISZ nelze bez dalšího dovodit, že by se tento důkaz vztahoval k projednávané věci, ať už z hlediska oprávněné osoby žádající o tuto ZISZ, tak především z hlediska zkoumaného vzorku. Vzhledem k tomu, že z tohoto důkazu nevyplývá přímá souvislost s posuzovanou věcí (se žalobkyní ani s dováženým zbožím ze strany žalobkyně na území České republiky), městský soud shledal, že tato ZISZ nemůže být pro věc rozhodným důkazem vypovídajícím o celním zařazení dováženého zboží, jak jej provedl žalovaný.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Zdůraznila, že při posuzování celního zařazení zboží jsou rozhodující objektivní vlastnosti a charakteristiky zboží, jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40. V posuzované věci se jedná o zboží ve stavu výchozí suroviny, tedy vyčištěné kůže, které nesplňuje kvalitativní ani hygienické parametry pro účely jeho uvedení na vnitřní trh EU. Pro jakékoli použití takového zboží pro lidskou potřebu na území ČR, resp. EU je třeba jeho komplexní přepracování, tedy úplné obroušení případného nánosu cizorodých látek na jeho povrchu a podrobení mokřým přepracovatelským operacím v prací lázni za účelem odstranění nepovolených látek, a tedy uvedení zboží do původního stavu výchozí suroviny. Jedná se o materiál, který není bez komplexního přepracování způsobilý plnit jakýkoli účel použití. Nejedná se o úpravy směřující k dalšímu zhodnocení a zpracování kůží tak, jak má na mysli celní sazebník.

[13] Nelze tak uvažovat v kategorii úprav zboží zhodnocujících v intencích položky 4107 celního sazebníku, ale naopak je třeba na uvedené zboží nahlížet buď jako na odpad, vyžadující pro další využití kompletní přepracování, nebo jako na kůži pro účely sazebního zařazení bez jakékoli úpravy, když předmětné úpravy je před jakýmkoli dalším zpracováním a užitím třeba kompletně odstranit. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že dle systematiky celního sazebníku, který pod položku 4107 zařazuje zboží opatřené úpravami

pokračování

jej znehodnocujícími, je správným sazebním zařazením dováženého zboží položka celního sazebníku s nulovou sazbou cla. Položku celního sazebníku, která by zcela odpovídala vlastnostem dováženého zboží, však celní sazebník neobsahuje, a proto je třeba podřadit dovážené zboží pod položku, jež je vlastnostem a charakteristice dováženého zboží nejbližší.

[14] Žalovaný a městský soud podle názoru stěžovatelky vychází izolovaně pouze z jedné charakteristiky zboží, a to existence nánosů cizorodých látek na některých dovážených usnách, uvažují tedy výslovně kazuisticky a bez přihlédnutí ke smyslu a účelu jednotlivých položek celního sazebníku.

[15] Stěžovatelka dovezla předmětné zboží při plném vědomí si jeho charakteristik a nutnosti jeho komplexního přepracování, a proto toto zboží v rámci celní deklarace v důsledku nejasnosti a neúplnosti celního sazebníku sazebně zařazovala pod položku 4104 a odpovídající podpoložku jako zboží „zjevně nepoužitelné pro bezprostřední výrobu koženého zboží“, byť se dle vlastnosti zboží jednalo fakticky o odpad a vždy s tímto zbožím jako s odpadem nakládala a jako odpad je zpracovávala, když pro jakékoli další použití zboží vždy bylo nezbytné jeho komplexní přepracování s cílem podstatné změny jeho fyzikálních i chemických vlastností.

[16] Se shora uvedeným koresponduje i celně sazební zařazení totožného druhu zboží provedené Daňovým a celním úřadem Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, který totožné zboží, které bylo předmětem celní deklarace v České republice, zařadil pod položku 4115 celního sazebníku, tedy pod stejnou položku, pod kterou navrhuje zařazení dováženého zboží stěžovatelka.

[17] Rozhodnutí o tarifní klasifikaci bylo provedeno na základě vzorků usní odebraných českými celními orgány v rámci jednotlivých celních řízení tak, jak tyto vzorky byly poskytnuty autorizovanému ústavu pro testování kůží a usní, institutu BLC - Leather Technology Centre (dále též „BLC“) stěžovatelkou, resp. společností Maple Leaves Limited, a to na základě stěžovatelkou již dříve v řízení předloženého důkazu, jímž je Technická zpráva BLC ze dne 22. 4. 2015, číslo zakázky RT145-4387. Stěžovatelka upozornila, že součástí tohoto testování byl také vzorek usně 6036/14, přičemž tento vzorek byl BLC označen a testován jako vzorek pod označením „S3 One sample of Cream Leather.“

[18] Totožnost tohoto vzorku usně se vzorkem odebraným českými celními orgány při dovozu totožného zboží do ČR je v tomto případě prokazována především Protokolem o provedených mezilaboratorních zkouškách č. 1/17 a Protokolem o provedené identifikaci vzorku na základě mezilaboratorních zkoušek č. 2/17 zpracovanými akreditovanou zkušební laboratoří AZL Otrokovice s.r.o., kterými tato provedla mezilaboratorní srovnání výsledků zkoušek příslušných vzorků usní posuzovaných jak znalkyní Ing. Štachovou, tak BLC, za účelem potvrzení či vyloučení shodnosti vzorků usní porovnáním jejich jednotlivých vlastností a parametrů.

[19] Klasifikační autorita v oblasti sazebního zařazení zboží Spojeného království Velké Británie a Severního Irska tedy zařadila po provedeném hygienickém a kvalitativním

testování totožné zboží (usně) pod odlišnou položku celního sazebníku, než činí na základě pouhého vizuálního a organoleptického posouzení celní orgány České republiky. Významná pro posouzení věci je skutečnost, že příslušná položka celního sazebníku 4115 je zatížena celní sazbou ve výši 0 %, stejně jako položka, pod kterou původně podřazoval totožné zboží stěžovatel. Podle stěžovatelky se tak nelze ztotožnit se závěrem městského soudu, že nelze ztotožnit zboží hodnocené britskými celními orgány se zbožím dováženým stěžovatelkou.

[20] Stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že předmětné zboží by mělo být celními orgány zařazeno pod nejbližší odpovídající položku celního sazebníku s příslušnou, v tomto případě nulovou, celní sazbou tak, jak to odpovídá účelu a systematice celního sazebníku. Opačný závěr by byl nejen ve výslovném rozporu s čl. 4 Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, dle kterého se zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, zařadí do položky odpovídající nejpodobnějšímu zboží, ale i se zásadou legitimního očekávání a se zásadou *in dubio mitius*.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a ztotožnil se se závěry uvedenými v napadeném rozsudku. Upozornil na rozpor v závěrech stěžovatelky spočívající v tom, že po přepracování by se zboží mělo „přeměnit“ na výchozí surovinu (tedy kůže pouze vyčištěné), a usiluje přitom o sazební zařazení předmětného zboží jako odpadu do položky 4115 celního sazebníku. V souvislosti s rozdílným náhledem účastníků na nanesenou povrchovou vrstvu na usnách žalovaný uvedl, že pro účely sazebního zařazení zboží je zcela nepodstatné a nevýznamné, že má být zboží po propuštění do volného oběhu dále zpracováváno, že má v okamžiku dovozu pro stěžovatele nulovou hodnotu a že neodpovídá kvalitativním a hygienickým požadavkům na výrobky. Pro určení sazebního zařazení zboží navrženého k propuštění do režimu volného oběhu je rozhodný a zásadní stav zboží a míra jeho zpracování v době jeho dovozu, tj. v době, kdy vstoupilo na celní území Společenství. Ke stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkům vycházejícím ze splnění ČSN a Metodického doporučení Státního zdravotního ústavu ohledně hygienických požadavků žalovaný uvedl, že pro účely sazebního zařazení zboží nelze aplikovat národní právní předpisy přijaté ze zcela odlišných důvodů a k odlišným účelům. K poukazu stěžovatelky na ZISZ pro společnost Maple Leaves Limited a k jeho tvrzení, že zboží uvedené v této ZISZ je totožné s předmětným zbožím, žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě, v němž uvedl, že dle článku 12 odst. 2 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále též „celní kodex“), je závazná informace o sazebním zařazení zboží závazná pro celní orgány pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni vydání této závazné informace, a je závazná pro celní orgány ve vztahu k osobě, které byla informace vydána. Předmětná ZISZ byla vydána až po propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu, tudíž ji nelze ve vztahu k dovozu předmětného zboží použít. Charakteristika předmětného zboží neodpovídá popisu zboží v ZISZ, neboť v popisu nejsou uvedeny žádné objektivní parametry umožňující srovnání, případně ztotožnění zboží. Žalovaný upozornil, že Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 31 Af 72/2014 - 184 vyloučil obě alternativy sazebního zařazení zboží navržené stěžovatelkou, přičemž kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 1 Afs 290/2017 - 29.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] 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 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 v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Z výše provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení otázky, zda stěžovatelkou dovážené zboží mělo být podřazeno pod položku 4107 nebo 4115 celního sazebníku, a zda tedy podléhalo clu, či nikoliv.

[24] Položka 4107 celního sazebníku zahrnuje *usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, po vyčínění nebo po zpracování na crust dále upravené, včetně kůží zpracovaných na pergamen, odchlupené, též štípané, jiné než usně čísla 4114. Položka 4115 pak zahrnuje kompozitní usně na základě nerozvlákněné usně nebo kožených vláken, ve tvaru desek, listů nebo pruhů, též ve svitcích; odřezky a jiné odpady kůží (usní) nebo kompozitní usně, nepoužitelné k výrobě koženého zboží; kožený prach, prášek a moučka.*

[25] Jak je třeba při celním zařazení postupovat, již vyslovil zdejší soud v rozsudcích, na které přílehavě poukázal městský soud v napadeném rozsudku. V rozsudku ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 - 272, Nejvyšší správní soud vyložil, že pro celní zařazení je třeba postupovat takto: „*Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury*“

[26] V rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019 - 43, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Tento postoj je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, podle které je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám*’ (rozsudek ze dne 26. 5. 2016, ve věci C-198/15, *Invamed Group a další*, bod 18 a tam citovaná judikatura). Objektivním kritériem pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech’ (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18, *TDK-Lambda Germany*, bod 27 a tam citovaná judikatura).“

[27] Ostatně také stěžovatelka v kasační stížnosti zdůraznila, že při posuzování celního zařazení zboží jsou rozhodující objektivní vlastnosti a charakteristiky zboží, jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40.

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že pro jakékoli použití předmětného zboží pro lidskou potřebu na území ČR, resp. EU, je třeba jeho komplexní přepracování. Z toho dovozuje, že se jedná o odpad spadající do položky 4115 celního sazebníku. Nejvyšší správní soud této argumentaci nepřisvědčil. Z toho, že stěžovatelkou zmíněným postupem lze uvést zboží do původního stavu výchozí suroviny (tato skutečnost vyplývá rovněž z již zmíněného znaleckého posudku Ing. Miloslavy Štachové, v němž je uvedeno, že je důvodný předpoklad, že by materiál po přepracování mohl vykazovat standardní užité vlastnosti), je zřejmé, že se nejedná o odpad spadající do položky 4115 celního sazebníku, neboť stěžovatelkou dovezené zboží není nepoužitelné k výrobě koženého zboží, jak je stanoveno v této položce, jelikož je použitelné k výrobě zboží, ať už nekvalitního a dle tvrzení stěžovatelky nevyhovujícího standardům stanoveným právními předpisy (bez přepracování) či kvalitnějšího (po jeho přepracování).

[29] Ke stěžovatelkou zmiňované skutečnosti, že se jedná o zboží nesplňující kvalitativní ani hygienické parametry pro účely jeho uvedení na vnitřní trh EU, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato skutečnost v podstatě znamená pouze to, že se jedná o nekvalitní zboží, nikoli však o odpad. O správnosti tohoto závěru je Nejvyšší správní soud přesvědčen právě s přihlédnutím ke stěžovatelkou uváděné argumentaci, z níž vyplývá, že po přepracování zboží způsobem popsáným stěžovatelkou (byť se nejedná o jednoduchou proceduru), již zboží bude použitelné pro lidskou potřebu na území ČR, resp. EU.

[30] Krajský soud v Brně ostatně již v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014 - 184, ke stěžovatelkou dovezenému zboží konstatoval, že „*předmětné zboží ale není odpadem ve smyslu odřezků, zbytků při výrobě ani opotřebovaného, již dříve užívaného zboží (např. starých hnacích řemenů). Odpadem se mělo stát předmětné zboží v důsledku nedostatku vlastností, které jsou nutné pro jeho další užití při výrobě. Znalečyně jasně popsala mechanismus, jakým došlo ke zvýšeným hodnotám chromu v materiálu, tedy nedostatečným koželužným zpracováním u dodavatele žalobce. S ohledem na to, že byly žalobci dodány celé kůže, které byly dle dodavatele žalobce hotovým výrobkem, nelze podle názoru zdejšího soudu dovodit, že by se jednalo o odpad při výrobě jiného koženého produktu. Naopak se jednalo „pouze“ o nekvalitní zpracování objednaného zboží. Podle názoru soudu nelze zaměřovat z pohledu celních předpisů nekvalitně zpracované zboží (jinými slovy vadné plnění) za odpad, tedy zcela jinou účelově určenou položku celního sazebníku. Žalobce v řízení nikdy neprokázal, že by si objednal dodání odpadu, který by mohl vzniknout při výrobě obdobného zboží.*“ Kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 1 Afs 290/2017 - 30.

[31] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s městským soudem konstatuje, že z popisu zboží nevyplývá a protokol CTL ani znalecké posudky nepotvrdily, že by předmětné zboží mělo vlastnosti kompozitní usně, kterou charakterizují vysvětlivky k položce 4115 takto: „*Kompozitní useň je vyrobena z nerozvlákněné usně nebo z kožených vláken. Aby kompozitní useň získala speciální vlastnosti, přidávají se někdy plstitelné materiály jako celulóza, syntetická nebo bavlněná vlákna. Poměr takovýchto vláken však musí být dobře pod 50 %, aby toto zboží mohlo být zařazeno do čísla 4115 (řidesky, listy nebo pruhy, též ve svitcích).*“ Kožená vlákna

pokračování

sestávají z chromových pomačkaných třísek, rostlinných odpadů z blanžirování kůží, odřezků nebo jiného odpadu. Nejobvykleji používanou pojivou látkou je přírodní latex. Kompozitní useň se hlavně využívá v obuvnickém průmyslu, kde se používá k výrobě výztuží, opatek, stélek, mezipodešví a podešví pro pantofle. Další využití lze nalézt ve výrobě koženého zboží (například na ruby kufrů, školní brašny, příhrádky pro aktovky a náprsní tašky) a v technickém sektoru (manžety, těsnicí materiály atd.).“

[32] Argumentaci stěžovatelky, v níž žalovanému a městskému soudu vytýká, že vycházejí izolovaně pouze z jedné charakteristiky zboží, a to existence nánosů cizorodých látek na některých dovážených usních, uvažují tedy výslovně kazuisticky a bez přihlédnutí ke smyslu a účelu jednotlivých položek celního sazebníku, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť jak žalovaný tak i městský soud se systematicky a komplexně zabývali složením předmětného zboží, přičemž se vypořádali s veškerou stěžovatelkou vznesenou argumentací.

[33] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že správnost zařazení obdobného zboží dovezeného stejnou stěžovatelkou jako v posuzované věci pod položku 4107 celního sazebníku potvrdil již v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 5 Afs 136/2018 - 33, když uvedl, že „žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal způsob zařazování kůží do celního sazebníku a strukturu kapitoly 41 celního sazebníku od nejméně zpracovaných kůží až po odpad. V této souvislosti žalovaný rovněž odkazoval na vysvětlivky k HS a KN, přičemž již v odůvodnění napadených rozhodnutí řádně zdůvodnil jejich použití. Žalovaný stejně tak i městský soud zcela správně poukázali na to, že zboží se zařazuje do celního sazebníku podle stavu, ve kterém bylo do tuzemska dovezeno, tzn. podle jeho objektivních vlastností v době dovozu. Není spor o tom, že k vývozu bylo propuštěno zboží, které bylo na faktuře označeno jako dokončené hovězí kůže. Během dopravy toto zboží zůstalo nezměněno. Po dovozu byly odebrány vzorky a laboratorním zkoumáním bylo zjištěno, že kůže je kromě činění dále opracována tak, jak bylo popsáno v laboratorním posudku. Další opracování kůží bylo zjištěno znalkyňi, kterou si najal sám stěžovatel. Z posudků vyplývá i další skutečnost, a sice že kůže byly zpracovány nekvalitně. Sazební zařazení však nemůže být jakkoliv ovlivněno evropskými hygienickými normami. Z hlediska celního sazebníku se jedná o kůže, které byly po činění dále upraveny, a proto musí být zařazeny pod č. 4107 a dále do příslušné položky a podpoložky. Nejvyšší správní soud pouze dodává, že zboží tak, jak bylo dovezeno, nemůže být proto posuzováno ani jako odpad, jak se jinak nepřipustnými námitkami snaží stěžovatel nyní argumentovat. Celní orgány se náležitě při celním zařazení zboží zabývaly objektivními vlastnostmi dovezeného zboží, které jsou v okamžiku předložení zboží k celnímu řízení rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Zjišťovaly tedy název a popis, materiál a složení, způsob použití - účel. Po provedení laboratorního zkoumání (při dovozu) odebraných vzorků bylo zjištěno, že se jedná o přírodní (nikoliv umělé) hovězí kůže, které byly po vyčinění dále upraveny pigmentováním, broušením a umělým dezénem; úprava kůží sice nevyhovuje hygienickým (obsah chromu) a kvalitativním (loupání barvy při zkoušce otěrem) normám, avšak tyto kůže jsou po koželužnickém přepracování používány k výrobě koženého zboží; s kůžemi bylo také v průběhu dodání do tuzemska nakládáno jako se surovinou určenou k dalšímu zpracování (způsob balení a fakturace).“

[34] S právě citovaným hodnocením věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a považuje je za zcela aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc (z popisu dovezeného zboží obsaženého v rozsudku sp. zn. 5 Afs 136/2018 vyplývá, že se jedná o zboží stejných vlastností relevantních pro celní zařazení jako v nyní posuzované věci). K vypořádání většiny stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek proto postačí odkázat na citovaný rozsudek.

[35] V návaznosti na vše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze stěžovatelkou zmiňované ZISZ vydané Daňovým a celním úřadem Spojeného království Velké Británie a Severního Irska dle tvrzení stěžovatelky na základě vzorků poskytnutých BLC stěžovatelkou, resp. společností Maple Leaves Limited, nelze v posuzované věci vycházet. Tato ZISZ byla vydaná britským daňovým a celním úřadem dne 15. 6. 2015, tj. až po dovezení předmětného zboží do České republiky a podání celního prohlášení v roce 2014. I pokud by se výše zmíněná ZISZ týkala stěžovatelkou dovezeného zboží nebo totožného zboží, nebyla by pro celní orgány závazná, jelikož podle čl. 12 odst. 2 celního kodexu platného a účinného ke dni vydání ZISZ, závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pro celní orgány pouze pro zboží, u něž byly splněny celní formalities po dni vydání této závazné informace. Jak již výstižně konstatoval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 29. 6. 2016, č. j. 3 Af 60/2014 - 31, *„popsaný výklad neodporuje smyslu a účelu institutu závazných informací podle čl. 12 celního kodexu Společenství, neboť smyslem tohoto institutu je pomoci daňovému subjektu dopředu (před dovozem zboží) zjistit, do jaké sazby cla předmětné zboží spadá, a tím posílit jeho právní jistotu, že předmětné zboží nebude příslušnými orgány zařazeno do kategorie jiné, nikoli ex post posoudit, zda správce daně neudělal při zařazení zboží do určité kategorie (podkategorie) chybu, jak de facto žalobce činí v nyní projednávaném případě.“*

[36] Z tohoto důvodu nebylo třeba, aby se Nejvyšší správní soud podrobněji zabýval argumentací stěžovatelky o nesprávnosti názoru městského soudu ohledně toho, že nebylo prokázáno, že ZISZ se týkala právě zboží, pro které byl vydán nyní přezkoumávaný dodatečný platební výměr, respektive důkazy, které k prokázání téhož stěžovatelka navrhla.

[37] Vzhledem k tomu, že předmětné zboží dovezené stěžovatelkou spadá pod položku 4107 celního sazebníku, není dán prostor pro aplikaci čl. 4 Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, dle kterého se zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, zařadí do položky odpovídající nejpodobnějšímu zboží. V posuzované věci se stěžovatelka ohledně jí požadovaného zařazení zboží do položky celního sazebníku ani nemůže dovolávat legitimního očekávání, neboť předmětné zboží pod položku celního sazebníku navrhovanou stěžovatelkou nebylo v minulosti podřazeno, a stěžovatelka tudíž nemohla spoléhat, že takto budou správní orgány postupovat. Nedošlo ani k porušení zásady in dubio mitius, resp. pro uplatnění této zásady nebyl prostor, jelikož její použití předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy, což v posuzované věci nebylo splněno, neboť stěžovatelkou dovezené zboží spadá pod položku 4107 celního sazebníku.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky. Kasační stížnost je proto nedůvodná a Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[39] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. dubna 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu