



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Repromat a. s.**, Drahobejlova 2215/6, Praha 9, zastoupené advokátem Mgr. Janem Slunečkem, Týn 640/2, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2019, čj. 1181-3/2019-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2021, čj. 15 Af 16/2019-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní orgány propustily do režimu volného oběhu zboží žalobkyně. Šlo o neexponované fotografické fotosenzitivní desky z hliníku určené pro tisk ofsetem, o rozměrech každé strany převyšujících 255 mm. Žalobkyně zboží v celních prohlášeních zařadila do kódu 8442 50 80 kombinované nomenklatury (KN), která je obsažena v nařízení Rady (EHS) 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (celní sazebník), resp. v jeho příloze s podpoložkou Taricu 00 – *Desky, válce a jiné tiskařské pomůcky; desky, válce a litografické kameny připravené pro grafické účely (např. blazené, zrněné nebo leštěné)*. Celní úřad pro hlavní město Prahu při kontrole zaměřené na ověření správnosti sazebního zařazení zboží dospěl k závěru, že zboží mělo být správně sazebně zařazeno do podpoložky 3701 30 00 kombinované nomenklatury s podpoložkou Taricu 90 – *Fotografické desky a ploché filmy, citlivé, neexponované, z jakéhokoliv materiálu jiného než z papíru, kartónu, lepenky nebo textilií; ploché filmy pro okamžitou fotografii, citlivé, neexponované, též v kazetách: Ostatní desky a filmy, s kteroukoliv stranou převyšující 255 mm*, k níž se váže vyšší celní sazba. Celní úřad proto dvaceti sedmi dodatečnými platebními výměry změnil sazební zařazení zboží a doměřil žalobkyni dovozní clo v celkové výši 642 703 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

[2] Žalovaný výroky I. až XXV. napadeného rozhodnutí změnil většinu rozhodnutí celního úřadu tak, že formou tabulky s uvedením původních a nových údajů týkajících se popisu zboží, sazebního zařazení, celní hodnoty, celní sazby, vyměřeného cla a rozdílu vyměřeného cla upřesnil způsob doměření cla v jednotlivých případech a slovní popis zboží tak, aby lépe odpovídal jeho vlastnostem. Výroky XXVI. a XXVII. napadeného rozhodnutí provedl žalovaný tutéž změnu ve vztahu k dvěma jiným rozhodnutím celního úřadu a nadto doplnil jejich výrokovou část o konstatování, že v těchto případech rozhodl rovněž podle prováděcího nařízení Komise (EU) 2017/2246 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl. Soud se ve vztahu ke skutkovému i právnímu posouzení věci ztotožnil se žalovaným. Celní orgány zjistily, že zboží je citlivé buď na světlo, nebo na teplo. Laserové záření, pomocí něhož se vytváří obraz na deskách, je mimo běžné světelné spektrum, ale přesto je lze považovat za světelné záření v širším slova smyslu. Městský soud vyložil, že vysvětlivky k Harmonizovanému systému k číslu 8442, verze 2012/2017, které vydává Světová celní organizace, jsou sice nezávazné, ale nepostradatelné interpretační vodítko. Tyto vysvětlivky na základě objektivních definičních znaků poskytují jednoznačné výkladové pravidlo pro zařazení fotosenzitivních desek pod konkrétnější a přílehlavější číslo 3701. Kombinovaná nomenklatura jako taková, slovní popis jednotlivých čísel a podpoložek a ani výkladové vodítko poskytnuté vysvětlivkami k harmonizovanému systému nevytváří prostor pro polemiku o možnosti sazebního zařazení zboží do jiného čísla než 3701. Soud nepřisvědčil ani námitce nepřipustné retroaktivní aplikace prováděcího nařízení 2017/2246 a námitce o porušení legitimního očekávání žalobkyně ohledně sazebního zařazení zboží.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti namítla, že výrobek nelze vyhodnotit jako světlocitlivý pouze proto, že jej lze opracovat za použití laserového světelného paprsku. Skutečnost, že jednou z technických a materiálových vlastností posuzovaného výrobku je fotosenzitivita, není důvodem sazebního zařazení do čísla 3701. Za fotosenzitivní lze navíc považovat jen jednu z mnoha vrstev výrobku. Nadto se nejedná o standardní fotosenzitivitu (tedy citlivost na běžné denní světlo obvyklé frekvence, jako tomu je například u fotografických filmů), ale o fotosenzitivitu při zcela jiných frekvencích světla (laserový paprsek). Výrobek jako celek nelze označit za fotosenzitivní v tom smyslu, jak je všeobecně chápán – tedy ve spojitosti s tradičními fotografickými deskami a fotografickými filmy a jejich expozicí. Expozice těchto tiskových desek se provádí termálním laserem v zařízení CTP (Computer To Plate). Stroje využívající CTP technologie se přitom podle Světové celní organizace nepovažují za stroje fotografické, nýbrž tiskařské.

[5] Stěžovatelka se domnívá, že pro správné sazební zařazení je rozhodná celková charakteristika výrobku. Bez ní nelze správně posoudit výrobní segment, jehož je výrobek součástí, nadto pak konkrétní účel, pro nějž je výrobek technologicky užíván. Žalovaný však při posuzování sazebního zařazení výrobku postupoval selektivně a posoudil jen jednu z jeho materiálových součástí. Podle stěžovatelky se celní orgány i městský soud nedostatečně vypořádaly s použitelností prováděcího nařízení 2017/2246 na projednávanou věc. Nezabývaly se ani účelem použití zboží, ač je tato otázka významná pro posouzení srovnatelnosti zboží. Stěžovatelce nelze vytýkat, že v popisu zboží v celních prohlášeních

pokračování

neuvedla pojmy *světlocitlivé* či *fotosenzitivní*, ani v tom spatřovat důvod pro nepoužití zásady legitimního očekávání. Stěžovatelka zopakovala, že výrobek jako celek je dennímu světlu odolný a z tohoto pohledu tedy světlocitlivý není, a to i přes to, že jedna z jeho částí (molekulární pojivo) světlocitlivá je; nikoliv však ve smyslu citlivosti na světlo běžné frekvence.

[6] Stěžovatelka dále odkázala na závaznou informaci Celního úřadu pro Olomoucký kraj o sazebním zařazení obdobného výrobku ze dne 31. 3. 2020, č. CZ BTI 34/017939/2020-580000-04/01, a na rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 13. 5. 2016, jímž celní úřad změnil původní popis zboží a sazební zařazení z čísla 3701 do čísla 8442.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelčina argumentace je účelová a vytržená z kontextu celního sazebníku. Stěžovatelka se snaží navodit dojem, že za světlocitlivé materiály lze považovat pouze ty, jež reagují na denní světlo. S ohledem na poznámku 2 ke kapitole 37 celního sazebníku se ale za světlocitlivé materiály považují i ty, které reagují na jiné formy záření, např. laser nebo UV a IR záření. Stěžovatelka se nedůvodně dovolává technologie tvorby příslušného záření (používání CTP technologie). Celní sazebník nestanoví technologii tvorby záření konkrétním typem stroje či zařízení, ale pouze to, že příslušné materiály musejí být citlivé na příslušné formy záření, ať jsou generovány jakkoliv. Odkaz na závěry Světové celní organizace ohledně toho, že stroje využívající technologii CTP jsou tiskařskými stroji, není podložen. Žalovaný prokázal a patřičně vysvětlil světlocitlivost posuzovaného zboží. Protože je zřejmé, že zboží je světlocitlivé na určité formy záření, je neexponované, a tudíž nemůže být ani logicky vyvoláno, není pochyb ani o správnosti sazebního zařazení do kódu KN 3701 30 00. Žalovaný dále uvedl, že účel použití není třeba zjišťovat, neboť závazný text celní nomenklatury se nedovolává účelu použití posuzovaného zboží pro tiskařské potřeby. Závazná informace o sazebním zařazení zboží, na kterou stěžovatelka odkázala, byla vydána až po vydání napadeného rozhodnutí. Navíc se týká odlišného druhu výrobku (desky exponované a vyvolané, které liší se i základním materiálem). Pro značnou odlišnost obou výrobků nelze závaznou informaci použít jako důkaz prokazující nesprávnost sazebního zařazení posuzovaného zboží stanoveného celními orgány.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle poznámky 2 ke kapitole 37 kombinované nomenklatury se v této kapitole *výraz fotografický vztahuje na proces, pomocí kterého dojde přímo nebo nepřímo k vytvoření viditelného obrazu působením světla nebo jiných forem záření na fotosenzitivní povrchy.*

[10] Podle vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 8442 *fotosenzitivní desky (např. kovové nebo z plastů a pokryté senzitivní fotografickou emulzí, nebo fólie z fotosenzitivních plastů, též uchycené na podkladu z kovu nebo jiného materiálu) sem nepatří (číslo 3701).*

[11] Jádrem sporu je i v kasačním řízení správnost sazebního zařazení zboží do konkrétního čísla, resp. podpoložky a kódu Taricu kombinované nomenklatury.

[12] Podle stěžovatelky fotosenzitivita nečiní z tiskové desky určené pro ofsetový tisk desku fotografickou. Navíc se nejedná o „tradiční fotosenzitivitu“ ve smyslu citlivosti na světlo denní a světlo umělé, které je svou frekvencí podobné dennímu světlu. NSS se ztotožňuje s posouzením městského soudu i žalovaného, že pod souslovím *světlo nebo jiné formy záření* je třeba chápat také laserové záření. Z poznámky 2 ke kapitole 37 kombinované nomenklatury zjevně plyne, že k zařazení zboží pod číslo 3701 není nutné, aby reagovalo na denní nebo umělé světlo. Jinak řečeno, stěžovatelka vykládá fotosenzitivitu nepřipustně úzce, ač pro takový výklad není důvod. V podrobnostech NSS odkazuje na body 31 až 38 napadeného rozhodnutí žalovaného.

[13] Stěžovatelka zdůrazňuje mj. odlišný účel použití výrobku – fotografická deska slouží k jinému užití než deska tisková. Podle judikatury Soudního dvora EU může být objektivním kritériem pro sazební zařazení zboží i účel použití výrobku, pokud je tomuto inherentní, i zohlednění, která funkce výrobku je hlavní a která vedlejší z pohledu spotřebitele, i způsob, jakým výrobcí či prodejci daný produkt na trhu nabízejí (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, čj. 5 Afs 27/2012-37, č. 2772/2013 Sb. NSS, s odkazem na rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995, *Thyssen Haniel Logistic*, C-459/93, ze dne 5. 4. 2001, *Deutsche Nichimen*, C-201/99, nebo ze dne 8. 12. 2005, *Possehl Erzkontor*, C-445/04). Text celní nomenklatury pod číslem 3701 se však účelu použití posuzovaného zboží nedovolává, na rozdíl od čísla 8442. V případě desek sazebně řazených do čísla 3701 je rozhodující povrch, na němž má být předloha vytvořena (fotosenzitivní materiál), nikoliv účel použití výrobku. Nevadí ani to, že jde o jednu z více částí výrobku – právě ta je v tomto případě pro sazební zařazení výrobku stěžejní.

[14] O správnosti závěru žalovaného svědčí také prováděcí nařízení 2017/2246, které vstoupilo v platnost 28. 12. 2017. Podle jeho přílohy do kódu KN 3701 30 00 patří *neexponované bliníkové desky (pozitivní termální desky s citlivostí na laserovou diodu), obdélníkového tvaru, s jednou stranou přesahující na délku 255 mm, potažené na jedné straně emulzí [obsahující zejména alkalickou rozpustnou pryskyřici, jedno nebo více IR (infračervených) barviv (fototermální konvertor) a supresor rozpustnosti (barvivo)], která je citlivá na infračervené laserové diody při vlnové délce 830 nm. Jsou konstruovány pro použití se zařízením CTP (technologie Computer To Plate) pro střední až velké množství výtisků. Ke zvýšení životnosti konečného výrobku desky procházejí procesem „pečení“, aby se obraz po vyvolání ustálil.* Ani stěžovatelkou namítaný způsob použití, který se pojí se zařízením využívajícím technologii CTP, tak nemá vliv na sazební zařazení výrobku. Příloha dále výslovně uvádí, že zařazení výrobku do kódu KN 8442 50 00 jako tiskařské desky je proto vyloučeno, neboť citlivé desky čísla 3701 jsou vyloučeny z čísla 8442 [s odkazem na vysvětlivky k harmonizovanému systému k číslu 8442 bod (B) a stanovisko Světové celní organizace k sazebnímu zařazení zboží do kódu HS 3701.30/1 z roku 2015]. Desky se proto řadí „do kódu KN 3701 30 00 jako ostatní fotografické desky s kteroukoliv stranou převyšující 255 mm.“ NSS tedy souhlasí s městským soudem, že nařízení 2017/2246 rozptýlilo pochybnosti o sazebním zařazení zboží. Skutečnost, že žalovaný dospěl k témuž závěru o sazebním zařazení i v případech, kdy zboží bylo propuštěno do volného oběhu před nabytím platnosti prováděcího nařízení, není na závadu. Městský soud se použitelností prováděcího nařízení 2017/2246 na projednávanou věc řádně zabýval (blíže viz body 33 a 34 napadeného rozsudku), a proto není důvodná ani související stěžovatelčina námitka.

pokračování

[15] Ke stěžovatelčinu odkazu na závaznou informaci o sazebním zařazení zboží NSS podotýká, že tato informace byla vydána až v roce 2020, tj. po vydání napadeného rozhodnutí. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. platí, že *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Současně se nejedná o žádnou z výjimek z pravidla fixace přezkumu k právnímu a skutkovému stavu v době rozhodování správního orgánu. Informaci by proto nemohl zohlednit ani městský soud, natož NSS v kasačním řízení. Závazná informace se navíc týká odlišného druhu výrobku (exponovaná a vyvolaná plastová tisková deska). Vzhledem k pozdějšímu datu vydání i odlišnému předmětu nemohla závazná informace stěžovatelce založit legitimní očekávání. Stejně tak dřívější rozhodnutí celního úřadu nezakládá ustálenou správní praxi, z níž by mohlo plynout stěžovatelčino legitimní očekávání (podobně např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2019, čj. 5 A 94/2016-65, nebo rozsudky NSS ze dne 23. 2. 2021, čj. 5 As 79/2019-42, či ze dne 29. 3. 2022, čj. 10 Afs 179/2020-56).

IV. Závěr a náklady řízení

[16] NSS vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 1. srpna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu