



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Authentica, s. r. o.**, Lazaretní 1/7, Brno, zast. advokátem Mgr. Janem Slunečkem, Týn 640/2, Praha 1 – Staré Město, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4 – Michle, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, čj. 10682-10/2020-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2022, čj. 30 Af 57/2020-49,

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.

Odůvodnění:

[1] V nynější věci se NSS zabývá výkladem čísel 7010 a 7013 harmonizovaného systému (HS) Světové celní organizace (WCO) a kombinované nomenklatury EU (KN).¹ Současně zpřesňuje svou judikaturu k významu existující celní praxe při rozhodování o celním zařazení zboží.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně od října 2018 do února 2019 dovážela z Číny do Česka skleněné lahve na vodu s víčkem, neoprenovým pouzdrem a kartonovým obalem. V celním prohlášení je vždy zařadila do podpoložky 7010 90 21 kombinované nomenklatury (resp. TARIC kódu 7010 90 21 00), do které mj. spadají „*lahve, sklenice, [...] a jiné skleněné obaly používané pro*

¹ Příloha I Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (kombinovaná nomenklatura), Úř. věst. L 256, 7. 9. 1987, s. 1–675, zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 02 Svazek 002 s. 382–386.

přepravu nebo k balení zboží“ a které odpovídá celní sazba 5 %. Celní úřad pro Jihomoravský kraj naopak podřadil zboží do podpoložky 7013 99 00 kombinované nomenklatury (TARIC kód 7013 99 00 90), do které spadají „*stolní, kuchyňské, toaletní, kancelářské skleněné výrobky, skleněné výrobky pro vnitřní výzdobu nebo pro podobné účely*“ a které odpovídá celní sazba 11 %. Celní úřad proto celkem šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 1. 2020 žalobkyni doměřil clo v celkové výši 639 661 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně neúspěšně odvolala, neuspěla ani s žalobou u krajského soudu.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalovaný podle ní porušil všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury. Dovážené lahve mají spadat pod číslo 7010. Není pravda, že je lze podřadit pod číslo 7010 i pod číslo 7013. Stěžovatelka nesouhlasí ani s využitím vysvětlivek k harmonizovanému systému WCO. Podle vysvětlivek k číslu 7010 HS do tohoto čísla totiž spadají skleněné nádoby, které jsou *běžně* komerčně využívány, nikoli *vylučně* komerčně využívány. Vysvětlivky k HS tedy z čísla 7010 nevylučují dovezené lahve, které lze využít i pro nekomerční účely. Stěžovatelka též upozorňuje na změnu správní praxe. Do října 2018 celní orgány zastávaly stejný názor na celní zařazení jako stěžovatelka. Teprve poté se otázkou jejich zařazení začal zabývat Výbor pro celní kodex a Evropská komise, která v roce 2019 vydala prováděcí nařízení k celnímu zařazení.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil 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.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. K celnímu zařazení dovezených skleněných lahví

[7] První spornou otázkou je samotné celní zařazení skleněných lahví, které stěžovatelka do Česka dovezla, a výklad čísel 7010 a 7013 HS a KN (resp. rozdíl mezi těmito dvěma čísly).

[8] Mezi oběma účastníky řízení není sporný popis dovezených lahví. Jde o „*skleněné lahve s širším hrdlem s vnějším závitem, ke které patří víčko s vnitřním závitem v plastovém lůžku, z vnější části z bambusu a vnitřním čepem z nerez, dále z válcového pouzdra z neoprenu, určeného pro vložení skleněné lahve, s ouškem umístěným na horním otevřeném okraji a z kartonového obalu kruhového tvaru s víkem (tubusu) k uložení skleněné lahve i s pouzdrům z neoprenu*“. Pro lepší představu vypadají lahve takto (fotografie jsou převzaty ze zprávy o kontrole po propuštění zboží, resp. z rozhodnutí o odvolání):

pokračování



[9] Mezi oběma účastníky rovněž není sporné, že stěžovatelka sice dovezla sadu výrobků, ale pro její celní zařazení jako celku je *rozhodující celní zařazení skleněných lahví* [jako podstatné součásti sady výrobků podle výkladového pravidla č. 3 písm. b) kombinované nomenklatury²].

[10] Sporné však je, zda skleněné lahve mají spadat pod číslo 7010, či číslo 7013 HS a KN a do které konkrétní položky a podpoložky KN se následně mají zařadit.

[11] Pro celní zařazení výrobků platí několik základních pravidel, která vyplývají přímo z kombinované nomenklatury (všeobecných pravidel pro její výklad) a na ni navazující judikatury SDEU a NSS.

[12] Rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží spočívá především v jeho *objektivních znacích a vlastnostech*, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky kombinované nomenklatury a poznámek ke třídám nebo kapitolám. Nelze-li celní zařazení provést čistě na základě objektivních znaků a vlastností výrobku, může být objektivním kritériem pro celní zařazení rovněž *účel použití výrobku*, je-li účel použití tomuto výrobku „inherentní“, tedy výrobku vlastní, s výrobkem neodmyslitelně spjatý. Účel výrobku musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních znacích a vlastnostech (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2019, čj. 10 Afs 120/2019-43, *iMi Partner*, bod 17, nebo rozsudek SDEU ze dne 25. 2. 2021, *Bartosch Airport Supply Services*, C-772/19, EU:C:2021:141, bod 24).

[13] Ke zkoumání *účelu použití* výrobku jako kritéria pro celní zařazení pak není rozhodné *jakékoli možné* použití daného výrobku, ale *předpokládané použití* zjištěné právě s ohledem na objektivní znaky a vlastnosti výrobku (srov. rozsudek SDEU ze dne 26. 5. 2016, *Invamed*, EU:C:2016:362, bod 24, a rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2023, čj. 10 Afs 95/2022-35, *YATE*, bod 9). Ke zjištění účelu použití výrobku je též třeba zkoumat použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, stejně jako způsob a místo použití výrobku

² Podle všeobecného pravidla pro výklad KN č. 3 písm. b) se zboží, které lze podle pravidla 2 b) [obecné pravidlo pro zařazení podle materiálu] nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje [tak, že] směsí, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a) [zařazení podle nejspecifičtějšího popisu], se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatný charakter, je-li možno takový materiál nebo komponent určit.

[srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 Afs 306/2016-85, bod 19, či nověji rozsudek SDEU ze dne 30. 4. 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, bod 26, a tam cit. judikaturu].

[14] Konečně, přestože nejsou právně závazné, pro celní zařazení výrobků jsou jako výkladové vodítko významné i vysvětlivky k harmonizovanému systému Světové celní organizace (WCO) a vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře. K těmto vysvětlivkám však nelze přihlížet v situaci, kdy mění, např. nepřipustně zužují, význam položek a podpoložek kombinované nomenklatury (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2013, čj. 2 Afs 85/2012-40, *K + K General Corporation*, a tam cit. judikaturu SDEU).

[15] Čísla, položky a podpoložky relevantní pro projednávanou věc vymezuje kombinovaná nomenklatura následovně (jejich znění se od dovozu zboží nezměnilo):

7010: *Demižony, lahve, sklenice, baňky, kelímky, lékovky, lahvičky na tablety, ampule a jiné skleněné obaly používané pro přepravu nebo k balení zboží; zavařovací sklenice; zátky, víčka a jiné uzávěry ze skla*

7010 90: *Ostatní*

7010 90 21: *Ostatní*

7013: *Stolní, kuchyňské, toaletní, kancelářské skleněné výrobky, skleněné výrobky pro vnitřní výzdobu nebo pro podobné účely (jiné než zboží čísel 7010 nebo 7018)*

7013 9x: *Ostatní skleněné výrobky*

7013 99 00: *Ostatní*

[16] Celní orgány a krajský soud také při celním zařazení dovezených lahví přihlížely k vysvětlivkám k harmonizovanému systému WCO (konkrétně k jejich 6. vydání z roku 2017). Vysvětlivky k číslu 7010 HS uvádí, že *do tohoto čísla patří všechny skleněné nádoby běžně komerčně používané pro přepravu nebo balení tekutin*. Vysvětlivky k číslu 7013 HS naopak obsahují negativní vymezení, podle kterého *do tohoto čísla nepatří lahve, lahvičky, sklenice, kterých se běžně používá ke komerční přepravě nebo balení zboží, a zavařovací sklenice (číslo 7010) (zvýraznění vždy NSS)*. Vysvětlivky k oběma číslům HS dále rovněž zmiňují „*kojenecké sáčky*“ jako příklad výrobku, který do čísla nepatří (číslo 7010), či naopak výslovně patří (číslo 7013).

[17] Pokud jde již o samotné kasační námitky, stěžovatelka nejprve uvedla, že žalovaný a krajský soud pochybili při použití všeobecných výkladových pravidel č. 1 (*Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.*) a č. 6 (*Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.*) kombinované nomenklatury. Lahve měl žalovaný podle výkladových pravidel podřadit pod číslo 7010.

[18] K těmto námitkám je však nutné upřesnit, že stěžovatelka nenamítá nesprávné zařazení v rámci položek či podpoložek téhož čísla. Výkladové pravidlo č. 6 proto nyní není relevantní.

pokračování

[19] V použití výkladového pravidla č. 1 na nynější věc žalovaným a krajským soudem nenašel NSS problém. Ani text čísla 7010, ani text čísla 7013 neuvádí konkrétní *objektivní vlastnosti* výrobků, které pod tato čísla spadají (srov. výše bod [12]). Číslo 7010 uvádí především výčet různých typů skleněných výrobků (*demižony, lahve, sklenice, baňky atd.*) a jejich společný účel (*přeprava nebo balení zboží*). Jednotlivé typy výrobků jsou popsány jenom obecně, v podstatě druhově. Číslo 7013 pak vypočítává účely, ke kterým mohou skleněné výrobky z tohoto čísla sloužit (*výrobky stolní, kuchyňské, toaletní, kancelářské [...] pro vnitřní výzdobu atd.*). V porovnání s *přepravou nebo balením zboží* v čísle 7010 text čísla 7013 uvádí o něco specifitější, „konečnější“ účely, směřuje mnohdy ke každodennímu využití. Číslo 7013 neomezuje „své“ výrobky jen na pouhý přepravní obal.

[20] Ze skutečnosti, že číslo 7010 zmiňuje výslovně jako jeden z plejády skleněných obalů *lahve*, zatímco číslo 7013 hovoří obecněji o *skleněných výrobcích*, resp. *stolních skleněných výrobcích*, neplyne, že by dovezené lahve měly spadat pod číslo 7010 a jeho (pod)položky. Takový výklad by šel proti smyslu prvního výkladového pravidla KN, protože by umožňoval „vypíchnout“ ze znění čísla KN jednotlivá slova a současně ignorovat zbytek (jinak významného) znění toho či onoho čísla kombinované nomenklatury (jakékoli *lahve, sklenice* či *kelímky* by jen na základě uvedení druhu výrobku měly automaticky spadat pod číslo 7010).

[21] Krajský soud proto korektně uvedl (podobně jako dříve žalovaný), že dovezené lahve mohou být teoreticky jak skleněnými nádobami *pro přepravu nebo k balení zboží*, tak *stolními skleněnými nádobami* (bod 25 rozsudku krajského soudu). Závěr, že s pomocí samotných textů čísel KN ještě nejde definitivně zařadit dovezené lahve, je správný (podle NSS navíc mají dovezené lahve – pouze na základě znění obou čísel – blíže k číslu 7013).

[22] Celní orgány tedy následně správně „sáhly“ po vysvětlivkách k harmonizovanému systému. A se způsobem jejich použití NSS také souhlasí. Stěžovatelka své dosavadní výtky k použití vysvětlivek v kasační stížnosti zúžila pouze na argument, že z vysvětlivek k číslu 7010 „*vyplývá, že do tohoto čísla patří všechny skleněné nádoby běžně komerčně využívané ... nikoli všechny skleněné nádoby výlučně komerčně používané*“. Vysvětlivky k číslu 7010 z něj nevyklučují skleněné nádoby „*které lze použít i pro nekomerční účely*“ (NSS z citací kasační stížnosti pouze odstranil původní zvýraznění).

[23] NSS připomíná, že rozhodným kritériem pro celní zařazení je účel použití, který je možné „dopředu a od stolu“ najít na základě objektivních vlastností výrobku – otázkou vždy je, k jakému použití je výrobek *určen*. Není podstatné, k jakému účelu nakonec např. spotřebitel výrobek *použije* (srov. výše bod [12] a tam cit. judikaturu).

[24] Vysvětlivkám k číslům 7010 a 7013 HS je proto třeba rozumět tak, že skleněné lahve, z jejichž objektivních vlastností plyne, že jsou *určeny k běžnému komerčnímu využití*, spadají pod číslo 7010. Skleněné lahve, z jejichž objektivních vlastností lze odvozovat *osobní, individuální použití*, jsou v čísle 7013 (podobně body 29-30 rozhodnutí žalovaného či bod 31 rozsudku krajského soudu).

[25] Žalovaný správně v napadeném rozhodnutí vysvětlil (mj. s odkazem na tvar či šířku hrdla lahve a také na srovnání s kojeneckou lahví, kterou zmiňují vysvětlivky k HS), které objektivní vlastnosti jej vedou k závěru, že jsou dovezené lahve určeny k *individuálnímu* použití. Uvedl korektně i svou představu o tom, co znamená *běžné komerční použití* (opět srov. body 30-31 rozhodnutí žalovaného a též bod 31 napadeného rozsudku). Proti tomu však již stěžovatelka žádné konkrétní kasační námitky nevznesla. Naopak, argumentace stěžovatelky se zde poněkud míjí s podstatou věci. Ani z rozhodnutí žalovaného, ani z rozsudku krajského soudu neplyne, že by snad číslo 7010 mělo být zúženo na výrobky určené *vylučně* ke komerčnímu použití. Žalovaný a krajský soud jednoduše potvrdili, že dovezené lahve neodpovídají ani *běžnému* komerčnímu použití.

[26] Žalovaný tedy nepochybil při použití všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury ani vysvětlivek k harmonizovanému systému. Takto podané celní zařazení považuje NSS za přesvědčivé. Nutno dodat, že žalovaný též podpůrně přihlédl k níže popsanému vývoji ve Výboru pro celní kodex a odkázal také na „kodifikační“ funkci prováděcího nařízení (viz **III.B.** níže); vedle toho podrobně vysvětlil, proč při celním zařazení nepřihlédl k dalším podkladům předloženým mj. stěžovatelkou (k této části odůvodnění se však žádná kasační námitka ani obecně neváže, NSS proto dále tyto úvahy *pro účely přezkoumání samotného celního zařazení nerozváděl*).

III. B. K argumentaci ohledně ustálené správní praxe

[27] Druhá sporná otázka se týká existence a významu správní praxe ve věci zařazení skleněných lahví. Stěžovatelka (nicméně jen obecně a bez odkazu na konkrétní podklady) namítla, že krajský soud „*bezodůvodně odmítl její argumentaci o prokazatelné změně ustálené správní praxe*“. Do října 2018 byl její názor na celní zařazení v praxi akceptován. Může se proto dovolat dobré víry ve správnost jí zvoleného sazebního zařazení. Pokud by navíc Evropská komise v říjnu 2019 nepřijala prováděcí nařízení 2019/1812 k celnímu zařazení,³ celní úřady by jí clo nedoměřily.

[28] NSS k tomu uvádí následující. Stejně jako jinde ve veřejném právu, i v celní oblasti může správní praxe v určitých případech založit legitimní očekávání na straně jednotlivců (zde dovozců zboží), které je potřeba chránit. Je však potřeba důsledně rozlišovat mezi „*ustálenou, jednotnou a dlouhodobou*“ správní praxí, která legitimní očekávání může založit (srov. usnesení rozšířeného senátu 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, *L'ORÉAL*, body 81-82), a situací, kdy se celní orgány potýkají s teprve vyvíjejícím se názorem na správné celní zařazení určitého výrobku či skupiny výrobků. V nynější věci jde totiž právě o druhý uvedený příklad.

[29] Stěžovatelka na podporu svého tvrzení o ustálené správní praxi trvající alespoň do října 2018 předložila několik podkladů. Jak však správně vysvětlil krajský soud, žádný z nich o takové praxi, která by mohla založit legitimní očekávání, nesvědčí (NSS připomíná, že vznik legitimního očekávání je otázkou skutkovou, srov. opět 6 Ads 88/2006, *L'ORÉAL*, bod 80).

³ Prováděcí nařízení Komise (EU) 2019/1812 ze dne 23. října 2019 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, C/2019/7715, *Úř. věst. L* 278, 30. 10. 2019, s. 4–6

pokračování

[30] Prvním z podkladů je závazná informace o celním zařazení ze Spojeného království, platná od roku 2015 (GB 502601991), která zařazuje jinou skleněnou lahev pod číslo 7010. Obecně platí, že informace o celní praxi jiných členských států EU mohou být důležitým zdrojem pro sjednocování výkladu celního sazebníku (srov. blíže již cit. 10 Afs 95/2022, *YATE*, bod 27, k dokazování takovými informacemi srov. rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2012, čj. 1 Afs 4/2012-37, č. 2630/2012 Sb. NSS, *GARANTRANS*, body 44-47). Jak ale správně uvedl krajský soud, jde pouze o jednu závaznou informaci (zařazující skleněné lahve stejně jako stěžovatelka), ze které nelze dovodit existenci *ustálené unijní praxe* (bod 40 rozsudku; naopak pro účely *celního zařazení a jeho správnosti* se s tímto zařazením žalovaný vypořádal již v napadeném rozhodnutí).

[31] Stěžovatelka také v průběhu nynější věci odkázala na interní stanoviska českých celních úřadů, a to jak již v řízení před žalovaným, tak před krajským soudem (především odkazovala na stanovisko Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. 173330/2018 ze dne 1. 11. 2018 a jeho následnou změnu). K tomu NSS nejprve uvádí, že se jedná o *interní* stanoviska, vypracovaná pro potřeby samotných celních orgánů (typicky o ně žádá jedno oddělení celního úřadu další oddělení). Vyjadřují ze své povahy *předběžný* názor na celní zařazení *konkrétního* výrobku, který ještě v průběhu řízení může doznat změn (neslouží tedy primárně – byť jako interní sdělení – ke sjednocování postupu celních úřadů). Nejde ještě o vyjádření konečného právního názoru navenek vůči dovozcům zboží. Sama o sobě tedy tato stanoviska legitimní očekávání nezakládají.

[32] Zadržet, ani z obsahu samotných interních stanovisek neplyne nic o ustálené praxi, které se dovolává stěžovatelka. Ze stanoviska 173330/2018 ze dne 1. 11. 2018 (které bylo vydáno v jiné věci, patrně jiné osobě a na žádost jednoho oddělení Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj druhému oddělení téhož celního úřadu) pouze plyne, že celní úřad nejprve zařadil (jinou) skleněnou lahev pod číslo 7010, ovšem bez odkazu na nějakou dosavadní praxi. Ještě v prosinci 2018 navíc celní úřad tento názor změnil a ve změně stanoviska zařadil též lahve pod číslo 7013 a pod něj spadající (pod)položku. Ani původní stanovisko z listopadu 2018, ani jeho změna o měsíc později nic o dosavadní praxi neříkají (změna pouze podpůrně odkazuje na stanovisko WCO 3924.90/2 k zařazení cyklistických lahví). Takový postup ale jen přesně odpovídá povaze interních stanovisek celních úřadů k otázkám celního zařazení (srov. předchozí bod a též podobně body 42 a 43 napadeného rozsudku). NSS též doplňuje, že stěžovatelka začala skleněné lahve dovážet (a činit první celní prohlášení) ještě předtím, než bylo interní stanovisko 173330/2018 vůbec vydáno.

[33] Ani z dalších stanovisek, na která se stěžovatelka odvolávala, žádná ustálená praxe k říjnu 2018 neplyne. Např. stanovisko Celního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8. 2. 2019 od počátku zařazovalo jiné skleněné lahve pod číslo 7013, stanovisko Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11. 3. 2020 bylo zase vydáno více než rok po ukončení dovozu zboží stěžovatelkou.

[34] Z podkladů předložených stěžovatelkou tedy neplyne žádná ustálená (ať již česká či unijní) praxe zařazování skleněných lahví podobných těm, které dovezla. Naopak, nynější věc spadá do období, kdy se názor na celní zařazení skleněných lahví ještě stále vyvíjel, a to směrem k celnímu zařazení, které zvolil žalovaný.

[35] Ze správního spisu je patrné, že výkladem čísel 7010 a 7013 se opakovaně zabýval Výbor pro celní kodex, který funguje jako pomocný orgán Evropské komise podle čl. 285 nařízení č. 952/2013.⁴ Ten již v roce 2017 potvrdil, že pod číslo 7010 spadají výrobky určené pro komerční přepravu či balení zboží, nikoli pro osobní použití (a přiklonil se již tehdy ke stejnému výkladu čísel 7010 a 7013 jako nyní žalovaný). Ani ze zasedání Výboru pro celní kodex z října 2018 (tedy právě z doby, kdy podle stěžovatelky existovala ustálená správní praxe potvrzující její názor) neplyne, že by existoval *jakýkoli* konsensus na zařazování skleněných lahví podobných těm, které dovezla stěžovatelka, zrovna pod číslo 7010.

[36] Na zasedání v říjnu 2018 se členské státy Unie definitivně shodly, že podobné lahve mají být zařazovány pod číslo 7013. Takový postup svědčí o přirozeném vývoji výkladu kombinované nomenklatury, nikoli o nějakém náhlém zvratu ve výkladu. Pro úplnost lze též dodat, že i ve chvíli, kdy Výbor vydává sjednocující stanovisko k výkladu kombinované nomenklatury, tímto způsobem pouze „kodifikuje“ správný výklad, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí společného celního sazebníku (srov. 10 Afs 120/2019, *iMi Partner*, bod 21). Pokud se celní orgány ocitnou v situaci, kdy se názor na zařazení určitého výrobku teprve formuje, mohou k činnosti Výboru pro celní kodex přihlídnout. Důležité však je, aby odůvodnění celního zařazení bylo jasné a přesvědčivé (což žalovaný splnil).

[37] Konečně není důvodná ani námitka ohledně údajně rozhodujícího vlivu prováděcího nařízení č. 2019/1812, které v říjnu 2019 k celnímu zařazení podobných skleněných lahví vydala Evropská komise. NSS opakuje, že stěžovatelka neprokázala, že by do října 2018 existovala nějaká ustálená praxe, podle které by se tyto lahve zařazovaly pod číslo 7010. Celním orgánům proto ani žádná podobná praxe nebránila v tom, aby (*bez ohledu na jakékoli prováděcí nařízení*) dovezené lahve zařadily pod číslo 7013, a to i s přihlédnutím k vývoji ve Výboru pro celní kodex. NSS již uvedl, že prováděcí nařízení může mít „kodifikační“ funkci. Rovněž v nynějším případě žalovaný použil sporné nařízení pouze jako „kodifikaci“ určitého korektního výkladu, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí celního sazebníku. Nepoužil jej jako právní předpis, který by konstitutivně určil sazební zařazení. Žalovaný dokonce v tomto směru v napadeném rozhodnutí opravil argumentaci celního úřadu (srov. podobně již rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, čj. 5 Afs 27/2012-37, č. 2772/2013 Sb. NSS, *ELKO TRADING*, bod 68). Žalovaný tedy nijak nepochybil ani při odkazu na prováděcí nařízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 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.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

⁴ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepřacované znění), *Úř. věst. L 269, 10. 10. 2013, s. 1–101*

pokračování

V Brně dne 8. června 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu