



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Roth Czech s. r. o.**, se sídlem Třeňarov 160, zastoupená Mgr. Richardem Novákem, advokátem se sídlem Vodičkova 730/9, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 1. 2022, č. j. 52 Af 12/2021 - 158,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*celní úřad*“) zahájil dne 14. 10. 2019 u žalobkyně kontrolu po propuštění zboží. Předmětem kontroly bylo ověření správnosti a úplnosti skutečností uvedených žalobkyní v kontrolovaných celních prohlášeních z období let 2017, 2018 a 2019, a to v rozsahu informací uvedených v kolonkách 31 a 33 celních prohlášení, tedy informací o popisu dovezeného zboží a o jeho sazebním zařazení. Provedenou kontrolou celní úřad zjistil, že zboží (sprchové boxy „Simple“) popsané jako „*plastový sprchový box se sprchovou masážní růžicí obsahující regulační ventil pro přepínání proudu vody, pro použití v bytových koupelnách*“, bylo sazebně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 8424 89 70 se sazbou dovozního cla 1,7 % (celní sazba byla

shodná v celém kontrolovaném období). Celní úřad však dospěl k závěru, že zboží mělo být zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 8481 80 11 se sazbou dovozního cla 2,2 % (celní sazba byla shodná v celém kontrolovaném období). Na základě tohoto zjištění vydal ve dnech 6. 4. 2020 a 7. 4. 2020 celkem 55 dodatečných platebních výměrů, jimiž bylo žalobkyni dodatečně vyměřeno dovozní clo v celkové výši 92 670 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 1. 2021, č. j. 647/2021-900000-311 (dále jen „rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům“), odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům zamítl a tato rozhodnutí potvrdil. Dne 15. 4. 2020 vydal celní úřad dva platební výměry, jimiž žalobkyni vyměřil úrok z prodlení v celkové výši 573 Kč. Odvolání proti oběma platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 1. 2021, č. j. 658/2021-900000-311 (dále jen „rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení“), zamítl a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti oběma rozhodnutím žalovaného (jak jsou vymezena v předchozím odstavci) podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 20. 1. 2022, č. j. 52 Af 12/2021 - 158, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud vycházel z harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „harmonizovaný systém“) zakotveného v Mezinárodní úmluvě o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně (publikována pod č. 160/1988 Sb.), šestého vydání vysvětlivek k harmonizovanému systému z roku 2017, které vydává Výbor pro harmonizovaný systém (dále jen „vysvětlivky k harmonizovanému systému“), nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“), nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“), a prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2017/1925 ze dne 12. 10. 2017, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „prováděcí nařízení“).

[4] Prováděcí nařízení upravuje v hlavě I všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury. Krajský soud při zařazení zboží postupoval podle pravidla 3 b), dle kterého *směsi, 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), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatný charakter, je-li možno takový materiál nebo komponent určit*. Mezi žalobkyní a žalovaným bylo sporné, který komponent dává zboží podstatný charakter. Dle žalovaného je tímto komponentem směšovací vodovodní baterie, a proto mělo být zboží zařazeno podle pravidla 3 b) do podpoložky 8481 80 11 (*Kohouty, ventily a podobná zařízení pro potrubí, kotle, nádrže, vany nebo podobné výrobky, včetně redukčních ventilů a ventilů řízených termostatem – Ostatní zařízení: Vodovodní kohouty a ventily pro dřezy, umyvadla, bidety, vodní nádrže, vany a podobné armatury – Mixážní ventily*). Žalobkyně tvrdila, že podstatný charakter danému zboží dává sprchová růžice s mechanismem umožňujícím změnu typu vodního paprsku, a zboží tak mělo být zařazeno do podpoložky 8424 89 70 [*Mechanické přístroje (též ruční) ke stříkání, rozstříkávání (rozmetávání) nebo rozprašování kapalin nebo prášků; hasicí přístroje, též s náplní;*

pokračování

stříkací pistole a podobné přístroje; dmychadla na vrhání písku nebo vhánění páry a podobné tryskací přístroje – Ostatní přístroje – Ostatní].

[5] Krajský soud uvedl, že sprchový box představuje kompletní a po sestavení a připojení k přívodu vody zcela funkční jednotku, která slouží k osobní hygieně. Je určen k použití v domácnostech a jeho základní funkcí je sprchování, tedy očista těla proudem tekoucí vody. Jak vodovodní baterie, tak sprchová růžice se na plnění této funkce přímo podílí. V souladu s vysvětlivkami k harmonizovanému systému má být při posuzování, který komponent dává zboží podstatný charakter, poměřován význam jednotlivých komponentů. Je tak legitimní zabývat se tím, zda může zboží svoji funkci plnit i bez určitého komponentu či zda může být tento komponent případně nahrazen, a do jaké míry tím bude ovlivněn účel a funkce dovezeného zboží.

[6] K námitce, že za podstatný rys by mělo být považováno to, co dané zboží odlišuje od jiného zboží obdobné kategorie (přičemž tím je dle žalobkyně sprchová růžice), krajský soud uvedl, že sprchová růžice je běžně součástí dalších zařízení, která jsou určena k mytí, resp. sprchování, a to např. vany nebo kuchyňského dřezu (včetně možnosti přepínání více druhů vodního paprsku). Sprchová růžice tedy není tím, co sprchový box odlišuje od jiných zařízení. Touto optikou by komponentem dávajícím zboží podstatný charakter byly konstrukční prvky sprchového boxu, tedy podoba uzavřené kabiny.

[7] Dále krajský soud konstatoval, že přijetí žalobní argumentace by znamenalo, že sprchové boxy by byly různě sazebně zařazovány, a to podle toho, jaký typ sprchové růžice by byl jejich součástí. Sprchový box se sprchovou růžicí umožňující změnu typu vodního paprsku by se zařadil pod položku kombinované nomenklatury 8424 jako přístroj k rozstříkávání kapalin s celní sazbou 1,7 %, zatímco sprchový box se sprchovou růžicí bez mechanismu umožňujícího změnu typu vodního paprsku by se zařadil pod položku kombinované nomenklatury 3924 jako výrobek z plastu s celní sazbou 6,5 %. To je dle krajského soudu „zjevně nerozumné“, a proto nepřijatelné. Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že přítomnost adjektiva „sprchový“ ve slovních spojeních „sprchový box“ a „sprchová růžice“ svědčí o tom, že sprchová růžice dává sprchovému boxu podstatné rysy. Tyto skutečnosti jsou dle krajského soudu irelevantní. Celní sazebník pojmy „sprchová růžice“ ani „sprchový box“ nepoužívá a neobsahuje ani žádnou položku, do které by byly soustředěny různé druhy zboží související se sprchováním. Sprchová růžice s mechanismem umožňujícím přepínání různých typů vodního paprsku je zařazena mezi přístroje pro rozstříkávání a rozprašování kapalin (spolu s např. hasicími přístroji) a sprchová růžice bez tohoto mechanismu je zařazena dle materiálu, z něhož je zhotovena, jako výrobek z plastu.

[8] Krajský soud shrnul, že směšovací vodovodní baterie je z hlediska fungování dovezeného zboží zásadní a nezbytná. Nemůže být nahrazena a použití zboží bez ní není možné. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že zatímco sprchování pouze ruční sprchou bez vodovodní baterie možné není, použití sprchového boxu bez masážní sprchové růžice v zásadě možné je. Nadto, sprchová růžice s mechanismem měnícím typ vodního paprsku může být nahrazena obyčejnou sprchovou růžicí bez tohoto mechanismu, aniž by se tím

zásadním způsobem změnila či omezila funkčnost zboží. Komponentem, který dává zboží podstatný charakter, je tedy dle krajského soudu směšovací vodovodní baterie.

[9] Dále krajský soud uvedl, že v posuzované věci nebyl prostor pro užití zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*. Předpokladem pro aplikaci této zásady je existence dvou rovnocenných interpretačních variant. Taková situace však v projednávané věci nenastala, neboť pravidla pro sazební zařazení zboží jsou dostatečně přesná a jasná. Krajský soud dodal, že i pokud by připustil, že nelze jednoznačně určit, jaký komponent dává zboží podstatné rysy podle pravidla 3 b) prováděcího nařízení, bylo by namíste postupovat podle pravidla 3 c) tohoto nařízení, přičemž výsledné sazební zařazení by bylo stejné.

[10] Žalobkyně odkazovala na závazné informace o sazebním zařazení zboží (dále jen „ZISZ“) vydané německými celními orgány subjektům odlišným od žalobkyně. Krajský soud k této námitce uvedl, že dle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu se právních účinků ZISZ může dovolávat pouze oprávněná osoba, pro kterou byla ZISZ vydána. Je-li ZISZ předložena ve správním řízení vedeném s jiným subjektem, může být provedena jako důkaz, ovšem pouze pokud je zboží, jehož se ZISZ týká, totožné se zbožím dováženým tímto subjektem, a to „ve všech ohledech“. Pokud by zboží nebylo totožné, není možné se ZISZ jako důkazu dovolávat. V posuzované věci krajský soud, stejně jako celní orgány, dospěl k závěru, že ZISZ německých celních orgánů se netýkájí zboží totožného se zbožím dovezeným žalobkyní, neboť žádná ze ZISZ vydaných německými celními orgány se netýkala sprchového boxu. Samotná přítomnost sprchové růžice s mechanismem umožňujícím změnu typu vodního paprsku v jiném výrobku k závěru o totožnosti zboží nepostačuje. Krajský soud dodal, že i pokud by se ZISZ německých celních orgánů týkaly totožného zboží, nebyly by české celní orgány povinny pouze na základě těchto ZISZ bez dalšího zařadit zboží do stejné položky kombinované nomenklatury.

[11] Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, dle které se celní úřad bezdůvodně odchýlil od dosavadní praxe. Žalobkyně poukazovala na to, že Celní ředitelství Praha jí dne 9. 6. 2011, jako oprávněné osobě, vydalo ZISZ č. CZ 05-0384-2011 (dále jen „ZISZ z června 2011“), podle které má být srovnatelný výrobek (sprchový box „DOVER“) zařazen do podpoložky kombinované nomenklatury 8424 89 00 s celní sazbou 1,7 %. Tato ZISZ z června 2011 však dle krajského soudu nemohla vyvolat právní účinky, jaké jí přisuzuje žalobkyně, neboť v době prvního dovozu zboží dotčeného kontrolou celního úřadu (tj. v červenci 2017) byla ZISZ z června 2011 již více než rok neplatná. O vydání nové ZISZ žalobkyně nepožádala. Dále krajský soud uvedl, že ve vztahu ke sprchovým boxům „Simple“ nedošlo k založení ustálené správní praxe, kterou by byly celní orgány vázány. Z judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pasivita celního orgánu může založit dobrou víru v postup tohoto orgánu jen výjimečně. Ze skutečnosti, že celní úřad nezpochybnil celní deklaraci nelze bez dalšího dovazovat potvrzení správnosti klasifikace zboží. Je totiž zjevné, že celní orgány nemohou podrobně přezkoumávat všechny jednotlivé případy. I pokud by však bylo možné postup celních orgánů hodnotit jako ustálený, správní praxi je možné změnit, pokud by byla nezákonná. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům uvedl, že ZISZ z června 2011 tehdy posuzované zboží zařadila nesprávně, a zdůvodnil proč. Za těchto

pokračování

okolností nelze postup celních orgánů hodnotit jako nezákonný či svévolný, neboť po celních orgánech není možné vyžadovat, aby udržovaly nezákonnou správní praxi.

[12] Rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení žalobkyně považovala za nezákonné výlučně proto, že bylo vydáno v návaznosti na rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žádné konkrétní žalobní námitky proti rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení neuplatnila. Krajský soud tak pouze konstatoval, že vzhledem k tomu, že neshledal důvodné žalobní námitky proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, nemůže být úspěšná ani její žaloba proti rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení.

[13] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka namítá, že krajský soud „mechanicky“ přejal nesprávnou argumentaci žalovaného, aniž by se vyjádřil k podstatným žalobním námitkám. Konkrétně stěžovatelka uvádí, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, dle které by se v případě nahrazení sprchové růžice obsahující mechanismus měnící typ vodního paprsku jednoduchou sprchovou růžicí již nejednalo o totožné zboží. Dále se krajský soud nevypořádal s tvrzením, že žalovaný rozhodl v rozporu se ZISZ z června 2011.

[15] Dle stěžovatelky dává sprchovému boxu podstatné rysy sprchová růžice, má-li charakter přístroje (mechanického zařízení). Tak tomu v nyní posuzované věci je, a přístrojem, který vykonává hlavní funkci sprchového boxu, a který jej charakterizuje, je tedy sprchová růžice s mechanismem měnícím typ vodního paprsku. Sprchový box neslouží k zapínání a vypínání průtoku vody, ale k mytí rozstřikováním vody. Stěžovatelka trvá na tom, že použití výrazu „sprchová růžice“ svědčí o tom, že právě tento komponent dává sprchovému boxu podstatné rysy. Pojem „sprchová směšovací baterie“ se totiž nepoužívá. Dále uvádí, že krajský soud (stejně jako žalovaný) zaměňuje „významnost“ určitého komponentu s tím, co dává zboží podstatné rysy. To však neodpovídá pravidlu 3 b) prováděcího nařízení. Podle stěžovatelky krajský soud a žalovaný neaplikovali základní zbožíznalecké otázky „co je to?“, „z čeho je to?“ a „k čemu je to?“.

[16] Závěr, dle něhož jsou sprchové růžice součástí dalších zařízení používaných k mytí či sprchování, považuje stěžovatelka za nesprávný. Pokud se odmontuje sprchová růžice z dřezu nebo vany, zůstane původní smysl vany a dřezu zachován. Sprchová růžice pro vanu ani dřež totiž není podstatná, jelikož sprchování ve vaně nebo dřezu není jejich typickým využitím. Sprchový box však bez sprchové růžice postrádá svůj základní smysl a účel a nemůže plnit svoji funkci.

[17] Dále stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu, dle kterého by sprchovému boxu dávaly podstatný charakter jeho konstrukční prvky (tedy uzavřená kabina) odporuje nejen shodnému tvrzení stěžovatelky a žalovaného, ale také bodům 3 až 5 výkladových poznámek k třídě XVI prováděcího nařízení. V souladu s těmito poznámkami lze

porovnávat pouze zařízení (stroje) uvedená v kapitolách 84 a 85 prováděcího nařízení, a těmi jsou v případě posuzovaného zboží jen směšovací vodovodní baterie a sprchová růžice s mechanismem umožňujícím změnu typu vodního paprsku. Právě existence dvou vzájemně si konkurujících strojů (uvedených v kapitolách 84 a 85 prováděcího nařízení) je dle stěžovatelky podstatná. Pokud by sprchový box obsahoval jednoduchou sprchovou růžici bez mechanismu umožňujícího změnu typu vodního paprsku (která není strojem dle kapitol 84 a 85 prováděcího nařízení – pozn. NSS), bylo by vzhledem k neexistenci jiného stroje než směšovací vodovodní baterie správné zařazení takového sprchového boxu pod položku kombinované nomenklatury 8481. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. Podle stěžovatelky dále není možné nahradit podstatný komponent za komponent jiný či podstatný komponent zcela vynechat, jak to dle stěžovatelky učinil krajský soud.

[18] Nesprávný je také závěr krajského soudu, podle něhož nelze sprchové boxy zatěžovat různou sazbou cla podle toho, jaký typ sprchové růžice je jejich součástí. České i zahraniční celní orgány právě takto v minulosti postupovaly. Sprchové boxy se sprchovou růžicí s mechanismem umožňujícím změnu typu vodního paprsku nadto nejsou totožné výrobky jako sprchové boxy s jednoduchou sprchovou růžicí. Existence mechanismu měnícího typ vodního paprsku (jakožto mechanického stroje ve smyslu bodu 5 výkladových poznámek k třídě XVI prováděcího nařízení) je tak zásadním odlišujícím komponentem, že sprchový box obsahující sprchovou růžici s tímto mechanismem není možné zařadit do stejné položky kombinované nomenklatury jako sprchový box s jednoduchou sprchovou růžicí.

[19] Co se týče posouzení relevantnosti ZISZ vydaných německými celními orgány, krajský soud se dle stěžovatelky zabýval pouze totožností zboží, ke kterému německé celní orgány vydaly ZISZ, a zboží dováženého stěžovatelkou, a vyhýbal se porovnání kritérií daných výrobků, která jsou zásadní – tedy současné přítomnosti sprchové růžice s mechanismem měnícím typ vodního paprsku a směšovací baterie.

[20] Stěžovatelka dále namítá, že pravidla pro celní zařazení výrobku nejsou dostatečně přesná a jasná, a bylo tedy namístě aplikovat zásadu *in dubio pro libertate*. Tato skutečnost vyplývá i z dříve vydané ZISZ z června 2011, která obdobné zboží jako v nyní posuzované věci zařadila do jiné podpoložky kombinované nomenklatury. Dle stěžovatelky v projednávané věci není prostor pro postup podle pravidla 3 c) prováděcího nařízení, neboť mezi účastníky řízení není sporu o tom, že má být postupováno podle pravidla 3 b) prováděcího nařízení.

[21] K porušení zásady legitimního očekávání krajský soud uvedl, že absenci nesouhlasu nelze ztotožňovat s vyslovením souhlasu. Toho se však stěžovatelka v řízení nedovolávala. Namítá, že aplikační praxe byla založena ZISZ z června 2011, jejímž vydáním došlo k vydání výkladového stanoviska zakládajícího správní praxi a legitimní očekávání adresátů právních norem.

[22] Z totožných důvodů trvá stěžovatelka také na zrušení rozhodnutí žalovaného týkajícího se úroků z prodlení.

[23] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Předně nesouhlasí s tím, že napadený rozsudek není dostatečně odůvodněn. Ztotožnil-li

pokračování

se krajský soud se závěry celních orgánů, není vadou, pokud na ně odkázal či je stručně rekapituloval. Nesprávná je také argumentace stěžovatelky, dle které je pro sazební zařazení zboží stěžejní, zda jsou součástí tohoto zboží stroje podle kapitol 84 a 85 prováděcího nařízení. Žalovaný posuzoval všechny komponenty dovezeného zboží, a dospěl k závěru, že pro určení, který komponent dává zboží podstatný charakter, jsou nejvýznamnějšími prvky směšovací vodovodní baterie a sprchová růžice. Jeho úvahy však nebyly založeny na tom, že tyto dva komponenty jsou stroji dle kapitoly 84 prováděcího nařízení, ale především na posouzení vlastností a charakteristik zboží jako celku. Stěžovatelka tvrdí, že sprchovému boxu dává podstatný charakter sprchová růžice pouze tehdy, je-li její součástí mechanismus umožňující změnu typu vodního paprsku. Pro sazební zařazení sprchového boxu však vybavení sprchové růžice tímto mechanismem nemá význam, jelikož pro charakter sprchového boxu není podstatné, zda se uživatel může sprchovat různými typy vodního paprsku či nikoli. Pro funkci sprchového boxu, ať již bude definována jako „*sprchování*“, „*rozstříkování vody za účelem mytí*“ nebo „*rozprašování kapaliny (vody) za účelem hygieny (očisty) těla*“, nemá přítomnost mechanismu měnícího typ vodního paprsku význam.

[24] Vysvětlivky k harmonizovanému systému doporučují při posuzování, který komponent dává zboží podstatný charakter, hodnotit komponenty z hlediska kvalitativního (povaha a význam materiálu či komponentu), kvantitativního (množství materiálu) a hodnotového (hodnota, jakost, užitečnost). Žalovaný tak považuje za relevantní také kritérium toho, zda zboží po odstranění určitého materiálu či komponentu může fungovat a plnit svůj účel. I z tohoto pohledu je pro fungování sprchového boxu zásadní a nezbytná směšovací vodovodní baterie.

[25] Dále žalovaný uvádí, že ZISZ nelze považovat za výkladová stanoviska ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. ZISZ z června 2011, jež byla v době prvního dovozu kontrolovaného zboží již neplatná, nemůže vyvolávat právní účinky, které jí stěžovatelka přisuzuje, a nelze ji provést jako důkaz. Pokud chtěla stěžovatelka nadále využívat ZISZ, mohla požádat o vydání nové, přímo se vztahující k dovezenému zboží. Nadto, ZISZ z června 2011 nebyla napadena odvoláním a přezkoumána žalovaným, a žalovaný tedy nikdy v ní uvedené sazební zařazení neaproboval. Žalovaný má za to, že ZISZ z června 2011 byla „*chybným rozhodnutím*“, na kterém nelze setrvávat a v této nesprávné praxi nelze pokračovat.

[26] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Dříve, než se bude Nejvyšší správní soud věnovat vlastnímu posouzení kasačních námitek, považuje za vhodné zdůraznit, že z § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s., a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka namísto věcné polemiky se závěry krajského soudu a přílehlavé právní argumentace v kasační stížnosti převážně jen opakuje své argumenty uplatněné ve správním řízení a v řízení před krajským soudem.

[29] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tj. i bez námitek stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[30] Dle stěžovatelky krajský soud nekriticky převzal argumentaci žalovaného, aniž by vypořádal podstatné žalobní námítky. Z odůvodnění napadeného rozsudku je nicméně patrné, jakými úvahami se krajský soud řídil a k jakým závěrům dospěl. Skutečnost, že v této souvislosti vyhodnotil jako správnou argumentaci žalovaného a převzal jeho závěry, podpořené srozumitelnou argumentací, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Současně nebylo povinností krajského soudu reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, což se stalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Stěžovatelka uvádí, že se krajský soud nevypořádal s argumentací, dle níž by se v případě výměny sprchové růžice s mechanismem umožňujícím změnu typu vodního paprsku za jinou sprchovou růžici, již jednalo o jiný výrobek. Krajský soud se však vlivem výměny sprchové růžice zabýval a konstatoval, že tato výměna by na charakter výrobku a účel a smysl jeho použití neměla vliv (viz odstavce 31 a 33 napadeného rozsudku). Vypořádal se také s námitkou, že žalovaný rozhodl v rozporu se ZISZ z června 2011 (viz odstavce 47 až 51 napadeného rozsudku).

[31] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje dílčí závěr krajského soudu, že komponentem, který dává posuzovanému zboží podstatný charakter, je směšovací vodovodní baterie.

pokračování

[33] Namítá, že krajský soud projednávanou věc nesprávně posoudil mimo jiné proto, že neaplikoval základní zbožíznalecké otázky. Základní zbožíznalecké otázky jsou nástrojem ke zjištění kritérií pro sazební zařazení zboží, přičemž rozhodujícím kritériem jsou objektivní charakteristiky a vlastnosti zboží, jak jsou definovány zněním položky kombinované nomenklatury a poznámek k oddílům a kapitolám. Objektivní kritérium pro zařazení zboží může tvořit také účel jeho použití, pokud je tomuto zboží inherentní (srov. rozsudek SDEU ze dne 16. 9. 2004, C-396/02, ve věci *DFDS BV proti Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Rotterdam*). Krajský soud objektivní charakteristiky a vlastnosti posuzovaného zboží zjišťoval, a v souvislosti s tím zodpověděl i stěžovatelkou zmiňované zbožíznalecké otázky. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud dospěl k jednoznačné odpovědi na otázku „co je to?“ (viz zejména odstavec 25 napadeného rozsudku), „z čeho je to?“ (viz zejména odstavce 25, 30, 31 a 33 napadeného rozsudku) a „k čemu je to?“ (viz zejména odstavce 20, 25, 31 a 33 napadeného rozsudku).

[34] Krajský soud dále správně uvedl, že sprchová růžice není specifickou součástí pouze sprchových boxů, ale také dalších výrobků, a podle přítomnosti sprchové růžice tedy nelze bez dalšího rozlišit, o jaký výrobek se jedná. Nadto, pro posouzení věci není tato skutečnost rozhodující. Jak je uvedeno výše, pro sazební zařazení zboží jsou podstatné objektivní charakteristika a vlastnosti zboží jako celku, a nikoli to, zda je jejich určitá součást vlastní pouze tomuto jedinému výrobku. I pokud by tedy byla sprchová růžice prvkem, který sprchový box jednoznačně odlišuje od jiných výrobků (ačkoli Nejvyšší správní soud tomuto stěžovatelčinu tvrzení nepřisvědčuje), nemusela by tato skutečnost mít vliv na sazební zařazení zboží.

[35] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že krajský soud nesprávně považoval za komponenty odlišující sprchové boxy od jiného zboží, a tedy dávající sprchovým boxům podstatný charakter, konstrukční prvky sprchového boxu (podobu uzavřené kabiny). K takovému závěru však krajský soud nedospěl. Svojí úvahou předestřenou v odstavci 30 napadeného rozsudku pouze poukázal na tento prvek jako příklad, jímž ilustroval to, proč je lichá žalobní argumentace, dle které je pro sazební zařazení zboží podstatný určitý prvek, který toto zboží jednoznačně odlišuje od jiného zboží.

[36] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud jednotlivé komponenty účelově nahrazuje za jiné či je vynechává. Krajský soud se však zabýval možností výměny či absence některých komponentů (konkrétně sprchové růžice) za účelem zjištění jejich významu ve vztahu k použití zboží. Zjišťování významu jednotlivých komponentů je přitom dle vysvětlivek k harmonizovanému systému jedním ze způsobů, jak určit komponent dávající zboží podstatný charakter – jak uvedl i krajský soud v odstavci 24 napadeného rozsudku. Nelze se tak ztotožnit se stěžovatelkou, že krajský soud postupoval účelově a v rozporu s pravidlem 3 b) prováděcího nařízení.

[37] Dále stěžovatelka namítá, že přestože dříve celní orgány sprchové boxy s různými druhy sprchových růžic zařazovaly do různých podpoložek kombinované nomenklatury, dle krajského soudu takto postupovat nelze. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že interpretace práva provedená orgány moci výkonné nemůže být závazná pro rozhodování soudů ve správním soudnictví, pod jehož kontrolou se tato činnost ostatně

nachází (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2009, č. j. 2 Afs 62/2008 - 72, č. 2529/2012 Sb. NSS). Krajský soud se tak nedopustil pochybení, pokud dospěl k odlišnému závěru, než k jakému v minulosti dospěly celní orgány. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s tvrzením, že sprchový box se sprchovou růžicí, obsahující mechanismus umožňující změnu typu vodního paprsku, je natolik odlišný výrobek od sprchového boxu s jednoduchou sprchovou růžicí, že je nelze zařadit do totožné podpoložky kombinované nomenklatury. Jak trefně uvedl krajský soud (viz odstavec 33 napadeného rozsudku), funkce změny typu vodního paprsku není pro zboží nezbytná a má spíše doplňkový charakter. Naplnění účelu použití zboží, tj. provádění očisty těla proudem tekoucí vody, lze dosáhnout i s jakoukoli sprchovou růžicí – tedy i s takovou, která neumožňuje změnu typu vodního paprsku. Neexistuje tak důvod, proč by měly být sprchové boxy zařazovány do různých položek kombinované nomenklatury jen na základě typu sprchové růžice.

[38] S ohledem na výše uvedené nejsou kasační námitky, jež zpochybňují dílčí závěry krajského soudu ohledně zjištění, jaký komponent dává zboží podstatný charakter, důvodné.

[39] Co se týče ZISZ vydaných německými celními orgány, krajský soud se v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU zabýval tím, zda byly vydány pro **totožné** zboží jako v nyní posuzované věci, a tedy zda mohly být provedeny jako důkazy [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 - 37, č. 2630/2012 Sb. NSS, a rozsudek SDEU ze dne 7. 4. 2011, C-153/10, ve věci *Staatssecretaris van Financiën proti Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV*]. Pokud by krajský soud totožnost zboží nezkoumal, postupoval by v rozporu s citovanou judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu. Námitka, dle níž totožnost zboží není relevantní, a krajský soud se měl namísto toho zabývat tím, že ZISZ vydané německými celními orgány se týkaly zboží obsahující současně směšovací vodovodní baterii a sprchovou růžici s mechanismem umožňujícím změnu typu vodního paprsku, tak není důvodná. Samotný závěr krajského soudu, dle kterého se ZISZ vydané německými celními orgány netýkají totožného zboží jako v nynějším případě, stěžovatelka v kasační stížnosti nenapadá.

[40] Důvodná není ani námitka porušení zásady *in dubio mitius*. Jak konstatoval i krajský soud, předpokladem pro uplatnění této zásady je existence více rovnocenných možností výkladu právní normy (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07; rozhodnutí je dostupné na <https://nalus.usoud.cz>). V projednávané věci však taková situace nenastala. Z důvodů předestřených žalovaným a krajským soudem je třeba pravidlo 3 b) prováděcího nařízení vykládat tak, že komponentem, dávajícím stěžovatelkou dováženému zboží podstatný charakter, je směšovací vodovodní baterie. V nynějším případě tak existuje jen jedna správná možnost interpretace příslušné právní normy, nikoli dvě rovnocenné možnosti výkladu. Nadto, jak také správně dodal krajský soud, i v případě, že by na základě pravidla 3 b) prováděcího nařízení nebylo možné jednoznačně určit, který komponent dává zboží podstatný charakter, nebylo by namístě dle zásady *in dubio mitius* zařadit zboží do podpoložky kombinované nomenklatury s nižší celní sazbou. V takovém případě by totiž celní orgány byly povinny postupovat podle pravidla 3 c) prováděcího nařízení, dle kterého zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu.

pokračování

[41] Stěžovatelka dále namítá, že ZISZ z června 2011 je výkladovým stanoviskem ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Nynější věc se tak dle ní odlišuje od případů, v nichž se správní orgány odchýlí od své dosavadní nezákonné správní praxe. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 4 As 257/2017 - 82, č. 3737/2018 Sb. NSS (dále jen „rozsudek NSS ve věci DETOA Albrechtice“), v němž zdejší soud mimo jiné konstatoval, že „[l]egitimní očekávání (...) nezakládá pouze ustálená správní praxe, ale může jej založit i jiná forma jednání správního orgánu, která v adresátech veřejné správy vyvolá očekávání, že jednají v souladu s právem, a že jejich jednání bude poskytnuta právní ochrana.“ V rozsudku NSS ve věci DETOA Albrechtice Nejvyšší správní soud posuzoval výkladové stanovisko vydané Energetickým regulačním úřadem (dále jen „stanovisko ERÚ“), které představovalo formu autentického výkladu právního předpisu (viz odstavec 45 rozsudku NSS ve věci DETOA Albrechtice).

[42] Co se týče ZISZ, jedná se o rozhodnutí vydaná podle čl. 33 celního kodexu a § 9 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Celní kodex specificky upravuje také právní účinky ZISZ. Po dobu její platnosti je ZISZ za podmínek stanovených celním kodexem pro celní orgány závazná, a celní orgány jsou povinny zboží sazebně zařazovat v souladu s příslušnou ZISZ. Po pozbytí platnosti uplynutím doby, případně po jejím zrušení, již ZISZ celním kodexem předvídané právní účinky nemá, a oprávněná osoba se jí nemůže dovolávat. Z uvedeného vyplývá, že ZISZ jsou individuálními právními akty vydávanými pro konkrétní subjekty ve vztahu ke konkrétnímu zboží na omezenou dobu. Nejedná se tedy o obecná výkladová stanoviska ve smyslu stěžovatelkou citované judikatury, ale o rozhodnutí, se kterými jsou spojeny specifické právní účinky, které však trvají pouze po dobu platnosti ZISZ.

[43] Mezi účastníky řízení je nesporné, že ZISZ z června 2011 pozbyla platnosti dne 30. 6. 2016, tedy před okamžikem prvního dovozu zboží, které bylo předmětem kontroly. Stěžovatelka si tak v okamžiku dovozu kontrolovaného zboží musela být vědoma, že se právních účinků ZISZ z června 2011 již nemůže dovolávat, a že se tedy ocitá ve stavu určité právní nejistoty. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 14. 4. 2011, C-288/09 a C-289/09, ve věci *British Sky Broadcasting Group plc a Pace plc proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, možnost změny znění nebo obsahu čísel a podpoložek kombinované nomenklatury a následné nebezpečí ztráty platnosti ZISZ je předvídatelné a hospodářským subjektům postupujícím s řádnou péčí známe. Stěžovatelka se tak neocitla v situaci, v níž by jednala v souladu s „platným“ výkladovým stanoviskem či jiným dokumentem vydaným správním orgánem, a správní orgán by tento postup následně shledal v rozporu se zákonem. Jinak řečeno: stanovisko ERÚ posuzované v odkazovaném rozsudku NSS ve věci DETOA Albrechtice nemělo, na rozdíl od ZISZ z června 2011, časově omezenou platnost. Stěžovatelka se spoléhala na právní názor vyjádřený v již neplatné ZISZ z června 2011, přestože si důsledků pozbytí platnosti této ZISZ musela být vědoma. ZISZ, která již pozbyla platnosti, není jinou formou jednání celních orgánů, která by mohla ve smyslu rozsudku NSS ve věci DETOA Albrechtice v adresátech veřejné správy vyvolat očekávání, že jednají v souladu s právem, a že jejich jednání bude poskytnuta právní ochrana. Neplatná ZISZ z června 2011 nemohla založit legitimní očekávání stěžovatelky a celní orgány nepochybily, pokud nepostupovaly v souladu s ní. S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud shledal i tuto námitku nedůvodnou.

[44] Tvzení, dle něhož stěžovatelka „*trvá na svém názoru, že i použití výrazu 'sprchová růžice' či 'sprchová hlavice' je dalším dokladem toho, že sprchová růžice je podstatným rysem sprchového boxu*“, nelze považovat za kasační námitku. Stěžovatelka se omezuje na prostý nesouhlas s názorem krajského soudu, aniž by s ním jakkoli věcně polemizovala. Bylo přitom povinností stěžovatelky v kasační stížnosti vylicit, jakých konkrétních nesprávných úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud dopustit, jakož i ozřejmit svůj právní náhled na to, v čem je tato nesprávnost spatřována (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[45] Dále stěžovatelka namítá, že pro posouzení komponentu, který dává zboží podstatný charakter, je třeba porovnávat pouze ty prvky, které jsou stroji podle kapitol 84 a 85 kombinované nomenklatury. Tato námitka však byla stěžovatelkou poprvé uplatněna teprve v kasační stížnosti, nemá svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněna být mohla, a představuje tedy nepřipustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jí tak dále nezabýval.

[46] Zbývající část kasační argumentace stěžovatelky je pouhým zopakováním námitek žalobních, aniž by stěžovatelka věcně polemizovala s jejich vypořádáním ze strany krajského soudu. Kasační stížnost je však opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 - 59). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Tato stěžovatelkou uplatněná tvrzení nesměřují proti přezkoumávanému rozsudku, ve kterém stěžovatelka obdržela odpověď na jí uplatněnou žalobní argumentaci, a nejedná se tedy o námítka ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu srov. například též usnesení tohoto soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[47] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[48] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. září 2023

pokračování

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu