ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **GARANTRANS s. r. o.**, se sídlem Obchodně-podnikatelský areál, budova č.p. 314, Mošnov, zastoupeného JUDr. Jiřím Svobodou, advokátem se sídlem Na Jarově 2425/4, Praha 3, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2009, č. j. 1726-8/2009-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2011, č. j. 22 Ca 238/2009 - 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2011, č. j. 22 Ca 238/2009 – 45, **se** ve výrocích II. a III. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalovaný zamítl shora označeným rozhodnutím odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Celního úřadu Opava (dále jen „Celní úřad“) ze dne 16. 1. 2009, č. j. 658/2009-096100-021, kterým Celní úřad doměřil žalobci dlužný nedoplatek cla ve výši 693 408 Kč. Citované rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). V záhlaví označeným rozsudkem zamítl krajský soud návrh žalobce na přerušení řízení, zamítl žalobu a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností.

[2] Krajský soud k žalobní námitce, že žalovaný nesprávně uplatnil vysvětlivky k číslu 8101 Harmonizovaného systému (wolfram), ačkoli v předmětné věci je posuzováno zboží

čísla 8102 (molybden), dovodil, že vysvětlivka k položce 8102 94 00 je jasná a stručná a výstižně stanoví, že vysvětlivka k položce 8101 94 00 (wolfram) se použije i na molybden. Důvodnou neshledal ani námitku, že celní orgány Belgie a Nizozemí posoudily totožné zboží odlišně. Krajský soud konstatoval, že závazné informace Belgie a Nizozemí nebyly vydány pro žalobce, proto se jich tento dovolává v rozporu s čl. 10 odst. 1 Nařízení (ES) č. 2454/93.

[3] K námitkám ohledně nesprávného sazebního zařazení zboží krajský soud uvedl, že v posuzované věci je rozhodné, zda předmětné zboží naplňuje definici odpadu a šrotu v poznámce 8 k třídě XV. kombinované nomenklatury. Krajský soud nesdílí úvahu obou stran, že by byl pro toto posouzení rozhodující účel deklarovaný při dovozu, ale objektivní charakteristika dováženého zboží. Podle krajského soudu se celní orgány dostatečným způsobem zabývaly objektivními charakteristikami dováženého zboží a nevycházely přitom pouze z účelu uvedeného v celním prohlášení. Celní orgány svým postupem ověřovaly informaci o účelu použití uvedenou žalobcem v celním prohlášení, kterou ostatně sám žalobce v průběhu řízení nepopíral. Žalovaný přesvědčivě dovodil, že dovážené zboží nenaplňuje definici odpadu a šrotu ve smyslu poznámky 8 písm. a) a vyloučil tak možnost že by spadalo do podpoložky 8102 97 00 kombinované nomenklatury. Za nepodstatné pro posouzení věci krajský soud označil tvrzení žalobce, že molybden nebyl slinován pro účely dávkování či pro přepravu – rozhodující je toliko, zda zboží naplnilo všechny znaky podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury.

II. Námitky stěžovatele

[4] Stěžovatel v prvé řadě namítá, že pro zařazení do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury musí zboží splňovat základní podmínku, tedy že se jedná o prášek lisovaný do tablet, kosočtverečných faset atd. pouze pro účely dávkování nebo pro přepravu. V celních dokumentech není obsaženo žádné tvrzení, že by zboží bylo lisováno pro zmíněné účely; netvrdí to ani celní orgány. Nebyla proto splněna základní podmínka pro zařazení zboží do této podpoložky. Navíc není zřejmé, na základě jakých skutkových zjištění dospěl krajský soud k závěru o naplnění tohoto znaku.

[5] Stěžovatel má za to, že ve prospěch jím navrhovaného sazebního zařazení svědčí i totožnost deklarovaného účelu použití dováženého zboží a zboží, jež bylo předmětem posouzení celními orgány Belgie a Nizozemí (závazné informace o sazebním zařazení č. BED.T.249.366 a NLRTD-2007-000690). S touto okolností se nevypořádaly celní orgány, ani krajský soud. Z příslušných ustanovení celního kodexu Společenství vyplývá, že celní předpisy platí jednotně na celním území Společenství, musejí být jednotně aplikovány a případná odchylka musí být odůvodněná a nesmí vykazovat prvky libovůle. České celní orgány náležitě nedoložily, v čem se zboží dovezené žalobcem liší od zboží, jež bylo předmětem posuzování cizích celních orgánů. Takový postup nese znaky libovůle orgánů státu, proti které neposkytl žalobci ochranu ani krajský soud.

[6] Žalobce pro detailnější posouzení povahy projednávaného zboží předložil a navrhl jako důkaz fotografie zboží, které zobrazují rozlámané kusy dotčeného zboží odpovídající zboží vyobrazenému v přílohách k oběma zahraničním závazným informacím. Žalobce

také navrhoval, aby celní orgány předložily jako důkaz analýzy provedené oběma zahraničními celními orgány. Navržené důkazy však nebyly provedeny.

[7] Dále stěžovatel uvádí, že pokud není podle názoru celních orgánů a krajského soudu dovážené zboží odpadem a šrotem, pak musí být nutně zbožím, které se obvykle používá jiným způsobem. V napadeném rozsudku a v rozhodnutích celních orgánů však není v tomto směru uvedeno ničeho relevantního, žádná skutková zjištění, tvrzení nebo úvahy.

[8] Závěrem stěžovatel dodává, že součástí principů právního státu je zásada, podle níž nelze při výběru daní (cla) vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně (cla) ve výši správně stanovené (rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50). Krajský soud porušil též princip oprávněné důvěry právního subjektu v právo (legitimní očekávání), princip zákazu svévole a princip právní jistoty, jakož i právo vlastnit majetek.

[9] Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil výroky II. a III. napadeného rozsudku krajského soudu a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 24. 1. 2012 odkázal na své vyjádření k žalobě. Kasační námitky jsou až na výjimky shodné s námitkami odvolacími. O správnosti postupu žalovaného svědčí nejen judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 20/2011 – 81), ale i rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-403/07 *Metherma GmbH proti Hauptzollamt Dusseldorf*. Žalovaný konstatuje, že důvody, pro které bylo dovážené zboží slinováno, není pro jeho podřazení k podpoložce 8102 94 00 kombinované nomenklatury podstatné. Ve vztahu k námitce rozporu provedeného zařazení se zahraničními závaznými informacemi o sazebním zařazení odkázal žalovaný plně na rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě a napadený rozsudek krajského soudu. V závěru navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Relevantní skutkové okolnosti

[11] Ze správního spisu zdejší soud zjistil následující relevantní okolnosti: Žalobce dovezl dne 18. 4. 2008 do České republiky zboží, které v celním prohlášení (odstavec 31) deklaroval jako *„Molybden – odpad a šrot (určeno v ocelářském průmyslu jako přísada k legování), ne odpad ve smyslu zákona č. 185/2001 Sb.“*, a sazebně zařadil do podpoložky 8102 97 00 (Molybden a výrobky z něho, včetně odpadu a šrotu, - ostatní, - - Odpad a šrot) se smluvní celní sazbou 0 %. Celní úřad odebral stejného dne z dovezeného zboží vzorky pro zkoumání Celně technickou laboratoří Ostrava za účelem ověření správnosti tarifního zařazení. V protokolu o odběru vzorků je zboží označeno obchodním názvem *„Molybdenum Metal 99 % min“* a jako účel použití je uvedeno *„určeno pro ocelářský průmysl jako přísada k legování“*. Z Protokolu o zkoušce ze dne 30. 4. 2008, vydaném Celně

technickou laboratoří Ostrava, vyplývá, že vzorky jsou šedé kvádry, slinovaný prášek, podstavy 2,5 cm x 3 cm a různé délky, která je ulomená do nepravidelného tvaru. Ve vzorku byl identifikován molybden, železo a měď, přičemž přítomnost dvou posledně jmenovaných prvků je řádově do půl procenta.

[12] Celně technická laboratoř vyhotovila na základě provedené zkoušky i odborný posudek, ve kterém uvedla, že vzorek posoudila v souladu s celním sazebníkem, v úvahu vzala analytické výsledky a deklarované údaje o vzorku, dle nichž se jedná původně o odpad a šrot, který je určen pro ocelářský průmysl jako legovací přísada; jako pomocné kritérium použila poznámku 8 k třídě XV Vysvětlivek k harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „Vysvětlivky k HS“), zmínila, že na obdobné zboží je vydaná platná závazná informace číslo NLRTD-2007-000690, která zařazuje zboží do podpoložky 8102 97 00. Celně technická laboratoř však dospěla k závěru, že se v tomto případě nejedná o odpad, ale o zboží, které je bez dalšího přepracování použitelné jako legovací přísada v ocelářství a doporučila zařadit předmětné zboží do podpoložky celního sazebníku 8102 99 00 (Molybden a výrobky z něho, včetně odpadu a šrotu, – ostatní, - - ostatní) se smluvní celní sazbou 7 %.

[13] Žalovaný, v návaznosti na analýzu provedenou Celně technickou laboratoří, ve svém Stanovisku k sazebnímu zařazení ze dne 17. 6. 2008 zařadil zboží do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury (Molybden a výrobky z něho, včetně odpadu a šrotu, – ostatní, - - netvářený (surový) molybden, včetně tyčí a prutů získaných prostým slinováním) se smluvní celní sazbou 3 %.

[14] Z Protokolu o ústním jednání ze dne 27. 6. 2008 je seznatelné, že žalobce projevil nesouhlas se zařazením zboží do podpoložky 8102 94 00 celního sazebníku a odkazoval přitom na závazné informace vydané pro stejné zboží pro Belgii a Holandsko se zařazením do podpoložky 8102 97 00. Současně žalobce uvedl, že požádal o vydání závazné informace pro toto zboží v České republice a v této souvislosti žádal o přerušení řízení do doby vydání této závazné informace. Celnímu úřadu předal zmíněné závazné informace vydané belgickými a nizozemskými celními orgány.

[15] Celní ředitelství Praha vydalo dne 17. 12. 2008 závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, u kterého Celní úřad ověřoval správnost sazebního zařazení, přičemž zařadilo toto zboží do podpoložky 8102 94 00. Své rozhodnutí zdůvodnilo tak, že zařazení zboží do navrhované podpoložky 8102 97 00 celního sazebníku je věcně nesprávné, neboť se nejedná o odpad a šrot ve smyslu poznámky 8 ke třídě XV celního sazebníku, ale o molybdenový prášek slisovaný do briket pro účely dávkování nebo pro přepravu tak, jak je uvedeno ve Vysvětlivkách ke kombinované nomenklatuře ES k podpoložce 8102 94 00. Dne 16. 1. 2009 vydal Celní úřad dodatečný platební výměr k doměření nedoplatku cla ve výši 693 408 Kč, který vznikl propuštěním zahraničního zboží do celního režimu volný oběh dle článku 201 odst. 1 celního kodexu. Vycházel přitom mimo jiné z celního prohlášení žalobce, stanoviska k sazebnímu zboží vydaného žalovaným a dále ze závazné informace o sazebním zařazení zboží, jež navrhl jako důkaz žalobce.

[16] Proti výše specifikovanému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 7. 2009.

V. Vlastní argumentace soudu

[17] Nejvyšší správní soud vázán důvody a rozsahem podané kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[18] Kasační soud se v prvé řadě zabýval právní úpravou aplikovatelnou v nyní projednávaném případě (**V.A**), dále námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a námitkou neprokázání účelu lisování dováženého zboží (**V.B**), následně posuzoval zásadní námitku rozporu provedeného sazebního zařazení se zahraničními závaznými informacemi předloženými žalobcem (**V.C**), námitkou neprokázání způsobu použití zboží (**V.D**) a v neposlední řadě také námitkou neprovedení důkazů navrhovaných žalobcem v řízení o odvolání (**V.E**). Nejvyšší správní soud se mimo rámec kasačních námitek vyjádřil i k dílčí vadě řízení před krajským soudem, ke které musí přihlížet z úřední povinnosti (**V.F**).

V. A Relevantní právní rámec

[19] Při hodnocení předloženého případu vycházel Nejvyšší správní soud zejména z následující relevantní právní úpravy:

[20] V prvé řadě je nutno zohlednit úpravu obsaženou v Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1 – 50, zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 02 svazek 04 s. 307-356), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“). Dle čl. 12 odst. 1 a 2 celního kodexu „[c]*elní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží způsobem stanoveným postupem projednávání ve výboru. Závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pro celní orgány ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního zařazení zboží. (...)*“. Podle odst. 3 téhož článku „[o]*právněná osoba musí prokázat, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci o sazebním zařazení zboží*“.

[21] Článek 10 odst. 1 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 253, 11. 10. 1993, s. 1-766, zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 02 Svazek 06 s. 3 – 516), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí nařízení“), stanoví: „*Aniž jsou dotčeny články 5 a 64 kodexu, smí se závazné informace o sazebním zařazení zboží dovolávat pouze příjemce informace*“. Článek 11 pak normuje: „*Závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané celními orgány kteréhokoli členského státu po 1. lednu 1991 jsou závazné pro příslušné orgány všech členských států za stejných podmínek*“.

[22] Zásadním pro samotné sazební zařazení dováženého zboží je pak Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení o celním sazebníku“), které zavádí nomenklaturu zboží nazvanou „kombinovaná nomenklatura“, která se zakládá na harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „harmonizovaný systém“)[1].

[23] Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I tohoto nařízení, která je každoročně k 1. lednu daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní projednávaném případě je relevantní příloha I nařízení o celním sazebníku ve znění nařízení Komise (ES) č. 1214/2007 ze dne 20. 9. 2007, účinném od 1. 1. 2008 (dále jen „příloha I“).

[24] V úvodu přílohy I lze nalézt Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, která stanoví, že „*zařazení zboží do kombinované nomenklatury se řídí těmito zásadami: (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.(...). (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.*“

[25] Část druhá přílohy I obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída XV nazvaná „*Obecné kovy a výrobky z obecných kovů*“ obsahuje několik kapitol, mezi nimi i kapitolu 81 – „*Ostatní obecné kovy; cermety; výrobky z nich*“.

[26] Úvodní poznámky k třídě XV v bodu 3 stanoví, že „*v celé nomenklatuře výraz "obecné kovy" znamená: železo a ocel, měď, nikl, hliník, olovo, zinek, cín, wolfram, molybden, tantal, hořčík, kobalt, bismut, kadmium, titan, zirkon, antimon, mangan, berylium, chrom, germanium, vanad, gallium, hafnium, indium, niob, rhenium a thalium*“ (zvýraznění provedl NSS) a dále v bodu 8 písm. a) podává legální definici pojmu *Odpad a šrot* použitelnou pro třídu XV, když uvádí, že odpadem a šrotem je „*kovový odpad a šrot vznikající při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů*“.

[27] Kapitola 81 obsahuje číslo 8101 – *Wolfram a výrobky z něho, včetně odpadu a šrotu.* Číslo 8101 je rozděleno na dvě kategorie - *Prášek* a *Ostatní.* Druhá jmenovaná kategorie mimo jiné obsahuje podpoložku 8101 94 00 (*Netvářený (surový) wolfram, včetně tyčí a prutů získaných prostým slinováním*) a podpoložku 8101 97 00 (*Odpad a šrot*).

[28] V kapitole 81 se rovněž nachází číslo 8102 – *Molybden a výrobky z něho, včetně odpadu a šrotu*, jež obsahuje dvě kategorie – *Prášek* a *Ostatní.* Posledně uvedená kategorie

---

[1] Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží byl zaveden uzavřením Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží dne 14. 6. 1983 v Bruselu (dále jen „Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému“). Společně s protokolem o její změně ze dne 24. 6. 1986 byla schválena jménem Společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987.

mimo jiné zahrnuje podpoložku 8102 94 00 (*Netvářený (surový) molybden, včetně tyčí a prutů získaných prostým slinováním;* smluvní celní sazba 3 %) a podpoložku 8102 97 00 (*Odpad a šrot;* smluvní celní sazba 0 %).

[29] Evropská Komise vypracovává na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení o celním sazebníku vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře, které pravidelně zveřejňuje v Úředním věstníku Evropské unie. Z judikatury Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU" či „Soudní dvůr") vyplývá, že, ačkoli tyto vysvětlivky významně přispívají k výkladu dosahu jednotlivých tarifních položek, nejsou právně závazné (srov. rozsudek ze dne 16. 6. 1994, *Develop Dr. Eisbein,* C-35/93; rozsudek ze dne 11. 1. 2007, *B.A.S. Trucks,* C-400/05). Obsah těchto vysvětlivek musí tudíž být v souladu s ustanoveními kombinované nomenklatury a nemůže měnit jejich dosah (srov. rozsudek ze dne 9. 2. 1999, *ROSE Elektrotechnik,* C-280/97; rozsudek ze dne 15. 9. 2005, *Intermodal Transports,* C-495/03).

[30] Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropských společenství publikované dne 28. 2. 2006 v Úředním věstníku Evropské Unie pod č. 2006/C 50/01 (dále jen „vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře") uvádí k podpoložce 8101 94 00 (Netvářený (surový) wolfram, včetně tyčí a prutů získaných prostým slinováním):

Do této podpoložky patří:

1. ingoty, tyče a pruty, zpravidla tvaru hranolu, vyrobené slinováním (sintrováním) prášku, které ještě nebyly kované, válcované nebo tažené;

2. wolframový prášek lisovaný do tablet, kosočtverečných faset atd., pouze pro účely dávkování nebo pro přepravu.

K podpoložce 8102 94 00 (Netvářený (surový) molybden, včetně tyčí a prutů získaných prostým slinováním) stanoví, že se *„použijí, mutatis mutandis, vysvětlivky k podpoložce 8101 94 00".*

V.B K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a námitce neprokázání účelu lisování zboží

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že není zřejmé, na základě jakých skutkových zjištění dospěl krajský soud k závěru, že dovážené zboží bylo lisováno do tablet, kosočtverečných faset atd. pouze pro účely dávkování nebo pro přepravu. V tomto ohledu má tedy stěžovatel rozsudek krajského za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[32] Ve vztahu k této námitce je v prvé řadě třeba uvést, že z rozsudku neplyne, že by krajský soud učinil jakékoli závěry o účelu, pro který bylo dovážené zboží lisováno. V odůvodnění svého rozhodnutí v této souvislosti pouze uvedl, že zjišťování důvodů, pro které byl molybdenový prášek slinován, není podstatné pro zařazení dováženého zboží do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury, nýbrž pouze pro podřazení zboží pod položku 1. nebo 2. vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře k podpoložce 8101 94 00 kombinované nomenklatury. Namítá-li tedy stěžovatel, že není patrné, z čeho krajský

soud dovodil účel slinování dováženého zboží, jedná se o nepřípustnou námitku, která míří proti neexistujícím důvodům rozsudku.

[33] Nelze přisvědčit ani námitce, že celní orgány netvrdily, že dotčené zboží má podobu slisovaných briket pro účely dávkování nebo přepravy. Naopak v rozhodnutí žalovaného lze na s. 4 nalézt následující úvahu: „*Odpad z molybdenu je naopak použitelný bez ohledu na jeho fyzikální stav (slisování do briket má za cíl jen zjednodušit manipulaci, přepravu a dávkování) jako přísada při výrobě oceli, přičemž slisování odpadu do briket není současně nutnou a nezbytnou podmínkou pro jeho další bezprostřední použití*".

[34] Stejně tak je mylná argumentace stěžovatele, že pro zařazení do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury musí zboží splňovat základní podmínku, a to že se jedná o prášek lisovaný do tablet, kosočtverečných faset atd. pouze pro účely dávkování nebo pro přepravu.

[35] Jak již bylo uvedeno shora (srov. zejména bod 29), vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře, byť představují významné výkladové vodítko k dosahu jednotlivých tarifních položek, nejsou právně závazné a nemohou měnit dosah ustanovení kombinované nomenklatury, s nimiž musí být v souladu. Z Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury plyne, že 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 (srov. bod 24). V nyní projednávaném případě pro možnost podřadit žalobcem dovážené zboží do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury postačovalo, aby naplňovalo znaky položky 8102 (*Molybden a výrobky z něho, včetně odpadu a šrotu*), podpoložky 8102 94 00 (*Netvářený (surový) molybden, včetně tyčí a prutů získaných prostým slinováním)* a případných poznámek *(poznámka 1 ke kapitole 74 atd.).*

[36] Ze skutečnosti, že vysvětlivky k podpoložce 8102 94 00 kombinované nomenklatury podrobněji rozdělují zboží spadající do této podpoložky na dvě skupiny (1. *ingoty, tyče a pruty, zpravidla tvaru hranolu, vyrobené slinováním (sintrováním) prášku, které ještě nebyly kované, válcované nebo tažené; 2. wolframový, resp. molybdenový prášek lisovaný do tablet, kosočtverečných faset atd., pouze pro účely dávkování nebo pro přepravu),* nelze dovodit, že pro možnost podřadit zboží do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury, musí být prokázáno, že toto zboží bylo slinováno pouze pro účely dávkování nebo přepravu. Prokázání tohoto faktu může být podstatné pro podřazení zboží do jedné ze skupin definovaných vysvětlivkami ke kombinované nomenklatuře, které obě patří do téže podpoložky 8102 94 00. Nemůže však být relevantní pro možnost zařadit zboží do určité podpoložky kombinované nomenklatury, a to zcela v souladu se shora citovanou judikaturou, podle níž není přípustné, aby právně nezávazné vysvětlivky měnily dosah dotčených ustanovení kombinované nomenklatury (srov. obdobně rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht,* C-311/04. *Recueil s. I-609,* bod 24 a n., bod 36). Stručně řečeno, skutečnost, že nebylo prokázáno naplnění znaků pro zařazení zboží do jedné ze dvou skupin definovaných pro podpoložku 8102 94 00 vysvětlivkami ke kombinované nomenklatuře, nemůže bránit zařazení tohoto zboží do podpoložky 8102 94 00 kombinované nomenklatury.

V. C Námitka rozporu se zahraničními závaznými informacemi

[37] Zásadní námitkou stěžovatele, kterou uplatňoval již v průběhu řízení před celními orgány i v rámci soudního řízení, je tvrzený rozpor sazebního zařazení jím dováženého zboží se zahraničními závaznými informacemi o sazebním zařazení. Stěžovatel má za to, že zboží, jež dovážel, a zboží, jež je předmětem těchto zahraničních závazných informací, je totožné. Stěžovatel měl proto legitimní očekávání, že české celní orgány provedou stejné sazební zařazení. To se však nestalo a stěžovatel v jejich postupu shledává znaky libovůle.

[38] Žalovaný tuto námitku vypořádal v tom smyslu, že nebylo prokázáno, že se jedná o stejné zboží a zahraniční závazné informace proto nelze na dotčené zboží aplikovat. Krajský soud spatřoval nemožnost aplikace závazných informací vydaných cizími celními orgány v čl. 10 odst. 1 prováděcího nařízení, který stanoví, že *„závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pro celní orgány ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního zařazení zboží*".

[39] S názory žalovaného i krajského soudu se lze ztotožnit, nikoli však beze zbytku. Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se níže obecně k povaze a účelu závazných informací o sazebním zařazení (dále také „ZISZ") a k otázce možnosti dovolávat se v řízení před celními orgány ZISZ vydané jiné osobě pro totožné zboží.

[40] Úvodem soud připomíná, že cílem ZISZ je poskytnout hospodářskému subjektu právní jistotu, přetrvává-li pochybnost o zařazení zboží do stávající celní nomenklatury (viz rozsudek SDEU ze dne 2. 12. 2010, *Schenker*, C-199/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 16), a chránit jej tak proti jakékoli následné změně stanoviska celních orgánů k zařazení tohoto zboží (viz rozsudek ze dne 29. 1. 1998, *Lopex Export*, C-315/96, Recueil, s. I-317, bod 28).

[41] Z ustanovení čl. 12 odst. 2 celního kodexu, ve spojení s články 10 a 11 prováděcího nařízení vyplývá, že se závazné informace smí dovolávat pouze z ní oprávněná osoba, a to vůči celním orgánům, které ji vydaly, a vůči celním orgánům jiných členských států.

[42] V této souvislosti Soudní dvůr judikoval, že ZISZ vytváří práva pouze ve prospěch oprávněné osoby, které byla vydána závazná informace (rozsudek ze dne 15. 9. 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Recueil, s. I-8151, bod 27).

[43] V rozsudku ze dne 7. 4. 2011, *Sony Supply Chain Solutions (Europe),* C-153/10 (dosud nezveřejněno ve Sbírce rozhodnutí), se Soudní dvůr mimo jiné zabýval otázkou, zda účastník řízení může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit toto uložení tím, že předloží ZISZ, která byla vydána jiné osobě v jiném členském státě pro totožné zboží. Soudní dvůr uvedl (bod 40 – 44 rozsudku), že *„podle čl. 12 odst. 2 celního kodexu a článku 11 prováděcího nařízení je ZISZ závazná pro celní orgány pouze v případě, že ji uplatňuje oprávněná osoba, které byla vydána, nebo její zástupce. Mimo tento případ nemůže orgán příslušný podle čl. 243 odst. 2 celního kodexu, kterému je ZISZ předložena, přiznat této ZISZ právní účinky, které jsou s ní spojené. ZISZ jakožto důkazu se může nicméně dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, které byla ZISZ vydána. Při neexistenci právní úpravy Unie týkající se pojmu "důkaz" jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v*

řízeních podobných řízení upravenému v článku 243 celního kodexu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. března 2000, Met-Trans a Sagpol, C-310/98 a C-406/98, Recueil, s. I-1797, bod 29)".

[44] Soudní dvůr v citovaném rozsudku dále dovodil, že je v rozporu s právem Evropské Unie taková úprava, která přikazuje celním orgánům na základě dovozcem předložené ZISZ vydané jiné osobě provést stejné sazební zařazení jako orgány, jež tuto ZISZ vydaly. Soudní dvůr má za to, že pokud celní orgány členského státu přisoudí ZISZ stejný právní význam, bez ohledu na to, zda se jí dovolává třetí osoba či oprávněná osoba, postupují v rozporu s právem Unie (bod 45 – 50 rozsudku). Povinnost českých celních orgánů zařadit žalobcem dovážené zboží do té podpoložky kombinované nomenklatury, do které zařadily v ZISZ totožné zboží celní orgány jiného členského státu třetí osobě, tedy nelze dovodit. To ovšem nic nemění na závěru, že mohou celní orgány brát takovou ZISZ jako důkazní prostředek.

[45] Ze shora citované judikatury tedy vyplývá, že celní orgány nemohou přiznat ZISZ předložené účastníkem řízení, ale vydané třetí osobě stejné právní účinky, které jsou s ní spojené ve vztahu k oprávněné osobě; účastník řízení však může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží ZISZ, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží. Je nicméně nutno určit, zda rozhodná procesní pravidla dotčeného členského státu možnost předložení takových důkazních prostředků připouští.

[46] Otázkou tedy je, zda česká procesní pravidla aplikovatelná na celní řízení upravují možnost použití ZISZ jako důkazních prostředků v tomto řízení. Základním předpisem upravujícím celní řízení je zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon"). Ten však ve znění účinném v době vydání rozhodnutí žalovaného neobsahoval žádná pravidla pro předkládání důkazních prostředků v celním řízení. Na základě § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona je proto nutno postupovat podle obecných předpisů o správě daní a poplatků. Tímto předpisem byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP"). Ustanovení § 31 odst. 4 tohoto zákona pak připouští užít jako důkazních prostředků *„všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. (...) Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem"*. Podle čl. 4 odst. 5 celního kodexu je ZISZ rozhodnutím vydaným celním orgánem. Vzhledem ke skutečnosti, že § 31 odst. 4 připouští užití všech důkazních prostředků, rozhodnutí celních orgánů nevyjímaje, lze mít za to, že umožňuje i užití ZISZ.

[47] Jak vyplývá z předloženého správního spisu, žalovaný ve vztahu k zahraničním ZISZ postupoval zcela v souladu s citovanou judikaturou a dotčenými právními předpisy. K žalobcem dovolávané belgické a nizozemské ZISZ žalovaný přistoupil jako k důkaznímu prostředku ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP; podle poslední věty tohoto ustanovení konstatoval, že se nejedná o důkaz (srov. č. l. 27 a 29 správního spisu, s. 4 napadeného rozhodnutí žalovaného). Svoje závěry o nepoužitelnosti předložených ZISZ jako důkazu

opřel o skutečnost, že nelze jednoznačně a určitě prohlásit, že tyto ZISZ pojednávají o totožném zboží. To dovodil zejména z toho, že tyto ZISZ neobsahují popis vzniku dováženého zboží a odlišně stanovují účel použití zboží.

[48] Žalobce v řízení před krajským soudem vyjádřil svůj nesouhlas se závěrem žalovaného, že zahraniční ZISZ nepojednávají o totožném zboží; má přitom za to, že žalovaný pro takový závěr neměl dostatečnou oporu ve spise. Tento žalobní bod žalobce podrobně rozvedl a současně na podporu své argumentace navrhl, aby žalovaný předložil jak důkaz analýzy zboží provedené zahraničními celními orgány.

[49] Je tedy zjevné, že v nyní projednávané věci bylo sporné posouzení otázky, zda zboží, o němž pojednávají zahraniční ZISZ, je totožné se zbožím dováženým žalobcem. Pokud by byla odpověď kladná, bylo by nutno předložené ZISZ brát jako důkaz v celním řízení; pokud by totožnost nebyla prokázána (jak dovodil žalovaný), nebylo by možno se těchto ZISZ jako důkazu v souladu s evropskou judikaturou (bod 42 a 43) dovolávat.

[50] Z odůvodnění rozsudku se podává, že krajský soud tento žalobní bod vypořádal tak, že žalobce se nemůže dotčených ZISZ dovolávat vůbec (čl. 10 odst. 1 prováděcího nařízení), jelikož není jejich příjemcem. Krajský soud má sice pravdu v tom, že právních účinků závazné informace se může dovolávat pouze její příjemce. Ve vztahu k žalovanému však zaujal odlišný právní názor, neboť na rozdíl od něj (a od judikatury Soudního dvora) k předloženým ZISZ nepřistoupil jako k důkazním prostředkům, jejichž užití v celním řízení je vnitrostátní úpravou umožněno. Je zjevné, že tento odlišný právní názor je chybný.

[51] Krajský soud tedy nesprávně posoudil právní otázku v řízení o žalobě. Následkem nesprávného posouzení však také zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, neboť vůbec nevypořádal jednu ze zásadních žalobních námitek, na které byl postaven základ žaloby a která byla doplněna i návrhy na provedení důkazů, ke kterým se krajský soud taktéž nijak nevyjádřil. V odůvodnění svého rozsudku rovněž neuvedl, proč se od právního názoru přijatého žalovaným odchýlil (přičemž ani jedna ze stran nesprávné posouzení této právní otázky nenamítala). Za této situace bylo řízení před krajským soudem zatíženo vadou, pro kterou musí Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušit.

[52] Na krajském soudu v dalším řízení bude, aby ve smyslu shora uvedené judikatury Soudního dvora posoudil žalobcem předložené ZISZ jako důkazní prostředek a v tomto smyslu vypořádal všechny žalobní námitky vztahující se k tomuto důkaznímu prostředku a vyjádřil se i k žalobcovu návrhu na předložení důkazů - zahraničních analýz zboží.

[53] Nejvyšší správní soud v této souvislosti pouze na okraj připomíná, že Soudní dvůr vydal dne 27. 11. 2008 (tedy až po vydání dotčené belgické a nizozemské ZISZ) rozsudek ve věci C-403/07 *Metherma GmbH & Co.*, ve kterém vyložil, že „*wolframové nebo molybdenové tyče "získané prostým slinováním" spadají do jejích podpoložek 81019110 a 81029110. Takové tyče, jaké představují netvářenou (surovou) formu dotyčných kovů, a nikoli výrobky z těchto kovů, nemohou být přepracovány roztlučením či rozdrcením na šrot spadající do podpoložek 81019190 a 81029190 uvedené kombinované nomenklatury*“. Nejvyšší správní

soud se k dosahu tohoto rozsudku vyjádřil již jednou v obdobné věci, a to v rozsudku ze dne 28. 4. 2001, č. j. 1 Afs 20/2011 – 74.

[54] Stěžovatel také tvrdil, že rozhodnutím krajského soudu byl dotčen ústavní princip legitimního očekávání, zákazu svévole, právní jistoty a právo vlastnit majetek. Toto tvrzení stěžovatele však zůstává toliko v obecné rovině, stěžovatel nepřináší žádné konkrétní argumenty. Řízení před soudy ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, Nejvyšší správní soud proto nemůže za stěžovatele dohledávat důvody v kasační stížnosti neuplatněné. K této obecně formulované námitce proto uvádí jen, že z napadeného rozsudku neplyne, že by se krajský soud ve vztahu ke stěžovateli dopustil porušení shora citovaných ústavních principů.

V.D Námitka neprokázání způsobu použití zboží

[55] Stěžovatel dále namítal, že jak v rozhodnutích celních orgánů, tak v napadeném rozsudku nelze nalézt žádné úvahy či tvrzení ohledně způsobu použití dováženého zboží. Tato kasační námitka je nedůvodná.

[56] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí ke způsobu použití dováženého zboží uvedl, že je použitelné, a to bez ohledu na svůj fyzikální stav, jako přísada při výrobě oceli. Krajský soud konstatoval, že žalovaný vycházel nejen z účelu zboží uvedeného v celním prohlášení, ale i z dalších podkladů (např. žádost žalobce o vydání ZISZ, provedených rozborů atd.), přičemž při posuzování účelu postupoval žalovaný v souladu s relevantní judikaturou Soudního dvora.

[57] Obecně soud k této námitce zdůrazňuje, že způsob použití dováženého zboží deklaroval sám žalobce již v celním prohlášení, kde uvedl, že se jedná o *„Molybden – odpad a šrot (určeno v ocelářském průmyslu jako přísada k legování), ne odpad ve smyslu zákona č. 185/2001 Sb.“* (zvýraznění provedl NSS). Deklarovaným způsobem použití dováženého zboží je tedy legovací přísada v ocelářství. V souladu s čl. 199 prováděcího nařízení i judikaturou Soudního dvora (např. rozsudek ze dne 15. 9. 2011, *DP grup*, C-138/10, dosud nezveřejněno ve Sbírce rozhodnutí) podáním celního prohlášení podepsaného deklarantem celnímu úřadu vzniká odpovědnost za správnost údajů uvedených v celním prohlášení. Soudní dvůr v této souvislosti v posledně zmíněném rozsudku zdůraznil (bod 39), že *„přijmou-li celní orgány celní prohlášení podepsané deklarantem nebo jeho zástupcem, ukládá jim článek 63 celního kodexu povinnost provést jen kontrolu dodržení podmínek stanovených v tomto ustanovení a v článku 62 tohoto kodexu. Při přijímání celního prohlášení tudíž tyto orgány nerozhodují o správnosti informací poskytnutých deklarantem, jelikož za jejich správnost odpovídá deklarant*“.

[58] Vycházel-li tedy žalovaný a následně krajský soud ve svých rozhodnutích ze způsobu použití dováženého zboží deklarovaného stěžovatelem v celním prohlášení, nelze takový postupovat považovat za nesprávný. Ostatně ani žalobce nikdy v průběhu řízení nerozporoval jím uvedený údaj o způsobu použití zboží v celním prohlášení, tj. že zboží slouží k legování oceli. Otázka účelu použití zboží tak byla mezi stranami po celou dobu řízení nesporná.

[59] I tato kasační námitka je proto nedůvodná.

V. E Námitka neprovedení navrhovaných důkazů žalovaným

[60] Stěžovatel má za to, že v řízení o odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu nebyly provedeny jím navrhované důkazy (fotografie zboží, které dokazují, že se jedná o zboží totožné se zbožím, pro které byly vydány stěžovatelem dovolávané zahraniční závazné informace o sazebním zařazení). Námitkou neprovedení důkazů v řízení před krajským soudem se zdejší soud zabýval již výše (V.C).

[61] Ze správního spisu se podává, že žalobce k podanému odvolání přiložil kopie nizozemské a belgické ZISZ, jež sestávaly z textové a obrazové části (nizozemská ZISZ - 2 strany, z toho jedna obrazová a jedna textová, belgická - 9 stran, z toho jedna textová, osm obrazových). Fotografie, jejichž provedení se stěžovatel domáhá, byly součástí předložených ZISZ, což vyplývá i ze způsobu číslování stran předložených dokumentů.

[62] Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání (srov. s. 4 rozhodnutí) se podává, že žalovaný se zabýval předloženými ZISZ v jejich celku. Dospěl přitom k závěru, že není prokázáno, že se jedná o totožné zboží, vysvětlil, proč zastává tento názor a uzavřel, že není možno předložené důkazní prostředky považovat za důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP. Je možno přisvědčit stěžovateli, že by bylo vhodnější, pokud by žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně vyjádřil, že se zabýval jak textovou, tak obrazovou částí zahraničních ZISZ. I přesto, že tak neučinil, je nutno mít na základě odůvodnění rozhodnutí žalovaného za to, že se zabýval všemi částmi ZISZ a tedy i žalobcem předloženými fotografiemi.

[63] Nejvyšší správní soud má za nedůvodnou také tuto námitku.

V.F Jiná vada řízení před krajským soudem

[64] Nejvyšší správní soud při projednávání kasační stížnosti zjistil, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou. Stěžovatel sice tuto vadu nenamítá, zdejší soud k ní však přihlížel na základě § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti, přičemž zkoumal, zda mohla tato vada mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

[65] Krajskému soudu je v dotčené věci nutno vytknout, že při přezkoumávání napadaného rozhodnutí žalovaného nevycházel z úplného správního spisu. Ve správním spisu, jenž byl Nejvyššímu správnímu soudu předložen, se sice nachází stejnopis rozhodnutí žalovaného (č. l. 31 správního spisu), nikoli však v kompletní podobě, nýbrž pouze jeho strany 1, 3 a 5. Přestože je tento dokument označen doložkou „Souhlasí s originálem“, je zjevné, že několik listů rozhodnutí chybí. Ze soudního spisu je patrné, že krajský soud přezkoumával napadené rozhodnutí žalovaného na základě kopie tohoto rozhodnutí přiložené k podané žalobě. Jak již několikrát judikoval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008 – 91), jsou správní spisy v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu esenciálním důkazním prostředkem, z něhož krajský soud vychází. Pokud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že krajský soud rozhodne v jeho neprospěch, neboť vždy vychází

z předpokladu, že správní spis byl předložen ve své úplné podobě. Tento předpoklad se neuplatní pouze v případě, že je zcela zřejmé, že je spis neúplný (jak tomu bylo v nyní projednávané věci). V takové situaci je povinností krajského soudu vyzvat správní orgán k doplnění spisového materiálu.

[66] V předloženém soudním spisu nelze nalézt žádný záznam, ze kterého by plynulo, že krajský soud vyzval žalovaného k předložení kompletního odvolacího rozhodnutí či si alespoň ověřil, že žalobcem předložený dokument skutečně souhlasí s originálem žalobou napadeného rozhodnutí. Zdejšímu soudu tak není zřejmé, jak mohl krajský soud přezkoumávat v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), když neměl k dispozici jeho kompletní originál, ale jen každou druhou stranu. Tímto postupem zatížil krajský soud řízení o podané žalobě vadou, kterou však Nejvyšší správní soud zhojil v řízení o kasační stížnosti tak, že si stejnopis napadeného rozhodnutí od žalovaného vyžádal (nutno doplnit, že se jedná o postup výjimečný, neboť úkolem Nejvyššího správního soudu není napravovat vady řízení vzniklé nesprávným postupem krajského soudu). Po jeho obdržení konstatoval, že je shodný s kopií rozhodnutí žalovaného (ze které zřejmě vycházel krajský soud) založenou v soudním spise. Toto pochybení krajského soudu proto nemohlo mít vliv na zákonnost a samo o sobě tedy nemůže být důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu.

VI. Závěr

[67] Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatele zčásti důvodnými, proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. v jeho výrocích II. a III. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[68] Krajský soud výrokem I. rozsudku zamítl návrh stěžovatele na přerušení řízení; vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti proti tomuto výroku nebrojil a nejedná se o výrok závislý na výrocích II. a III. ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s., Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti tento výrok nepřezkoumával a rozhodl proto toliko o zrušení rozsudku ve výrocích II. a III.

[69] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. února 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu