

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **KARO – Leather Company s. r. o.**, se sídlem Rohanské nábřeží 642/35, Praha 8, zastoupena JUDr. Pavlem Kavínkem, advokátem se sídlem Královdvorská 16, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 9. 2014, č. j. 43294-2/2014-900000-304.1, a ze dne 28. 11. 2014, č. j. 53061-2/2014-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014 – 184,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Při dovozu zboží v roce 2014 podala žalobkyně v postavení deklaranta celní prohlášení, ve kterém navrhla propuštění zboží do režimu volného oběhu, které popsala jako „východoindické kůže z mladého hovězího dobytka („kip“), lícová štípenka, v suchém stavu, celé, nepřesahující 4,5 kg na kus a výměr 1 ks do 2,6 m^2 nepoužitelné pro bezprostřední výrobu koženého zboží“, a uvedla kód celní nomenklatury 4104 41 11 00.

[2] Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 6. 2014, č. 31/2014, č. j. 30192 6/2014-630000-11, Celní úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „celní úřad“) dle § 264 odst. 1 a 2 písm. a) a § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), a čl. 20, 214, 217, 220 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, (dále jen „celní kodex“), žalobkyni dodatečně vyměřil clo za dovoz zboží ve výši 399.561 Kč jako rozdíl mezi částkou původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení MRN 13CZ6300000194ZRKL6 ze dne 4. 4. 2014 ve výši 0 Kč a částkou cla nově stanovenou ve výši 399.561 Kč. Dále celní úřad orgán předepsal žalobkyni dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), penále ve výši 79.913 Kč. Celní úřad se neztotožnil se zařazením dovezeného zboží pod kombinovanou nomenklaturou uváděný kód TARIC č. 4104 41 11 00 s clem 0 %, nýbrž jej podřadil pod kód TARIC č. 4107 92 10 00 s clem 5,5 %.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 8. 2014, č. 40/2014, č. j. 38372 6/2014-630000-11, celní úřad dle § 264 odst. 1 a 2 písm. a) a § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, a čl. 20, 214, 217, 220 celního kodexu za použití celního sazebníku dodatečně vyměřil žalobkyni clo ve výši 215.952 Kč jako rozdíl mezi částkou původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení MRM 14CZ630000017JJW7B0 ze dne 15. 5. 2014 ve výši 0 Kč a částkou cla nově stanovenou ve výši 215.952 Kč. Dále celní úřad orgán předepsal žalobkyni dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu penále ve výši 43.191 Kč. Celní úřad se neztotožnil se zařazením dovezeného zboží pod kombinovanou nomenklaturou uváděný kód TARIC č. 4104 41 11 00 s clem 0 %, nýbrž jej podřadil pod kód TARIC č. 4107 12 19 00 s clem 6,5 %.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítla, že zboží dovezla pro výrobu koženého sedacího nábytku. Jedná se o celé hovězí kůže, vyčiněné tříslem a částečně dále upravené, k přímé výrobě bez dalších úprav však nevhodné, protože nesplňují hygienické normy EU. Dovezené zboží se má zhodnotit až dalšími úpravami. Žalobkyně předložila znalecký posudek Ing. Miroslavy Štachové, dle kterého byly zjištěny povrchové vady a nevyhovující hygienické vlastností dovozených usní, proto jsou nevhodné pro zpracování na hotové výrobky. Užitné vlastnosti jim lze dodat pouze celkovým koželužským zpracováním (odstraněním povrchové úpravy a nastříkáním nové kvalitní úpravy na bázi polyuretanových disperzí). Žalobkyně tak v odvolání nadále trvala na zařazení zboží do podpoložky 4104 41 11 00 (dále neupravená useň).

[5] Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími odvolání žalobkyně zamítl, neboť laboratorním zkoumáním zboží bylo zjištěno, že dovezená kůže je lícovou štípenkou s jednostrannou povrchovou úpravou vzhledu plastu na bázi polymerních pryskyřic. Dovezené kůže byly kromě vyčinění dále povrchově upraveny, což žalobkyně v odvolání sama uvedla. Žalobkyně při zařazení zboží do kombinované nomenklatury pochybila, pokud vyčiněnou kůži dále upravenou broušením, pigmentováním a umělým dezénem zařadila do čísla 4104 celního sazebníku, kam se zařazují výhradně vyčiněné, avšak dále neupravené hovězí kůže. Vzhledem k další úpravě tak byla dovezená useň zařazena do čísla 4107 celního sazebníku (usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, po vyčinění nebo po zpracování na crust dále upravené, včetně kůží zpracovaných na pergamen, odchlupené, též štípané, jiné než usně čísla 4114), položky

4107 92 (ostatní, tj. jiné než celé kůže a kožky, včetně půlek - lícové štípenky), podpoložky 4107 92 10 00 (usně z hovězího dobytka, včetně buvolů) a položky 4107 12 19 00, podpoložky 4107 12 19 00 (různé sazební zařazení bylo dáno odlišnou celistvostí dovezené kůže).

[6] Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žaloby, ve kterých namítla shodně jako v odvolání, že dovážené kůže jsou účelově určené jen na výrobu čalouněného nábytku, až dalším zpracováním dochází k jejich zhodnocení. Jde o kůži zřejmě nevhodnou pro bezprostřední výrobu koženého zboží, proto je nutné je zařadit pod kód nomenklatury č. 4104 41 11 00. Při zařazení do příslušného čísla celního sazebníku se žalobkyně řídila všeobecným pravidlem 6 pro výklad kombinované nomenklatury, dále vysvětlivkami ke kombinované nomenklatuře pro kapitolu 41 a textovým zněním celního sazebníku pro kapitolu 41. Žalobkyně poukázala na závaznou informaci č. CZ 38-0672-2014 ze dne 5. 8. 2014, která řadí toto zboží pod kód nomenklatury č. 4104 41 11 00.

[7] Podáním ze dne 28. 11. 2016 žalobkyně nově uvedla, že zboží mělo být zařazeno pod kód 4115 20 00 se sazbou cla 0 %. Předložila dále nový znalecký posudek Ing. Miloslavy Štachové, dle kterého usně nelze podřadit do žádné z uvedených skupin položky 4107 celního sazebníku, neboť se jedná o usně ve formě odpadového materiálu nezpracovatelného bez dalšího na klasické kožené výrobky. Příslušná položka odpadních a nestandardních produktů vyrobených z kůže však v celním sazebníku není obsažena, avšak nejblíže skutečnému stavu posuzovaných usní odpovídá položka 4115. Žalobkyně dále namítla absenci akreditace Celně technická laboratoře a skutečnost, že v Itálii a ve Velké Británii celní orgány zařazují uvedené zboží taktéž pod číslo 4115 celního sazebníku.

[8] Krajský soud v Brně žaloby usnesením č. j. 31 Af 72/2014 - 59 spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014 – 184, žaloby zamítl. Jelikož zboží bylo před dovozem koncově upraveno barvou, nebyla dle krajského soudu splněna základní podmínka, že se jedná o kůže a kožky vyčiněné nebo zpracované na crust, odchlupené, též štípané, avšak dále neupravené (srovnej položku 4104). Krajský soud vyloučil zařazení zboží pod podpoložku 4104 41 11 00, neboť úprava zboží nebyla učiněna pro usnadnění přepravy, ale, dokončena“ svrchní barvou. Zároveň krajský soud vyloučil podřazení zboží pod položku 4115, neboť zboží není odpadem ve smyslu odřezků, zbytků při výrobě ani opotřebovaného, již dříve užívaného zboží. Po vyloučení obou alternativ sazebního zařazení zboží dle krajského soudu zůstala jediná možnost zařazení zboží pod položku 4107 a podpoložku 4107 92 10 00, které odpovídá zjištěnému skutkovému stavu.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

[11] Stěžovatelka namítá, že dovážené zboží je usní (tedy vyčiněnou kůží), která prošla úpravou v podobě nánosu blíže neurčené látky na povrch usně, zde navíc ještě před

standardním procesem odstranění reziduí chromových solí používaných při činění kůží, přičemž tato úprava zcela znehodnotila dovážené zboží z pohledu způsobu a účelu, ke kterému je useň takřka výhradně užívána, tedy k výrobě koženého zboží určeného pro lidskou potřebu. V důsledku úpravy usně jde o materiál obsahující nepovolené látky (trojmocný chrom) v rozsahu překračujícím hygienické normy EU, který má nevyhovující mechanické a hygienické vlastnosti. V důsledku znehodnocení nevhodnou chemickou úpravou je znemožněno jeho použití pro lidskou potřebu. Proto se jedná o odpad, který není bez jeho komplexního přepracování způsobilý plnit jakýkoliv účel použití. Podle znaleckého posudku Ing. Miloslavy Štachové bylo zboží kvalitativně znehodnocené natolik, že vlastnosti povrchové úpravy jsou nevyhovující pro jakékoliv kožedělné zpracování, proto je třeba s ním nakládat jako s odpadním materiálem nezpracovatelným na klasické kožené výrobky, přičemž odpovídající položka není v celním sazebníku obsažena. Stěžovatelka odmítá závěr krajského soudu o tom, že jedná o nekvalitní zpracování objednaného zboží. Důvodem úpravy zboží dodavatelem byla snaha se vyhnout indickému vývoznímu clu.

[12] Stěžovatelka dováží zboží při plném vědomí si jeho charakteristik a nutnosti jeho komplexního přepracování v mokrých pracích lázních, byť v důsledku nejasnosti celního sazebníku dočasně sazebně nezařazovala zboží pod položku „odpad“, ale pod zboží „zjevně nepoužitelné pro bezprostřední výrobu koženého zboží“. Účelem použití zboží však vždy bylo jeho komplexní přepracování jako odpadu s cílem podstatné změny jeho fyzikálních a chemických vlastností.

[13] Výklad krajského soudu o použití slučovací spojky „a“ se slovem „odřezky“ v položce 4115, ze kterého má vyplývat, že se jedná primárně o odpady usně, které vznikají při zpracování kůží, nemá oporu v právním řádu a krajský soud svůj závěr nijak neodůvodnil.

[14] Stěžovatelka namítla porušení zásady legitimního očekávání, jestliže fyzikální a hygienické vlastnosti dovezeného zboží neumožňují použití tohoto zboží k výrobě koženého zboží, a proto vylučují jiné zařazení než jako zboží nepodléhající clu. A to bez ohledu na nesprávné zařazení zboží stěžovatelkou při dovozu, jestliže znění vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře (dále jen „KN“) a harmonizovanému systému (dále jen „HS“) k danému zboží není „zcela exaktní“. Zároveň stěžovatelka spatřuje porušení zásady *in dubio mitius*, jestliže „rigidní zařazení zboží na číslo sazebníku 4107 bylo vedeno na základě jediné okrajové a bezvýznamné charakteristice (znehodnocujících změn povrchu kůže)“.

[15] Při zařazení do čísla sazebníku v celní deklaraci stěžovatelka postupovala dle pravidla 4 pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, neboť položka odpovídající charakteru, vlastnostem a účelu užití dováženého zboží není v celním sazebníku obsažena. Jedná se o kombinaci dvou látek, kůže a umělých materiálů dle pravidla 2 b), které se dle pravidla 3 písm. b) zařazují podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, tedy zde kůže a odpady z ní.

[16] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť se nevypořádal s její argumentací a nepřihlédl ke skutečnému charakteru, vlastnostem a účelu použití dováženého zboží.

[17] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že na zařazení dovezeného zboží do čísla KN nemá vliv kvalita úpravy dovezené kůže. Jestliže bylo z Indie vyvezeno zboží (po vyčinění dále upravené kůže) čísla 4107 KN a během dopravy nebyly provedeny úpravy zboží, potom bylo shodné zboží 4107 KN také propuštěno do tuzemska. Jestliže úprava kůže neodpovídá tuzemským hygienickým a kvalitativním normám, neznamená to, že se jedná o odpad. A to ani tehdy, pokud byla úprava provedena účelově za účelem vyhnout se platbě indického vývozního cla. V řízení před celním úřadem stěžovatelka netvrdila, že dovezené kůže jsou odpadem, naopak tvrdila, že budou čalounicky přepracovány a použity pro kožené zboží. Takto tvrdila teprve v průběhu soudního řízení. Takovému tvrzení však neodpovídá fotodokumentace pořízená při kontrole zboží. Způsob přepravy zboží, jeho označení při přepravě a cena zboží neodpovídá dovozu odpadu. Zboží se zařazuje podle objektivních vlastností při dovozu a to na základě základních otázek: co to je (název, popis výrobku nebo zboží), z čeho to je (materiál a složení) a k čemu to je (způsob použití nebo využití výrobku či zboží).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.
[19] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. „*Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby* (rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39)“.

[22] Žalobou napadená rozhodnutí žalovaného nabyla právní moc dne 16. 9. 2014 a 28. 11. 2014. Žaloby byly podány dne 10. 11. 2014 a 1. 12. 2014, tedy ve lhůtě k podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Doplnění žalob podáním ze dne 28. 11. 2016 však bylo učiněno po lhůtě k podání žaloby, tedy i pro uplatnění žalobních bodů. Pokud stěžovatelka uplatnila nové žalobní body po lhůtě k podání žaloby, nebyl krajský soud oprávněn k nim přihlédnout a v odůvodnění se s nimi vypořádat. Učinil-li takto, jednal v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Vada však neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť rozhodnutí žalovaného nebylo zrušeno k opožděně uplatněné žalobní námitce (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69).

[23] Mezi účastníky řízení byla sporná otázka sazebního zařazení dovezeného zboží (žalobcem dovezených kůží) pod kombinovanou nomenklaturu a s tím související výše cla. Stěžovatelka v žalobě trvala na zařazení dovezeného zboží do podpoložky 4104 41 11 00 KN, které uvedla v celní deklaraci, neboť teprve dalším zpracováním dojde ke zhodnocení pro další využití usně. Dovezená useň tak není vhodná pro zpracování na hotové výrobky, resp. není použitelná pro bezprostřední výrobu. V průběhu soudního řízení po uplynutí více jak dvou let stěžovatelka nově uvedla, že dovezené zboží bylo odpadem, a proto mělo být zařazeno do podpoložky 4115 20 00 KN. Argumentace stěžovatelky obsažená v podání ze dne 28. 11. 2016, podle níž jsou dovezené kůže ve skutečnosti odpadem, který je nutno zařadit do podpoložky 4115 20 00 KN, nijak nerozvíjí v žalobě uplatněné žalobní body, ba naopak zcela popírá původní tvrzení, že se jedná o již hotové usně, které je však nutno vzhledem k nevyhovující kvalitě dále upravit, a které je třeba zařadit do podpoložky 4104 41 11 00 KN. Soud má za to, že se jednalo o zcela nový žalobní bod, který byl uplatněn po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud tak jednal v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., které mu ukládají přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů uplatněných v zákonem stanovené lhůtě.

[24] Krajský soud se zabýval jak uplatněnou žalobní námitkou o zařazení zboží do položky 4104 celního sazebníku (usně dále neupravené), položky 4107 (usně dále upravené), tak i pozdě uplatněnou námitkou zařazení do podpoložky 4115 20 00 KN (odpady kůží). V souladu se zásadou koncentrace řízení podle soudního řádu správního však byla stěžovatelka oprávněna v kasační námitce namítat pouze nesprávnost úvahy soudu o nezařazení zboží do podpoložky 4104 41 11 00 KN, kromě vad, ke kterým soud přihlédne z úřední povinnosti, popř. procesní pochybení v řízení před krajským soudem.

[25] Nejvyšší správní soud proto posoudil obsah kasační stížnosti. Stěžovatelka námitky kasační stížnosti směřuje výhradně proti úvaze krajského soudu o nesplnění podmínek pro zařazení zboží do podpoložky 4115 20 00 KN, jestliže znaleckým posudkem a způsobem úpravy usně prokazuje povahu zboží ve smyslu odpadu. Také namítaný nesprávný výklad krajského soudu o „použití spojky „a“ za slovem „odřezky“ je omezen na text vysvětlivek k položce 4115. Námitka porušení zásady legitimního očekávání a *in dubio mitius* směřuje výhradně k námitce zařazení zboží jako odpady kůží, nikoli k včas uplatněné námitce zařazení zboží jako dále neupravené usně.

[26] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nově uplatnila námitku, že zboží je kombinací dvou látek a to kůže a umělých materiálů, a proto je nutné aplikovat pravidla 2 písm. b) a 3 písm. b) všeobecných pravidel ke kombinované nomenklatuře, dle kterých se zboží zařadí dle materiálu, který jim dává podstatné rysy. Takovému tvrzení by odpovídala úvaha, že zboží je umělým materiálem. Avšak taková námitka by v dané věci byla zjevně překvapivá. Jelikož stěžovatelka dále námitku „upřesnila“ tvrzením, že kombinace kůže a umělých materiálů dává podstatné rysy odpadů usně, jedná se opět o námitku směřující proti nezařazení zboží do podpoložky 4115 20 00 KN. Tedy námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[27] Jak shora uvedeno, kasační stížnost se opírá o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem včas, proto by byly dány podmínky pro odmítnutí kasační stížnosti

(§ 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.). Soud však kasační stížnost neodmítl, neboť stěžovatelka dále uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti, která, jakkoli se vztahuje také k nezařazení zboží jako odpady usně, je obecně námitkou, ke které soud přihlédne z úřední povinnosti, pokud brání přezkumu uplatněné námitky. Nelze ji tak považovat za nepřípustnou novotu ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[28] Jak výše uvedeno, stěžovatelka uplatnila námitku zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku - odpady kůží po lhůtě k podání žaloby, proto krajský soud nebyl oprávněn se s takovou námitkou vypořádat. Pokud nebyl krajský soud oprávněn se vypořádat s pozdě uplatněnou námitkou, je vyloučeno, aby tvrzená absence odůvodnění založila vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku, zejména pokud se krajský soud v rozporu s koncentrační zásadou zabýval i touto žalobní námitkou (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Soud nepovažuje jedinou přípustnou kasační námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu za důvodnou, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, nemá tak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. května 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu