

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Lenky Matyášové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **SIBO, spol. s r. o.**, se sídlem Třinec - Lyžice, Lidická 1264, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Ostrava-Moravská Třebová, Škroupova 1114/4, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem Ostrava, nám. Sv. Čecha 98, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2006, č. j. 22 Ca 57/2003 - 50,

### t a k t o :

- I. Při zařazování zboží podle celního sazebníku (§ 58 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon) bylo třeba postupovat podle Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a vždy nejprve určit rozhodné číslo v rámci kapitol tohoto systému jako základní složku členění zboží. Při zařazení směsí, jejichž složení odpovídá různým číslům ve smyslu pravidla 2b Všeobecných pravidel, bylo třeba dále postupovat podle pravidla 3 a určit, zda se jedná o směs, která svým složením odpovídá specifickému popisu určitého čísla, či zda je třeba provést zařazení podle materiálu nebo komponentu dávajícího směsi podstatné rysy. Přitom bylo třeba vzít v úvahu zejména povahu zboží, přesně zjištěný podíl jednotlivých složek směsi, případně i její předpokládané či obvyklé užití.
- II. Směs dvou látek obsahující 98,6 a více hmotnostních procent sacharózy a 1,2 a méně hmotnostních procent výtažku z lékořice bylo třeba dle Kombinované celní nomenklatury sazebně zařadit do čísla 1701, podpoložky 1701 91 00 - třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva, nikoliv do čísla 1704, podpoložky 1704 90 10 - výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostní sacharózy, bez přísady jiných látek.
- III. Věc se v r a c í k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

#### Dosavadní skutkový a procesní stav věci

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2006, č. j. 22 Ca 57/2003 - 50, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 3. 1. 2003, č. j. 5049/2002-1401-21

a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Český Těšín ze dne 29. 6. 2002, č. j. 10466012-04613-8, kterým bylo propuštěno zboží o hmotnosti 22 000 kg do režimu volného oběhu a bylo vyměřeno clo. Zboží bylo v JCD označeno žalobcem jako „výtažky z lékořice s obsahem více než 10% hmotnosti sacharózy, bez přídavku jiných látek“, podpoložka 1704 90 10 celního sazebníku; rozhodnutím celního úřadu však bylo změněno celní zařazení zboží na podpoložku 1701 91 00. Žalovaný se s celním zařazením provedeným celním úřadem ztotožnil, neboť i on dospěl k závěru, že se jedná o podpoložku 1701 91 00 – „třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“.

Krajský soud v napadeném rozsudku zaujal názor, že zboží bylo celními orgány zařazeno nesprávně. Vyšel přitom z nařízení vlády č. 480/2001 Sb., kterým se vydává celní sazebník. Tento celní sazebník používal pro účely klasifikace zboží Kombinovanou nomenklaturu Evropské unie vycházející z Harmonizovaného systému. Krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70, publikovaný pod č. 628/2005 Sb. NSS) preferující při zařazení zboží znění čísel a poznámek ve smyslu pravidla 1 Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, přičemž čísla je třeba rozumět čtyřmístná čísla tvořící jednu z úrovní členění. Dováženou směs obsahující 99,9 % sacharózy a 0,1 % výtažku z lékořice označil za odpovídající *prima facie* charakteristice čísla 1704 a tím i podpoložce 1704 90 10. Z tohoto důvodu a dále pro důvodnost žalobní námítky poukazující na skutečnost, že se jednalo o zboží s preferenčním původem v České republice a tudíž od cla osvobozené, krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

V kasační stížnosti opřené o ust. § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. stěžovatel, při akceptaci správnosti zjištěného skutkového stavu a užitých právních předpisů, namítá nesprávné vyložení principů sazebního zařazování. V daném případě se jednalo prokazatelně o směs dvou látek, a to krystalového cukru a výtažku z lékořice; již proto se nemohlo jednat o výtažek z lékořice, neboť by to odporovalo pravidlu, podle něhož je třeba řídit se názvem čísel a odpovídajícími poznámkami k třídám nebo kapitolám. Číslo 1701 nedopadá jen na čistý cukr, ale i na jeho směsi. Mizivý obsah lékořicového výtažku v cukru nemůže této směsi dodat charakter lékořicového výtažku, na který by se vztahovala poznámka ke kapitole 13. Nejednalo se v daném případě ani o cukrovinku. Pouze pro informaci stěžovatel poukazuje na závazné nařízení komise (ES) č. 227/06, podle něhož by předmětné zboží dnes bylo zcela jednoznačně zařazeno jako cukr. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že bylo vycházeno z rozporných údajů o složení směsi a dále v tom, že se krajský soud opřel o svůj předchozí rozsudek ze dne 25. 9. 2003, č. j. 22 Ca 498/2002 - 31 ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69 přesto, že v obou případech se jednalo jiné složení směsi. V prvním případě to byla směs 1,2 % hmotnostních extraktu z lékořice a 98,6 % hmotnostních sacharózy, tedy v dováženém množství 22 000 kg to bylo 264 kg lékořicového výtažku, kdežto v daném případě ve stejném množství cukru bylo 8,8 kg lékořicového výtažku.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na irelevantnost stěžovatelem označeného nařízení komise EU a na skutečnost nedostatečně reprezentativního vzorku, z něhož vycházela celní laboratoř. Postup stěžovatele při zařazování zboží je podle jeho názoru prezentován nepřesně a neúplně, neboť preferuje pouze čísla bez odpovídajících poznámek ke třídám nebo kapitolám. Poznámka 1a) ke kapitole 13 jednoznačně rozšiřuje obsah čísla 1704 o žalobcem dovezený výrobek a vylučuje ho z čísla 1302 právě do čísla 1704. V tom případě již není rozhodné srovnání jednotlivých čísel, nlehdě k tomu, že v době dovozu neexistovala žádná poznámka, která by určovala maximální množství cukru v lékořicovém extraktu.

## II.

### Postoupení věci rozšířenému senátu

První senát, který má podle rozvrhu práce rozhodovat o této kasační stížnosti, se při předběžné poradě neztotožnil s předchozím názorem vysloveným šestým senátem v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69. Ten v obdobném případě, kdy stejný žalobce dovezl směs obsahující 98,6 % hmotnostních sacharózy a 1,2 % hmotnostních výtažku z lékořice potvrdil zařazení do podpoložky 1704 90 10 – „výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostních sacharózy, bez přísad jiných látek“. Vycházel přitom z toho, že předmětnou směs lze *prima facie* zařadit pod číslo 1704, neboť neobsahuje žádnou další látku a obsah sacharózy odpovídá vymezenému rozpětí. Dále šestý senát vyšel z poznámky č. 1a) kapitoly 13 celního sazebníku, která výslovně vylučuje výtažky lékořicové obsahující více než 10% hmotnostních cukru do čísla 1704. Poukázal přitom na pravidla zařazování zboží vyslovená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70.

První senát, který rovněž vychází z tohoto rozsudku, však považuje za správný postup vycházející z Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, a to č. 1, 2b) a 3b). Podle nich lze dováženou směs *prima facie* zařadit jednak do čísla 1701 - „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu*“, jednak do čísla 1302 - „*rostlinné šťávy a výtažky; pektinové látky, pektináty a pektany; agar-agar a ostatní slizy a zahušťovadla získané z rostlin, též upravené*“. Proto je podle pravidla 3b) třeba posoudit, která z látek dává směsi podstatné rysy. Pokud by to byla lékořice, pak podle poznámky ke kapitole 13 č. 1a), by ji bylo nutno zařadit do čísla 1704 – „*cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kakao*“. Pokud by to však byl cukr, a první senát je názoru, že tomu tak s ohledem na hmotnostní složení je, pak je na místě zařazení do čísla 1701, podpoložky 1701 91 00 – „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva*“.

Vzhledem k tomu, že první senát dospěl při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu.

## III.

### Posouzení věci rozšířeným senátem

Rozšířený senát v první řadě zkoumal, zda je oprávněn ve věci rozhodovat. Stěžovatel totiž poukazuje na odlišnost skutkového stavu v obou případech spočívající v jiném hmotnostním složení dovážených směsí. V prvním případě se jednalo o směs obsahující 1,2 % hmotnostních extraktu z lékořice a 98,6 % hmotnostních sacharózy, v tomto případě o směs obsahující 0,1 % hmotnostních výtažku z lékořice a 99,9 % hmotnostních sacharózy. Rozšířený senát však nespatřuje ve složení směsí natolik podstatný rozdíl; pokud žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že zjištění celně technickou laboratoří neodpovídá skutečnosti pro nekonzistentnost odebraného vzorku, je třeba připomenout, že takovou námitku v žalobě vůbec nevznesl. Zejména však je třeba vycházet ze skutečnosti, že důvodem předložení věci rozšířenému senátu není jen rozpor v zařazení toho kterého zboží, ale zejména způsob užitý pro jeho zařazení. Rozšířený senát proto shledal postoupení věci důvodným.

Při posouzení věci samé pak rozšířený senát vycházel z právní úpravy rozhodné v době dovozu zboží, tj. v r. 2002, zejména ze znění §§ 56 – 58 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona. Podle § 56 odst. 1 celního zákona vznikl-li celní dluh, vyměřuje se clo podle sazeb stanovených celním sazebníkem ze základu stanoveného tímto zákonem. Podle odstavce 2 téhož ustanovení celní sazby a měrné jednotky celního sazebníku stanoví a celní sazebník vydává vláda nařízením.

Tím bylo nařízení vlády č. 480/2001 Sb. Podle § 57 odst. 1 písm. a) celního zákona celní sazebník obsahuje kombinovanou nomenklaturu zboží, kterou je Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokol o její změně (vyhláška č. 160/1988 Sb.) – dále též „Harmonizovaný systém“. Podle § 58 písm. a) celního zákona je sazební zařazení zboží určeno podpoložkou kombinované nomenklatury.

Celní sazebník tedy používá pro účely klasifikace kombinovanou nomenklaturu Evropské unie, která vychází z Harmonizovaného systému. Ten rozděluje zboží do 21 tříd (I až XXI) a 97 kapitol (01 až 97). Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestmístné položky. Kombinovaná nomenklatura doplňuje hierarchii Harmonizovaného systému o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Součástí celního sazebníku jsou Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (dále též „Všeobecná pravidla“). Podle v pořadí prvního všeobecného pravidla (pravidlo 1) má znění názvů tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter; pro zařazování je směrodatné znění čísel a poznámek k třídám a kapitolám, jakož i Všeobecných pravidel, pokud tato pravidla nejsou v rozporu se zněním uvedených čísel a poznámek.

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70, publikovaném pod č. 628/2005 Sb. NSS, kterého se dovolávají účastníci i krajský soud, pokud je pro zařazování zboží do celního sazebníku rozhodující na prvním místě znění čísel, míní se čísla právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému.

Rozšířený senát se s tímto názorem ztotožňuje; při zařazování zboží do celního sazebníku je nutné vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního Všeobecného pravidla. Poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám lze tedy aplikovat až v případě, že je určeno rozhodné číslo.

V daném případě je sporné, zda dovážené zboží mělo být zařazeno do čísla 1701- „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu*“, nebo do čísla 1704 „*cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kakao*“, přičemž do čísla 1704 by ho bylo možno zařadit na základě poznámky vylučující ho z čísla 1302 - „*rostlinné šťávy a výtažky; pektinové látky, pektináty a pektany; agar-agar a ostatní slizy a zahušťovadla získané z rostlin, též upravené*“.

Užití výkladového pravidla 2a) Všeobecných pravidel v tomto případě nepřichází vůbec v úvahu, neboť se týká nekompletních a nezpracovaných výrobků nebo dokončených výrobků dovážených v nesmontovaném nebo rozloženém stavu. Výkladové pravidlo 2b) stanoví, že každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazování zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3. Pravidlo 2b) tedy upravuje mj. zařazování směsí a odkazuje v dalším postupu na pravidlo 3 Všeobecných pravidel, které ad a) stanoví, že pokud lze zboží podle pravidla 2b) *prima facie* zařadit do dvou nebo více čísel, pak číslo obsahující nejspécifitější popis má přednost před čísly s popisem obecnějším. Vztahuje-li se každé ze dvou nebo více čísel pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží (...), považují se čísla za stejně specifická. U těchto dvou složek směsi lze vážit zařazení do čísla 1302 - „*rostlinné šťávy a výtažky; pektinové látky, pektináty a pektany; agar-agar a ostatní slizy a zahušťovadla získané z rostlin, též upravené*“, nebo do čísla 1701 - „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu*“, nebo do čísla 1704 „*cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kakao*“. Žádné z těchto čísel však není s ohledem na složení směsi číslem více specifickým. Pokud šestý senát v rozsudku ze dne 26. 4. 2006,

č. j. 6 Afs 1/2004 - 69, vycházel ze specifčnosti „číslo“ 1704 90 10“, jedná se o podpoložku, jejíž užití při zařazování je možné až po určení příslušného čísla a položky. V daném případě tedy nelze označit za specifické číslo 1302 a v tom případě nelze vycházet ani z poznámky k tomuto číslu, vylučující z něho „výtažky lékořicové, obsahující více než 10 % hmotnostních sacharózy nebo upravené jako cukrovinky“ do čísla 1704. Při vyloučení možnosti postupu podle pravidla 3a) Všeobecných pravidel je třeba postupovat podle pravidla 3b), podle kterého se směsi, které nelze zařadit podle pravidla 3a), zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, lze-li takový materiál nebo komponent určit. Shodně postupoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 20. 6. 2006, č. j. 7 Afs 134/2004 - 67.

Není skutečně rozhodné, jak bylo zboží označeno deklarantem. V daném případě se jednalo o směs výtažku z lékořice a cukru. V prvním případě posuzovaném šestým senátem šlo o směs 98,6 a více hmotnostních procent sacharózy a 1,2 a méně hmotnostních procent výtažku z lékořice, v případě posuzovaném prvním senátem jde o směs obsahující 99,96 hmotnostních procent sacharózy a 0,1 hmotnostních procent výtažku z lékořice. Dále je tedy třeba vážit číslo 1701 „třetinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu“ a číslo 1704 „cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kaka“o“, přičemž pro užití tohoto čísla již není rozhodná poznámka uvedená v kapitole 13, neboť její rozšiřující znění ve vztahu k číslu 1704 nelze uplatnit tam, kde podle čísla 1302 postupováno nebylo.

Při určení podstatných rysů daných směsí je třeba zejména vycházet z povahy směsí a z hmotnostního podílu jednotlivých složek směsi. Rozhodujícím hlediskem pro určení podstatného komponentu směsi může být např. i její předpokládané či obvyklé užití; to však v daném případě není pro zařazení rozhodné, neboť ve spise není obsaženo ani žalobcem tvrzeno nic bližšího, než že se jedná o potravinářskou nebo cukrárenskou směs. Složení směsí bylo zjištěno celně technickou laboratoří (a nebylo jiným důkazem vyvráceno). Podle tohoto zjištění šlo o směs tvořenou drobnými bílými krystalky bílé barvy, přičemž rozpuštěním se získal mírně nažloutlý roztok sladké chuti bez patrné příchuti lékořice.

Ze zjištěného složení obou směsí jednoznačně vyplývá, že mají charakter sacharózy. Vyloučení čísla 1704 nasvědčuje i definice lékořicových cukrovinek obsažená v 12 písm. j) vyhlášky č. 334/1997 Sb., kterou se provádí § 18 písm. a), d), j) a k) zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, pro přírodní sladidla, med, nečokoládové cukrovinky, kakaový prášek a směsi kaka s cukrem, čokoládu a čokoládové cukrovinky. Lékořicové cukrovinky podle tohoto ustanovení jsou cukrovinky ze směsi cukru, bonbonářského sirupu a mouky, popřípadě dalších surovin, jejichž charakteristickou složku tvoří výtažek z lékořice.

Číslo 1701 zahrnuje třetinový nebo řepný cukr a chemicky čistou sacharózu v pevném stavu. Do tohoto čísla tedy patří i cukr (sacharóza) s příměsmi. I zde je možné podpůrně odkázat na definici obsaženou ve zmíněné vyhlášce č. 334/1997 Sb. – podle § 1 písm. b) je cukrem sacharóza upravená zejména do krystalů, moučky, kostek, homolů, popřípadě doplněná přídatnými látkami určenými k aromatizaci nebo koření. Podpoložka 1701 91 00 pak zahrnuje látky uvedené v čísle 1701 „s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“. V daném případě je obtížně určitelné, zda výtažek z lékořice v koncentraci zjištěné v posuzovaném případě měl mít funkci aromatické látky nebo barviva. Technicky vyloučeno není ani jedno z toho, aromatické látky mohou být podle § 1 c) vyhlášky č. 52/2002 Sb., kterou se stanoví požadavky na množství a druhy látek určených k aromatizaci potravin, podmínky jejich použití, požadavky na jejich zdravotní nezávadnost a podmínky použití chininu a kofeinu, i látky přírodní. Je obecně známo, že lékořice (z ní užívaný kořen) disponuje určitým aromatem a výluh z ní není čirý. I když nažloutlou barvu roztoku získaného rozpuštěním směsi lze přičítat lékořicovému výtažku,

odporuje logice, že by cílem smísení obou látek bylo získání zbarveného cukru. Lze předpokládat, že tímto cílem byla aromatizace cukru. Smyslové posouzení směsi obsažené v posudku celně technické laboratoře tomu sice nenasvědčuje, ovšem tento výsledek je zjevně ovlivněn zanedbatelným množstvím výtažku z lékořice obsaženým ve směsi.

#### IV. Shrnutí

Rozšířený senát ze všech těchto důvodů dospěl k závěru, že způsob zařazování směsi výtažku lékořice a sacharózy, jejichž složení lze shrnout tak, že se v obou hodnocených případech jednalo o směs dvou látek obsahující 98,6 a více hmotnostních procent sacharózy a 1,2 a méně hmotnostních procent výtažku z lékořice, musel v rozhodné době vycházet ze Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a vždy muselo být nejprve určeno rozhodné číslo v rámci kapitol tohoto systému jako základní složka členění zboží. Vzhledem k tomu, že složení směsi odpovídalo různým číslům, pak ve smyslu pravidla 2b) Všeobecných pravidel, bylo třeba dále postupovat podle pravidla 3 a určit, zda se jedná o směs, která svým složením odpovídá specifickému popisu určitého čísla, či zda je třeba provést zařazení podle materiálu nebo komponentu dávajícího směsi podstatné rysy. Při vyloučení specifčnosti některého z čísel (pravidlo 3a), bylo třeba vzít v úvahu zejména podstatné rysy směsi (pravidlo 3b), a to povahu zboží, přesně zjištěný podíl jednotlivých složek směsi, případně i její předpokládané či obvyklé užití. Výsledkem tohoto procesu je zařazení do čísla 1701, podpoložky 1701 91 00 – „*třetinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviv*“, nikoliv do čísla 1704, podpoložky 1704 90 10 – „*výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostní sacharózy, bez přísady jiných látek*“.

Rozšířený senát v souladu s ust. § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl jen o této předložené otázce, neboť neshledal důvody, aby celou věc projednal a rozhodl sám. To bude povinností prvního senátu, jemuž se věc vrací k dalšímu projednání a rozhodnutí, a který je přitom vázán vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 17. července 2008

JUDr. Josef Baxa  
předseda rozšířeného senátu