



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce **SIBO, spol. s r. o.**, se sídlem Lidická 1264, Třinec - Lyžbice, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2003, č. j. 5049/2002-1401-21, 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 :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2006, č. j. 22 Ca 57/2003 - 50, **se ve výrocích č. I. a II. z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Český Těšín ze dne 29. 6. 2002, č. j. 10466012-04613-8, kterým mu bylo propuštěno do režimu volného oběhu zboží o hmotnosti 22 000 kg zařazené do podpoložky celního sazebníku 1701 91 00 – „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza s přísadou v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviv*“, přestože žalobce v celním prohlášení žalobce deklaroval dovoz zboží dle podpoložky 1704 90 10 - „*výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostních sacharózy, bez přídavku jiných látek*“, a bylo vyměřeno clo. Žalovaný potvrdil zařazení zboží do podpoložky 1701 91 00 a konstatoval nesprávný postup žalobce, který účelově přehlédl prokázaný charakter dovážené směsi dle výsledků analýzy a znění podpoložky 1701 91 00. S ohledem na zařazení dovezeného zboží do čísla 1701 dále potvrdil i postup celního úřadu při uplatnění ochranného opatření podle nařízení vlády č. 162/2002 Sb., kterým se stanoví ochranné opatření na dovoz cukru do České republiky.

Krajský soud k žalobcově žalobě rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 17. 8. 2006. V odůvodnění shledal postup žalovaného, jenž žalobcem dovezené zboží zařadil do podpoložky 1701 91 00 celního sazebníku, v rozporu se zákonem, protože předmětné zboží nelze dle Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému popisu

a číselného označování zboží (dále jen „Všeobecná pravidla“) uvedených v příloze č. 1 nařízení vlády č. 480/2001 Sb. kterým se vydává celní sazebník a kterým se stanoví sazby dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínky pro jejich uplatnění (celní sazebník), pod tuto položku zařadit. Přihlédl rovněž k předcházejícímu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69 (www.nssoud.cz), který se zabýval celním zařazením typově zcela shodného zboží.

Dále uvedl, že není rozhodné, jak žalobce označil zboží v celním prohlášení; podstatné je, o jaké zboží se ve skutečnosti jednalo. V daném případě byla předmětem posouzení směs dvou látek, která obsahovala 99,9 % sacharózy a 0,1 % výtažku z lékořice, a tato zcela splňovala charakteristiku uvedenou v podpoložce celního sazebníku 1704 90 10 – „*výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostních sacharózy, bez přísad jiných látek*“. Směs neobsahovala žádnou další látku a obsah sacharózy rovněž odpovídal vymezenému rozpětí, jež je určeno toliko spodní hranicí 10 %, a proto ji lze *prima facie* zařadit pod uvedené číslo podpoložky. Jednotlivé body Všeobecných pravidel pak musí být aplikovány v pořadí od bodu 1. dále, v následujícím pořadí a bez jakéhokoliv nepřipustného pomíjení úvodního pravidla. Pokud tedy podle bodu 1 Všeobecných pravidel názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter a pro právní posouzení je závazné znění čísel a odpovídající poznámky ke třídám a kapitolám, pak nelze při existenci znění čísla 1704 – „*cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kakao*“, resp. podpoložky 1704 90 10 – „*výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostních sacharózy bez přísad jiných látek*“ a vztahující se poznámky č. 1 písm. a) kapitoly 13 celního sazebníku provést zařazení předmětného zboží do čísla podpoložky 1701 91 00 – „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu, s přísadou aromatických přípravků nebo barviv*“. Poznámka č. 1 písm. a) kapitoly 13 výslovně vylučuje výtažky lékořicové, obsahující více než 10 % hmotnostních sacharózy nebo upravené jako cukrovinky z čísla 1302 a výslovně odkazuje na číslo 1704. Tato poznámka má v duchu uvedených zásad o zařazování zboží přednost před ostatními poznámkami i před dalšími všeobecnými pravidly.

Krajský soud dále shledal důvodnou též námitku žalobce, že celní orgány postupovaly v rozporu s § 6 celního sazebníku, neboť na zboží zařazené do položky 1704 se nevztahuje nařízení vlády č. 162/2002 Sb. Předmětné zboží, jež má preferenční původ v České republice, tak mělo být puštěno do režimu volného oběhu bez cla.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Namítl nesprávný postup soudu při aplikaci Všeobecných pravidel. V daném případě šlo o směs dvou látek, a to krystalového cukru a výtažku z lékořice. Nejednalo se o směs s charakterem výtažku z lékořice; takové zařazení vylučuje všeobecné pravidlo č. 1, podle něhož je třeba se řídit zněním čísel 1701 – „*Třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu*“ a 1704 – „*Cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kakao*“, a odpovídajícími poznámkami ke třídě a kapitole (třída IV, kapitola 17). Dle znění názvu čísla 1701, se toto číslo nevztahuje pouze na čistý cukr, ale též na směsi cukru, přičemž již přidání mizivého množství lékořicového výtažku nedodá směsi charakter lékořicového výtažku, na nějž by se uplatnila zmiňovaná poznámka ke kapitole 13. Jako příklad stěžovatel uvedl případ směsi jahod a cukru v celkovém množství 22 tun, v poměru 21,978 tuny (99,96 %) cukru a 8,8 kg (0,04 %) jahod, kdy přes znění položky 0811 10 11 *jabody obsahující přidaný cukr nebo jiná sladidla: s obsahem cukru převyšujícím 13 % hmotnostních*, je třeba takovou směs rovněž zařadit pod číslo 1701.

Proto nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že směs „zcela splňovala charakteristiku uvedenou v čísle 1704, resp. v podpoložce 1704 90 10“. V této souvislosti žalovaný odkázal na nyní pro celní řízení závazné celní informace, vydané celními orgány členských států (BTI reference DEK/48/06-1 a GB113517210), jež však nejsou účinné pro daný případ.

Nicméně s ohledem na totožný stav věci by měla být Všeobecná pravidla vykládána totožně. V dané věci bylo dokonce vydáno nařízení Komise (ES) č. 227/2006 o zařazení určitého druhu zboží do kombinované nomenklatury.

Dále žalovaný namítl, že krajský soud vycházel ze zcela odlišného skutkového stavu než jaký odpovídá důkazům zajištěným a provedeným celními orgány a než které sám krajský soud prezentoval v napadeném rozsudku. Nelze totiž souhlasit se závěrem soudu, že složení zboží zjištěné celně technickou laboratoří odpovídalo údajům v žalobcem předložené faktuře, tedy, že směs obsahovala 21,978 tun cukru krystal a 0,022 tun výtažku z lékořice. Dle faktury by měla směs obsahovat pouze 99,9 % sacharózy a 0,1 % výtažku z lékořice, což je odlišné složení směsi, než jaké bylo uvedeno v žalobcem předloženém jakostním certifikátu - 99,5 % sacharózy a 0,5 % výtažku z lékořice. Z hlediska, zda se jedná o cukrovinku či nikoli, jde o zásadní rozdíl. Nadto ani jeden z takto předložených údajů neodpovídá výsledkům laboratorní analýzy, která konstatovala 99,96 % sacharózy s nepatrným přídatkem extraktu z lékořice (HPLC analýza - méně než 0,1 %). Tím bylo v napadeném rozhodnutí zdůvodněno vyloučení použití žalobcem předložených dokladů jako důkazů.

Tento nesprávný závěr soudu o skutkovém stavu pak má zásadní význam pro projednání kasační stížnosti, neboť krajský soud obdobně nepřesným způsobem na danou věc aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69. V tomto rozsudku se jednalo o složení směsi cca 1,2 % hmotnostních výtažku z lékořice a 98,6 % hmotnostních sacharózy a zbytkové vlhkosti; charakterem se tedy jednalo o odlišné zboží. Navíc žalovaný celní orgán namítl nesprávnou aplikaci všeobecného pravidla č. 1 namísto všeobecného pravidla č. 3b), zatímco v nyní souzené věci se žalovaný dovolává přímo aplikace všeobecného pravidla č. 1.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na irelevantnost žalovaným označeného nařízení Komise ES a na skutečnost nedostatečně reprezentativního vzorku, z něhož vycházela celní laboratoř. Postup žalovaného 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, nehledě k tomu, že v době dovozu neexistovala žádná poznámka, která by určovala maximální množství cukru v lékořicovém extraktu. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného hodnocení skutkového stavu krajským soudem na podkladě správního spisu a s tím spojenou aplikací právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), který však dle žalovaného pro skutkové odlišnosti na nyní souzenou věc nedopadá.

K tomu je nutno v první řadě uvést, že výsledky laboratorní analýzy provedené celně technickou laboratoří odpovídají údajům na žalobcem předložené faktuře. Dle laboratorní analýzy (analýza HPLC a polymerická metoda) obsahovala směs méně než 0,1 % hmotnostních výtažku z lékořice a 99,96 % hmotnostních sacharózy, přičemž tento výsledek není zásadně

odlišný od procentuálního poměru obou složek uvedeného na faktuře, tedy 99,9 % (21,978 tun z celkové hmotnosti 22 tun) krystalového cukru a 0,1 % (0,022 tuny z celkové hmotnosti 22 tun) výtažku z lékořice. Z takto stanoveného poměru (99,9 % sacharózy, 0,1 % výtažku z lékořice) vycházel i krajský soud, který přitom neuvedl, že by výsledky laboratorní analýzy odpovídaly žalobcem předloženému jakostnímu certifikátu, jenž (dle rozhodnutí žalovaného i krajského soudu) uváděl poměr sacharózy a lékořice 99,5 % ku 0,5 %. Nicméně i tento případný rozdíl by mohl svědčit pouze o mírné variabilitě poměru obou látek v různých vzorcích předmětné směsi; z hlediska právního posouzení v daném případě (viz níže) se však nejví jako podstatný. V tomto ohledu tedy lze dát zapravdu žalobci, že doklady předložené ve správním řízení, tedy faktura a případně též jakostní certifikát, neodporovaly výsledkům laboratorní analýzy. Tím však není ani zpochybněn způsob, jakým celní orgány hodnotily důkazy v celním řízení a výsledek tohoto hodnocení. Přítomnost lékořicového výtažku ve směsi byla zjištěna i laboratorní analýzou a žalovaný k této skutečnosti rovněž přihlížel, přestože jako důkaz neosvědčil některé z dokladů předložených žalobcem, tyto by však pouze potvrdily výsledky analýzy.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud se nedopustil pochybení při hodnocení skutkového stavu věci.

Kasační soud se pak ztotožnil i se závěrem krajského soudu o aplikovatelnosti závěrů svého rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69, na danou věc. Žalovaný shledával skutkovou odlišnost v jiném hmotnostním poměru složení dovážených směsí (v dříve souzené věci se jednalo o směs obsahující 1,2 % hmotnostních extraktu z lékořice a 98,6 % hmotnostních sacharózy). Zdejší soud však, stejně jako soud krajský, nespátňuje ve složení směsí natolik podstatný rozdíl, aby znemožňoval jejich shodné právní posouzení. Rozdíl mezi poměrem sacharózy a výtažku z lékořice ve věci sp. zn. 6 Afs 1/2004 a v nyní souzené věci je (dle laboratorních výsledků) 1,1 % hmotnostních u výtažku z lékořice a 1,3 % hmotnostních u sacharózy. Podstatnost tohoto rozdílu pak fakticky popřel sám žalovaný, jestliže odkázal na závazné celní informace a nařízení Komise č. 227/2006. Závazná celní informace DEK/48/06-1 se týká směsi 99 % sacharózy ku 1 % výtažku z lékořice, v celní informaci GB 113517210 pak jde o směs 97 % sacharózy a 3 % výtažku z lékořice a stejný poměr vyplývá též z bodu 11 přílohy nařízení Komise č. 227/2006. Není tedy důvodu, proč by se ve věci sp. zn. 6 Afs 1/2004 jednalo o zcela či zásadně odlišnou směs.

Ani v tomto ohledu tedy krajský soud nepochybil, jestliže dřívější právní názor Nejvyššího správního soudu v nyní souzené věci aplikoval (srov. § 12 odst. 1 s. ř. s.).

Nicméně rozhodující první senát Nejvyššího správního soudu při předběžné poradě dospěl ohledně sazebního zařazení tohoto typu směsi sacharózy a výtažku z lékořice k závěru odlišnému od právního názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69. Usnesením ze dne 18. 7. 2007 proto věc dle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil rozšířenému senátu.

Rozšířený senát pak v usnesení ze dne 17. 7. 2008 rozhodl o způsobu zařazení předmětného zboží a věc vrátil k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

Rozšířený senát 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 – „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 % hmotnostních sacharózy, bez přísady jiných látek.“*

Z uvedeného vyplývá nesprávnost právního názoru o způsobu zařazení předmětné směsi, z něhož v napadeném rozsudku vycházel krajský soud a na jehož základě zrušil rozhodnutí žalovaného.

Pokud jde o druhý důvod, o nějž krajský soud opřel své zrušující rozhodnutí, totiž že dotčené zboží, jež mělo preferenční původ v České republice, mělo být dle § 6 celního sazebníku propuštěno do režimu volného oběhu bez cla, i tento shledal kasační soud chybným. Dovážené zboží bylo celními orgány správně zařazeno do čísla 1701 celního sazebníku, na něž se vztahuje nařízení vlády č. 162/2002 Sb. Jeho aplikace (na úkor § 6 celního sazebníku) tak nemohla být důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

Kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu ve výrocích č. I. a II. dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Výrok III. napadeného rozsudku pak kasační soud ponechal v platnosti, neboť jím byl pouze žalobci správně vrácen přeplatek na soudním poplatku ve výši 1000 Kč.

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

V Brně dne 20. srpna 2008

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu