



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **iMi Partner, a.s.**, se sídlem Dusíkova 794/3, Brno, zast. JUDr. Janem Slunečkem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 48, Louny, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 10. 2016, čj. 44284-2/2016-900000-304.1, čj. 44284-3/2016-900000-304.1, čj. 44284-4/2016-900000-304.1, čj. 44284-5/2016-900000-304.1, a čj. 44284-6/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2019, čj. 29 Af 136/2016-95,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2019, čj. 29 Af 136/2016-95, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní správa v letech 2014 a 2015 propustila do režimu volného oběhu zboží, označené v celním prohlášení jako plastová hračka ve tvaru brouka, a zařazené do podpoložky KN 95030049 se sazbou 0 %. Dne 20. 7. 2016 Celní úřad pro Jihomoravský kraj vydal celkem pět dodatečných platebních výměrů, kterými doměřil žalobkyni clo v celkové výši 378 079 Kč. Současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále. Celní úřad se neztotožnil s názorem žalobkyně, že zboží má podobu brouka. Dle jeho názoru jde o hračku s elektromotorkem, která představuje samohybný fantazijní předmět. Dospěl proto k závěru, že zboží nelze zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury (KN) 95030049 (*hračka představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti*). Podle celního úřadu zboží patří do podpoložky KN 95030075 (*ostatní hračky a modely, s vestavěným motorem*). V důsledku toho se změnila sazba cla z 0 % na 4,7 %.

[2] Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Rozhodnutími ze dne 7. 10. 2016 žalovaný formálně změnil dodatečné platební výměry v tom smyslu, že konkrétní část tabulky s výpočtem cla nahradil jiným textem. Nadto zrušil část výroku o výpočtu a předpisu penále. Ve zbytku se však žalovaný ztotožnil s posouzením celního úřadu a potvrdil, že dovezené zboží patří do podpoložky KN 95030075 se sazbou 4,7 %.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, které krajský soud vyhověl. Rozhodnutí žalovaného krajský soud zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Současně žalovanému uložil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 32 901 Kč. Dle soudu při zohlednění všech skutečností a po provedeném dokazování existuje obhajitelný pohled, že zboží ztvárňuje zvíře - hmyz či obecněji členovce. Soud přiznal, že se jedná o hraniční případ, dle jeho názoru je však třeba v rámci principu *in dubio pro mitius* dát přednost náhledu žalobkyně. Krajský soud nepřisvědčil argumentům žalovaného, že obdobný výrobek posoudily Výbor pro celní kodex či německé celní orgány v závazné informaci o sazebním zařazení (ZISZ) odlišně. Vysvětlil, že zmíněná správní praxe pro soud není v posuzované věci závazná.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. V ní trvá na tom, že dovezené zboží je hračka s elektromotorkem představující těžko definovatelný samohybný předmět. Upozorňuje též na to, že hračky byly dovezeny samostatně bez jakýchkoliv herních plánů, které z nich dělají brouky. Je přesvědčen, že dovezené zboží patří do podpoložky KN 95030075 se sazbou cla 4,7 %.

[5] Krajský soud rozhodl odlišně od celoevropské, sjednocené praxe a nerespektoval ji. V důsledku toho vznikla nerovnost mezi subjekty na celním území EU. Podle stěžovatele měl soud zohlednit sjednocující závěry Výboru pro celní kodex, který je součástí Komise, a do jehož působnosti spadá jednotná aplikace celního sazebníku ve všech členských státech. České celní orgány vyhověly návrhu žalobkyně a vyčkaly na výsledek projednání sazebního zařazení zboží ve Výboru pro celní kodex. Na 164. zasedání se zástupci členských států ve Výboru téměř jednohlasně shodli na tom, že výrobky odpovídající dovezenému zboží se zařazují do podpoložky KN 95030075. Před jednáním existovaly odlišné názory. Stěžovatel doložil čtyři německé ZISZ, které německé celní orgány vydaly ještě před dovozem zboží posuzovaného v nynější věci a které byly platné i v době podání žaloby. Podle těchto ZISZ spadalo velmi podobné zboží do KN 95030075. Ke stejným závěrům dospěla také tuzemská celní správa v ZISZ z roku 2016. Naproti tomu britská a slovenská celní správa vydaly ZISZ, které podobné zboží řadily do podpoložky KN 95030049, tedy stejně jako žalobkyně v nynější kauze. Tyto ZISZ však Výbor pro celní kodex označil za chybné. Britskou ZISZ proto Výbor zneplatnil, a u slovenské ZISZ tak neučinil jen proto, že se blížil konec její platnosti.

[6] Stěžovatel nadto uvádí, že případy, kdy zboží odpovídá více než jedné podpoložce, řeší interpretační pravidla, která jsou součástí celního sazebníku. Krajský soud měl postupovat přiměřeně dle třetího interpretačního pravidla, nikoliv podle zásady *in dubio pro mitius*. Podle písm. c) třetího interpretačního pravidla měl zboží zařadit do poslední z podpoložek, která připadá v úvahu, tedy do kódu KN 95030075. Stěžovatel je navíc přesvědčen, že kód KN 95030075 obsahuje v souladu s písm. a) třetího interpretačního pravidla specifitější popis zboží.

[7] V případě pochybností stěžovatel navrhuje, aby se NSS obrátil s předběžnou otázkou na Soudní dvůr EU.

pokračování

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Nesouhlasí s názorem stěžovatele, že by v důsledku napadeného rozsudku měla vzniknout nerovnost mezi subjekty. Nerovnost vytvořily celní orgány států EU, jelikož nesystematickým postupem při vydávání ZISZ umožnily, aby dovozci legálně dováželi zboží s různým sazebním zařazením (viz britská a slovenská ZISZ versus německá ZISZ). Ani Výbor pro celní kodex nepřispěl k odstranění této nerovnosti. Sjednocující stanovisko totiž vydal až v roce 2016, přestože se dovozy zboží uskutečnily již v roce 2014. Žalobkyně se tedy nemohla stanoviskem Výboru řídit a musela vycházet z popisu podpoložky KN, které dovážené výrobky nejvíce odpovídají. Stanoviska Výboru by měla sloužit ke sjednocení výkladu KN především do budoucna. V žádném případě by tyto zápisy neměly být důvodem pro zpětný postih deklarantů postavených před dilema, který z celních orgánů vydal ZISZ v souladu s právními předpisy, a který nikoliv. Vzhledem k tomu, že výrobky nesou obchodní označení brouci (*Hexbug nano*), jako brouci vypadají, jako brouci se pohybují, a jako brouci (Mart'abrouci) propagují další výrobky, jedná se o hračku představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Předmětem nynější kauzy je sazební zařazení zboží. Základním právním předpisem pro sazební zařazení zboží dováženého do EU je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87,¹ zejména pak jeho příloha I, v níž je uvedena kombinovaná nomenklatura (KN). Ta se skládá z harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží Světové celní organizace² (prvních šest čísel), dalšího třídění EU k této nomenklatuře (podpoložky KN na sedmém a osmém místě), předběžných ustanovení, doplňkových poznámek ke třídám a kapitolám a poznámek pod čarou vztahujících se k podpoložkám. KN představuje společný celní sazebník a od zařazení zboží do tříd, kapitol, čísel, položek a podpoložek KN se odvíjí konečná výše cla dovezeného zboží. Komise každoročně přijímá nařízením úplnou verzi KN a celních sazeb vyplývajících z opatření přijatých Radou EU nebo Komisí, přičemž toto nařízení se použije od 1. ledna následujícího roku. Posuzované zboží celní správa propustila do režimu volného oběhu v roce 2014 a 2015. Znění KN použitelné na skutkový stav v nynější kauze, týkající se roku 2014 a 2015, plyne z nařízení Komise (EU) č. 1001/2013³ a z nařízení Komise (EU)

¹ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Úř. věst. L 256, 7. 9. 1987, s. 1-675.

² Úmluva o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží. Publikována ve Sbírce zákonů ČR vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb. a v Úředním věstníku EU pod č. L 198/3, 20. 7. 1987, s. 1-409.

³ Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1001/2013 ze dne 4. 10. 2013, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Úř. věst. L 290, 31. 10. 2013, s. 1-901.

č. 1101/2014.⁴ Obě citovaná nařízení obsahují v části KN rozhodné pro posouzení nynější kauzy totožné znění.

[12] Mezi účastníky řízení je sporné, zda posuzované zboží patří do podpoložky KN 95030049 (*hračky představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti*) či do podpoložky KN 95030075 (*ostatní hračky a modely, s vestavěným motorem*). Stěžejní pro sazební zařazení byla otázka, zda lze posuzované zboží považovat za zvíře či jinou než lidskou bytost, konkrétně zda má podobu brouka.

[13] NSS úvodem poukazuje na fotografie zachycující vnější znaky zboží (fotografie se nachází ve správním spise pod ID-366672/2015-530000):

HEXBUG nano brouk – tmavě modrý



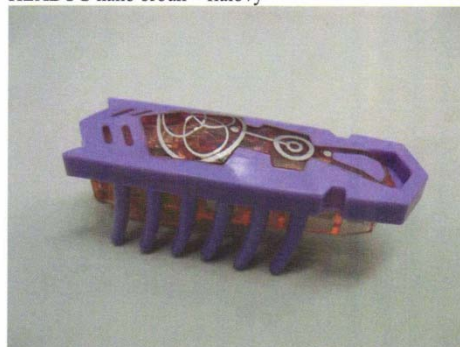
HEXBUG nano brouk – červený



HEXBUG nano brouk – zelený



HEXBUG nano brouk – fialový



Krajský soud se při ústním jednání, uskutečněném dne 27. 2. 2019, vedle vnějších znaků zboží seznámil také s celkovým působením výrobku při spuštění zabudovaného elektromotoru. Popsal, že výrobek vykazuje jisté těkavé pohyby se změnami směru a že při otočení na bok jeví snahu se opětovně přetočit (bod 65. rozsudku krajského soudu). Žalobkyně navíc v řízení před krajským soudem předložila video soubor s prezentací stolní hry *La Cucaracha*, recenzi stolní hry *La Cucaracha – švábi v kuchyni* či samotnou stolní hru v anglické verzi s názvem *Bugs in the Kitchen*. Z předložených důkazů vyplývá, že v rámci této stolní hry zboží ztvárňuje hmyz. Zboží bylo rovněž prezentováno jako *mart'abrouk* a přikládáno jako bonus k doplňku stravy pro děti prodávanému pod názvem *Mart'anci* (bod 31. rozsudku krajského soudu). Jak ovšem připomíná stěžovatel v kasační stížnosti, zboží bylo dovezeno a procleno samostatně bez jakýchkoliv herních plánů, které z nich dělají brouky.

⁴ Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. 10. 2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Úř. věst. L 312, 31. 10. 2014, s. 1-923.

pokračování

[14] Správní orgány i krajský soud se ve svých rozhodnutích detailně zabývaly otázkou, zda lze zboží považovat za napodobeninu zvířete. Stěžovatel v napadeném správním rozhodnutí dospěl k závěru, že zboží zařazené do KN 95030049 musí vykazovat zcela zřejmé, nezaměnitelné a především typické objektivní znaky zvířat, která představuje. Dle jeho názoru výrobek nemá žádné objektivní charakteristické rysy brouka (článkované tělo, tykadla, kusadla atd.). Krajský soud s tímto náhledem nesouhlasil. Vedle vnějších znaků zboží poukázal také na to, že se výrobek pohybuje hmyzím způsobem, a na skutečnost, že je jako hmyz (šváb) v některých kontextech používán. Krajský soud uznal jako relevantní tvrzení stěžovatele, že by žalobkyně mohla zboží označit například také za robota či mimozemský stroj, pokud by pro ni zařazení do této kategorie hraček bylo výhodné. Zdůraznil však, že veškerá tvrzení žalobkyně jsou od počátku konzistentní a nevykazují znaky účelovosti. Krajský soud přiznal, že se jedná o hraniční případ, dle jeho názoru však lze zboží za použití tolerovatelné míry fantazie považovat za napodobeninu brouka. V souladu se zásadou *in dubio pro mitius* bylo třeba dle krajského soudu dát přednost právě tomuto náhledu.

[15] NSS se ztotožnil s hodnocením stěžovatele. Zařazení zboží do podpoložky KN 95030049 musí být založeno na objektivních charakteristických znacích zvířete, které hračky dají nezaměnitelnou zvířecí podobu. Do této skupiny nemohou spadat hračky nejednoznačného ztvárnění, u kterých nelze s určitostí potvrdit, že představují zvíře a že v tomto kontextu budou používány. Zařazení hračky s nejednoznačným ztvárněním do podpoložky KN 95030049 by mohlo být ryze účelové, motivované skutečností, že je tato podpoložka osvobozena od placení cla.

[16] Podle NSS má zboží posuzované v nynější kauze nejednoznačné rysy, a ani při zohlednění celkového fungování hračky nelze s určitostí tvrdit, že jde o napodobeninu zvířete. Zboží proto nelze zařadit do podpoložky KN 95030049. Jak uvádí sám krajský soud, označení zboží za brouka vyžaduje určitou dávku fantazie. NSS nevyklučuje, že zboží lze v určitém kontextu takto vnímat. S ohledem na jeho poměrně univerzální a zaměnitelný vzhled však obecně nelze vyloučit, že bude po proclení používáno také za jiným účelem, než je ztvárnění brouka ve stolní hře nebo *mar'abrouka* v doplňku stravy *Mar'ánci* (srov. bod [13]). Stejný výrobek by bylo možné v jiném kontextu považovat například za robota či mimozemský stroj, což ostatně připouští také krajský soud v bodě 66 napadeného rozsudku.

[17] NSS zdůrazňuje, že podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Tento postoj je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, podle které *„je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám“* (rozsudek ze dne 26. 5. 2016, ve věci C-198/15, *Invamed Group a další*,⁵ bod 18 a tam citovaná judikatura). Objektivním kritériem pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze *„pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech“* (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18, *TDK-Lambda Germany*,⁶ bod 27 a tam citovaná judikatura).

⁵ ECLI:EU:C:2016:362

⁶ ECLI:EU:C:2019:667

[18] V nynější kauze nelze opomenout ani praxi celních orgánů EU, na kterou poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti. Krajský soud ke správní praxi vůbec nepřihlédl. Pouze stručně odůvodnil, že „*správní praxe pro soud není v posuzované věci závazná a soud danou věc posuzuje autonomně*“ (bod 67. napadeného rozsudku). Takovýto závěr je však notně zjednodušující. Přestože správní praxe v konkrétní věci není *stricto sensu* závazná, jde o významný zdroj sjednocování výkladu KN.

[19] Celní úřad vyhověl návrhu zástupce žalobkyně v dopisu ze dne 23. 10. 2015 a vyčkal na výsledek jednání Výboru pro celní kodex k sazebnímu zařazení stejného typu zboží jako v nynější kauze. Zástupci členských států ve Výboru se v roce 2016 na 164. schůzi usnesli na tom, že posuzované zboží patří do podpoložky KN 95030075 (*ostatní hračky a modely, s vestavěným motorem*). Dle jejich stanoviska totiž hračka napodobuje brouka pouze ve velmi hrubých rysech a není jednoznačné, zda skutečně představuje zvíře. Do podpoložky KN 95030049 lze dle stanoviska zařadit pouze takové hračky, u kterých je naprosto evidentní, že jde o zvíře. Stanovisko Výboru k sazebnímu zařazení posuzovaného zboží potvrzuje právní názor stěžovatele a NSS v nynější věci (viz argumentaci v bodech [15] a [16]). Celní úřad zaslal žalobkyni stanovisko Výboru v příloze přípisu ze dne 15. 4. 2016.

[20] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že by sjednocující stanovisko Výboru pro celní kodex z roku 2016 nemělo být důvodem pro zpětný postih deklarantů postavených v roce 2014 před dilema, který z celních orgánů vydal ZISZ v souladu s právními předpisy, a který nikoliv.

[21] NSS si je vědom skutečnosti, že v době dovozu zboží v roce 2014 byl názor jednotlivých celních orgánů EU na sazební zařazení zboží nejednotný. Podle série německých ZISZ zboží nepředstavovalo zvíře a nespadlo do KN 95030049. Britská a slovenská ZISZ zastávaly opačný názor. Všechny zmíněné ZISZ jsou součástí správního spisu. Kromě popisu zboží tyto ZISZ obsahují rovněž jeho fotografie, a proto není pochyb, že předmětem bylo zboží stejného typu jako v nynější kauze. NSS však má za to, že by některé evropské správní orgány vykládaly sazební zařazení příslušného zboží stejně jako žalobkyně, neznamená to, že jde o výklad správný. NSS výše vysvětlil, proč je třeba se přiklonit k výkladu v německých ZISZ. Tento výklad ostatně považuje za správný také Výbor pro celní kodex. NSS nesouhlasí s žalobkyní, že správní orgány aplikovaly sjednocující stanovisko Výboru na tento případ retroaktivně, čímž se měly dopustit nepřijatelného zpětného postihu. Stanovisko Výboru pro celní kodex není obecným normativním aktem, jako takové tedy netvoří nové právo, ale naopak poskytuje výklad stávajícího práva. Stanovisko je proto třeba vnímat jako kodifikaci určitého korektního výkladu, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí společného celního sazebníku. Tuto funkci stanoviska krajský soud přehlíží.

[22] Nad rámec výše uvedeného NSS poznamenává, že pokud chtěla mít žalobkyně jistotu ohledně sazebního zařazení zboží, mohla v souladu s čl. 33 nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013⁷ požádat české celní orgány o vydání rozhodnutí o ZISZ. Takové rozhodnutí je po stanovenou dobu závazným podkladem pro sazební zařazení zboží pro celní orgány ve vztahu k držiteli rozhodnutí.

[23] NSS uzavírá, že zboží posuzované v nynější kauze nelze zařadit do podpoložky KN 95030049 (*hračky představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti*). Vzhledem k tomuto závěru se NSS již nezabýval námitkami stěžovatele týkajícími se použití všeobecných pravidel pro výklad KN, která jsou součástí přílohy I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 (srov. bod [11]). Stěžovatel konkrétně poukázal na fungování třetího interpretačního pravidla. Toto pravidlo ve spojení

⁷ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie. Úř. věst. L 269, 10. 10. 2013, s. 1-101.

pokračování

s šestým interpretačním pravidlem se však aplikuje pouze tehdy, pokud lze zboží zařadit *prima facie* do dvou nebo více podpoložek. Taková situace v posuzované věci nenastala. Zdejšímu soudu nevyvstaly ani žádné pochybnosti ohledně výkladu unijního práva, proto nevyhověl eventuálnímu návrhu stěžovatele na předložení věci Soudnímu dvoru EU.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru. Proto NSS jeho rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. září 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu