



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci žalobce **M. W., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Šmeralem, advokátem se sídlem v Praze 2, Hálkova 1, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2004, č. j. 7 Ca 40/2003 – 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2002, č. j. 10288/21-02/10. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 484/2002 Celního úřadu Praha III ze dne 4. 7. 2002, č. j. 1768-3273/10/2000/CPR SCD-214/2000, jímž bylo stěžovateli dodatečně vyměřeno clo ve výši 331 042 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 16 552 Kč; doměřená pohledávka v celkové výši 347 594 Kč se vztahovala k rozhodnutí vydanému v celním řízení dne 26. 10. 1999, ev. č. JCD 11768079-03713-8.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že jak ze strany žalovaného, tak ze strany Městského soudu v Praze došlo k pochybení a že jsou plně dány důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen s. ř. s.). Konkrétně vytýká Městskému soudu v Praze nezákonnost rozsudku spočívající

v nesprávném posouzení právní otázky (aplikace Harmonizovaného systému - celní sazebník). Pokud jde o řízení před správním orgánem, toto vykazuje vady popsané v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a již pro tyto, v podané žalobě důvodně vytýkané vady řízení před správním orgánem (str. 4 a 5 žaloby), měl Městský soud v Praze žalobou napadené správní rozhodnutí rozsudkem zrušit.

Ze strany žalovaného i soudu byl nesprávně aplikován celní sazebník a související Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému. Ve vztahu ke správnému celně tarifnímu zařazení v r. 1999 dovezeného zboží deklarovaného jako „granulované čaje s příchutí“ je podstatná především správná aplikace výkladového pravidla 1 a výkladového pravidla 3a) Všeobecných pravidel pro interpretaci HS, podle kterého se postupuje prioritně u celně tarifního zařazování zboží, které lze podle výkladového pravidla 2b) nebo jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel. Podle výkladového pravidla 3a) má být postupováno prioritně takto: číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem. Stěžovatel trvá na tom, že v případě dováženého zboží je nejspecifičtějším popisem „přípravky na bázi čaje“ tak, jak zboží zařadil stěžovatel. V tomto případě se při zařazování postupuje podle pravidla 3a) a dovážené zboží má být zařazeno do čísla 2101209800, neboť výtažek z černého čaje dává zboží podstatný charakter. Městský soud v Praze ve svém rozsudku akceptoval výklad žalovaného, kdy tento dovodil, že naměřené hodnoty výtažků z čaje u dováženého zboží jsou tak nízké, že nedovolují zařadit toto zboží do podpoložky celního sazebníku 2101209800 jako přípravek na bázi koncentrátů z čaje. Celní sazebník však nestanoví u přípravků na bázi čaje pro obsah složek jako je kofein, theobromin žádné množstevní limity. Stěžovatel je názoru, že sledoval-li by zákonodárce záměr rozlišit zařazení přípravků na bázi čaje do tohoto čísla anebo do čísla jiného podle obsahu těchto složek, rozhodně by takovýto limit byl v zákoně uveden.

Městský soud v Praze se dále ve svém rozsudku plně ztotožnil s výkladem Všeobecných pravidel pro interpretaci HS uplatněným ze strany žalovaného, který při popření toho, že dováženému zboží dává podstatný charakter právě obsah čajového extraktu a bylo správně celně tarifně zařazeno do podpoložky celního sazebníku 2101209800, nijak nezkoumal, jaké číslo celního sazebníku v tomto případě obsahuje nejspecifičtější popis dováženého zboží ve smyslu výkladového pravidla 3a). Stěžovatel má za to, že nejspecifičtějším popisem dováženého zboží, pokud by obsahovalo výtažek z rostliny čaje v takovém množství, že mu nedávalo podstatný charakter, a které splňovalo zároveň podmínky uvedené v interpretační poznámce ke kapitole 21 (dovážené zboží bylo ve formě granulí, obsahovalo cukr, výtažky z rostlin - čaj černý a další, kyselinu askorbovou, jakož i kyselinu citrónovou), ve znění platném v roce dovozu zboží je: *přípravek ve formě granulí, obsahující cukr, výtažky z rostlin a kyselinu askorbovou nebo kyselinu citrónovou s tím, že takovýto přípravek je určen ke konzumaci jako nápoje /“čaje“/ po smíchání s vodou.* Tento nejspecifičtější popis obsahuje tak při správné aplikaci výkladového pravidla 1 Všeobecných pravidel pro interpretaci HS znění čísla 21069098 HS - celního sazebníku a odpovídající interpretační poznámky ke kapitole 21 HS v textaci platné v roce dovozu předmětného zboží.

Městský soud v Praze se dále ve svém rozsudku plně ztotožnil s postupem žalovaného tak, že neaplikoval dikci výkladového pravidla 3a), jehož použití při nalezení čísla s nejspecifičtějším popisem nedovoluje postupovat dále podle pravidla 3b), a pominul ve svém postupu znění pravidla č. 1: *Názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter, pro právní účely jsou pro zařazování směrodatná znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám nebo kapitolám, jakož i následujících pravidel, pokud znění těchto čísel*

nebo poznámek nestanoví jinak. Tím, že kapitola 21 celního sazebníku obsahuje interpretační poznámku, která definuje, co rovněž patří do podpoložek 21069092 a 21069098, je zcela zřejmé, že názvem zboží patřícího do podpoložky 21069098 není všeobecný výraz „Potravinové přípravky jinde neuvedené ani nezahrnuté - ostatní - ostatní - ostatní“, avšak „Výrobky, které jsou potravinovými přípravky jinde neuvedenými ani nezahrnutými, které jsou ve formě granulí obsahující cukr, výtažky z rostlin a kyselinu askorbovou nebo kyselinu citrónovou. Tyto přípravky jsou určeny ke konzumaci jako nápoje /“čaje“/ po smíchání s vodou“. Nejspecifičtějším popisem zboží, které by obsahovalo výtažek z rostliny čaje v takovém množství, že mu nedávalo podstatný charakter, je tedy právě přípravek ve formě granulí, obsahující cukr, výtažky z rostlin a kyselinu askorbovou nebo kyselinu citrónovou s tím, že takovýto přípravek je určen ke konzumaci jako nápoje /“čaje“/ po smíchání s vodou. Proto pokud zboží dovezené v roce 1999 by bylo posuzováno tak, že obsahovalo výtažek z rostliny čaje v takovém množství, že mu nedával podstatný charakter, bylo však přitom ve formě granulí, obsahovalo kromě výtažku z rostliny čaje také cukr, kyselinu askorbovou a kyselinu citrónovou a bylo určeno ke konzumaci jako nápoje - čaje, mělo být zařazeno do podpoložky (čísla) 21069098, neboť interpretační poznámka 1 ke kapitole 21 ve znění platném v roce, kdy se dovozy uskutečnily, je právně závazná a nebylo tedy možné zařadit výrobek splňující kritéria této poznámky do jiné podpoložky. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. dubna 2004, č. j. 7 Ca 40/2003 - 32, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti podáno nebylo.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že dne 26. 10. 1999 Celní úřad Praha III propustil na základě celního prohlášení na návrh žalobce jako deklaranta na propuštění do režimu volného oběhu zboží označené jako „granulované čaje s příchutí“. Žalobce uvedl do řádku 31 celního prohlášení název zboží „granulované čaje s příchutí“ se zbožovým kódem 2101 20 98 Kombinované nomenklatury, která zní: „*Výtažky, esence (tresti) a koncentráty z čaje nebo maté a přípravky na bázi těchto výtažků, esencí (trestí) nebo koncentrátů nebo na bázi čaje nebo maté: Přípravky : Ostatní*“. U uvedeného zboží „granulované čaje s příchutí“ byla celní kontrolou ověřována správnost údajů v celním prohlášení, byly odebrány vzorky deklarovaného zboží a z výsledků jejich analýzy provedené v Celně technické laboratoři v Praze bylo zjištěno, že zboží nepatří do podpoložky 2101 20 98, ale do podpoložky 1701 91 00 Kombinované nomenklatury, která zní: „*Třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu, ostatní, s přísadou aromatických přípravků nebo barviva*“. Žalobce poté, co byl při ústním jednání seznámen s laboratorními výsledky a s návrhy Celního ředitelství Praha na sazební zařazení zboží, obsaženými ve stanoviscích tohoto úřadu k jednotlivým druhům zboží, nepřipustil chybné zařazení dováženého zboží. Uvedl, že se jedná o granulované přípravky, které jsou po smíchání s vodou určeny ke konzumaci jako nápoj, který má charakter čaje. Celní úřad Praha III na podkladě provedeného šetření, stanoviska Celně technické laboratoře a vyjádření Celního ředitelství Praha ze dne 10. 4. 2000 vydal dne 4. 7. 2002 rozhodnutí (dodatečný platební výměr), kterým žalobci dodatečně vyměřil clo a DPH v celkové výši 347 594 Kč. Žalobce v podaném odvolání proti rozhodnutí o doměření cla napadl součet všech analyzovaných látek u jednotlivých analyzovaných vzorků a neprokazování vitamínu C a tříslovin. Odvolání doplnil znaleckým posudkem ing. J. J. ze dne 29. 3. 2000 s přílohami (výsledky chemické analýzy - laboratorní zpráva zkušební laboratoře č. 1082 – A. P. s. r. o.), napadl interní doklad celní správy, ve kterém je uvedeno zařazování granulovaných výrobků nazývaných „čaje s příchutí“, dovolával se ustanovení zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích, vyhlášky č. 330/1997 Sb. a

nař. vlády č. 303/1998 Sb., celního sazebníku, vysvětlivek k harmonizovanému popisu a číselnému označování zboží a Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále také HS). Doložil „Informaci o sazebním zařazení DE 82378 na zboží pod názvem "citronový nápoj" - granulát, „Informaci o zařazení PT 127/99 (fotokopie dokladu pod názvem Evropské společenství - Závazná sazebníková informace), rovněž potvrzení výrobce o obsahu přírodních látek a jako podpůrný důkazní prostředek i Závaznou informaci "Granulované instantní čaje různých příchutí", současně však uvedl, že u těchto čajů byla upravena receptura výsledkem zvýšení obsahu kofeinu. Při přezkoumání dodatečného platebního výměru žalovaný vycházel z ust. § 105 odst. 4 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, a z přílohy č. 16 vyhlášky č. 135/1998 Sb., podle kterých deklarant podáním celního prohlášení potvrzuje správnost údajů v něm obsažených a je povinen název zboží uvést v dostatečně přesných termínech. Pokud jde o dovážené zboží, žalovaný z výsledků provedených analýz v Celně technické laboratoři a s odkazem na složení každého ze zkoumaných vzorků dospěl ke zjištění, že přestože jednotlivé vzorky obsahovaly výtažky z čaje, bylo množství čajových výtažků tak malé, že nejde o výrobek na bázi (základě) čaje, ale o výrobek patřící do kapitoly 17 Harmonizovaného systému, tj. obarvená aromatizovaná sacharóza. Žalovaný přihlédl k námitkám žalobce proti zařazení zboží učiněného Celním úřadem Praha III a ke stanoviskům celně technické laboratoře a konstatoval, že test na obsah a přítomnost kyseliny citronové nebyl u žádného vzorku prováděn, neboť tato analýza nebyla nutná pro zařazení zboží do celního sazebníku. Nebyla však zpochybněna přítomnost vitamínu C ve výrobku, ani vyloučena přítomnost extraktu čaje černého. Podle vyjádření Celně technické laboratoře však množství tohoto extraktu bylo tak malé, že nedává výrobku charakter čaje, ale obarveného a aromatizovaného cukru. Žalovaný uvedl, že výsledky posudku společnosti A. P. s. r. o. jsou v dobré shodě s výsledky Celně technické laboratoře, posudek ing. J. J. ze dne 29. 3. 2000 konstatoval tatáž zjištění, která ve svých posudcích uváděla Celně technická laboratoř, tj. že ve vzorcích byla zjištěna přítomnost kofeinu, popř. i theobrominu, tzn. že výrobek obsahuje extrakt čaje a že obsahuje kyselinu citronovou, že vzorky obsahují nekvantifikované stopy tříslovin a malé množství extraktu čaje černého. Celně technická laboratoř nepopírá přítomnost velmi malého podílu jablečné šťávy nebo šťávy z jeřábu černého, ale zásadně odmítá konstatování, že jde o bylinný extrakt. Žalovaný poukázal na rozdíly mezi pojmy extrakt (výluh) a šťáva s tím, že jablečná šťáva se nezískává vyluhováním, nýbrž lisováním. Proto je na obalu výrobku deklarována přítomnost jablečné šťávy, nikoliv extraktu. K argumentu žalobce sazebním zařazením německé celní správy (jde o informaci o sazebním zařazení zboží DE 82378 na zboží „citronový nápoj“) žalovaný uvedl, že šlo o výrobek s cca 30ti násobným obsahem theobrominu a kofeinu vyšším, než mají výrobky dovážené žalobcem, proto jejich zařazení do kapitoly 21 celního sazebníku bylo správné. K námitce sazebního zařazení zboží do podpoložky 2106 90 59 dle informace Evropského společenství PT 127/99 žalovaný vysvětlil, že tato informace se týkala pouze zboží pod názvem rostlinný čaj s obsahem, mimo jiné, 1,3 % bylinného výtažku, takže jde o jiný výrobek. Doporučené zařazení dle této informace se týkalo pouze přípravků „H.“ (orange tea, fruit tea a fennel tea). Žalovaný zdůraznil, že výrobek dovážený žalobcem obsahuje extrakt (výtažek) čaje černého, ale žádné další rostlinné extrakty a že takovéto výrobky na bázi extraktu jsou specifitěji uvedeny ve znění čísla 2101 HS: „*Výtažky, essence (tresti) a koncentráty z kávy, čaje nebo maté a přípravky na bázi těchto výrobků nebo na bázi (základě) kávy, čaje nebo maté:*“). Správní orgán již při rozhodování v prvním stupni při posuzování správnosti sazebního zařazení dle uvedených hledisek vycházel z celního sazebníku, z výsledků analýzy Celně technické laboratoře a podpůrně z rozhodnutí tarifní komise Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. 1999 o zařazení výrobků „citronový instantní čaj“ do podpoložky 1701 91 00 celního sazebníku. Uvedl, že sazební zařazení zboží je dáno podpoložkami Kombinované nomenklatury, jehož základem je Harmonizovaný systém popisu

a číselného označování zboží, k němuž přistoupila i Česká republika a zavázala se jej dodržovat. Právně závazná jsou pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému. V daném případě bylo, vzhledem ke znění čísel 1701 a 2101, při zařazení zboží použito pro interpretaci Harmonizovaného systému všeobecné pravidlo č. 1, které stanoví, že je směrodatné znění čísel k třídám a kapitolám. Dále bylo zohledněno všeobecné interpretační pravidlo č. 2 b), jehož účelem je rozšířit rozsah jakéhokoliv čísla, ve kterém je zmíněn určitý materiál nebo látka a směsi a kombinace tohoto materiálu s jinými materiály nebo látkami. Rozsah čísla však nelze rozšiřovat o zboží, pokud je zboží přidáním jiného materiálu nebo látky zbaveno charakteru zboží uvedeného v tomto čísle. V důsledku toho musí být směsi a kombinace materiálů a látek, které lze zařadit do dvou nebo více čísel, zařazovány v souladu s pravidlem č. 3. Pro daný případ bylo v důsledku uvedených výkladových pravidel na místě použít Všeobecné interpretační pravidlo č. 3 b), které stanoví, že směsi, zboží složené z různých materiálů nebo vytvořené z různých komponentů se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy (charakter), je-li možno takový materiál nebo komponent určit.

V žalobě stěžovatel namítal, že žalovaný se nevypořádal se všemi jeho námitkami uvedenými v odvolání. Poukázal na to, že v odvolacím řízení prokazoval zařazení předmětných granulovaných čajů do položky celního sazebníku 210120 jako přípravků na bázi koncentrátů z čaje znaleckým posudkem, který potvrdil malý, ale prokazatelný podíl extraktu čaje černého pravého v analyzovaných vzorcích; žalovaný ve svém rozhodnutí nezdůvodnil odkazem na příslušnou literaturu, kde je stanoveno množství kofeinu a polyfenolických látek, potřebné k označení nápoje jako instantní granulovaný čaj, a poukázal na definici instantního čaje uvedenou ve vyhl. č. 330/1997 Sb. Dále stěžovatel namítal, že žalovaný správní orgán nezohlednil možné zařazení zboží do položky 210690 celního sazebníku, ačkoliv žalobce v odvolání uplatňoval toto zařazení s odkazem na interpretační poznámku k tomuto číslu, která stanovuje, že do čísla 210690 patří „přípravky ve formě granulí, obsahující cukr, výtažky z rostlin a kyselinu askorbovou nebo kyselinu citrónovou“. Poukazoval rovněž, že nikde není stanoveno požadované množství jmenovaných složek, takže jím dovážené výrobky splňují parametry na zařazení alespoň do čísla 210690. Podle žalobce výklad žalovaného k této námitce, že čaj není rostlinou ve smyslu uvedené poznámky, nemá žádné opodstatnění, neboť předmětem řízení nejsou výtažky z čaje, ale přípravky ve formě granulí, obsahující cukr, výtažky z rostlin (viz nezpochybněný obsah čajového extraktu) a kyselinu askorbovou a citrónovou. Žalovaný rovněž nezohlednil připomínky žalobce vycházející z analýz znění, vysvětlivek a poznámek k jednotlivým číslům 1701, 2101 a 2106 celního sazebníku, nevypořádal se s podpůrnými důkazy žalobce, jimiž byly předloženy informace o zařazování výrobků, které neuváděly rozhodné množství kofeinu a polyfenolických látek. Údaje o položce celního sazebníku a výše sazby cla jsou náležitostmi rozhodnutí v celním řízení, za které odpovídá dle stěžovatele celní úřad při propuštění zboží. V daném případě bylo pochybení v zařazení zboží zjištěno až při následné kontrole. Na základě uvedeného žalobce spatřoval nezákonnost napadeného rozhodnutí v porušení § 127 odst. 3 zák. č. 13/1993 Sb. a v porušení § 50 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb. (nevypořádání se s odvolacími námitkami). Z uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze podanou žalobu zamítl, přitom k námitkám stěžovatele uvedl, že podáním celního prohlášení potvrzuje deklarant správnost údajů v něm obsažených, pravost dokladů, kterými je doloženo, a zavazuje se k plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do navrženého oběhu (§ 105 odst. 4 zák. č. 13/1993 Sb., celní zákon, v platném znění). Je-li výrokem rozhodnutí v celním řízení potvrzeno celní prohlášení podané písemně, stávají se obsah tohoto prohlášení a skutečnosti, podle nichž se zboží propustí,

součástí rozhodnutí (§ 104 odst. 4 celního zákona). Základními náležitostmi rozhodnutí v celním řízení, uvedenými v § 104 odst. 1 celního zákona, jsou, mimo jiné, název zboží i podpoložka celního sazebníku a celní sazba zboží [§ 104 odst. 1 písm. d), e) celního zákona]. Celní úřad je oprávněn ověřovat správnost přijatých celních prohlášení. Za tímto účelem je oprávněn kontrolovat celní prohlášení, doklady vztahující se k celnímu prohlášení a zboží (§ 115 celního zákona). Jsou-li splněny podmínky stanovené pro navržený režim a zboží a na zboží se nevztahují žádné zákazy a omezení, propustí celní úřad zboží do navrženého režimu ihned po ověření údajů uvedených v celním prohlášení, nebo, byla-li celní prohlášení přijata bez ověřování údajů, ihned po přijetí celního prohlášení (§ 120 odst. 1 celního zákona). To však nebrání tomu, aby celní úřad provedl následnou kontrolu za účelem přesvědčení se o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení. Nasvědčuje-li následná kontrola dokladů, údajů nebo celního prohlášení tomu, že zboží bylo propuštěno do navrženého režimu na základě nesprávných nebo neúplných údajů, učiní celní orgány opatření nezbytná k nápravě (§ 127 odst. 3 celního zákona). Soud proto nepovažoval za důvodnou námitku žalobce, že za správnost údajů v celním prohlášení, které jsou základními náležitostmi rozhodnutí v celním řízení, odpovídá celní úřad. Námitka žalobce, že celní úřad doměřil žalobci clo a daň v rozporu s § 127 odst. 3 celního zákona, neboť následnou kontrolou nezjistil, že zboží bylo propuštěno do navrženého oběhu na základě nesprávných nebo neúplných údajů, souvisí se spornou otázkou právního posouzení v tomto řízení, týkající se celního zařazení zboží deklarovaného žalobcem jako „granulované čaje s příchutí“ dle nař. vlády č. 303/1998 Sb., kterým byl vydán celní sazebník s účinností od 1. 1. 1999.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že předmětné zboží, žalobcem deklarované v jednotné celní deklaraci jako zboží patřící do podpoložky 2101 20 98 Kombinované nomenklatury, bylo podrobeno kontrole celního úřadu, v rámci které byly k analýze v Celně technické laboratoři odebrány vzorky dováženého zboží. Z evidenčních listů odebraných vzorků vyplývá, že v žádném ze čtyř zkoumaných vzorků nebyla potvrzena přítomnost tříslovin čaje, podíl sacharózy a glukózy je uváděn vždy v procentech hmotnosti, množství theobrominu a kofeinu bylo zjištěno v setinách mg/g (1. vzorek: 91,9 % hm. sacharózy, 4,2 % hm. glukózy, 2,0 % hm. kyseliny citrónové a stopové množství theobrominu a kofeinu - 0,06 mg/g, 2. vzorek: 90,5 % hm. sacharózy, 4,8 % hm. glukózy, 2,30 % hm. kyseliny citrónové a stopové množství theobrominu a kofeinu 0,06 mg/g, 3. vzorek: 87,5 % hm. sacharózy, 4,9 % hm. glukózy, 0,3 % hm. fruktózy, 2,2 % hm. kyseliny citrónové a stopové množství theobrominu a kofeinu 0,06 mg/g. Celní úřad Praha III ve svém rozhodnutí, kterým žalobci dodatečně vyměřil celní dluh v celkové výši 347 594 Kč, vyšel ze zjištění, že analyzované vzorky jsou směsí aromatizovaných cukrů s převládajícím množstvím sacharózy, neboť obsahují více jak 50 % sacharidů, a proto patří k zařazení do kapitoly 17 celního sazebníku. Kvalitativní stanovení přítomnosti polyfenolů čaje potvrdilo velmi nízký obsah čajového extraktu. Jak vyplývá z dalších podkladů řízení, stěžovateli se ani v odvolacím řízení předložením znaleckého posudku č. 47/2000 znalce ing. J. J. a protokolem o zkoušce společnosti A. P., s. r. o. (zkušební laboratoř) nepodařilo vyvrátit závěr celního úřadu, že vzorky dovážených granulovaných čajů obsahovaly malý podíl extraktu čaje černého. Znalecký posudek ing. J. J. potvrdil ve vzorcích přítomnost kofeinu, theobrominu a theophylinu, neidentifikoval stopy tříslovin, konstatoval velmi vysoký obsah cukrů a dospěl k pravděpodobnému (téměř jistému) závěru, že vzorky obsahují malý, ale prokazatelný podíl extraktu čaje černého pravého, připraveného pravděpodobně z méně kvalitních sort pravého čaje. Dále konstatoval, že všechny vzorky obsahovaly podíl bylinného extraktu z malvice jablečné. Posudek znalce Ing. J. J. a výsledky analýzy zkušební laboratoře A., s. r. o. (stanovení hodnot kofeinu, theobrominu, theophylinu, vitamínu C a kyselin dehydroaskorbové, citrónové) doložené žalobcem byly ve stanovisku Celně technické

laboratoře, podaném k odvolání žalobce, posouzeny jako závěry v dobré shodě s výsledky analýzy, kterou provedla Celně technická laboratoř. Bylo konstatováno, že obsahy nalezených alkaloidů jsou ve zkoušce u firmy A. dokonce o něco nižší a že všechna zjištění potvrzují malé množství extraktu čaje černého. Celně technická laboratoř ve svém stanovisku nepopřela velmi malý podíl jablečné šťávy, avšak popřela, že by šlo o extrakt (výluh) a dále, že by šlo o bylinný extrakt, neboť za byliny nelze považovat rostliny se zdřevnatělým stonkem, tj. stromy.

Městský soud v Praze v rozsudku konstatoval, že žalobcem zajištěné a předložené důkazy nezpochybily zjištění celního úřadu o vysokém podílu cukrů a malém podílu čajového extraktu ve vzorcích dováženého čaje. Z tohoto pohledu neshledal soud jako podstatné, že žalovaný k odvolací námitce žalobce v napadeném rozhodnutí nezdůvodnil součet jednotek surovin zjištěných v procentech hmotnosti ve zkoumaných vzorcích, když tato skutečnost neměla vliv na posouzení evidentně malé hodnoty stopových prvků kofeinu a theobrominu, uváděných v mg/g, které charakterizují přítomnost výtažků z čaje. Nebylo ani potřebné, jak se domnívá žalobce, zjišťovat a uvádět literaturu, která by stanovovala množství kofeinu a polyfenolických látek v nápoji, označeném jako instantní granulovaný čaj. Žalovaný se v tomto smyslu vypořádal s námitkou žalobce, že definice instantního čaje obsažená ve vyhl. č. 330/1997 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích, nestanoví potřebné množství čajového extraktu. K této námitce zcela správně argumentoval tím, že pro účely celního řízení je na místě zboží posuzovat podle celních předpisů, tj. postupovat podle nař. vlády č. 303/1998 Sb., kterým byl vydán celní sazebník, a řídit se Všeobecnými interpretačními pravidly Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží.

Městský soud v Praze neshledal pochybení žalovaného ani při aplikaci nař. vlády č. 303/1998 Sb. (celního sazebníku). Celní sazebník používá pro účely klasifikace zboží Kombínovanou nomenklaturu Evropské unie, vycházející z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží dle tříd, kapitol, položek a podpoložek. Česká republika přistoupila k Mezinárodní úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a k Protokolu o její změně, ve kterých se zavázala dodržovat ustanovení obligatorních částí Harmonizovaného systému a rozhodnutí o sazebním zařazení zboží. Kromě popisu a číselného označení zboží jsou závazné poznámky ke třídám, kapitolám, položkám a podpoložkám, jakož i Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (Úvod k celnímu sazebníku, příloha I nař. vlády č. 303/1998 Sb.). V dané věci byly dováženým zbožím granulované čaje s příchutí, u nichž bylo zjištěno, že jde o směsi složené z různých složek v různém procentuelním či hmotnostním podílu. Z tohoto důvodu bylo k zařazení zboží použito Všeobecného interpretačního pravidla 1., tj. zařazení zboží podle znění čísel a poznámek ke třídám a kapitolám spolu s dalšími, následujícími pravidly. Zařazení při kombinaci materiálů ve výrobku řeší Všeobecné interpretační pravidlo 2b), které uvádí, že každá zmínka o materiálu v určitém čísle nomenklatury se vztahuje na tento materiál buď v čistém stavu nebo smíšený nebo přidaný k jiným materiálům. Stejně tak se každá zmínka o zboží z určitého materiálu vztahuje na zboží zcela nebo částečně vyrobené z tohoto materiálu. Zařazování zboží sestávajícího se z více než jednoho materiálu se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3. Použití uvedeného pravidla 2 b) celními orgány na předmětné zboží je dáno tím, že analýza dovážených výrobků prokázala přítomnost více složek, např. sacharózy, glukózy a složek prokazujících přítomnost čajového extraktu, proto by dovážené výrobky, co do svého složení, vyhovovaly popisu více čísel, která zmiňují uvedené složky, např. popisu čísla 1701: „Třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu“ nebo popisu čísla 2101 „Výtažky, essence (tresti) a koncentráty z kávy, čaje nebo maté a přípravky na bázi těchto výrobků nebo na bázi kávy, čaje nebo maté, pražená čekanka a jiné

pražené kávové náhražky a výtažky, essence (tresti) a koncentráty z nich.“ Podle Všeobecného interpretačního pravidla 3 platí, že má-li být zboží podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařazeno *prima facie* do dvou nebo více čísel, zařazování se provádí podle pravidla 3a), 3b) a 3c). Stěžovatel poukazoval na opomenutí aplikace pravidla 3 a) celními orgány, které stanoví, že číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis, má přednost před čísly se všeobecným popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze k části materiálů obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo jen k části položek souprav (sad) upravených pro drobný prodej, tato čísla se považují ve vztahu k tomuto zboží za stejně specifická, i když jedno z nich obsahuje úplnější a přesnější popis zboží. Z napadeného rozhodnutí, které obsahuje vysvětlující výklad použití Všeobecných interpretačních pravidel, je zřejmé, že žalovaný správní orgán interpretační pravidlo 3a) neopominul. Pravidlo 3a) však v dané věci neřešilo zařazení předmětného výrobku jako směsi a kombinace materiálů dle jednoho nejspecifičtějšího čísla. Je totiž zřejmé, že vzhledem k různým druhům složek obsaženým ve vzorcích by se ve smyslu pravidla 3a) jako stejně specifické jevílo číslo 1701 (pro složku sacharózy), jakož i číslo 2101 (pro přítomnost extraktu čaje). Proto soud neshledal správnou úvahu stěžovatele, že výrobek bylo třeba ve smyslu pravidla 3a) zařadit do čísla 2106, tj. do čísla s obecnějším popisem. Soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že zařazení dováženého výrobku do všeobecnějšího znění čísla 2106: „Potravinové přípravky jinde neuvedené ani nezahrnuté“ je dáno interpretační poznámkou 1. kapitoly 21. Uvedená interpretační poznámka 1. kapitoly 21 uvádí, že podpoložky 2106 90 92 a 2106 90 98 zahrnují přípravky ve formě granulí, obsahující cukr, výtažky z rostlin a kyselinu askorbovou nebo kyselinu citrónovou. Tyto přípravky jsou určeny ke konzumaci jako nápoje („čaje“) po smíchání s vodou.“ Uvedená interpretační poznámka se vztahuje k podpoložkám 2106 90 92 a 2106 90 98 a k zařazení do těchto podpoložek zmiňuje takový nápoj (určený k pití obdobně jako čaj po smíchání s vodou), který obsahuje výtažek z rostlin. Čajový extrakt je výtažkem z rostliny a to z rostliny čaje, tento rostlinný výtažek z čaje je však specifičtěji uveden ve znění čísla 2101, které pamatuje výslovně na výtažky z čaje a tudíž výtažky z rostlin, kterými jsou výlučně výtažky z čaje, nemohou být zařazeny pod znění čísla 2106, ale je na ně pamatováno specifičtějším zněním čísla 2101, přičemž ve smyslu interpretační poznámky 1. kapitoly 21 je v podpoložkách 2106 90 92 a 2106 90 98 pamatováno na výtažky z rostlin, kterými nejsou výtažky z čaje. Tomu právě nasvědčuje všeobecnější znění interpretační poznámky, které zmiňuje obecně výtažky z rostlin. Není v rozporu, že žalovaný tím, že pro daný výrobek považoval za specifičtější znění čísla 2101 celního sazebníku, jej pak do tohoto čísla nezařadil. To vyplývá právě ze znění Všeobecného interpretačního pravidla 3a), které nevylučuje považovat několik čísel celního sazebníku za stejně specifická a v tom případě se posouzení zařazení zboží řídí v pořadí dalším Všeobecným interpretačním pravidlem 3b). Soud shledal správným postup žalovaného, přistoupil-li k aplikaci Všeobecného interpretačního pravidla 3b), které řeší zařazení směsí, zboží složených z různých materiálů nebo vytvořených z různých částí a zboží v soupravách (sada)ch upravených pro drobný prodej, které nemohou být zařazeny podle pravidla 3a), a to tak, že se zařazují podle materiálu, části nebo výrobku, které jim dávají jejich podstatné rysy, je-li možno je určit. Na základě provedených analýz Celně technické laboratoře, jejichž výsledky nepopřely ani závěry zkoušek a znaleckého posudku předložené žalobcem, soud považoval za prokázané, že zjištěné množství čajového extraktu ve zkoumaných vzorcích bylo tak malé, že nedává dováženému výrobku takový podstatný rys, aby byl výrobek hodnocen jako přípravek na bázi (základě) čaje a oproti tomu množství aromatizovaných cukrů s převládajícím množstvím sacharózy charakterizuje předmětný výrobek tak, že svými podstatnými rysy vyhovuje znění podpoložky 1701 91 00. „Třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu: ostatní, s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“ tak, jak jej zařadily celní orgány. Soud přisvědčil rovněž i argumentaci žalovaného,

že předmětný výrobek nemohl být k zařazení posouzen podle Informace o zařazení PT 127/99 (závazné informace ES), když tato informace se týkala zařazení rostlinných čajů s obsahem bylinného výtažku (1,3 %) a šlo tedy o odlišný výrobek. Konečně se žalovaný vypořádal i s námitkou aplikace sazebního zařazení francouzské celní správy, když zdůraznil, že závazná informace o sazebním zařazení zboží je zásadně vydávána konkrétní osobě na konkrétní zboží, v žádném případě ji nelze používat obecně pro veškeré zboží podobného názvu. Námitky stěžovatele stran nevypořádání se se všemi odvolacími důvody neshledal Městský soud v Praze důvodnými.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívat buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí vycházel z relevantní právní úpravy obsažené v celním zákoně (§ 104 odst. 1 celního zákona o základních náležitostech rozhodnutí v celním řízení, rovněž § 105 odst. 4, 5 celního zákona a ust. § 127 celního zákona upravující kontrolu po propuštění zboží). Správně posoudil věc v souladu s nařízením vlády č. 303/1998 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), které nabylo účinnosti dnem 1. ledna 1999, jakož i z všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, jež soud podrobně rozebral ve svém rozhodnutí.

Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží je systémem, tedy množinou prvků uspořádaných podle jejich podobnosti a souvislosti v ucelené subsystémy prvků, které se vyznačují určitými společnými znaky, jež je odlišují od jiných subsystémů tohoto systému. Skutečnost, že názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter, podle názoru Nejvyššího správního soudu neznamená, že by pro zařazování zboží byly zcela bez významu; takový závěr se příčí systematickému myšlení a výkladu právního předpisu. Uplatnění logického výkladu pravidla 3 Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží při zachování podmínky *prima facie* (jež samo o sobě vylučuje jakýkoli jiný postup než první pohled; není tedy třeba přistupovat k míchání s vodou k dosažení podstaty zboží) je v daném případě jediné možné, neboť nelze v této souzené věci popřít podstatný rys dováženého výrobku, zde výslovně vyžadovaný, jímž je zcela nepochybně podíl 90% hmotnosti sacharózy, šlo tedy o typ cukru. Nejvyšší správní soud tedy sdílí totožný závěr, k jakému dospěl Městský soud v Praze v napadeném rozhodnutí, tedy

že zařazení zboží tak, jak to učinil stěžovatel, nelze považovat za souladné se zákonnými předpisy pro zařazování zboží do celního sazebníku.

V daném případě stěžovatelem deklarované sazební zařazení výrobků (granulovaných čajů s příchutí) do podpoložky 2101 20 98 kombinované nomenklatury sazebníku bylo celním orgánem odmítnuto s tím, že do sazebního čísla 2101 patří kromě jiného přípravky na bázi výtažků z čaje a předmětné výrobky obsahovaly pouze velmi malé množství přítomného čajového extraktu, tedy neměly charakter přípravků na bázi čajového výtažku, tj. kdy základní (charakteristickou) složku tvoří tento výtažek. V roce 1999 obsahoval český celní sazebník (příloha 1 nařízení vlády č. 303/1998 Sb.) interpretační poznámku 1 (ke kapitole 21): „Podpoložky 2106 90 92 a 2106 90 98 zahrnují přípravky ve formě granulí, obsahující cukr, výtažky z rostlin a kyselinu askorbovou nebo kyselinu citronovou. Tyto přípravky jsou určeny ke konzumaci jako nápoje („čaje“) po smíchání s vodou“. V celním sazebníku pro rok 2001 doznala tato interpretační poznámka změny, a sice výraz „výtažky z rostlin“ byl „zúžen“ na „výtažky z rostlin čísla 1302“. Provedené analýzy nezpochybily přítomnost jablečné šťávy nebo šťávy z jeřábu černého. Tyto složky však obecně nelze považovat za „rostlinné výtažky“ (ovocná šťáva se získává lisováním, v případě rostlinných výtažků jde o extrakt získaný vyluhováním). Z těchto důvodů nelze tedy ani pro účely uvedené interpretační poznámky (ve znění roku 1999) považovat obsah jablečné šťávy nebo šťávy z jeřábu černého za obsah rostlinných výtažků ve výrobku (celní sazebník tyto druhy výrobků rozlišuje, ovocné šťávy jsou uvedeny v čísle 2009, rostlinné výtažky zpravidla v čísle 1302, výtažek z čaje je však uveden v čísle 2101). Výrobky tedy jiný rostlinný výtažek než zmíněný čajový extrakt (zjištěné stopové množství theobrominu a kofeinu) neobsahují. Ve výrobcích byla dále zjištěna kyselina citronová. Zjištěné stopové množství těchto látek bylo interpretováno jako velmi nízký obsah čajového výtažku (extraktu), což potvrzuje i skutečnost, že přítomnost tříslovin čaje nebyla Celně technickou laboratoří prokázána.

Při zařazování posuzovaného zboží do celního sazebníku (sazební číslo 2106 nebo 1701) je třeba vycházet ze znění právně závazných všeobecných interpretačních pravidel; z těch vyplývá, že nejdříve je nutno rozhodnout o zařazení do čtyřmístného číselného kódu (sazebního čísla Harmonizovaného systému), a pak dále do odpovídajících položek a podpoložek (v rámci sazebního čísla). V projednávané věci byla spornou otázka, zda považovat předmětné výrobky za směs aromatizovaného nebo obarveného cukru (čísla 1701) a velmi malého množství čajového výtažku čísla 2101 (kdy taková směs se v souladu se všeobecným interpretačním pravidlem 3 b) zařazuje jako cukr v pevném stavu čísla 1701, který dává směsi podstatný charakter), anebo za potravinový přípravek, jinde neuvedený ani nezahrnutý sazebního čísla 2106.

Nejvyšší správní soud již s ohledem na shora uvedené přisvědčuje názoru, že velmi malé množství čajového výtažku nezbavuje tyto výrobky charakteru cukru aromatizovaného nebo barveného, v pevném stavu čísla 1701 (také granulovaný cukr je cukr v pevném stavu). Skutečnost, že Vysvětlivky k Harmonizovanému systému k číslu 1701 výslovně formu „granule“ neuvádějí, neznamená, že je takový výrobek z čísla 1701 vyloučen. V uvedeném případě totiž vysvětlivky neobsahují taxativní výčet výrobků a granulovaný cukr výslovně z čísla 1701 vyloučen není. Z uvedeného nelze než dovodit, že je třeba tyto výrobky považovat za směs cukru (aromatizovaného či barveného) v pevném stavu čísla 1701 a velmi malého množství čajového výtažku čísla 2101 a na základě všeobecného interpretačního pravidla 3 b) zařadit tuto směs látek, která každá samostatně patří do různých sazebních čísel, podle té látky, která dává směsi podstatný charakter, tj. cukr v pevném stavu čísla 1701

(tj. zařazení do sazebního čísla 1701 a dále do odpovídající podpoložky kombinované nomenklatury uvedené v celním sazebníku - uvedena podpoložka 1701 91 00).

Změna interpretační poznámky 1 (v roce 2001) ke kapitole 21, již se stěžovatel dovolává, nemá na výše uvedený závěr vliv. Vznesenou námitku stěžovatele ohledně nesprávné aplikace předpisu (resp. poznámek v dané položce) v roce 1999 tak shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Uvedená interpretační poznámka upravuje podmínky pro zařazení do dvou konkrétních podpoložek 2106 90 92 a 2106 90 98 (rovněž skutečnost, že interpretační poznámka pro zařazování do uvedených podpoložek nestanoví konkrétní nebo minimální množství čajového extraktu pro tyto výrobky, nemá na uvedenou zásadu vliv).

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani další námitky stěžovatele o tvrzeném nedostatečném dokazování a jeho vlivu a o nesprávném posouzení právní otázky o vadnosti předcházejícího správního řízení dle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel. V hodnocení stavu, které ve svém odůvodnění Městský soud v Praze podrobně uvedl, neshledal Nejvyšší správní soud pochybení; nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Městského soudu v Praze netrpí vadami v kasační stížnosti namítanými, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (ust. § 60 odst. 1, ust. § 120 s. ř. s.), a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 20. června 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu