

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **M. – W., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Folprechtem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Jeremiášova 18, za účasti **Celního ředitelství Praha**, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 11, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 10 Ca 48/2003 – 34,

**takto:**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

**II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 6. 2004, č. j. 10 Ca 48/2003 – 34, zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 9. 12. 2002, č. j. 10288/21-02/4, ze dne 10. 12. 2002, č. j. 10288/21-02/5 a ze dne 10. 12. 2002, č. j. 10288/21-02/6, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům č. 478/2002, č. 479/2002 a č. 480/2002 Celního úřadu Praha III. ze dne 4. 7. 2002, jimiž byla stěžovateli uložena povinnost zaplatit celní dluh ve výši 93 086 Kč, 130 349 Kč a 522 287 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že celní úřad není povinen ověřovat údaje v celním prohlášení při jeho přijetí. Celní prohlášení může být celním úřadem přijato i bez ověřování údajů. Celní orgány jsou pak oprávněny provést následnou kontrolu po propuštění zboží a na jejím základě doměřit clo. Za správnost údajů obsažených v celním prohlášení proto odpovídá deklarant a celní úřad je oprávněn ověřovat správnost přijatých celních prohlášení. Předmětné zboží, stěžovatelem deklarované v jednotné celní deklaraci jako zboží patřící do podpoložky 2101 20 98 Kombinované nomenklatury, bylo proto právem podrobeno kontrole celního úřadu, v rámci které byly k analýze v Celně technické laboratoři

odebrány jeho vzorky Podle názoru městského soudu spočívá podstata sporu v posouzení, zda celní orgány při zařazení předmětného zboží do příslušné nomenklatury celního sazebníku postupovaly v souladu s příslušnými předpisy. Celní orgány zboží deklarované stěžovatelem zařadily do podpoložky 1701 91 00, zatímco podle stěžovatele mělo být zařazeno do podpoložky 2101 20 98. 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. Městský soud po podrobném rozebrání a vyhodnocení Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému dospěl k závěru, že celní ředitelství rozhodlo o odvolání stěžovatele v souladu s právními předpisy. Správně přistoupilo k aplikaci Všeobecného interpretačního pravidla č. 3b), které řeší zařazení směsí složených z různých materiálů nebo vytvořených z různých částí a zboží v soupravách (sadách) 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. Analýzy Celně technické laboratoře, jejichž výsledky nepopřely ani závěry zkoušek a znaleckého posudku předložených stěžovatelem, totiž prokázaly, že zjištěné množství čajového extraktu ve zkoumaných vzorcích bylo tak malé, že nedávalo dováženému výrobku takový podstatný rys, aby byl výrobek hodnocen jako přípravek na bázi (základě) čaje. Oproti tomu množství aromatizovaných cukrů s převládajícím množstvím sacharózy charakterizovaly předmětný výrobek tak, že svými podstatnými rysy vyhovuje podpoložce 1701 91 00 „Třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu: ostatní, s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“, do níž jej zařadily celní orgány.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal, že jak ze strany celního ředitelství, tak ze strany městského soudu došlo k pochybení, takže jsou plně dány důvody pro podání mimořádného opravného prostředku podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzeni právní otázky spatřuje stěžovatel v tom, že byl nesprávně aplikován celní sazebník a související Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (dále jen „HS“). Má za to, že ve vztahu k správnému celně tarifnímu zařazení 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 něhož 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. V případě dováženého zboží je nejspecifičtějším popisem přípravek na bázi čaje, tedy tak, jak zboží zařadil. V tomto případě se při zařazování postupuje podle pravidla 3a) a dovážené zboží má být zařazeno do podpoložky 2101 20 98 00, neboť výtažek z černého čaje dává zboží podstatný charakter. Městský soud ve svém rozsudku akceptoval výklad celních orgánů a dovodil, že naměřené hodnoty výtažků z čaje u dováženého zboží jsou tak nízké, že nedovolují zařadit toto zboží do uvedené podpoložky jako přípravek na bázi koncentrátů z čaje. Celní sazebník však nestanoví u přípravků na bázi čaje pro obsah složek jako je kofein, theobromin ani žádné množstevní limity. Stěžovatel je toho názoru, že pokud by zákonodárce sledoval záměr rozlišit zařazení přípravků na bázi čaje do tohoto čísla a nebo do čísla jiného podle obsahu těchto složek, rozhodně by takovýto limit byl v zákoně uveden. Městský soud se plně ztotožnil i s výkladem Všeobecných pravidel pro interpretaci HS uplatněném celními orgány, který při popření toho, že dováženému zboží dává podstatný charakter právě obsah čajového extraktu, a proto bylo správně celně tarifně zařazeno do podpoložky 2101 20 98 00, 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 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 nápoj /“čaj“/ po smíchání s vodou. Tento nejspecifičtější popis obsahuje při správné aplikaci výkladového pravidla 1 Všeobecných pravidel pro interpretaci HS znění čísla 2106 90 98 HS - celního sazebníku a odpovídající interpretační poznámky ke kapitole 21 HS v textaci platné v roce dovozu předmětného zboží. Městský soud se plně ztotožnil i s nezákonným postupem celního ředitelství v tom, 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 zařazováni 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 2106 90 92 a 2106 90 98, je zcela zřejmé, že názvem zboží patřícího do podpoložky 2106 90 98 není všeobecný výraz „Potravinové přípravky jinde neuvedené ani nezahrnuté - ostatní - ostatní - ostatní“, ale „Výrobky, které jsou potravinovými přípravky jinde neuvedenými ani nezahrnutými“, jež 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 takový přípravek je určen ke konzumaci jako nápoje /“čaje“/ po smíchání s vodou. Proto pokud by dovezené zboží bylo posuzováno tak, že obsahovalo výtažek z rostliny čaje v takovém množství, že mu nedávalo 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 2106 90 98. Pokud jde o řízení před správním orgánem, toto vykazuje vady popsané v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a již pro tyto v podané žalobě důvodně vytýkané vady (str. 4 a 5 žaloby), měl městský soud napadené správní rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl zrušen rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Městský soud ve svém rozsudku vycházel z právní úpravy obsažené v ustanovení § 104 odst. 1, § 105 odst. 4, 5 a § 127 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) a v nařízení vlády č. 318/1999 Sb., kterým se vydává celní sazebník a jímž se stanoví sazby dovozního cla (celní sazebník), který obsahuje ve svém úvodu Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného 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. Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží je skutečně 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2004, č. j. 5 As 15/2003 - 96).

Uplatněním 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 jediný použitelný, neboť nelze v této souzené věci popřít podstatný rys, zde výslovně vyžadovaný, jímž je zcela nepochybně podíl 90% sacharózy, zde šlo o typ cukru. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem, k jakému dospěl městský soud v napadeném rozsudku, 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 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“. Provedené analýzy nezpochybnily přítomnost jablečné šťávy nebo šťávy z jeřábu černého. Tyto složky však obecně nelze považovat za rostlinné výtažky, protože ovocná šťáva se získává lisováním, zatímco v případě rostlinných výtažků jde o extrakt získaný vyluhováním. Z těchto důvodů nelze tedy ani pro účely uvedené interpretační poznámky (ve znění roku 2000) 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 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 dále pak do odpovídajících položek a podpoložek (v rámci sazebního čísla). Prakticky šlo o spor, 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 pod sazební číslo 2106. Podle názoru Nejvyššího správního soudu 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. Toto je tedy další argument pro závěr, 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, jež dává směsi podstatný charakter, tj. cukr v pevném stavu čísla 1701 (konkrétní zařazení do sazebního čísla 1701 a dále do odpovídající podpoložky kombinované nomenklatury uvedené v celním sazebníku - podpoložka 1701 91 00). 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.

Za těchto okolností Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani další námitky stěžovatele o tvrzené vadnosti předcházejícího správního řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud shodně jako městský soud shledal rozhodnutí celního ředitelství řádně odůvodněným a logickým, které je odrazem provedeného dokazování. Ze správního spisu je totiž zcela zřejmé, z jakých důkazních prostředků při svém rozhodování správní orgán vycházel. Důkazní prostředky byly správním orgánem řádně zhodnoceny a provedeným dokazováním byl spolehlivě zjištěn skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Z uvedených důvodů není kasační stížnost stěžovatele důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti

účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a celnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. srpna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu