



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **SIBO, spol. s r. o.**, se sídlem Třinec - Lyžbice, Lidická 1264, zast. JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Svatopluka Čecha 8, Ostrava - Přívoz, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 3. 2007, č. j. 22 Ca 163/2006 - 91,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 21. 3. 2002, č. j. 813-1/02-01-1401, č. j. 813-2/02-01-1401, č. j. 813-3/02-01-1401, č. j. 813-4/02-01-1401, č. j. 813-5/02-01-1401, č. j. 813-6/02-01-1401, č. j. 813-7/02-01-1401, č. j. 813-8/02-01-1401, č. j. 813-9/02-01-1401, č. j. 813-10/02-01-1401, č. j. 813-11/02-01-1401, č. j. 813-12/02-01-1401, č. j. 813-13/02-01-1401, č. j. 813-14/02-01-1401 a č. j. 813-15/02-01-1401, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního

úřadu ve Frýdku - Místku ze dne 29. 3. 2001, č. j. 10469251-02637-8, 10469251-02644-5, 10469251-02643-3, 10469251-02645-7, 10469251-02646-9, 10469251-02642-1, 10469251-02633-0, 10469251-02634-2, 10469251-02639-1, 10469251-02640-8, 10469251-02648-2, 10469251-02649-4, 10469251-02647-0, 10469251-02641-9, 10469251-02631-07, o propuštění řepného cukru do volného oběhu dle zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v tehdy relevantním znění (dále jen „celní zákon“).

Žalobce již v průběhu správního řízení a poté rovněž v řízení před soudem zpochybňoval závěr celních orgánů, že jím dovezený produkt má být zařazen do podpoložky 17019990 celního sazebníku, když sám žalobce deklaroval příslušnost do podpoložky 21012098 (číslo 1701: „Třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu“; číslo 2101: „Výtažky, esence (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, esence (tresti) a koncentráty z nich“). Zároveň tvrdil, že ihned při vstupu zboží do České republiky měl celní úřad jasno v tom, do jaké položky dovezené zboží zařadí, a proto měl rozhodnout alespoň o rezervaci celní kvóty pro žalobce.

Je přitom třeba poznamenat, že kasační stížností napadený rozsudek vydal krajský soud poté, kdy jeho původní rozsudek ze dne 31. 1. 2003, č. j. 22 Ca 142/2002 - 36, byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 6 As 44/2003 - 73, zrušen. O toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalobce opírá nynější kasační stížnost, a proto je vhodné jeho podstatné části rekapitulovat.

Nejvyšší správní soud Krajskému soudu v Ostravě vytkl zejména nepřezkoumatelnost a nedostatečné odůvodnění rozsudku č. j. 22 Ca 142/2002 - 36. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že krajský soud původně svým rozsudkem ze dne 19. 12. 2001, č. j. 22 Ca 184/2001 - 31, zrušil rozhodnutí žalovaného v této věci, přičemž žalovanému vytkl, že celní úřad v rozporu s ustanovením § 57 odst. 2 celního zákona nepoužil preferenční sazební opatření (resp. se k jeho užití nevyjádřil), přestože se na dovoz zboží zařazeného do podpoložky 17019990 v lednu 2001 vztahovala, a i když bylo dne 21. 6. 2001 rozhodnuto o prominutí cla v částce 60 232 Kč a daně z přidané hodnoty v částce 3011 Kč, neměl uvedený postup celního úřadu oporu v celním zákoně. Dle Nejvyššího správního soudu bylo zřejmé, že krajský soud v tomto zrušujícím rozsudku zavázal Celní ředitelství v Ostravě pro další řízení právním názorem, který byl odvolací správní orgán povinen respektovat (§ 250j odst. 3 občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002). Celní ředitelství v Ostravě v rozhodnutích ze dne 21. 3. 2002 sice dovodilo, že celní kvóty bylo možné použít, nikoliv však v okamžiku přijetí celního prohlášení (dne 12. 1. 2001), ale až v okamžiku, kdy bylo zboží propouštěno do volného oběhu (dne 29. 3. 2001). Svůj právní názor odůvodnilo Celní ředitelství v Ostravě tím, že v okamžiku přijetí celního prohlášení nebylo do režimu volného oběhu navrhováno zboží podléhající celním kvótám (byla navrhována směs na bázi čaje, která byla zařazena do podpoložky 21012098 celního sazebníku) a žalobce se tak sám připravil o možnost použití celních kvót v okamžiku přijetí celního prohlášení. Žalobce v žalobách ze dne 7. 4. 2002 proti uvedeným rozhodnutím Celního ředitelství v Ostravě ze dne 21. 3. 2002 namítal, že tento správní orgán nerespektoval při svém rozhodování právní názor krajského soudu, který krajský soud vyslovil v rozsudku ze dne 19. 12. 2001, č. j. 22 Ca 184/2001 - 31.

Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v rozsudku č. j. 22 Ca 142/2002 - 36 tak, že „*Celní úřad ve Frýdku - Místku rozhodl dne 29. 3. 2001, po ověření správnosti přijatého celního prohlášení podle ustanovení § 115 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, o propuštění zboží se sazebním zařazením 1701999000, které bylo odlišné od sazebního zařazení provedeného stěžovatelem, do navrženého režimu volného oběhu, a současně vyměřil stěžovateli clo a daň z přidané hodnoty. Do té doby však nakládal stěžovatel se zbožím na základě povolení celního úřadu vydaného podle ustanovení § 123 celního zákona, neboť důvodem pro nepropuštění zboží bylo sazební zařazení tohoto zboží. V těchto řízeních se celní úřad ale nezabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky pro použití preferenčních sazebních opatření a k jakému časovému okamžiku budou tato opatření použita*“.

Krajský soud se tak s danou žalobní námitkou nevypořádal, neboť dle Nejvyššího správního soudu ze závazného právního názoru, který vyslovil krajský soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 19. 12. 2001 vyplývalo, že preferenční sazební opatření nebyla použita celním úřadem přesto, že se na dovoz zboží zařazeného do podpoložky 17019990 v lednu 2001 vztahovala.

Nejvyšší správní soud měl za to, že bylo naprosto nutné tento původní závěr krajského soudu pečlivě rozebrat a vyhodnotit. Bylo možné se sice dohadovat, že jím byl vyjádřen závěr o nutnosti aplikace preferenčních sazebních opatření již v době přijetí celního prohlášení dne 12. 1. 2001 a nikoliv až v okamžiku, kdy bylo zboží propuštěno do volného oběhu, tj. dne 29. 3. 2001. Na druhé straně mohl být takový závěr zpochybňován tím, že se v závěru rozsudku krajského soudu hovořilo o zboží zařazeném do podpoložky 17019990, které ale v této podpoložce v lednu 2001 nemuselo být ještě zařazeno (původně bylo zařazeno do podpoložky 21012098). Ostatně o tom, zda došlo ke „škrtnutí“ žalobcem navrhovaného sazebního zařazení již v okamžiku přijetí celního prohlášení či až později, byl veden spor mezi žalobcem a odvolacím správním orgánem. Stranou pozornosti proto nemělo zůstat ani to, zda měl krajský soud na mysli původní zařazení zboží nebo jeho zařazení do podpoložky 17019990 až po ověření správnosti přijatého celního prohlášení.

Krajský soud se však rozbořením svého právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku ze dne 19. 12. 2001 vůbec nezabýval, přestože žalobce argumentoval v žalobách ze dne 7. 4. 2002 právě nerespektováním tohoto právního názoru a na této argumentaci postavil základ žalob, který je v uvedeném směru pro něho klíčový. Bez vyjasnění obsahu a smyslu právního názoru krajského soudu, jímž mělo být vázáno Celní ředitelství v Ostravě, ale i krajský soud při novém rozhodování v téže věci, pak nebylo možné posoudit ani správnost závěrů vyslovených krajským soudem, pokud jde o použití, resp. alespoň rezervaci celní kvóty pro žalobce.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že rozsudek č. j. 22 Ca 142/2002 - 36 byl v otázce použití, resp. rezervace celních kvót nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Bylo tomu tak proto, že z tohoto rozsudku nebylo patrné, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou argumentaci v žalobách ohledně rozhodování správního orgánu v rozporu se závazným právním názorem krajského soudu a proč tyto žalobní námitky v tomto směru považoval za liché, mylné nebo vyvrácené.

Obdobně Nejvyšší správní soud posoudil i námitku, v níž žalobce dovozoval překročení mezí správního uvážení či jeho zneužití správním orgánem.

Ze zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2001, č. j. 22 Ca 184/2001 - 31, vyplývá, že se krajský soud velmi podrobně zabýval zařazením předmětného zboží do podpoložky 17019990, vyložil pojem volného hodnocení důkazů a myšlenkové pochody, jež vedly, i přes určitou rozpornost provedených důkazů, k zařazení zboží do této podpoložky. V nové žalobě ze dne 7. 4. 2002 žalobce namítal, že zatímco jím deklarovaná podpoložka 21012098 celního sazebníku obsahuje vedle cukru další příměsi, podpoložka 17019990, do níž bylo zboží zařazeno celním úřadem, žádnou příměs nepřipouští, ačkoliv je v předmětném zboží prokazatelně obsažena. Obdobně nebyly akceptovány žalobcem provedené rozbor, přestože se celní úřad na jím provedený rozbor na druhé straně odvolával. Ostatně celní úřad se odvolával i na výsledky rozpuštění dovážené směsi, ačkoliv není k takovému použití určena. Všechny tyto skutečnosti podle žalobce dokládají, že správní uvážení celních orgánů vybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem ve smyslu ustanovení § 245 odst. 2 občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002.

Nejvyšší správní soud měl za to, že se krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nevypořádal s uvedenými argumenty žaloby přezkoumatelným způsobem, když odmítl jejich opodstatněnost jen z formálních důvodů proto, že žalobce zaměňoval správní uvážení, resp. jeho zneužití s hodnocením důkazů. Třeba vidět to, že žalobce vznesl zcela konkrétně tyto žalobní námitky v novém řízení a z rozsudku krajského soudu nebylo patrné, proč krajský soud považoval tyto námitky po věcné stránce za liché, mylné nebo vyvrácené. Již tato skutečnost svědčila o nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přisvědčil i námitce, podle níž krajský soud nesprávně aplikoval ustanovení § 71 odst. 2 poslední věty s. ř. s. a v důsledku toho se odmítl zabývat doplňujícími podáními žalobce, které byly předány krajskému soudu po uplynutí lhůty k podání žalob.

Bylo tomu tak proto, že tato podání ze dne 9. 8. 2002, 21. 8. 2002 a ze dne 1. 11. 2002 žalobní body nerozšiřovala, doplňovala toliko označení důkazů, např. o neprovedení laboratorních rozborů u všech dovozů, předložení znaleckého posudku, apod. a svým způsobem šlo o návrhy na doplnění dokazování.

Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2003, č. j. 22 Ca 142/2002 - 36, z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Zároveň Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby znovu posoudil žalobní námitky z pohledu okruhu problémů, jimiž se zabýval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku č. j. 6 As 44/2003 - 73.

V novém řízení krajský soud rozsudkem ze dne 21. 3. 2007, č. j. 22 Ca 163/2006 - 91, žaloby opět zamítl.

Krajský soud dospěl k závěru, podle něhož není jakkoli prokázáno, že původně žalobcem deklarované sazební zařazení dováženého zboží do podpoložky 21012098 bylo celním úřadem škrtnuto a nahrazeno podpoložkou 17019990 ihned při vstupu zboží do ČR. Pro takový závěr nebyl předložen žádný relevantní důkaz.

Soud při rozboru otázky správnosti odběru vzorků z dováženého zboží (vzorky odebrány ze 14 z 15 dodávek a výsledky vztaženy i na patnáctou dodávku) vyložil, proč takový postup považuje za dostatečný. Dále se vyslovil k namítané předčasnosti závěrů celního úřadu, který rozhodl již dne 29. 3. 2001, přičemž některé expertizy vzorků mu byly doručeny až po tomto datu. Krajský soud dovodil, že tento nedostatek byl zhojen činností odvolacího orgánu, neboť tento již měl k dispozici všechny expertizy. Dle krajského soudu se žalovaný taktéž zabýval rozborů předloženými žalobcem (zejména důkaz znaleckým posudkem Ing. P.), které však nebyly v zásadním rozporu se zjištěními celní laboratoře.

Krajský soud také podrobně vysvětlil, proč dovezené zboží muselo být celními orgány zařazeno do podpoložky 17019990 celního sazebníku a ne do podpoložky 21012098, jak deklaroval žalobce. Krajský soud podrobně rozebral charakteristiky jednotlivých čísel, položek a podpoložek a aplikoval na ně Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému.

Dále se krajský soud vyslovil k otázce povolení nakládání se zbožím dle § 123 celního zákona, když objasnil, že dle tohoto ustanovení se nerozhoduje o propuštění zboží, ale jen o povolení nakládat s ním ještě před jeho propuštěním. Krajský soud také zdůraznil, že druhá věta citovaného ustanovení zvolený postup celního úřadu nařizuje za situace, kdy propuštění zboží brání právě pouze určení sazebního zařazení zboží.

Konečně se krajský soud podrobně zabýval výkladem příslušné formulce uvedené v rozsudku sp. zn. 22 Ca 184/2001 a posuzoval, zda se žalovaný řídil tímto závazným právním názorem krajského soudu, k čemuž krajský soud zavázal Nejvyšší správní soud.

Krajský soud uvedl, že v rozsudku sp. zn. 22 Ca 184/2001 žalovanému vytýkal zejména to, že jeho rozhodnutí neobsahovala žádnou úvahu o užití či neužití kvót. Současně přihlédl ke své již tehdy konstantní judikatuře vyjádřené například ve věci mezi týmiž účastníky vedené pod sp. zn. 22 Ca 327/2001 větou: *„Požadavek žalobce týkající se rezervace celní kvóty ke dni podání celního prohlášení, tj. 12. 1. 2001, když teprve v okamžiku vydání rozhodnutí o propuštění zboží dne 29. 3. 2001, do té doby deklarovaném jako přípravek pro výrobu čajových nápojů, bylo určeno, že se jedná o zboží, na které se vztahuje sazební zařazení ve smyslu nař. vl. č. 212/1999 Sb., nemá oporu v žádném z ustanovení platného právního předpisu.“*

Ve svém rozsudku sp. zn. 22 Ca 184/2001, byť byl v této části neobratně formulován, měl krajský soud v úmyslu žalovaného zavázat nikoli nutně k aplikaci kvóty k lednu 2001, ale, pokud tak neučiní, ke zdůvodnění svého postupu. Tímto právním názorem se žalovaný následně řídil, své rozhodnutí tentokrát řádně odůvodnil a rozhodl v intencích výše citovaného právního závěru.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a dále jinou vadu řízení před soudem spočívající v tom, že se krajský soud v rozporu s § 110 odst. 3 s. ř. s. neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel také namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů, neboť se krajský soud se zrušovacími důvody uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu dostatečně nevypořádal.

Stěžovatel především nesouhlasí s tím, že bylo možné výsledky provedených analýz Celně technické laboratoře uplatnit také na zásilku, ze které nebyl odebrán žádný vzorek zboží. Došlo tak k porušení povinností dle § 117 odst. 1 celního zákona, neboť zboží k tomuto celnímu prohlášení nebylo kontrolováno.

Podle stěžovatele dále nebyla řádně aplikována (celními orgány ani soudem) ustanovení Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (č. 160/1988 Sb.), a to zejména v části aplikace Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému. Výslovně zmínil pravidlo č. 6, dle něhož *„zařazování zboží do položek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a odpovídajícími poznámkami k položkám, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky stejné úrovně. Pro účely tohoto pravidla se rovněž uplatňují příslušné poznámky ke třídě a kapitole, není-li stanoveno jinak.“* Při úvaze, kam daný výrobek zařadit, je tedy podle mínění stěžovatele nutno brát v úvahu především znění čísel 1701 (třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu) a 2101 (výtažky, esence (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, esence (tresti) a koncentráty z nich). Stěžovatel je toho názoru, že mělo být především aplikováno interpretační pravidlo 3a) tak, že znění čísla 2101 se jeví jednoznačně jako specifictější, a to jak popisem, tak složením i účelem dováženého zboží. Naopak chybné bylo dle stěžovatele zařazení zboží pod číslo 1701, které krajský soud za užití interpretačního pravidla 3b) zdůvodňoval tím, že komponentem, který dává směsi její podstatné rysy, nemůže být čaj či maté, neboť jejich obsah ve směsi je v poměru k cukru zanedbatelný. Stěžovatel uvádí, že nelze aplikovat pouze hmotností podíl, jelikož složka, která dává směsi její výrazně odlišnější charakter, je právě Yerba maté.

Jako další stížní bod stěžovatel uvádí, že celní úřad měl již od okamžiku přijetí celního prohlášení pochybnost o správnosti sazebního zařazení a všechny jeho kroky, jakož i protokoly o odběru vzorků, tyto pochybnosti vyjadřovaly a potvrzovaly. Měl v souladu s celními předpisy povinnost a právo požadovat (což také využil) zajištění celního dluhu ve výši, která by mohla vzniknout. Pokud tedy zajistil celní dluh již při dovozu zboží, měl ve stejném okamžiku – tedy již při vstupu zboží na území ČR – při přijetí celních deklarací aplikovat celní kvóty, resp. provést jejich rezervaci, což však neučinil, a stěžovatele, jakožto dovozce, tím poškodil. Stěžovatel zároveň ve své kasační stížnosti setrval na názoru, že rozsudkem sp. zn. 22 Ca 184/2001 krajský soud zavázal žalovaného právě uvedeným právním názorem, přičemž žalovaný tento právní názor

nerespektoval a následně tak neučinil ani sám krajský soud, čímž postupoval rovněž v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Závěrem stěžovatel krajskému soudu vytýkal, že v rozporu se zadáním Nejvyššího správního soudu nerozhodl o nákladech předcházejícího řízení před kasačním soudem, v němž měl stěžovatel plný úspěch.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že považuje napadený rozsudek za plně srozumitelný a přezkoumatelný. Žalovaný se řídil požadavky celního zákona týkajícími se zajišťování a provádění důkazů. Podpůrně byl užit zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to § 31 upravující dokazování. Celní úřad byl dle žalovaného povinen zohlednit v rámci celního řízení jemu známé skutečnosti – výsledky laboratorní analýzy provedené u shodného zboží dovezeného do ČR za shodných podmínek. Dle žalovaného stěžovatel nikdy nezpochybnil shodu v dovážených zásilkách. Také nic nenamítal, když bylo patnáct původně samostatných řízení soudem spojeno v jedno.

K sazebnímu zařazení žalovaný odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 23. 8. 2006, č. j. 5 Afs 163/2005-104) a zároveň na databázi závazných informací pro potřebu celního řízení v EU, dle které má být zboží obdobné tomu, které do ČR importoval stěžovatel, zařazováno do podpoložky 17019990; interpretace provedená celními orgány i soudem je tak podle žalovaného správná. Žalovaný dodal, že se jedná o tzv. závazné informace, které jsou a byly závazné pro celní řízení v EU. V souladu s výše citovanou úmluvou tak v rámci EU platily, platí a platit budou zcela totožná interpretační pravidla pro sazební zařazení. Jedná se o typově shodné případy dovozu zboží (směs cukru s čajem) ze třetích zemí. V dokumentovaných případech byly celními orgány zemí EU směsi obdobné té, jakou do ČR dovezl stěžovatel, zařazeny shodně se zařazením celních orgánů ČR. Takový postup považuje žalovaný za obligatorní v rámci EU, i když připouští, že stěžovatel může namítat, že v rozhodné době nebyly tyto informace závazné; žalovaný tím však chce především demonstrovat správnost svého zařazení zboží a provedené interpretace.

Podle údajů v obchodním rejstříku nařídil Okresní soud ve Frýdku-Místku usnesením ze dne 19. 1. 2007, č. j. 26 Nc 6012/2007 - 8, které nabylo právní moci dne 9. 3. 2007, exekuci proti majetku stěžovatele podle pravomocného a vykonatelného rozhodčího nálezů. Soudní exekutor pověřený provedením exekuce vydal exekuční příkaz ze dne 19. 2. 2007, č. j. 074 EX 15/07-17, k uspokojení pohledávky oprávněného prodejem podniku stěžovatele a správcem podniku ustanovil Ing. Jana Ulrycha, bytem Karlovy Vary, Majakovského 29. Uvedený správce podniku stěžovatele Nejvyššímu správnímu soudu dne 1. 10. 2007 v souvislosti se svým oprávněním dle § 338k odst. 6 o. s. ř. sdělil, že souhlasí s tím, aby v předmětném řízení jménem stěžovatele nadále jednaly jeho statutární orgány a aby stěžovatele nadále zastupoval těmito statutárními orgány zvolený zástupce.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Nejvyšší správní soud především neshledal, že by přezkoumávané rozhodnutí krajského soudu trpělo nedostatkem důvodů či nesrozumitelností. V tomto ohledu odkazuje na svou ustálenou judikaturu, např. na svůj rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, dle něhož *„za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.“* Je zřejmé, že přezkoumávané rozhodnutí krajského soudu žádnou z uvedených vad, které by způsobovaly jeho nesrozumitelnost netrpí.

Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, je třeba ji pojímat ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaného pod č. 787/2006 Sb. NSS, dle něhož je rozhodnutí soudu, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, opomene-li v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat některou ze žalobních námitek. Krajský soud se však všemi relevantními námitkami stěžovatele řádně zabýval a rozhodl, jak bude dále vysvětleno, v souladu se závazným právním názorem obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 44/2003, když provedl Nejvyšším správním soudem vyžadovaný rozbor svého dříve vyjádřeného právního názoru a dospěl k přezkoumatelnému závěru, že se od něj žalovaný neodchýlil.

Co se týká námitek, podle níž stěžovatel žalovanému vytýká, že kontrola proběhla pouze u 14 dodávek zboží z celkových 15, je třeba zvážit celkový kontext těchto expertiz. Stěžovatelem zmiňovaný § 117 odst. 1 celního zákona stanovil, že *„kontroluje-li celní úřad pouze část zboží, na které se vztahuje celní prohlášení, vztahuje se výsledek této částečné kontroly na veškeré zboží, na které je celní prohlášení podáno. Domnívá-li se však deklarant, že se výsledek částečné kontroly nevztahuje na ostatní, nekontrolované zboží, může požadovat provedení dodatečné kontroly ve větším rozsahu.“* Žalovaný přitom ve svém vyjádření odkázal také na podpůrné použití daňového řádu (viz § 320 celního zákona), konkrétně na jeho § 31 upravující dokazování.

Jako důkazních prostředků lze dle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu pouze příkladmo vyjmenovává možné důkazy, např. různá podání daňových subjektů, svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Krajský soud upozornil také na to, že v posuzovaném případě bylo podáno sice 15 samostatných celních deklarací, nicméně nebylo potřeba odebrat vzorky z každého takto samostatně deklarovaného zboží, neboť se i podle tvrzení stěžovatele mělo jednat vesměs o stejné zboží, které bylo provázeno obsahově totožnými doklady.

Se závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud v tomto případě souhlasí. V případě, že by stěžovatel podával jedinou celní deklaraci a z tohoto zboží nebyl odebrán vzorek, trpěly by závěry žalovaného, resp. krajského soudu vadou, neboť by nedošlo k řádnému zjištění skutkového stavu. V daném případě však stěžovatel ve všech 15 případech deklaroval dovoz totožného zboží. Až do doby podání upřesnění k žalobním tvrzením ze dne 9. 8. 2002 také stěžovatel v tomto ohledu nedostatky při odběru vzorků netvrdil. Ani poté, což v daném případě považuje Nejvyšší správní soud za rozhodující, však nenamítal, že by se v případě zboží, z něhož nebyl odebrán vzorek, jednalo o druhově jiné zboží. Vzhledem k okolnostem případu lze tudíž dospět k závěru, že výsledky předchozích 14 expertíz lze vztáhnout i na problematizovanou deklaraci.

Nejvyšší správní soud neshledal nedostatek ani u závěru krajského soudu o zařazení dovezeného zboží do podpoložky 17019990 celního sazebníku, který byl v rozhodné době přílohou č. 1 nařízení vlády č. 441/2000 Sb. Nejvyšší správní soud při posouzení důvodnosti této námitky vychází z právní úpravy platné a účinné v roce 2001, zejména ze znění § 56 – § 58 celního zákona a ze znění celního sazebníku. Dle § 58 celního zákona bylo sazební zařazení zboží určeno a) podpoložkou kombinované nomenklatury, nebo b) podpoložkou jiné nomenklatury uvedené v § 57 odst. 1 písm. b), nebo c) podpoložkou jiné nomenklatury, která je plně nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře, anebo která k ní přidává další třídění stanovené zvláštními předpisy, které upravují provádění nesazebních opatření při obchodu se zbožím. Celní sazebník používal pro účely klasifikace kombinovanou nomenklaturu Evropské unie. Tato nomenklatura vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, který rozděluje zboží do 21 tříd (I až XXI) a 97 kapitol (01 až 97). Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Kombinovaná nomenklatura doplňuje hierarchii Harmonizovaného systému o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Součástí celního sazebníku byla Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (bod II. Úvodu k celnímu sazebníku).

Krajský soud přezkoumatelným způsobem demonstroval svůj myšlenkový postup při aplikaci Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu k této otázce. Předmětné zboží nebylo možné zařadit dle obecného pravidla 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*). Bylo tedy třeba přistoupit k aplikaci pravidla 2 b), z něhož vyplývá, že znění čísel je třeba použít i pro směs a tuto zařadit dle pravidla 3. Nelze souhlasit s tím, že mělo být aplikováno pravidlo 3a) způsobem, který navrhuje stěžovatel. Znění sporných čísel 1701 (třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu) a 2101 (výtažky, esence (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, esence (tresti) a koncentráty z nich) totiž nelze označit jako na jedné straně obecnější a na druhé straně specifitější popis daného zboží, takže je nutno ke správnému sazebnímu zařazení dospět na základě pravidla 3b), tedy posuzovat směs dle komponentu, který mu dává podstatné rysy. Takovým komponentem nemohl být čaj ani maté, když jeho obsah ve směsi je v poměru k cukru zanedbatelný;

naopak tímto rozhodujícím komponentem byl cukr, jehož bylo ve směsi vždy nejméně 92,4 % hmotnostní složky.

Nejvyšší správní soud dodává, že hmotnostní podíl cukru byl v jednotlivých vzorcích i vyšší, např. u vzorku ev. č. 0469-01-01-03 se jednalo o 98,5 %, když předložený vzorek byl Celně technickou laboratoří vyhodnocen jako „potravinová směs obsahující sacharózu a lístky čaje“. Jednalo se o „*bílé krystalky cukru s nepatrným poměrem zelených rostlinných listů (0,2 % hmotnostního podílu)... Části listů jsou ze vzorku prosévacskou odstranitelné, případně po filtraci rozpuštěného cukru se zachytí na sítku*“. Ačkoli je třeba přisvědčit argumentu stěžovatele, že prostý hmotnostní podíl nelze považovat za jediné vodítko pro zařazení zboží, nedospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že by v tomto případě byly lístky maté takovým komponentem, který by směsi dával její podstatné rysy. Na tom nemění nic ani obsah závěru znaleckého posudku Ing. P., který stěžovatel předložil v rámci řízení před krajským soudem.

Naopak, krajský soud v tomto ohledu rozhodl v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Například v rozsudku ze dne 15. 6. 2006, č. j. 7 Afs 135/2004 - 66, (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud uvedl, „*že 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 (sazební čísla Harmonizovaného systému), a pak dále 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 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)... Toto je tedy dalším argumentem závěru, 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. Tedy 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 nemá na výše uvedený závěr vliv. K tomu lze dodat, že 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)“.

Z výše uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze také dovodit, že se stěžovatel mylí, pokud se domnívá, že podpoložka č. 1701990 žádnou příměs nepřipouští. Zařazení do podpoložky 1701990 (třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá

sacharóza, v pevném stavu [číslo 1701] – ostatní [položka 170199] – ostatní [podpoložka 17019990]) přitom Nejvyšší správní soud považuje za přílehavější než zařazení do podpoložky 21012098 (výtažky, esence (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, esence (tresti) a koncentráty z nich [číslo 2101] - výtažky, esence (tresti) a koncentráty z čaje nebo maté a přípravky na bázi těchto výtažků, esencí (tresti) nebo koncentrátů nebo na bázi čaje nebo maté [položka 210120] – ostatní [podpoložka 21012098]). Je třeba konstatovat, že v posuzované směsi se v případě složky Yerba maté nejednalo o výtažky, koncentráty, esence, ale o prosté obohacení cukru o malý podíl lístků Yerba maté, takže při takovém podílu nelze hovořit ani o tom, že by se jednalo o „přípravek na bázi maté“.

Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že v jiném svém rozsudku (rozsudek ze dne 17. 10. 2007, č. j. 1 Afs 36/2007 - 60, www.nssoud.cz) aproboval za splnění dalších podmínek kritérium poměru jednotlivých složek směsi, když uvedl, že *„tento postup nijak neodporuje skutečnosti, již žalobce připomněl ve své replice, a to, že hledisko poměru jednotlivých komponent nemusí být vždy určující. Nicméně při poměru složek, kdy sacharóza tvoří 99,7 % hmotnostních směsi a zbytek směsi tvoří složky kakaa (kofein a theobromin) a škrob, je třeba konstatovat, že obsah kakaa i škrobu je z hlediska určování podstatných rysů směsi bezpředmětný. Nelze rozumně předpokládat, že by jiná složka, než právě sacharóza, dávala předmětné směsi podstatnější rysy; ani kakao ani škrob nejsou tak specifickými látkami, že by jejich stopová přítomnost ve směsi tvořené jinak výlučně cukrem (a stopovým množstvím druhé z látek s obdobně nevýraznými vlastnostmi) mohla mít podstatný vliv na vlastnosti celé směsi a její použití. Jinak by tomu mohlo být například u tzv. účinných látek v lécích, kdy určitá látka přítomná v léku pouze ve stopovém množství (např. proto, že jakékoli vyšší množství dané látky by již nepůsobilo příznivě), dává léku podstatný charakter, tzn. že určuje, k léčení jakých nemocí se daný lék užívá. Nejvyšší správní soud proto považuje volbu jediného kritéria spočívajícího ve výše uvedeném poměru složek směsi při určování jejich podstatných rysů v daném případě za dostatečné. Tento závěr lze mutatis mutandis vztáhnout i na zde posuzovaný případ.“*

Co se týká aplikace či rezervace kvót, vyplývá ze správního spisu, že celní úřad postupoval po přijetí celní deklarace stěžovatele dle § 123 celního zákona. K této skutečnosti se opakovaně vyjadřoval jak žalovaný, tak byla objasněna v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Jak již bylo uvedeno výše, krajský soud odkázal v tomto případě na svou dřívější judikaturu týkající se týchž účastníků řízení (sp. zn. 22 Ca 327/2001).

Krajský soud byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 44/2003 zavázán především k výkladu významu svého rozsudku sp. zn. 22 Ca 184/2001, pokud jde o aplikaci § 57 odst. 2 celního zákona, nikoli k tomu, aby bezpodmínečně vyžadoval po správním orgánu uplatňování celní kvóty ke dni podání celní deklarace. Krajskému soudu tedy nelze vytknout pochybení, které by spočívalo v tom, že by krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud přitom k věci uvedl: *„Citovanou větou z rozsudku pod sp. zn. 22 Ca 194/2001 měl krajský soud v úmyslu vytknout a vytknul žalovanému, že se otázkou užití kvóty v původních rozhodnutích nezbyval vůbec, proto mu takto uložil, aby se otázkou užití*

preferenčních opatření (kvót) řádně a podrobně zabýval a jejich případnou aplikaci zohlednil v dalším řízení.

Pokud přitom krajský soud užil neumělého obratu „přesto, že se na dovoz zboží zařazeného do položky 17019990 v lednu 2001 vztahovala“, pak leden 2001 užil jen jako datum vstupu zboží do ČR, avšak nijak tím neukládal žalovanému, aby právě k lednu 2001 otázku aplikace kvót nutně vztáhl. Naznačil tak žalovanému pouze, že nevztáhne-li aplikaci kvót k lednu 2001, bude se muset vypořádat s tím, proč za rozhodnou považuje dobu jinou.

Nejvyšší správní soud se s tímto výkladem původního rozsudku krajského soudu ztotožňuje, neboť v inkriminované pasáži na straně 8 a 9 tohoto původního rozsudku není explicitně řečeno, že by měl žalovaný vycházet pro použití kvót zpětně ze stavu jejich vyčerpání k datu celního prohlášení a nikoliv k datu propuštění zboží do volného oběhu.

Tento právní názor, jak vyložil krajský soud, žalovaný respektoval, když v rozhodnutí odůvodnil, že dle § 114 celního zákona se sice předpisy upravující propuštění zboží do navrhovaného režimu uplatňují v okamžiku přijetí celního prohlášení, stěžovatel však podal celní prohlášení s návrhem na propuštění směsi na bázi čaje (podpoložka 21012098), tj. zboží nepodléhající kvótám, a proto nebylo možno v okamžiku přijetí celního prohlášení kvóty použít. Celní kvóty tak bylo možno použít až v okamžiku, kdy bylo zboží propuštěno do volného oběhu.

S tímto výkladem relevantních ustanovení celního zákona i tehdy účinného nařízení vlády č. 212/1999 Sb., které stanovilo ochranná opatření na dovoz cukru, Nejvyšší správní soud souhlasí. Celní úřad po přijetí celního prohlášení v souladu s § 123 celního zákona nejprve povolil na žádost stěžovatele jakožto deklaranta nakládat se zbožím ještě před jeho propuštěním, neboť důvodem nepropuštění zboží byla právě nutnost určit jeho sazební zařazení. Je tedy zřejmé, že v daném okamžiku nabylo možné na uvedené zboží aplikovat kvóty pro dovoz cukru, neboť stěžovatel deklaroval zcela jiné sazební zařazení, než je to, na něž se kvóta vztahovala. Kvóty pro dovoz cukru tedy bylo možné na dané zboží použít až v okamžiku, kdy bylo postaveno na jisto, že se jedná o zboží kvótám podléhající, tedy v okamžiku, když bylo na základě odpovídajícího sazebního zařazení propuštěno do volného oběhu, přičemž sazba dovozního cla přirozeně závisela na tom, do jaké míry byla celní kvóta k datu propuštění zboží do volného oběhu vyčerpána. Z argumentace stěžovatele není zřejmé, na základě jakých ustanovení by byl celní úřad oprávněn po přijetí celního prohlášení stěžovatele celní kvótu pro stěžovatele „rezervovat“. To by v praxi znamenalo nutnost použít pro cukr jiných dovozců zvýšenou sazbu, ačkoli by kvóta pro normální sazbu dle celního sazebníku nebyla ještě zcela vyčerpána a zároveň by ovšem ještě nebylo zřejmé, zda tato kvóta bude moci být skutečně využita pro zboží stěžovatele. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tehdy platná a účinná právní úprava celnímu úřadu takový postup neumožňovala.

Za důvodnou konečně Nejvyšší správní soud nepovažuje ani stížní námitku týkající se nákladů řízení o stěžovatelově předchozí kasační stížnosti. Krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku samozřejmě rozhodl rovněž o náhradě nákladů za řízení o předchozí kasační stížnosti, jak mu uložil Nejvyšší správní soud. Z hlediska § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení právě s § 110 odst. 2 větou první s. ř. s. je však pro přiznání náhrady

nákladů řízení rozhodný konečný úspěch či neúspěch účastníků ve věci, nikoliv dílčí výsledek řízení o kasační stížnosti, kterým bylo předchozí rozhodnutí krajského soudu zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel konečný úspěch ve věci neměl, a měl ho naopak žalovaný, stěžovatel neměl právo na náhradu nákladů řízení ani o žalobě ani o předchozí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, náklady řízení mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. května 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu