

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **JUDr. V. Č.**, zastoupen JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava-Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Olomouc**, se sídlem Blanická 19, Olomouc, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2009, čj. 9419/08-1301-21, a ze dne 17. 3. 2009, čj. 9420/08-1301-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2009, čj. 22 Ca 144/2009 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad Valašské Meziříčí vydal dne 16. 9. 2008 dodatečné platební výměry na clo čj. 4703-4/08-136500-021 a čj. 4705-4/08-136500-021, kterými žalobci dodatečně vyměřil clo a dodatečné dovozní clo v celkové částce 612 180 Kč z dovezeného zboží TEAMIX - potravinářský přípravek na bázi výtažků z čaje (dále jen „TEAMIX“). Učinil tak v důsledku zařazení zboží do podpoložky 1701 91 00 kombinované nomenklatury celního sazebníku [nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku], zatímco žalobce uvedl do odst. 33 celního prohlášení zbožový kód 2101 20 92 80 kombinované nomenklatury.

[2] Celní ředitelství Olomouc odvolání žalobce proti oběma vymezeným dodatečným platebním výměrům zamítlo rozhodnutími ze dne 17. 3. 2009, čj. 9420/08-1301-21 a čj. 9419/08-1301-21.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dvěma samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). V nich namítl, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, dle které i směs může být přípravkem na bázi výtažků z čaje. Celní orgány nepřihlédly k závazné informaci o sazebním zařazení zboží ze dne 22. 8. 2005, čj. DEM/3456/05-1 (dále jen „ZISZ-DEM“), přičemž nesdělily, jaké parametry výrobku byly porovnávány se závaznou informací. Žalobce připomněl, že složení zboží bylo ověřováno již při předchozích dovozech, na základě čehož bylo propuštěno do volného oběhu se zařazením do podpoložky 2101 20 92 kombinované nomenklatury. Rozhodnutí žalovaného jsou vnitřně rozporná, neboť podle nich na jednu stranu nedošlo ke změně postoje celních orgánů, na druhou stranu byl vzorek dováženého zboží oproti předchozím dovozům podroben rozšiřující analýze. Žalobce trvá na tom, že dovážený výrobek obsahoval čajový extrakt v takovém rozsahu, že jeho přidání změnilo složení výrobku natolik, aby měl charakteristickou chuť, vůni, barvu a chemické složení, které neumožňuje jeho použití jako cukru nebo jeho plnohodnotné náhrady.

[4] Žalobce dále uvedl, že kvantitativní hranice jednotlivých složek čajového extraktu byly celními orgány určeny účelově a bez opory v právním řádu, a to aniž by byl o chystaných změnách informován. Ke změně nedošlo v důsledku rozhodnutí orgánů Evropských společenství, nýbrž se tak stalo toliko na území České republiky, což narušuje základní pravidla celní unie. Nově aplikovaný postup představuje podle žalobce toliko právně nezávaznou interní metodiku celní správy. Nejasnosti v analytických postupech nelze aplikovat v neprospěch dovozce. Rovněž tak nelze jednostranně stanovit pravidla k nezákonnému zamezení dovozu výrobků, u nichž celní správa chce omezit nebo zastavit dovoz. Žalobce uzavřel, že v odvolacím řízení jím navržené důkazy svědčí tomu, že celní orgány bez opory v právních předpisech přehodnotily své stanovisko k zařazení zboží, a to takovým způsobem, že aplikovaná celní sazba činí zboží neprodejným, neboť na něj aplikuje clo určené pro jinou komoditu, v důsledku čehož je třeba předložení úředního povolení k dovozu takového zboží.

[5] Krajský soud obě věci spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 26. 11. 2009, čj. 22 Ca 144/2009 - 33, žaloby zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí přisvědčil celním orgánům, že postupovaly v souladu s čl. 68 písm. a) a b) celního kodexu, jestliže odběrem vzorků daného zboží a jejich analýzou ověřovaly, zda toto zboží odpovídá žalobcem uváděným údajům a také parametrům jím předložené ZISZ-DEM. Přitom bylo zjištěno, že dovážené zboží svým složením neodpovídá parametrům zboží, na které byla vydána závazná informace. Ve skutečnosti, že ke zkoumání složení zboží bylo užito nových vědeckých metod umožňujících přesnější analýzu, nelze podle krajského soudu spatřovat účelovou změnu postupu celních orgánů při sazebním zařazování zboží ani rozpor s platnou právní úpravou. Došlo toliko ke zpřesnění laboratorních metod zkoumání odebraných vzorků zboží. Krajský soud v tomto směru dále doplnil, že

povinností celních orgánů je postupovat v souladu se skutečným stavem věci, podle zjištěného reálného složení zboží a v tomto směru využít dostupných - zdokonalených - laboratorních metod, což logicky může v průběhu času vést ke změnám v sazebním zařazení daného zboží. Za situace, kdy pro přímé stanovení obsahu čajového extraktu nejsou stanoveny závazné analytické metody, je možné ověřovat jeho obsah pouze stanovením charakteristických složek. Skutečnost, že jiné členské státy Společenství setrvávají na dosavadním zařazení předmětného zboží, bez dalšího neznamená porušení čl. 2 celního kodexu, protože může vycházet právě z rozdílných laboratorních metod zkoumání odebraných vzorků zboží. Soud neshledal porušení zásady součinnosti. Žalobce byl řádně seznámen s výsledky laboratorních zkoušek i závěry celních orgánů a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit.

[6] Krajský soud ve svém rozhodnutí dále uvedl, že v případě zboží TEAMIX se nejedná o přípravek na bázi čaje, nýbrž je nutné jej považovat za směs aromatizovaného nebo barveného cukru v pevném stavu (sazební číslo 1701) a velmi malého množství čajového výtažku (sazební číslo 2101). Na základě všeobecného pravidla 3 b) pro interpretaci Harmonizovaného systému je třeba danou směs zařadit podle té látky, která dává směsi podstatný charakter, zde cukr v pevném stavu čísla 1701. Krajský soud s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že velmi malé množství čajového výtažku nezbavuje výrobek charakteru cukru aromatizovaného nebo barveného. Kritérium poměru jednotlivých složek směsi nemusí být sice vždy určující, ovšem v případě, kdy sacharóza tvoří 99,9 % (JSD 08CZ13650011523134) a 99,8 % (JSD 08CZ13650011525315) hmotnosti směsi, je obsah čajového extraktu z hlediska určování podstatných rysů směsi bezpředmětný. Nelze totiž rozumně předpokládat, že by tato jiná složka dávala směsi podstatnější rysy.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž předně uvedl, že se krajský soud nevypořádal s existencí dvou obsahově odlišných stanovisek, resp. metodických pokynů k sazebnímu zařazování směsí s čajovým extraktem, jednoho z Celního ředitelství Olomouc a druhého z Generálního ředitelství cel, které po určitou dobu existovaly souběžně. Celní úřad aplikoval metodiku Celního ředitelství Olomouc až do května 2008, kdy bez změny právní úpravy náhle změnil svůj postup. Celní orgány tak podle stěžovatele porušily jeho právo garantované v čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Tím, že tato změna v postupu nebyla opřena o konkrétní právní úpravu, jak stěžovatel ostatně již uvedl v žalobě, byl porušen § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Současně byl porušen § 2 odst. 2 daňového řádu, neboť celní orgány nepostupovaly v dostatečné součinnosti se stěžovatelem, což mělo za následek zjevnou nepředvídatelnost jejich rozhodování.

[8] Krajský soud se dle stěžovatele dále dostatečně nevypořádal s námitkou, že nelze pouhou úvahou správního orgánu dospět k „obvyklým“ parametrům čajového extraktu, na něž celní orgány poukazovaly ve vztahu k přítomnosti theobrominu a polyfenolů. Tímto postupem celní orgány porušily § 2 odst. 1 daňového řádu, neboť překročily meze správního uvážení, s nímž se krajský soud rovněž nevypořádal.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ve svých rozhodnutích vypořádal jak s existencí ZISZ DEM, tak i se stanoviskem Celního ředitelství Olomouc ze dne 23. 1. 2008, čj. 668/08-130100-22. K námitce stěžovatele ohledně metodiky Generálního ředitelství cel uvedl, že daný orgán v roce 2007 nevypracoval žádnou speciální metodiku k sazebnímu zařazování cukerných směsí. Ke změně došlo pouze ve smyslu zpřesnění laboratorních metod zkoumání odebraných vzorků zboží. V posuzovaných případech byly podkladem pro celní zařazení zboží protokoly o zkouškách. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že správní orgány porušily čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. K dalším stížním námitkám žalovaný uvedl, že institut ověřování celních prohlášení je upraven v čl. 68 až 75 celního kodexu. Není v rozporu s platnou právní úpravou, jestliže celní orgány v rámci hloubkové kontroly odeberou vzorek zboží a na základě výsledků provedené zkoušky zboží zařadí s ohledem na zjištěné hodnoty vypovídající o jeho skutečném složení odlišně, než jak navrhuje dovozce v celním prohlášení. V posuzovaném případě má závěr celních orgánů oporu v provedených rozborech vzorků zboží i v platné legislativě. Otázka sazebního zařazení zboží, i otázka použitých postupů při odebírání vzorků, byla v řízení dostatečně objasněna.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud považoval za vhodné se nejprve vyjádřit k samotné skutkové podstatě nastalého sporu mezi stěžovatelem a žalovaným správním orgánem. Stěžovatel v tomto směru považoval za nedostatečné vysvětlení otázky „obvyklých“ parametrů čajového extraktu. Právě v této souvislosti došlo proti názoru stěžovatele k zařazení zboží pod jiné sazební číslo.

[12] V daném případě bylo sporné, zda dovážené zboží, výrobek TEAMIX, stěžovatelem deklarované jako potravinářský přípravek na bázi výtažků z čajů - mělo být zařazeno do sazebního čísla 1701 „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu*“, konkrétně pak do podpoložky 1701 91 00 zahrnující látky uvedené v čísle 1701 “*s přísadou aromatických přípravků nebo barviva*, nebo do sazebního čísla 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*“, konkrétně pak do podpoložky 2101 20 92 zahrnující přípravky „*na bázi výtažků, trestí nebo koncentrátů z čaje nebo maté*“.

[13] Na tomto místě je vhodné odkázat na usnesení ze dne 17. 7. 2008, čj. 1 Afs 8/2007 - 106, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že při zařazování zboží podle celního sazebníku je třeba postupovat podle Všeobecných pravidel pro interpretaci

Harmonizovaného systému a vždy nejprve určit rozhodné číslo v rámci kapitol tohoto systému jako základní složku členění zboží. Podle všeobecného pravidla 1 má znění názvů tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter; pro zařazování je směrodatné znění čísel a poznámek k třídám a kapitolám, jakož i Všeobecných pravidel, pokud tato pravidla nejsou v rozporu se zněním uvedených čísel a poznámek. Danými čísly se rozumí ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám lze aplikovat až poté, co je určeno rozhodné číslo. Při zařazování směsí, jejichž složení odpovídá různým číslům ve smyslu pravidla 2b) Všeobecných pravidel, je třeba postupovat podle pravidla 3 a určit, zda se jedná o směs, která svým složením odpovídá specifickému popisu určitého čísla, či zda je třeba provést zařazení podle materiálu nebo komponentu dávajícího směsi podstatné rysy. V témže smyslu se k užití těchto interpretačních pravidel vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudcích ze dne 26. 10. 2006, C-250/05, ve věci *Turbon International*, Recueil, I-10531, bod 20; v rozsudku ze dne 11. 12. 2008, C-362/07 a C-363/07, ve věci *Kip Europe a další*, Recueil, s. I-9489, bod 49; v rozsudku ze dne 29. 4. 2010, C-123/09, ve věci *Roeckl Sporthandschuhe GmbH & Co. KG*, bod 32 a 33, nebo též generální advokát ve stanovisku předneseném dne 17. 7. 2008 ke spojeným věcem C-362/07 a C-363/07, bod 74 an.

[14] Je nepochybné, že ve věci nerozhoduje, jak bylo zboží označeno stěžovatelem. Samotná deklarace složení určitého druhu dováženého výrobku ještě neznamená, že výrobek skutečně obsahuje jednotlivé látky směsi v deklarovaném poměru a množství. Určující je skutečné - objektivně zjištěné - složení výrobku. S ohledem na shora nastíněná výkladová pravidla je při určování podstatných rysů směsi třeba zejména vycházet z hmotnostního podílu jednotlivých složek směsi. Přípravky na bázi výtažků, trestí nebo koncentrátů z čaje, podřaditelné do sazebního čísla 2101 celního sazebníku, jak ve vztahu k výrobku TEAMIX deklaroval stěžovatel, musí nést takové specifické vlastnosti, aby dávaly směsi určující charakter.

[15] V průběhu řízení byl zjištěn podstatný rozpor mezi deklarovaným složením výrobku a výsledky analýzy provedenými správním orgánem. Posuzovaný výrobek byl v celním prohlášení (JSD 08CZ13650011523134 a JSD 08CZ13650011525315) deklarován s hodnotami 98,60 % sacharózy a 1,40 % čajového extraktu. Na výrobek v takovém složení byla vydána i ZISZ-DEM. Složení směsí bylo podrobeno zkoumání celně technické laboratoře. Rozborem odebraných vzorků výrobku TEAMIX (viz protokol o zkoušce vzorku č. OL0190/08 ze dne 15. 5. 2008 a protokol o zkoušce vzorku č. OL0199/08 ze dne 27. 5. 2008) byl zjištěn obsah sacharózy v úrovni 99,9 % hm. v prvním a 99,8 % hm. v druhém případě, s velmi malým množstvím dalších přísad. Čajový extrakt je tvořen složkami jako je kofein, theobromin a polyfenolické látky (třísloviny). Jak vyplývá ze souvisejících stanovisek k sazebnímu zařazení zboží č. 266/2008 a č. 258/2008, v prvním vzorku nebyla jednoznačně prokázána přítomnost theobrominu a obsah polyfenolů byl 15 x nižší než je obvyklé pro deklarované množství čajového extraktu. Rovněž ve druhém vzorku nebyla jednoznačně prokázána přítomnost theobrominu a obsah polyfenolů ve vzorku byl též výrazně nižší, než je obvyklé pro deklarované množství čajového extraktu. Správnost obsahu uvedených listin nebyla v řízení vyvrácena nebo zpochybněna jinými shromážděnými důkazy.

[16] Podle shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je při sazebním zařazování zboží třeba vzít v úvahu zejména povahu zboží, přesně zjištěný podíl jednotlivých složek směsi, případně i její předpokládané či obvyklé užití. Tyto závěry korespondují rovněž s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, který jako rozhodující kritérium pro zařazení zboží do konkrétní položky a podpoložky považuje jeho objektivní charakteristiku, rysy a vlastnosti (srov. rozsudek ze dne 16. 7. 2009, C-56/08, ve věci *Pärlitigu OÜ v. Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus*, nebo rozsudek ze dne 4. 3. 2004, C 130/02, ve věci *Krings*, Recueil, s. I-2121). Při určování, zda je určitý výrobek možné zařadit pod položku 2101 nebo pod 1701 celního sazebníku, je ve smyslu interpretačního pravidla 3b) nutno posuzovat směs podle komponentu, který jí dává podstatné rysy; rozhodujícím je tedy určující charakter výrobku. Tou je v posuzovaných případech právě sacharóza. Takovým komponentem naopak nemůže být čajový extrakt, neboť jeho obsah ve směsi je v poměru k cukru zanedbatelný. Lze tedy přisvědčit žalovanému, že zjištěné velmi malé množství jednotlivých složek čajového extraktu nezbavuje posuzované zboží charakteru výrobku zařazovaných pod sazební číslo 1701 (*mutatis mutandis* srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, čj. 7 Afs 38/2007 - 124, rozsudek ze dne 14. 6. 2007, čj. 7 Afs 197/2006 - 80, rozsudek ze dne 20. 6. 2006, čj. 7 Afs 136/2004 - 64, nebo rozsudek ze dne 3. 8. 2006, čj. 7 Afs 36/2005 - 67).

[17] Stěžovatel považoval za nedostatečnou úvahu celních orgánů o obvyklých parametrech čajového extraktu. Určující složkou ve výrobku TEAMIX byla nepochybně sacharóza, jíž bylo ve zkoumaných vzorcích vždy nejméně 99,8 % hmotnostní složky. Úvodní poznámky ke kapitole 21 celního sazebníku neupřesňují konkrétní poměr jednotlivých komponent, tj. sacharózy a čajového extraktu, resp. jeho charakteristických složek. Skutečnost, že nejsou normativně určeny množstevní (minimální) hranice či proporcionální poměry jednotlivých složek přípravků zařazovaných do podpoložky 2101 20 92 kombinované nomenklatury, ovšem neznamená, že je přípustný jakýkoliv poměr a obsah jednotlivých složek. Hmotnostní podíl sice nelze považovat za jediné vodítko pro zařazení zboží, ovšem v posuzované směsi další zjištěné přítomné látky nelze považovat za takové komponenty, které by bylo možno považovat za podstatné rysy směsi, a které by tak byly způsobilé deklarovat správnost zařazení výrobku pod sazební číslo 2101.

[18] Z uvedeného je zjevné, že za zjištěného poměru jednotlivých komponent, jak byly zjištěny analýzou vzorků, že celní úřad postupoval správně, pokud zařadil TEAMIX mezi směsi čísla 1701 kombinované nomenklatury celního sazebníku, konkrétně pak pod podpoložku 1701 91 00 s doplňkovým kódem 00.

[19] Postup celních orgánů nelze považovat za překročení mezí správního uvážení ani za jsoucí v rozporu s čl. 2 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelem namítané správní uvážení není možné zaměňovat s hodnocením důkazů celními orgány, kterými byly v tomto případě zejména protokoly o zkoušce zboží vypracované celně technickou laboratoří. Nelze jej zaměňovat ani s postupem, který celním orgánům umožňuje relevantní právní úprava (zejména čl. 68 písm. b) celního kodexu) a který je plně v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se ke skutkově podobným případům. Důvodným není ani tvrzení stěžovatele, že se krajský soud se shora uvedenými námitkami nevypořádal, neboť z

jeho rozhodnutí jsou plně seznatelné důvody, pro které potvrdil správnost zařazení směsi pod sazební číslo 1701.

[20] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s existencí dvou stanovisek, resp. metodických pokynů k sazebnímu zařazování posuzovaného zboží, a sice Celního ředitelství Olomouc a Generálního ředitelství cel, které po určitou dobu existovaly souběžně, ačkoliv jsou odlišného obsahu. Nejvyšší správní soud má za to, že se krajský soud vypořádal s těmito doklady v rozsahu uplatněných žalobních námitek. Argumentace krajského soudu v tomto směru zcela správně směřovala k samotné podstatě sporu, a sice k rozdílnému sazebnímu zařazení zboží oproti předcházejícím dovozům na základě použití přesnějších laboratorních metod. K postupům při ověřování obsahu zboží se vyjádřil i žalovaný jak v napadených rozhodnutích, tak i ve vyjádření k žalobě. Ze zápisu z jednání na Generálním ředitelství cel dne 11. 6. 2008 byl stěžovatel informován, že na přelomu roku 2007 a 2008 nedošlo k žádným změnám s dopadem na danou oblast a nedošlo ani ke změně metodiky celní správy. Tak se stalo až v průběhu prvního pololetí roku 2008, kdy byly vypracovány nové postupy. V průběhu zmíněného jednání celní orgán nadto stěžovateli sdělil, že se pro nedostatek informací nemůže blíže vyjádřit ke konkrétním skutkovým okolnostem případu.

[21] Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas se změnou aplikační praxe celních orgánů, aniž by jí předcházela změna obecně závazných předpisů. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu, jenž v napadeném rozsudku vyslovil, že k rozdílnému sazebnímu zařazení předmětného zboží oproti předcházejícím dovozům nedošlo v důsledku změny právní úpravy, „nepředvídatelné“ změny jejího výkladu či metodiky celní správy, ale v důsledku použití přesnějších laboratorních metod směřujících k náležitému zjištění skutečného skutkového stavu věci. Žalovaný zdůvodnil, že dříve prováděná metoda analýzy neumožnila určení obsahu a proporcionálních poměrů složek čajového extraktu a jejich reálných poměrů, což se následně ukázalo jako zásadní požadavek při hodnocení a zatřídění předmětného zboží do příslušné nomenklatury celního sazebníku. Ke změně sazebního čísla tedy skutečně nedošlo na základě změny relevantních právních předpisů, zejména pak legislativní změnou celního sazebníku ve vztahu k posuzování zařazování směsí, ale naopak se tak stalo díky zpřísnění nároků v metodách ověřování složení deklarovaného druhu zboží, a to právě za účelem dodržování předmětné celní legislativy.

[22] Celní orgány musí v rámci celního dohledu, který je jedním z hlavních předmětů jejich činnosti, vždy využívat takových prostředků, které pomohou co nejlépe naplnit cíle probíhajícího celního řízení, a sice zajištění výběru cla v řádné výši skrze přesvědčení se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení. K zajištění zákonnosti v celním řízení slouží mimo jiné možnost celních orgánů, daná v čl. 68 celního kodexu, se kontrolou zboží přesvědčit o pravdivosti údajů uvedených v celním prohlášení. Ve zpřesnění či rozšíření kontroly vzorku nelze spatřovat postup v rozporu s příslušnými celně právními předpisy. Celní kodex, potažmo celní zákon, přitom nevylučuje podrobit analýze ani takový druh zboží, který je doložen závaznou informací o sazebním zařazení, a to proto, aby mohlo být deklarováno, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci o sazebním zařazení zboží. Analýzou vzorku bylo přitom zjištěno, že předkládaný výrobek TEAMIX svým složením neodpovídá

parametrům zboží uvedeného v ZIZS/DEM ve vztahu k předchozím dovozům takto označeného výrobku. Za takové situace se pak stěžovatel nemohl dovolávat závazné informace ve vztahu ke zkoumanému zboží.

[23] Nejvyšší správní soud tudíž přisvědčuje žalovanému i krajskému soudu, že k zařazení předmětného zboží pod jiné sazební číslo nedošlo s ohledem na změnu platné úpravy, neboť ta skutečně zůstala v rozhodné době beze změny. Nestalo se tak ani bezdůvodným a protiprávním postupem celních orgánů, ale na základě zpřesnění zkoumání jednotlivých komponentů směsi, které byly užity při realizaci prostředků celního dohledu. K možnosti zařazení zboží do jiného sazebního čísla není třeba toliko změna obecně závazných právních předpisů, ale může se tak stát i na základě zdokonalení či zpřísnění metod zkoumání odebraného vzorku, tak jak se stalo i v nyní posuzovaném případě. Daný postup celních orgánů jednoznačně směřuje k naplnění zásady legality stanovené v § 2 odst. 1 daňového řádu, jejíž porušení stěžovatel v kasační stížnosti nedůvodně namítal. Jak žalovaný, tak i krajský soud ve svých rozhodnutích uvedli, že zákonnost postupu celního orgánu při celním dohledu je dána zejména v čl. 68 písm. b) celního kodexu. S ohledem na řečené je proto zřejmé, že postup celních orgánů nemohl představovat porušení či zásah do ústavně garantovaných práv zakotvených v čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. V rozšíření metod zkoumání směsi nelze spatřovat ani zjevnou nepředvídatelnost rozhodovacích postupů celních orgánů, která by mohla zasáhnout do správnosti správních rozhodnutí. Vydání dodatečných platebních výměrů nemohlo být pro stěžovatele překvapivé.

[24] Nepochybně i v celním řízení platí zásada vzájemné součinnosti mezi celními orgány a subjektem, o jehož věc se jedná, vyjádřená v § 2 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně nekonkretizoval, v čem přesně mu měla být součinnost ze strany celního orgánu odepřena. Směřuje-li tato kasační námitka, a to se zřetelem na odkaz na čl. IV žaloby, k tvrzení, že stěžovatel byl na ústním jednání dne 24. 1. 2008 celním úřadem informován o tom, že mu budou včas oznámeny veškeré změny v postupu celních orgánů ve vztahu k výrobku TEAMIX, pak je třeba uvést, že takto vyjádřený příslib nelze ze záznamu z daného ústního jednání seznat, jak ostatně konstatoval i krajský soud. S ohledem na obsah jednotlivých listin založených ve správním spisu nelze dospět k závěru ohledně porušení této zásady. Stěžovatel byl již v průběhu řízení řádně seznámen s výsledky rozboru vzorků i dalšími úkony činěnými celními orgány, a při respektování této zásady mu bylo umožněno se vyjádřit k výsledkům ověřování; během správního řízení došlo k ústnímu jednání s celním orgánem i na základě požadavku stěžovatele.

[25] S ohledem ke shora uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné a přitom sám neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[26] Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné

úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 18. dubna 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu