



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. M. H.**, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 11, o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2003, č. j. 38 Ca 66/2002 - 63,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci, k rukám jeho advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279,30 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2003, č. j. 38 Ca 66/2002-63. Stěžovatel rozhodnutím ze dne 19. 11. 2001, zn. 14272-56/01-03 zamítavě rozhodl o odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Benešov (dodatečný platební výměr) ze dne 8. 8. 2001, zn. BN 5800/01-V56 o dodatečném vyměření celního dluhu v celkové částce 33 833 Kč (z toho DPH v částce 33 833 Kč). Toto zamítavé rozhodnutí pak bylo Městským soudem v Praze kasační stížností napadeným rozsudkem zrušeno a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v zařazení zboží (výrobku) pod názvem „dialyzátor“ do nesprávné podpoložky kombinované nomenklatury, rozuměno přílohy č. 1 nařízení vlády č. 318/1999 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) a v nesprávné aplikaci vysvětlivek a poznámek ke kapitole 90 tzv. kombinované nomenklatury používané celním sazebníkem.

Stěžovatel v kasační stížnosti ve shodě se svým napadeným rozhodnutím a tvrzením v řízení před Městským soudem v Praze uvádí, že předmětné zboží je speciálním typem filtru, sestávajícím především z polopropustné membrány, kterou prochází kapalina difúzí, čímž jsou oddělovány koloidní částice z kapalin. Z hlediska fyzikálního se jedná v podstatě o osmotickou filtraci mezi dvěma kapalinami (krev + dialyzační kapalina), neodborně tekutinami, tzv. očistný proces – obecný termín pro osmotickou reakci. Dialyzační látka (kapalina) prochází spolu, přesunem přes filtrační membránu, která je propustná jedním směrem. Zboží „dialyzátor“ pracuje na principu osmotického tlaku, jehož působením jsou při průtoku krve přes stěny vláken absorbovány škodliviny obsažené v krvi pacienta. Dialyzátor se napojuje na přístroje (dialyzační přístroje čísla 9018 HS, které určují tlaky průtoku krve a ostatní veličiny pacienta). Stěžovatel setrvává na tom, že dialyzátory pro hemodialyzační techniku jsou bezpochyby součástí kompletní umělé ledviny, která jako celek patří do podpoložky 90 18 90 30 kombinované nomenklatury, avšak nelze ji zařadit do této podpoložky, jelikož úvodní poznámka 2 a) ke kapitole 90 stanoví, že části, součásti a příslušenství, které jsou výrobky zahrnutými do kteréhokoliv čísla této kapitoly nebo kapitol 84, 85, a 91 (vyjma čísel 8485, 8548 a 9033) se zařadí do jejich příslušného čísla nezávisle na strojích, přístrojích nebo nástrojích, pro které jsou určeny. Stěžovatel tvrdí, že tuto poznámku, která je obligatorní a je tak právním poutem „vinculum iuris“, je nutno aplikovat na takové výrobky, které jsou součástí jakéhokoliv výrobku kapitoly 90, tedy i kompletní umělé ledviny. K tomu stěžovatel dodává, že použitím právě této poznámky pro zařazení „dialyzátoru“, tedy části, součásti a příslušenství umělé ledviny, je plně v souladu se Všeobecným pravidlem č. 1 k interpretaci Harmonizovaného systému, které stanoví, že 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. Dle názoru stěžovatele nebylo nutno do celního sazebníku nic nového včleňovat, neboť položka 84 21 29 zde již byla uvedena a zařazení zboží bylo možné dle obecně závazných norem jako je nařízení vlády, kterým se vydává celní sazebník a za použití v něm obsažených Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a úvodních poznámek ke kapitole 90. Shledává jako věcně nesprávné posouzení dováženého zboží soudem současně s jeho právními otázkami o zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury, a to i s ohledem na konečné použití výrobku ve zdravotnictví, které sleduje pouze uplatnění snížené sazby DPH. Celní orgány jsou povinny při posuzování zboží postupovat podle speciální právní normy, kterou je zákon č. 13/1993 Sb. celní zákon, ve znění pozdějších právních předpisů, který v ustanovení § 2 písm. d) upřesňuje, že pro účely tohoto zákona se rozumí zbožím veškeré věci movité a elektrická energie uvedené v kombinované nomenklatuře celního sazebníku. V ustanovení § 58 citovaného zákona je uvedeno, že sazební zařazení zboží je především určeno a) podpoložkou kombinované nomenklatury, nebo b) podpoložkou jiné nomenklatury uvedené v ustanovení § 57 odst. 1 písm. b) celního zákona. Zásadou objektivního rozhodování o zařazování zboží je proto nezávislost na výši cla a daní a na ostatních tarifních opatřeních. Skutečnost, že dialyzátory jsou od 1. 7. 2001 zatíženy sníženou sazbou DPH, nemůže mít vliv

na zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury (8 míst). To, že předmětnému zboží byla od 1. 7. 2001 přiznána snížená sazba DPH neznámá, že zařazovat ho do položky 84 21 29 lze až od tohoto data, neboť zákon o DPH není rozhodný pro zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury. Za nesprávný názor stěžovatel pokládá tvrzení soudu o legitimnosti postupu žalobce při zařazení zboží do čísla 9018. V podpoložce 90 18 90 30 kombinované nomenklatury je uvedeno: „Přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje), proto odůvodnění zařazení „dialyzátoru“ jako části dialyzačního přístroje v čísle 90 18 poznámkou 2a) ke kapitole 90 je věcně nesprávné. Je v ní uvedeno, že části, součásti a příslušenství, které jsou výrobky zahrnutými do kteréhokoliv čísla této kapitoly nebo kapitol 84, 85, nebo 31 (vyjma čísel 8485, 8548 nebo 9033) se zařadí do jejich příslušného čísla nezávisle na strojích a přístrojích nebo nástrojích, pro které jsou určeny. Stěžovatel tvrdí, že není tedy pochyb o tom, že dialyzátor je podle složení a funkce přístrojem pro filtrování nebo čištění kapalin ostatním, tedy takovým přístrojem, jež jsou uvedeny v kapitole 84, čísle 8421 a znění podpoložky 84 21 29 90 kombinované nomenklatury. Výrobek (dialyzátor) je přístrojem kapitoly 84 HS a je poznámkou 2a) ke kapitole 90 HS vyloučen. Nelze tedy použít pravidlo 3a), jež stanoví, že číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem, s tvrzením, že toto pravidlo rozvádí znění poznámky 2a). Toto tvrzení soudu považuje stěžovatel za závažné porušení právních pravidel pro zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury.

Stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že žalobce mohl předmětné zboží s použitím všeobecných pravidel pro interpretaci harmonizovaného systému a úvodních poznámek ke kapitole 90 a znění čísla 8421 a podpoložky 84212990 zařadit již v roce 2000 dle platného celního sazebníku Z úvodní poznámky 2b) ke kapitole 90 vyplývá, že tato se vztahuje na výrobky (části, součásti a příslušenství) vyjma těch, které jsou uvedeny v poznámce 2a).

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek pokládá za správný a jeho odůvodnění je přesvědčivé, proto plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku s tím, že ve věci nenavrhuje provedení žádných důkazů a souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání. Současně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a žalobci přiznal náklady právního zastoupení ve výši 3 500 Kč.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že kasační stížnost důvodná není.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Rozhodnutí Celního úřadu Benešov, zn. BN 5800/01-V56 ze dne 8. 8. 2001 (dodatečný platební výměr na clo a poplatky vyměřené při dovozu zboží rozhodnutím v celním řízení ev. č. JCD 11766160-01643-9, ref. č. 39200; V. S. 6616001634) ve své výrokové části vyměřuje následující: celní úřad Benešov (dále jen CÚ Benešov) na základě ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen daňový zákon), vyměřuje fyzické osobě podnikající na základě živnostenského oprávnění, ing. M. H., vystupujícího pod obchodním jménem ing. M. H.1 – E., J.u P. 59 (dále jen „deklarant“) celkovou částku k úhradě: 33 833 Kč (z toho DPH v částce 33 833 Kč).

Výklad obsažený ve Vysvětlivkách k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, v Seznamu názorů Výboru pro Harmonizovaný systém i v návodech vydaných Výborem pro Harmonizovaný systém a v jeho doporučeních v rámci řešení sporů je adresován smluvním stranám úmluvy, není závazný pro jednotlivce a nelze zde vycházet ze zásady, že neznalost práva neomlouvá. Žalobce se tedy při zařazování dialyzátorů do

podpoložky kombinované nomenklatury nemohl těmito vysvětlivkami řídit; naopak byl povinen postupovat podle pravidel obsažených v celním sazebníku. Pokud smluvní strany chtějí zajistit, aby výklad podávaný jejich vnitrostátními orgány aplikujícími ustanovení úmluvy byl v souladu s výkladem podávaným orgánem úmluvy, musí tak učinit cestou recepce do národního právního řádu; jednou z cest, jak toho lze dosáhnout, je i možnost předvídaná v článku 3 odst. 3 Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně.

Týž závěr platí i o rozhodnutí Výboru pro harmonizovaný systém při Světové celní organizaci z května 1999, následně v lednu 2000 oficiálně publikovaném ve schváleném doplňku Seznamu názorů Výboru pro harmonizovaný systém z 24. zasedání Výboru, podle něhož se dialyzátory pro hemodialyzační přístroje zařazují podle poznámky 2 a) ke kapitole 90 do položky 8421 29 Harmonizovaného systému. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem Městského soudu v Praze, že již s ohledem na časové souvislosti nemohl zákonodárce toto rozhodnutí recipovat do celního sazebníku pro rok 2000. Zákonodárce na toto rozhodnutí zareagoval, avšak teprve v roce 2001, a navíc nikoliv novelizací celního sazebníku, ale novelizací zákona o dani z přidané hodnoty, provedenou zákonem č. 141/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Zákon č. 141/2001 Sb. v článku IV. bodu 2. novelizoval přílohu č. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, obsahující seznam zboží podléhající nižší sazbě daně tak, že za položku „ex 8421 21 – Domácí přístroje na úpravu vody a malé čistírny odpadních vod“ vložil novou položku „ex 8421 29 - Dialyzéry pro přístroje pro dialýzu krve“. Tímto počinem zákonodárce jednak vyjádřil vůli, aby dialyzátory, coby součásti přístroje na dialýzu ledvin, byly stejně jako celé tyto přístroje i nadále zatíženy sníženou pětiprocentní sazbou daně z přidané hodnoty; jednak nepřímo novelizoval celní sazebník: pozdější právní norma primární právní síly stanovila, že se dialyzéry pro přístroje pro dialýzu krve zařazují do položky 8421 29, čímž nepřímo změnila právní normu dřívější a navíc sekundární (podzákonné) právní síly. S ohledem na právní zásadu *lex retro non agit* však mohl zákon č. 141/2001 Sb., jenž nabyl účinnosti až 1. července 2001, nepřímo novelizovat teprve celní sazebník pro rok 2001, vydaný nařízením vlády č. 441/2000 Sb., a nikoliv celní sazebník pro rok 2000, kdy žalobce dovezl zboží a učinil celní prohlášení.

Stěžovateli nelze dát za pravdu, že dialyzátory pro hemodialyzační techniku na jedné straně bezpochyby jsou součástí kompletní umělé ledviny, která jako celek patří do podpoložky 9018 90 30 kombinované nomenklatury, avšak na druhé straně je do této podpoložky nelze zařadit, neboť to vylučuje poznámka 2 a) ke kapitole 90, podle níž části, součásti a příslušenství, které jsou výrobky zahrnutými do této kapitoly nebo do kapitol 84, 85 a 91 (vyjma čísel 8485, 8548 a 9033) se zařadí do jejich příslušného čísla nezávisle na strojích, přístrojích nebo nástrojích, pro které jsou určeny. V hypotéze pravidla vyjádřeného v poznámce 2 a) je zahrnuta podmínka, že musí jít o takovou část, součást nebo příslušenství strojů, přístrojů nebo výrobků kapitoly 90, která je výrobkem zahrnutým do kteréhokoliv čísla této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (vyjma čísel 8485, 8548 nebo 9033). Při hledání odpovědi na otázku, zda určitý výrobek je či není zahrnut do kteréhokoliv čísla kapitoly 90, nelze odhlížet od všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému 3 a), podle něhož číslo, které obsahuje nespécifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem, jak argumentuje stěžovatel. Citované pravidlo má obecnou povahu, a proto se uplatní všude tam, kde jeho aplikace není zcela nebo zčásti vyloučena některým pravidlem zvláštním; takové pravidlo však v poznámkách ke kapitole 90 či ke kapitole 84 obsaženo není. Popis čísla 9018 „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje, jakož i přístroje ke zkoušení zraku“ je především s ohledem na funkční určení dialyzátoru, jakož i s ohledem na znění

podpoložky 9018 90 30 „Přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)“, zcela evidentně specifitějším popisem než popis čísla 8421, který zní: „Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů“, dále zněním podpoložky 8421 29 90, do níž by podle názoru stěžovatele měl být dialyzátor zařazen, upřesněný jako „stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin: ostatní: ostatní“. Již z tohoto důvodu by číslo 9018 mělo přednost před číslem 8421.

Dále je nutno poukázat na to, že pro použití pravidla 2 a) kapitoly 90 vůbec nejsou splněny podmínky stanovené v jeho hypotéze: aby určité zboží mohlo být zařazeno do čísla 8421, muselo by jít o „stroj“ či „přístroj“ k filtrování nebo čištění kapalin. Za stroj či přístroj však není dialyzátor možno považovat, neboť – což je mezi účastníky nesporné – je pouhou a výhradní součástí přístroje pro dialýzu ledvin, která sama o sobě nemá žádné využití. Na dialyzátor tak naopak dopadá poznámka 2 b) ke kapitole 90, podle níž se ostatní části, součásti nebo příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly, které jsou výhradně nebo zejména určeny pro určitý stroj, přístroj nebo nástroj anebo pro více strojů, přístrojů nebo nástrojů téhož čísla (též strojů, přístrojů nebo nástrojů čísel 9010, 9013 a 9031), vyjma těch, které jsou uvedeny v poznámce 2 a), zařadí do čísla odpovídajícího těmto strojům, přístrojům nebo nástrojům. Dialyzátor, jakožto výhradní součást přístroje pro dialýzu ledvin, se tedy zařadí do stejného čísla jako tento přístroj, tj. do čísla 9018 a podpoložky 9018 90 30 jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje, jakož i přístroje ke zkoušení zraku: ostatní nástroje a přístroje: přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)“.

Stěžovatel rovněž v kasační stížnosti poukazoval na pravidlo 1 všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, podle něhož mají názvy tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter, přičemž pro právní účely jsou pro zařazování zboží směrodatná znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám nebo kapitolám, jakož i všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, nestanoví-li znění čísel a poznámek ke třídám nebo kapitolám jinak. Skutečnost, že názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter, podle názoru Nejvyššího správního soudu neznamena, že by pro zařazování zboží byly zcela bez významu; takový závěr se přiči 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 subsystémě prvků, které se vyznačují určitými společnými znaky, jež je odlišují od jiných subsystémů tohoto systému. Jestliže je kapitola 90 nazvána „Nástroje a přístroje optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické; jejich části, součásti a příslušenství“, má adresát tohoto systému – v souladu s „orientační“ povahou citované rubriky – právo předpokládat, že také do této kapitoly více než pětisetstránkového celního sazebníku budou součástí lékařských přístrojů skutečně zařazovány; nelze naopak vyžadovat, aby předpokládal, že součásti lékařských přístrojů budou řazeny do kapitoly 84, nazvané „Jaderné reaktory, kotle, stroje a mechanická zařízení; jejich části a součásti“. Vzhledem k tomu, že „směrodatné“ znění čísel a poznámek v souzeném případě tento výchozí předpoklad nijak nevyvrací, ale naopak potvrzuje [viz poznámka 2 b) ke kapitole 90], je třeba závěr o zařazení dialyzátorů do podpoložky 9018 90 30 považovat za věcně správný.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Městského soudu v Praze je správné, a kasační stížnost jako nedůvodnou proto zamítl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Žalobce požadoval, aby mu soud přiznal náklady právního zastoupení ve výši 3 500 Kč, tedy ve výši, kterou stanoví § 11 vyhlášky č. 484/2000 Sb., kterou se stanoví paušální sazby výše odměny za zastupování účastníka advokátem nebo notářem při rozhodování o náhradě nákladů v občanském soudním řízení a kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soudní řád správní však upouští od paušálních sazeb výše odměny za zastupování účastníka advokátem, neboť v § 133 stanoví, že pouze u řízení zahájených před nabytím jeho účinnosti se odměna stanoví podle dosavadních předpisů, tj. podle vyhlášky č. 484/2000 Sb., pokud jde o řízení zahájená po 1. 1. 2001. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě u krajského soudu, neboť to je skončeno nabytím právní moci rozhodnutí, ale je novým řízením o mimořádném opravném prostředku, jež je zahájeno dnem, kdy kasační stížnost dojde soudu, který napadené rozhodnutí vydal, nebo Nejvyššímu správnímu soudu (§ 32 ve spojení s § 106 odst. 4 s. ř. s.). V souzené věci bylo řízení o kasační stížnosti zahájeno 22. dubna 2003, a proto se výše odměny za zastupování advokátem určí podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu; podle tohoto předpisu náleží advokátu za jeden úkon právní služby, spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti, když k převzetí zastoupení došlo již dříve, odměna ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d)] a náhrada hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3), celkem tedy 1 075 Kč. Protože zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.); částka daně, vypočtená dle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 204,30 Kč. Celkem jeho náklady činí 1279,30 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. 7. 2004

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu