



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízдила a soudkyň JUDr. Brigity Chrástilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: S., s. r. o.**, zastoupen JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem, se sídlem Matiční 730/3, Ostrava – Moravská Ostrava, proti **žalovanému: Celní ředitelství Olomouc**, se sídlem Blanická 19, Olomouc, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 9. 2002, č. j. 5859/02-21, č. j. 5859/02-21-1 a č. j. 5859/02-21-2, ve věci propuštění zboží do režimu volného oběhu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 498/2002 - 31 ze dne 25. 9. 2003,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci na nákladech řízení částku 4343,50 Kč, a to do pěti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Radka Hudečka, se sídlem Matiční 730/3, Ostrava.

Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě zrušil shora uvedeným rozsudkem pro nezákonnost rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc (dále „stěžovatel“) vydaná dne 9. 9. 2002, č. j. 5859/02 - 21, č. j. 5859/02 - 21 - 1 a č. j. 5859/02 - 21 - 2. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, proti rozhodnutím Celního úřadu Olomouc ze dne 3. 7. 2002, č. j. 41361022 - 06364 - 2, č. j. 41361022 - 06440 - 3 a č. j. 41361022 - 06643 - 6. Uvedenými rozhodnutími rozhodl Celní úřad Olomouc o nepropuštění zboží do režimu volného oběhu, neboť dospěl k závěru, že podpoložka zboží v celním prohlášení byla deklarována nesprávně.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal kasační stížnost, ve které navrhuje jeho zrušení. Předně konstatuje, že Česká republika je vázána Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a protokolem o její změně, a to nejen jejím obsahem, tedy všeobecnými pravidly, poznámkami ke třídám, kapitolám a podpoložkám, ale i vysvětlujícími poznámkami a návody uvedenými ve Vysvětlivkách k Harmonizovanému systému a seznamu názorů Světové celní organizace. V kasační stížnosti stěžovatel dále uvádí, že v dané věci je podstatou sporu otázka správného sazebního zařazení zboží „cukrářská směs s příchutí lékořice, s obsahem sacharózy nad 10 %“, přičemž za klíčový považuje postup při aplikaci Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „interpretační pravidla“). Stěžovatel namítá, že Krajský soud v Ostravě tato interpretační pravidla nesprávně aplikoval. Tato nesprávná aplikace spočívá podle jeho názoru v tom, že bylo použito interpretační pravidlo č. 1 namísto interpretačního pravidla č. 3b. Konstatuje, že Harmonizovaný systém a následně i Kombinovaná nomenklatura má svou určitou hierarchii, kterou je nutno dodržet. To znamená, že nejdříve je nutno rozhodnout, do kterého ze čtyřmístných čísel má konkrétní směs patřit vzhledem k jejímu základnímu charakteru a teprve poté lze posuzovat zařazení do určité položky a podpoložky v tomto čísle. Nelze proto upřednostňovat znění položek a podpoložek před zněním čísla nebo je stavět na stejnou úroveň. Poukazuje na to, že soud jednoznačně nevysvětlil, proč posoudil předmětný výrobek jako výtažek z lékořice s obsahem sacharózy vyšším než 10% a ne jako sacharózu s nepatrným obsahem lékořice. Stěžovatel tak zastává názor, že výtažek, který obsahuje sacharózu, je něco jiného než cukr (sacharóza) obsahující výtažek z lékořice. Na závěr uvádí, že daný výrobek lze zařadit na první pohled do dvou čísel, takže nezbyvá nic jiného, než použít interpretační pravidla 2b) a 3b).

Ze správního a soudního spisu bylo zjištěno, že stěžovatel obsahově shodnými rozhodnutími zamítl odvolání žalobce proti opět obsahově shodným rozhodnutím Celního úřadu Olomouc. Těmito rozhodnutími Celní úřad Olomouc rozhodl, že se zboží „cukrářská směs s příchutí lékořice s obsahem sacharózy nad 10 %“ uvedené v celním prohlášení ref. č. 932001 (odst. 7 deklarace), ref. č. 932002 (odst. 7 deklarace) a ref. č. 932003 (odst. 7 deklarace) nepropouští do režimu volného oběhu. Důvodem pro tato rozhodnutí byla skutečnost, že při ověřování správnosti údajů v celních prohlášeních dospěl celní úřad k závěru, že uvedené zboží nemá být zařazeno do podpoložky č. 17049010, nýbrž do podpoložky 17019100 (třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu).

Proti těmto rozhodnutím Celního úřadu Olomouc podal žalobce odvolání k Celnímu ředitelství Olomouc, který je shora uvedenými rozhodnutími zamítl. V odůvodnění svých rozhodnutí stěžovatel uvedl, že Celně technickou laboratoří Olomouc bylo zjištěno, že vzorek, který byl ze zboží odebrán, je čistá sacharóza s přídavkem extraktu z lékořice. Průměrné složení směsi bylo popsáno jako cca 1,2 % hmotnostních extraktu z lékořice, 98,6 % hm sacharózy a zbytkové vlhkosti. Dalším podkladem pro rozhodnutí byl i Protokol o zkoušce, kterou na žádost žalobce provedla Zkušební laboratoř AROCO, spol. s r. o., která rovněž potvrdila přítomnost kyseliny glycyrrhizinové ve velmi malém množství. Podotýká, že tato kyselina není lékořicovým extraktem, nýbrž pouze jedna z látek, která se v lékořicovém extraktu nachází. Dále uvádí, že daný výrobek nelze zařadit do podpoložky 17049010 00, neboť bylo nutné postupovat podle interpretačního pravidla č. 3b.

Proti každému z rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Soud usnesením ze dne 24. 9. 2003, č. j. 22 Ca 498/2002 - 25, spojil řízení

o jednotlivých žalobách dosud vedené pod sp. zn. 22 Ca 498/2002, sp. zn. 22 Ca 499/2002 a sp. zn. 22 Ca 500/2002 ke společnému projednání s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 22 Ca 498/2002. Rozsudkem ze dne 25. 9. 2003, č. j. 22 Ca 498/2002 - 31, Krajský soud v Ostravě uvedená rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu přikázal k dalšímu řízení. V odůvodnění uvádí, v daném případě se jedná o směs dvou látek, a to sacharózy (98 - 99%) a výtažku z lékořice (1 - 2%). Soud dospěl k závěru, že v daném případě nebylo důvodu postupovat podle interpretačního pravidla č. 3b, neboť dovážené zboží zcela splňovalo charakteristiku podpoložky 17049010. Dále konstatoval, že v daném případě nevznikla situace, že by zboží mohlo být zařazeno do dvou nebo více podpoložek. Krajský soud dále dovozuje, že i z poznámky 1 písm. a) ke kapitoly 13 jednoznačně vyplývá, že výtažky lékořicové obsahující více než 10% hmotnostní sacharózy lze zařadit do položky 170490 a do podpoložky 17049010. Podle názoru krajského soudu tak Celní úřad Olomouc i stěžovatel nesprávně zařadili dovážené zboží do podpoložky 17019100.

Stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), a kasační stížnost je tak podána osobou oprávněnou. Kasační stížnost byla podána do dvou týdnů od doručení rozsudku krajského soudu a byla tedy podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel kasační stížností míří na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud shledává kasační stížnost přípustnou.

Nejvyšší správní soud po zjištění, že kasační stížnost je podána včas a že je přípustná, přezkoumal napadený rozsudek včetně řízení, které mu předcházelo, na základě důvodu v kasační stížnosti obsaženém (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Přitom neshledal vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Skutkový stav nebyl mezi účastníky sporný, a proto Nejvyšší správní soud vyšel ze skutkového stavu, jak jej zjistil Krajský soud v Ostravě v napadeném rozhodnutí.

Podle § 56 odst. 1 a 2 zákona č. 13/1993, celní zákon, ve znění účinném k 9. 9. 2002 (dále jen „celní zákon“) platí, že vznikl-li celní dluh, vyměřuje se clo podle sazeb stanovených celním sazebníkem ze základu stanoveného celním zákonem. Celní sazby a měrné jednotky celního sazebníku stanoví a celní sazebník vydává vláda nařízením. Podle § 57 odst. 1 celního zákona obsahuje celní sazebník mimo jiné i kombinovanou nomenklaturu zboží, přičemž je zařazení zboží podle § 58 písm. a) tohoto zákona určeno podpoložkou kombinované nomenklatury. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že pro danou věc je rozhodný celní sazebník vydaný nařízením vlády č. 480/2001 Sb. Podle § 1 tohoto nařízení se clo z dováženého zboží vyměřuje podle sazeb stanovených celním sazebníkem uvedeným v příloze č. 1 k tomuto nařízení, není-li dále stanoveno jinak.

Celní sazebník používá 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. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval, při zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku (§ 58 zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona) je třeba vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak,

jak to vyplývá ze znění bodu 1, všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému; čísla se přitom míní právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky ke třídě lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla, a to postupně, tj. poznámku uvedenou na druhém místě lze aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené na místě prvním (k tomu srov. rozsudek publikovaný pod č. 628/2005 Sb. NSS).

Podle v pořadí bodu 1. všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (bod II. Úvodu k celnímu sazebníku) má znění názvů tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter. Pro zařazování je však směrodatné znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám nebo kapitolám, jakož i následujících pravidel, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.

V daném případě jde o spor, zda je možné cukrářskou směs s příchutí lékořice s obsahem sacharózy nad 10 % *prima facie* zařadit pod jedno či více čísel. Jak bylo výše uvedeno, jedná se v tomto případě o směs dvou látek, která obsahuje 98 – 99 % sacharózy a 1 % výtažku z lékořice. Podle krajského soudu tato směs zcela splňuje charakteristiku uvedenou pouze v jediném čísle, a to v 17049010. Tato podpoložka přitom zní: „Výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostní sacharózy, bez přísad jiných látek“. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že předmětnou směs lze *prima facie*, tj. na první pohled, zařadit pod uvedené číslo. Dovážené zboží zcela splňovalo charakteristiku uvedenou v tomto čísle a podpoložce, neboť neobsahovalo žádnou další látku a obsah sacharózy rovněž odpovídal vymezenému rozpětí, které je určeno toliko spodní hranicí (10 %). Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že znění podpoložky 17049010 zcela odpovídá dováženému zboží, nelze přisvědčit stěžovateli, že by z odůvodnění napadeného rozsudku nebylo zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak rozhodl.

Jak bylo již shora citováno z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jednotlivé body Všeobecných pravidel pro interpretaci harmonizovaného systému musí být aplikovány v pořadí od bodu 1. dále, v následujícím pořadí a bez jakéhokoliv nepřipustného pomíjení úvodního pravidla. To znamená, že pokud podle bodu 1 pravidel názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter a pro právní posouzení je závazné znění čísel a odpovídající poznámky ke třídám a kapitolám, pak nelze při existenci znění čísla podpoložky 1704901000 s označením druhu zboží „Výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostní sacharózy bez přísad jiných látek“ a vztahující se poznámky č. 1 písm. a) kapitoly 13 celního sazebníku provést zařazení deklamovaného zboží do čísla podpoložky 1701910000, tj. označením „surový cukr s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“. Citovaná poznámka výslovně vylučuje výtažky lékořicové, obsahující více než 10% hmotnostní sacharózy nebo upravené jako cukrovinky z čísla 1302 a výslovně odkazuje na číslo 1704. Tato poznámka má v duchu uvedených zásad o zařazování zboží přednost před ostatními poznámkami i před dalšími všeobecnými pravidly.

Z těchto důvodů proto nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že bylo možné na první pohled zařadit posuzované zboží do dvou čísel a pak postupovat podle bodu 2 písm. b) a bodu 3 písm. b) Všeobecných pravidel.

Krajský soud v Ostravě proto nepochybil, když ve svém rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel postupoval v rozporu se zákonem, když žalobcem dovezené zboží zařadil do podpoložky čísla 17019100 celního sazebníku, pod které toto zboží podle pravidel celního sazebníku zařadit nelze, a když žalobou napadená rozhodnutí pro nezákonnost spočívající

v nesprávném právním posouzení věci zrušil a současně vyslovil, že věc se vrací stěžovateli k dalšímu řízení.

K souzené věci bylo nezbytné přistupovat i z hlediska základních zásad právního státu, především zásady vše je dovoleno, co není zákonem zakázáno, jakož i zásady právní jistoty. Zásada vše je dovoleno, co není zákonem zakázáno, je normativně vyjádřena v článku 2 odst. 4 Ústavy a v článku 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) tak, že každý (resp. podle Ústavy občan) může činit, co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. S tím souvisí ústavní princip uvedený v článku 4 odst. 1 Listiny, podle něhož mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Pramenem objektivního práva v České republice jsou zákony (jednoduché či ústavní), případně podzákonné právní předpisy či mezinárodní smlouvy kvalitativně specifikované v článku 10 Ústavy. Pramenem vnitrostátního objektivního práva nejsou rozhodnutí, stanoviska, vyjádření, vysvětlení nebo jiné úkony orgánů mezinárodních organizací. K tomu, aby byly vnitrostátně závazné, je nezbytná jejich recepce buď prostřednictvím transformace (doslovným přenosem normy mezinárodního práva do práva vnitrostátního), nebo adaptace (obsahový přenos) či inkorporace (vtažení normy mezinárodního práva do vnitrostátního právního řádu, tj. stanovení její vnitrostátní závaznosti, aniž by tato norma ztrácela formu mezinárodního práva). Je proto právně nerozhodná námitka stěžovatele, že měly být zohledněny vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, vydané Světovou celní organizací. Tyto vysvětlivky nejsou adresovány vnitrostátním subjektům, ale smluvním stranám Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, t. j. státům. Povinnost zajistit soulad vnitrostátního práva s pravidly popisu a číselného označování zboží, jakož i s jejich výkladem, tak stihá Českou republiku, která ji může splnit jediné tak, že je učiní vnitrostátně závazná některými ze způsobů recepce.

Po přezkoumání napadeného rozsudku tak Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost proti napadenému rozsudku proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení, a to ve výši odměny za právní zastoupení podle § 11 vyhlášky č. 484/2000 Sb. ve výši 3500 Kč a podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. za dva režijní paušály (za převzetí zastoupení a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 150 Kč, tj. celkem 3650 Kč. Protože dotyčný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok vůči stěžovateli o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 8 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená podle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 693,50 Kč. Celkem tedy 4 343,50 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. dubna 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdl

předseda senátu