



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **D. s. r. o.**, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2003, č. j. 28 Ca 315/2002-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Stěžovatel **j e p o v i n e n** uhradit žalobci na nákladech řízení částku 2150 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci 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 27. 5. 2003, č. j. 28 Ca 315/2002-34. Stěžovatel rozhodnutím ze dne 7. 3. 2002, zn. 15433-4/01-03 rozhodl o odvolání společnosti C., spol. s r. o., se sídlem nám. S. Č. 3, O. – P., (dále jen původní žalobce) proti rozhodnutí Celního úřadu Ruzyně – letiště Praha ze dne 20. 8. 2001, č. j. 1941/01/3439/2001, kterým byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 1995/1908/99 ze dne 29. 6. 1999. Stěžovatel rozhodnutí správního úřadu první instance, kterým byl stanoven rozdíl mezi vyměřenou daňovou povinností a daňovou povinností zjištěnou v přezkumném řízení ve výši 46 604 Kč (clo ve výši 38 200 Kč a DPH ve výši 8404 Kč) vztahující se k rozhodnutí vydanému v celním řízení ze dne 12. 10. 1998, ev.č. JCD 11944238-03019-9, potvrdil a odvolání zamítl. Toto 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, grafických karet do počítače typu all in wonder, do nesprávné podpoložky přílohy nařízení vlády č. 312/1997 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 (dále jen „celní sazebník“) a v nesprávné aplikaci poznámek ke třídě XVI 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 přístrojem, který, byť je součástí osobního počítače, má schopnost přijímat televizní signál. Funkce televizního tuneru je přitom podle stěžovatele pro sazební zařazení rozhodující. Stěžovatel setrvává na svém názoru, že je správné použít poznámku 2 písm. a) ke třídě XVI, která ovšem vylučuje použití poznámky 2 písm. b) ke stejné třídě kombinované nomenklatury, neboť tato mluví o jiných částech výrobků, než jsou uvedeny v poznámce 2 písm. a). Vzhledem k tomu, že uvedené grafické karty představují výrobek čísla 8528 (Televizní přijímače, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu; videomonitor a videoprojektory), jelikož je jejich funkcí příjem televizního signálu, nelze pro jejich zařazení použít číslo 8473, i když se jedná o část, resp. součást osobního počítače. Za zcela nesprávný pokládá stěžovatel názor soudu, že pokud je zmiňovaná grafická karta částí osobního počítače a v čísle 8528 jsou zařazovány televizní přístroje, není použití poznámky 2 písm. a) odůvodněné. Stěžovatel znovu poukazuje na to, že jmenovaný výrobek není s ohledem na svou funkci televizního tuneru výrobkem čísla 8473, a proto lze dle něj jednoznačně aplikovat poznámku 2 písm. a), a naopak nelze aplikovat poznámku 2 písm. b).

Stěžovatel se rovněž ve svém podání vyjadřuje ke znaleckým posudkům předloženým původním žalobcem v řízení o odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí ve správním řízení, když poukazuje, že celně tarifní zařazení je právní otázkou, která přísluší výlučně orgánům celní správy, nikoliv znalcům. Navíc shledává argumenty uvedené ve znaleckých posudcích, spočívající v tvrzení, že hlavní funkcí předmětných grafických karet je zpracování a výstup grafických a obrazových dat, za účelové a zcela nedostatečné pro posouzení složení a funkce výrobku s ohledem na sazební zařazení ve smyslu Všeobecných interpretačních pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám a kapitolám, jež jsou pro zařazování zboží pro právní účely závazná. Ze znaleckých posudků podle stěžovatele vyplynulo, že funkcí karet je zpracování a výstup dat v počítači, popřípadě funkce grafického urychlovače a zařízení pro zpracování videosignálu grafickým procesorem; případné další procentuální využití výrobku uživatelem je individuální a nemůže mít vliv na sazební zařazení výrobku v době dovozu. Stěžovatel rovněž odmítá tvrzení soudu, že nepřihlédl k závěrům znaleckých posudků, což je zřejmé ze zrušeného rozhodnutí.

Stěžovatel dále poukazuje na existenci tzv. závazných informací vydaných Generálním ředitelstvím cel ve smyslu § 46 zákona č. 13/1993 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), z nichž vyplývá, že grafická karta obsahující televizní tuner je zařazena do čísla 8528 harmonizovaného systému. Soud by měl podle stěžovatelova přesvědčení k závazným informacím, i když jsou nezávazné pro jeho rozhodování, přihlídnout, a to minimálně ve stejné míře jako ke znaleckým posudkům. Zařazení provedené závaznými informacemi je dle stěžovatele ve shodě s nařízením Evropské komise č. 2564/1995, o klasifikaci některého zboží v kombinované nomenklatuře, které sjednocuje zařazování těchto výrobků v členských zemích EU. Konečně stěžovatel uvádí, že soud

ve svém rozhodnutí provedl rozsáhlé úvahy o sazebním zařazování zboží, které však opomíjí definiční okruh právních zásad, se kterými se řádně nevypořádal, a které mají podstatný vliv na jeho zákonnost. V jeho rozhodnutích jsou měněna pravidla pro zařazování zboží, která jsou dána především Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a k Protokolu o její změně (vyhláška ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb.), ve kterých se Česká republika zavázala dodržovat ustanovení obligatorních částí Harmonizovaného systému, tj. nomenklatury včetně poznámek ke třídám a kapitolám, Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a rozhodnutí o sazebním zařazení zboží. Dle stěžovatele nelze číslo Harmonizovaného systému, které je vyhrazeno pro určitý specifický druh zboží, rozšířit tak, aby do tohoto čísla patřilo i zboží, které by sem mohlo patřit dle ostatních pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, neboť by tím došlo k porušení zákona a dalších obecně závazných právních norem. Stěžovatel tak trvá na svém názoru, že zařazení grafických karet s televizním tunerem do čísla 8473 by vedlo k rozšíření tohoto čísla nad jeho rámeček.

Závěrem stěžovatel shrnuje, že z výše uvedených důvodů nesouhlasí s tvrzením o nezákonnosti svého rozhodnutí, a navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Stěžovatel žádá rovněž o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Původní žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitky stěžovatele nejsou námitkami týkajícími se nesprávného posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nýbrž námitkami týkajícími se posouzení skutkového stavu věci, a z toho důvodu většina uplatněných námitek nemůže být vůbec důvodem kasační stížnosti. Jelikož rozhodujícím faktorem pro zařazení zboží je jeho funkce, kterou je vhodné nebo nutné nechat posoudit odborníkem, např. znalcem, a jelikož funkce není kategorií celní nýbrž obecnou, není důvod, proč by soud znalecké posudky nezohlednil. Dále původní žalobce souhlasí s použitím poznámky 2 písm. b) k třídě XVI Harmonizovaného systému, a to právě pro vyloučení čísla 8473 z působení této poznámky 2 písm. a) k této třídě. Pokud jde o funkci zboží, podle původního žalobce se stěžovatel při posouzení věci s doplňkovým charakterem funkce TV tuneru u grafické karty nevypořádal. Podle názoru původního žalobce soud na základě správného skutkového posouzení provedl i správné právní posouzení zařazení zboží. S ohledem na tyto skutečnosti navrhl původní žalobce, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Jednotná celní deklarace ze dne 12. 10. 1998, ev.č. JCD 11944238-03019-9 prokazuje, že celními orgány bylo v roce 1998 propuštěno do volného oběhu dovezené zboží, označené jako „karty se zabudovanými integrovanými obvody“. V jednotné celní deklaraci uvedl původní žalobce jakožto celní deklarant zboží kód 854212 00 00. Celní úřad Ruzyně – letiště Praha na základě kontrolních zjištění shledal, že předmětem shora uvedeného dovozu zboží byly grafické karty do PC, z nichž některé měly zabudovaný TV tuner, který umožňoval příjem televizního signálu v anténách a kabelových pásmech. Dne 24. 6. 1999 bylo Celnímu úřadu Ruzyně – letiště Praha doručeno písemné vyjádření, ve kterém původní žalobce souhlasil s tím, že v případě celních prohlášení, v nichž bylo zboží (grafické karty s TV tunerem) zařazeno do čísla 8542, došlo k chybnému zařazení zboží, neboť správně mělo být toto zboží zařazeno do čísla 8473. Dne 29. 6. 1999 vydal Celní úřad Ruzyně – letiště Praha dodatečný platební výměr zn. 1995/1908/99, DŘ1995/0280/99, kterým v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, doměřil celní dluh ve výši 5 970 Kč (clo ve výši 4 893 Kč a DPH ve výši 1 077 Kč).

Na základě výsledků přezkumného řízení vydal správní orgán prvního stupně dne 20. 8. 2001 rozhodnutí č. j. 1941/01/3439/2001, kterým ve smyslu § 55b odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. změnil ve výše uvedeném dodatečném platebním výměru dodatečně stanovenou daňovou povinnost na 52 574 Kč (clo ve výši 43 093 Kč a DPH ve výši 9 481 Kč). Nově stanovená dodatečná daňová povinnost byla vyčíslena jako rozdíl mezi celním dluhem původně vyměřeným v celním řízení a celním dluhem, jenž měl být správně vyměřen v souladu s platnou právní úpravou, zejm. celním zákonem, celním sazebníkem a zákonem o dani z přidané hodnoty. Důvodem bylo dle celního úřadu nesprávné sazební zařazení dováženého zboží – grafických karet s TV tunerem, které mělo být vzhledem k této zabudované funkci zařazeno do podpoložky 85281298 (televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu: barevné: ostatní: ostatní: bez promítacího zařízení: ostatní).

Proti shora označenému rozhodnutí se původní žalobce odvolal a navrhl odvolacímu orgánu, aby napadené rozhodnutí zrušil. Podle odůvodnění odvolání byla dodatečná daňová povinnost v tomto rozhodnutí stanovena na základě chybných skutkových zjištění a nesprávného právního posouzení věci, neboť hlavní funkcí dovezených grafických karet je převod digitálního signálu PC na analogový signál monitoru a TV tuner je pouze součást, bez které karta funguje, a jejich zařazení do podpoložky 84733010 celního sazebníku bylo správné a odpovídá i zařazování takového zboží v zemích Evropské unie. Svě odvolání doplnil původní žalobce rovněž o tři znalecké posudky, z nichž vyplývá, že hlavní a primární funkcí uvedených grafických karet je funkce grafického urychlovače a zařízení pro zpracování videosignálu grafickým procesorem, že předmětné grafické karty jsou určeny pouze pro instalaci do osobního počítače, přičemž dva ze tří posudků uvádějí, že funkce TV tuneru je okrajová, resp. sekundární (třetí znalec se k této funkci nevyjadřuje). Jak vyplývá ze znaleckého posudku Ing. J. S. ze dne 22. 10. 2001, přijímací zařízení sestavené za užití takové grafické karty má nižší citlivost než obvyklý TV přijímač, dosažená kvalita obrazu je znatelně horší a pro aplikaci je nezbytné kromě samotného počítače mít i softwarové vybavení, které je k této kartě dodáváno; osazením karty se počítač výrazně zhodnotí, nestane se z něj však TV přijímač v obvyklém chápání obsahové náplně tohoto pojmu. Funkce TV tuneru se dle znalce využívá v průměru 7 % času z celkové doby práce s počítačem. Dle znaleckého posudku Ing. V. S., CSc. ze dne 13. 11. 2001 karta nemůže být používána jako televizní přijímací přístroj sama o sobě, tj. bez zabudování do počítače a plného instalování včetně všech grafických ovladačů.

Stěžovatel rozhodnutím ze dne 7. 3. 2002, zn. 15433-4/01-03 odvolání zamítl a napadené rozhodnutí celního úřadu potvrdil především s poukazem na skutečnost, že grafické karty typu all in wonder je třeba při sazebním zařazení posuzovat jako celek a brát tudíž zřetel i na TV tuner, který je jejich součástí a rozšiřuje jejich funkci. Nepatrná cena, výrobní náklady, procento využití či kvalita přijímaného signálu nemohou být pro zařazení podstatné, neboť rozhodující je vždy složení a funkce výrobku. Grafické karty byly zařazeny jako přístroje pro příjem televizního signálu, které patří do kapitoly 85 a je nutno je ve smyslu poznámky 2 písm. a) k třídě XVI kombinované nomenklatury zařadit do svého čísla bez ohledu na stroj, pro který jsou určeny; v případě aplikace poznámky 2 písm. a) se pak poznámka 2 písm. b), na kterou poukazoval původní žalobce, neaplikuje. Rovněž poznámku 3 k třídě XVI kombinované nomenklatury nelze použít, neboť nelze jednoznačně stanovit hlavní funkci grafické karty s TV tunerem.

Městský soud v Praze kasační stížností napadeným rozsudkem výše uvedené rozhodnutí Celního ředitelství Praha zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Učinil tak zejména proto, že shledal nesprávným názor stěžovatele, spočívající v tom, že předmětné karty jsou určeny ke snímání a přenášení televizního signálu, na základě něhož zařadil dovezené grafické karty do příslušného čísla 8528 bez ohledu na stroj, k němuž patří. Tvrzení, že nelze stanovit hlavní funkci zboží, nemá dle soudu oporu v podkladech správního řízení, a to zejména s ohledem na závěry znaleckých posudků. Stěžovatel k hlavní funkci podle napadeného rozsudku při jejich sazebním zařazení vůbec nepřihlížel a zohlednil pouze funkce těchto karet související s TV tunerem. S ohledem na znění všeobecného pravidla č. 1 pro interpretaci Harmonizovaného systému je pro sazební zařazení směrodatné mimo jiné znění jednotlivých čísel. Soud shledal, že znění čísla 8528 celního sazebníku není pro zařazení předmětného zboží podle uvedeného pravidla č. 1 směrodatné, neboť grafické karty jsou součástí stroje, a to podle terminologie celního sazebníku stroje, kterým je zařízením pro automatizované zpracování dat (číslo 8471 celního sazebníku), a mohou být využívány výhradně s tímto strojem. Vzhledem k okrajové funkci TV tuneru je směrodatnější s přihlédnutím k všeobecnému výkladovému pravidlu č. 1 pro zařazení předmětných grafických karet all in wonder znění čísla 8473 celního sazebníku. Pak nelze aplikovat poznámku 2 písm. a) ke třídě XVI celního sazebníku, neboť ta se nevztahuje na číslo 8473. Stěžovatel tedy podle soudu pochybil, když postupoval podle poznámky 2 písm. a), aniž zdůvodnil a aniž měl skutkově podloženo, že grafické karty jsou výrobky jiné než výrobky čísla 8473. Soud se v napadeném rozsudku rovněž ztotožňuje s názorem původního žalobce, že vzhledem k vyloučení možnosti zařadit zboží dle poznámky 2 písm. a) je třeba použít poznámku 2 písm. b) ke třídě XVI, přičemž poznámka 2 písm. b) umožňuje zařadit předmětné grafické karty buď jako stroj, ke kterému tyto karty náleží, nebo do odpovídajícího čísla, tj. do čísla 8473. Ačkoliv soud shledal ostatní původním žalobcem uplatněné námitky jako nedůvodné, dospěl ze shora uvedených důvodů k názoru, že stěžovatel při doměření cla postupoval v rozporu se zákonem, neboť původním žalobcem dovezené zboží zařadil do podpoložky čísla 8528 celního sazebníku, pod které toto zboží zařadit nelze. Městský soud v Praze proto žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci zrušil a současně vyslovil, že věc se vrací stěžovateli k dalšímu řízení.

Z výpisů z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě oddíl C, vložka 27002 a vložka 27273, Nejvyšší správní soud zjistil, že původní žalobce, právnická osoba C., spol. s r. o., se sídlem nám. S. Č. 3, O. – P., zanikla ke dni 1. 10. 2003 a jejím právním nástupcem se k témuž dni stala právnická osoba D. s. r. o., se sídlem nám. S. Č. 3, O. – P.,. Dne 3. 12. 2003 rozhodl Nejvyšší správní soud s odkazem na 107 odst. 3 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s. usnesením o tom, že v řízení bude na straně žalobce pokračováno s právnickou osobou D. s. r. o. (dále jen žalobce).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněného důvodu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost se opírá o důvod, obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nejvyšší správní soud při posouzení důvodnosti kasační stížnosti vycházel z právní úpravy platné a účinné v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu, zejména ze znění §§ 56 – 58 celního zákona a ze znění celního sazebníku. Podle § 56 odst. 1 celního zákona vznikl-li celní dluh, vyměřuje se clo podle sazeb stanovených celním sazebníkem ze základu stanoveného tímto zákonem. Podle odstavce 2 téhož ustanovení celní sazby a měrné jednotky celního sazebníku stanoví a celní sazebník vydává vláda nařízením. Dle § 58 cit. zákona je 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, a nebo která k ní přidává další třídění stanovené zvláštními předpisy, které upravují provádění nesazebních opatření při obchodu se zbožím.

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. Součástí celního sazebníku jsou všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (bod II. Úvodu k celnímu sazebníku). Podle v pořadí prvního všeobecného pravidla 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 pro interpretaci Harmonizovaného systému, pokud tato pravidla nejsou v rozporu se zněním uvedených čísel a poznámek.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze, že pokud je pro zařazování zboží do celního sazebníku rozhodující na prvním místě znění čísel, míní se čísla právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. V daném případě je předmětem sporu správné zařazení dovezeného zboží – grafických karet typu all in wonder, jež jsou vybaveny TV tunerem. Soud má za prokázané, že tyto grafické karty představují zařízení, jež je určeno výhradně pro instalaci do osobního počítače, jehož funkcí je, obdobně jako je tomu u jiných grafických karet, zpracování počítačových digitálních dat na analogovou formu vhodnou pro monitor. Specifikum dovezeného typu karet, které není běžné u jiných typů grafických karet, je skutečnost, že jejich součástí je zařízení, jež umožňuje příjem TV signálu a jeho zobrazení na monitoru počítače a které rozšiřuje jejich funkci. Tato funkce se však s obecnou funkcí grafických karet nevylučuje, když grafická karta může plnit funkce obě.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné při zařazování zboží do celního sazebníku vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního všeobecného výkladového pravidla. Soud rovněž má za nepochybné, že poznámky ke třídě XVI uvedené pod bodem 2 písm. a) a b) lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla. Tyto poznámky navíc třeba aplikovat postupně, tj. poznámku uvedenou pod bodem 2 písm. b) aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené pod bodem 2 písm. a). Číslo 8528, do něž dovezené zboží v napadeném rozhodnutí zařadil stěžovatel, zní: Televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu; videomonitory a videoprojektory. Číslo 8473 zní: Části, součásti a příslušenství (vyjma krytů, kufříků a podobných výrobků) používané výhradně nebo zejména se stroji a přístroji čísel 8469 – 8472, když číslo 8471 zní: Zařízení pro automatizované zpracování dat a jejich jednotky; magnetické nebo optické snímače, zařízení pro přepis dat v kódované formě na paměťová média a zařízení

na zpracování těchto dat, jinde neuvedená ani nezahrnutá. Jestliže tedy osobní počítač splňuje charakteristiku znění čísla 8471, pak grafická karta (byť se zabudovaným TV tunerem), jakožto část, součást nebo příslušenství vhodná pro použití výhradně se strojem čísla 8471, musí být nutně zařazena do čísla 8473. Funkce TV tuneru není bez dalšího pro zařazení zboží do odpovídajícího čísla nomenklatury rozhodná, neboť rozhodující je ta vlastnost grafické karty, která předurčuje její použití výhradně nebo hlavně s osobním počítačem a nikoliv s jiným strojem či přístrojem, což vyplývá ze znění čísla 8473. Naopak, ze znění čísla 8528 vyplývá, že prvotní funkcí zboží zařazovaného do tohoto čísla je příjem televizního signálu. Podpoložka 8528 12 98, do níž dovážené grafické karty zařadil stěžovatel, je podpoložkou čísla 8528, a proto tuto charakteristiku nutno vztáhnout i na zboží do ní zařazované.

Dále má Nejvyšší správní soud za to, že při posouzení, do kterého čísla podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné ze dvou funkcí či účelu náleželo do více různých čísel, je nutno zohlednit zejména funkci, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná. Ze znaleckých posudků předložených původním žalobcem vyplývá, že prvotní funkcí grafických karet all in wonder je zpracování počítačových digitálních dat na analogovou formu vhodnou pro monitor, přičemž tato funkce je společná všem grafickým kartám. Naproti tomu funkce příjmu TV signálu je funkcí přídatnou, což vyplývá ze znaleckých posudků, expertního odhadu podílu využívání karty k tomuto účelu, a též ze skutečnosti, že funkce TV tuneru je podmíněna existencí funkce grafické karty, nikoliv naopak. V případě, že stěžovatel tvrdí, že funkce televizního tuneru je pro sazební zařazení dovážených grafických karet rozhodující, neuvádí s ohledem k výše uvedeným úvahám pro toto své tvrzení jakékoliv podpůrné argumenty. Pokud by doplňková funkce určitého přístroje měla mít za následek zařazení tohoto přístroje do jiného čísla, než kam je obvykle zařazován, muselo by takové pravidlo vyplynout výslovně z právní normy, což však není daný případ.

Základem argumentace stěžovatele o nutnosti zařadit dovážené zboží do podpoložky 8528 12 98 je skutečnost, že v důsledku funkce příjmu TV signálu se jedná o zboží čísla 8528. Stěžovatel však v průběhu správního ani soudního řízení neuvedl žádný konkrétní důvod ani jakékoliv ustanovení celního zákona či celního sazebníku, ze kterého by vyplývalo, že pro sazební zařazení grafických karet all in wonder je rozhodující funkce TV tuneru. Tato argumentace naopak nezohledňuje hlavní a prvotní funkci grafických karet. Argumentaci stěžovatele by bylo možné dle Nejvyššího správního soudu částečně přijmout tehdy, když by prvotní funkcí zařízení určeného pro používání s osobním počítačem, resp. určeného pro instalaci do něj, byl příjem TV signálu, jako je tomu např. u samostatných TV tunerů do PCI slotů nebo externích TV přijímačů, které lze připojit k osobnímu počítači prostřednictvím USB slotu. Je-li prvotní funkce grafických karet all in wonder totožná s funkcí grafických karet jiných typů, pak je nutno dovážené zboží zařadit do stejného čísla, do něž jsou zařazovány ostatní grafické karty, tj. do čísla 8473.

Z výše uvedených důvodů nelze přijmout námitku stěžovatele, že výrobek (např. předmětná grafická karta), přestože je částí počítače kapitoly 84, zařadí se do kapitoly 85, čísla 8528, neboť zmíněná funkce televizního tuneru z něj činí výrobek kapitoly 85 ve smyslu celního sazebníku. Tuto argumentaci opírá stěžovatel o znění poznámky 2 písm. a) ke třídě XVI, která hovoří o částech a součástech, které se zařazují jako výrobky kteréhokoliv čísla kapitol 84 a 85, avšak s výjimkou čísel tam uvedených, mezi nimiž je i číslo 8473. Tato skutečnost dle Nejvyššího správního soudu vylučuje aplikaci poznámky 2 písm. a) a vede k aplikaci poznámky 2 písm. b), podle něhož ostatní části a součásti (tj. ty na které se nevztahuje předchozí poznámka), jsou-li vhodné k použití

výhradně nebo hlavně pro jeden nebo několik strojů téhož čísla (zde čísla 8471 - zařízení pro automatizované zpracování dat, jímž osobní počítač je), se zařazují buď jako stroje, ke kterým náleží (tedy do čísla 8471) nebo do odpovídajících čísel, mezi nimiž je uvedeno mj. číslo 8473. Proto rovněž nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že aplikací poznámky 2 písm. b) by došlo k rozšíření čísla 8473 nad jeho rámec, nýbrž naopak, jejich zařazení do čísla 8528 za podpůrného využití poznámky 2 písm. a) umožněného absolutizací významu funkce umožňující příjem TV signálu by vedlo k nesprávnému rozšíření čísla 8528.

K námitce stěžovatele, že celně tarifní zařazení je právní otázkou, která přísluší výlučně orgánům celní správy, nikoliv znalcům, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel tu nesprávně směšuje posouzení právních a skutkových okolností. Jak vyplývá z obsahu znaleckých posudků, tyto se nezabývaly správným zařazením grafických karet typu all in wonder do příslušného čísla celního sazebníku, tedy otázkou právní, nýbrž posuzovaly vlastnosti, funkci a využití předmětného zboží, tedy otázky skutkové. Znalecké posudky jsou přitom výslovně připuštěny jako důkazní prostředek v řízení před celními orgány (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. ve spojení s § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona), jakož i ve správním soudnictví (§ 125 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.). Nelze tedy považovat za pochybení, jestliže krajský soud ke znaleckým posudkům předloženým předchozím žalobcem v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů přihlédl a vycházel z nich, když stěžovatel skutečnosti ve znaleckých posudcích uvedené (tj. vlastnosti, funkci a využití grafických karet) nikterak věcně nepochybnil.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž Nejvyšší správní soud žádá, aby přihlédl k tzv. závazným informacím o sazebním zařazení zboží vydaným Generálním ředitelstvím cel dle § 46 celního zákona ve stejné míře, jako ke znaleckým posudkům, neboť ze závazných informací vyplývá, že grafická karta obsahující TV tuner má být zařazena do čísla 8528. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že Městský soud v Praze nepochybil, když uvedl, že není závaznými informacemi správního orgánu vázán, přičemž se však s právním názorem zde uvedeným a stěžovatelem přijatým vypořádal. Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že nařízení Evropské komise, na které stěžovatel odkazuje, je normativním aktem práva Evropského společenství, jež zavazuje členské státy Evropské unie a vnitrostátní subjekty těchto členských států, nikoliv však bez dalšího státy, které teprve do Evropské unie vstoupit mají a jejich vnitrostátní subjekty. To platí bezprostředně před vstupem České republiky do Evropské unie, a platilo to i v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu.

Městský soud v Praze tedy nepochybil, když ve svém rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel při doměření cla žalobci postupoval v rozporu se zákonem, když žalobcem dovezené zboží zařadil do podpoložky čísla 8528 celního sazebníku, pod které toto zboží podle pravidel celního sazebníku zařadit nelze, a když žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci zrušil a současně vyslovil, že věc se vrací stěžovateli k dalšímu řízení. 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.

Vzhledem k neprodlenému rozhodnutí ve věci samé nerozhodoval Nejvyšší správní soud již o žádosti o přiznání odkladného účinku podané kasační stížností, neboť by to bylo zjevně nadbytečné.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, který měl úspěch ve věci, soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. následující náklady řízení, které vznikly původnímu žalobci (§ 7, § 9 odst. 3, písm. f), § 11, § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif): 2 x 1000 Kč za úkon a 2 x 75 Kč paušální náhrada. K uhrazení částky byla stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 10. 2. 2004

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu