



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **ELKO TRADING, spol. s r.o.**, se sídlem K terminálu 7, Brno, zastoupený Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem se sídlem Makovského nám. 2, Brno, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 4. 6. 2010, č.j. 2396-8/2010-010100-21,

t a k t o :

I. Žaloba **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 5. 8. 2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství v Brně ze dne 4. 6. 2010, č.j. 2396-8/2010-010100-21. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Celního úřadu Brno,

- č. 9972000519, č.j. 18116-3/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000520, č.j. 18116-4/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000521, č.j. 18116-5/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000522, č.j. 18116-6/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000518, č.j. 18116-7/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000523, č.j. 18116-8/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000524, č.j. 18116-9/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,

- [illegible]

- č. 9972000569, č.j. 18116-60/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9941000058, č.j. 18116-61/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000570, č.j. 18116-62/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000571, č.j. 18116-63/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000572, č.j. 18116-64/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000573, č.j. 18116-65/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce proti napadenému rozhodnutí brojil následujícími námitkami. Na prvním místě se žalobce domáhal nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, když z něj není dostatečně seznatelné a zřejmé, o která skutková zjištění a o které konkrétní důkazy opírá žalovaný své závěry. Dále žalobce namítl, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobce uvedenými v odvolání. Vadou rozhodnutí je dle žalobce i skutečnost, že žalovaný pro účely napadeného rozhodnutí rozdělil posuzované přístroje do tří skupin a jelikož se nejedná o totožná a stejně vybavená zařízení, mohl činit své závěry pouze paušálně s tím, že žalovaný provedl vlastní hodnocení podkladů k případu a rozšířil úvahy prvostupňového orgánu.

[3] Dále žalobce namítl, že se napadené rozhodnutí dále zakládá na chybném výkladu právní úpravy a nerespektování obecného pravidla zákazu retroaktivity. Odůvodnění napadeného rozhodnutí není dle žalobce dostatečné ani správné v otázce hodnocení funkcí zkoumaných zařízení, a to s ohledem na vnitrostátní i evropskou judikaturu, když žalobce setrval na tvrzení uplatněném v řízení před celními orgány, že hlavní funkcí posuzovaných zařízení je funkce kapesního počítače a nikoliv GPS navigace u zařízení řad MIO C, MIO MOOV a MIO H610, což dokládal popisem použitých technologií a srovnáním se zařízeními jiných výrobců. V případě řady MIO P žalobce dále namítl, že zařízení v době dovozu nemohlo být používáno jako GPS navigace a neměla tato funkce být brána jako kritérium pro sazební zařazení zboží. Žalobce taktéž nesouhlasil s aplikací poznámky 5.E celního sazebníku tak, jak byla provedena žalovaným, a to s ohledem na již uvedený závěr, že hlavní funkcí zařízení je funkce kapesního počítače nikoli funkce GPS navigace. Zároveň žalovaný zpochybnil aplikaci výkladového pravidla č. 3 tak, jak byla provedena žalovaným. Závěrem žalobce namítl vadnou aplikaci nařízení Komise č. 1231/2007 s tím, že předmětné Nařízení nelze aplikovat do minulosti a účinky mu lze přiznat pouze od data účinnosti.

III. Vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 16.11.2010, v němž plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které obsahuje údaje o posuzovaných zařízeních, vč. jejich hodnocení a vypořádání námitek žalobce. Skutkově žalovaný vycházel z údajů, které o zařízeních uvedl žalobce a z veřejně dostupných informací.

[5] Dle žalovaného je rozhodnutí přezkoumatelné a řádně odůvodněné a rozřazení do skupin nemůže způsobit nesprávnost nebo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Rozřazení provedl žalovaný na základě společných znaků vyplývajících ze spisu a z prvoinstančních rozhodnutí. V případě důkazních prostředků zrekapituloval žalovaný použité důkazní prostředky a poukázal na skutečnosti, že jak celními orgány vypracovaný odborný posudek, tak vyjádření k odbornému posudku lze považovat za důkazní prostředky. Rozšíření odůvodnění bylo reakcí na námitky žalobce jako odvolatele a rozšíření je umožněno

právními předpisy na rozdíl od zrušení prvoinstančního rozhodnutí. Žalovaný zároveň poukázal na skutečnost, že žalobce neuvedl, kterými odvolacími námitkami se žalovaný nezabýval.

[6] K věcnému hodnocení žalovaný uvedl, že prvostupňový orgán i žalovaný se při hodnocení objektivních vlastností a charakteristik zařízení zabývali zejména účelem použití a využití posuzovaných přístrojů, když vycházeli z veřejně dostupných informací, které řádně doložil jak ve spise tak v rozhodnutí, jakým způsobem jsou nabízena zařízení k prodeji. Tyto informace jsou objektivní a nejsou hodnocením prvostupňového orgánu nebo žalovaného. Objektivní a charakteristické znaky a vlastnosti předmětného zboží byly zjištěny především z veřejně dostupných internetových zdrojů. Žalovaný se podrobně vyjádřil i k věcným námitkám ohledně technologií a srovnání s jinými výrobci a setrval na svých závěrech. Ohledně dodávaného příslušenství odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí. Srovnatelnost posuzovaných zařízení s jednoúčelovými navigacemi dovedl žalovaný i z instalace srovnatelných GPS přijímačů, bez ohledu na kvalitu instalovaného softwaru.

[7] K námitce, že zařízení řady MIO P nemohlo být jako GPS navigace využívána, žalovaný uvedl, že tato námitka nebyla vznesena v odvolacím řízení. Žalovaný odkázal na interpretační pravidla k celnímu sazebníku, zejména na pravidlo č. 2.a, přičemž s ohledem na argumentaci žalobce šlo v době dovozu o nedokončený výrobek, který měl ale podstatné rysy dokončeného výrobku. Ani ničím nedoložené tvrzení žalobce ohledně ceny nemůže mít vliv na závěry žalovaného.

[8] Žalovaný nadále trval na správnosti aplikace poznámky 5.E ke kapitole 84 celního sazebníku, neboť každá GPS navigace, která je určena ke stejnému použití jako posuzované navigace, pracuje ve spojení se zařízením pro automatizované zpracování dat, jinak by nemohla fungovat pro ně typickým způsobem. Žalovaný z toho důvodu aplikoval celní sazebník ve smyslu interpretačních pravidel. Ohledně retroaktivního použití nařízení Komise ES č. 1231/2007 žalovaný uvedl, že v rozhodnutí odkázal pouze na význam uvedeného nařízení a nikoli, že by dovozoval závaznost nařízení pro dobu před jeho účinností.

IV. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[9] Ze spisového materiálu žalovaného vyplývá, že prvostupňový orgán rozhodl celkem 63 rozhodnutími o dodatečném vyměření dovozního cla. Celkově bylo takto doměřeno žalobci dovozní clo ve výši 15,015.434,- Kč. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že vydaná rozhodnutí byla výsledkem následné kontroly zahájené dne 16.4.2009. Žalobce byl dne 6.11.2009 seznámen s výsledky kontroly a bylo mu umožněno se k těmto výsledkům vyjádřit.

[10] Ze spisového materiálu dále vyplývá, že v předložené věci byly jako důkazní prostředky k rozhodnutí použity Odborný posudek oddělení 22 Celního ředitelství Brno ze dne 16.6.2009, dále vyjádření téhož orgánu k posudku ze dne 4.9.2010, vyjádření ze dne 8.4.2010 a 14.5.2010. Jako důkazní prostředky byly dále použity informace z veřejně dostupných internetových zdrojů zařazené ve spise.

[11] Z obsahu napadeného rozhodnutí považuje soud za zásadní zdůraznit, že žalovaný ve shodě s prvostupňovým orgánem dospěl k závěru, že v jednotlivých rozhodnutích specifikované výrobky (v rozhodnutí žalovaného shrnuty do skupin zařízení označených jako zařízení skupiny MIO C, MIO MOOV, MIO H610 a MIO P) byly žalobcem chybně

deklarovány pod položkou kombinované nomenklatury Taric 8471300000 a dovážené zboží mělo být zařazeno pod položkou Taric 8526912090, když se ve věci nejedná o zařízení pro automatizované zpracování dat – přenosné kapesní počítače, jak tvrdil žalobce, nýbrž o GPS navigace. Žalovaný zařízení skupiny MIO C, MIO MOOV, MIO H610 poté, co dospěl k závěru, že pod jedním krytem je zařízení složeno ze zařízení pro automatizované zpracování dat a z GPS modulu, posoudil podle účelu, ke kterému mají být zařízení primárně používány, resp. k jakému účelu jsou nabízeny, jako GPS navigace. Zařízení skupiny MIO P posoudil jako kombinaci zařízení pro automatizované zpracování dat a GPS modulu, u kterého nelze identifikovat převažující funkci, pročež ho pro účely stanovení cla zařadil na základě aplikace výkladových pravidel Harmonizovaného systému celního sazebníku pod položku GPS navigace.

V. Shrnutí relevantní judikatury:

[12] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.2.2004, č. j. 2 As 59/2003-70, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 628/2005, k zařazování zboží do podpoložek kombinované nomenklatury uvedl: „*I. 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 prvního 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.*

II. Při posouzení, do kterého čísla celního sazebníku podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné z více funkcí náleželo do více různých čísel, je pro sazební zařazení rozhodující funkce, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná. 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.

III. Ke znaleckým posudkům, pokud se zabývají vlastnostmi, funkcí a využitím zboží, tj. otázkami skutkovými, soud ve správním soudnictví přihlédne v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 77 odst. 2 s. ř.s.).“

[13] Na citované rozhodnutí dále odkázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 17.7.2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106, když uvedl: „*Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003-70, publikovaném pod č. 628/2005 Sb. NSS, kterého se dovolávají účastníci i krajský soud, 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.*

Rozšířený senát se s tímto názorem ztotožňuje; při zařazování zboží do celního sazebníku je nutné vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního Všeobecného pravidla. Poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám lze tedy aplikovat až v případech, že je určeno rozhodné číslo.“

[14] Zařazováním zboží do položek kombinované nomenklatury dle celního sazebníku se opakovaně zabýval i Evropský soudní dvůr, přičemž pro souzenou věc jsou zásadní zejména závěry přijaté ve věci C-173/08 ve věci Kloosterboer Services BV, proti Inspecteur van de Belastingdienst/Douane Rotterdam, a to zejména, že „24 ...je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v zájmu právní jistoty a usnadnění kontrol třeba hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám (viz zejména rozsudky ze dne 15. února 2007, RUMA, C-183/06, Sb. rozh. s. I-1559, bod 27, jakož i ze dne 27. září 2007, Medion a Canon Deutschland, C-208/06 a C-209/06, Sb. rozh. s. I-7963, bod 34).

25. Vysvětlivky ke KN, vyhotovené Komisí, jakož i vysvětlivky vypracované v rámci Světové celní organizace, pokud jde o HS, přispívají významně k výkladu dosahu jednotlivých celních položek, aniž by však byly právně závazné (rozsudek ze dne 26. října 2006, Turbon International, C-250/05, Sb. rozh. s. I-10531, bod 16).

26. Pro potřeby zařazení výrobku do správné položky může účel výrobku představovat objektivní klasifikační kritérium, pokud je tento účel výrobku inherentní, přičemž splnění této podmínky musí být posouzeno na základě objektivních charakteristických znaků a vlastností zboží (viz zejména výše uvedené rozsudky RUMA, bod 36, jakož i Medion a Canon Deutschland, bod 37).“

[15] S ohledem na skutečnost, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je mimo jiné i určení charakteristických vlastností posuzovaných zařízení, je pro souzenou věc taktéž relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-250/05 Turbon International GmbH v. Oberfinanzdirektion Koblenz, ze dne 26.10.2006, dle kterého „21. Na základě tohoto všeobecného pravidla je pro účely sazebního zařazení určitého výrobku nezbytné stanovit, který z materiálů, z nichž výrobek sestává, pro něj představuje podstatný charakter, což lze provést tak, že se ověří, zda by si výrobek bez jedné nebo druhé ze svých částí uchoval, či neuchoval své charakteristické vlastnosti (výše uvedený rozsudek Sportex, bod 8; viz v tomto smyslu také rozsudky ze dne 10. května 2001, VauDe Sport, C-288/99, Recueil, s. I-3683, bod 25, a výše uvedený rozsudek Turbon International, bod 26).

22. Rovněž, jak uvádí bod VIII vysvětlivky k HS, která se týká všeobecného pravidla 3b), může faktor, který určuje podstatný charakter, vycházet podle druhu zboží například z povahy základního materiálu nebo složek, z kterých sestává, jeho objemu, množství, váhy nebo hodnoty, nebo může vycházet z významu základního materiálu pro užití zboží.

23. Přitom, i když je taková inkoustová kartuše, jaká je předmětem původního řízení, takového charakteru, že bez ní tiskárna nefunguje, nic to nemění na tom, že inkoust obsažený v kartuši má pro používání předmětného zboží rozhodující význam. Inkoustová kartuše je totiž vkládána do tiskárny nikoli za účelem fungování tiskárny jako takové, nýbrž pro účely dodání inkoustu do tiskárny. Z toho plyne, že inkoust propůjčuje takové inkoustové kartuši, jaká je předmětem původního řízení, její podstatný charakter.“

[16] Dále je soud považuje za relevantní stanovisko Evropského soudního dvora obsažené v rozsudku ze dne 11. prosince 2008 ve spojených věcech C-362/07 a C-363/07, Kip Europe SA a další (C-362/07) a Hewlett Packard International SARL (C-363/07) proti Administration des douanes – Direction générale des douanes et droits indirects, kdy se tento

soud vyjádřil k aplikaci poznámky 5 E) ke kapitole 84 kombinované nomenklatury následovně: „1) *Poznámka 5 E) ke kapitole 84 kombinované nomenklatury, která tvoří přílohu I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1719/2005 ze dne 27. října 2005, musí být vykládána v tom smyslu, že zařízení, jejichž součástí je zařízení pro automatizované zpracování dat, nebo ta, která pracují ve spojení s takovým zařízením, vykonávají „specifickou funkci, jinou, než je zpracování dat,“ pouze za předpokladu, že jejich funkce nespadá pod zpracování dat.*

2) *Jestliže funkce kopírování zajišťovaná zařízeními dotčenými v původním řízení je oproti funkcím tisku a skenování vedlejší, musí být tato zařízení považována za jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat ve smyslu poznámky 5 B) ke kapitole 84 kombinované nomenklatury, která tvoří přílohu I nařízení č. 2658/87, ve znění nařízení č. 1719/2005, přičemž tyto jednotky na základě poznámky 5 C) k této kapitole spadají, pokud jsou předmětem celního prohlášení odděleně, do čísla 8471. V takovém případě musí být příslušná podpoložka určena na základě poznámky 3 ke třídě XVI uvedené nomenklatury. Naproti tomu, pokud je význam této funkce kopírování rovnocenný oběma ostatním funkcím, musí být tato zařízení zařazena na základě bodu 3 b) všeobecných pravidel do čísla, jež odpovídá jednotce, která těmto zařízením dává jejich podstatné rysy. Pokud by se toto určení ukázalo jako nemožné, musí být uvedená zařízení zařazena na základě bodu 3 c) všeobecných pravidel do čísla 9009.“*

VI. Posouzení věci krajským soudem

[17] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[18] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[19] Při posouzení věci vycházel soud z ustanovení kapitoly II. *Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému Společného celního sazebníku ES (Nařízení Rady EHS č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku)*, dále z poznámek ke třídě XIV celního sazebníku a dále z poznámek ke kapitole 84 celního sazebníku.

[20] Soud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným, jakkoliv je rozhodnutí žalovaného obsahově nepřehledné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, ze kterých skutečností zjistil žalovaný skutkový stav a které skutečnosti vzal za prokázané ve shodě s tvrzením žalobce. Z rozhodnutí je dále zřejmé, ze kterých ustanovení právních předpisů žalovaný vycházel a jak tato ustanovení aplikoval na zjištěný skutkový stav. Taktéž je z rozhodnutí zřejmé, jaké námitky byly žalobcem v odvolání uplatněny a jak se s těmito námitkami žalovaný vypořádal.

[21] Pokud žalobce tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s některými z jeho námitek, pak neuvádí, které námitky zůstaly žalovaným nevypořádány a soud z obsahu napadeného rozhodnutí neshledal, že by některé námitky zůstaly nevypořádány. S ohledem na počet podaných odvolání, které byly řešeny jako spojená věc, je pak zcela na místě, aby případná žalobní námitka byla specifikována dostatečným způsobem, což v souzené věci nenastalo.

[22] Soud neshledal jako pochybení žalovaného vypořádání námitek žalobce ve skupinách, do kterých rozdělil jednotlivá posuzovaná zařízení. Zařazení posuzovaných zařízení skupin MIO C a MIO MOOV do nomenklatury 8526 nebylo dáno odlišným posouzením technických vlastností, případně odlišným technologickým vybavením daného zařízení, nýbrž tím, že bez ohledu na technologický základ příslušného zařízení dospěl žalovaný k závěru o odlišném účelu použití posuzovaného zařízení, jako dalšího objektivního kritéria pro zařazení posuzovaného zboží do příslušné nomenklatury. S ohledem na to, že závěr o účelu zařízení přijal žalovaný ve vztahu ke všem zařízením, resp. ke všem zařízením, které zařadil do skupin MIO C a MIO MOOV, tak není podstatné, že nehodnotil každé zařízení individuálně, neboť samotné případné technologické odlišnosti jednotlivých zařízení nic nemění na hodnocení účelu zařízení, který byl rozhodujícím kritériem pro zařazení do konkrétní nomenklatury.

[23] Nelze souhlasit s žalobcem, že z napadeného rozhodnutí ani z podkladů, které si opatřil žalovaný, nevyplynuly objektivní vlastnosti a charakteristiky, které byly posuzovány a ani to, jakým způsobem tak bylo činěno. Z napadeného rozhodnutí (mj. str. 10, 11, 12) vyplývá, že posuzovaná zařízení byla hodnocena v rámci odborného posudku Celního ředitelství Brno ze dne 16.6.2009, přičemž v rámci uvedeného posudku a v na něj navazujících vyjádřeních jsou specifikovány základní charakteristiky posuzovaného zboží. Tato hodnocení byla následně rekapitulována i v napadeném rozhodnutí. Dále je ze spisového materiálu patrné, že o posuzovaném zboží byly shromážděny informace o technických parametrech z veřejně dostupných zdrojů a jak uvádí žalovaný na str. 14 napadeného rozhodnutí „informace o daném zboží, které se shodují s údaji, které o předmětném zboží uvedl i sám odvolatel a které jsou založeny ve spisu.“

[24] Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný nečinil spornou skutečnost, že posuzovaná zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 obsahují pod jedním krytem, jak modul pro GPS navigaci, tak i zařízení pro automatické zpracování dat, když na straně 13 napadeného rozhodnutí specifikuje s odkazem na příslušné ustanovení celního sazebníku, co je zařízením pro automatické zpracování dat a do které nomenklatury se zařízení pro automatické zpracování dat řadí (8471 – tedy nomenklatura, pod kterou subsumoval žalobce zboží v rámci celní deklarace).

[25] Soud má z obsahu napadeného rozhodnutí za prokázané, že objektivní vlastnosti a charakteristiky dané technologií zařízení, tedy skutečnost, že posuzovaná zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 obsahují mimo GPS modul i zařízení pro automatické zpracování dat, akceptoval ve svém rozhodnutí i žalovaný. V této rovině nemůže být rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. U řady MIO P žalovaný výslovně uvádí, že se jedná o kombinaci kapesního počítače a GPS. S ohledem na uvedené má soud za prokázané, že z obsahu rozhodnutí vyplývá, jakým způsobem byly zjištěny objektivní vlastnosti a charakteristiky posuzovaných zařízení a zároveň jak tyto skutečnosti byly posouzeny. Další skutečností je závěr žalovaného, který vzal jako další kritérium pro posouzení celního zařazení u posuzovaných zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 i účel jejich použití. Nicméně i v této rovině je rozhodnutí žalovaného odůvodněné, když žalovaný

zřetelně uvedl důvody, které ho vedly k závěrům o účelu posuzovaných zařízení (str. 14-15 napadeného rozhodnutí).

[26] Soud taktéž neshledal důvodnou námitku, že rozhodnutí žalovaného neobsahuje sdělení, na základě kterých konkrétních důkazů se to které zjištění činí a z jakých důvodů, jakož i vysvětlení případných rozporů mezi nimi. Předně je třeba poukázat, že v rámci řízení dle zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Z rozhodnutí žalovaného je patrné, z jakých důkazů učinil žalovaný to které rozhodnutí, jakým způsobem tyto důkazy získal, přičemž zejména seznam veřejně dostupných internetových zdrojů je reprezentativní, když žalovaný zjevně čerpal nikoliv z jediného zdroje. Žalovaný čerpal dále informace i ze zdrojů mimo ČR a získané informace řádně zdokumentoval v správním spise. Ze skutečnosti, že žalovaný podrobně neuváděl obsah získaných informací, nelze usuzovat na nedostatečné odůvodnění rozhodnutí, když soud opětovně poukazuje na výše uvedený závěr žalovaného o shodě informací získaných z veřejných zdrojů a skutečností uváděných žalobcem.

[27] Zároveň soud neshledal ani pochybení v rozšíření odůvodnění žalovaným oproti odůvodnění prvostupňového orgánu, a to s ohledem na ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle citovaného ustanovení odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

[28] Jádrem sporu tedy zůstává věcné posouzení posuzovaných zařízení a rozhodnutí o jejich zařazení do příslušné položky kombinované nomenklatury.

[29] Úvodem je třeba konstatovat, že žalobce ve svých námitkách zůstává v rovině tvrzení a závěry žalovaného pouze neguje. Sám žalobce pak vychází ve svých tvrzeních z technologického základu posuzovaných zařízení jako PDA (kapesního počítače) a základní charakteristiku odvozuje od použitých jak hardwarových tak softwarových technologií. Zároveň však k prokázání svých tvrzení nezaložil ani do správního spisu ani do soudního spisu žádný důkaz, kterým by svá tvrzení podpořil ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Soud tak při hodnocení správnosti věcného posouzení zařízení vycházel toliko z důkazů, které byly nashromážděny v rámci správního spisu.

[30] Ve smyslu výše citovaného rozsudku Evropského soudního dvora C-173/08 může účel výrobku představovat pro potřeby zařazení výrobku do správné položky objektivní klasifikační kritérium, pokud je tento účel výrobku inherentní, přičemž splnění této podmínky musí být posouzeno na základě objektivních charakteristických znaků a vlastností zboží.

[31] Účel zboží je dán jednak objektivními možnostmi zboží a jednak tím, proč je dané zboží vyhledáváno zákazníky a k čemu je zákazníky obvykle používáno. Cílová skupina zákazníků je nepochybně dána i tím, jakým způsobem je prodávané zboží nabízeno, tedy jaké vlastnosti a charakteristiky zdůrazní prodejce, k jakému typu zboží je marketingově řazeno a jaké zboží je nabízeno jako alternativní náhrada.

[32] Pro to, aby bylo možno posuzovaná zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 celně zařadit jako kapesní počítače, je třeba, aby funkce počítače byla také hlavní a charakteristickou funkcí daných zařízení. Nicméně soud na základě obsahu spisu má za to, že není prokázáno, že by funkce kapesního počítače byla hlavní a charakteristickou. V souzené věci byla posuzovaná zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 napříč prodejci, včetně výrobce, popisována jako (jednoúčelové) navigace s nadstandardní výbavou, nicméně stále jako zařízení, jejichž primárním úkolem je navigování. Skutečnost, že technologicky byla posuzovaná zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 vyvinuta na základě, který je shodný s kapesním počítačem, nutně neznamená, že zařízení je kapesním počítačem umožňujícím navigaci. Žádný z prodejců neuvádí, že by posuzovaná zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 umožňovala vykonávat funkci kapesního počítače, včetně možnosti dalších uživatelských rozšíření. Alternativními produkty k uvedeným výrobkům byly jednoúčelové GPS navigace jiných výrobců.

[33] Při rozlišení, která funkce zařízení – zařízení pro automatizované zpracování dat (kapesní počítač) nebo možnost GPS navigace, je hlavní a vedlejší, soud vyšel i z žalobcem uváděného rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-250/05 Turbon International GmbH v. Oberfinanzdirektion Koblenz, neboť i v souzené věci je třeba „*pro účely sazebního zařazení určitého výrobku nezbytné stanovit, který z materiálů, z nichž výrobek sestává, pro něj představuje podstatný charakter, což lze provést tak, že se ověří, zda by si výrobek bez jedné nebo druhé ze svých částí uchoval, či neuchoval své charakteristické vlastnosti*“

[34] Je nepochybné, že v případě moderních GPS navigací je nutné, aby taková zařízení disponovala systémem pro automatizované zpracování dat a zároveň GPS modulem, mapovými podklady a navigačním programem. Bez automatizovaného systému zpracování dat by nebylo možné vyhodnocování informací získaných z družicového systému a zároveň tento systém musí zajistit aplikaci mapových podkladů a navigačního softwaru. Zároveň i přítomnost operačního systému nemůže být klíčová pro určení, zda se jedná o PDA nebo GPS navigaci, když každý systém automatizovaného zpracování dat, který pracuje s obslužnými programy, vyžaduje existenci alespoň elementárního operačního systému. Na druhou stranu, bez GPS modulu by systém automatizovaného zpracování dat i s navigačním softwarem a mapovými podklady nebyl schopen vykonávat funkci GPS navigace. Tedy v případě, že je zařízení nabízeno k prodeji jako GPS navigace, její funkční vybavení, způsob ovládání a taktéž i příslušenství, se kterým je zařízení dodáváno, je uzpůsobeno primárně k použití zařízení jako GPS navigace, je tou součástí, která zařízení poskytuje charakteristické vlastnosti právě GPS modul, který umožňuje zařízení splňovat funkci GPS navigace. V souzené věci dostatečně určitě žalovaný popsal důvody, pro které považuje zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 za uzpůsobená pro výkon funkce GPS navigace (strana 14-15) a k těmto závěrům dospěl na základě dostatečných informací. Žalobce oproti tomu, vyjma vlastního tvrzení, nepředložil žádné důkazní prostředky k vyvrácení závěrů žalovaného, zejména nedoložil, že by zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 byla nabízena zákazníkům jako PDA nebo kapesní počítače, že by byla jakkoliv zdůrazněna ta vlastnost zařízení, která umožňuje uživateli zařízení využívat posuzované zařízení jako PDA, případně že by zařízení byla primárně uzpůsobena k použití jako PDA. Žalobcem předložené

fotografie uživatelsky přizpůsobených zařízení řady MIO C nedokládají nic jiného, než že tato zařízení mohou být použita i jinak, než jako výlučné GPS navigace, což nepopírá ani žalovaný, nicméně nedokládají nic o tom, zda jsou rozšířené funkce obvykle spojené s kapesními počítači přístupné jako základní (o čemž nesvědčí již samotná formulace uživatelsky přizpůsobeno) nebo jako funkce nikoliv primární. Hranice mezi GPS navigací, označovanými jako PNA (personal navigation assistant), případně jinak označovanými jako PND (Personal Navigation Device nebo Portable Navigation Device) a PDA (Personál Digital Assistant) je technologicky velmi tenká, a to právě s ohledem na použité hardwarové i softwarové vybavení, nezdědka GPS navigace mohou po uživatelském zásahu PDA nahrazovat, nicméně právě s ohledem na technologickou příbuznost je při celním zařazení třeba o to přísněji hodnotit účel, pro který mají být člená zařízení primárně užívána a distribuována.

[35] Zde je zcela namístě srovnání s např. mobilními telefony, které disponují navigačními softwary, mapovými podklady a přijímači GPS, nicméně stále jsou tato zařízení primárně nabízena a uzpůsobena k výkonu funkce mobilního telefonu a primární účel takového zařízení je zřejmý, a to zajištění mobilní komunikace, teprve následně lze toto zařízení používat jako fotoaparát, multimediální přehrávač, digitální záznamník nebo GPS navigaci, přičemž každá z těchto funkcí je doplňková a vždy je odvislá od kvality použitých technologií, které jsou vždy ale zvýšením uživatelského standardu při zachování a respektování základní funkce – telefonování.

[36] Při shora uvedeném věcném posouzení, kdy má soud za identifikovatelnou převažující funkci posuzovaného zařízení, řádně žalovaný aplikoval na zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 výkladové pravidlo č. 1 pro interpretaci Harmonizovaného systému Společného celního sazebníku ES (*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.*), a to i ve smyslu výše uvedeného rozsudku Nejvyšší správní soud ze dne 10.2.2004, č. j. 2 As 59/2003-70, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 628/2005, které bylo následně potvrzeno rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106, když „*při posouzení, do kterého čísla celního sazebníku podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné z více funkcí náleželo do více různých čísel, je pro sazební zařazení rozhodující funkce, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná. 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.*“

[37] Identifikovatelná převažující funkce na zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 je funkce GPS navigace, pročez žalovaný řádně zařadil zařízení do čísla 8526 kombinované nomenklatury, když toto zařazení a dále pak podřazení pod konkrétní podpoložku Taric potvrzuje aplikace poznámek k dané třídě.

[38] Skutková situace u zařízení řady MIO P se od ostatních zařízení lišila tou skutečností, že zařízení řady MIO P bylo nabízeno a představováno zákazníkům jako PDA, kapesní počítač, disponující možností GPS navigace. Na okraj soud pouze poukazuje na skutečnost, že jestliže všechna posuzovaná zařízení měla primárně plnit funkci PDA, tak pouze u zařízení řady MIO P byla funkce PDA výslovně zdůrazňována a pouze zařízení řady MIO P bylo, dle shromážděných důkazů, jako PDA aktivně prezentováno a nabízeno.

[39] Pro účely celního zařazení se soud na základě dokazování provedeného žalovaným opětovně ztotožnil s názorem žalovaného, že nelze zařízení řady MIO P zařadit dle prvního výkladového pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému, neboť nelze určit převažující funkci. Z provedeného dokazování je zřejmé, že zařízení řady MIO P disponuje obdobným hardwarovým vybavením pro určení polohy jako předchozí posuzovaná zařízení a je tedy schopno plnit stejnou funkci jako předchozí posuzovaná zařízení. Na rozdíl od nich je ale rovnocenně schopno plnit funkci kapesního počítače, když tyto funkce jsou volně přístupné uživateli bez dalšího a zařízení je i tvarově přizpůsobeno funkci PDA. Je tedy zřejmé, že zařízení je schopno rovnocenně plnit obě funkce.

[40] Při vyloučení prvního interpretačního pravidla v případě zařízení řady MIO P řádně postupoval žalovaný v aplikaci dalších pravidel, když po vyloučení pravidla 2.b aplikoval pravidlo 3. Nic na posouzení věci žalovaným nemění ani skutečnost, že nezohlednil, že v době uvedení na trh neobsahovala zařízení řady MIO P mapové podklady a navigační software. Doplnění těchto programů lze považovat za zprovoznění funkce, která je ale pevnou součástí posuzovaného přístroje. Případně lze pro absenci uvedeného softwaru aplikovat na zařízení řady MIO P výkladové pravidlo 2.a pro interpretaci Harmonizovaného systému, neboť zařízení řady MIO P by bylo lze chápat jako zařízení, které není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, nicméně již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Na takový výrobek se vztahují stejná pravidla jako na výrobek dokončený. Výkladové pravidlo 2.a nemá žádnou vazbu na aplikaci pravidla 3., které je vázáno na vyloučení pravidla 2.b.

[41] Podle výkladového pravidla 2. a) každé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje také na výrobek, který není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Totéž platí pro zařazení kompletního nebo dokončeného výrobku (nebo výrobku zařazovaného podle tohoto pravidla jako kompletní nebo dokončený výrobek), který je předkládán v nesmontovaném nebo rozloženém stavu.

[42] Podle výkladového pravidla 2. b) každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazování zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3.

[43] Podle výkladového pravidla 3. zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo jiných důvodů zařadit prima facie do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto:

- a) Číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží, nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro drobný prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží.
- b) Směsi, zboží složené z různých materiálů nebo vytvořené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit.

c) Zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí v úvahu.

[44] Při aplikaci pravidla 3 pro interpretaci Harmonizovaného systému se soud shoduje s žalovaným v zařazení zařízení řady MIO P podle pravidla 3.c pro interpretaci Harmonizovaného systému, když ani podle pravidla 3.a ani podle pravidla 3.b nelze zařízení řady MIO P celně zařadit do příslušné položky kombinované nomenklatury. V případě pravidla 3.b nelze rozhodnout, která z funkcí dává zařízení jeho podstatné rysy, neboť při odejmutí GPS modulu zařízení ztrácí zcela své charakteristiky dané právě kombinací PDA a GPS modulu rovnocenného jednoúčelovým navigacím. S ohledem na uvedené proto zařazení do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí v úvahu (tedy GPS navigace) je správné.

[45] Celní zařazení pod jednotlivá čísla dále potvrzuje i aplikace poznámek k jednotlivým třídám, resp. kapitolám. A to poznámka 3. ke kapitole XVI (*„Pokud v textu není stanoveno jinak, kombinace strojů sestávající ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiné stroje konstruované pro vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají se zařazují jako kdyby sestávali pouze z té části, která vykonává hlavní funkci charakterizující celek nebo jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek.“*), která byla řádně aplikována, když není naplněn taxativní výčet poznámky 1. ani se v posuzované věci nejedná o část stroje ve smyslu poznámky 2. a aplikace těchto poznámek je (na rozdíl od věci posuzované v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 As 59/2009-70) vyloučena. A dále poznámka 5.E ke kapitole 84 (*„Stroje vykonávající specifickou funkci jinou než je zpracování dat a obsahující nebo pracující ve spojení se zařízením pro automatizované zpracování dat, se zařazují do čísel odpovídajících jejich speciální funkci nebo do zbytkových čísel, pokud neexistují čísla odpovídající jejich speciální funkci.“*).

[46] Z obsahu napadeného rozhodnutí je dále zřejmé, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s námitkou retroaktivního použití nařízení Komise ES č. 1231/2007 a soud po přezkoumání prvostupňových rozhodnutí dospěl ke shodným závěrům jako žalovaný. Z prvostupňových rozhodnutí je zřejmé, jakým způsobem aplikoval prvostupňový orgán citované nařízení, jak na případy před účinností nařízení, tak po nabytí účinnosti nařízení. Skutečnost, že v případech, kdy nařízení vstoupilo v účinnost až po rozhodném okamžiku, poukázal prvostupňový orgán na nařízení jako na skutečnost dodatečně potvrzující jeho závěry, neznámá, že toto nařízení bylo vůči žalobci v těchto případech aplikováno.

VII. Shrnutí a náklady řízení

[47] Lze uzavřít, že rozhodnutí žalovaného, kterým byla odvolání žalobce zamítnuta, bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky v tomto smyslu uplatněné žalobcem nejsou důvodné, pročez soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

[48] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad

rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Brně dne 31. 1. 2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu