



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **GEMOS CZ, spol. s r.o.**, IČ 25065238, se sídlem B. Smetany 1599, Čelákovice, zast. Mgr. Michalem Šimkům, advokátem, se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2019, č. j. 5054-14/2019-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 43 Af 35/2019-81,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 43 Af 35/2019-81, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 6. 8. 2019, č. j. 5054-14/2019-900000-311, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V řízeních o kasačních stížnostech proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 43 Af 35/2019-81, a ze dne 28. 6. 2021, č. j. 43 Af 35/2019-38, a o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 6. 8. 2019, č. j. 5054-14/2019-900000-311, **je** žalovaný **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 32.684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Michala Šimků.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 8. 2019, č. j. 5054-14/2019-900000-311, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně změnil pět z celkem třiceti jedna dodatečných platebních výměrů Celního úřadu pro Středočeský kraj vydaných ve dnech 30. 10. 2018, 31. 10. 2018,

1. 11. 2018 a 2. 11. 2018, jimiž bylo žalobkyni doměřeno dovozní clo v celkové výši 429.236 Kč. Ve zbytku žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry. Dovozní clo se týkalo zboží, které bylo propuštěno do volného oběhu v období od 10. 11. 2015 do 22. 12. 2017 a v příslušných celních prohlášeních bylo v zásadě vždy popsáno jako „*části a součásti pro vysílací přístroje obsahující přijímací zařízení, určené pro zařízení vyzářující a přijímací impulzy o určité vlnové délce k výpočtu rychlosti pohybujících se objektů (tzv. Dopplerův posun)*“, popř. jako „*části a součásti TV kamer, videosignální přepínače*“. Změny obecně spočívaly v odlišném zařazení některého zboží do jednotlivých podpoložek kombinované nomenklatury (dále také jako „KN“), která je uvedena v příloze č. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 (účinného v roce 2015), prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1754/2015 (účinného v roce 2016), popřípadě prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1821 (účinného v roce 2017) [dále jen „celní sazebník“].

[2]Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že předmětné zboží má povahu částí a součástí celku, za který považoval informační zařízení SYDO Traffic Zeus (dále jen „zařízení SYDO“). Toto zařízení měří a zobrazuje rychlost a kromě toho detekuje další veličiny, například velikost a vzdálenost vozidla, zjišťuje meteorologické údaje, zjišťuje a zobrazuje registrační značku vozidla a všechny zjištěné údaje je schopno dále zpracovat. Svými funkcemi tedy překračuje rámec čísla 9029 KN (*Otáčkoměry, počítače výrobků, taxametry, měřiče ujeté vzdálenosti, krokoměry a podobné přístroje; ukazatele rychlosti a tachometry, jiné než čísel 9014 nebo 9015; stroboskopy*), nicméně je stále obecně zařaditelné do kapitoly 90 celního sazebníku, konkrétně pod číslo 9031 KN (*měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů*), neboť nejprve zjišťuje údaje a teprve poté je zpracovává. Takové zařazení nevylučuje ani skutečnost, že zpracování provádí centrální počítačová jednotka, jelikož ta v tomto případě nemá vlastnosti výrobků s číslem 8471 KN (*Zařízení pro automatizované zpracování dat a jejich jednotky; magnetické nebo optické snímáče, zařízení pro přepis dat v kódované formě na paměťová média a zařízení pro zpracování těchto dat, jinde neuvedené ani nezahrnuté*) uvedené v poznámce 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku. Konkrétně nesplňuje body 2 a 3 této poznámky, tj. schopnost být volně programovatelná v souladu s požadavky uživatele a provádět aritmetické výpočty specifikované uživatelem.

[3]Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 28. 6. 2021, č. j. 43 Af 35/2019-38 (dále jen „první rozsudek“), rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. První rozsudek však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2022, č. j. 4 Afs 231/2021-42 (dále jen „zrušující rozsudek“), a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4]V odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že podle krajského soudu zařízení SYDO (resp. jeho součásti typu NF9M-2930 a NF3E-2930) splňuje všechny čtyři požadavky stanovené poznámkou 5 A ke kapitole 84 celního sazebního, a obecně by jej tak bylo možno považovat za zařízení pro automatické zpracování dat (počítač). Současně však dovodil, že zařízení SYDO plní specifickou funkci odlišnou od zpracovávání dat, neboť jeho měřicí a kontrolní funkce stojí v popředí. Proto v souladu s poznámkou 5 E ke kapitole 84 celního sazebníku je nutné toto zařízení podřadit pod číslo 9031 KN. Uvedený závěr je

pokračování

tedy možno chápat zhruba tak, že zařízení SYDO je zařízení plnící zvláštní funkci, které však obsahuje plnohodnotný počítač.

[5] Za těchto okolností je následný úsudek krajského soudu s výše vysloveným závěrem v rozporu. Tím, že krajský soud za použití poznámky 2 ke kapitole 90 celního sazebníku vyslovil, že „výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 proto lze samostatně podřadit pod podpoložku 8471 80 00 KN jakožto ostatní jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat“, totiž popřel svůj dřívější závěr o tom, že tyto výrobky jsou plnohodnotnými počítači, neboť je nyní klasifikoval jako pouhé (dílčí) součásti počítače. Oba tyto závěry přitom nemohou vedle sebe obstát. Krajský soud tak v prvním rozsudku nejprve vznáší rozsáhlou argumentaci o tom, proč lze mít za to, že předmětné výrobky splňují podmínky stanovené v poznámce 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku, a lze je tedy obecně považovat za počítače, aby následně tyto závěry zcela opomenul právě v okamžiku, kdy byly nejrelevantnější, tedy při samotném zařazování předmětných výrobků poté, co dospěl k závěru, že zařízení jako celek v důsledku aplikace poznámky 5 E ke kapitole 84 není možné podřadit mezi počítače.

[6] Za těchto okolností postrádá význam i celé posouzení toho, zda předmětné výrobky naplňují požadavky v poznámce 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku. Tato poznámka je totiž relevantní pouze při zařazování výrobků mezi počítače (tj. zařízení pro automatické zpracování dat). U periférií počítačů (tedy jednotek zařízení pro automatické zpracování dat) tento požadavek z logiky věci neexistuje, neboť dílčí jednotky těchto zařízení nemohou být schopny všechny tyto podmínky splnit. V opačném případě by se totiž rovněž jednalo o počítače, a rozdělení na tyto dvě skupiny by tak ztratilo smysl a spolu s tím by splynulo dohromady několik odlišných kódů zboží. Takový výklad by tedy zjevně byl v rozporu se smyslem celního sazebníku.

[7] Krajský soud navíc ani vůbec nijak neodůvodnil, proč dospěl k závěru, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 je nutno zařadit mezi ostatní jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat. Krajskému soudu je samozřejmě nutno dát zapravdu v tom, že pokud zařízení SYDO jako celek spadá pod číslo 9031 KN, „aktivuje“ se písm. a) poznámky 2 ke kapitole 90 celního sazebníku, která obsahuje zvláštní pravidla pro zařazování částí a součástí výrobků uvedených v této kapitole. Krajský soud však na základě této poznámky dospěl k závěru, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 lze „podřadit pod podpoložku 8471 80 00 KN jakožto ostatní jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat“, aniž jej jakkoli odůvodnil, a to za situace, kdy tento závěr spočívající v zařazení předmětných výrobků mezi periferie počítačů odporuje dříve vyslovenému a mnohem pečlivěji odůvodněnému závěru o tom, že tyto výrobky jsou zařízeními pro automatické zpracování dat. Již samotné číslo 8471 přitom kromě položek typu periferie počítačů obsahuje i položky typu počítače. Ani to však krajský soud nijak nezohlednil a zmíněné výrobky bez dalšího zařadil mezi ostatní jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat (tedy periferie počítačů).

[8] Podle závěru zrušujícího rozsudku je tak první rozsudek vnitřně rozporný a nedostatečně odůvodněný, a proto je nutné jej považovat za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů. Proto Nejvyšší správní soud závázal krajský soud, aby ve svém novém rozhodnutí vyslovil jednoznačný, vnitřně konzistentní a řádně odůvodněný závěr o celním zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930.

[9] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 20. 12. 2022, č. j. 43 Af 35/2019-81, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[10] V odůvodnění druhého rozsudku krajský soud nejprve citoval poznámku 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku. Konstatoval, že mezi stranami nebylo sporu o naplnění prvního a čtvrtého znaku citované poznámky. Ke druhému znaku uvedl, že přehodnotil svůj dřívější závěr uvedený v prvním rozsudku ohledně volné programovatelnosti výrobku, podle něhož mělo postačit, pokud bylo zařízení volně programovatelné kýmkoli (tj. i výrobcem). Ostatně Nejvyšší správní soud v této souvislosti žádný závazný právní názor nevyslovil. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 26. 2. 2019 uvedla, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 nelze programovat bez účasti výrobce. Ačkoli samotné znění předmětné poznámky explicitně nepožadovalo, aby právě a jen uživatel musel být schopen zařízení programovat, pokud byla však tato možnost omezena pouze na výrobce, nebylo možné hovořit o volné programovatelnosti. Podle krajského soudu na uvedeném ničeho neměnila ani žalobkyní zmiňovaná vnitřní omezení počítačových programů za účelem zajištění jejich stability. Sama žalobkyně si tak byla vědoma skutečnosti, že i běžné počítače spadající pod číslo 8471 KN měly určitá vnitřní omezení. Na rozdíl od těchto běžných počítačů, které mohli zcela standardně programovat jejich uživatelé, se však v případě výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 musela žalobkyně jako jejich uživatelka obrátit na výrobce, aby na nich něco naprogramovala. Tak tomu muselo být například v případě, pokud na zmíněné výrobky chtěla nahrát jiný software, což bez účasti výrobce nebylo možné. Podpůrně v této souvislosti krajský soud odkázal na Vysvětlující poznámky Světové celní unie k Harmonizovanému systému popisu a číselnému označování zboží, podle nichž zařízení, které běží pouze na programech, jež nemohou být upraveny uživatelem, jsou vyloučena. Krajský soud proto konstatoval, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 nesplňují druhý znak poznámky 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku.

[11] Ke třetímu znaku zmíněné poznámky krajský soud uvedl, že pokud byly výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 schopny na základě změřené rychlosti a dalších údajů vytvářet různé statistiky či tomu přizpůsobit chování zařízení SYDO, těžko se tak mohlo dít bez aritmetických výpočtů specifikovaných uživatelem. Jak popsala žalobkyně, uživatel totiž mohl prostřednictvím konfiguračního souboru, který do systému zaslal ze serveru, ovlivnit nastavení jednotek. Tím došlo ke změně algoritmu chování systému. Navíc formulace uvedeného znaku nevyklučovala, aby byly tyto výpočty podle požadavků uživatele nastaveny výrobcem. Uvedené však nic neměnilo na závěru, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 nesplnily kumulativně všechny čtyři znaky poznámky 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku, a proto je nebylo možné označit za zařízení pro automatizované zpracování dat.

[12] Ve vztahu k sazebnímu zařazení samotného zařízení SYDO krajský soud nejprve konstatoval, že Nejvyšší správní soud se k této otázce ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil. Následně však setrval na svých závěrech uvedených již v prvním rozsudku, podle nichž zařízení SYDO nelze zařadit pod číslo 8471 KN. Zdůraznil, že jelikož ani výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 neshledal zařízeními pro automatizované zpracování dat, nebylo možné zařízení SYDO označit za stroj obsahující nebo pracující s takovým zařízením ve smyslu poznámky 5 E ke kapitole 84 celního sazebníku, která tak nebyla ani potenciálně aplikovatelná. I přes uvedený závěr však zařízení SYDO vykonávalo specifickou funkci, která byla odlišná od zpracování dat. V této souvislosti dále citoval poznámku 5 E ke kapitole 84 celního sazebníku a rozsudky SD EU ze dne 17. 3. 2005, ve věci C-467/03,

pokračování

Ikegami (dále jen „rozhodnutí ve věci *Ikegami*“), ze dne 11. 12. 2008, ve spojených věcech C-362/07 a C-363/07, *Kip Europe*, a ze dne 14. 7. 2016, ve věci C-97/15, *Sprengen/Parkweg Douane BV* (dále jen „rozhodnutí ve věci *Sprengen/Parkweg Douane BV*“), k posouzení pojmu „specifické funkce“ zmíněné v citované poznámce.

[13] Krajský soud dále konstatoval, že zařízení SYDO disponovalo vícero funkcemi. Dokázalo měřit rychlost vozidel, bylo schopno vytvářet různé dopravní statistiky či fotit a zobrazovat rychle jedoucí vozidla a jejich registrační značky. Dále mělo specifické vybavení, které bránilo tomu, aby bylo zařízení používáno jako běžný počítač. Byly k němu připojeny video optické detektory a měřicí jednotky, obsahovalo rovněž speciální softwarové vybavení. Ačkoli tak zařízení SYDO disponovalo i funkcí ke zpracování dat, z hlediska jeho objektivních charakteristik jej nebylo možné používat k jiným než výše uvedeným účelům. Ani skutečnost, že bez funkce zpracování dat by zařízení SYDO nemohlo pracovat, na uvedeném ničeho nezměnila. Měření rychlosti a jiných veličin i kontrola pak nebyly podružnými, nýbrž rozhodujícími funkcemi zařízení SYDO. Veškeré jeho funkce ostatně pracovaly právě s údaji získanými z měřicích jednotek a vybaveno bylo v podstatě výhradně součástmi k měření rychlosti. Krajský soud proto konstatoval, že měření a kontrola byly specifickými funkcemi zařízení SYDO obdobně jako v rozhodnutích SD EU ve věcech *Sprengen/Parkweg Douane BV* a *Ikegami*. Zdůraznil, že ačkoli nezpochybnil řadu jiných funkcí, kterými zařízení SYDO disponovalo, na základě jeho objektivních charakteristik však v popředí stály právě měřicí a kontrolní funkce. Proto jej ostatně nezařadil do čísla 9029 KN, ale do čísla 9031 KN, a to s plným zohledněním výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 jako „srdce“ zařízení SYDO. Závěrem krajský soud vysvětlil, že na zařízení SYDO nebylo možné aplikovat poznámky 5 B a C ke kapitole 84 celního sazebníku, jelikož ty by se uplatnily až v případě neaplikovatelnosti zmíněné poznámky 5 E. Nebylo možné vycházet ani z pravidla 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury. Podle krajského soudu tak nebylo možné zařízení SYDO zařadit do čísla 8471 KN, neboť vykonávalo specifickou funkci, což by platilo i v případě, pokud by se mýlil ohledně sazebního zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930.

[14] Krajský soud se následně zabýval otázkou sazebního zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930. Nejprve citoval poznámku 2 ke kapitole 90 celního sazebníku a konstatoval, že v prvním rozsudku na zmíněné výrobky aplikoval písm. a) citované poznámky, jelikož je označil za zařízení pro automatizované zpracování dat spadající pod číslo 8471 kombinované nomenklatury. Jelikož uvedený závěr přehodnotil, postupoval ve shodě s žalovaným podle písm. b) citované poznámky. Předmětné výrobky označil za části či součásti zařízení SYDO, které byly vhodné pro použití výhradně či hlavně s tímto zařízením. Žalovaný tak podle krajského soudu postupoval správně, pokud je zařadil do stejného čísla jako zařízení SYDO, tj. do čísla 9031 KN.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[15] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka nejprve namítla, že krajský soud nesprávně interpretoval její tvrzení, že zařízení SYDO nelze volně programovat bez účasti výrobce. Skutečnost je totiž zcela opačná. Zařízení SYDO je běžný počítač, na který je nainstalován program Windows. Může tak být programován stejně jako jiný počítač s tímto programem. Uživatel může do zařízení SYDO instalovat libovolné programy, opět je odinstalovat, nastavovat a upravovat podle své představy a požadavků, pokud k tomu má oprávnění od původce těchto programů, zároveň může připojovat jiné hardwarové komponenty. Ze zmíněného zařízení lze dále psát a posílat e-maily či třeba napsat rozhodnutí v posuzované věci. Podle stěžovatelky tak na zařízení SYDO lze činit vše jako na běžném osobním počítači se systémem Windows. V této souvislosti stěžovatelka do kasační stížnosti vložila otisky obrazovky ze zařízení SYDO s běžným textovým editorem a spuštěným systémem Zeus, v němž bez účasti výrobce programuje a nastavuje zobrazené parametry.

[17] Stěžovatelka proto dále namítla, že možnost programovat zařízení SYDO závisí pouze na skutečnosti, zdali má uživatel příslušná oprávnění zařízení či software spravovat a programovat. Stejně je tomu například u správců IT v běžných kancelářských provozech pracujících na běžných osobních počítačích. Zařízení SYDO je tak běžným počítačem a jako takové je zařízením pro automatizované zpracování dat. Nevykonává ani jinou specifickou funkci, jelikož je přímo určeno ke zpracování dat a jejich vyhodnocování. Na zpracování dat závisí celá funkce systému, který slouží k regulaci a zpomalení dopravy, a to na základě vyhodnocených a zpracovaných dat zařízením SYDO. Opačný závěr by znamenal, že žádný běžný počítač se systémem Windows není zařízením pro automatizované zpracování dat. Stěžovatelka zdůraznila, že žalovaný od začátku celního řízení neověřil tvrzení uvedená stěžovatelkou ohledně funkčnosti zařízení SYDO. Vymezila se rovněž proti eventuálnímu závěru krajského soudu pro případ, že by se mýlil v jeho dílčím závěru ohledně sazebního zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930, a konstatovala, že by si krajský soud měl být jist a případně rozhodnout v pochybnostech v její prospěch.

[18] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že závěry krajského soudu jsou správné a řádně odůvodněné. Zařízení SYDO je výrobkem čísla 9031 KN, tedy měřicím a kontrolním zařízením s velmi specifickými funkcemi. Krajský soud správně aplikoval poznámku 2 ke kapitole 90 celního sazebníku a zařadil též výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 do čísla 9031 KN, tedy správně vyhodnotil, že nesplňují kumulativně znaky zařízení pro automatizované zpracování dat. Pokud stěžovatelka v kasační stížnost prezentovala určité funkcionality zařízení SYDO, potvrdila tím jen naplnění třetího znaku poznámky 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku, nikoli znaku druhého zmíněné poznámky. Z předložených otisků obrazovky nadto není přesvědčivě zřejmé, že se vztahují přímo k zařízení SYDO, především pak k výrobkům NF9M-2930 a NF3E-2930. Podle údajů na otiscích je totiž zjevné, že se vztahují k programu označenému jako VNC Viewer. Dále žalovaný konstatoval, že pokud stěžovatelka výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 charakterizuje jako zařízení pro automatizované zpracování dat, její návrh na zařazení předmětných výrobků do podpoložky 8471 80 00 KN je v rozporu s jejich tvrzeným charakterem coby počítačů. Stěžovatelka tak svým návrhem předmětné výrobky prohlásila za příslušenství počítačů, jako jsou např. externí paměť, USB hub, pákový ovladač či kulový

pokračování

ovladač apod., přestože tvrdí, že se jedná o úhelné kameny zařízení SYDO. Sama tak neví, do kterého kódu KN předmětné výrobky zařadit.

[20] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[21] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka namítla, že v posuzovaném případě je sporné i celní zařazení samotného zařízení SYDO. Dále uvedla, že žalovaný v průběhu všech řízení pomíjí zjevnou funkci zpracování dat a prezentovaných výstupů z výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 a zařízení SYDO. Tato data pak nemohl zpracovat žádný jiný počítač než výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930, jelikož žádná jiná obdobná komponenta v zařízení SYDO zapojena není. Předložené otisky obrazovky dokládají spuštěný počítačový software s názvem VNC Viewer s daty o měření rychlosti v obci Líbeznice. Zmíněný software je přitom zcela běžným programem, který lze nainstalovat i na operační systémy macOS či Linux. Uvedená skutečnost rovněž dokládá, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 jsou počítači, jinak by na ně nebylo možné software VNC Viewer vůbec nainstalovat. Stěžovatelka dále namítla, že nemá důvod ke kasační stížnosti předkládat věcně nesouvisející otisky obrazovky. Ostatně žalovaného opakovaně marně vybízela, aby při místním šetření ověřil funkčnost výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930. Snadno by tak případné nesouvisející otisky obrazovky odhalil. Stěžovatelka dále zdůraznila, že totožný výstup by získala rovněž z jiného počítače od jiného výrobce. Stále by totiž šlo o počítač s operačním systémem Windows 7 a dalšími programy zajišťujícími funkcionalitu zařízení SYDO. Uvedené dokládá, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 jsou běžnými počítači. Dále předloženými otisky obrazovky byla prokázána rovněž skutečnost, že do zařízení SYDO může uživatel libovolně instalovat programy, dále je upravovat či nastavovat a odinstalovat. Ostatně stěžovatelka na předmětném zařízení psala i přípravu tohoto podání.

[22] Výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 jsou dále podle stěžovatelky programovány podle pokynů uživatelů například tak, aby od určité naměřené rychlosti upozorňovaly řidiče na rychlou jízdu, případně aby snímaly jen určitá vozidla apod. Tyto výrobky jsou tak volně programovatelné. Stěžovatelka proto trvá na tom, že mají být zařazeny do podpoložky 8471 80 00 KN. Nejedná se přitom o příslušenství počítačů, jelikož mají zcela odlišnou charakteristiku, příslušenství počítačů nadto mají vlastní kódy KN a jsou samostatnými věcmi. Předmětné výrobky se v jejich průmyslovém provedení od běžných počítačů liší pouze po konstrukční stránce a nezvyklým tvarem. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na webové stránky jejich výrobce a konstatovala, že jsou zde jako počítače popsány včetně pokynů k instalaci operačních systémů a driverů či BIOS. Z webových stránek je dále patrné, jakými konkrétními komponenty (procesor, vnitřní paměť, grafická karta, zvuková karta apod.) jsou výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 vybaveny. Jedná se o komponenty, kterými jsou vybaveny i běžné počítače. Právě technické provedení a jejich netypický vzhled, případně skutečnost, že jsou instalovány do zařízení SYDO, zapříčinily, že žalovaný zpochybňuje charakteristiku předmětných výrobků jako zařízení pro automatizované zpracování dat.

[23] Zařízení SYDO tak podle stěžovatelky splňuje všechny čtyři znaky zařízení pro automatizované zpracování dat, včetně volné programovatelnosti, byť běžně uživatelé využívají předem naprogramované skupiny nastavení v podobě tzv. scénářů. Sestává totiž ze samostatných jednotek, z nichž jedna je počítačem. Závěrem stěžovatelka doplnila, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 mohou být nahrazeny jinými počítači splňujícími

základní parametry výkonu, velikosti, konektivity apod. Zařízení SYDO však bez předmětných výrobků či jakéhokoli jiného běžného počítače nemůže fungovat a představovalo by pouze drahou „krabici“, která by nešla zapnout a neposkytovala by žádná data. Výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 i celé zařízení SYDO tak měly být podle stěžovatelky podřazeny pod číslo 8471 KN.

[24] V duplice žalovaný konstatoval, že otázka sazebního zařazení zařízení SYDO již byla v posuzovaném případě postavena dostatečně najisto. Krajský soud tak správně rozhodl, že má být zařazeno pod číslo 9031 KN. Spornou tak zůstala otázka sazebního zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930, přičemž bylo nutno rozhodnout, zdali se aplikuje písm. a) či písm. b) poznámky 2 ke kapitole 90 celního sazebníku. Krajský soud se touto otázkou zabýval a dospěl ke správnému závěru. Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti důsledně předmětné výrobky označuje za počítače, nejedná se v jejich případě o zařízení pro automatizované zpracování dat. V čísle 8471 KN jsou ostatně tři pro posuzovanou věc relevantní podpoložky, a to 8471 30 00, 8471 41 00 a 8471 49 00. Nemožnost zařadit výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 do zmíněných podpoložek plyne zprvu ze skutečnosti, že nesplňují kumulativně znaky zařízení pro automatizované zpracování dat podle poznámky 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku, a zadruhé proto, že neodpovídají znění samotných uvedených kódů. V případě podpoložky 8471 30 00 KN předmětné výrobky nesplňují podmínku, aby obsahovaly klávesnici a displej, jelikož disponují pouze procesorovou jednotkou. V případě podpoložky 8471 41 00 KN nesplňují podmínky, aby byly uzavřeny ve vnějším krytu, což potvrdila sama stěžovatelka v kasační stížnosti, a neobsahují ani žádné vstupní či výstupní jednotky. V případě podpoložky 8471 49 00 KN nesplňují, aby byly ve formě systémů, nikoli elektronických sestav. Z uvedeného vyplývá, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 nelze sazebně zařadit do žádného z vyjmenovaných kódů KN. Nelze je pak zařadit ani do podpoložky 8471 80 00 KN, jak namítá stěžovatelka, neboť představují řídicí jednotky v podobě elektronické sestavy zařízení SYDO. Zmíněné zařízení je však výrobkem čísla 9031 KN, a proto nemůže být jednotkou ve smyslu celního sazebníku. Zmíněný kód KN je ostatně zbytkovou kategorií zařízení pro automatizované zpracování dat, kam vzhledem k jejich charakteristice výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 nelze zařadit. Žalovaný proto setrval na svém procesním návrhu a Nejvyššímu správnímu soudu eventuálně navrhl, aby SD EU předložil předběžnou otázku, jejímž předmětem by byl výklad otázky, do kterého kódu KN se mají předmětné výrobky zařadit.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., nicméně v ní nenamítala žádné vady řízení před správními orgány, takže ji ve skutečnosti podala jen podle písmen a) a d) uvedeného ustanovení.

[26] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí,*

pokračování

popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[27] Stěžovatelka v posuzovaném případě kasační stížností napadá rozsudek krajského soudu, kterým rozhodl znovu poté, co jeho první rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti žalovaného.

[28] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost je dále nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[29] V posuzovaném případě je zřejmé, že Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, resp. vnitřní rozpornosti, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Věcnou podstatou posuzovaných sporných otázek se však Nejvyšší správní soud nemohl zabývat právě s ohledem na vadu nepřezkoumatelnosti prvního rozsudku krajského soudu. O uvedeném svědčí rovněž závazný právní názor Nejvyššího správního soudu formulovaný ve zrušujícím rozsudku, jímž krajskému soudu uložil, aby v dalším řízení vyslovil jednoznačný, vnitřně konzistentní a řádně odůvodněný závěr o sazebním zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930. Ačkoli tak stěžovatelka výslovně nenamítla, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[30] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě stačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132).

[31] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z jeho odůvodnění je totiž seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl, což bude zřejmé z dalších pasáží tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu. Navíc s právními názory krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti

polemizuje, což by nebylo v případě nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku možné. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

[32] Nejvyšší správní soud se proto k dalším kasačním námitkám mohl zabývat meritem věci, tedy otázkou sazebního zařazení předmětného zboží.

[33] Z obsahu celního spisu vyplývá, že na základě 33 celních prohlášení bylo do volného oběhu propouštěno následující zboží: a) videokamera (video optický detektor), která zaznamenává obrazovou informaci, rychlost, kategorii nebo výšku vozidel (výrobek GEM21); b) výpočetní jednotky, které zpracovávají a ukládají data z detektorů a odesílají je na vzdálená pracoviště (výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930); c) detektor rychlosti, výšky vozidla a vzdálenosti, který zasílá informace do video optického detektoru (výrobky DRUIII, LTI20/20, T100 a SS300); a speciální spojovací materiál, tj. kabeláže s konektory (výrobek HIRCON), jakož i výrobky typu SB. Podle závěru žalovaného jsou přitom výrobky GEM 21, NF9M-2930 a NF3E-2930, DRUIII, LTI20/20, T100 a SS300 a HIRCON nedílnou částí/součástí zařízení SYDO, s čímž stěžovatelka souhlasila. V žalobním a kasačním řízení však zpochybnila správnost sazebního zařazení tohoto zařízení do čísla 9031 KN, které bylo provedeno v rozhodnutí o odvolání a pak v napadeném rozsudku za účelem zodpovězení předběžné otázky při sazebním zařazení jeho nedílných komponentů. Mezi ně náležely i výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930, jejichž sazební zařazení do položky 9031 KN žalovaným i krajským soudem stěžovatelka rovněž napadla v žalobě a následně v kasační stížnosti.

[34] Nejvyšší správní soud tak nejprve posoudil správnost uvedeného sazebního zařazení celého zařízení SYDO, jež mělo být podle stěžovatelky podřazeno pod číslo 8471 KN. Podle ní je totiž toto zařízení přímo určeno ke zpracování dat a nemá žádnou specifickou funkci. Splňuje přitom všechny znaky zařízení pro automatizované zpracování dat, včetně volné programovatelnosti, byť uživatelé běžně využívají od výrobce připravené skupiny nastavení v podobě tzv. scénářů. Konkrétně zařízení SYDO slouží k regulaci a zpomalení dopravy na základě vyhodnocených a zpracovaných dat. Výrobce je proto programováno tak, aby podle pokynů uživatele od určité naměřené rychlosti upozorňovalo řidiče na rychlou jízdu či aby snímalo jen určitá vozidla apod.

[35] Sazebním zařazením zařízení SYDO se krajský soud zabýval v odstavcích 81 až 91 odůvodnění napadeného rozsudku. Odkázal přitom na judikaturu SD EU k posuzování otázky, zda zařízení vykonává specifickou funkci ve smyslu poznámky 5 E ke kapitole 84 celního sazebníku, podle níž *stroje obsahující nebo pracující ve spojení se zařízením pro automatizované zpracování dat a vykonávající specifickou funkci, jinou než je zpracování dat, se zařazují do čísel odpovídajících jejich specifické funkci nebo, v případě že takové číslo neexistuje, do zbytkových čísel.*

[36] V této souvislosti krajský soud správně konstatoval, že zařízení SYDO disponuje vícero funkcemi, tedy dokáže měřit rychlost vozidel a vytvářet různé dopravní statistiky či fotit a zobrazovat rychle jedoucí vozidla a registrační značky. Sama stěžovatelka v kasační stížnosti připustila, že hlavním účelem zařízení SYDO je na základě změřených a zpracovaných dat regulovat dopravu. Ačkoli tak mezi funkce zařízení SYDO logicky spadá i zpracování dat, je v posuzovaném případě zřejmé, že předmětné zařízení je speciálně vybaveno pomocí video optických detektorů a měřicích jednotek, přičemž obsahuje také

pokračování

speciální softwarové vybavení. Přestože by se zařízení SYDO bez shromážděných a zpracovaných dat neobešlo, měření rychlosti a jiných veličin a dále kontrola jsou jeho rozhodujícími funkcemi, o čemž svědčí i skutečnost, že všechna zpracovávaná data se týkají dopravy. V opačném případě, pokud by mělo sloužit pouze jako běžný počítač, by vyjmenované komponenty, z nichž se zařízení SYDO skládá a jež nebyly v posuzovaném případě předmětem sporu, byly pro předmětné zařízení nadbytečné.

[37] Krajský soud povahu popsané specifické funkce zařízení SYDO řádně zohlednil rovněž při rozhodování o jeho sazebním zařazení, pokud konstatoval, že není prostým měřičem rychlosti. Nezpochybnal ani skutečnost, že bez výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 nemůže zařízení SYDO fungovat. Pokud však stěžovatelka tvrdila, že zařízení SYDO je zařízením pro automatizované zpracování dat bez specifické funkce, tj. jako takové je počítačem, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, proč následně uvedla, že se skládá z několika částí, z nichž jen jedna je zařízením pro automatizované zpracování dat, bez něhož by nefungovalo. Tato argumentace si totiž vzhledem k uvedenému odporuje.

[38] Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že si krajský soud neověřil účel a funkce zařízení SYDO. Z odůvodnění napadeného rozsudku je totiž přesvědčivě zřejmé, že předmětné zařízení je s ohledem na závěry uvedené v judikatuře SD EU (zejména rozhodnutí ve věcech *Sprengen/Parkweg Douane BV a Ikegami*) a na jeho specifickou funkci nutno považovat za měřicí a kontrolní přístroj ve smyslu čísla 9031 KN. Jak přitom správně uvedl krajský soud v odstavci 89 odůvodnění napadeného rozsudku, ani skutečnost, že „srdcem“ předmětného zařízení jsou výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 (tj. výpočetní jednotky zpracovávající a ukládající data z detektorů a odesílající je na vzdálená pracoviště), nemá vliv na aplikovatelnost poznámky 5 E ke kapitole 84 celního sazebníku. Na základě ní tak bylo možné dovodit, že i pokud by zařízení SYDO obsahovalo zařízení pro automatizované zpracování dat nebo ve spojení s ním pracovalo, bylo by nutné s ohledem na specifickou funkci tohoto zařízení, jinou než zpracování dat, jej zařadit do čísla 9031 KN.

[39] Za této situace je z hlediska celního zařazení výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 zapotřebí aplikovat poznámku 2 ke kapitole 90 celního sazebníku (*Optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické nástroje a přístroje; jejich části, součásti a příslušenství*), podle níž *s výhradou výše uvedené poznámky 1 se části, součásti a příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly zařazují podle následujících pravidel:*

a) části, součásti a příslušenství, které jsou zbožím zahrnutým v jakémkoliv z čísel této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (jiném, než je číslo 8487, 8548 nebo 9033), se ve všech případech zařazují do jejich příslušných čísel bez ohledu na stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny;

b) ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 9010, 9013 nebo 9031), se zařazují jako tyto stroje, nástroje nebo přístroje;

c) všechny ostatní části, součásti a příslušenství se zařazují do čísla 9033.

[40] Podle stěžovatelky jsou výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 částmi/součástmi zařízení SYDO, které je zapotřebí zahrnout do čísla 8471 KN, neboť náleží mezi zařízení pro automatizované zpracování dat. Na zařízení SYDO je totiž nainstalován operační systém Windows, a lze jej proto volně programovat stejně jako jakýkoli jiný běžný počítač. Dále je na něm možné instalovat libovolné programy, opět je odinstalovat, nastavovat a upravovat je podle představy uživatele a požadavků, pokud k tomu má oprávnění od původce těchto programů, zároveň může připojovat jiné hardwarové komponenty, dále lze psát e-maily a textové dokumenty.

[41] Podle poznámky 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku (*Jaderné reaktory, kotle, stroje a mechanická zařízení; jejich části a součásti*) ve smyslu čísla 8471 se výrazem „zařízení pro automatizované zpracování dat“ rozumějí zařízení schopná:

- 1) ukládat do paměti zpracovatelský program nebo programy a alespoň ukládat do paměti data bezprostředně potřebná pro realizaci tohoto programu;
- 2) být volně programovatelná v souladu s požadavky uživatele;
- 3) provádět aritmetické výpočty specifikované uživatelem; a
- 4) realizovat, bez lidského zásahu, zpracovatelský program, který vyžaduje změny jeho průběhu realizace, na základě logického rozhodnutí během zpracování.

[42] V posuzovaném případě není mezi účastníky řízení sporu o naplnění prvního a čtvrtého znaku zařízení pro automatizované zpracování dat. Pokud jde o naplnění třetího znaku výše citovaných podmínek, krajský soud přesvědčivě v odstavci 72 odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 jsou schopny na základě změřené rychlosti a dalších údajů vytvářet různé statistiky či tomu přizpůsobit chování zařízení SYDO, přičemž se tak těžko může dít bez aritmetických výpočtů specifikovaných uživatelem. Stěžovatelka v kasační stížnosti proti této argumentaci krajského soudu ničeho nenamítla a ani žalovaný s ní v řízení o kasační stížnosti nepolemizuje. Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval pouze otázkou naplnění druhého znaku zařízení pro automatizované zpracování dat, tj. zdali jsou výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 volně programovatelné.

[43] Krajský soud se předmětnou spornou právní otázkou zabýval v odstavcích 68 až 70 odůvodnění napadeného rozsudku. Své závěry založil zejména na vyjádření stěžovatelky ze dne 26. 2. 2019, podle něhož výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 (či samotné zařízení SYDO, jak uvádí stěžovatelka v kasační stížnosti) nelze volně programovat bez účasti výrobce. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že z jednotlivých vyjádření účastníků řízení je zřejmá nejednotnost argumentace ve vztahu k posuzovaným částem/součástem zařízení SYDO. Účastníci se totiž v některých pasážích své argumentace věnují funkcionalitám, resp. volné programovatelnosti zařízení SYDO, v dalších částech se konkrétně zaměřují na výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 a v jiných částech hovoří o konkrétním softwarovém rozhraní, v němž uživatel zmíněného zařízení pracuje. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti vzhledem k funkcím předmětných výrobků ztotožňuje či zaměňuje označení zařízení SYDO a těchto výrobků. Podstatná je však v posuzovaném případě při řešení sporné otázky, zdali jsou předmětné výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 volně programovatelné, zejména jejich charakteristika a funkcionalita. Pokud tak stěžovatelka v odkazovaném vyjádření ze dne 26. 2. 2019 uvedla, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 nejsou volně programovatelné bez účasti výrobce, je z její další argumentace zřejmé, že ve skutečnosti odkazovala na funkcionalitu a programovatelnost zařízení SYDO jako celku. Ostatně přímo ve vztahu

pokračování

k předmětným výrobkům NF9M-2930 a NF3E-2930 tvrdila, že znak volné programovatelnosti bezesporu splňují, jelikož lze na ně instalovat jakýkoli software, přičemž jsou opatřeny operačním systémem Windows.

[44] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že krajský soud v odstavci 60 odůvodnění napadeného rozsudku správně uvedl, že pro sazební zařazení určitého zboží jsou podstatné jeho objektivní charakteristické znaky a vlastnosti. V této souvislosti nelze pominout námitku stěžovatelky, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 se od běžných počítačů liší pouze po konstrukční stránce a svým nezvyklým tvarem. Ostatně krajský soud již v prvním rozsudku konstatoval, že „z popisu žalobkyně je zřejmé, že jde v podstatě o běžný počítač s běžným operačním systémem (Windows 7), na kterém je pouze nainstalován speciální software (viz zejména vyjádření ze dne 26. 2. 2019, kde hovoří o aplikačním či uživatelském softwaru). Jinými slovy může na něj být nahrán - tak jako u běžných počítačů - i jiný software. Podstatné pak je, že tomuto popisu odpovídají rovněž podklady ve spise. Žalobkyně zaslala žalovanému spolu s vyjádřením ze dne 1. 4. 2019 také technické specifikace výrobků série NF9M, ze kterých je (i laikovi) jasně patrné, že nejde o nic jiného než základní desku (používanou běžně v počítačích) se základním vybavením (procesor, grafická a síťová karta). Totéž plyne i z podkladů získaných již celním úřadem při vyhledávání a ztotožňování zboží.“ Nejvyšší správní soud má přitom shodně za to, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 jsou tvořeny v podstatě základní deskou, která je používána rovněž v běžných počítačích, a se základním vybavením, jejichž technické specifikace stěžovatelka vyjmenovala v kasační stížnosti.

[45] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že krajský soud v napadeném rozsudku vycházel při posouzení zmíněné sporné právní otázky zejména z vyjádření žalovaného ze dne 19. 5. 2022. V něm žalovaný k otázce volné programovatelnosti předmětných výrobků uvedl, že ji může provádět kdokoli, kdykoli a jakkoli, tedy nikoli jen výrobce nebo programátor. Zároveň volná programovatelnost podle citovaného vyjádření žalovaného značí, že zařízení musí být upravitelné pro jakékoli účely. V praxi tak musí jít dané zařízení koupit v jakémkoli obchodě s výpočetní technikou a uživatel si na něm může naprogramovat jakoukoli činnost, např. řízení zalévání zahrady či regulaci topení v domácnosti. Uvedené podmínky však výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 podle žalovaného nesplňují.

[46] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že mu není zřejmé, proč žalovaný schopnost zařízení volně programovat dovoluje pouze uživateli a vylučuje výslovně programátora. Lze si totiž jen těžko představit situaci, kdy běžný uživatel bez odborných znalostí v oblasti IT, konkrétně programování či vývoji softwaru, naprogramuje na jakémkoli zařízení zakoupeném v obchodě s výpočetní technikou systém pro automatické zalévání zahrady či regulaci topení, a to i pokud by tak činil na běžném počítači.

[47] Dále žalovaný správně uvádí, že na běžném počítači lze naprogramovat např. řízení zalévání zahrady či regulaci topení v domácnosti. Z okolností posuzovaného případu je však zřejmé, že uvedené lze učinit i na výrobcích NF9M-2930 a NF3E-2930. Stěžovatelka totiž v posuzovaném případě opakovaně namítala, že tyto výrobky fungují v operačním systému Windows a lze na ně nahrát jakýkoli software. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že na předmětných výrobcích není možné výše vyjmenované funkce naprogramovat. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti argumentovala, že s ohledem na objektivní charakteristiku výrobků může činit vše jako na běžném počítači.

Není tak zřejmé, na základě jakých okolností krajský soud dovodil, že bez účasti výrobce vzhledem k popsaným objektivním charakteristikám předmětných výrobků nebylo možné nainstalovat například nový software. Uvedené platí tím spíš, pokud již v prvním rozsudku ze skutečností vyplývajících z celního spisu měl bezpečně za zjištěné, že právě s ohledem na uvedené charakteristiky předmětných výrobků na ně lze nahrát jakýkoli software a dále jej upravovat.

[48] Je tedy zřejmé, že v případě výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 se jedná o zcela běžné, byť méně výkonné a průmyslově provedené, počítače bez vnější kapotáže. Uvedené platí bez ohledu na konkrétní software či programy, které na předmětných výrobcích stěžovatelka používá za účelem zpracování dat ze zařízení SYDO. Ostatně i tyto programy lze na výrobcích NF9M-2930 a NF3E-2930 volně programovat a upravovat, byť je stěžovatelka bezesporu omezena vnitřními omezeními těchto programů. Jinak řečeno, stěžovatelce nic nebrání nainstalovaný software odstranit, nahrát nový software či upravit zdrojový kód jakéhokoli programu nainstalovaného na předmětných výrobcích, byť bez odborných a technických znalostí daných programů taková úprava zapříčiní pravděpodobně jejich nefunkčnost, neboť je v tomto ohledu omezena vnitřními oprávněními udělenými uživatelům ze strany výrobců těchto programů. Současně lze se stěžovatelkou souhlasit, že v opačném případě by ani běžný počítač s operačním systémem Windows nebylo možné považovat za zařízení pro automatizované zpracování dat.

[49] Krajský soud v této souvislosti v odstavci 69 odůvodnění napadeného rozsudku s odkazem na Vysvětlující poznámky Světové celní unie k Harmonizovanému systému popisu a číselnému označování zboží konstatoval, že zařízení, která fungují pouze na programech, jenž nemohou být upraveny uživatelem, nejsou volně programovatelná, a nelze je tak považovat za zařízení pro automatizované zpracování dat ve smyslu čísla 8471 KN. V posuzovaném případě je však z okolností věci i objektivních charakteristik předmětných výrobků zřejmé, že tomu tak není. Jinými slovy, za zařízení, která fungují pouze na programech neupravitelných uživateli, lze považovat např. bankomat, elektronickou čtečku knih či herní konzoli. V případě zmíněných zařízení totiž uživatel může činit pouze to, co je mu jejich funkcemi přímo umožněno. Nemá možnost na tato zařízení přidávat další programy či je upravovat nebo odstraňovat, respektive je omezen pouze konkrétním výběrem předem specifikovaných aplikací. Nemá ani přístup k operačnímu systému a nemůže jej změnit, jako lze na běžných počítačích například nainstalovat místo operačního systému Windows operační systém Linux apod. Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedeného konstatuje, že od běžných počítačů se zmíněná zařízení liší i v tom, že bez účasti výrobce nejsou uživatelé schopni zamezit samotné funkčnosti systému. Například na počítači s operačním systémem Linux totiž může sám uživatel upravit systém tak, že se již počítač nezapne, tj. odstranit bootovací program, a to právě v důsledku přístupnosti operačního systému i všech nainstalovaných programů uživatelem. Na zmíněných zařízeních rovněž nelze naprogramovat systém na automatické zalévání zahrady či regulaci topení, jelikož mu to neumožní programy, na kterých tato zařízení fungují.

[50] V posuzovaném případě je však rovněž s ohledem na výše uvedené zřejmé, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 popsanými zařízeními nejsou. Pokud se totiž předmětné výrobky prakticky neliší od běžného počítače, přičemž je lze opatřit jakýmkoli programem, který lze dále upravit či odstranit, případně zcela změnit operační systém či naprogramovat libovolné systémy, nejedná se o zařízení, která běží pouze na programech neupravitelných uživatelem.

pokračování

[51] I bez posouzení otisků obrazovky předložených v kasační stížnosti za účelem prokázání volné programovatelnosti výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 lze tedy konstatovat, že tyto výrobky kumulativně splňují všechny čtyři znaky zařízení pro automatizované zpracování dat uvedené v poznámce 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku, a proto je jako části/součásti zařízení SYDO je nutné za použití poznámky 2 písm. a) ke kapitole 90 celního sazebníku podřadit pod číslo 8471 KN, a nikoliv pod číslo 9031 KN při aplikaci písmena b) stejné poznámky, jak nesprávně učinili žalovaný i krajský soud.

[52] Není možné souhlasit ani se závěrem žalovaného, že předmětné výrobky nelze zařadit do žádné z podpoložek čísla 8471 KN, konkrétně ani do jednoho z kódů 8471 30 00, 8471 41 00 či 8471 49 000 KN. Podle poznámky 5 C ke kapitole 84 celního sazebníku totiž *s výhradou níže uvedených odstavců D) a E) je jednotka považována za část systému automatizovaného zpracování dat, jestliže splňuje všechny následující podmínky: 1) její výhradní nebo hlavní použití je v systému automatizovaného zpracování dat; 2) je možné ji k centrální procesorové jednotce připojit buď přímo nebo prostřednictvím jedné nebo více dalších jednotek; a 3) je schopná přijímat nebo předávat data v takové formě (kódy nebo signály), kterou může používat celý systém. Samostatně předkládané jednotky k zařízením pro automatizované zpracování dat se zařazují do čísla 8471. Avšak klávesnice, vstupní souřadnicová zařízení, disketové a diskové paměťové jednotky, které splňují ustanovení výše uvedených odstavců C) 2) a C) 3), se vždy zařazují jako jednotky čísla 8471.* Již v prvním rozsudku krajský soud správně uvedl, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 podle svých technických specifikací neobsahují paměťové jednotky (pevné disky, paměti RAM apod.), a samy o sobě tudíž nemohou žádná data uchovávat. Jak ovšem plyne z poznámky 5 B ke kapitole 84 celního sazebníku, zařízení pro automatizované zpracování dat může být i ve formě systému, která sestává z různého počtu samostatných jednotek. Taková jednotka se považuje za část systému pro automatizované zpracování dat, pokud splňuje podmínky uvedené v poznámce 5 C ke kapitole 84 celního sazebníku.

[53] Ty jsou přitom u výrobků NF9M-2930 a NF3E-2930 splněny, neboť jejich hlavní použití je v systému automatizovaného zpracování dat (základní desky se používají pouze v počítačích), je možné je připojit k centrální procesorové jednotce (výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 ji přímo obsahují) a jsou schopné přijímat i předávat data ve formě, kterou může používat celý systém (oba výrobky podle technických specifikací obsahují sloty pro paměti RAM i SATA konektory, které slouží k připojení pevných disků). Jinak řečeno, předmětné výrobky splňují podmínky uvedené v poznámce 5 C ke kapitole 84 celního sazebníku pro část systému pro automatizované zpracování dat, tj. předpoklad pro jejich zařazení do systému sestávajícího z různého počtu samostatných jednotek.

[54] Podle poznámky k položkám 1 ke kapitole 84 celního sazebníku se výrazem „systémy“ rozumí zařízení pro automatizované zpracování, jejichž jednotky splňují podmínky uvedené v poznámce 5 C ke kapitole 84 celního sazebníku a které obsahují nejméně centrální procesorovou jednotku, jednu vstupní jednotku (například klávesnici nebo snímač) a jednu výstupní jednotku (například obrazkový terminál nebo tiskárnu). Do podpoložky 8471 49 000 KN (*Ostatní, předkládané ve formě systémů*) tak lze zařadit rovněž systém, který splňuje podmínky uvedené v poznámce 5 C ke kapitole 84 celního sazebníku. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v předchozím odstavci, předmětné výrobky podmínky uvedené v poznámce 5 C ke kapitole 84 celního sazebníku splňují, a to bez ohledu na skutečnost, že neobsahují fyzické paměťové jednotky, nýbrž disponují příslušnými sloty pro paměti RAM

i SATA konektory. Zbývá tedy posoudit, zdali lze předmětné výrobky považovat za části „systémů“ ve smyslu podpoložky 8471 49 000 KN (*Ostatní, předkládané ve formě systémů*), tj. zdali obsahují nejméně centrální procesorovou jednotku, jednu vstupní jednotku a jednu výstupní jednotku. Nejvyšší správní soud v této souvislosti předně uvádí, že předmětné výrobky disponují centrální procesorovou jednotkou. O splnění prvního kritéria „systému“ ve smyslu citované podpoložky tedy není sporu. Z uvedeného zároveň vyplývá, že běžné tzv. „stolní“ počítače se zařazují právě do podpoložky 8471 49 000 KN.

[55] Pokud však jde o zmíněné „stolní počítače“, jedná se o zařízení, které je běžně propouštěno do volného oběhu pouze ve formě systému sestávajícího z různého počtu samostatných jednotek umístěného ve vnějším krytu, a to běžně bez vstupních či výstupních zařízení, tj. např. klávesnice a monitoru. Zároveň lze mít za to, že výrobky předkládané ve formě systému bez vstupního či výstupního zařízení nepozbývají vlastnosti zařízení pro automatizované zpracování dat. Jinak řečeno, lze si jen těžko představit, že by zmíněné „stolní počítače“ nebylo možné zařadit do čísla 8471 KN, konkrétně podpoložky 8471 49 000 KN, pouze proto, že nejsou propouštěny do volného oběhu bez klávesnice a monitoru. Klávesnice a monitor z konkrétního výrobku tedy není určující pro zařízení pro automatizované zpracování dat. V tomto směru jsou naopak podstatné jeho objektivní charakteristiky a vlastnosti, jimiž musí naplňovat zmíněné čtyři znaky vyjmenované v poznámce 5 A ke kapitole 84 celního sazebníku. Vlastnosti specifikované v citované poznámce má tak právě zmíněný systém automatizovaného zpracování dat sestávající z různého počtu jednotek tvořících jeho části, aniž by nutně muselo příslušné zařízení disponovat vstupním a výstupním zařízením (tj. např. klávesnicí a monitorem).

[56] Jak ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku, příslušenství jako periferie zařízení pro automatizované zpracování dat z logiky věci nemůže zmíněné znaky naplnit. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že celní sazebník vstupní a výstupní jednotky vyjmenovává pouze příkladmo. Výslovně však nevylučuje, že jimi nemohou být příslušné vstupní a výstupní konektory, které ostatně bezprostředně umožňují zapojit vstupní a výstupní zařízení. Tak je tomu ostatně rovněž u „stolního počítače“, jehož vnější kryt je opatřen vstupním i výstupním konektorem, k němuž lze zmíněné vstupní a výstupní zařízení připojit. Popsanému „stolnímu počítači“ jsou pak obdobou nyní posuzované výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930, které disponují obdobnými konektory. Ani absencí vnějšího krytu se přitom předmětné výrobky zásadně neliší od běžného stolního počítače do takové míry, že je již nelze považovat za zařízení pro automatizované zpracování dat.

[57] Lze proto shrnout, že výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 odpovídají podpoložce 8471 49 000 KN. Uvedenou právní otázku tedy krajský soud posoudil nesprávně, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[58] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož by krajský soud v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než z uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí zrušit, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že povaha věci umožňuje, aby o žalobě sám rozhodl. Proto podle § 110 odst. 2 písm. a)

pokračování

a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Žalovaný tedy v dalším řízení výrobky NF9M-2930 a NF3E-2930 zařadí do podpoložky 8471 49 000 KN a učiní další úkony, pokud taková potřeba vyjde najevo.

[59] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o obou kasačních stížnostech rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[60] Důvodně vynaložené náklady řízení tvoří zaplacené soudní poplatky za žalobu ve výši 3.000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, což je celkem 8.000 Kč, a dále odměna a náhrada hotových výdajů za zastupování advokátem.

[61] Odměna za zastupování byla určena podle § 11 odst. 1 odst. 1 písm. a) a d) ve spojení s § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších přepisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za šest úkonů právní služby po 3.100 Kč poskytnutých stěžovatelce v řízeních před oběma správními soudy (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, vyjádření učiněné v řízení o kasační stížnosti žalovaného, vyjádření učiněné v dalším žalobním řízení, podání této kasační stížnosti a podání repliky k vyjádření žalovaného), což je celkem 18.600 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených šesti úkonů, což je celkem 1.800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 4.284 Kč, tj. 21 % z částky 20.400 Kč, jak vyplývá z § 57 odst. 2 s. ř. s.

[62] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí 32.684 Kč, a proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech a o žalobě tuto částku k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. října 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu