ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **ELKO TRADING, spol. s r.o.,** se sídlem Brno - Horní Heršpice, K terminálu 7, PSČ 619 00, zastoupený Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem se sídlem Brno, Makovského nám. 2, PSČ 616 00, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno,** se sídlem Brno, Koliště 21, PSČ 601 44, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2012, č. j. 30 Af 67/2010 - 64,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2010, č. j. 2396-8/2010-010100-21, kterým byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále jen „celní úřad“), o dodatečném vyměření dovozního cla, platebními výměry:

- 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,
- č. 9972000525, č. j. 18116-10/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000526, č. j. 18116-11/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000527, č. j. 18116-12/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000528, č. j. 18116-13/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000529, č. j. 18116-14/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000530, č. j. 18116-15/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9941000052, č. j. 18116-16/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000531, č. j. 18116-17/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000532, č. j. 18116-18/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000533, č. j. 18116-19/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000534, č. j. 18116-20/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000535, č. j. 18116-21/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000536, č. j. 18116-22/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000537, č. j. 18116-23/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000538, č. j. 18116-24/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000539, č. j. 18116-25/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000540, č. j. 18116-26/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000541, č. j. 18116-27/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000542, č. j. 18116-28/2009-016200-021 ze dne 18. 11. 2009,
- č. 9972000543, č. j. 18116-29/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000544, č. j. 18116-30/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000545, č. j. 18116-31/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000546, č. j. 18116-32/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000547, č. j. 18116-33/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000548, č. j. 18116-34/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000549, č. j. 18116-35/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000550, č. j. 18116-36/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000551, č. j. 18116-37/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000552, č. j. 18116-38/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000553, č. j. 18116-39/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000554, č. j. 18116-40/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000555, č. j. 18116-41/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000557, č. j. 18116-42/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000558, č. j. 18116-43/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000556, č. j. 18116-44/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000559, č. j. 18116-45/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9941000053, č. j. 18116-46/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000560, č. j. 18116-47/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000561, č. j. 18116-48/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000562, č. j. 18116-49/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000563, č. j. 18116-50/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9941000054, č. j. 18116-51/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000564, č. j. 18116-52/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9972000565, č. j. 18116-53/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,

- č. 9941000055, č. j. 18116-54/2009-016200-021 ze dne 20. 11. 2009,
- č. 9941000056, č. j. 18116-55/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000566, č. j. 18116-56/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000567, č. j. 18116-57/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9972000568, č. j. 18116-58/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- č. 9941000057, č. j. 18116-59/2009-016200-021 ze dne 23. 11. 2009,
- 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,

kterými bylo stěžovateli dodatečně vyměřeno dovozní clo v celkové výši 15 015 434 Kč.

I. Dosavadní skutkový a procesní stav

[2] Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Stěžovatel podal v průběhu let 2007 a 2008 prostřednictvím přímého zástupce pro celní řízení celní prohlášení, jimiž mimo jiné navrhl propuštění zboží (výrobky společnosti Mitac řady MIO C, MIO MOOV, MIO P a MIO H610) označeného jako *„počítače přenosné ostatní o hmotnosti do 10 kg*“, příp. jako *„kapesní počítače*“ do režimu volného oběhu. V příslušných odstavcích celních prohlášení byl uváděn zbožový kód (podpoložka celního sazebníku s přídavným Taric kódem) 8471300000. Celní prohlášení byla celním úřadem ve smyslu čl. 63 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) přijata a následně bylo zboží uvedené v celních prohlášeních s přihlédnutím k ust. čl. 67 a 73 celního kodexu příslušnými rozhodnutími propuštěno do režimu volného oběhu, přičemž ze zboží deklarovaného v celním prohlášení nebylo vyměřeno clo (sazba cla 0 %).

[3] Dne 6. 4. 2009 oznámilo specializované oddělení žalovaného (dále jen „kontrolní orgán“) stěžovateli provedení následné kontroly po propuštění zboží. Následná kontrola byla zaměřena na ověření správnosti údajů o celní hodnotě, sazebním zařazení, sazby daně, původu a množství zboží v kontrolovaných celních prohlášeních. Následnou kontrolou bylo zjištěno, že stěžovatel uvedl do kontrolovaných celních prohlášení nesprávné údaje a v důsledku toho vznikl nedoplatek na cle v celkové výši 15 015 434 Kč.

[4] Kontrolní protokol byl se stěžovatelem projednán při ústním jednání dne 6. 11. 2009. Během jednání kontrolní orgán seznámil stěžovatele se závěry, které v průběhu následné kontroly učinil. Stěžovatel s výsledky kontroly nesouhlasil a proti těmto uplatnil námitky. Kontrolní orgán se k námitkám vyjádřil odkazem a citací právních předpisů, které upravují sazební zařazení, a uvedl také úvahy, kterými byl veden při aplikaci těchto právních předpisů. Kontrolní protokol a související spisový materiál byl postoupen celnímu úřadu k dodatečnému vyměření cla.

[5] Na základě postoupeného spisového materiálu vydal celní úřad platební výměry, kterými stěžovateli dodatečně vyměřil dovozní clo v celkové výši 15 015 434 Kč. Proti platebním výměrům se stěžovatel odvolal.

[6] Odvolání proti napadeným rozhodnutím byla postoupena žalovanému dne 11. 3. 2010. Žalovaný doplnil spis o vyjádření specializovaného pracoviště, které dříve vydalo odborný posudek ze dne 16. 6. 2009, č. j. 3714-2/2009-010100-22 a vyjádření k odbornému posudku ze dne 4. 9. 2009, č. j. 3714-5/2009-010100-22. Stěžovatel byl s doplněným spisem seznámen dne 25. 5. 2010. Žalovaný neshledal odvolací námitky stěžovatele důvodnými a odvolání dne 4. 6. 2010 zamítl.

[7] Stěžovatel rozhodnutí o odvolání napadl žalobou u krajského soudu. V žalobě uplatňoval obsahově totožné námitky jako nyní v kasační stížnosti. Krajský soud rozsudkem ze dne 31. 1. 2012 žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

[8] Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že pro to, aby bylo možno posuzovaná zařízení celně zařadit jako kapesní počítače, je třeba, aby funkce počítače byla také hlavní a charakteristickou funkcí daných zařízení. Jako převažující funkci zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 přitom krajský soud identifikoval funkci GPS navigace, a to s ohledem na účel, pro který mají být tato zařízení dle provedeného dokazování primárně užívána a distribuována. U zařízení řady MIO P se skutková situace od ostatních zařízení lišila tou skutečností, že přístroje řady MIO P byly nabízeny a představovány zákazníkům jako PDA („personal digital assistant“) kapesní počítače, disponující možností GPS navigace. Krajský soud se shodl s žalovaným v zařazení těchto zařízení podle bodu 3. písm. c) všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „výkladová pravidla“), ze kterého vyplývá, že zboží, které nelze zařadit podle bodu 3. písm. a) ani 3. písm. b) výkladových pravidel, se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí v úvahu. Celní zařazení přístrojů řady MIO P pod položku 8526 dále dle názoru krajského soudu potvrzuje i aplikace poznámek k jednotlivým třídám a kapitolám kombinované nomenklatury, a to zejména 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 sestávaly pouze z té části, která vykonává hlavní funkci charakterizující celek, nebo jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek.*“) a 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.*“).

II. Shrnutí kasační stížnosti

[9] Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel u zdejšího soudu včasnou kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Rozsudek stěžovatel napadl v celém jeho rozsahu, a to z důvodu tvrzeného nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem, vadám řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a z důvodu nepřezkoumatelnosti, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Stěžovatel ve své kasační stížnosti především zdůraznil, že nesprávnost postupu správního orgánu způsobující jeho nepřezkoumatelnost spatřuje zejména v tom, že žalovaný rozčlenil jednotlivé posuzované přístroje do tří skupin, přestože se nejedná o totožná a stejně vybavená zařízení a následně pak své závěry předložil paušálně pouze ve vztahu k těmto třem skupinám. Rozhodnutí žalovaného je dle názoru stěžovatele nepřezkoumatelné rovněž z důvodu, že z něj není dostatečně seznatelné a zřejmé, o která konkrétní skutková zjištění bylo rozhodnutí opřeno.

[12] Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že odborný posudek specializovaného pracoviště žalovaného ze dne 16. 6. 2009, č. j. 3714-2/2009-010100-22 a vyjádření k odbornému posudku ze dne 4. 9. 2009, č. j. 3714-5/2009-010100-22, neobsahují dostatečně relevantní odůvodnění sazebního zařazení předmětného zboží. V obou dokumentech je podle názoru stěžovatele v podstatě pouze shrnuta, resp. opakována platná právní úprava a následně učiněn závěr o sazebním zařazení zboží, aniž by tento závěr byl podepřen skutečným zkoumáním objektivních charakteristik a vlastností předmětného zboží.

[13] Co se týká objektivních charakteristik předmětného zboží, stěžovatel zde poukazuje na zcela zásadní vlastnost těchto zařízení, a to jejich multifunkčnost. Právě pro PDA kapesní počítače je dle stěžovatele charakteristické, že v „kapesní podobě“ v rámci jednoho výrobku umožňují svému majiteli používat funkce, k jejichž plnění je jinak určena řada jiných zařízení, přičemž pro PDA je dále typické, že tyto funkce jsou zahrnuty v malém mobilním zařízení, akcentujícím přenositelnost, multifunkčnost, ať už se jedná o pracovní agendu, zábavu, správu volného času nebo jiné funkce.

[14] Jakkoli je v rozhodnutí žalovaného pojem „účelu“ zařízení silně akcentován, dle názoru stěžovatele tento účel nebyl v předcházejících řízeních řádně doložen. I pokud by byla řádně doložena inzerce, zdůrazňující např. navigační funkci některých ze zařízení, má stěžovatel za to, že taková skutečnost nemůže stačit k závěru o účelu takového zařízení. Stěžovatel má za to, že „účel“, tak, jak byl prezentován v rozhodnutí žalovaného, nevychází z objektivních a charakteristických vlastností předmětných zařízení, ale pouze z faktu, že předmětná zařízení obsahuji tzv. GPS modul.

[15] Zvlášť patrná je tato skutečnost dle stěžovatele v případě zařízení řady MIO P, když žádný z dovážených přístrojů této řady neměl v době dovozu nainstalován navigační software ani mapové podklady. Stěžovatel má za to, že kritérium „účelu“ výrobku bylo žalovaným aplikováno nesprávně, neboť za daných okolností zejména u přístrojů řady MIO P takový výhradní „navigační“ účel není seznatelný a objektivně doložitelný a jako kritérium pro celní zařazení zboží nemůže být použit, k tomu mohou sloužit výhradně objektivní hardwarové a softwarové charakteristiky, které zboží má při jeho dovozu a clení.

[16] Žalovaný jako jeden z argumentů pro dané celní zařazení uvádí také to, že příslušenství dodávané k předmětnému zboží, „charakter“ těchto výrobků a jejich vybavení předurčuje toto zboží pro jeho využití k navigaci. K právě uvedenému stěžovatel uvedl, že má za to, že závěr o „předurčenosti“ k navigaci není nijak doložen: „*Naprosto totožné příslušenství je výrobci a prodejci dodáváno rovněž k PDA bez navigace nebo k mobilním telefonům, příp. i k tzv. netbookům, důvodem tohoto postupu není „předurčení“ těchto přístrojů k navigaci, nýbrž umožnění užívání těchto zařízení i v okamžiku, kdy přístroj nemůže být (bezpečně) držen v ruce – typicky např. telefonování v automobilu, což platí i u PDA bez navigace.*“

[17] K nařízení Komise (ES) č. 1231/2007 ze dne 19. 10. 2007, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „nařízení č. 1231/2007“) stěžovatel odkázal na argumentaci uvedenou ve správní žalobě, když má za to, že předmětné nařízení bylo vydáno z důvodu nejasnosti a neurčitosti dosavadní právní úpravy, což bylo způsobeno rychlým technologickým vývojem v oblasti mobilních zařízení. Stěžovatel trvá na tom, že nařízení č. 1231/2007 nelze aplikovat do minulosti a účinky mu lze přiznat pouze od data účinnosti, tj. od 12. 11. 2007. Argumentaci v tom smyslu, že vydání nařízení dodatečně potvrzuje správnost postupu žalovaného, považuje stěžovatel za zcela nesprávnou, naopak dle názoru stěžovatele lze ve vydání nařízení č. 1231/2007 spatřovat argument ve prospěch postupu stěžovatele, když právní úprava sazebního zařazení zboží neodpovídala technologickému vývoji a zakládala nepřípustnou míru právní nejistoty pro své adresáty.

[18] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 31. 1. 2012, č. j. 30 Af 67/2010 – 64, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[19] Podle názoru žalovaného byl v daném případě řádně a objektivně zjištěn a podložen skutečný stav věci, nešlo o neadekvátní a subjektivní hodnocení daných přístrojů. Pokud celní orgány vycházely z řádně zjištěného účelu použití předmětných přístrojů, vycházely z objektivních možností a vlastností těchto zařízení. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě předložil mnoho různých zdrojů informací, ze kterých vycházel a žádný z nich nebyl v rozporu s informacemi, které o předmětném zboží sdělil sám stěžovatel.

[20] S ohledem na skutečnost, že hranice mezi GPS navigacemi a tzv. kapesními počítači je technologicky velice tenká, obdobně jako u některých mobilních telefonů, které používají obdobné hardwarové a softwarové aplikace a mají spoustu doplňkových funkcí, je podle názoru žalovaného při zařazování těchto přístrojů do kombinované nomenklatury podstatné hodnotit zejména účel použití, pro který byly tyto přístroje vyvíjeny a pro který jsou pak zákazníkům nabízeny. V současnosti již velká část mobilních telefonů, GPS navigací a podobných elektronických přístrojů z důvodů uživatelského komfortu používá operační systémy a v žádném případě nelze na základě této skutečnosti podle názoru žalovaného tvrdit, že se ve všech případech jedná o výrobky spadající pod číslo 8471 kombinované nomenklatury.

[21] K tvrzení stěžovatele, že zařízení řady MIO P nebyla v okamžiku dovozu schopna plnit funkci navigování, žalovaný odkázal na své vyjádření předložené v řízení před krajským soudem a na bod 2. písm. a) výkladových pravidel, podle něhož: *„Každé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje též 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.“*

[22] Žalovaný s ohledem na právě uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci

[23] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu

[26] Nejvyšší správní soud především neshledal, že by rozhodnutí žalovaného trpělo vadou nepřezkoumatelnosti. V tomto ohledu odkazuje na svou ustálenou judikaturu, např. na svůj rozsudek ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 As 47/2007 – 134 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou rovněž dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz), dle něhož: *„Odůvodnění rozhodnutí má poskytnout skutkovou a právní oporu výroku rozhodnutí. Musí z něj být zřejmé, jaké podklady pro rozhodnutí správní orgán shromáždil, jak zhodnotil provedené důkazy a jakými úvahami se při hodnocení důkazů a při použití právních předpisů, na jejichž základě rozhodl, řídil.“* Dále např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 4 As 20/2008 – 84 se uvádí: *„Pokud mají soudy ve správním soudnictví přezkoumávat rozhodnutí vydané v oblasti veřejné správy [§ 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], je z povahy věci nutné, aby bylo možno z přezkoumávaného rozhodnutí usoudit, z čeho správní orgán vycházel a jakými skutkovými a právními úvahami se řídil. Sémanticky vzato totiž samotný pojem odůvodnění v sobě zahrnuje požadavek, aby v něm byly uvedeny konkrétní důvody, které vedly příslušný orgán k danému rozhodnutí.“* Je přitom zřejmé, že rozhodnutí žalovaného tyto požadavky splňuje.

[27] Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť z něj není dostatečně seznatelné a zřejmé, o která konkrétní skutková zjištění bylo

rozhodnutí opřeno, nepovažuje Nejvyšší správní soud tuto námitku za důvodnou. Zdejší soud se shoduje s názorem krajského soudu, že jakkoliv je rozhodnutí žalovaného obsahově nepřehledné, je z něho zcela zřejmé, které skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a kterými důkazy doložil svá skutková zjištění a jakými úvahami se řídil při hodnocení provedených důkazů.

[28] Rovněž rozdělení dotčených zařízení do skupin nemělo dle názoru Nejvyššího správního soudu vliv na zákonnost předmětného rozhodnutí. Ze soudního i správního spisu jednoznačně vyplývá, že se žalovaný zabýval vlastnostmi každého zařízení zvlášť, přičemž rozčlenění zařízení do skupin provedl s ohledem na obdobné vlastnosti jednotlivých zařízení, když závěry týkající se některého z dotčených přístrojů bylo možné současně vztáhnout i na další posuzovaná zařízení. Kromě obdobných technických parametrů, bylo na sazební zařazení výrobků, které se nacházely ve stejné skupině, rovněž možné vztáhnout totožnou právní argumentaci pro jejich sazební zařazení a nebylo tak nezbytné opakovat stejné závěry ke každému zařízení samostatně. Nejvyšší správní soud v konečném důsledku považuje opačný postup za neefektivní a s ohledem na technickou specifikaci jednotlivých zařízení neshledal důvod k odlišnému postupu.

Nesprávné posouzení právní otázky

[29] Nejvyšší správní soud se při svém rozhodování o správnosti sazebního zařazení dotčených zařízení zabýval předně otázkou, zda se Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) již dříve zabýval meritem věci, tj. otázkou sazebního zařazení PDA zařízení s vestavěným GPS přijímačem. Nejvyšší správní soud zjistil, že tomu tak nebylo. Za nejblíže podobný a tedy nejvíce vypovídající lze považovat případ „British Sky Broadcasting Group“, kdy Soudní dvůr rozsudkem ze dne 14. 4. 2011, ve spojených věcech C-288/09 a C-289/09, rozhodoval předběžnou otázku, zda se set-top boxy s komunikační funkcí a pevným diskem podřadí pod položku 8528 nebo 8521 kombinované nomenklatury. V uvedeném rozsudku (bod 60) Soudní dvůr konstatoval: „*Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol [je nutno] hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám.*“ K tomu se Soudní dvůr vyjádřil obdobně i v rozsudcích ze dne 19. 10. 2000, Peacock, C-339/98; ze dne 15. 9. 2005, Intermodal Transports, C-495/03; ze dne 18. 7. 2007, Olicom, C-142/06 a ze dne 19. 2. 2009, Kamino International Logistics, C-376/07.

[30] Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že krom právě uvedeného může být objektivním kritériem pro sazební zařazení taktéž „účel použití“ výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží (rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995, Thyssen Haniel Logistic, C-459/93; rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 4. 2001, Deutsche Nichimen, C-201/99; rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 12. 2005, Possehl Erzkontor, C-445/04).

[31] Protože se však jednotlivé rozsudky Soudního dvora zabývají zejména konkrétním porovnáváním vlastností zboží a jeho charakteristik s popisem zboží v rámci jednotlivých položek kombinované nomenklatury, nebylo možné z rozhodovací praxe Soudního dvora

dovodit existenci jiných možných principů, kromě již uvedeného, jimiž by se mělo řídit zařazování zboží pod položky kombinované nomenklatury.

[32] Zásadním pro samotné sazební zařazení dováženého zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník"), které zavádí nomenklaturu zboží nazvanou „kombinovaná nomenklatura". Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací, a zaveden mezinárodní úmluvou uzavřenou v Bruselu dne 14. 6. 1983 a schválenou jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987. Tato nomenklatura přejímá čísla a šestimístné položky harmonizovaného systému, přičemž pouze sedmé a osmé místo je jejím dalším vlastním tříděním.

[33] Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I celního sazebníku, která je každoročně k 1. 1. daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní projednávaném případě je s ohledem na období, ve kterém došlo k propuštění dotčeného zboží do volného oběhu, relevantní příloha I celního sazebníku ve znění nařízení Komise (ES) č. 1549/2006 ze dne 17. 10. 2006, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, účinném od 1. 1. 2007, nařízení Komise (ES) č. 1214/2007 ze dne 20. 9. 2007, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, účinném od 1. 1. 2008 a nařízení Komise (ES) č. 1031/2008 ze dne 19. 9. 2008, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, účinném od 1. 1. 2009 (dále jen „kombinovaná nomenklatura").

[34] První část kombinované nomenklatury obsahuje soubor úvodních ustanovení. V hlavě I, věnované obecným ustanovením, oddíl A stanoví různá pravidla, kterými se řídí zařazení zboží do kombinované nomenklatury (*Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury* – viz rovněž výše bod 8 tohoto rozsudku). Je tak zejména stanoveno, že pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a že zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám a že se v zásadě uplatňují rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.

[35] Část druhá kombinované nomenklatury obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída XVI obsahuje několik kapitol, mezi nimi i kapitolu 84 obsahující položku 8471 (*Zařízení pro automatizované zpracování dat a jejich jednotky* - celní sazba 0 %) a kapitolu 85 obsahující položku 8526 (*Radiolokační a radiosondážní přístroje (radary), radionavigační přístroje a radiové přístroje pro dálkové řízení* - celní sazba 3,7 %). Jádro problému zařazení dotčených zařízení do kombinované nomenklatury tudíž spočívá právě ve skutečnosti, že v závislosti na položce kombinované nomenklatury, do které jsou zařazeny, tj. 8471 nebo 8526, mohou tyto výrobky podléhat, či nepodléhat dovoznímu clu.

[36] Nejvyšší správní soud považuje za nutné podotknout, že výrobky výpočetní techniky obecně dovoznímu clu nepodléhají, a to na základě dohody uzavřené v rámci Světové obchodní organizace (dále jen „WTO“), která vyplývá z ministerské deklarace ze dne 13. 12. 1996 o obchodu s výrobky informačních technologií. Tato dohoda byla jménem Evropské unie schválena rozhodnutím Rady 97/359/ES ze dne 24. 3. 1997 o odstranění cel pro produkty informačních technologií. Dohoda uvádí ve svém odstavci 1, že obchodní režim každé strany by se měl vyvíjet způsobem, který zlepšuje přístup na trh pro produkty informačních technologií.
[37] Jak Evropská komise, tak i některé členské státy mají sice obecně snahu vykládat dotčenou dohodu restriktivně, maximálním omezováním rozsahu výrobků, u kterých tato dohoda zaručuje osvobození od cla, nicméně přestože je přímé uplatňování dohod WTO v právu Evropské unie velmi problematické, musí na základě povinnosti konformního výkladu s mezinárodněprávními závazky být při výkladu kombinované nomenklatury řádně zohledněno jasné upřednostnění volného pohybu výrobků výpočetní techniky nezatíženého clem, obsažené v této dohodě (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 9. 1996, Komise v. Německo, C-61/94 a ze dne 6. 7. 2010, Monsanto Technology, C-428/08). Výše uvedená dohoda totiž hovoří jednoznačně ve prospěch volného, cly nezatíženého, pohybu výrobků výpočetní techniky, u nichž je uznávána *„klíčová úloha [...] ve vývoji informačních odvětví a v dynamickém růstu světové ekonomiky“*. Nejvyšší správní soud k této problematice odkazuje zejména na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 4. 2011, British Sky Broadcasting Group plc a Pace plc, ve spojených věcech C-288/09 a C-289/09, bod 83, ze kterého vyplývá následující: *„Z ustálené judikatury vyplývá, že i když ustanovení takové dohody, jako je ITA* (rozuměj „Dohoda o odstranění cel pro produkty informačních technologií“ - pozn. Nejvyššího správního soudu), *nemají takovou povahu, aby jednotlivcům zakládala práva, kterých by se tito jednotlivci mohli dovolávat přímo před soudem na základě práva Unie, platí, že pokud existuje právní úprava Unie v předmětné oblasti, přednost mezinárodních dohod uzavřených Unií před ustanoveními sekundárního práva Unie velí vykládat posledně uvedená ustanovení v co největším možném rozsahu v souladu s těmito dohodami.“*

Sazební zařazení zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610

[38] Nejvyšší správní soud považuje s ohledem na výše uvedené skutečnosti za nutné při zařazování zboží do celního sazebníku vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního výkladového pravidla. Při posouzení, do kterého čísla podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné ze dvou funkcí či účelu náleželo do více různých čísel, je přitom nutno zohlednit zejména funkci, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná.

[39] Z poznámky 3. ke třídě XVI kombinované nomenklatury, ke které obě do úvahy přicházející položky patří, vyplývá, že *zařazení kombinovaných strojů sestávajících ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiných strojů konstruovaných k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, se provede podle hlavní funkce charakterizující celek*.

[40] Dotčená zařízení nepochybně sestávají ze dvou strojů, tj. jednak ze zařízení automatizovaného zpracování dat a jednak z radionavigačního přístroje. Je tedy třeba

je analyzovat jako přístroje konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, tj. ve smyslu poznámky č. 3. ke třídě XVI kombinované nomenklatury.

[41] Pro sazební zařazení dotčeného zboží je tedy třeba s přihlédnutím k objektivním charakteristikám těchto zařízení posoudit, zda je funkce radionavigačního systému vedlejší vzhledem k funkci automatizovaného zpracování dat, či zda má naopak rovnocenný či hlavní význam. Jestliže je funkce radionavigace vedlejší, měla by být uvedená zařízení považována za jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat a být zařazena pod položku 8471 kombinované nomenklatury.

[42] Rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží musí být v souladu s judikaturou Soudního dvora nalezeno v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla kombinované nomenklatury a poznámek ke třídám nebo kapitolám. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury Soudního dvora ve věci „British Sky Broadcasting Group“ (bod 77 rozsudku), je v tomto ohledu nicméně mimo jiné nezbytné taktéž zohlednit, která funkce je hlavní a která vedlejší z pohledu spotřebitele.

[43] Ze správního spisu vyplývá, že dotčená zařízení řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 poskytují kromě funkce radionavigace rovněž BlueTooth rozhraní, videopřehrávač, audiopřehrávač, fotoalbum či digitální kompas. Současně nicméně obsahují GPS přijímač srovnatelné kvality se standardními jednoúčelovými radionavigacemi (Garmin, TomTom) a obsahují rovněž navigační software s mapovými podklady. Standardně jsou přitom nabízeny i s příslušenstvím jako např. držák do auta, automobilové nabíječky či v některých případech rovněž i držák na řídítka jízdních kol. Jedná se tudíž o elektronické přístroje konstruované a přizpůsobené především pro příjem a využití signálu z družic GPS.

[44] Ze správního spisu taktéž vyplývá, že zboží řady MIO C, MIO MOOV i MIO H610 je zákazníkům primárně nabízeno jakožto radionavigační systémy umožňující příjem GPS signálu. Když si tedy spotřebitel zakoupí některý z právě uvedených výrobků, je patrně jeho hlavní motivací využívání radionavigační funkce, přičemž možnost využití jiných funkcí, které tyto modely mimo jiné nabízí, je pouze doplňkovou službou nabízenou těmito zařízeními. Taktéž ani samotní výrobci či prodejci dotčeného zboží neuvádějí, že by šlo o kombinace PDA s GPS moduly. Současně lze konstatovat, že je to právě funkce radionavigace, která určuje hodnotu dotčeného zboží, přičemž odstranění funkce GPS přijímače z jednotlivých zařízení by znamenalo podstatné snížení jak užitné tak i majetkové hodnoty jednotlivých přístrojů.

[45] Z těchto skutečností proto vyplývá, že hlavním účelem použití MIO C, MIO MOOV i MIO H610 je příjem GPS signálu, přičemž tato funkce je těmto přístrojům inherentní.

[46] Na podporu právě uvedeného závěru lze poukázat rovněž na znění poznámky 5. E) ke kapitole 84 kombinované nomenklatury, která výslovně uvádí, že *[se] [s]troje vykonávající specifickou funkci, jinou, než je zpracování dat, a obsahující nebo pracující ve*

spojení se zařízením pro automatizované zpracování dat, [...] zařazují do čísel odpovídajících jejich specifické funkci [...].

[47] Ze znění této poznámky předně vyplývá, že *„specifická funkce“* vykonávaná zařízením, které pracuje ve spojení se zařízením pro automatizované zpracování dat, musí být především funkcí *„jinou, než je zpracování dat“* (viz výše uvedený rozsudek Olicom, bod 30).

[48] V tomto ohledu nicméně zdejší soud neshledává žádné pochybnosti o tom, že by funkce radionavigačního systému nepředstavovala specifikou funkci ve smyslu poznámky 5. E) ke kapitole 84, a to zejména s ohledem na skutečnost, že v rámci relevantní kombinované nomenklatury byla totiž funkce radionavigace zcela jistě *„specifickou funkcí, jinou než je zpracování dat“*, neboť spadala do odlišné kapitoly.

[49] Z obecné systematiky a účelu uvedené poznámky kromě toho plyne, že cílem formulace *„zařazují [se] do čísel odpovídajících jejich specifické funkci“*, která je v ní uvedena, není prosazování jedné funkce před ostatními, které zařízení, jež je třeba zařadit, rovněž vykonává a které jsou zaměřeny na zpracování dat, nýbrž zabránit tomu, aby zařízení, jejichž funkce se zpracování dat netýká, byla zařazena do čísla 8471 pouze z důvodu, že mají zabudováno zařízení pro automatizované zpracování dat nebo pracující ve spojení s takovým zařízením. (rozsudek Soudního dvora ze 11. 12. 2008, Kip Europe SA a další, ve spojených věcech C-362/07 a C-363/07). Cílem tohoto ustanovení je tudíž zabránit tomu, aby zcela odlišné přístroje, které nejsou určeny ke zpracovávání dat, ale z důvodu konstrukce či užívání obsahují počítač nebo k němu mohou být připojeny, mohly být zařazeny jako výrobky výpočetní techniky.

[50] Je třeba se nicméně zabývat rovněž použitelností poznámky ke kapitole 84 v případě, že tato má vést k zařazení zboží do kapitoly 85. V tomto ohledu je totiž třeba upozornit obecně na to, že poznámky, které předcházejí jednotlivým pododdílům kombinované nomenklatury, jsou použitelné výlučně v rámci té části, do níž byly zařazeny. Ze stanoviska generálního advokáta ve výše uvedené věci „Kip Europa SA a další“ nicméně vyplývá, že tato *„argumentace není dostatečná k vyloučení teoretické použitelnosti poznámky 5. E) ke kapitole 84 kombinované nomenklatury. Funkcí této poznámky totiž není určit konkrétní zařazení pro určité výrobky, ale pouze určité zařazení vyloučit. Zejména je cílem poznámky zabránit tomu, aby výrobek mohl být označen jako výrobek „výpočetní techniky“ pouze na základě skutečnosti, že obsahuje počítač nebo že funguje při připojení k počítači, třebaže sám o sobě zajišťuje zcela odlišné funkce. Je zřejmé, že zařazení dotčených výrobků jako „výpočetní techniky“ se provede v rámci kapitoly 84 KN z roku 2006, protože výrobky výpočetní techniky patří do této kapitoly. Proto se poznámka, která v tomto případě směřuje k vyloučení zařazení do „výpočetní techniky“, nemůže nacházet na jiném místě než na tom, které bylo zvoleno, tedy v úvodu ke kapitole 84. Ostatně, kdyby výrobky, které obsahují počítač nebo fungují při připojení k počítači, ale které zajišťují funkce jiné, než funkce „výpočetní techniky“, musely být zařazeny do jakékoli jiné kapitoly KN, bylo by alternativou k umístění dotčené poznámky v úvodu ke kapitole 84, zahrnout ji mezi všeobecná pravidla pro zařazení, což by, s přihlédnutím k jejich velmi abstraktní povaze, nebylo právě nejvhodnější. Navíc je třeba upozornit, že v jediném případě, který je mi znám, v němž měl Soudní dvůr za to, že podmínky použití výše uvedené poznámky 5. E) byly naplněny, bylo případné alternativní zařazení ve vztahu ke kapitole 84 provedeno do odlišné kapitoly, do kapitoly 85 (rozsudek*

Soudního dvora ze dne 17. 3. 2005, Ikegami, C-467/03). Jestliže Soudní dvůr považoval poznámku 5. E) za použitelnou pouze k tomu, aby umožnila zařazení jiné, než jako „výpočetní techniku" v rámci kapitoly 84, měl v dotčeném případě od použitelnosti této poznámky upustit."

[51] I když tedy dotčené přístroje řady MIO C, MIO MOOV i MIO H610 disponují vybavením umožňujícím automatizované zpracování dat, odlišují se svou specifickou funkcí GPS přijímače a rovněž také způsobem, jak jsou prodávány a předváděny veřejnosti (viz v tomto ohledu rozsudek Soudního dvora ze dne 30. 9. 2003, Sony Computer Entertainment Europe v. Komise, T-243/01, bod 112), od zařízení, které mají pouze funkci zpracování dat.

[52] S ohledem na všechny výše uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatele důvodnou. Zdejší soud má za to, že jak žalovaný tak ani krajský soud nepochybili při sazebním zařazení zboží řady MIO C, MIO MOOV ani MIO H610 pod položku 8526 kombinované nomenklatury, a to s ohledem na převažující účel a specifickou funkci dotčených zařízení spočívající v příjmu GPS signálu a radionavigaci.

Sazební zařazení zařízení řady MIO P

[53] Situace ohledně sazebního zařazení přístrojů řady MIO P je oproti přístrojům řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610 odlišná.

[54] Krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, že s ohledem na skutečnost, že tyto přístroje jsou schopny rovnocenně plnit funkci kapesního počítače, nelze zařízení řady MIO P zařadit dle prvního výkladového pravidla: *„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."*

[55] K právě uvedenému zdejší soud uvádí následující skutečnosti. Z výkladových pravidel kombinované nomenklatury vyplývá, že výkladová pravidla se použijí výlučně v případě nutnosti a vždy, aniž by byl dotčen obsah jednotlivých čísel kombinované nomenklatury a poznámek, které předchází třídám nebo kapitolám. Z toho důvodu nelze přistoupit k aplikaci výkladových pravidel 2. až 6. dříve, než je vyloučeno sazební zařazení dle prvního výkladového pravidla.

[56] Při posouzení, zda výkladové pravidlo uvedené v bodě 1. umožňuje s dostatečnou jistotou určit odpovídající sazební zařazení, je přitom nutné aplikovat obdobný postup, jaký byl použit při sazebním zařazení přístrojů řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610

(viz odůvodnění tohoto rozsudku výše). Je tak především třeba zvážit, zda objektivní charakteristiky a vlastnosti dotčeného zboží, jak jsou definovány zněním čísla kombinované nomenklatury a poznámek ke třídám nebo kapitolám, skutečně neumožňují zařazení dotčeného zboží do odpovídajícího čísla kombinované nomenklatury. To vše při zohlednění účelu, hlavní funkce zařízení z pohledu spotřebitele a způsobu, jakým výrobci či prodejci daný produkt na trhu nabízí.

[57] S ohledem na skutečnost, že dotčené přístroje sestávají ze dvou strojů, tj. jednak ze zařízení automatizovaného zpracování dat a jednak z radionavigačního přístroje, je třeba je analyzovat jako přístroje konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají a při sazebním zařazování postupovat dle poznámky 3. ke třídě XVI kombinované nomenklatury (do které položky 8471 a 8526 přicházející do úvahy náleží), ze které vyplývá, že *zařazení kombinovaných strojů sestávajících ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiných strojů konstruovaných k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, se provede podle hlavní funkce charakterizující celek*.

[58] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalobcem v tom směru, že výrobky řady MIO P představují mimo jiné i PDA zařízení. Nicméně, dle názoru zdejšího soudu je funkce přijímače GPS signálu, kterou tyto zařízení rovněž disponují, u těchto přístrojů natolik výrazná, že na základě objektivních vlastností a charakteristik těchto výrobků, jejich primárního účelu či způsobu, jak jsou tyto přístroje nabízený výrobcem, či prodejci, nelze zjistit funkci, která by byla u těchto produktů hlavní či převažující. Zdejší soud pečlivě zvážil všechny možnosti výkladu relevantních ustanovení, a to zejména s ohledem na mezinárodněprávní závazky Evropské unie v oblasti obchodu s informačními technologiemi, které zapovídají celní zatížení výrobků, které naplňují definici systému automatizovaného zpracování dat, nicméně nenalezl dostatečné důvody, které by objektivně prokazovaly, že funkce PDA zařízení je pro výrobky řady MIO P natolik charakteristickou, že je pro tyto výrobky „hlavní“ ve smyslu poznámky 3. ke třídě XVI kombinované nomenklatury a judikatury Soudního dvora. Ostatně ani sám stěžovatel nebyl v průběhu několika let probíhajícího řízení schopen navrhnout v řízení před správními orgány čí v řízení před krajským soudem žádné relevantní důkazy, které by prokazovaly jeho tvrzení, že zařízení řady MIO P nepředstavují radionavigace ve smyslu položky 8526 kombinované nomenklatury.

[59] Naopak Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu neidentifikoval žádné výraznější rozdíly v hardwarovém vybavení přístrojů řady MIO P a výrobků řady MIO C, MIO MOOV a MIO H610, u kterých jejich sazební zařazení pod položku 8526 považuje Nejvyšší správní soud za nesporné. Všechna tato zařízení disponují procesorem o frekvenci 400 MHz, srovnatelnou pamětí RAM a ROM, obdobným rozlišením obrazovky a zejména stejným GPS přijímačem SiRF Star III doplněným o funkci INSTANT FIX pro okamžité nalezení GPS satelitů a zkrácení doby na určení GPS pozice.

[60] Současně ze správního spisu vyplývá, že rovněž prodejci těchto výrobků uvádějí přístroje řady MIO P jako PDA zařízení s GPS navigací. V popisu zařízení přitom zdůrazňují právě funkci GPS navigace, když kupříkladu zdůrazňují *„kompatibilitu použitého operačního systém se všemi navigačními programy“*, *„rychlý procesor pro rychlou práci s navigaci“* či *„okamžitý výpočet a přepočet trasy“*. Současně je se všemi těmito výrobky

dodáváno příslušenství typické pro jednoúčelové navigace, jako je nabíječka či držák do auta.

[61] Nelze proto než konstatovat, že v tomto případě nelze zohlednit ani funkci, která je hlavní z pohledu spotřebitele (jak vyplývá z výše uvedené judikatury Soudního dvora ve věci „British Sky Broadcasting Group“), a to s ohledem na skutečnost, že dotčená zařízení představují spojení plnohodnotného PDA zařízení a GPS navigace, přičemž žádná z těchto funkcí dle názoru zdejšího soudu nepřevažuje.

[62] Na základě všech právě uvedených skutečností proto bylo na místě postupovat ve smyslu bodu 2. až 6. výkladových pravidel. Dle bodu 2. písm. b) se zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky provádí podle zásad uvedených ve výkladovém pravidle 3.

[63] Podle ustanovení 3. písm. c) výkladových pravidel se zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3. písm. a) ani 3. písm. b), zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu. Ustanovení 3. písm. a) výkladových pravidel nebylo možné aplikovat z důvodu, že se každé ze dvou čísel vztahuje pouze na část materiálů v dotčeném zboží a pravidlo 3. písm. b) z důvodu, že žádný z přístrojů řady MIO P nelze zařadit podle komponentu, které jim dává podstatné rysy. Vysvětlivka VIII k harmonizovanému systému týkající se ustanovení 3. písm. b) výkladových pravidel v tomto ohledu stanoví, že faktor, který určuje podstatný charakter zboží, může podle druhu zboží vycházet například z vlastností základního materiálu nebo složek, ze kterých sestává, z jejich objemu, množství, váhy nebo jejich hodnoty, nebo také z významu jednoho ze základních materiálů pro užití zboží. Jelikož takový komponent u dotčených přístrojů dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze určit, bylo na místě zařadit dotčené zařízení do posledního z čísel, které podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu.

[64] Ze všech právě uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s právními závěry krajského soudu a žalovaného, když má za to, že zařízení řady MIO P měla být zařazena pod položku 8526 kombinované nomenklatury.

Povinnost položit předběžnou otázku

[65] Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, se zabýval rovněž otázkou, zda by bylo pro účely dalšího řízení v této věci třeba podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se správného použití položky kombinované nomenklatury. Výjimkou z této povinnosti by mohla být pouze situace, kdy se k dané otázce již vztahuje ustálená judikatura Soudního dvora (*acte éclairé*) nebo je řádné používání práva Evropské unie natolik jasné a jednoznačné, že neponechává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost o jeho výkladu (*acte clair*) (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 As 3/2007 - 83, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 As 13/2007 - 63, publikovaný pod č. 1461/2008 Sb. NSS).

[66] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě jsou splněny podmínky pro uplatnění výjimky z povinnosti Nejvyššího správního soudu předložit Soudnímu

dvoru předběžnou otázku podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. Závěr zdejšího soudu o sazebním zařazení dotčeného zboží je podložen rozsáhlou judikaturou Soudního dvora týkající se otázek aplikace celního sazebníku – viz výše. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud k předložení předběžné otázky či otázek Soudnímu dvoru nepřistoupil.

K aplikaci nařízení č. 1231/2007

[67] Stěžovatel v podané kasační stížnosti taktéž namítá, že nařízení č. 1231/2007 nelze aplikovat do minulosti a účinky mu lze přiznat pouze od data účinnosti, tj. od 12. 11. 2007. Argumentaci v tom smyslu, že vydání tohoto nařízení dodatečně potvrzuje správnost postupu žalovaného, považuje stěžovatel za zcela nesprávnou, naopak dle názoru stěžovatele lze ve vydání nařízení č. 1231/2007 spatřovat argument ve prospěch postupu stěžovatele, když právní úprava sazebního zařazení zboží neodpovídala technologickému vývoji a zakládala nepřípustnou míru právní nejistoty pro své adresáty.

[68] Zdejší soud ve shodě s názorem krajského soudu uvádí, že z průběhu správního řízení i z jednotlivých rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že na posuzovaný případ nebylo nepřípustně aplikováno nařízení č. 1231/2007, když z jednotlivých rozhodnutí je zcela zřejmé, že dotčené správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí poukazovaly na znění tohoto nařízení pouze jako na dodatečné potvrzení svých závěrů a nikoliv jako na relevantní právní rámec, který je třeba aplikovat na daný případ. Svědčí tomu i podrobná argumentace žalovaného ohledně aplikace výkladových pravidel a jednotlivých poznámek ke třídám a kapitolám v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému výměru a rovněž znění rozsudku krajského soudu. V tomto směru posloužilo nařízení pouze jako „kodifikace“ určitého korektního výkladu, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí celního sazebníku a nikoliv jako právní předpis, který byl aplikován pro účely sazebního zařazení.

VI. Závěr

(69) Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou ze shora uvedených důvodů zamítl.

[70] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož Nejvyšší správní soud rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[71] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu