ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **K + K General Corporation, s. r. o.**, se sídlem Ostrava, Charvátská 569/16, zastoupeného JUDr. Richardem Pustějovským, advokátem se sídlem Ostrava, Matiční 730/3, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7 (dříve Celní ředitelství Ostrava), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2012, č. j. 22 Af 43/2011 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 2400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Richarda Pustějovského.

Odůvodnění:

Rozhodnutími Celního ředitelství Ostrava ze dne 29. 9. 2010, č. j. 4169-2/2010-140100-21, ze dne 15. 12. 2010, č. j. 6154-4/2010-140100-21, č. j. 6156-2/2010-140100-21, č. j. 6163-2/2010-140100-21 a č. j. 6164-2/2010-140100-21, ze dne 21. 12. 2010, č. j. 6159-2/2010-140100-21, č. j. 6160-2/2010-140100-21, č. j. 6161-2/2010-140100-21, č. j. 6162-2/2010-140100-21, a ze dne 23. 12. 2010, č. j.7138-3/2010-140100-21 a č. j. 7139 3/2010-140100-21 (dále jen „rozhodnutí žalovaného"), byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Ostrava ze dne 28. 4. 2010, č. j. 7189-7/2010, a Celního úřadu Opava ze dne 8. 7. 2010, č. j. 8252-3/2010-096100-021, č. j. 8254-3/2010-096100-021, č. j. 8282-3/2010-096100-021 a č. j. 8283-3/2010-096100-021, ze dne 13. 7. 2010, č. j. 8413-3/2010-096100-021, č. j. 8417-3/2010-096100-021,

č. j. 8420-3/2010-096100-021, č. j. 8421-3/2010-096100-021, a ze dne 3. 9. 2010, č. j. 10253-3/2010-096100-021 a č. j. 10255-3/2010-096100-021, kterými byly vydány dodatečné platební výměry na clo (dále jen „dodatečné platební výměry“). Všech těchto jedenáct rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobami, kterými se domáhal zrušení těchto rozhodnutí a vrácení věcí žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud, poté, co spojil všechna řízení pod sp. zn. 22 Af 43/2011, vydal rozsudek, jímž výše uvedená druhostupňová rozhodnutí Celního ředitelství v Ostravě zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

Jak vyplynulo z rozsudku krajského soudu, jádrem sporu mezi žalobcem a celními orgány byla správnost sazebního zařazení dováženého zboží pod kód kombinované nomenklatury zavedené nařízením Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 948/2009 ze dne 30. 9. 2009, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 [dále též jen **„celní sazebník“** nebo **„kombinovaná nomenklatura“** (bude-li odkazováno na konkrétní kódy a popis zboží celního sazebníku, obsažené v příloze I tohoto nařízení)]. Zatímco žalobce, jakožto celní deklarant, zařadil dovážený komponent pro LCD monitor (SKD TFT LCD Monitor) do podpoložky **8529 90 20** kombinované nomenklatury, k níž se váže clo v sazbě 0 %, žalovaný zařadil předmětné zboží do podpoložky **8529 90 92** a dodatečně žalobci vyměřil clo v sazbě 5 %. S odkazem na body 1) a 6) **Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury** [část první hlava I oddíl A) přílohy I citovaného nařízení], a na popis třídy XVI, položek **8528** a **852851** a poznámky č. 1 k monitorům používaným výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat č. **8471** tak, jak jsou uvedeny ve Všeobecných interpretačních pravidlech a vysvětlivkách k Harmonizovanému systému (dále jen **„vysvětlivky k HS“**), krajský soud naznal, že v posuzovaných věcech vyšly celní orgány nejen z výše uvedených vysvětlivek k HS (na něž se výslovně odvolávají), ale také z usnesení Tarifní komise (Doporučení postupu při sazebním zařazování LCD monitorů; dále jen **„doporučení Tarifní komise“**), které se opírá o rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 19. 2. 2009 ve věci *Staatssecretaris van Financiën v Kamino International Logistics* (C-376/07). V naposledy uvedeném rozsudku Soudního dvora byla vyvozena zobecňující kritéria pro aplikaci vysvětlivek k monitorům používaným výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat čísla 8471. Předmětem sporu před Soudním dvorem bylo sazební zařazení monitorů vybavených jednak konektory D-SUB, DVI-D, USB, S-video a kompozitní video (díky nimž mohou reprodukovat obraz pocházející ze zařízení pro automatizované zpracování dat, i z jiných zařízení), jednak audio výstupem s maximálním výkonem 4 W, k němuž mohou být připojeny reproduktory. Soudní dvůr v citovaném rozsudku konstatoval, že schopnost reprodukovat signály pocházející z jiných zdrojů než ze zařízení pro automatizované zpracování dat, nebrání samo o sobě zařazení takových monitorů do položky **8471**; v opačném případě by bylo nutné ze znění vysvětlivek k HS odstranit výraz „*hlavní*“ pro jeho nadbytečnost.

Krajský soud poté obrátil svou pozornost k argumentaci celních orgánů, dle které je rozhodujícím kritériem sazebního zařazení přítomnost *audio okruhu* v předmětném zboží. Obě správní rozhodnutí se přitom odvolávají na obsah poznámky č. 1 k položce **8471** [správně se má jednat o položku **8528** písmeno A) bod 1); krajský soud pochybil při citaci obsahu odůvodnění - pozn. NSS] **vysvětlivek k HS** a se závěry doporučení Tarifní

komise, nicméně pokud je vedle vysvětlivek k HS odkazováno také na shora uvedený rozsudek Soudního dvora ve věci *Staatssecretaris van Financiën v Kamino International Logistics* (C-376/07), je nutno zkoumat úroveň dosažitelné výkonnosti vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku. Není totiž jasné, zda část textu vysvětlivky „*(bez vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku)*“ je bližším upřesněním obecného pojmu „*zvukový okruh*“, cíleně zaměřeným právě na specifikaci podřaditelného zboží, či nikoliv. Pokud by výraz v závorce byl zužujícím, ve vztahu k obecnému pojmu „*zvukový (audio) okruh*“, pak se krajskému soudu jeví aplikace kritéria „*zvukový obvod*“ na posuzované případy způsobem, jakým to učinily celní orgány, velmi zjednodušenou, a ve svém důsledku nepřezkoumatelnou. Celním orgánům totiž k závěru o nemožnosti zařazení zboží do podpoložky č. **8528 51** postačila existence jakéhokoli *audio obvodu*, aniž by se blíže zabývaly jeho charakterem. Krajský soud proto uzavřel, že je nezbytné vymezit pojem „*zvukový (audio) obvod/okruh*“, včetně pojmu „*vestavěné zařízení pro reprodukci zvuku*“ a učiněné závěry aplikovat v souladu s citovaným rozsudkem Soudního dvora a **vysvětlivkami k HS**. Ostatními žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, a to buď pro jejich přílišnou obecnost, nebo proto, že by závěry o nich byly za daného stavu věci nadbytečné.

Proti tomuto rozsudku brojí Celní ředitelství Ostrava (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že z jeho rozhodnutí a z předloženého spisu nelze jednoznačně určit charakteristiku přítomného *audio obvodu* a že jen nepřímo lze dovodit, že reproduktory nejsou zařízením vestavným, nýbrž přídavným. Ze stanoviska k sazebnímu zařazení zboží ze dne 2. 7. 2010, č. j. 4391/2010-140100-22 pro Celní úřad Opava jednoznačně vyplývá, že předložený vzorek zboží sestává z komponentů pro montáž výrobku čísla **8528** (TFT LCD Monitor), přičemž v rámci sestavy pro montáž jsou uvedeny mj. dva kusy reproduktorů. Dotčený vzorek tedy svědčí existenci vestavěných zařízení pro reprodukci zvuku.

Stěžovatel dále zastává názor, že doporučení postupu při zařazování monitorů vychází nejenom z rozsudku Soudního dvora ve věci *Staatssecretaris van Financiën v Kamino International Logistics* C-376/07, ale zejména ze stále platných **vysvětlivek k HS** k číslu **8528**, což koresponduje rozhodnutím Soudního dvora ze dne 11. 7. 1980 ve věci *Hauptzollamt Köln-Rheinau v Chem-Tec* (C-798/79), nebo ze dne 8. 7. 2004 ve věci *Directeur général des douanes et droits indirects v Waterman SAS* (C-400/03), neboť ty uznávají **vysvětlivky k HS** za platný prostředek pro výklad sazebního zařazení zboží. **Vysvětlivky k HS** pro položku **8528** stanoví, že monitory určené hlavně nebo výhradně k použití se zařízeními pro automatizované zpracování dat nesmí být vybaveny *audio obvody*. Stěžovatel má rovněž za to, že se krajský soud nevypořádal se skutečností, že skutkové pozadí v rozsudku Soudního dvora ve věci *Staatssecretaris van Financiën v Kamino International Logistics* C-376/07 je odlišné i z pohledu sazebního zařazení zboží, jímž byl monitor *bez vestavěných reproduktorů*.

Dále stěžovatel podává výklad pojmů „*audio*“, „*zvuk*“, „*obvod*“, „*elektrický obvod*“, „*audio obvod*“ a „*reproduktory*“. Dospívá následně k závěru, že pojem „*audio obvod/zvukový*

okruh“ není obecným, ale čistě technickým/odborným pojmem, který nelze zaměňovat za pojem „*audio výstup/vstup*“, jelikož ve významu tohoto pojmu je k dosažení stanoveného cíle nutno připojit externí reproduktory či mikrofon. Také slova „*bez vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku*“ nejsou bližším upřesněním obecného technického pojmu „*audio obvod*“, jakkoli jsou cíleně zaměřená na zúžení či rozšíření specifikace podřaditelného zboží; jde pouze o výklad onoho technického pojmu. Chybný výklad pojmu „*audio obvod*“ je podle názoru stěžovatele důsledkem toho, že je hojně používán laickou veřejností. Jakékoli zkoumání jeho výkonnosti nebo charakteru je však irelevantní, stejně jako tvrzení, že reproduktory nejsou určeny k audioreprodukci, ale k signálnímu využití; naposledy uvedené tvrzení je navíc z technického pohledu zcela nesmyslné.

Závěrem kasační stížnosti odkazuje stěžovatel na formulace, které použil v napadených rozhodnutích (konkrétně například body [18-25] odůvodnění rozhodnutí ze dne 15. 12. 2010, č. j. 6154-4/2010-140100-21). Ty, podle jeho názoru, nasvědčují tomu, že se zabýval argumentací žalobce, stejně jako je z nich patrno, jaké skutečnosti ho vedly k zamítnutí odvolání; odmítá tedy, že by snad napadená rozhodnutí byla nepřezkoumatelná. Taktéž popírá, že by ze spisu neplynulo, zda se jedná o vestavěné, nebo přídavné reproduktory. Sporným tak zůstává pouze závěr o právní otázce, zda vestavěné reproduktory svědčí sazebnímu zařazení tak, jak je provedly celní orgány. V tomto směru je stěžejní znění **celního sazebníku** (**kombinované nomenklatury**) a případně i **vysvětlivek k HS**. Bylo tudíž na místě, aby krajský soud na jejich podkladě rozhodl, eventuelně si pro své potřeby opatřil další důkazy (znalecký posudek). Stěžovatel ze všech těchto důvodů navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen.

Žalobce ke kasační stížnosti především uvedl, že pokud byla celní rozhodnutí stižena nepřezkoumatelností, není možné podat kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Neopodstatněnost kasační stížnosti je založena také na předestření týchž námitek, které již stěžovatel uvedl ve svém vyjádření k žalobám. Žalobce se nicméně věcně vyjádřil k závěru krajského soudu, že v celním řízení došlo k porušení procesních pravidel. Nezákonný postup spočíval mj. i v tom, že žalobce požádal v květnu roku 2010 Celní ředitelství Praha o Závaznou informaci o sazebním zařazení zboží (dále jen „ZISZ“), což bylo celním orgánům, rozhodujícím v této věci, známo. Tato ZISZ dosud nebyla vydána, přesto však celní orgány samy rozhodly o sazebním zařazení a vyměřily clo. Tento postup koliduje s čl. 244 a 248 **Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93**, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení Komise (EHS) č. 2454/93“), které podmiňuje rozhodování o sazebním zařazení předchozím rozborem vzorků, tedy i vydáním ZISZ. V situaci, kdy celní úřad věděl o podané, ale dosud nevyřízené, žádosti o vydání ZISZ, neměl o sazebním zařazení zboží rozhodovat. Celní orgány ignorovaly rovněž rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 - 37, publikované pod č. 2630/2012 Sb. NSS (všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z http://www.nssoud.cz). Z důvodu prodlení s vyřízením žádosti o vydání ZISZ se žalobce obrátil na příslušné celní orgány jiného členského státu EU (Hlavní celní úřad Hannover, Finanční a celní úřad - okres Rotterdam Rijmond). Obě jimi vydaná ZISZ hovoří ve prospěch žalobce a dokonce je v nich obsaženo i stanovisko k postupu stěžovatele a krajského soudu. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Před vlastním meritorním posouzením kasační stížnosti je nutno uvést, že v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zanikla ke dni 1. 1. 2013 stávající celní ředitelství [§ 81 odst. 1 tohoto zákona]. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 stalo jejich nástupcem Generální ředitelství cel, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno (§ 69 s. ř. s., § 120 s. ř. s.). Co se týče působnosti Celního úřadu Ostrava a Celního úřadu Opava, tu nově vykonává Celní úřad pro Moravskoslezský kraj [§ 6 odst. 1 písm. m) tohoto zákona].

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel kasační stížnost opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o tvrzenou nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tento stížnostní důvod stěžovatel naplňuje jednak tím, že zpochybňuje konstatovanou nepřezkoumatelnost svého rozhodnutí (na rozdíl od krajského soudu má za to, že se náležitě vypořádal nejen s přítomností *audio okruhu/obvodu* v žalobcem deklarovaném zboží a povahou reproduktorů, které mají tvořit součást konečného produktu, ale i s ostatními odvolacími námitkami), jednak se vyjadřuje k otázce právního hodnocení věci (zde se dovolává především textu **vysvětlivek k HS** k položce **8528**, jakožto závazného interpretačního vodítka).

V judikatuře Nejvyššího správního soudu byla již mnohokrát řešena problematika nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64), přičemž principiálně nic nebrání tomu, aby byly obecné principy zde vyslovené přiměřeně vztaženy i na otázku (ne)přezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů. Otázkou nepřezkoumatelnosti (ať již je krajskému soudu vytýkáno, že ji nenalezl, či – jako je tomu v tomto případě – že ji nalezl, ač správní rozhodnutí takovou vadou netrpí), se obvykle zdejší soud zabývá na prvním místě, neboť je-li správní rozhodnutí shledáno nepřezkoumatelným, je z povahy věci obvykle vyloučeno zabývat se dále věcnou podstatou sporu (dalšími kasačními námitkami).

V souzené věci však zvolil Nejvyšší správní soud přístup opačný a na prvním místě se soustředil nikoli na otázku skutkovou (neboť ta je podstatou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů), ale na otázku právní, tedy způsobu, jakým se provádí sazební zařazení dováženého zboží pod konkrétní kódy **kombinované nomenklatury**. Vytýkaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele má totiž spočívat zejména v absenci poměrně specifických úvah, vypořádávajících se s (z pohledu zdejšího soudu nikoli *prima facie* patrné) nejednoznačností textu doporučení Tarifní komise, které se opírá o **vysvětlivky k HS** a rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 2. 2009 ve věci *Staatssecretaris van*

Financiën v Kamino International Logistics (C-376/07), s čímž krajský soud konsekventně spojil i možné deficity ve zjištění skutkového stavu věci, na který má být zmiňovaná úprava aplikována. Pokud by se totiž ukázalo, že je tato základní argumentační premisa krajského soudu chybná (tedy nevynucovala-li správně aplikovaná právní úprava nutnost její další interpretace a případně tomu odpovídající doplnění skutkových zjištění) neobstál by bez dalšího důvod, o který krajský soud opřel svůj zrušující rozsudek (nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele). Nejvyšší správní soud se tedy primárně zabýval samotnou aplikovatelností uvedeného doporučení Tarifní komise, či spíše **vysvětlivek k HS** pro položku **8528**, na řešený případ dovozu zboží žalobcem.

Zásadním právním předpisem pro sazební zařazení dováženého zboží je výše zmíněné **nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku**, zejména pak jeho příloha I, v níž je **uvedena kombinovaná nomenklatura**, smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky. Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém **Harmonizovaném systému** popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (World Customs Organisation) a zaveden mezinárodní úmluvou, uzavřenou v Bruselu dne 14. 6. 1983 a schválenou jménem tehdejšího Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987. **Kombinovaná nomenklatura** přejímá čísla a šestimístné položky **harmonizovaného systému** [čl. 1 odst. 2 písm. a) citovaného nařízení], přičemž případné sedmé a osmé místo číselného kódu představuje její podrobnější třídění [čl. 1 odst. 2 písm. b), čl. 3 odst. 1 nařízení]. Kódy kombinované nomenklatury jsou dále, v souladu s čl. 6 a) nařízení, doplněny dalšími dvoumístnými nebo přídavnými kódy (tzv. TARIC kódy; *Tarif Intégré Communautaire*), které se uvádějí za osmimístnou položkou.

Příloha I nařízení je každoročně obměňována k datu 1. ledna, v souladu s přijatými opatřeními v dané oblasti (čl. 12 odst. 1 nařízení). V nyní projednávané věci je, s ohledem na období, v němž došlo k propuštění dotčeného zboží do celního režimu *„volný oběh“* (26. 2. 2010, 11. 6. 2010, 29. 6. 2010 a 9. 7. 2010), relevantní její podoba ve znění nařízení Komise (ES) č. 948/2009 ze dne 30. září 2009.

První část přílohy I obsahuje všeobecná pravidla pro výklad **kombinované nomenklatury** a celních sazeb. Její hlava I oddíl A) se vztahuje k zařazování zboží pod konkrétní kódy (tzv. **Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury**). Podle prvního pravidla jsou názvy tříd, kapitol a podkapitol **kombinované nomenklatury** pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Podle šestého pravidla je zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole. Druhou část přílohy I tvoří samotný celní sazebník, rozřazující, mimo jiné, jednotlivé druhy zboží do tříd, kapitol, položek a podpoložek (**kombinovaná nomenklatura**).

Pro poskytnutí širšího vysvětlení k použití **harmonizovaného systému** zveřejňuje Světová celní organizace pravidelně **vysvětlivky k HS** (v souzené věci vycházely celní orgány i krajský soud z vysvětlivek ve znění účinném od roku 2007). Rovněž Evropská komise vypracovává k zajištění použití kombinované nomenklatury **vysvětlivky ke KN**, a to na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení, a zveřejňuje je pravidelně v Úředním věstníku Evropské unie (v souzené věci jsou relevantní vysvětlivky uveřejněné v Úředním věstníku Evropské unie dne 30. 5. 2008 pod číslem 2009/C 133/01, při zohlednění změn provedených sdělením Komise uveřejněném tamtéž dne 10. 11. 2009 pod číslem 2009/C 268/05).

Obsah **vysvětlivek ke KN**, které nenahrazují **vysvětlivky k HS**, nýbrž jsou považovány za jejich doplněk [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Van Landeghem* (C-486/06)] a mají být konzultovány společně s nimi, musí být v souladu s ustanoveními **kombinované nomenklatury** a nesmí měnit jejich dosah. **Vysvětlivky ke KN** tedy představují legitimní prostředek pro výklad **kombinované nomenklatury** za předpokladu, že jejich znění je v souladu se samotnými ustanoveními celního sazebníku (jeho výše uvedenými závaznými částmi) a nemění jeho význam. **Vysvětlivky ke KN** tak musí respektovat šesté pravidlo **Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury**, podle něhož musí být zařazení zboží prováděno v závislosti na znění položek a podpoložek [k obdobnému závěru dospěl Soudní dvůr i ve stěžovatelem zmíněném rozsudku ze dne 8. 7. 2004 ve věci *Directeur général des douanes et droits indirects v Waterman SAS* (C-400/03), a nověji také v rozsudcích ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht* (C-311/04)] a ze dne 14. 4. 2011 ve věci *British Sky Broadcasting Group plc a Pace plc* (spojené věci C-288/09 a C-289/09)].

Totéž platí obdobně i pro **vysvětlivky k HS**; oboje vysvětlivky tak sice významně přispívají k výkladu dosahu jednotlivých položek celního sazebníku, nemají však závaznou právní sílu. Obdobně jako v případě **vysvětlivek ke KN** i pro **vysvětlivky k HS** platí, že za situace, kdy by jejich text byl v rozporu s **kombinovanou nomenklaturou** (například proto, že by je bylo možné vnímat v porovnání se zněním názvů položek a podpoložek kombinované nomenklatury jako restriktivní), nebylo by k nim možné přihlížet [srov. například již opakovaně zmiňovaný rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 2. 2009 ve věci *Staatssecretaris van Financiën v Kamino International Logistics* (C-376/07), zejména body 47 až 50, či (ve vztahu k **vysvětlivkám KN**), rozsudek ze dne 22. 11. 2012 ve spojených věcech *Digitalnet OOD* (C-320/11 a C-383/11), *Cifrova kompania OOD* (C-330/11) a *M SAT CABLE AD* (C-382/11]. Pouze pro doplnění Nejvyšší správní soud uvádí, že se v minulosti k povaze **vysvětlivek k HS** vyjádřil v rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, v tom smyslu, že pramenem vnitrostátního práva nejsou rozhodnutí Výboru pro Harmonizovaný systém Světové celní organizace, ani **vysvětlivky k HS**, vydávané touto mezinárodní organizací. Tyto akty nejsou adresovány vnitrostátním subjektům, ale smluvním stranám Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží. Povinnost zajistit soulad vnitrostátního práva s pravidly popisu a číselného označování zboží, jakož i s jejich výkladem, tak stíhá Českou republiku, která ji může splnit jedině tak, že je učiní vnitrostátně závaznými některými ze způsobů recepce. Bez ohledu na to, že ustanovení čl. 10 Ústavy doznalo přijetím ústavního zákona č. 395/2001 Sb., určitých změn a že ke dni vstupu České republiky do Evropské unie došlo k přesunu pravomocí v oblasti cel ve prospěch Evropské unie (jedná se nyní o tzv. výlučnou

pravomoc ve smyslu čl. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie), náhled zdejšího soudu na závaznost **vysvětlivek k HS** plně koresponduje ustálené judikatuře Soudního dvora.

Přejde-li Nejvyšší správní soud do konkrétní roviny nyní posuzované věci, lze ve stručnosti zopakovat, že spor mezi žalobcem a stěžovatelem tkví v sazebním zařazení výrobku označeného jako „*SKD TFT LCD Monitor*“, který představuje část TFT LCD monitoru, pod konkrétní kód **kombinované nomenklatury**. Zatímco stěžovatel dospěl k závěru, že nejsou splněny podmínky pro zařazení do podpoložky č. **8529 90 20**, a proto musí být zboží zařazeno do podpoložky **8529 90 92**, žalobce pro postup stěžovatele neshledal opodstatnění. Je přitom zřejmé, že kritériem pro nemožnost zařazení výrobku pod kód **8529 90 20** má být existence *audio okruhu* v deklarovaném výrobku, která má za následek, že finální produkt (TFT LCD monitor) nemůže být zařazen do podpoložky **8528 51 00**, kterou podpoložka **8529 90 20** výslovně zmiňuje, ale že musí být zahrnut do „zbytkové kategorie“ podpoložky **8529 90 92**. Ačkoli tedy stěžovatel ve svém rozhodnutí správně podotkl, že podstatou sporu není zařazení finálního produktu, nýbrž jen jedné z jeho částí či součástí, z dosavadního průběhu řízení o doměření cla není pochyb o tom, že se správné určení kódu **kombinované nomenklatury** pro žalobcem dovážené zboží odvíjí od sazebního zařazení kompletního výrobku.

Nejprve je vhodné předeslat, že výrobky výpočetní techniky v zásadě dovoznímu clu podléhat nemají, a to na základě *Dohody o obchodu s produkty informačních technologií* (*Agreement on trade in information technology products* ; dále jen „ITA”), uzavřené v rámci Světové obchodní organizace (dále jen „WTO“), jejíž uzavření bylo iniciováno ministerskou deklarací 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 ITA uvádí ve svém odstavci 1, že obchodní režim každé strany by se měl vyvíjet způsobem, který zlepšuje přístup na trh pro produkty informačních technologií. Jak Evropská komise, tak i některé členské státy, mají sice obecně snahu vykládat dotčenou dohodu restriktivně (tj. 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, na základě povinnosti konformního výkladu s mezinárodněprávními závazky, **musí být při výkladu kombinované nomenklatury řádně zohledněno jasné upřednostnění volného pohybu výrobků výpočetní techniky nezatíženého clem, obsažené v této dohodě** [v tomto smyslu vyznívají rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 9. 1996 ve věci *Komise v. Německo* (C-61/94), a ze dne 6. 7. 2010 ve věci *Monsanto Technology* (C-428/08)]. Dohoda ITA 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 ve věci *British Sky Broadcasting Group plc a Pace plc* (spojené věci C-288/09 a C-289/09), bod 83, ze kterého vyplývá, že *„i když ustanovení takové dohody, jako je ITA, 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.“*

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda se k sazebnímu zařazením shodných komponentů pro LCD monitory (či alespoň zařazením kompletních monitorů, jejichž částí či součástí má žalobcem dovážené zboží být) již v minulosti nevyjádřil v některém ze svých rozhodnutí Soudní dvůr, přičemž zjistil, že tomu tak nebylo. Z rozsudků Soudního dvora, které se zabývaly sazebním zařazením zboží pod kódy **kombinované nomenklatury** minimálně u výrobků podobného charakteru, se potom Nejvyšší správní soud pokusil vyvodit alespoň obecnější principy, které by bylo možno vztáhnout i na souzenou věc, jakkoli je to, s ohledem na výrazně kazuistický charakter takových rozsudků, poměrně obtížné.

První z těchto obecných principů je možné vyjádřit jako nezbytné úsilí hledat (za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol) rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v **objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží**, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám [viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci *Olicom* (C-142/06), ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O* (C-370/08) a ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Skoma-Lux s. r. o. v Celní ředitelství Olomouc* (C-339/09)]. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je **účel použití** výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995 ve věci *Thyssen Haniel Logistic* (C-459/93), ze dne 5. 4. 2001 ve věci *Deutsche Nichimen* (C-201/99) nebo ze dne 8. 12. 2005 ve věci *Possehl Erzkontor* (C-445/04)]. Konečně, podle ustálené judikatury platí, že **význam a dosah pojmů, které právo Společenství nijak nedefinuje, je třeba určit v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí** [v tomto smyslu hovoří zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005 ve věci *easyCar* (C-336/03), odstavec 21 a v něm citovaná souladná prejudikatura Soudního dvora].

Pokud jde o samotnou úpravu **celního sazebníku**, třída XVI zahrnuje vedle kapitoly 84 také kapitolu 85, obsahující první ze sporných položek, a to položku **8528**, jejíž nadpis zní *„Monitory a projektory, bez vestavěného televizního přijímacího přístroje; televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu“*. Do této položky je včleněna mj. i podpoložka **8528 51 00** s názvem *„(Ostatní monitory) Typu používaného výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat čísla 8471“*. Další spornou položkou je v souzeném případě položka **8529** nazvaná jako *„Části a součásti vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s přístroji čísel 8525 až 8528“*. V rámci ní se nachází podpoložka **8529 90 20**, označená jako *„Části a součásti přístrojů podpoložek 8525 60 00, 8525 80 30, 8528 41 00, 8528 51 00 a 8528 61 00“* a podpoložka **8529 90 92** s názvem *„Ostatní - Pro televizní kamery podpoložek 8525 80 11 a 8525 80 19 a přístroje čísel 8527 a 8528“*.

Jak bylo již výše uvedeno, spor mezi stěžovatelem a žalobcem je o zařazení dovezeného zboží pod podpoložku **8529 90 20** nebo podpoložku **8529 90 92**. Má-li být zboží zařazeno (s nulovou celní sazbou) pod podpoložku prvně zmiňovanou, musí být postaveno najisto, že *kombinovaný stroj*, jehož má být součástí, je strojem podpoložky **8528 51 00**; v opačném případě by se jednalo o součást jiného *kombinovaného stroje* položky

8528, ve „zbytkové“ kategorii podpoložky **8529 90** „*ostatní*“. Pro posouzení věci je tedy klíčové určit, zda onen *kombinovaný stroj* (TFT LCD Monitor), lze pod podpoložku **8528 51 00** zahrnout, či nikoli.

Podle **vysvětlivek k HS** pro položku **85.28** písmeno A) bod 1), na nichž stěžovatel sazební zařazení dováženého zboží založil, platí, že mezi monitory typu používaného výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat čísla **8471** patří ty monitory, které: „*(...) jsou schopny přijímat signál pouze z centrální procesorové jednotky zařízení pro automatizované zpracování dat, a proto nejsou schopny reprodukovat barevný obraz z kompozitního (složeného) videosignálu, jehož tvar vlny odpovídá vysílacímu standardu (NTSC, SECAM, PAL, D-MAC, atd.). Jsou vybaveny konektory charakteristickými pro systémy zpracování dat [např. RS-232C převodníkem (interface), DIN nebo SUB-D konektory] a nemají audio obvod. (...)*“. Jak ale vyplývá z výše citovaných rozsudků Soudního dvora, **vysvětlivky** (lhostejno, zda ke **KN** či k **HS**) nejsou právně závazným výkladovým vodítkem za situace, kdy jejich textace nepřípustně zužuje dosah znění položek a podpoložek **kombinované nomenklatury**. Nejvyšší správní soud si proto musel nejprve položit otázku, zda **vysvětlivky k HS** pro položku **85.28** k této nepřípustné restrikci nevedou. Odpověď na tuto otázku byla poněkud ztížena tím, že v rozhodné době (tj. k okamžiku propuštění dováženého zboží do celního režimu volného oběhu) nebylo k dispozici prakticky žádné jiné interpretační vodítko (tedy jakékoli jiné objasnění dosahu položky **8528** a podpoložky **8528 51 00**), neboť žádný pro souzenou věc relevantní a použitelný text neobsahovaly ani **vysvětlivky ke KN**, a z poznámek ke třídě XVI bylo možné použít pouze tu, která je poměrně obecně koncipována v bodu 3 (způsob určení zařazení *kombinovaných strojů* dle hlavní vykonávané funkce).

Při respektování prvního a šestého pravidla **Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury** proto Nejvyšší správní soud vyšel ze znění položky **8528** (*Monitory a projektory, bez vestavěného televizního přijímacího přístroje; televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu*) a podpoložky **8528 51 00** (*Ostatní monitory typu používaného výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat čísla 8471*) a toto znění porovnal s textem **vysvětlivek k HS** pro položku **85.28**. Dospěl poté k závěru, že není v rozporu se zněním podpoložky **8528 51 00**, pokud „*ostatní monitory*“ (rozuměj jiné, než s obrazovkou typu CRT, předpokládané podpoložkou **8528 41 00**) užívané **výhradně nebo hlavně** v systému automatizovaného zpracování dat čísla **8741** obsahují *audio obvod/okruh*. Z hlediska znění podpoložky **8528 51 00** je totiž stěžejním kritériem a současně charakterizujícím rysem tohoto typu monitoru **účel jeho použití. Text vysvětlivek k HS pro položku 85.28 [písmeno A) bod 1)] tedy má fakticky za následek zúžení množiny LCD monitorů, jež mohou být užity v systému automatizovaného zpracování dat čísla 8741, aniž by však toto zúžení bylo předvídáno přímo zněním příslušné položky a podpoložky kombinované nomenklatury**. Tento restriktivní účinek by byl obhajitelný pouze v případě, pokud by kritérium existence *audio obvodu* uvedeného v bodě 1 písmena A) **vysvětlivek k HS** řešilo například interpretační nesoulad mezi položkou **85.28** a položkou jinou; pak by ale tato jiná položka musela být explicitně označena.

Za této situace (jak ostatně nepřímo naznačil i krajský soud ve svém rozsudku, v posledním odstavci na straně šesté), si měl stěžovatel především položit otázku, zda

předmětný finální produkt (TFT LCD monitor) funguje či má fungovat výlučně (viz slovo „*výhradně*“) nebo alespoň převážně (viz slovo „*hlavně*“) v systému automatizovaného zpracování dat čísla **8471**. Pokud by stěžovatel dospěl ke kladné odpovědi na tuto otázku, nemusel by se již (ve smyslu výše uvedeného závěru) zabývat tím, zda finální produkt (monitor) bude obsahovat i komponent, který mu umožní plnit také jinou, vedlejší, funkci (reprodukci zvuku). Pouze tehdy, pokud by bylo bez pochybností prokázáno, že LCD monitor, jehož součástí má dovážený komponent SKD TFT LCD monitor být, je určen **v převažující míře** pro výkon jiné funkce, než zobrazovací jednotky v systému automatizovaného zpracování dat čísla **8471**, bylo by možné přesvědčivě zpochybnit sazební zařazení tohoto LCD monitoru do podpoložky **8528 51 00**.

K prakticky shodným úvahám nutně vede i znění poznámky 3 k třídě XVI celního sazebníku. Pokud totiž finální produkt (LCD monitor) může díky přítomnosti *audio okruhu* a vestavěných reproduktorů vykonávat nejen funkci zobrazovací, ale rovněž funkci reprodukce zvuku, pak je třeba se ptát, která z těchto funkcí je hlavní a která vedlejší. Opět je tedy nutno **zaměřit se na účel, k němuž má daný monitor sloužit**. Podle mínění Nejvyššího správního soudu je pro daný monitor primární schopnost přenosu obrazu a schopnost reprodukce zvuku [ať již přímo, prostřednictvím vestavěných reproduktorů, nebo „nepřímo“ zapojením přídavných reproduktorů do příslušného výstupu] je jen sekundární. Schopnost reprodukce zvuku (ať již ze systému automatizovaného zpracování dat čísla **8741** či z jiného zdroje) tedy nečiní sama o sobě z finálního LCD monitoru bez dalšího televizní obrazovku či videomonitor. To ostatně odpovídá závěrům, které předestřel Soudní dvůr v rozsudku ze dne 19. 2. 2009 ve věci *Staatssecretaris van Financiën v Kamino International Logistics* (C-376/07), z něhož vychází doporučení Tarifní komise, na němž stěžovatel své rozhodnutí založil. Na rozdíl od nyní souzené věci sice Soudní dvůr ve zmiňovaném rozsudku neshledal, že by **vysvětlivky k HS** pro položku **85.28** v bodech 1 až 5 části D v tehdy účinném znění [citovaný bod 1 části D se prakticky shoduje s bodem 1 části A aktuálního znění vysvětlivek] kolidovaly s dikcí závazné části **kombinované nomenklatury** (tj. zněním položek a podpoložek a příslušných poznámek ke třídám, kapitolám, položkám či podpoložkám), nicméně kritériem přítomnosti *audio obvodu* se vůbec nezabýval a svou pozornost soustředil ryze na počet a druh konektorů, jimiž jsou takové monitory vybaveny. Konečně, v procesu odstraňování pochybností, zda je či není určité zařízení určeno výhradně nebo hlavně k použití v systému automatizovaného zpracování dat čísla **8741** a zda má či nemá být zatíženo dovozním clem, je třeba pamatovat i na výše zmíněné závazky Evropské unie v rámci dohody ITA, a při vědomí její existence vykládat celní sazebník v maximální možné míře v souladu s účelem, pro který byla přijata.

Lze tedy uzavřít, že z výše vyložených důvodů nemohou být vysvětlivky k HS pro položku 85.28 [písmeno A) bod 1)], **stran přítomnosti *zvukového okruhu*, závazným interpretačním vodítkem, neboť jejich text koliduje se zněním příslušné položky kombinované nomenklatury** (nepřípustně zužuje její dosah). **Takový výklad se dostává též do kolize s požadavkem na posuzování zboží ve smyslu jeho (hlavního) účelu použití.** Proto také zcela odpadá interpretační dilema předestřené krajským soudem v napadeném rozsudku, zda je slovní spojení „*(bez vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku)*“, užité v této vysvětlivce, pouhým upřesněním požadavku, aby LCD monitor neměl *audio obvod*, či zda přítomnost vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku je jedinou výjimkou, kdy lze

existenci *audio okruhu* v LCD monitoru tolerovat. Ze stejného důvodu není nutno trvat ani na podání definice pojmu „*audio obvod*“, ani na popisu „*vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku*“ ze strany stěžovatele, jak to požadoval krajský soud. Logicky vzato, je potom bezpředmětné zabývat se tím, zda rozhodnutí stěžovatele trpí nepřezkoumatelností proto, že stěžovatel výše uvedenou formulační dvojakost textu doporučení Tarifní komise sám neodhalil a náležitě neobjasnil, a ani tím, zda srozumitelně interpretoval pojmy v tomto doporučení použité.

S ohledem na výše uvedené zbývá Nejvyššímu správnímu soudu vyjádřit se k otázce, která má pro účastníky zásadní význam, tedy k tomu, **pod jaký kód kombinované nomenklatury má být zařazeno žalobcem dovážené zboží (SKD TFT LCD Monitor)**. Jak již bylo uvedeno, sazební zařazení tohoto komponentu se nepochybně odvíjí od zařazení finálního produktu, k jehož montáži je určen, a proto je z povahy věci možné teprve poté, co bude postaveno na jisto, jakou funkci a v jaké míře plní kompletní TFT LCD monitor. Shodně, jako při posuzování sazebního zařazení finálního produktu, je pak třeba respektovat **první a šesté pravidlo Výkladových pravidel ke kombinované nomenklatuře a nadto rovněž poznámky ke třídě XVI**. Nejvyšší správní soud opětovně odkazuje zejména na **poznámku č. 3** (zahrnující mj. také výše uvedenou kapitolu **85** a položku **8528**), ze které se podává, že není-li stanoveno jinak, kombinované stroje, sestávající ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiné stroje konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se vzájemně 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; to vše při současném použití **poznámky 2 b) ke třídě XVI**, podle níž se **ostatní části a součásti, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje nebo s několika stroji téhož čísla** (včetně strojů čísel 8479 nebo 8543) **zařazují jako tyto stroje, ke kterým náleží, nebo do odpovídajících čísel** (8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, **8529** nebo 8538; aplikaci poznámky 2 a) vylučuje znění poznámky 2 b), které je vůči ní ve vztahu speciality.

Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se též k otázce (i)relevantnosti žalobcem předložených ZISZ. Zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 - 37, publikovaném pod č. 2630/2012 Sb. NSS, konstatoval, že účastník řízení může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží ZISZ, která byla vydána v jiném členském státě, jiné osobě pro totožné zboží. Celní orgán musí v řízení o uložení cla k takové závazné informaci přistupovat jako k důkaznímu prostředku ve smyslu § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). ZISZ, jakožto důkazu, se tak může dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, na jejíž žádost byla ZISZ vydána. Při neexistenci komunitární právní úpravy týkající se pojmu *důkaz*, jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v řízeních podobných řízení upravenému v článku 243 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 [viz v tomto smyslu rozsudek Soudního dvora ze dne 23. března 2000, *Met-Trans a Sagpol*, C-310/98 a C-406/98]. Odmítnout tedy *a priori* ZISZ vydané zahraničními celními orgány, coby důkaz v řízení o celním zařazení zboží, znamená porušit principy dokazování v tomto typu řízení. Na straně druhé ovšem nelze přehlédnout, že mezi žalobcem a stěžovatelem nepanovala shoda ohledně faktu, zda se předložené ZISZ skutečně týkají

totožného zboží, neboť žalobce (podle mínění stěžovatele) nepodal v řízení o doměření cla přesvědčivé důkazy o shodě dováženého výrobku (resp. finálního produktu, jehož má být součástí) s výrobky, pro něž byly ZIZS v zahraničí vydány. Pokud by tento argument celních orgánů obstál, jednalo by se o vypořádání důkazního prostředku ve smyslu jeho neosvědčení jako důkazu; proti takovému postupu by principiálně nebylo možné nic namítat.

Konečně, pokud jde o tvrzení žalobce, že stěžovatel svým postupem porušil čl. 244 a 248 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, když k doměření cla přistoupil před vydáním ZISZ, ač mu bylo známo, že žalobce o tuto ZISZ v květnu roku 2010 požádal Celní ředitelství Praha, byť ke dni vydání rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům stále vydána nebyla, tento názor zdejší soud nesdílí. Jakkoli by měl žalobcem navrhovaný postup nepochybně své logické opodstatnění, z citovaných článků nařízení nevyplývá, že by byl obligatorní.

Nejvyšší správní soud proto (stejně jako krajský soud) shledal důvody pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, byť z poněkud odlišných důvodů. Při posouzení klíčové sporné právní otázky dospěl k závěru, že zrušení napadeného rozsudku a jeho vrácení krajskému soudu k dalšímu řízení by postrádalo praktického smyslu, neboť nové soudní rozhodnutí by pouze nahradilo část stávajícího odůvodnění jinou právní argumentací při zachování téhož výroku; to by nemohlo přinést pozitivní zvrat v právním postavení stěžovatele. Za situace, kdy bylo *ratio decidendi* rozsudku krajského soudu i přes vytknuté vady zachováno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS), zdejšímu soudu nezbylo, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., rozsudkem kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, tomu náleží náhrada nákladů řízení zahrnující odměnu za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012, kdy za tento jeden úkon právní služby příslušela částka 2100 Kč [§ 7 bod 5., v návaznosti na § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu], a dále 1 x režijní paušál ve výši 300 Kč k jednomu úkonu podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 2400 Kč.

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

V Brně dne 19. listopadu 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu