



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.**, se sídlem Prštné - Kútiky 637, Zlín, zastoupen JUDr. Jaromírem Heto, advokátem se sídlem Vodní 1972, Zlín, proti žalovanému: **Celní ředitelství Olomouc**, se sídlem Blanická 19, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 – 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 – 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 17. 10. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 – 36, zamítl žaloby podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Celního ředitelství Olomouc ze dne 21. 7. 2006, č. j. 6419-06-1301-21, 6419-06-1301-21-2, 6419-06-1301-21-3 a 6419-06-1301-21-4, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Zlín ze dne 17. 5. 2005, č. j. 4100-2/06-1366-021, 4100-3/06-1366-021, 4100-4/06-1366-021 a 4100-5/06-1366-021, jimiž mu bylo doměřeno clo ve výši 169 862 Kč, 60 852 Kč, 3350 Kč a 266 300 Kč; a dále proti rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 20. 9. 2006, č. j. 7599-06-1301-21, kterým bylo změněno, ve větě druhé prvního odstavce výrokové části, rozhodnutí Celního úřadu Zlín ze dne 18. 7. 2006, č. j. 8979-3/05-1366-021, jímž byla stěžovateli uložena povinnost zaplatit pokutu ve výši 40 000 Kč z titulu toho, že svým jednáním naplnil skutkovou podstatu celního deliktu podle ustanovení § 298 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2005 (dále jen „celní zákon“). Krajský soud po přezkoumání věci dovodil, že mezi účastníky řízení je zásadní spor o tom, zda dovezené zboží spadá pod položku 8520 nebo 8527 a zda je možno jednoznačný závěr o zařazení učinit i bez Nařízení Komise (ES) ze dne 8. 3. 2006, č. 400/2006 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „nařízení Komise č. 400/2006“). Při srovnání uvedených položek konstatoval, že položka pod číslem 8527 obsahuje specifitější popis přístroje. Jelikož se lze při zařazení dovezeného zboží v kombinované nomenklatuře řídit podle Všeobecného pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, uvedeného pod číslem

3 písm. a) věta první Přílohy I (Kombinovaná nomenklatura) Nařízení Komise (ES) ze dne 11. 9. 2003, č. 1789/2003, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení Komise č. 1789/2003“) ve znění: „Zboží, které by bylo možné zařadit podle pravidla 2 písm. b) nebo z jiných důvodů do dvou nebo více čísel, se zařadí takto: položka se specifitčtějším popisem má přednost před položkami s obecnějším popisem.“, celní orgány proto postupovaly zcela v souladu s platnými předpisy, zařadily-li dovezené výrobky pod položku 8527. Na tomto jednoznačném závěru nemůže změnit nic ani případná nejednotná praxe celních orgánů v předmetné době, ani pozdější upřesňující nařízení Komise č. 400/2006. Jednoznačnost uvedeného závěru podtrhují též zveřejněné předpisy v době dovozu zboží. Pro rozhodnutí o správním deliktu je pak podstatné pouhé uvedení nepravdivých údajů a v důsledku toho vyměření celního dluhu v nesprávné výši (§ 293 odst. 1 písm. d) a § 298 odst. 1 celního zákona). Za důvodnou neuznal ani námitku, že se celní ředitelství nevyřadilo s odvolacími námitkami o nedostatečném zveřejnění předpisů EU a s námitkou týkající se nevydání závazné informace o sazebním zařazení. Celní ředitelství totiž v rozhodnutí uvedlo, že příslušná nařízení byla uveřejněna ve zvláštních vydáních Úředního věstníku. O závazné informaci si pak správní orgán může podle ustanovení § 28 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a podle ustanovení § 57 zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) učinit úsudek sám.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel především považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. O žalobách proti rozhodnutí celního ředitelství bylo totiž rozhodnuto jedním rozsudkem, přičemž žaloba proti rozhodnutí ze dne 20. 6. 2006, č. j. 7599-06-1301-21, nesměřovala proti rozhodnutí ve věci celního dluhu, jak je chybně uvedeno v úvodní části napadeného rozhodnutí, ale proti rozhodnutí o celním deliktu. Mimo to však krajský soud nesprávně posoudil otázku celně sazebního zařazení dovezeného zboží. V žalobě také namítal porušení čl. 201 a čl. 222 nařízení Rady č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex společenství (dále jen „celní kodex“) ve spojení s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť pro doměření nebyly dány právní předpoklady. Stěžovatel namítal i porušení nařízení Rady (EHS) ze dne 23. 7. 1987, č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku (dále jen „nařízení Rady č. 2658/87“), a to chybnou interpretací Všeobecných pravidel nařízení Komise č. 1789/2003. Krajský soud však nevyčerpal tato pravidla v celém jejich rozsahu, nýbrž se omezil u pravidla pod bodem č. 3 písm. a) pouze na specifitnost zboží. Krajský soud se nevyrovnal ani s námitkou vzniku celního dluhu v nové výši, neboť pro doměření cla nebyly dány právní předpoklady a celní orgány navíc zařadily dovezené zboží pod jinou podpoložku celního sazebníku. Krajský soud se nevyřadil ani s námitkami stěžovatele ohledně celního deliktu. V žalobě namítal nesprávnou aplikaci příslušných ustanovení celního zákona a správního řádu, zároveň však poukazoval i na ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu. Stěžovatel si je vědom objektivní odpovědnosti za správní (celní) delikt, problém však byl v tom, že zde nebyl nikdo (celní orgány nevyjímaje), kdo by mu podal správnou informaci o sazebním zařazení dováženého zboží. Uložení sankce proto pokládal za nedůvodné a nezákonné především s ohledem na ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu, protože před vydáním nařízení Komise č. 400/2006 existoval na zařazování dováženého zboží různý právní názor a také byly vydány zřejmě chybné závazné informace, jak uvedené nařízení předpokládá. Firmy, které měly takové závazné informace od celních orgánů, z nich mohly ještě v době tří měsíců od vydání nařízení Komise č. 400/2006 vycházet, aniž je kdokoliv činil odpovědným za celní delikt přesto, že do celního prohlášení uvedly údaj de facto nesprávný. Z výše uvedených důvodů stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel

v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Přestože stěžovatel v kasační stížnosti nspecifikoval, z jakého důvodu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, a z textu kasační stížnosti nevyplývá, zda namítaná nepřezkoumatelnost spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozsudku krajského soudu, podrobil Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumání z pohledu obou těchto uvedených vad.

Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozzeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004).

Stěžovatel podal celkem pět žalob, z toho čtyři proti rozhodnutím o celním dluhu a jednu proti rozhodnutí o celním deliktu. Krajský soud usnesením ze dne 19. 1. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 – 24, spojil žaloby proti rozhodnutím o celním dluhu ke společnému projednání a usnesením ze dne 18. 9. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 – 25, pak spojil ke společnému projednání i žalobu proti rozhodnutí o celním deliktu s již dříve spojenými žalobami proti rozhodnutím o celním dluhu. Spojení věcí je upraveno v ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s., podle něhož mohou být spojeny ke společnému projednání samostatné žaloby směřující proti těmto rozhodnutím anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Celní orgány zařadily dovezené zboží pod jinou podpoložku celního sazebníku a dodatečně vyměřily stěžovateli celní dluh. Toto jednání stěžovatele (zařazení zboží do nesprávné podpoložky) pak mělo za následek porušení celních předpisů (§ 293 celního zákona), a tím byl spáchán i celní delikt (§ 298 odst. 1 celního zákona). Přesto, že celní orgány rozhodovaly jak o dodatečných vyměření celního dluhu, tak o celním deliktu, skutkově spolu tyto věci souvisí. Úkon krajského soudu ve smyslu ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. byl v tomto případě namístě, a nelze proto důvodně namítat, že by v daném případě nebylo rozhodováno ve věci celního dluhu. Neodpovídá tedy skutečnosti tvrzení stěžovatele, že rozsudek krajského soudu je z tohoto pohledu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s porušením ustanovení § 293 odst. 1 písm. c) a § 298 odst. 1 celního zákona.

Celní předpisy poruší ten, kdo způsobí, že mu bylo zboží propuštěno na základě nepravých, pozměněných nebo padělaných dokladů nebo nesprávných nebo nepravdivých údajů (§ 293 odst. 1 písm. d) celního zákona). Celního deliktu se dopustí rovněž právnická osoba, která porušila nebo ohrozila zájem společnosti způsobem uvedeným v § 293 (§ 298 odst. 1 celního zákona). Pokud krajský soud uvedl, že pro rozhodnutí o správním deliktu je rozhodné jen „uvedení nepravdivých údajů“ a v důsledku toho vyměření celního dluhu v nesprávné výši, postupoval naprosto správně a v souladu s platnou právní úpravou. Implicitně se tak krajský soud vypořádal i s namítaným porušením čl. 199 nařízení Komise (EHS) ze dne 2. 7. 1993, č. 2454/1992, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, jímž se vydává celní kodex Společenství. Podle čl. 199 uvedeného nařízení se má za to, aniž je dotčeno případné použití trestněprávních předpisů, že podáním celního prohlášení, podepsaného deklarantem nebo jeho zástupcem celnímu úřadu, vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, za pravost předložených dokladů a dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním dotyčného zboží do daného celního režimu. Stěžovatel uvedl v příslušných dokladech dovezené zboží pod jiným kódem kombinované nomenklatury zboží. Tuto skutečnost celní orgány vyhodnotily jako uvedení nesprávných nebo nepravdivých údajů

o zboží. Jednalo se tedy o správní delikt, o němž bylo rozhodnuto výše uvedeným rozhodnutím celního úřadu.

Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Při posuzování opodstatněnosti této stížní námitky vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleze ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu; náleze ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Uvedené judikatuře Ústavního soudu, ve vztahu k odůvodnění správních rozhodnutí, pro něž platí zásadně stejné principy, předcházela judikatura Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a konzistentní s ní je i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz; rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. Nejvyšší správní soud také vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)“.

V daném případě nelze ponechat stranou skutečnost, že krajský soud usneseními ze dne 19. 1. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 - 24 a ze dne 18. 9. 2007, č. j. 22 Ca 352/2006 - 25, spojil ke společnému projednání řízení o výše uvedených žalobách. Spojil-li proto krajský soud veškeré žaloby bez ohledu na druh daně a rozhodl-li jedním rozsudkem, je nezbytné, aby se v rozsudku vypořádal se všemi vznesenými námitkami, a zejména, aby tak učinil způsobem umožňujícím přezkoumatelnost vydaného rozsudku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupný na www.nssoud.cz).

V rozporu s výše uvedeným se však krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nevypořádal s námitkou stěžovatele, že celní ředitelství porušilo ustanovení § 90 odst. 1 písm. a), resp. písm. b), správního řádu. Stejně tak krajský soud ponechal bez povšimnutí stěžovatelem namítanou zásadu uvedenou v ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu, jakož i namítané porušení ustanovení § 50 odst. 3 správního řádu. Krajský soud se nevyslovil ani k namítanému porušení ustanovení § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků správními orgány.

Z napadeného rozsudku krajského soudu tak není patrné, že by se tento soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, vznesenými jak v žalobách proti rozhodnutím o celním dluhu, tak i v žalobě proti rozhodnutí o celním deliktu. Proto rozsudek krajského soudu trpí v uvedeném rozsahu nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud má za to, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů z hlediska zásadní námitky, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku celně sazebního zařazení dovezeného zboží.

Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel v průběhu července a srpna 2005 dovezl z Číny přístroje pro záznam zvuku – ostatní – přehrávače MP 3, paměťový přenosový systém. Uvedené zboží bylo do České republiky propuštěno na základě rozhodnutí ze dne 13. 7. 2005, č. j. 11374105-02952-1; ze dne 26. 7. 2005, č. j. 11374105-03116-3; ze dne 1. 8. 2005, č. j. 11374105-03171-0 a ze dne 1. 8. 2005, č. j. 11374105-03172-2, pod zbožíovým kódem (kolonka 33 Jednotného správního dokladu) 8520 90 90 a doplňkovým kódem 90. Celní úřad však následně zařadil dovezené zboží pod zbožíový kód 8527 13 99, doplňkový kód 00.

V kapitole 85 nařízení Komise č. 1789/2003 jsou zařazeny elektrické stroje, přístroje a zařízení a jejich části a součásti; přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku, části, součásti a příslušenství k těmto přístrojům.

Pod kód 8520 kombinované nomenklatury jsou zařazeny magnetofony a jiné přístroje pro záznam zvuku, též s reprodukčním zařízením, pod kód 8520 90 90 kombinované nomenklatury pak jsou zařazeny magnetofony a jiné přístroje pro záznam zvuku, též s reprodukčním zařízením ostatní.

Pod kód 8527 kombinované nomenklatury jsou zařazeny Přijímací přístroje pro radiotelefonii, radiotelegrafii nebo rozhlasové vysílání, též kombinované v jednom pouzdře s přístrojem pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo s hodinami, pod kód 8527 13 99 kombinované nomenklatury jsou zařazeny ostatní tyto uvedené přístroje.

V příloze I (Kombinovaná nomenklatura) nařízení Komise č. 1789/2003 jsou v části první (Úvodní ustanovení) stanovena Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (oddíl A). Podle těchto pravidel se zařazení zboží v kombinované nomenklatuře řídí těmito zásadami:

1. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; z právního hlediska jsou pro zařazení směrodatná znění čísel, příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud zmíněná čísla nebo poznámky nestanoví jinak.

2. a) Každé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje též na výrobek neúplný nebo nehotový, má-li již při předložení podstatné rysy úplného nebo hotového výrobku. Totéž platí pro zařazení úplného nebo hotového výrobku (nebo výrobku zařazovaného podle tohoto pravidla jako úplný nebo hotový výrobek), který je předkládán v nesloženém nebo rozloženém stavu.

b) Každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených ve všeobecném pravidle 3.

3. Zboží, které by bylo možné zařadit podle pravidla 2 písm. b) nebo z jiných důvodů do dvou nebo více čísel, se zařadí takto:

a) položka se specifitějším popisem má přednost před položkami s obecnějším popisem. Jestliže se však každá ze dvou nebo více položek vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část součástí soupravy (sady) v obalové úpravě

pro maloobchodní prodej, považují se tyto položky za stejně specifické ve vztahu k tomuto zboží, i když jedna z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží;

b) směsi zboží složené z různých materiálů nebo z různých složek a zboží v soupravách (sadách) v balení pro maloobchodní prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 písm. a), se zařadí podle materiálu nebo složky, které jim dávají podstatné rysy, lze-li takový materiál nebo složku určit;

c) zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 písm. a) ani 3 písm. b), se zařadí do v číselném pořadí poslední z položek, které přicházejí stejnou měrou v úvahu.

4. Zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, se zařadí do položky odpovídající nejvíce podobnému zboží.

5. Kromě předchozích ustanovení se na níže uvedené zboží vztahují tato pravidla:

a) pouzdra pro fotografické přístroje, hudební nástroje, zbraně, rýsovací a kreslicí nástroje, šperky a podobné schránky, zvláště tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy (sady) výrobků, vhodné k dlouhodobému používání a předkládané s výrobky, pro něž jsou určeny, se zařazují s těmito výrobky, jestliže jsou s nimi obvykle prodávány. Toto pravidlo se však nevztahuje na schránky, které dávají celku podstatné rysy;

b) podle pravidla 5 písm. a) se obaly (1), v nichž je obsaženo předkládané zboží, zařazují s tímto zbožím, jsou-li pro balení tohoto zboží obvykle používány. Toto všeobecné pravidlo však není závazné, jsou-li obaly zjevně vhodné k opakovanému použití.

6. Z právního hlediska jsou pro zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla směrodatná znění těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, a přiměřeně i výše uvedená pravidla, 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.

Kombinovaná nomenklatura zboží byla zavedena na základě nařízení Rady č. 2658/87 (článek 1, bod 1.), na základě kterého bylo stanoveno, že Komise zavede nomenklaturu zboží, která splňuje požadavky jak společného celního sazebníku, tak statistiky zahraničního obchodu Společenství a jiných politik Společenství, týkajících se dovozu a vývozu zboží.

Stěžovatel již v žalobách namítal, že celní ředitelství a celní úřad porušily nařízení Rady č. 2658/87 chybnou interpretací Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, zejména zásad obsažených v bodech 1, 3 písm. b) a 6. Krajský soud se však v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. zabýval v napadeném rozsudku jen pravidly stanovenými v bodech 3 písm. a) a 3 písm. b) Všeobecných pravidel. V důsledku této vady řízení tak zůstaly stranou jeho rozhodovací činnosti další body Všeobecných pravidel. Z napadeného rozsudku není přitom zřejmé, proč se krajský soud zabýval Všeobecnými pravidly právě a pouze v těchto bodech.

Nařízení Komise č. 400/2006 bylo přijato Komisí Evropských společenství především proto, aby se zajistilo jednotné používání kombinované nomenklatury, jejíž výklad byl stanoven nařízením Rady č. 2658/87. Nařízení Komise vstoupilo v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie. Po dobu tří měsíců ode dne, kdy toto nařízení vstoupilo v platnost, bylo možno používat závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané celními orgány členských států, které nejsou v souladu s tímto nařízením, a to podle čl. 13 odst. 6 celního kodexu (článek 3 Nařízení Komise č. 400/2006).

V tomto případě bylo zboží stěžovatelem dovezeno v průběhu července a srpna 2005 a rozhodnutí celních orgánů tedy byla vydána v době, kdy nařízení Komise č. 400/2006 ještě ani neexistovalo.

Krajský soud porovnal kódy kombinované nomenklatury a dospěl k závěru, že pod kódem 8527 kombinované nomenklatury je obsažen specifitější popis, co do schopnosti přístroje přijímat radiové vysílání. Aplikací pravidel stanovených v bodech 3 písm. a) a 3 písm. b)

tudíž potvrdil stanovisko celních orgánů. Z rozsudku krajského soudu však není zřejmé, proč na jeho závěru nemůže nic změnit ani případná (protiprávní) nejednotná praxe celních orgánů v době dovozu zboží, ani pozdější upřesňující nařízení Komise č. 400/2006. Nařízení Komise č. 1789/2003, kterým byla mj. stanovena Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, vstoupilo v platnost dnem 1. 1. 2004, tedy v době, kdy na území Evropských společenství již byla stanovena všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury. Závazné informace celních orgánů jednotlivých členských států nicméně ještě nebyly a nemusely ani být jednotné. I z tohoto důvodu je proto napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. července 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu