



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **PEGATRON Czech, s. r. o.**, se sídlem Na Rovince 862, Ostrava - Hrabová, zast. JUDr. Richardem Mencnerem, advokátem se sídlem Milíčova 1670/12, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 31. 8. 2010, čj. 4417-2/2010-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2014, čj. 22 Af 99/2010-201,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2014, čj. 22 Af 99/2010-201, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] V průběhu let 2007 a 2008 žalobkyně do České republiky dovážela sady komponentů, z nichž sestavovala kompletní elektronické zařízení, tzv. set top box s komunikační funkcí (dále jen „set top box“). Toto zařízení umožňuje sledovat televizní programy a připojovat televizor k internetu. Žalobkyně dovezené sady komponentů původně deklarovala pod kódem kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) 8528 71 1300 a 8529 90 6590. Celní úřad Ostrava (dále jen „správní orgán I. stupně“) však toto zboží přeřadil pod kód KN 8528 71 1900, resp. 8529 90 9299. Rozhodnutím ze dne 21. 5. 2010, čj. 8021-10/10-146300-021 tedy žalobkyni dodatečně vyměřil dovozní clo v celkové výši

156.246.562 Kč. Žalobkyně se odvolala. Odvolací orgán neshledal důvody ke změně nebo zrušení napadeného rozhodnutí. Proto odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Následně žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného správní žalobu. Krajský soud si usnesením ze dne 2. 11. 2012 vyžádal znalecký posudek z oboru kybernetiky. Znalce rovněž předvolal k výpovědi. Po vyjádření stran sporu ke zjištěnému názoru znalce krajský soud rozsudkem ze dne 29. 5. 2013, čj. 22 Af 99/2010-143 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud konstatoval, že set top box komunikuje s okolím, přičemž obousměrně vyměňuje informace pomocí počítačové sítě tak, jak je uvedeno v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 11. 2012, ve spojených věcech C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11, *Digitalnet a další*.¹ Technika jeho připojení přitom nehraje roli, neboť příjmu a vysílání signálu je set top box schopen i sám. Zařízení nevyžaduje pro přístup na internet zásah jiného přístroje. Žalovaný neměl dovozní clo dodatečně vyměřit.

[3] Žalovaný podal proti rozsudku kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 18. 12. 2013, čj. 1 Afs 72/2013-43, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud totiž řádně nevyložil, jak dospěl k závěru o schopnosti set top boxu se samostatně (tj. bez zásahu jiného přístroje nebo mechanismu) připojit k internetu. Dále krajský soud opomněl vysvětlit, zda a proč se důvody zrušení rozhodnutí vztahují na všechny kategorie celně deklarovaného zboží. V této části byl rozsudek nesrozumitelný.

[4] Při opětovném posuzování žaloby krajský soud předně kategorizoval jednotlivé položky, které žalobkyně do České republiky dovážela. Byly to **a)** videotunery – set top boxy s komunikační funkcí v rozloženém stavu před kompletací, **b)** elektronické sestavy ostatní -základní desky k set top boxům [fakticky již hotový výrobek], **c)** α set top boxy v rozloženém stavu, do nichž bude vložena základní deska a **c)** β elektronické sestavy ostatní – základní desky k set top boxům [vesměš krabice dovážené buď samostatně, nebo jako sada dílů s dalšími samostatně uloženými komponenty]. Pokud se jedná o položky specifikované pod písmeny **c)** α a **c)** β , krajský soud s odkazem na příslušné poznámky, doplňkové poznámky a všeobecné pravidlo pro výklad kombinované nomenklatury vysvětlil, že toto zboží nepatří do žalobkyní tvrzených sazebních zařazení. V této části žalobní body shledal *nedůvodnými* a potvrdil rozhodnutí žalovaného.

[5] Pokud se jedná o položky specifikované pod písmeny **a)** a **b)**, krajský soud nejprve odkázal, že s ohledem na tvrzení stran sporu není mezi nimi třeba rozlišovat, neboť se vždy jedná o hotový výrobek. Pro spor o sazební zařazení tohoto zboží je klíčové, zda je v něm zabudován modem. Ze znaleckého posudku a následného výslechu znalce vyplývá, že sporné zařízení neobsahuje modem, nicméně však mají zabudované takové komponenty, které umožňují zařízením z internetu informace přijímat, a také je na internet vysílat. Dovážené set top boxy přijímají datové pakety prostřednictvím protokolu ITP, konkrétně datové pakety obsahující obraz i zvuk a tyto zprostředkují uživateli. Stejně jako každý počítač nebo notebook potřebují pro připojení k internetu přídavné zařízení, jehož provedení závisí na způsobu připojení k internetu. Krajský soud pak s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Digitalnet* konstatoval, že je lhostejné, zda sporné zboží modem obsahuje nebo ne; rozhodující je toliko interaktivita či obousměrná výměna informací prostřednictvím počítačové sítě (technika k tomu použitá žádnou roli nehraje). Set top box sice vyžaduje připojení externího zařízení pro převod signálu (tj. signálu pro krátké vzdálenosti na signál pro dlouhé vzdálenosti), krajský soud však měl za to, že toto přídavné zařízení je pouze technikou zprostředkovávající vyšší kvalitu signálu přenášeného na delší vzdálenosti. Samostatného příjmu

¹ ECLI:EU:C:2012:745

pokračování

a vysílání signálu je set top box schopen i sám. Podle krajského soudu je pro sazební zařazení zboží nerozhodné, zda set top box moduluje a demoduluje signál. Proto je nerozhodné též to, že zařízení mělo být dodáváno ve čtyřech balících, z nichž jeden měl obsahovat ADSL modem. Na správnost skutkových zjištění nemá vliv to, že znalec neprovedl zkoušku připojení k internetu, neboť způsob, jakým set top box komunikoval s okolím, zkouškou dostatečně prověřil. Krajský soud konečně uvedl, že pro posouzení věci je nerozhodné to, že se set top box připojuje toliko k internetovému portálu společnosti „Free“. Dospěl tedy k závěru, že žaloba je *zčásti* důvodná. V záhlaví označeným rozsudkem pak rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II.

Shrnutí argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Proti výše uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. včasnou kasační stížnost. Krajský soud prý nesprávně vyhodnotil sazební zařazení zboží v položce ad **a)**, tedy skutečnost, že se pro účely stanovení sazby cla toto zboží zařazuje do KN 8528 71 13, nikoliv do celní správou zjištěné KN 8528 71 19. Stěžovatel se též domnívá, že krajský soud vystavěl rozsudek na nesprávných právních závěrech, neboť považoval zboží zařazené do položek **a)** a **b)** za shodné a nesprávně použil výsledky znaleckého zkoumání set top boxu značky „Freebox“ [položka ad **a)**] i na zboží zařazené do položky ad **b)**. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud zrušil dodatečné zaúčtování cla nejen v části, ve které shledal žalobu za důvodnou [položky **a)** a **b)**], ale také v části, ve které měl žalobu za nedůvodnou [položka **c)** a **c) β**]. Tento svůj závěr pak nezdůvodnil.

[7] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s názorem krajského soudu. Podrobně pak polemizuje s jednotlivými stížními body kasační stížnosti.

[8] Podrobnosti jak argumentů uvedených v kasační stížnosti, tak vyjádření žalobkyně jsou rozvedeny dále.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval komplexem stížnostních výtek týkající se sazebního zařazení znalcem zkoumaného set top boxu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.A.**]. Pak vyhodnotil otázku shodnosti rozhodných parametrů zboží uvedeného v položkách **a)** set top boxy s komunikační funkcí v rozloženém stavu před kompletací a **b)** základní desky k set top boxům [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.B.**] Konečně posoudil námitku dílčí nepřezkoumatelnosti rozsudku ohledně toho, že krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného i v části, ve které pochybení žalovaného neshledal [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.C.**]. Důvodnost kasační stížnosti posoudil zdejší soud v mezích jejího přípustného rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, kterými by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Výchozím předpisem pro posouzení celé věci je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení o celním sazebníku“).² Toto nařízení zavádí na základě harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „harmonizovaný systém“)³ „kombinovanou nomenklaturu“ zboží. Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I. tohoto nařízení, která je každoročně k 1. lednu daného roku v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti novelizována. V nyní projednávaném případě je relevantní příloha I. nařízení o celním sazebníku ve znění nařízení Komise (ES) č. 1549/2006 účinném od 1. 1. 2007 (zboží dovezené v roce 2007) a ve znění nařízení Komise (ES) č. 1214/2007 účinném od 1. 1. 2008 (zboží dovezené v roce 2008). Relevantní části této přílohy jsou v obou těchto zněních naprosto identické; zdejší soud proto nebude mezi nimi v odůvodnění tohoto rozsudku rozlišovat a dále je bude označovat jen jako „příloha I.“.

[12] V úvodních ustanoveních přílohy I lze nalézt **Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury**, která stanoví, že zařazení zboží do kombinované nomenklatury se řídí následujícími zásadami:

1. *Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou 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.*
2. a) *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 neshromážděném nebo rozloženém stavu.*
6. *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, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávají 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 (zvýraznil NSS).*

[13] Část druhá přílohy I. obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída XVI obsahuje několik kapitol, mj. i pro tento případ relevantní kapitolu č. 85 - „*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 a části, součásti a příslušenství těchto přístrojů*“. K třídě XVI se vztahují (výkladové) **poznámky**, které např. vysvětlují, co do této třídy nepatří (bod 1). Bod 2 mj. stanovuje, že se části a součásti strojů [...] zařazují podle následujících pravidel:

- a) *části a součásti, které jsou zbožím zahrnutým v jakémkoliv z čísel kapitol 84 nebo 85 [...] se ve všech případech zařazují do svých příslušných čísel bez ohledu na stroj, pro který jsou určeny;*
- b) *ostatní části a součásti, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje nebo s několika stroji téhož čísla [...], se zařazují jako tyto stroje, ke kterým náleží, [...]. Avšak části a součásti, které jsou stejnou měrou vhodné pro použití zejména s výrobky čísla 8517 a s výrobky čísel 8525 až 8528, se zařazují do čísla 8517;*

² Úř.věst. L, zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 02 Svazek 002 S. 382 - 386

³ Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží byl zaveden uzavřením Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží dne 14. 6. 1983 v Bruselu (dále jen „Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému“). Společně s protokolem o její změně ze dne 24. 6. 1986 byla schválena jménem Společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987.

pokračování

- c) všechny ostatní části a součásti se zařazují do odpovídajících čísel 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 nebo 8538, nebo popřípadě do čísel 8487 nebo 8548.

[14] Bod 4 poznámek pak stanoví pravidlo, „[l]estliže stroj (včetně kombinace strojů) sestává z jednotlivých komponentů (též samostatných nebo vzájemně propojených potrubím, převodovým zařízením, elektrickými kabely nebo jiným zařízením) určených k tomu, aby společně plnily jasně definovanou funkci uvedenou v jednom z čísel kapitoly 84 nebo kapitoly 85, pak se celek zařazuje do čísla odpovídajícího této funkci“. Bod 3 **doplňkových poznámek** k třídě XVI konečně stanoví, že „[n]a žádost deklaranta a za podmínek stanovených příslušnými celními orgány se ustanovení všeobecného pravidla 2 a) rovněž použije na stroje dodávané v dílčích zásilkách“ (zvýraznil NSS).

[15] V následující tabulce je v hierarchizované podobě obsažen výčet položek, jejichž obsah a rozsah musí v tomto případě zdejší soud posuzovat. Žalobkyně dovozené přístroje a komponenty původně deklarovala pod kódem KN 8528 71 1300 a KN 8529 90 6590, přičemž tyto správní orgán I. stupně přeřadil pod kódy KN 8528 71 1900, resp. KN 8529 90 9299.

Kód KN	Popis zboží	Smluvní celní sazba (%)
	Televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu:	
8528 71	– – * Nekonstruované k zabudování video displeje nebo obrazovky:	
8528 71 13	– – – – Přístroje se zařízením na bázi mikroprocesoru se zabudovaným modemem pro získání přístupu na internet a které mají funkci interaktivní výměny informací, schopné přijímat televizní signál („set-top boxy s komunikační funkcí“)	(0 %)
8528 71 19	– – – – Ostatní	(14 %)
8529	Části a součásti vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s přístroji čísel 8525 až 8528:	
8529 90	– Ostatní:	
8529 90 65	– – – Elektronické sestavy	(3 %)
	– – – Ostatní:	
8529 90 92	– – – – Pro televizní kamery podpoložek 8525 80 11 a 8525 80 19 a přístroje čísel 8527 a 8528	(5 %)

* (počet pomlček před popisem položky určuje její zařazení v hierarchii druhů, typů a podtypů celních kategorií)

[16] Na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení o celním sazebníku Evropská Komise vypracovává vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře. Tyto pravidelně zveřejňuje v Úředním věstníku Evropské unie. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ačkoli tyto vysvětlivky významně přispívají k výkladu dosahu jednotlivých tarifních položek, nejsou právně závazné (srov. rozsudek ze dne 16. 6. 1994, C-35/93, ve věci *Develop Dr. Eisbein*⁴; rozsudek ze dne 11. 1. 2007, C-400/05, ve věci *B.A.S. Trucks*⁵). Obsah těchto vysvětlivek totiž musí být v souladu s ustanoveními kombinované nomenklatury a nemůže měnit jejich obsah (srov. rozsudek ze dne 9. 2. 1999, C-280/97, ve věci *ROSE Elektrotechnik*⁶; rozsudek ze dne 15. 9. 2005, C-495/03, ve věci *Intermodal Transports*⁷, nebo též rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2013, čj. 2 Afs 85/2012-40, ve věci *K + K General Corporation*). Vysvětlivky pro KN 8528 71 13 (dále jen „vysvětlivky ze dne 7. května 2008“)⁸ dokonce byly Soudním dvorem v již cit. věci

⁴ ECLI:EU:C:1994:252

⁵ ECLI:EU:C:2007:22

⁶ ECLI:EU:C:1999:62

⁷ ECLI:EU:C:2005:552

⁸ Zveřejněné dne 7. května 2008 (Úř. věst. C 112, s. 8)

Digitalnet prohlášeny za neaplikovatelné, neboť jsou v tomto bodě v rozporu s KN. Proto k nim nyní nelze přihlížet (viz bod 45 rozsudku *Digitalnet*).

[17] Nejvyšší správní soud dále upozorňuje, že se jakožto soud, proti jehož rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, 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 Evropské unie předběžnou otázku týkající se správného použití položky kombinované nomenklatury. Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžejní otázka projednávaného případu, tj. sazební zařazení dotčeného zboží, již byla Soudním dvorem řešena (viz např. již cit. rozsudek Soudního dvora ve věci *Digitalnet* a rozsudek ze dne 14. 4. 2011, ve spojených věcech C-288/09 a C-289/09, *British Sky Broadcasting Group plc* a *Pace plc*⁹). Jelikož Soudní dvůr přesně vymezil pravidla pro zařazování dovezeného zboží do dotčené položky kombinované nomenklatury společného celního sazebníku (*acte éclairé*), zdejší soud předběžnou otázku Soudnímu dvoru nepředložil.

III.A.

Správnost sazebního zařazení znalcem zkoumaného set top boxu

III.A.1.

Schopnost zařízení se připojit k internetu v rozloženém stavu

[18] Stěžovatel předně kritizuje závěry krajského soudu o sazebním zařazení set top boxů, neboť dle jeho názoru se zkoumaný set top box „Freebox“ k internetu samostatně připojit nedokázal. Tuto funkci neměl v rozloženém stavu, tj. ve stavu, v němž byl do České republiky dovezen.

[19] K tomu zdejší soud uvádí následující.

[20] Ze správního spisu vyplývá, že sady set top boxů nebyly do České republiky dovezeny jako smontovaný produkt. Velká část sad, které žalobkyně dovezla, však byla určena k výrobě (kompletizaci) přesného počtu hotových set top boxů; žádné dílčí části, součásti nebo přídavné zařízení nepřebývaly. Pokud žalobkyně zamýšlela vyrobit 5000 kusů konkrétních set top boxů, dovezla právě 5000 kusů ze všech potřebných dílčích, či přídavných částí, jejichž bylo k zhotovení přesného počtu funkčních set top boxů třeba. Při dovozu dalších sad žalobkyně neužila stejného klíče pro výpočet potřebného materiálu, neboť dílčí části a součásti mohla jako zaměnitelné používat k rostoucí výrobě více druhů set top boxů, které se více méně odlišovaly jen skříní, ve které byly zabudovány.

[21] Pokud stěžovatel polemizuje se schopností dovezené sady se, bez dalšího (továrního) zásahu připojit k internetu, je jej nutné odkázat na bod 2a) všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (viz bod [12] shora). Pro zařazení sad výrobků, které byly dovezeny v týchž zásilkách, není podstatné, zda mají samy schopnost se k internetu připojit v nekompletním stavu. Dovážené sady set top boxů měly v době dovozu podstatné rysy kompletního nesmontovaného výrobku, který potřeboval jen smontovat. Proto nemohl žalovaný požadovat, aby sady komponentů, z nichž měl set top box být později složen, byly již v okamžiku dovezení schopné se na internet připojit.

⁹ ECLI:EU:C:2011:248

pokračování

[22] Stěžovatel zjevně zvolil příliš přísné kritérium pro posuzování těchto dovozů. Výrobky výpočetní techniky obecně dovoznímu clu nepodléhají, a to na základě dohody uzavřené v rámci Světové obchodní organizace (dále jen „WTO“), z ministerské deklarace ze dne 13. 12. 1996 o obchodu s výrobky informačních technologií. Tato dohoda byla jménem Evropské unie schválena rozhodnutím Rady ze dne 24. 3. 1997, č. 97/359/ES o odstranění cel pro produkty informačních technologií. Dohoda mj. uvádí, že obchodní režim každé strany by se měl vyvíjet způsobem, který zlepšuje přístup produktů informačních technologií na trh. Přímá aplikace dohod WTO na právní vztahy řízené právem EU je sice z důvodu autonomie práva EU problematická. Při určování rozsahu a obsahu jednotlivých položek kombinované nomenklatury by však vykládající orgán měl vykládat mezinárodněprávní závazky konformně s právem WTO. Měl by zohlednit skutečnost, že cit. dohoda WTO pléduje právě za volný pohyb výrobků výpočetní techniky nezatíženého clem (viz v tomto smyslu rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2010, C-428/08, ve věci *Monsanto Technology*,¹⁰ nebo již cit. rozsudek ve věci *British Sky Broadcasting Group plc*, bod 83). 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*“.

[23] Tato výtka je tudíž nedůvodná.

III.A.2.

K požadavku, aby zařízení obsahovalo modem

[24] Stěžovatel namítá, že zkoumaný set top box „Freebox“ vůbec neobsahoval mikroprocesor se zabudovaným modemem, ani jiné komponenty či mechanismy, které by zastupovaly funkci modemu a umožňovaly připojení k internetu bez dalšího přídavného zařízení. Dále připomíná, že Soudní dvůr Evropské unie v bodě 41 již cit. rozsudku ve věci *Digitalnet* uvedl, že pojem „modem“ označuje i jiná zařízení zajišťující modulaci a demodulaci, že se nemusí jednat jen o zařízení, jakým je telefonní modem, ale může jít i o kabelový modem, atd. Zařízení zabudované ve zkoumaném set top boxu „Freebox“ však sdruženou funkci modulace a demodulace vstupujícího signálu pro zajištění přístupu na internet neumožňují. I znalec konstatoval, že zkoumaný set top box neobsahoval zabudovaný modem, jakožto ani jiný modemu obdobný komponent; integrovaná síťová karta modemem zcela jistě není. Karta nenahrazuje modem a nezajišťuje ani funkci připojení zařízení k internetu. Síťová karta zabudovaná ve zkoumaném přístroji slouží pouze k zajištění funkčnosti ethernetového rozhraní. Znění podpoložky KN 8528 71 13, tj. podpoložky, do které žalobkyně usiluje vřadit své dovozy **a)** a **b)**, nakonec explicitně vyžaduje, aby zařízení mělo zabudovaný modem pro přístup na internet.

[25] Žalobkyně upozorňuje k výroku znalce, podle něhož ve zkoumaném zařízení není zabudován modem, že se znalec vyjadřoval k přítomnosti modemu v úzkém slova smyslu. U následného slyšení soudem však potvrdil, že set top box byl schopen se k internetu za pomoci součástí nahrazujících přítomnost a funkci modemu připojit.

[26] Zdejší soud k tomu uvádí následující.

¹⁰ ECLI:EU:C:2010:402

[27] Z jazykového znění podpoložky KN 8528 71 13 sice plyne, že set top box s komunikační funkcí musí mít zabudován modem; ovšem dle závěrů Soudního dvora ve věci *Digitalnet* je pro potřeby sazebního zařazení zboží do podpoložky KN 8528 71 13 významná právě schopnost získat přístup na internet, nikoliv technika k tomu použitá (bod 46 věci *Digitalnet*). Explicitní požadavek předmětné podpoložky KN ohledně zabudovanosti modemu v set top boxu s komunikační funkcí tedy Soudní dvůr vyložil jako schopnost zařízení (samostatně, tj. bez zásahu dalšího přídatného zařízení) získat přístup na internet.

[28] Stěžovatelův argument je tedy lichý. Pro zařazení dovezeného zboží do podpoložky KN 8528 71 13 není nutné, aby zařízení obsahovalo modem. Pokud stěžovatel po žalobkyni požadoval, aby pro účely zařazení dovezeného zboží do podpoložky KN 8528 71 13 prokázala, že jedno ze zařízení zabudovaných ve zkoumaném set top boxu provádí sdruženou funkci modulace a demodulace internetového signálu, postupoval nesprávně. Klíčová je schopnost zařízení (samostatně, tj. bez zásahu dalšího přídatného zařízení) získat přístup na internet.

III.A.3.

Schopnost zařízení připojit se k internetu

[29] Zdejší soud se dále bude zabývat otázkou, zda v předcházejícím řízení bylo dostatečně prokázáno, že technika obsažena ve zkoumaném zařízení umožňuje samostatné připojení k internetu. Stěžovatel se totiž domnívá, že závěr krajského soudu o tom, že v znalcem zkoumaném set top boxu „Freebox“ byly zabudovány součástky, které umožňují jeho připojení na internet, nemá oporu ani v předložených spisech celních orgánů, ani ve znaleckém posudku. Krajský soud údajně vystavěl své právní závěry na znalcem nezkoumaných, tudíž neprokázaných či minimálně pochybných a spekulativních skutečnostech o faktické schopnosti set top boxu se k internetu samostatně (tj. bez dalšího přídatného zařízení) připojit. Nadto ze znaleckého posudku vyplývají zcela opačná skutková zjištění, než jak je vyložil krajský soud. Znalec neprovedl zkoušku přímého připojení k internetu za použití jakékoliv přístupové technologie. Takovouto zkoušku schopnosti připojení k internetu neprovedl ani po připojení dalšího přídatného zařízení. Znalec tuto schopnost připojit se k internetu pouze spekulativně připustil při jednání dne 3. 4. 2013, a to navíc jen a pouze za podmínky připojení dalšího přídatného zařízení, které je schopno připojení přes telefonní síť, síť kabelových televizí, mobilní telefonní síť, či satelitních sítí zpracovat. Soud si neopatřil dostatečné podklady k posouzení funkcionalit; přitom však odkazuje na závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci *Digitalnet*.

[30] Naproti tomu se žalobkyně domnívá, že krajský soud správně vycházel ze závěrů přednesených znalcem, a tedy, že set top box „Freebox“ je prostřednictvím součástek (které přítomnost a funkci modemu nahrazují) schopen připojit zařízení na internet. Žalobkyně odmítá tvrzení, že zkoumaný set top box se v době svého dovozu na internet nebyl s to připojit, resp. že tuto schopnost měl získat až dodatečně. Z provedeného dokazování přitom plyne, že komponenty zajišťující připojení set top boxu k internetu jsou součástí základní desky přístroje (jsou do přístroje vestavěny) a celková konstrukce přístroje s připojením k internetu počítá (ethernetová přípojka, anténa Wi-Fi, apod.). Set top box byl schopen zajistit připojení na internet již v nezkompletovaném stavu, ať již byl výrobek dovezen ve formě rozloženého kompletu nebo samotné základní desky [zboží spadající do položky ad **b**]).

[31] Znalec dále potvrdil, že set top box „Freebox“ byl schopen oboustranné výměny informací prostřednictvím internetového protokolu TCP/IP; tuto schopnost znalec ověřil

pokračování

tak, že připojil svůj notebook k set top boxu prostřednictvím síťové karty a mezi oběma přístroji došlo k výměně informačních paketů. Žalobkyně zdůrazňuje, že je-li set top box schopen připojení k notebooku, je taktéž schopen připojení k libovolnému počítači v síti internet. Tím žalobkyně vyvrací i tvrzení stěžovatele, že by neprovedení praktické zkoušky připojení zařízení k internetu mohlo mít vliv na zákonnost závěrů krajského soudu. Navíc je také zřejmé, že znalec zkoušku připojení set top boxu k internetu nemohl provést, neboť by k tomu potřeboval aktivní součinnost zahraničního poskytovatele, tj. společnosti „FREE“ (zařízení se připojuje pouze ke stránkám této společnosti). Funkčnost technického principu však byla znalcem spolehlivě prokázána.

[32] Co se týče schopnosti zkoumaného zařízení se k internetu samostatně připojit, žalobkyně uvádí následující. Stěžovatel zavádějícím způsobem směšuje požadavek „zabudovanosti“ modemu do set top boxu s rozličnými technickými řešeními přípojek k internetu jako takových. Závěry ve věci *Digitalnet* nepřipouští, aby modem nebo síťová karta (ethernetové rozhraní) mělo podobu samostatného externího zařízení, jenž by bylo nutno k set top boxu připojit, tj. jejichž zásah by byl nutný pro připojení k internetu. V set top boxu „Freebox“ však síťová karta prokazatelně byla (coby součástka nahrazující přítomnost a funkci modemu) v těle přístroje zabudována (na jeho základní desce), což prokázal znalec tím, že přístroj bez dalšího propojil s notebookem a mezi oběma přístroji došlo k interaktivní výměně informačních paketů za použití protokolu TCP/IP. Dle žalobkyně je případné spojení set top boxu s dalším přídatným zařízením, tj. ADSL modemem, pouze vyjádřením určitého technického řešení internetové přípojky. Nositelem schopnosti set top boxu připojit se k internetu je v těle přístroje zabudovaná síťová karta. Další zařízení, tj. např. ADSL modemy, mohou k připojení k internetu potřebovat někteří uživatelé, zatímco jiní ne; toto závisí na konkrétním typu internetové přípojky použité poskytovatelem internetu (kabelová televize, telefonní přípojka, apod.). Toto další zařízení nepotřebuje pro připojení k internetu pouze set top box, ale také každé zařízení, které se prostřednictvím takového poskytovatele na internet připojuje (např. notebook).

[33] Nejvyšší správní soud k tomu zvážil následující.

[34] Za použití § 77 s. ř. s. měl krajský soud pravomoc dalším dokazováním upřesnit skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS).

[35] V posuzovaném případě využil krajský soud znalecký posudek k prokázání složení a funkcí sporného zařízení „Freebox“. Je přitom nutno stěžovatele upozornit, že znalec rozhodně nezkoumal právní otázku, a to do jaké položky kombinované nomenklatury má být zkoumaný set top box zařazen; posuzoval pouze vlastnosti, funkce a využití zboží, tedy otázky skutkové povahy. Otázkou skutkovou, a nesporně též otázkou znaleckou, je schopnost zařízení připojit se k internetu. Krajský soud dovodil skutkové závěry z obsahu znaleckého posudku a z následné výpovědi znalce při ústním jednání.

[36] Znalec zejména osvětlil, na jakých principech v síti internet zkoumané zařízení funguje, zda je schopné se spojit s jiným zařízením, jak se připojuje k lokální síti, k vnějšímu internetu, apod. Jelikož by provedení zkoušky přímého připojení set top boxu k internetové síti bylo značně obtížné, a to z důvodu nutnosti zabezpečit součinnost poskytovatele služby – francouzské společnosti „Free“, znalec takovou zkoušku neprovedl. Test připojení nahradil tím, že mezi „Freeboxem“ a laptopem vytvořil přes ethernetové rozhraní lokální síť (modulace a demodulace signálu nebyla potřebná). Set top box vyslal do laptopu datový paket obsahující informace o identifikaci zařízení a o tom, že se zařízení do uzavřené

lokální síť připojilo. Tato komunikace mezi zkoumaným zařízením a laptopem proběhla prostřednictvím protokolu ITP, jež používají zařízení připojující se i do vnější internetové sítě.

[37] Takto specifikované skutkové okolnosti krajský soud vložil i do odůvodnění svého rozsudku. Na tyto skutečnosti pak krajský soud pohlížel optikou Soudního dvora v již cit. věci *Digitalnet*. Závěr o schopnosti předmětného zařízení samostatně komunikovat s okolím krajský soud postavil právě na možnosti set top boxu přijímat a vysílat datové pakety prostřednictvím protokolu ITP. Za situace, kdy tyto pakety set top box vysílá mimo sebe samého a je schopen data z jiných zařízení i přijímat, krajský soud uzavřel, že set top box komunikoval se svým okolím. Krajský soud konstatoval, že připojení dalšího externího zařízení pro převod signálu na krátké vzdálenosti na signál na vzdálenosti dlouhé a naopak je již jen technikou zabezpečující vyšší kvalitu signálu.

[38] S těmito závěry se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatel správně podotkl, že krajský soud opřel své vlastní skutkové závěry o znalce nezkoumané a nijak neprokázané domněnky o faktické schopnosti set top boxu se samostatně k internetu připojit. Krajský soud sice v rámci volného hodnocení důkazů ke skutečnostem uvedeným v znaleckém posudku přihlédl a z něho v odůvodnění rozsudku vycházel, nicméně se při řešení stěžejní právní otázky od znalce prokázaných charakteristik a parametrů zkoumaného set top boxu odlišil. Své právní závěry vyslovil na základě argumentů, o jejichž věcné správnosti lze pouze spekulovat.

[39] Za prvé, znalec ve výpovědi před soudem jasně uvedl, že zkoumaný set top box je schopen komunikace prostřednictvím protokolu ITP (dle znalce první podmínka toho, aby se zkoumaný set top box byl s to navázat interaktivní komunikaci s vnějším internetem). Ovšem znalec současně uvedl, že aby zkoumané zařízení bylo schopno komunikovat prostřednictvím internetu, „*potřebuje ke svému provozu ještě jiné přídavné zařízení*“. Jen za kumulativního splnění obou těchto podmínek lze dle znalce konstatovat, že se set top box k internetu bez nutnosti zásahu dalšího zařízení připojuje. Znalec však eventualitu existence druhé z těchto podmínek v jeho výpovědi výslovně vyloučil. Navíc uvedl, že jednou „*ze známek nesamostatnosti internetového připojení je i skutečnost, že zkoumané černé zařízení neobsahuje čip nebo anténu pro příjem internetu pomocí wifi*“. Ani internetový signál šířený prostřednictvím kabelu nebude zařízení s to „*samostatně zpracovat*“, „*přímé zapojení internetového kabelu do ethernetového vstupu zařízení bude nefunkční*“ (viz č.l. 117 spisu krajského soudu). Nebylo tak správné uzavřít, že se zařízení k internetové síti dokáže samostatně připojit.

[40] Za druhé, zdejší soud považuje za nijak nepodloženou úvahu krajského soudu, že připojení dalšího přídavného zařízení je pouze technikou zprostředkovávající vyšší kvalitu signálu přenášeného na delší vzdálenosti, a že set top box je příjmu a vysílání signálu schopen i sám. Tento závěr je ničím neodůvodněnou skutkovou úvahou krajského soudu, neopřenu o závěry znalce. Znalec rozhodně nezjistil, že by zkoumané zařízení samostatně mohlo v prostředí veřejné datové sítě interaktivně komunikovat. Pro účely sazebního zařazení dováženého zboží není rozhodný ani argument vznesený žalobkyní ve vyjádření ke kasační stížnosti, v němž tvrdí, že znalec prokázal, že síťová karta (coby součástka nahrazující funkce modemu) je nositelem schopnosti set top boxu připojit se samostatně k internetu a případný ADSL modem je pak pouze vyjádřením určitého technického řešení internetové přípojky. Tato linie argumentace odporuje závěrům v již cit. rozsudku ve věci *Digitalnet*; Soudní dvůr nepřipouští, aby k získání přístupu na internet bylo nutno zařízení připojit k jinému jemu externímu zařízení (viz bod 48 věci *Digitalnet*). Přitom nezáleží na tom, zda externí zařízení řeší internetovou přípojku pouze po technické stránce, či nikoliv. Na základě tvrzení žalobkyně se externím zařízením zdá být právě ADSL modem, který za běžných okolností slouží

pokračování

k modulaci a demodulaci signálu. Soudní dvůr přitom dovodil, že pro účely zařazení dováženého zboží do podpoložky KN 8528 71 13 je, krom schopnosti zařízení se k internetu *samostatně* připojit, potřebné, aby toto zařízení bylo schopno *získat i přístup na internet a zajistit interaktivní a obousměrnou výměnu informací* (bod 48 věci *Digitalnet*). Toto právní vymezení obsahu a rozsahu zboží, které do podpoložky KN 8528 71 13 spadá, je značně restriktivní a rozhodně nedovoluje, aby do kategorie zboží nezatíženého clem byla zařazována zařízení, která k získání přístupu na internet fakticky potřebují asistenci, zásah nebo přímé propojení s jiným zařízením, které pro ně bude modulovat a demodulovat signál vnější internetové sítě, případně jinak zajišťovat přístup na internet.

[41] Tato kasační námitka je tudíž důvodná.

[42] Zdejší soud ještě pro pořádek uvádí, že v momentě dovozu zboží žalobkyně neměla povinnost před správními orgány prokazovat instalaci firmware, který by umožňoval připojit zařízení byť jen k jedné internetové stránce (zprostředkované společností „Free“). Okamžik instalace tohoto firmware totiž není pro sazební zařazení dovezeného zboží podstatný. Firmware totiž mohl do zařízení být nainstalován i později; nemusel tedy nutně v zařízení být již v momentu dovozu zboží do České republiky.

III.B.

Ke shodnosti rozhodných parametrů zboží uvedeného v položkách

a) set top boxy s komunikační funkcí v rozloženém stavu před kompletací a b) základní desky k set top boxům

[43] Stěžovatel se domnívá, že krajský soud pochybil, pokud při posuzování věci nerozlišoval mezi zbožím uvedeným v položkách **a)** a **b)** sporných dovozů. Tento závěr soudu neodpovídá spisu a neodpovídá ani skutečnému stavu dotčených druhů zboží v době jejich dovozu, zejména stavu, charakteru a popisu zboží ad **b)**. Vzájemná odlišnost těchto druhů zboží v položkách **a)** a **b)** je zjevná již z toho, že žalobkyně tyto rozdělila i v těch samých dovozech, i při následné celní deklaraci; uvedla je jako různé na sobě nezávislé a k sobě nepatřící a vzájemně se nedoplnující zboží. Faktické vlastnosti zboží pod položkou **b)** nenasvědčují tomu, že by se mělo jednat o součást nezbytnou ke kompletaci set top boxů s komunikační funkcí. Toto zboží nebylo dovezeno jako zboží v rozloženém stavu, ale jako hotové elektronické sestavy/základní desky k set top boxům „Partagas“; v době dovozu a jeho propouštění do volného oběhu nebylo zboží osazeno žádným modemem či jinými komponenty zajišťujícími komunikační funkci. V příslušných celních řízeních žalobkyně nedeklarovala pozdější upgrade tohoto zboží na videotuner s komunikační funkcí a ani ničeho v tomto smyslu nežádala. Neuvedla a nedoložila ani, že by dovážené zboží uvedené ad **b)** náleželo, jako dílčí část, součást či komponent, k již dříve jí dovezenému zboží a jakému. Proto u zboží ad **b)** absentuje jakákoliv souvislost s jeho údajnou komunikační funkcí. Zboží ad **b)** je tedy hotovou kompletní elektronickou sestavou – základní deskou set top boxu ostatního prostého, zařazovaného do KN 8528 71 19 00, nikoliv videotunerem, který se podle soudu pro jeho údajnou schopnost připojení k internetu zařazuje do KN 8528 71 13. K tomu stěžovatel odkazuje na to, jak žalobkyně provedla deklarace dovozů zboží a také na stanoviska správního orgánu I. stupně k sazebnímu zařazení dováženého zboží.

[44] Pro vyměření a případné doměření cla je údajně rozhodující stav, složení, charakter a popis zboží v době jeho dovozu, nikoliv charakteristiky, které toto zboží získalo pozdější přeměnou, doplněním, či dotvořením až po jeho propuštění do volného oběhu. Sazební zařazení

zboží nelze zpětně upravit, zejména pokud toto bylo dovezeno jako samostatná dílčí část. Stejně tak nelze dopředu deklarovat jednotlivě dovážené zboží do sazebního zařazení výrobku, jehož by následně bylo součástí, či by bylo na takovéto zboží, po přidání dalších komponent, povýšeno. Pokud by se takto postupovalo, pak by např. samostatný dovoz pouhého volantů k automobilu byl vždy zařazován, nikoliv jako volant, ale jako hotový osobní automobil.

[45] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně předně upozorňuje, že zástupce stěžovatele u jednání dne 5. 3. 2014 shodně se žalobkyní uznal, že zboží v položkách **a)** a **b)** sporných dovozů je určeno pro sestavení výrobku téhož charakteru a že společnou spornou otázkou pro obě skupiny zboží je přítomnost modemu v hotovém výrobku. Proto se žalobkyně domnívá, že stížnostní námitka stěžovatele je v rozporu s přednesem stěžovatele u krajského soudu. Navíc je tato výtka i věcně nesprávná. Základní deska k set top boxu „Partagas“ [zboží spadající do položky ad **b)**] ve skutečnosti byla deskou pro set top box „Freebox“. Název „Partagas“ byl generickým označením určitého modelu set top boxu, zatímco název „Freebox“ se používal, když daný přístroj byl vyroben pro konkrétního odběratele tj. společnost FREE; oba názvy tedy popisují tentýž set top box s komunikační funkcí. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzeními stěžovatele, že technický popis základních desek pro set top box „Partagas“ neobsahuje žádnou zmínku o osazení modemem nebo jinými komponenty zajišťujícími komunikační funkci. Okolnost, že v popisu základní desky pro set top box „Partagas“ není uvedena přítomnost „modemu“ nebo „síťové karty“, není důkazem o tom, že se na desce nenachází součástka zajišťující komunikační funkci. Tvůrcem tohoto popisu je totiž sám celní orgán; ten omezil popis základní desky na součástky, které považoval za významné pro účely vlastního celního zařazení a ostatní součástky pominul. Neuvedení přítomnosti síťové karty na desce je potom zjevným opomenutím a nedůsledností správního orgánu I. stupně, protože síťová karta se na desce nacházela.

[46] Pokud stěžovatel tvrdil, že žalobkyně nedeklarovala, že základní deska „Partagas“ je určena pro set top box s komunikační funkcí, žalobkyně odkazuje na „Kontrolní protokol“ ze dne 17. 8. 2007, čj. 1608-7/07-1463-031, o kontrole zboží „Partagas Kit“, tzn. Rozloženého kompletu set top boxu „Partagas“. V bodě 7 tohoto protokolu je uvedeno, že set top box „Partagas“ byl žalobkyní vyráběn pod obchodním názvem „Freebox“, přičemž jeho součástky byly dováženy jak v podobě rozloženého kompletu, tak v podobě samotné základní desky. Základní deska zboží v položce ad **a)** byla tedy totožná se základní deskou ad **b)**. Na straně 3 téhož protokolu je uveden popis komponentů set top boxu, mezi nimiž je i položka „802.11G MINI-PCI MODULE RT2661“. Tato položka je označena jako síťová karta, která je zapojena na základní desce a zároveň jako součástka, která umožňuje interaktivní výměnu dat s počítačem prostřednictvím síťového připojení nebo Wi-Fi. Ze čtvrté strany protokolu je pak patrné, že žalobkyně poskytla celnímu orgánu popis funkcí a vlastností set top boxu „Partagas“, mj. i to, že zařízení je schopné získat přístup na internet prostřednictvím síťové karty, která vykonává funkci modemu. Pro úplnost žalobkyně konstatuje, že uvedeným Kontrolním protokolem celní orgán schválil a doporučil žalobkyni celní zařazení set top boxu „Partagas“, resp. „Freebox“ jako set top boxu s komunikační funkcí ve smyslu podpoložky KN 8528 71 13.

[47] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[48] Z obsahu protokolu o jednání před krajským soudem ze dne 5. 3. 2014 zdejší soud zjistil, že oba účastníci souhlasili s rozdělením skupin dovezeného zboží, tak jak je utřídil stěžovatel v doplnění kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku krajského soudu v této věci čj. 22 Af 99/2010-143. Přitom *shodně prohlásili*, že tak jako u zboží zařazeného do položky **a)**, tak u zboží klasifikovaného do položky **b)** je nutné vyřešit to, zda obsahují modem.

pokračování

Žalobkyně i stěžovatel souhlasili, že finální výrobek byl označován jakýmkoliv z názvů uvedených na č. l. 179 spisu krajského soudu; jednalo se však o výrobek téhož charakteru. Z této části protokolu by se mohlo zdát, že stěžovatel upustil od svých předešlých argumentů (rekapitulovaných zejména ve vyjádření na č. l. 191 spisu krajského soudu a jeho příloh), a to že jednotlivé položky dováženého zboží jsou nezaměnitelně odlišné. Dále v protokolu se však uvádí, že stěžovatel po shodném uznání výše uvedeného opětovně *zdůraznil rozdílnost skupin sporného zboží*. Proto nelze bez dalšího konstatovat, že vyřešení pojmového spojení „obsahuje modem“ je identické pro zboží zařazované do položek **a)** a **b)** dovozů. Stěžovatel by sice v souladu s dispoziční zásadou mohl prohlášením jistých bodů žaloby za nesporné omezit rozsah soudního přezkumu jeho rozhodnutí; v tomto případě tak nicméně neučinil.

[49] Závěr krajského soudu v části VI. jeho rozsudku, podle něhož *ze shodného tvrzení* obou stran plyne, že mezi položkami **a)** a **b)** dovozů netřeba rozlišovat, tedy neobstojí. Zdejší soud proto přistoupil ke zkoumání věcné opodstatněnosti této kasační námítky, a to zda je při zjištěních o přítomnosti, resp. nepřítomnosti modemu ve zkoumaném zařízení nerozhodné rozlišovat mezi zbožím zařazovaným do položek **a)** a **b)** dovozů.

[50] Co se týče domněnky stěžovatele, že z celních deklarací žalobkyně nebylo zřejmé, že zboží posléze řazené do položky **b)** mělo sloužit k výrobě set top boxů s komunikační funkcí, zdejší soud předně zkoumal obsah dotčených deklarací a ostatních částí správního spisu. Po prostudování stěžovatelem odkazovaných deklarací žalobkyně JSD 07CZ14630011462560 (k celnímu řízení přijatá dne 23. 8. 2007) a JSD 07CZ14630011464974 (k celnímu řízení přijatá dne 5. 9. 2007), zdejší soud nesdílí stěžovatelovo přesvědčení o tom, že by žalobkyně nedeklarovala, že zboží řazené do položky **b)** mělo sloužit k výrobě set top boxů s komunikační funkcí. V kolonce č. 31 (slovný popis zboží) obou těchto celních deklarací žalobkyně deklarovala „*SET-TOP BOX v rozloženém stav, do kterého bude vložena základní deska obsahující modem.*“ Z textu celní deklarace je naopak patrné, že sporné zboží mělo být továrně dokončené právě vložením dalšího dováženého produktu - základní desky, která obsahovala modem. Proto se nelze ani domnívat, že by toto zboží nemělo být komponentem nebo dílčími komponenty set top boxu s komunikační funkcí. Ačkoliv při dovozech a následné deklaraci žalobkyně rozdělila jednotlivé druhy zboží, na základě výše uvedeného nemohl stěžovatel tyto druhy zboží považovat za samostatné, k sobě nepatřící dovozy. Stěžovatel rozhodně pochybil, pokud nezkoumal, zda takto deklarované zboží není dílčí částí, součástí nebo komponentem konečného produktu, tj. žalobkyní deklarovaného set top boxu s komunikační funkcí. Stěžovatel za daného stavu nemohl pouze suše konstatovat, že žalobkyně komunikační funkci set top boxu zmontovaného z dovážených komponentu nedeklarovala a že se jí v průběhu dalšího celního řízení nesnažila doložit. Z početných protokolů o ústních jednáních mezi stěžovatelem a žalobkyní je patrné, že žalobkyně nejenže poskytovala dostatečnou součinnost, ale také usilovala o prokázání skutečností rozhodných pro zařazení sporného zboží do podpoložek kombinované nomenklatury.

[51] Pokud jde o stěžovatelem poukazované stanoviska k sazebnímu zařazení zboží čj. 5108/2009-140100-22 a ze dne 12. 11. 2009, čj. 5110/2009-140100-22, zdejší soud souhlasí se žalobkyní, že stěžovatel, který nota bene chápe modem v úzkém slova smyslu (viz část **III.A.2.** tohoto rozsudku), mohl deklarovat technický popis základních desek pro set top box „Partagas“ bez jakékoliv zmínky o osazení modemem nebo jinými komponenty zajišťujícími komunikační funkci. Technický popis zboží tvoří celní orgán. Na základě údajů plynoucích ze správního a soudního spisu nicméně nemůže zdejší soud učinit namísto krajského soudu závěry o faktických vlastnostech tohoto žalobkyní dováženého a deklarovaného zboží

[zboží kategorizovaného v položce ad **b**)]. K podrobnějšímu ověřování reprezentativnosti technického uspořádání, vlastností a funkcí zkoumaného set top boxu „Freebox“ [zboží zařazované v položce ad **a**)] ve vztahu k zboží zařazovanému v položce ad **b**) nepřistoupil ani krajský soud.

[52] Pro posouzení otázky, zda stěžovatel oprávněně požadoval přítomnost modemu zabezpečujícího komunikační funkci v dovozech zboží ad **b**) ještě před propuštěním do volného oběhu, zdejší soud uvádí, že je předně potřebné zjistit odpověď na jinou - předběžnou otázku. Pokud bude spolehlivě zjištěno, zda zboží v položce ad **b**) bylo nekompletním výrobkem nebo výrobkem, jehož zpracování nebylo dokončeno, ale toto zboží již při celní deklaraci má podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku, celní orgány mají povinnost aplikovat všeobecné pravidlo 2a) pro výklad kombinované nomenklatury (viz bod [12] shora), a tedy celně zařadit takové zboží právě do čísla KN, které se vztahuje na hotový výrobek. Argument stěžovatele, že dovoz volantu by za použití tohoto pravidla byl již v době dovozu zařazován nikoliv jako volant, ale jako hotový automobil, je v tomto kontextu nepřesvědčivý. Podle zdejšího soudu stále není zřejmé, zda nesmontovaný set top box (žalobkyní deklarován jako set top box v rozloženém stavu) neměl v době celní deklarace podstatné rysy dokončeného výrobku. Volant podstatné rysy automobilu určitě nemá. Za předpokladu, že navíc bude zjištěno totožné technické řešení zboží ad **a**) a zboží ad **b**), je na místě tyto skupiny zboží zařazovat do stejné podpoložky KN. S tímto problémem se však bude muset vyrovnat v dalším řízení krajský soud.

[53] Lze tedy shrnout, že stěžovatel nemá pravdu, že by žalobkyně nedeklarovala zboží zařazované v položce ad **b**) dovozů jako set top box s komunikační funkcí, nicméně krajský soud na základě účastníky vznesených argumentů nesprávně doložil, že pro vyřešení otázky přítomnosti modemu je nerozhodné rozlišovat mezi zbožím zařazovaným v položkách ad **a**) a ad **b**). Proto se Krajský soud bude muset opět zabývat otázkou, zda se závěry o zkoumaném typu set top boxu [položka ad **a**)] vztahují i na elektronické sestavy a základní desky kategorizované v položce ad **b**).

[54] Námitka je tedy důvodná.

III.C.

Přezkoumatelnost závěru o zrušení celého rozhodnutí žalovaného

[55] Stěžovatel se domnívá, že i druhý rozsudek krajského soudu v této věci je nepřezkoumatelný; krajský soud prý v odůvodnění rozsudku uvedl, že žaloba je důvodná jen zčásti [nedůvodnou ji neshledal v rozsahu vyměření cla za zboží zařazené do položek **c**) α a **c**) β] a i přesto zrušil celé rozhodnutí stěžovatele. Zrušení celého dodatečného zaúčtování cla, ke všem druhům žalobcem dováženého zboží, tak způsobuje rozporuplnost odůvodnění a výroku rozsudku a jeho nesrozumitelnost pro nedostatečné, resp. neúplné, odůvodnění, zejména má-li podle tohoto rozsudku žalovaný vést další řízení, k němuž byla věc žalovanému vrácena.

[56] Žalobkyně naopak považuje rozsudek za přezkoumatelný, neboť krajský soud zaujal jasný právní názor k jednotlivým skupinám dováženého zboží. Stěžovatel nemůže tvrdit, že by nerozuměl, jak má v dalším celním řízení k těmto skupinám zboží přistupovat. Výrok napadeného správního rozhodnutí nerozlišuje mezi skupinami dovozeného zboží; tvoří jeden celek. Krajský soud nemohl ve výroku rozsudku rozlišit, ohledně kterých položek

pokračování

je rozhodnutí žalovaného správné, a ohledně kterých nikoliv. Krajský soud navíc není oprávněn ve vztahu k jednotlivým dovozeným položkám měnit výši vyměřeného cla.

[57] Nejvyšší správní soud musí tuto námitku posuzovat v souladu s procesními pravidly, jimiž se řídí správní soudnictví. Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá, je přitom nezbytnou náležitostí žaloby (§ 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Soudní řád správní připouští i částečný přezkum žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud však žalobce navrhuje přezkum v plném rozsahu, tzn. přezkum všech výroků napadeného správního rozhodnutí, je potřebné přezkoumat všechny výroky tohoto rozhodnutí.

[58] Se stěžovatelem zdejší soud souhlasí v tom, že důvody pro zrušení rozhodnutí se nevztahovaly ke všem pouze pomyslně oddělitelným částem výroku napadeného rozhodnutí. Soudní řád správní však nedává krajskému soudu pravomoc zrušit pouze část nezákonného výroku rozhodnutí. Soud sice má možnost zrušit vybranou část výroku; činí tak spíše výjimečně, a to v případech zcela jednoznačně oddělitelných částí výroků. Po zrušení jedné či více částí výroku musí i zbytná nezrušená část takto dotčeného výroku tvořit samostatný celek; zrušením tedy nesmí být narušen zbytek výroku, zejména jeho přehlednost a srozumitelnost (viz rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2012, čj. 9 As 119/2011-101). Směřuje-li žaloba důvodně byť i jen proti části rozhodnutí, jímž je stanovena jediná daňová povinnost, soud takové rozhodnutí zruší celé (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2007, čj. 8 Afs 75/2006-96).

[59] V posuzované věci bylo zjištěno, že žalobou napadeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Napadené rozhodnutí tedy obsahovalo jediný výrok, neboť jím byla stanovena jediná povinnost stěžovatele, a to zaplatit dodatečně zaúčtované clo. Jediný výrok napadeného rozhodnutí byl tedy vnitřně neoddělitelný. Proto zdejší soud nepřisvědčil stěžovateli v tom, že krajský soud měl při přezkumu posuzovat jediný výrok napadeného rozhodnutí jako dva nebo více oddělitelných výroků, jimiž bylo rozhodnuto o samostatných celních povinnostech stěžovatele.

[60] Zdejší soud rovněž konstatuje, že z odůvodnění rozsudku je zcela zřejmé, jak krajský soud vyhodnotil zařazení jednotlivých skupin dováženého zboží; které sazební zařazení provedené stěžovatelem spatřil jako správné, a které ne. Proto není důvodná ani výtka, že stěžovatel nerozuměl, jak má v dalším celním řízení jednotlivé skupiny dotčeného zboží posuzovat. Napadený rozsudek určitě není rozporuplný; odůvodnění je přehledně strukturované a pro účastníky řízení i pro Nejvyšší správní soud samotný plně srozumitelné (k institutu nepřezkoumatelnosti srov. např. judikaturu cit. v rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 2 Afs 105/2006-90).

[61] Nejvyšší správní soud proto nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal.

IV.

Závěr a náklady řízení

[62] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná; proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem

vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a rozhodne o všech žalobních bodech, které žalobce před krajským soudem uplatnil. Nejvyšší správní soud nepředjímá řešení těch žalobních bodů, které krajský soud doposavad neřešil, respektive které nebyly předmětem přezkumu před Nejvyšším správním soudem.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. listopadu 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu