



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **K+K General Corporation s.r.o.**, se sídlem Charvátská 569/16, Ostrava - Výškovice, zastoupen JUDr. Richardem Pustějovským, advokátem, se sídlem Matiční 730/3, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 20458/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 15. 4. 2014, č. j. 21269/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 10. 4. 2014, č. j. 20495/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 14. 5. 2014, č. j. 25995/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 15. 4. 2014, č. j. 21271/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 11. 4. 2014, č. j. 20750/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 10. 4. 2014, č. j. 20482/2014-900000-304.5, č. j. 20491/2014-900000-304.5, č. j. 20463/2014 900000-304.5, č. j. 20469/2014-900000-304.5 a č. j. 20493/2014-900000-304.5, ve věci dodatečných platebních výměrů na clo, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 12. 2015, č. j. 22 Af 52/2014 - 54,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 12. 2015, č. j. 22 Af 52/2014 – 54, a rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 20458/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 15. 4. 2014, č. j. 21269/2014-900000-304.5, rozhodnutí ze dne 10. 4. 2014, č. j. 20495/2014 900000-304.5, rozhodnutí ze dne 14. 5. 2014, č. j. 25995/2014 900000-304.5, rozhodnutí ze dne 15. 4. 2014, č. j. 21271/2014 900000-304.5, rozhodnutí ze dne 11. 4. 2014, č. j. 20750/2014 900000-304.5, rozhodnutí ze dne 10. 4. 2014, č. j. 20482/2014 900000-304.5, č. j. 20491/2014-900000-304.5, č. j. 20463/2014 900000-304.5, č. j. 20469/2014-900000-304.5 a č. j. 20493/2014 900000-304.5, **s e r u š í** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 169.246 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Richarda Pustějovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

Výše specifikovanými rozhodnutími (dále „napadená rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 28. 4. 2010, č. j. 7189-7/2010, Celního úřadu Opava ze dne 8. 7. 2010, č. j. 8282-3/2010-096100-021, ze dne 3. 9. 2010, č. j. 10255-3/2010-096100-021, ze dne 13. 7. 2010, č. j. 8417-3/2010-096100-021, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 8283-3/2010-096100-021, ze dne 3. 9. 2010, č. j. 10255-3/2010-096100-021, ze dne 13. 7. 2010, č. j. 8413-3/2010-096100-021, ze dne 13. 7. 2010, č. j. 8420-3/2010-096100-021, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 8252-3/2010-096100-021, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 8254-3/2010-096100-021 a ze dne 13. 7. 2010, č. j. 8421-3/2010-096100-021 (dále „dodatečné platební výměry“), kterými bylo žalobci dodatečně doměřeno clo.

Proti napadeným rozhodnutím žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále „krajský soud“). Krajský soud rozsudkem ze dne 9. 12. 2015, č. j. 22 Af 52/2014 – 54 (dále „napadený rozsudek“) napadená rozhodnutí zrušil. 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“]. 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 %, orgány celní správy zařadily předmětné zboží do podpoložky 8529 90 92 a dodatečně žalobci vyměřily clo v sazbě 5 %.

Krajský soud rekapituloval, že proti dodatečným platebním výměrům žalobce již dříve podal odvolání, jež bylo rozhodnutími Celního ředitelství Ostrava zamítnuto a platební výměry potvrzeny. Tato rozhodnutí Celního ředitelství byla následně zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2012, č. j. 22 Af 43/2011 – 55, a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Kasační stížnost Celního ředitelství Ostrava byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 – 40, zamítnuta. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil právní názor, že vysvětlivky k harmonizovanému systému (dále „HS“) pro položku 85.28 [písm. A) bod 1)] nemohou být 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.

V dalším řízení žalovaný znovu posoudil sazební zařazení zboží provedené správními orgány I. stupně a jejich rozhodnutí napadenými rozhodnutími potvrdil. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný vycházel z vysvětlivek k HS k položce 8528, když měl za to, že Nejvyšší správní soud se při hodnocení vysvětlivek v citovaném rozsudku dopustil aplikační nesprávnosti.

Primárně se nyní krajský soud zabýval důvodnosti žalobního bodu, jímž bylo vytknuto nerespektování závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v rozsudku č. j. 2 Afs 85/2012 – 40. Stěžejní část odůvodnění označeného rozsudku věnoval Nejvyšší

pokračování

správní soud právě otázce způsobu provádění sazebního zařazení zboží pod konkrétní kód kombinované nomenklatury (str. 5-10 rozsudku). Na str. 8-9 rozsudku Nejvyšší správní soud velmi detailně porovnal obsah označení položky 8528 v rámci kapitoly 85 třídy XIV celního sazebníku s obsahem vysvětlivek harmonizovanému systému pro položku 8528 písm. A) bod 1) a současně vyzdvihl nezbytnost primárního posouzení finálního produktu, od něhož pak lze teprve odvodit zařazení dílčích složek tohoto finálního produktu. Své úvahy pak shrnul do závěru na str. 10, který zní: „*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 zúžuje 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 předstřené krajským soudem v napadeném rozsudku, zda je slovní spojení „(bez vestavěného zařízení pro reprodukci zvuku)“, užití 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.“ Žalovaný se v napadených rozhodnutích tímto závazným právním názorem neřídil a naopak z vysvětlivek k HS k položce 8528 při sazebním zařazení zboží vycházel, což odůvodnil tak, že Nejvyšší správní soud se při hodnocení vysvětlivek ve svém rozsudku dopustil aplikační nesprávnosti. Krajský soud tak uzavřel, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu a tento žalobní bod shledal důvodným.*

S ohledem na uvedené krajský soud považoval za předčasné zabývat se důvodností žalobních bodů, jimiž byla namítána nezákonnost aplikace všeobecných výkladových pravidel a argumentace žalovaného v otázce zařazení zboží, neboť vlastní zařazení zboží nelze s ohledem na procesní stav věci posuzovat. Shledal-li krajský soud nezákonnost v metodice sazebního zařazení, bylo by zcela nadbytečné zabývat se samotným tímto sazebním zařazením. Ze stejného důvodu krajský soud zamítl provedení důkazů navržených žalobcem, neboť se týkaly právě sazebního zařazení finálního produktu, příp. vymezení jeho hlavní funkce. Zbývající žalobní body krajský soud posoudil jako nedůvodné.

Proti napadenému rozsudku nyní žalovaný (dále „stěžovatel“) brojí kasační stížností. Stěžovatel rozporuje tvrzení, že nebyl respektován názor Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel provedl novou správní úvahu, kdy nejprve provedl a zdůvodnil zařazení finálního výrobku, jak bylo Nejvyšším správním soudem požadováno, a poté provedl a zdůvodnil zařazení žalobcem dováženého zboží, aniž by se při svých úvahách opřel o vysvětlivky k HS. Stěžovatel nevycházel z vysvětlivek k HS k číslu 8528; stěžovatel pouze v rámci nového projednání odvolání věnoval odstavce [16] a [17] napadených rozhodnutí tématu, proč ve své dosavadní a další správní praxi nemůže v rámci správní úvahy o sazebním zařazení zboží ignorovat vysvětlivky k HS a svévolně směrem k nesprávnému zařazení aplikovat dohodu ITA. Krajský soud pak nesprávně těmito odstavcům přiřkl veškerou podstatu, přičemž je nevnímal v kontextu celého odůvodnění. V odst. [17] přitom stěžovatel výslovně uvedl: „*Přestože se odvolací orgán na rozdíl od názoru NSS v Brně domnívá, že vysvětlivky k HS k číslu 8528 je možné na daný případ použít, tak i při jejich pomínutí (ne aplikaci) se dojde ke stejnému závěru na základě posouzení hlavního účelu použití monitoru.*“ Z dalších odstavců vyplývá, že vysvětlivky k HS nebyly použity.

V novém řízení stěžovatel zcela jednoznačně uvedl, že souhlasí s názorem Nejvyššího správního soudu, že v dané věci je nutné určit sazební zařazení finálního výrobku (monitoru)

k tomu, aby mohlo dojít k zařazení komponentů atp. Stěžovatel proto na podkladě poznámky 3 ke třídě XVI celního sazebníku podrobně zkoumal otázku hlavní, převažující funkce monitoru jako kombinovaného stroje – stroje s funkcí zobrazovací a funkcí reprodukce zvuku. Stěžovatel dospěl k závěru, že hlavní funkcí monitoru je funkce zobrazovací, a proto musí být sazebně zařazen mezi monitory (číslo 8528), nikoliv mezi reproduktory (položka 8518 2x). Otázkou tak zůstalo, o jaký monitor konkrétně se jedná – monitor k PC, nebo monitor jiný, na niž Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 85/2012 – 40 odpověď nedal. Co se účelu použití týče, na němž je sazební zařazení finálního monitoru postaveno, dospěl stěžovatel k názoru, že na základě jeho technických parametrů, nelze jednoznačně určit, kde má monitor hlavní použití, zda u PC, či jako jiný monitor. Na základě technických parametrů finálních monitorů, zejména pak na základě toho, že tyto jsou velikosti běžných menších televizorů včetně jejich rozlišení (HD a Full HD kvalita), dospěl stěžovatel k tomu, že mají blíže k monitorům položky 8528 59 (jiným), než k monitorům položky 8528 51 (pro PC). Stěžovatel totiž nezná důvod, pro který by měl mít monitor určený k zařízení pro automatické zpracování dat rozlišení v HD či Full HD kvalitě, která je vyžadována především ke graficky náročnějším zobrazením, jakými jsou typicky videohry. Za dané situace je stěžovatel přesvědčen, že eliminací vysvětlivek k HS je nutno subjektivní stránku hodnocení nahradit objektivním kritériem zastoupeným ve všeobecných pravidlech pro výklad kombinované nomenklatury (dále „VIP-KN“). Jakkoliv u posuzovaného zboží z objektivních charakteristik a jeho technických parametrů nelze jednoznačně určit, kde je hlavní účel jeho použití, tak za použití pravidla 3 c) VIP-KN, jež zastupuje objektivitu při sazebním zařazování zboží, je nutno provést jeho zařazení do posledního možného kódu, tedy do položky 8528 59, resp. do podpoložky 8528 59 90 KN celního sazebníku. Užití postupu dle všeobecných pravidel při sazebním zařazování je jednoznačně kogentní a celní orgány se od něj nemohou odchýlit, neboť je dáno závazným předpisem založeným na mezinárodní úmluvě o HS. Pokud je tedy finální (kompletní) monitor zařazen do podpoložky 8528 59 90 KN celního sazebníku, tak nezbyvá, než komponenty, šasi monitoru, jeho části a součásti (nekompletní monitor), zařadit do podpoložky 8529 90 92 KN celního sazebníku, a v případě elektronické sestavy, desky osázené aktivními a pasivními prvky a konektory DVI, HDMI, audio a VGA, do podpoložky 8529 90 65 KN celního sazebníku, coby přímo jmenované elektronické sestavy. Stěžovatel považuje za legitimní, aby bylo správními soudy určeno, zda správným sazebním zařazením je zařazení žalobce, či žalovaného.

Stěžovatel navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření k žalobě žalobce uvedl, že souhlasí se závěry napadeného rozsudku. Žalobce trvá na tom, že deklarovaný produkt musí být zařazen v souladu se všeobecnými pravidly pro výklad kombinované nomenklatury, Hlava I., 852851 Ostatní monitory – „Monitory typu používaného výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat čísla 8471“. Žalobce dále odkazuje na závazné informace o celním zařazení zboží (dále „ZISZ“), jež předložil ve správním řízení a z nichž vyplývá, že závěry krajského soudu jsou správné. Žalovaný nesprávně používá aplikační pravidlo 1, 3c) a 6 VIP-KN, neboť žalobcem deklarované zboží nelze podle pravidla 2b) nebo z jiných důvodů zařadit prima facie do dvou nebo více čísel. Platné a závazné ZISZ zařazují deklarované zboží pod číslo 852851. Dále žalobce podrobně rozporuje jednotlivá tvrzení žalovaného o charakteru deklarovaného zboží, z nichž žalovaný dovodil, že deklarované zboží (monitory) nejsou určeny výhradně k použití pro PC. Žalobce zdůrazňuje, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 85/2012 – 40. Žalobce žádá Nejvyšší správní soud, aby jednoznačně definoval položku celního zařazení předmětného zboží tak, aby bylo zamezeno dalšímu nezákonnému jednání žalovaného. Žalovaný pouze vytváří falešnou představu o komplikovanosti zařazení předmětného zboží, když je mu dobře známa metodika, jak správně provést celní zařazení

pokračování

„LCD monitor Q24“ a jeho součástí, o čemž jednoznačně svědčí obsah žalobcem předložených důkazů, na něž žalobce znovu odkazuje. Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná zaměstnanec s vyžadovaným právnickým vzděláním, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ř. s.“).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 ř. s.).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud uvádí, že za zásadní pro celou věc krajský soud považoval posouzení toho, zda stěžovatel respektoval právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 – 40 (veškerá zde uváděná judikatura je dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud totiž nerespektování právního názoru označil za hlavní důvod svého zrušujícího výroku.

Podle § 78 odst. 5 ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, správní orgán v dalším řízení vázán. Pokud je poté zrušující rozsudek krajského soudu přezkoumán Nejvyšším správním soudem (ještě před vydáním „nového“ správního rozhodnutí) a Nejvyšší správní soud pouze koriguje názor krajského soudu, přičemž napadený rozsudek nezrušuje, je správní orgán v dalším řízení vázán názorem krajského soudu korigovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu (přiměřeně srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

V rozsudku č. j. 2 Afs 85/2012 - 40 Nejvyšší správní soud připomněl, že „[p]okud 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“.

Nejvyšší správní soud poté uvedl, že „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 nepřipustně zneužívá 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 nepřipustné 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 žádná jiná interpretační vodítka (tedy jakékoli jiné objasnění dosahu položky 8528 a podpoložky 8528 51 00), neboť žádný pro souzenou věc relevantní a použitelný text neobsahoval 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 8471 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 užitý v systému automatizovaného zpracování dat čísla 8471, 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 nepřímě 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 (reprodukcí 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.“

V napadeném rozhodnutí stěžovatel uvedl, že „se dle názoru odvolacího orgánu dopustil NSS v Brně aplikační nesprávnosti. Při hodnocení právní stránky NSS v Brně správně dovodil, že vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře (vysvětlivky ke KN), které doplňují vysvětlivky k HS, musí být v souladu s příslušnými ustanoveními kombinované nomenklatury (KN) a nesmí měnit jejich dosah. Ovšem výkladové a následně aplikační nesprávnosti se NSS v Brně dopouští, pokud tytéž premisy vztahuje i k vysvětlivkám k HS.“ Tento názor žalovaný dále rozvedl. Avšak žalovaný zároveň zdůraznil,

pokračování

že „přestože se odvolací orgán na rozdíl od názoru NSS v Brně domnívá, že vysvětlivky k HS k číslu 8528 je možné na daný případ použít, tak i při jejich pomínutí (ne aplikaci) se dojde ke stejnému závěru na základě posouzení hlavního účelu použití monitorů.“

Navzdory shora citovanému však stěžovatel nadále v některých částech napadeného rozhodnutí z vysvětlivek k HS pro položku 85.28 [písmeno A) bod 1)] vycházel. Podle vysvětlivek k HS pro položku 85.28 písmeno A) bod 1) 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. (...)“. Stěžovatel v bodě [22] napadeného rozhodnutí posuzoval právě to, zda jsou naplněny podmínky uvedené v citované vysvětlivce. V bodě [23] k tomu žalovaný uvedl, že „[j]e evidentní, že finální monitory nenaplní ne jen jednu podmínku, nýbrž nesplňují téměř všechny podmínky stanovené WCO ve vysvětlivkách k HS k číslu 8528, proto aby mohly být zařazeny mezi monitory k PC. Jedinou podmínku, kterou finální monitory splňují, je skutečnost, že obsahují konektor charakteristický pro zařízení pro automatizované zpracování dat (VGA).“

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25, je uvedeno: „Rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud (...) je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech.“ Tyto obecné závěry o nepřezkoumatelnosti lze podle Nejvyššího správního soudu přiměřeně vztáhnout i na správní rozhodnutí (obdobně tak učinil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45).

Nejvyšší správní soud má tak za to, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné, a tedy nepřezkoumatelné. Stěžovatel totiž v napadeném rozhodnutí na jedné straně tvrdí, že i přestože nesouhlasí s názorem o neaplikovatelnosti vysvětlivek k HS, nebude z nich vycházet, načež z nich však následně vychází, a to konkrétně v bodech [22] a [23]. Stěžovatel sice dále posuzoval účel použití finálního produktu tak, jak ho Nejvyšší správní soud svým názorem zavázal, to však nic nemění na tom, že v bodech [22] a [23] stěžovatel vycházel z vysvětlivek k HS, a odůvodnění jeho rozhodnutí je tak vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních a není z něj zřetelné, jakými úvahami byl stěžovatel při rozhodování veden.

Za tohoto stavu tak nebylo lze určit, zda stěžovatel respektoval, či nerespektoval závazný právní názor, tak jak učinil krajský soud. Krajský soud měl tuto vadu (nepřezkoumatelnost) konstatovat z moci úřední. Otázkou povinnosti přezkumu nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí soudem z úřední povinnosti se opakovaně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je důvodem ke zrušení rozhodnutí, a to bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z možnosti krajského soudu zrušit správní rozhodnutí bez jednání pro vady uvedené v § 76 odst. 1 s. ř. s. ovšem automaticky nevyplývá povinnost postupovat tak z moci úřední, tj. i bez žalobní námítky na danou vadu poukazující. Soudní řád správní totiž výslovně předpokládá postup z moci úřední v tomto kontextu pouze v případě nicotnosti správního rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však v usnesení ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, konstatoval: „Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.“

Citovaná pasáž se však posléze stala předmětem dalšího výkladového sporu. Rozšířený senát proto v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, upřesnil, že krajský soud může, resp. musí z úřední povinnosti zrušit správní rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost v těch případech, kdy tato vada brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Jak již bylo konstatováno, odůvodnění napadeného rozhodnutí je natolik vnitřně rozporné, že nelze seznat, zda se žalovaný, jak žalobce namítal, skutečně neřídil závazným právním názorem. Uvedená nepřezkoumatelnost tedy bránila přezkoumání tohoto žalobního bodu a krajský soud měl napadené rozhodnutí zrušit z moci úřední, a to pro jeho nepřezkoumatelnost.

S ohledem na vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se Nejvyšší správní soud logicky nemohl zabývat tím, zda byl respektován závazný právní názor, a již vůbec nemohl Nejvyšší správní soud s konečnou platností určit správnost sazebního zařazení předmětného produktu.

Když krajský soud nekonstatoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, sám tím zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo než napadený rozsudek zrušit, protože byl zatížen vadou nepřezkoumatelnosti, k níž musel Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než zrušit rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k případnému dalšímu řízení. V tomto řízení musí své úvahy žalovaný prezentovat přezkoumatelným způsobem.

III. Náklady řízení

Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce byl v celém řízení plně úspěšný, neboť dosáhl zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Celkem žalobce podal ke krajskému soudu 11 žalob proti 11 napadeným rozhodnutím. Náklady řízení před krajským soudem se tak skládaly ze zaplacených soudních poplatků ve výši 33.000 Kč a z nákladů právního zastoupení dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Celkem žalobce učinil v každé z věcí tyto úkony: převzetí a příprava zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a)] a písemné podání nebo návrh ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d)]. Po spojení věcí pak učinil 1 společný úkon, a to účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. g)].

Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu v jeho znění do 30. 6. 2014 platilo: „*Při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se odměna určí*

pokračování

součtem odměn za všechny spojené věci.” Z tohoto znění musel Nejvyšší správní soud vycházet při posuzování všech úkonů, byť poslední z nich (účast na jednání) byl učiněn za účinnosti nového znění advokátního tarifu, jež citované pravidlo neobsahovalo. Vyhláška č. 120/2014 Sb., již došlo ke změně advokátního tarifu, totiž v čl. II obsahuje přechodné ustanovení v tomto znění: „V řízeních zahájených přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky se o náhradě nákladů řízení rozhodne podle dosavadních právních předpisů.“

V tomto ohledu tedy odměna za tři úkony v každé jednotlivé věci (včetně účasti u ústního jednání před krajským soudem) činí 9.300 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5.]. Celkem tedy odměna za všechny spojené věci činí 102.300 Kč (9.300 x 11). K odměně je nutné připočíst i náhradu hotových výdajů za jednotlivé úkony právní služby, která činí 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Před spojením věci bylo celkem učiněno 22 úkonů (11 x převzetí a příprava zastoupení a 11 x sepsání žaloby) a po spojení věcí byl učiněn 1 společný úkon. Celkově tedy náleží náhrada hotových výdajů ve výši 6.900 Kč (23 x 300). Celkově tedy odměna a náhrada hotových výdajů za všechny úkony právní služby v řízení před krajským soudem činila 109.200 Kč. Jelikož je advokát žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada o 21 % daní z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tedy na celkovou částku 132.132 Kč. Celkově tak náklady řízení před krajským soudem činily 165.132 Kč (soudní poplatky, odměna a náhrada hotových výdajů). Ke stejné částce ostatně dospěl i krajský soud.

Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem jsou tvořeny náklady právního zastoupení za 1 úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) a náhradou hotových výdajů za tento úkon, tedy částkou 3.400 Kč, kterou je taktéž nutné navýšit o daň z přidané hodnoty. Celkově se tedy jedná o 4.114 Kč. Zde již nelze aplikovat pravidlo o spojených věcech, jak se žalobce mylně domnívá, neboť řízení o kasační stížnosti bylo od samého začátku vedeno pouze jedno (proti jednomu napadenému rozsudku).

Celkem tedy žalobci náleží náhrada nákladů ve výši 169.246 Kč.

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

V Brně dne 14. září 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu