



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Technické plastové systémy s. r. o.**, se sídlem Dýšina 297, zastoupeného Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem Týn 1049/3, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o spojených žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20.12.2012, čj. 1420-13/2012-900000-302, čj. 1420-14/2012-900000-302, čj. 1420-15/2012-900000-302, čj. 1420-16/2012-900000-302, čj. 1420-17/2012-900000-302, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 15.01.2013, čj. 2296/2013-900000-302, čj. 2297/2013-900000-302, čj. 2298/2013-900000-302, čj. 2299/2013-900000-302, čj. 2300/2013-900000-302, ze dne 08.01.2013, čj. 861/2013-900000-302, čj. 860/2013-900000-302, čj. 859/2013-900000-302, čj. 858/2013-900000-302, čj. 857/2013-900000-302, čj. 856/2013-900000-302, ze dne 11.01.2013, čj. 1408/2013-900000-302, čj. 1409/2013-900000-302, čj. 1410/2013-900000-302, čj. 1411/2013-900000-302, čj. 1412/2013-900000-302, čj. 1413/2013-900000-302, čj. 1414/2013-900000-302, čj. 1415/2013-900000-302, čj. 1416/2013-900000-302, čj. 1417/2013-900000-302, čj. 1418/2013-900000-302, čj. 1420/2013-900000-302, čj. 1421/2013-900000-302, čj. 1422/2013-900000-302, čj. 1423/2013-900000-302, ze dne 13.01.2013, čj. 8236/2013-900000-302, ze dne 15.01.2013, čj. 2170/2013-900000-302, čj. 2171/2013-900000-302, čj. 2172/2013-900000-302, čj. 2173/2013-900000-302, čj. 2175/2013-900000-302, čj. 2176/2013-900000-302, čj. 2177/2013-900000-302, čj. 2179/2013-900000-302, čj. 2180/2013-900000-302, čj. 2181/2013-900000-302, čj. 2182/2013-900000-302, čj. 2183/2013-900000-302, čj. 2184/2013-900000-302, čj. 2185/2013-900000-302, čj. 2186/2013-900000-302, čj. 2187/2013-900000-302, čj. 2188/2013-900000-302, ze dne 17.01.2013, čj. 2627/2013-900000-302, čj. 2628/2013-900000-302, čj. 2629/2013-900000-302, čj. 2630/2013-900000-302, čj. 2631/2013-900000-302, čj. 2632/2013-900000-302, čj. 2633/2013-900000-302, čj. 2634/2013-900000-302, čj. 2635/2013-900000-302, čj. 2636/2013-900000-302, čj. 2637/2013-900000-302, čj. 2638/2013-900000-302, čj. 2639/2013-900000-302, čj. 2640/2013-900000-302, čj. 2641/2013-900000-302, čj. 2642/2013-900000-302, čj. 2643/2013-900000-302, čj. 2926/2013-900000-302, ze dne 18.01.2013, čj. 3203/2013-900000-302, čj. 3149/2013-900000-302, ze dne 21.01.2013, čj. 3334/2013-900000-302, čj. 3399/2013-900000-302, čj. 3408/2013-900000-302, ze dne 23.01.2013, čj. 3871/2013-900000-302, čj. 3899/2013-900000-302, čj. 4027/2013-900000-302, čj. 3517/2013-900000-302, čj. 3518/2013-900000-302, čj. 3519/2013-900000-302, čj. 3520/2013-900000-302, čj. 3521/2013-900000-302, čj. 3523/2013-900000-302, čj. 3524/2013-900000-302, čj. 3525/2013-900000-302,

čj. 3526/2013-900000-302, čj. 3527/2013-900000-302, čj. 3528/2013-900000-302, čj. 3529/2013-900000-302, čj. 3530/2013-900000-302, ze dne 25.01.2013, čj. 3923/2013-900000-302, čj. 3924/2013-900000-302, čj. 3925/2013-900000-302, čj. 3926/2013-900000-302, čj. 3927/2013-900000-302, čj. 3928/2013-900000-302, čj. 3929/2013-900000-302, čj. 3930/2013-900000-302, čj. 3931/2013-900000-302, čj. 3932/2013-900000-302, čj. 3933/2013-900000-302, čj. 3934/2013-900000-302, čj. 3935/2013-900000-302, čj. 3936/2013-900000-302, ze dne 28.01.2013, čj. 4710/2013-900000-302, čj. 4663/2013-900000-302, čj. 4654/2013-900000-302, čj. 4587/2013-900000-302, čj. 4486/2013-900000-302, čj. 4100/2013-900000-302, čj. 4108/2013-900000-302, čj. 4257/2013-900000-302, čj. 4276/2013-900000-302, čj. 4356/2013-900000-302, čj. 4374/2013-900000-302, čj. 4386/2013-900000-302, čj. 4395/2013-900000-302, čj. 4425/2013-900000-302, čj. 4430/2013-900000-302, čj. 4461/2013-900000-302, čj. 4477/2013-900000-302, ze dne 29.01.2013, čj. 5046/2013-900000-302, čj. 4987/2013-900000-302, čj. 4933/2013-900000-302, čj. 4811/2013-900000-302, čj. 4721/2013-900000-302, čj. 4502/2013-900000-302, čj. 4503/2013-900000-302, čj. 4505/2013-900000-302, čj. 4507/2013-900000-302, čj. 4508/2013-900000-302, čj. 4509/2013-900000-302, čj. 4511/2013-900000-302, čj. 4512/2013-900000-302, čj. 4513/2013-900000-302, čj. 4515/2013-900000-302, čj. 4516/2013-900000-302, čj. 4518/2013-900000-302, ze dne 31.01.2013, čj. 5884/2013-900000-302, čj. 5803/2013-900000-302, čj. 5764/2013-900000-302, čj. 5739/2013-900000-302, čj. 5661/2013-900000-302, čj. 5656/2013-900000-302, čj. 5616/2013-900000-302, čj. 5599/2013-900000-302, čj. 5564/2013-900000-302, čj. 5535/2013-900000-302, čj. 5447/2013-900000-302, čj. 5424/2013-900000-302, čj. 5407/2013-900000-302, čj. 5074/2013-900000-302, čj. 5075/2013-900000-302, čj. 5076/2013-900000-302, čj. 5077/2013-900000-302, čj. 5078/2013-900000-302, čj. 5079/2013-900000-302, čj. 5080/2013-900000-302, čj. 5081/2013-900000-302, čj. 5082/2013-900000-302, čj. 5084/2013-900000-302, čj. 5085/2013-900000-302, čj. 5086/2013-900000-302, čj. 5087/2013-900000-302, čj. 5088/2013-900000-302, ze dne 01.02.2013, čj. 5969/2013-900000-302, čj. 5981/2013-900000-302, čj. 5983/2013-900000-302, čj. 6036/2013-900000-302, čj. 6092/2013-900000-302, čj. 6157/2013-900000-302, čj. 6169/2013-900000-302, čj. 6178/2013-900000-302, čj. 5083/2013-900000-302, ze dne 05.02.2013, čj. 5522/2013-900000-302, ze dne 08.02.2013, čj. 6971/2013-900000-302, čj. 6986/2013-900000-302, čj. 6999/2013-900000-302, čj. 7013/2013-900000-302, čj. 7022/2013-900000-302, čj. 7137/2013-900000-302, čj. 7400/2013-900000-302, čj. 7409/2013-900000-302, čj. 7415/2013-900000-302, čj. 7495/2013-900000-302, ze dne 11.02.2013, čj. 7578/2013-900000-302, čj. 7639/2013-900000-302, čj. 7548/2013-900000-302, čj. 7863/2013-900000-302, čj. 7794/2013-900000-302, čj. 7763/2013-900000-302, čj. 7772/2013-900000-302, ze dne 12.02.2013, čj. 7973/2013-900000-302, čj. 7961/2013-900000-302, čj. 7951/2013-900000-302, čj. 7934/2013-900000-302, čj. 7910/2013-900000-302, ze dne 13.02.2013, čj. 8131/2013-900000-302, čj. 8101/2013-900000-302, čj. 8069/2013-900000-302, čj. 8245/2013-900000-302, čj. 8227/2013-900000-302, čj. 8044/2013-900000-302, čj. 8301/2013-900000-302, čj. 8295/2013-900000-302, čj. 8275/2013-900000-302, čj. 8255/2013-900000-302, ze dne 14.02.2013, čj. 8557/2013-900000-302, čj. 8555/2013-900000-302, čj. 8542/2013-900000-302, čj. 8515/2013-900000-302, čj. 8484/2013-900000-302, čj. 8476/2013-900000-302, čj. 8449/2013-900000-302, čj. 8439/2013-900000-302, čj. 8410/2013-900000-302, čj. 8390/2013-900000-302, čj. 8381/2013-900000-302, čj. 8372/2013-900000-302, čj. 8368/2013-900000-302, ze dne 15.02.2013, čj. 8693/2013-900000-302, čj. 8690/2013-900000-302, čj. 8685/2013-900000-302, čj. 8674/2013-900000-302, čj. 8626/2013-900000-302, čj. 8610/2013-900000-302, čj. 8599/2013-900000-302, čj. 8730/2013-900000-302, ze dne 10.10.2013, čj. 34729-2/2013-900000-302, čj. 34729-3/2013-900000-302, čj. 34729-4/2013-900000-302, čj. 34729-5/2013-

900000-302, čj. 34729-6/2013-900000-302, čj. 34729-7/2013-900000-302, čj. 34729-8/2013-900000-302, čj. 34729-9/2013-900000-302, ze dne 15.10.2013, čj. 34729-11/2013-900000-302, čj. 34729-12/2013-900000-302, čj. 34729-13/2013-900000-302, čj. 34729-14/2013-900000-302, čj. 34729-15/2013-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2015, čj. 57 Af 22/2013 - 517,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2015, čj. 57 Af 22/2013 – 517, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní ředitelství Plzeň vyměřilo žalobci clo dodatečnými 234 platebními výměry. Stalo se tak na základě kontroly propuštěného zboží dle § 127 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona. Touto kontrolou celní ředitelství zjistilo, že v celních prohlášeních žalobce uvedl nesprávný TARIC kód dováženého zboží. Žalobce v celních prohlášeních zboží nesprávně zařadil do podpoložky *Tištěných obvodů, S dalšími pasivními prvky* (podpoložka 8534 00 90), jenž nepodléhá celní sazbě, namísto správné podpoložky 9031 90 85 obsahující *Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů, Části, součásti a příslušenství, ostatní* (podpoložka 9031 90 85), podléhající 2,8% celní sazbě.

[2] Na základě následného odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům žalovaný dospěl k závěru, že celní ředitelství zařadilo zboží správně, avšak nepřezkoumatelným způsobem. Předně v rozhodnutí absentovala některá aplikovaná hmotněprávní a procesněprávní ustanovení právních předpisů. Z tohoto důvodu žalovaný změnil výrok všech napadených rozhodnutí tak, aby relevantní ustanovení právních předpisů obsahoval a současně aby byl pro žalobce formálně přehlednější.

[3] Na závěrech ohledně výše doměřeného cla i celním zařazení dováženého zboží však žalovaný setrval. Ze spisového materiálu totiž plyne, že dovážené zboží tvoří pružné tištěné obvody osázené různým počtem elektronických součástek s obchodním označením Allegro A1321, Allegro ATS651LSH a VF651. Z technické dokumentace k těmto třem součástkám je zřejmé, že se jedná o snímače v podobě integrovaného obvodu pracující na principu Hallova efektu se schopností snímat polohu předmětu, jeho rotaci a směr této rotace. Pružné tištěné obvody osázené těmito monolitickými integrovanými obvody mají obchodní označení Flexible Circuit NK2, Flexible Circuit SG6R a Flexible Circuit NK1.

Tyto osázené obvody představují kompletní žalobcem dovážené zboží, které je třeba zařadit.

[4] Složení a účel tohoto dováženého zboží sdělil celnímu ředitelství žalobce v dopisech ze dne 31. 8. 2012 a 12. 9. 2012. Z dopisů vyplynulo, že zboží je určené pro řídicí jednotky tzv. DSG automatické převodovky v automobilech. Z obecného popisu funkce řídicí jednotky je zřejmé, že samotná tato řídicí jednotka by spadala do položky 9032 *Automatické regulační nebo kontrolní přístroje*. Ovšem při zařazování dle sazebníku je nutné vzít v potaz i poznámky k jednotlivým třídám či kapitolám sazebníku. Poznámka 7 písm. b) ke kapitole 90 stanoví, že „do čísla 9032 patří pouze automatické regulátory elektrických veličin, jakož i nástroje nebo přístroje pro automatickou kontrolu a regulaci neelektrických veličin, jejichž činnost závisí na elektrickém jevu, který se mění podle automaticky kontrolovaného a regulovaného činitele, které jsou určeny převádět tento činitel do požadované hodnoty a udržovat ho v požadované hodnotě, stabilizované proti odchylkám, prostřednictvím nepřetržitého nebo periodického měření jeho aktuální hodnoty“.

[5] Vysvětlivky k harmonizovanému systému k číslu 9032 v části II) nicméně stanoví tři kumulativní podmínky, které musí výrobek splňovat, aby se jednalo o automatický regulátor. Řídicí jednotka splňuje první podmínku, totiž že zjišťuje příslušné skutečnosti a převádí je na elektrickou veličinu, neboť zjišťuje otáčky a polohu ozubených kol a tuto skutečnost převádí pomocí senzoru s Hallovým efektem na elektrickou veličinu. Řídicí jednotka ale nesplňuje další podmínky, neboť současně elektrickou veličinu nekontroluje a neudržuje ji v požadované hodnotě (druhá podmínka), ani kontrolovanou hodnotu nepřevádí na elektrický impuls a ani případně neprovádí činnost k dosažení požadované hodnoty vstupní neelektrické hodnoty (změna otáček ozubených kol, třetí podmínka).

[6] Řídicí jednotka tedy nesplňuje všechny funkce vyžadované poznámkou 7 b) a nemůže tak být zařazena pod číslo 9032 jako automatický regulační nebo kontrolní přístroj. Naplňuje ale funkci měřicího zařízení. Dle odst. 3, bodu 1. citované vysvětlivky II) k položce 9032 se elektrická měřicí zařízení, která nevyhoví definici automatického regulátoru, zařazují zpravidla do čísel 9025, 2026 nebo 9030. Jelikož ale žádný z názvů těchto položek neodpovídá popisu předmětného měřicího zařízení tvořeného řídicí jednotkou, a odkaz na zařazení do jiných kapitol je demonstrativní („zpravidla“), bude měřicí zařízení zařazeno do posledního možného čísla, tj. 9031 *Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté*.

[7] Tímto postupem tedy žalovaný zařadil řídicí jednotku, jejímž komponentem je předmětné zboží, jakožto měřicí zařízení.

[8] Dále se žalovaný zabýval otázkou, zda žalobcem dovážené zboží je možno považovat za část, součást nebo příslušenství měřicího zařízení ve smyslu položky 9031 podpoložky 90 celního sazebníku. Tato skutečnost se dle judikatury Soudního dvora ověřuje tak, že se hodnotí funkčnost měřicího zařízení jednotky s předmětným zbožím a bez něj. Posuzované měřicí zařízení bez předmětného zboží obsahující senzory nebude otáčky ozubených kol zjišťovat, čímž nedojde ani k měření neelektrických veličin, ani k jejich převodu na elektrické veličiny. Předmětné zboží je tedy nezbytné pro řádné

fungování měřicího zařízení. Proto ho je dle žalovaného třeba považovat za jeho část a součást.

[9] Zařazování částí a součástí se provádí dle poznámky 2 ke kapitole 90 celního sazebníku. Dle této poznámky se části a součásti jiných výrobků, které nemají samostatné číslo kombinované nomenklatury, zařazují jako ty přístroje, pro které jsou výhradně nebo hlavně vhodné k použití. Předmětné zboží je určeno pro hlavní použití s konkrétním přístrojem – měřícím zařízením, které jako celek spadá pod číslo 9031 kombinované nomenklatury. Předmětné zboží tedy spadá pod toto číslo, konkrétněji do položky *Části, součásti a příslušenství* (9031 90). Tato položka obsahuje tři podpoložky, do kterých se zařazují části součástí a příslušenství. První dvě podpoložky se vztahují ke strojům definovaným konkrétní podpoložkou. Proto je nutné provést sazební zařazení měřicího zařízení do poslední podpoložky *Ostatní* (9031 90 85).

[10] Zboží dle správního orgánu nelze zařadit na základě výkladového pravidla 3 písm. b), dle části zboží, která mu dává jeho podstatný charakter, protože se jedná o elektronickou sestavu ve smyslu vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře k podpoložce 8443 99 10. Ze systematiky celního sazebníku je zřejmé, že se elektronické sestavy zařazují do čísel nebo položek, které se vztahují k částem nebo součástem strojů a přístrojů, nejsou-li vlastní podpoložkou (např. právě podpoložka 8443 99 10 *Části, součásti a příslušenství*). Jelikož tedy předmětné zboží je elektronickou sestavou, i jej je třeba zařadit jako část či součást příslušného přístroje.

[11] Na základě výše popsaného postupu žalovaný došel k závěru, že celní ředitelství zařadilo zboží do celního sazebníku správně.

[12] Navrhovanou analýzu zboží v Celně technické laboratoři žalovaný neprovedl, neboť nemohla přinést žádné rozhodné skutečnosti s vlivem na sazební zařazení zboží. Sporné totiž není složení předmětného zboží, ale jeho zařazení, což je otázka právní.

[13] Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil žalobou.

II. Žaloba a rozsudek krajského soudu

[14] Žalobce v žalobě namítl dvě hlavní námitky. První námitkou vytýkal správnímu orgánu neodůvodněnou změnu názoru během správního řízení. Pro rozhodnutí o této kasační stížnosti je však relevantní pouze druhá námitka spočívající v žalobcově přesvědčení, že závěry žalovaného týkající se sazebního zařazení zboží jsou nesprávné.

[15] Uvedené zboží má dle žalobce samostatné zařazení v kapitole 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*. Zařazení do čísla 9031 *Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté* odporuje samotnému názvu tohoto čísla. Žalobce nesouhlasil s žalovaným, že zboží je součástí měřicího zařízení, neboť takové zařízení ve skutečnosti jako celek neexistuje. Jediným funkčním celkem po zhotovení finálního

výrobku je převodovka osobního automobilu, potažmo celý automobil. Zboží tedy neslouží ke zhotovení měřicího zařízení. K zařazení naopak mělo být použito výkladové pravidlo 3 písm. b) spolu s poznámkou 2 písm. a) ke kapitole 90, vedoucí k zařazení zboží do položky 8542 39 90 dle monolitického integrovaného obvodu s funkcí senzoru, který mu dává podstatný charakter. V poznámce 8 ke kapitole 85 se uvádí, že pro zařazování výrobků definovaných v této poznámce, mají čísla 8541 a 8642 přednost před jakýmkoliv jiným číslem v nomenklatuře.

[16] Krajský soud napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Dle názoru soudu se měl žalovaný při sazebním zařazování zboží prvotně zabývat otázkou, zda je předmětné zboží samostatným výrobkem. Pokud dospěl k závěru, že jím není, bylo jeho povinností prokázat, jakého konkrétního konečného výroku je součástí. Podle soudu žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že je předmětné zboží součástí řídicí jednotky tzv. DSG automatické převodovky. Povinností žalovaného však bylo následně určit, zda je tato jednotka samostatným konečným výrobkem, popřípadě jakého jiného konečného výroku je tato jednotka součástí.

[17] Soud navíc shledal napadená rozhodnutí vnitřně rozpornými, neboť žalovaný v části odůvodnění dospívá k závěru, že je předmětné zboží součástí řídicí jednotky tzv. DSG automatické převodovky, a v další části rozhodnutí jej označuje za konečný výrobek a provádí jeho sazební zařazení jako konečného výrobku, a to měřicího zařízení řídicí jednotky, „*jehož je předmětné zboží komponentem*“. Žalovaný tak dospívá k závěru, že dovážené zboží je samostatným konečným výrobkem, přesto jej však nezařazuje samostatně, ale zůstává v kapitole 90.

[18] Krajský soud rovněž nesouhlasil se žalovaným v tom, že provedení technického zkoumání zboží není nutné. Naopak, dle soudu podřazení konkrétního zboží pod konkrétní číslo kombinované nomenklatury není možné bez potřebných technických znalostí a odborného posouzení. Toho je schopna celně technická laboratoř, eventuálně znalec formou znaleckého posudku. Dle soudu je nutné zodpovědět otázku, zda se v případě žalovaným označené řídicí jednotky, jejíž je předmětné zboží součástí, jedná o samostatný konečný výrobek či o součást konečného výrobku a konkrétně kterého. Klíčové je totiž určit, co zařazované zboží je, k čemu slouží a jakého konečného výrobku je součástí. K tomuto důkaz žalovaný neprovedl. Vycházel jen ze svých neodborných úsudků, učiněných toliko na základě vyjádření žalobce, že předmětné zboží je součástí řídicí jednotky tzv. DSG automatické převodovky. Takovéto závěry žalovaného nepodložené důkazy jsou soudně nepřezkoumatelné.

[19] Dle názoru krajského soudu skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění v podobě odborného posouzení předmětného zboží. Z tohoto důvodu krajský soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalším řízením. Z důvodu zrušení napadených rozhodnutí pro vady řízení se krajský soud otázkou správnosti sazebního zařazení zboží nezabýval.

III. Kasační stížnost

[20] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. V ní namítal důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost napadeného soudního rozhodnutí.

[21] Z údajů poskytnutých žalobcem v průběhu správního řízení plyne, že předmětné zboží je komponentem zařízení, které je výslovně uvedeno v čísle 9031. Podle výkladového pravidla 1 k celnímu sazebníku jsou pro zařazování směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Je tedy pravdou, že číslo 9031 výslovně neobsahuje popis předmětného zboží. Dle výkladového pravidla je však nutno vzít v potaz i poznámku 2 písm. b) ke kapitole 90 celního sazebníku, z které je zřejmé, že číslo 9031 dopadá i na předmětné zboží.

[22] Výtka soudu, že žalovaný neodpověděl na otázky co je to a k čemu to je, ukazuje, že se soud „*ne docela přesně orientuje v problematice sazebního zařazování zboží*“. Žalovaný totiž na uvedené otázky odpověděl do té míry a kvality, jak bylo nutné pro správné zařazení předmětného zboží. Na otázku – co je to? – poskytl žalovaný odpověď, že zboží je elektronická sestava. Na otázku – k čemu to je? – dal odpověď sám žalobce.

[23] V této souvislosti připojuje stěžovatel zjednodušující poznámku o stavbě automatické převodovky pro účely sazebního zařazování zboží, jak ji lze vydedukovat ze spisu a obecně známých skutečností. Převodovka vozidla je zpravidla kovové mechanické zařízení (dle celního sazebníku je možno ji označit obecně i jako stroj, viz poznámka 5 ke třídě XVI celního sazebníku), které slouží ke změně rychlosti vycházející z pohonné jednotky (zpravidla z nějakého motoru) a přenášené na poháněné zařízení (zpravidla přes nápravy na kola vozidla). Převodovka jako taková se skládá z mnoha komponentů, např. hřídele, ozubených pastorků, tělesa, krytů, ložisek, táhel apod. Automatická převodovka obsahuje, kromě uvedených prvků, navíc segment, zařízení, prvek, komponent (možno použít několik synonym, jež vyjádří totéž), který zajistí onu automatickou (bez přímého zásahu jiného činitele především pak člověka) změnu rychlosti dle předem stanovených parametrů (např. při dosažení určité rychlosti nebo při dosažení určité výše kroutícího momentu hřídele dojde k přeřazení na jiný rychlostní stupeň zpravidla tím, že dojde k přesunu točivého momentu na ozubený pastorek s jiným počtem zubů). Oním zařízením je obecně (nějaká) řídicí jednotka, což uvedl v řízení sám žalobce. S touto jeho informací se žalovaný ztotožnil, neboť je založena na logickém základu fungování automatické převodovky. Bez automatické řídicí jednotky by se převodovka nestala automatickou převodovkou, ale byla by převodovkou v podstatě mechanickou.

[24] Pokud tedy bylo žalobcem deklarováno, k jakému segmentu, prvku, dílu (na označení příliš nezáleží) automatické převodovky předmětné zboží náleží (řídicí jednotka) a stěžovatelem nebyla tato skutečnost (resp. tvrzení žalobce) nikterak zpochybněna, stala se v řízení nespornou. Na tomto základě pak bylo žalovaným dále postupováno při sazebním zařazování předmětného zboží. Za využití poznámky 7 písm. b) ke kapitole 90 celního sazebníku ve spojení s vysvětlivkami k harmonizovanému systému k číslu 9032 bylo zcela logickým postupem stanoveno číslo 9031, do kterého se má předmětné zboží zařadit. Žalovaný je toho názoru, že byl-li údaj o použití předmětného zboží získán v rámci úzké

spolupráce se žalobcem, lze tuto skutečnost pokládat za získanou zákonným způsobem a pokládat ji za důkaz prokazující skutečnost, že předmětné zboží je komponentem měřicí části řídicího zařízení spadající do čísla 9031. To, že bylo určeno zařízení, kterému předmětné zboží náleží (měřicí část či prvek řídicí jednotky), ještě neznamená, že tato řídicí jednotka nemůže či dokonce nesmí být zapracována do automatické převodovky jako celku, či její jednotlivé části, např. jen její měřicí části.

[25] Dále stěžovatel uvádí, že automatická převodovka může s řídicí jednotkou, či jen s jejím jednotlivým prvkem či částí tvořit mechanický celek, aniž by to nutně muselo mít vliv na sazební zařazení zboží. Jen proto, že soud nebyl schopen přijmout postup žalovaného při zařazování předmětného zboží jako bezvadný, nečiní dle žalovaného napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými.

[26] Předmětné zboží představuje elektronickou sestavu. Elektronické sestavy je nutné zařazovat jako celek, nikoliv dle výkladového pravidla 3 písm. b). Zařazují se buď jako část a součást nějakého zařízení, nebo jako zboží přímo uvedené v celním sazebníku, pokud bude elektronická sestava plnit danou funkci.

[27] Zařazování zboží je závislé na účelu použití zboží. Jako příklad stěžovatel uvádí zjednodušený příklad. Bude-li požadováno sazební zařazení čidla, které pouze zjišťuje teplotu, a nebudou-li k dispozici žádné další údaje, např. k jakému zařízení čidlo náleží, bude zařazeno mezi čidla. Bude-li ovšem předloženo čidlo, které zjišťuje teplotu vody v chladiči automobilu a současně bude uvedeno, že je součástí celého měřicího systému, a které bude zamontováno přímo do tělesa chladiče vozidla, bude zařazeno jako část a součást celého měřicího zařízení a nikoli jako část a součást chladiče vozidla či dokonce jako část a součást vozidla jako takového, jak naznačuje soud.

[28] Sazební zařazování zboží je tím přesnější a správnější, čím jsou k dispozici přesnější a správnější údaje o zboží, o jehož sazební zařazení se jedná. Pokud žalobce poskytl údaje o předmětném zboží, které logicky i technicky odpovídají účelu použití předmětného zboží, byl žalovaným učiněn závěr o jeho sazebním zařazení odpovídající těmto poskytnutým údajům. Neposkytl-li by žalobce údaje o použití předmětného zboží, ať již proto, že by tyto údaje neměl k dispozici, či proto, že by byl vůči celním orgánům nečinný, musely by celní orgány předmětné zboží zařadit dle údajů, které k dispozici byly. V takovém případě by celní orgány zařadily předmětné zboží nejspíše do čísla 8548, jakožto sběrného čísla elektrických komponentů blíže neurčených strojů kapitoly 85 *Elektrické stroje, přístroje a zařízení a jejich části a součásti*. Bylo-li by sděleno, že se předmětné zboží týká strojů uvedených v kapitole 90, ale bližší určení by nebylo zjištěno či poskytnuto, bylo by předmětné zboží s největší pravděpodobností zařazeno do čísla 9033, jakožto sběrného čísla elektrických komponentů blíže neurčených strojů kapitoly 90. Jakékoli bližší upřesnění účelu použití umožňuje přesnější a správnější sazební zařazení zboží, což se projevilo i v přezkoumávaných rozhodnutích.

[29] Stěžovatel nesouhlasí ani s výtkou krajského soudu, že se měl zabývat otázkou, zda je zboží samostatným výrobkem. Sám stěžovatel v napadených rozhodnutích uvádí, že předmětné zboží je pouhým komponentem, tedy prvkem určeným k další manipulaci. Není ani jasné, co soud pod pojmem „samostatný výrobek“ myslel, zda výrobek, který je

určen k prodeji konečnému spotřebiteli, nebo výrobek, který je finálním produktem žalobce, nebo výrobek, který je polotovarem, jenž je určený k dalším předem nedefinovaným zpracovatelským operacím, anebo výrobek, který je přímo a výslovně jmenovaný v celním sazebníku. Stěžovatel je přesvědčen, že pod slovním spojením „samostatný výrobek“ musí být myšleno takové zařízení, které je zařaditelné pod příslušné číslo celního sazebníku (viz výkladové pravidlo 1). Za takové situace potom tuto konkrétní myšlenku soudu žalovaný svým postupem zcela naplnil, a proto tuto výtku soudu považuje za nedůvodnou a zástupnou.

[30] Stěžovatel se neztotožňuje se soudem ani v tom, že jeho rozhodnutí jsou vnitřně rozporná, neboť na jedné straně hovoří o zboží jako o konečném výroku, na druhé straně jako o součásti jiného výrobku. Stěžovatel v rozhodnutí spojení konečný výrobek ani nepoužil, ba naopak se o zboží vyjadřoval jako o prvku náležejícímu k jinému komponentu.

[31] Ohledně neprovedené analýzy zboží je stěžovatel nadále toho názoru, že tato by nepřispěla k jinému závěru sazebního zařazení předmětného zboží. Soud ve svém odůvodnění nepředložil jediný argument, jak by analýza zboží přispěla k zodpovězení otázky účelu použití předmětného zboží (k jakému zařízení předmětné zboží náleží). Analýza by pomohla zjistit technické skutečnosti ohledně zboží, které však nejsou sporné. Hlavní je účel použití zboží, který je do značné míry otázkou subjektivní, přičemž míra subjektivity účelu použití musí vycházet z objektivních vlastností a charakteristik zboží. Účel užívání navíc není mezi stranami sporný, neboť ho ve správním řízení sdělil sám žalobce a žalovaný o něm neměl pochybnosti. Technickou analýzu předmětného zboží proto nebylo nutno provádět.

[32] Stěžovatel spatřuje rovněž pochybení soudu v tom, že rozhodl, aniž by nařídil jednání. Ve všech vyjádřeních směřovaných k soudu přitom sděloval svůj nesouhlas s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání. Při ústním jednání mohly být sporné právní názory na sazební zařazení zboží vysvětleny.

[33] Na závěr stížnosti stěžovatel uvádí, že je přesvědčen o nezákonnosti rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení při přezkoumávání všech napadených rozhodnutí. Soud obsáhle citoval z přezkoumávaných rozhodnutí, aniž by tyto citace obsírněji napadl z věcné stránky a aniž by uvedl relevantní argumenty. Žalovaný je toho názoru, že poměrně strohá argumentace soudu je plochá a bezobsažná a směřuje pouze k jednomu cíli, a to zrušit rozhodnutí žalovaného a vrátit mu věc k novému projednání jen proto, aby soud nemusel meritorně rozhodnout. Dle žalovaného je i z těchto důvodů rozsudek nepřezkoumatelný.

[34] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Eventuálně navrhuje předložení věci Soudnímu dvoru k rozhodnutí o předběžné otázce ohledně zařazení předmětného zboží.

IV. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[35] Žalobce se ve svém vyjádření plně ztotožnil s krajským soudem. Skutkový základ vyžaduje zásadní doplnění. Žalovaný vydal rozhodnutí pouze na základě svého laického posouzení účelu a funkce zboží, ačkoliv toto bylo mezi stranami sporné. Už jen z faktu, že žalobce trval na tom, aby byly technicky přezkoumány i konkrétní vzorky zboží, vyplývá, že mezi stranami nepanovala shoda na odborném posouzení zboží.

[36] O tom, že účel použití zboží je spornou otázkou svědčí i to, že stěžovatel v průběhu správního řízení několikrát změnil na sazební zařazení názor.

[37] Dále žalobce polemizuje s argumentem stěžovatele, že celně technická laboratoř není schopna posoudit účel předmětného zboží. Dle žalobce závěry krajského soudu nevyznívají tak, že je nutná analýza právě v celně technické laboratoři, ale že je třeba podřadit konkrétní zboží pod konkrétní číslo kombinované nomenklatury s náležitým odborným posouzením, tj. nějakým zákonným důkazem. V tomto ohledu odkazuje soud v rozsudku na možnost posoudit zboží znalecky. Důvodem zrušení rozhodnutí stěžovatele je totiž nedostatečné zjištění účelu použití zboží a následné založení svého rozhodnutí na laickém a ničím nepodloženém názoru.

[38] Ohledně zařazení zboží žalobce stěžovatel tvá na tom, že zboží nespadá pod číslo 9031, neboť se nejedná o měřicí nebo kontrolní přístroj. Zboží má naopak samostatné zařazení v kapitole 85.

[39] Na závěr svého vyjádření žalobce konstatuje, že není povinností dovozce zkoumat, jaký bude účel použití výrobku v okamžiku, kdy ho prodá svému odběrateli do jiného členského státu Evropské unie. Obecně lze konstatovat, že s ohledem na specifičnost určitého zboží je možné, aby určitý druh zboží byl následně použitelný pro více finálních produktů, které by mohly mít odlišné sazební zařízení. Je proto vždy nutné posuzovat sazební zařazení v okamžiku dovozu zboží, a to ve stavu, v jakém se v daném momentě nachází a nikoliv až následně, podle jeho případného pozdějšího využití.

[40] Dle žalobce by tedy měl Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítnout.

[41] K podání předběžné otázky k Soudnímu dvoru žalobce nevidí důvod, neboť v této věci nejde o nejasnost ve výkladu právní normy, ale o nesprávnou aplikaci jednoznačné právní normy na daný skutkový stav.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[42] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná.

[43] Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[44] Kasační stížnost je důvodná.

[45] Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, následně se vyjádřil k jeho věcné správnosti.

[46] Nepřezkoumatelné je rozhodnutí, jehož důvody soud opřel o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), dále také rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jakými úvahami se soud při utváření závěru o skutkovém stavu řídil a proč subsumoval tento stav pod zvolené právní normy (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52).

[47] Rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelností netrpí. Úvahy soudu k němu vedoucí jsou z něho zřetelně patrné. Rozhodnutí krajského soudu je založeno předně na tom, že žalovaný ve správním řízení nedostatečně zjistil skutkový stav, což způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Již jen obsáhlá žalobcova polemika s těmito důvody v kasační stížnosti svědčí o tom, že rozhodnutí krajského soudu přezkoumat lze.

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

[49] Kombinovaná nomenklatura s příslušnými celními sazbami je uvedena v příloze I celního sazebníku, která je každoročně s účinností k 1. 1. daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní projednávaném případě je, s ohledem na období, ve kterém došlo k propuštění dotčeného zboží do volného oběhu, relevantní příloha I celního sazebníku ve znění nařízení Komise (ES) č. 1031/2008 ze dne 19. 9. 2008, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, účinném od 1. 1. 2009 (dále jen „kombinovaná nomenklatura“) resp. ve znění nařízení Komise (ES) č. 948/2009 ze dne 30. 9. 2009, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, účinném od 1. 1. 2009. Všechny aplikovatelné časové verze přílohy obsahují shodná znění relevantních ustanovení.

[50] První část kombinované nomenklatury obsahuje úvodní ustanovení. V hlavě I, věnované všeobecným pravidlům, oddíl A stanoví pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, kterými se zařazování zboží řídí.

[51] Výkladové pravidlo 1 stanoví, že „[...] pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám [...]“.

[52] Výkladové pravidlo 6 zní: „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 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.“

[53] Výkladové pravidlo 3 zní:

„Zboží, které lze [...] zařadit prima facie do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto:

a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro drobný prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží;

b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit;

c) zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu.“

[54] Část druhá kombinované nomenklatury obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída XVI obsahuje několik kapitol, mezi nimi i kapitolu 85 obsahující číslo 8534 (*Tištěné obvody*) a podpoložku 8534 00 90 (*S dalšími pasivními prvky*) podléhající 0% celní sazbě. Oproti tomu třída XVII obsahuje kapitolu 90 obsahující číslo 9031 (*Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů*), položku 9031 90 (*Části, součásti a příslušenství*), podpoložku 9031 90 85 (*Ostatní*) podléhající 2,8% celní sazbě. Jádrem problému zařazení žalobcem dováženého zboží do kombinované nomenklatury tudíž spočívá právě ve skutečnosti, že v závislosti na podpoložce kombinované nomenklatury, do které bude zařazena, zboží podléhá či nepodléhá dovoznímu clu.

[55] Poznámka 2 ke kapitole 90 stanoví:

„S výhradou výše uvedené poznámky 1 se části, součásti a příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly zařazují podle následujících pravidel:

a) části, součásti a příslušenství, které jsou zbožím zahrnutým v jakémkoliv z čísel této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (jiném, než je číslo 8487, 8548 nebo 9033), se ve všech případech zařazují do jejich příslušných čísel bez ohledu na stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny;

b) ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 9010, 9013 nebo 9031), se zařazují jako tyto stroje, nástroje nebo přístroje;

c) všechny ostatní části, součásti a příslušenství se zařazují do čísla 9033.“

[56] Pro předmětnou kasační stížnost jsou klíčové výše citované výkladové pravidlo 3 písm. a) a poznámka 2 ke kapitole 90. Proto je soud považuje za důležité zjednodušeně vysvětlit.

[57] Z výkladového pravidla 3 písm. a) vyplývá, že konkrétní zboží, které by mohlo spadat pod více čísel, se zařadí pod takové číslo, které obsahuje jeho specifitější popis.

[58] Dle poznámky 2 ke kapitole 90 se takové části výrobků, které jsou zahrnuté v některém z čísel kapitol 84, 85, 90, nebo 91, zařazují pod toto číslo. Pokud však tyto části pod žádné z čísel nespádají, zařazují se stejně jako výrobek, pro který jsou výhradně nebo hlavně vhodné.

[59] Z uvedeného plyne, že postup při zařazování zboží do kombinované nomenklatury musí vypadat následovně. Primárně je třeba určit, zda zařazované zboží spadá dle své objektivní charakteristiky pod nějaké číslo kombinované nomenklatury. Pokud tomu tak není, je třeba dle poznámky 2 písm. b) ke kapitole 90 zjistit, kterého výrobku zahrnutého v některém z čísel kapitol 84, 85, 90, nebo 91 je předmětné zboží součástí. Pokud je zboží součástí více takových výrobků, dle výkladového pravidla 3 a) se zboží zařadí do toho s nespécifitějším popisem.

[60] Krajský soud žalovanému vytkl, že se při zařazování zboží nezabýval otázkou, zda je toto zboží výrobkem samostatně způsobilým fungovat. Pokud by dospěl k závěru, že jím není, měl, dle krajského soudu, povinnost prokázat, jakého konkrétního konečného výroku je součástí. Soud rovněž shledal rozhodnutí žalovaného za vnitřně rozporná, neboť žalovaný v části odůvodnění dospívá k závěru, že je předmětné zboží součástí řídicí jednotky tzv. DSG automatické převodovky, a v další části rozhodnutí jej označuje za konečný výrobek a provádí jeho sazební zařazení jako konečného výrobku, a to měřicího zařízení řídicí jednotky.

[61] Nejvyšší správní soud s těmito výtkami krajského soudu nesouhlasí.

[62] Žalovaný totiž postupoval dle výše rozebraných direktiv zařazování zboží. Vycházel při tom z technické dokumentace zboží a jeho popisu poskytnutým samotným žalobcem, věcně během správního ani soudního řízení ničím nezpochybněným. Jak vyplývá z napadených rozhodnutí, nejprve žalovaný zjistil, že předmětné zboží není zahrnuté v některém z čísel relevantních kapitol celního sazebníku. Za této situace dle poznámky 2 písm. b) ke kapitole 90 žalovaný určil výrobek, kterého je zboží součástí. K určení, zda je zboží částí nebo součástí jiného výrobku použil v souladu s judikaturou soudního dvora test funkčnosti, dle kterého je zboží součástí jiného výrobku, jestliže je

zboží pro funkci tohoto výrobku nepostradatelné a mechanické nebo elektrické fungování dotčeného stroje na tomto zboží závisí (viz např. rozsudky *Peacock*, C-339/98, ECLI:EU:C:200:573, bod 21; *Turbon International*, C-276/00, ECLI:EU:C:2002:88, bod 30; *Ruma*, C-183/06, ECLI:EU:C:2007:110, bod 31).

[63] Ze správního spisu je zřejmé, že předmětné zboží obsahuje senzor, snímající polohu, rychlost a směr ozubených kol v automatické převodovce. Za této situace lze uvažovat, že předmětné zboží je nepostradatelné jak pro řídicí jednotku (bez senzoru nefunkční), tak popř. i pro automatickou převodovku nebo celé auto. Zboží by tedy mohlo *prima facie* být součástí dvou nebo více čísel kombinované nomenklatury. V tomto případě je namíste aplikovat výkladové pravidlo 3 a zboží zařadit do čísla s nejspecifičtějším popisem.

[64] Pro zařazení částí a součástí tak není rozhodné to, zda zboží je konečný výrobek schopný samostatně fungovat, ale jestli je popsáno v některém z čísel sazebníku. Pakliže není, tak je třeba odpovědět na otázku, jakého výrobku s nejspecifičtějším popisem zahrnutého v některých z čísel je zboží součástí.

[65] Při hledání tohoto výrobku žalovaný přihlédl k vysvětlivkám k harmonizovanému systému. Tyto vysvětlivky pravidelně schvaluje Světová celní organizace. Dle judikatury Soudního dvora tyto vysvětlivky, ač právně nezávazné, přispívají významným způsobem k výkladu dosahu jednotlivých čísel a položek sazebníku (zejména viz rozsudek *Delphi Deutschland*, C-423/10, ECLI:EU:C:2011:315, bod 24; nebo rozsudek *Data I/O*, C-297/13, ECLI:EU:C:2014:331, bod 33).

[66] Tyto vysvětlivky v rozhodném znění z roku 2007 k číslu 9032 v části II) stanoví:

Automatické regulátory tohoto čísla jsou určeny k použití v kompletních automatických regulačních systémech, které jsou určeny převádět veličinu, elektrickou nebo neelektrickou, do požadované hodnoty a udržovat ji v požadované hodnotě, stabilizované proti poruchám pomocí konstantního nebo periodického měření její aktuální hodnoty. Skládají se zejména z následujících zařízení:

A) Měřicí zařízení (čidla, odporová sonda, termočlánek atd.), které zjišťuje skutečnou hodnotu proměnné veličiny, která má být kontrolována a regulována a převádí tuto hodnotu na odpovídající elektrický signál.

B) Elektrického kontrolního zařízení, které porovnává naměřenou hodnotu s předem určenou požadovanou hodnotou a dává signál, zpravidla ve formě modulového elektrického proudu.

C) Zapínací, vypínací nebo ovládací zařízení, které podle signálu přijatého z kontrolního zařízení zapne nebo vypne proudový okruh.

Automatické regulátory ve smyslu pozn. 7 b) k této kapitole sestávají ze zařízení popsaných v odstavcích A), B), a C) výše, ať už jsou smontovány dohromady jako jedno zařízení nebo tvoří v souladu s poznámkou 3 k této kapitole, funkční jednotku.

Pokud nevyhovují výše uvedeným definicím, zařazují se tato zařízení následně:

1) Elektrické měřicí zařízení patří zpravidla do čísel 9025, 9026, 9030.

[...]

[67] Ze znění této vysvětlivky žalovaný dovodil, že řídicí jednotka, jejíž součástí má být předmětné zboží, všechny kumulativní znaky čísla 9032 nenaplnuje a nejedná se tak o automatický regulační nebo kontrolní přístroj. Řídicí jednotka naplňuje pouze podmínku A), neboť měří neelektrické veličiny (otáčky) a převádí je na elektrický činitel. Za této situace považoval řídicí jednotku pouze jako měřicí zařízení, které dle demonstrativního odstavce 3 vysvětlivky samostatně zařadil pod číslo obsahující *Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů* (9031), které svým popisem ve smyslu výkladového ustanovení 1 zařazovanému zboží odpovídá.

[68] Žalovaný tedy došel k závěru, že nejspecifičtější výrobek zahrnutý v některém z čísel kombinované nomenklatury je měřicí zařízení. Dále došel k závěru, že předmětné zboží je součástí tohoto měřicího zařízení, neboť měřicí zařízení by bez něj nefungovalo. Integrované obvody (senzory) osázené na pružném obvodu, které tvoří předmětné zboží, jsou pro funkci měřicího zařízení nepostradatelné. Bez nich by nedocházelo k měření neelektrických veličin a ani k jejich převodu na elektrické veličiny.

[69] Lze tedy shrnout, že žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že předmětné zboží nelze samostatně zařadit pod žádné číslo kombinované nomenklatury. Proto ho je třeba zařadit jako součást jiného výrobku, který má zařazení pod určitým číslem kombinované nomenklatury. Takové nejspecifičtější číslo, pod které zboží lze zařadit, je číslo 9031 obsahující mimo jiné měřicí zařízení. Jelikož je zboží nezbytné pro fungování měřicího zařízení, zařadí se do stejného čísla, jako samotné měřicí zařízení.

[70] Na rozdíl od krajského soudu Nejvyšší správní soud v odůvodnění žalovaného rozpor neshledává. Předmětné zboží je součástí (či komponentem) řídicí jednotky, která naplňuje znaky měřicího zařízení dle popisu zboží v kombinované nomenklatuře. Jelikož zboží je součástí této řídicí jednotky, a součásti bez vlastního čísla se zařazují jako výrobky, pro které jsou určeny, musel žalovaný nejprve zařadit řídicí jednotku. Tu zařadil jako měřicí zařízení. Následně pod tímto stejným číslem zařadil i samotné zboží, a to do podpoložky pro části a součásti měřících zařízení.

[71] Následně žalovaný postupem dle výkladového pravidla 6 porovnal znění jednotlivých položek a podpoložek čísla 9031 a zařadil zboží do podpoložky 9031 90 85.

[72] K výše popsanému postupu žalovaný nepotřeboval nad rámec skutečností vyplývajících ze správního spisu žádné další odborné znalosti či posudky. Žalovaný vycházel buďto ze skutečností uvedených samotným žalobcem, ve správním ani soudním řízení nijak nezpochybněným, z poskytnuté technické dokumentace, nebo z charakteristik výrobků popsaných v číslech a poznámkách kombinované nomenklatury, nebo ve vysvětlivkách k harmonizovanému systému.

[73] Z tohoto důvodu kasační soud dospěl k závěru, že námitka nesprávného posouzení dostatečnosti zjištění skutkového stavu krajským soudem je důvodná. Závěry žalovaného o sazebním zařazení zboží jsou plně přezkoumatelné.

[74] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud na základě důvodnosti této námitky zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, námitkou procesního pochybení spočívající v tom, že krajský soud rozhodl, aniž nařídil ve věci jednání, se soud již nezabýval. Na rámec však uvádí, že ruší-li krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost, činí tak bez jednání [srov. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

VI. K návrhu položení předběžné otázky Soudnímu dvoru

[75] Nejvyšší správní soud, jakožto soud, proti jehož rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, se zabýval rovněž otázkou, zda by bylo pro účely dalšího řízení v této věci třeba podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se správného použití položky kombinované nomenklatury. Tuto povinnost soud nehledal, neboť se v tomto rozhodnutí nezabýval otázkou výkladu evropského práva, ale pouze otázkou, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné.

VII. Závěr a náklady řízení

[76] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. června 2015

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu