



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **Austin Detonator s.r.o.**, IČO: 25689916
sídlem Jasenice 712, 755 01 Vsetín
zastoupený advokátem JUDr. Radimem Kubickou, MBA
sídlem O. Lysohorského 702, 738 01 Frýdek-Místek

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. j. 20520/2021-900000-314, č. j. 20522/2021-900000-314 a č. j. 20523/2021-900000-314,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. j. 20520/2021-900000-314, č. j. 20522/2021-900000-314 a č. j. 20523/2021-900000-314, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení částku ve výši 29 292 Kč, a to k rukám žalobcova advokáta JUDr. Radima Kubici, MBA do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Krajský soud v Brně, poté co mu jako věcně a místně příslušnému soudu dle § 7 odst. 4 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), byla postoupena

ze strany Městského soudu v Praze na základě usnesení ze dne 14. 6. 2021, č. j. 14 Af 26/2021-46, obdržel dne 12. 7. 2021 žalobu proti v záhlaví citovaným rozhodnutím žalovaného, který podle § 3 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) s přihlédnutím k nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění (dále jen „UCC“), nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2019/1776 ze dne 9. 10. 2018, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“), rozhodl takto:

- i. rozhodnutím č. j. 20520/2021-900000-314 žalovaný změnil formulaci výroků (v podobě zpřesněné citace použitých právních předpisů) a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj č. j. 53366/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 86.192 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 18CZ65000017J8K334 ze dne 02.05.2018; č. j. 53388/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 469 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 18CZ6500001E4SUAM6 ze dne 11.09.2018; č. j. 53408/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 219.353 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 18CZ51000010SKUF72 ze dne 11.10.2018; č. j. 53409/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 321.034 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 18CZ5100001EG9XZD0 ze dne 12.11.2018,
- ii. rozhodnutím č. j. 20522/2021-900000-314 žalovaný změnil formulaci výroků (v podobě zpřesněné citace použitých právních předpisů) a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 435.579 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 19CZ5100001G207E51 ze dne 06.02.2019; č. j. 53418/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 478.033 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 19CZ51000010VQ9RX0 ze dne 25.03.2019; č. j. 53420/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 171.364 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 19CZ5100001H2DM9S2 ze dne 06.08.2019; č. j. 53421/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 173.756 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 19CZ5100001CTWMPD4 ze dne 02.10.2019; č. j. 53422/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 2.265 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 19CZ65000014YIJHW6 ze dne 05.11.2019;
- iii. rozhodnutím č. j. 20523/2021-900000-314 žalovaný změnil formulaci výroků (v podobě zpřesněné citace použitých právních předpisů) a ve zbytku potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 164.772 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 20CZ5100001IK7YP80 ze dne 13.01.2020; č. j. 53426/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 164.616 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 20CZ5100001GGXDHP1 ze dne 05.02.2020; č. j. 53427/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 176.093 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN

20CZ6100001849Y8G8 ze dne 08.04.2020; č. j. 53429/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 186.052 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 20CZ6100001GL8JVE9 ze dne 12.05.2020; č. j. 53430/2020-640000-51 ze dne 23.09.2020, kterým bylo rozhodnuto o doměření cla ve výši 114.652 Kč v souvislosti s rozhodnutím v celním řízení MRN 20CZ6100001HGGJ9NM8 ze dne 03.06.2020.

2. Celní úřad na základě kontroly po propuštění zboží zjistil, že celní dluh deklarovaný a vzniklý okamžikem přijetí celního prohlášení se odchyluje od celního dluhu, který ve skutečnosti vznikl na základě právních předpisů. Celní prohlášení obsahovala v kolonce č. 31 údaj o popisu zboží ve znění „*Procesory a řídicí jednotky elektronických integrovaných obvodů, též kombinované s pamětmi, měniči, logickými obvody, zesilovači, hodinovými a časovými obvody nebo s jinými obvody-elektronický tištěný spoj sloužící k nastavení časovače rozbušky (...)*“ (obdobná variace popisu zboží je uvedena v každém z celních prohlášení), kolonce č. 33 sazební zařazení do zbožíového kódu KN 8542 31 90 00 a kolonce č. 47 údaj o procentuální výši cla 0 %. Podle příslušných právních předpisů byl žalobce povinen v okamžiku podání celního prohlášení deklarovat v kolonce č. 31 popis zboží „*Elektronické moduly pro řízení doby zpoždění elektronické rozbušky (s vlastní individuální funkcí), neobsahující žádné výbušniny ani zápalné náplně*“ (Electronics module v2.11, dále jen „*předmětné zboží*“). Podle uvedeného složení, funkce a úlohy zboží jsou el. moduly zařízení s individuální funkcí jinde v kapitole 85 nomenklatury HS neuvedené. Na základě čehož předmětné zboží v kolonce č. 33 náleží do podpoložky KN 8543 70 90 KN TARIC kódu 99 jako „*Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté, - Ostatní stroje a přístroje, - - Ostatní, - - - Ostatní*“. V kolonce č. 47 tak měl být správným údaj o procentuální výši cla 3,7 %. Na základě tohoto zjištění rozhodl celní úřad v uvedených případech o doměření rozdílu mezi částkou cla původně vyměřenou celním prohlášením a částkou cla nově stanovenou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce (po obsáhlé rekapitulaci dosavadního průběhu celních řízení, resp. právních závěrů celních orgánů) svou žalobní argumentaci soustředí na vyvrácení uvedeného právního názoru žalovaného, resp. celního úřadu. Žalobce zdůrazňuje, že zařazení zboží do nomenklatury celního sazebníku se vždy podmiňuje třemi základními zbožíznaleckými otázkami – „co to je, z čeho to je a k čemu to je.“, přičemž odpovědi na tyto otázky musí být objektivizovány prismatem zákonného výkladu KN a prosty nezákonného vlivu terminologie, popř. způsobu a důvodu užití zboží dovozcem. V návaznosti na to žalobce v žalobní argumentaci činí podrobný rozbor, na jehož základě na uvedené otázky odpovídá. Naopak argumentaci žalovaného jeho odpovědi na ně považuje za nesprávné. Žalobce má rovněž za to, že samotná argumentace žalovaného v mnoha ohledech postrádá relevanci pro specifické okolnosti nyní projednávaného případu, považuje ji za nedostatečnou, chybnou a leckdy i nepřezkoumatelnou, neboť žalovaný v ní dostačující způsobem nereaguje na relevantní námitky žalobce předestřené v odvolacím řízení. Krajský soud nepovažuje za účelné argumentaci žalobce zde zevrubně rekapitulovat, jelikož tak učiní až při samotném posouzení věci v části V. rozsudku.

III. Vyjádření žalovaného, replika žalobce a duplika žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě má za to, že žaloba není důvodná. Žalobou napadené rozhodnutí je v souladu s platnými právními předpisy, je přezkoumatelné a žalovaný v jeho odůvodnění rozhodnutí jasným a srozumitelným způsobem vysvětlil důvody pro zamítnutí žalobceva odvolání. Žalovaný v plné míře odkazuje na obsah žalovaného rozhodnutí, setrvává na své argumentaci tam vyjádřené a nesouhlasí s jednotlivými žalobními námitkami, které se nadto shodují s námitkami odvolacími. Proto také žalovaný ve svém vyjádření opakovaně odkazuje na konkrétní části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž obsáhle cituje v souvislosti s polemikou s jednotlivými žalobními námitkami. Krajský soud ani v tomto případě nepovažuje za účelné argumentaci žalovaného zde zevrubně rekapitulovat, neboť bude předestřena při samotném posouzení věci v části V. rozsudku.
6. Replika žalobce k vyjádření žalovaného, resp. duplika žalovaného pak na uvedenou polemiku argumentačně navazují, přičemž v obou případech žalobce, resp. žalovaný setrvávají na svých stanoviscích.

IV. Ústní jednání konané dne 21. 2. 2023

7. Při ústním jednání jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích a argumentaci, předestřené v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě, replice a duplice.

V. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
9. Podstatou žalobních námitek je polemika žalobce s právními závěry celního úřadu, aprobované žalovaným, ohledně správného celního zařazení předmětného zboží. Stěžejní otázkou nyní projednávané věci tudíž je, zda v tomto směru ob stojí právní závěr celního úřadu a žalovaného, že žalobcem deklarované zboží (modul s obchodním označením Electronics module v2.11) mělo být správně sazebně zařazeno do podpoložky KN 8543 70 90 KN kódu TARIC 99 jako „*Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté, - Ostatní stroje a přístroje, - - Ostatní, - - - Ostatní*“ nomenklatury 2018, 2019 a 2020 s celní sazbou pro 3. země 3,7 %, s popisem „*Elektronické moduly pro řízení doby zpoždění elektronické rozbušky (s vlastní individuální funkcí), neobsahující žádné výbušniny ani zápalné náplně (...)*“. Naopak dle názoru žalobce došlo v rámci následné kontroly po propuštění zboží k nesprávné deskripci zboží a nesprávnému zařazení zboží pod kód kombinované nomenklatury a kód TARIC. V této souvislosti žalobce sám připouští pochybení při původním celní zařazení předmětného zboží pod podpoložku KN 8542 31 90 a kódu TARIC 00 (*Procesory a řídicí jednotky elektronických integrovaných obvodů, též kombinované s pamětmi, měniči, logickými obvody, zesilovači, hodinovými a časovými obvody nebo s jinými obvody, ostatní*) s celní sazbou pro třetí země 0,0 %. Předmětné pochybení však nemohlo mít vliv na výši celního dluhu a nezpůsobilo rozdíl na cle, neboť nové a dle žalobce již správné a zákonné zařazení zboží pod kód kombinované nomenklatury podpoložka KN 8536 50 05 a kód TARIC 00 (*Elektronické vypínače a spínače, včetně tepelně jištěných elektronických vypínačů a spínačů, sestávající z tranzistoru a logického čipu (chip-on-chip technologie)*), má celní sazbu pro třetí země 0.0 %, shodně jako v případě původně zvolené podpoložky.
10. K této problematice považuje krajský soud za vhodné nejdříve učinit obecný výklad.

11. Sazební zařazení zboží je upraveno celním sazebníkem, který obsahuje mj. základní obecně závazná pravidla, již zmíněná tzv. „interpretační pravidla“. Na jejich základě je nutné postupovat při aplikaci celního sazebníku. Ten používá pro účely klasifikace zboží kombinovanou nomenklaturu (dále také jen „KN“). Ta vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále také jen „HS“) zakotveného Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále „úmluva o HS“) a Protokolem o její změně (publikována pod č. 160/1988 Sb. a v Úředním věstníku ES pod č. L 198, 20/07/1987). Harmonizovaný systém rozděluje zboží do 21 tříd a 97 kapitol. Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Harmonizovaný systém obsahuje rovněž poznámky ke třídám nebo kapitolám, které mají stejnou závaznost jako čísla a položky. Tyto poznámky obsahují rovněž výjimky a anomálie, které jsou ve třídách a kapitolách obsaženy.
12. Celní sazebník doplňuje šestimístné kódy HS o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Podle čl. 1 odst. 1 celního sazebníku se zavádí nomenklatura zboží (KN). Podle čl. 2 celního sazebníku Komise zavádí integrovaný sazebník Evropských společenství (Taric), který splňuje požadavky společného celního sazebníku. Podle čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka KN osmimístný číselný kód, kdy prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům a položkám nomenklatury HS, sedmé a osmé místo určuje podpoložky KN. Z toho vyplývá, že KN je podrobnějším členěním nomenklatury Harmonizovaného systému. Ještě podrobnější členění zavádí kódy Taric. Podle čl. 3 odst. 2 celního sazebníku jsou podpoložky Taric určeny 9. a 10. místem, tvořícím spolu s KN číselné kódy Taric, neexistuje-li žádné další třídění Společenství, označí se 9. a 10. místo číslicemi „00“.
13. Podle čl. 5 celního sazebníku používají Komise a členské státy Taric při uplatňování opatření Společenství týkajících se dovozu do Společenství a vývozu z něj. Kódy Taric a doplňkové kódy se použijí na veškerý dovoz a případně veškerý vývoz zboží zahrnutého v odpovídajících podpoložkách. Podle čl. 6 celního sazebníku Komise zajišťuje zavedení, aktualizaci, správu a zveřejnění Taric a využívá přitom podle možností prostředků automatického zpracování dat. Komise přijímá opatření nezbytná k integrování jednotlivých opatření do Taric, zavedení kódů Taric a doplňkových kódů, aktualizaci Taric a okamžitému zveřejnění změn Taric v elektronickém formátu.
14. Sdělením o Taric (Integrovaný celní sazebník Evropských společenství) zveřejněným v Úředním věstníku Evropské unie C 258/18 ze dne 20. 10. 2004, oznámila Komise své rozhodnutí nepokračovat v každoročním zveřejňování Taric v Úředním věstníku Evropské unie. Naposledy byl Taric zveřejněn v Úředním věstníku Evropské unie C 103 ze dne 30. 4. 2003. Od té doby (tzn. i v okamžiku podání a projednání JSD) je Taric k dispozici v elektronické podobě a spravuje jej Komise, která zveřejňuje každodenně aktualizovanou verzi na oficiální internetové stránce Taric (http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp).
15. Konkrétní kódy Taric k podpoložkám KN a doplňkové kódy Taric jsou tedy ve smyslu čl. 6 celního sazebníku a sdělení o Taricu stanoveny v příslušných právních předpisech a v Integrovaném celním sazebníku Evropských společenství (Taric), který je k dispozici v elektronické podobě v každodenně aktualizované verzi na oficiální internetové stránce Taricu, spravované Komisí.
16. Podle čl. 12 celního sazebníku Komise přijme každoročně nařízením úplnou verzi kombinované nomenklatury, jakož i odpovídající všeobecné a smluvní celní sazby společného celního sazebníku vyplývající z opatření přijatých Radou nebo Komisí. Toto

nařízení se vyhlásí v Úředním věstníku Evropských společenství nejpozději dne 31. října a použije se ode dne 1. ledna následujícího roku. Pro projednávaný případ bylo rozhodným zněním KN prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1101/2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění.

17. Při zařazování zboží do KN nebo jiné celní nomenklatury je nezbytné odpovědět na základní zbožiznalecké otázky: „co je to (název a popis výrobku nebo zboží), z čeho je to (materiál a složení) a k čemu je to (způsob použití nebo užití výrobku či zboží).“ Jen tak mohou být nalezeny objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, které jsou rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Tato kritéria zohledňuje i SDEU v mnohých rozsudcích, např. C-411/07 ze dne 2. 10. 2008 ve věci *X BV*, bod 20; C-370/08 ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O GmbH*, bod 29; C-382/09 ze dne 7. 10. 2010 ve věci *Stils Met SIA*, bod 29; C-12/10 ze dne 22. 12. 2010 ve věci *Lecson Elektromobile GmbH*, bod 16. V této souvislosti je třeba odkázat i na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272. Nejvyšší správní soud zde nejprve vymezil určitý návod, jak mají celní orgány postupovat při celním zařazení: „*Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury.*“ V návaznosti na to pak zdůraznil, že „*je na správních orgánech, aby za situace, kdy přistoupí ke změně sazebního zařazení zboží a následnému uvalení antidumpingového cla [čl. 220 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství a § 264 zákona č. 13/1993 Sb., Celního zákona], vyloučily či minimalizovaly pochybnosti o skutkových a právních důvodech zásahu do právní sféry stěžovatele. Nevyšla-li v řízení najevo žádná jiná skutková zjištění, která by nejasnost odstranila, je na správních orgánech, a v řízení o správní žalobě i na správním soudu, aby v pochybnostech vycházely z toho, co je pro stěžovatele příznivější.*“
18. V nyní projednávaných případech žalobce ovšem dle názoru krajského soudu žalovaný (a předtím i celní úřad) dospěl k nesprávnému závěru, že bez jakýchkoliv pochybností prokázané, že předmětné zboží mělo být sazebně zařazeno do kódu KN 8543 70 90 99. Z průběhu celého řízení, včetně řízení o podané žalobě, se naopak krajskému soudu jeví, že o sazebním zařazení předmětného zboží přetrvávají zcela relevantní pochybnosti, ostatně tuto skutečnost připouští i sám žalovaný v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí (viz např. str. 10 – „*složení a účel předmětného zboží zcela evidentně rozdílný výklad jeho sazebního zařazení umožňují, když deklarované sazební zařazení zboží v celním prohlášení v okamžiku jeho propuštění do navrhovaného celního režimu bylo do položky HS 8542 31, CÚ se přiklání k sazebnímu zařazení předmětného zboží do položky HS 8543 70 a odvolatel nově k číslu HS 8536. Je tedy zjevné, že předmětné zboží je možné na základě tří na sobě nezávislých subjektů (sazební zařazení v celním prohlášení patrně provedl zástupce odvolatele) sazebně zařadit do téhož počtu zbožíových kódů*“). Přestože krajský soud uznává, že se v dané věci jedná o hraniční případ, přičemž žalobce i žalovaný v průběhu řízení předestřeli smysluplné a relevantní argumenty obhajující jejich vlastní stanovisko, je třeba dát přednost v rámci principu *in dubio pro mitius* právě náhledu, který je pro daný subjekt (zde

žalobce) příznivější. Tomuto požadavku nicméně žalovaný, ani celní úřad neodstáli. Krajský soud se tak přiklání k závěru žalobce, že správným popisem předmětného zboží je: elektronický modul – elektronické zařízení určené pro spínání elektrického obvodu iniciátoru elektronické rozbušky s přednastavenou časovou prodlevou/zpožděním její iniciace (neobsahující žádné výbušniny ani zápalné náplně) odpovídající znění podpoložky KN 8536 50 05 a kódu TARIC 00.

19. Jak již bylo výše rekapitulováno, celní úřad i žalovaný dospěli k závěru, že předmětné zboží náleží do podpoložky KN 8543 70 90 KN TARIC kódu 99 jako „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté, - Ostatní stroje a přístroje, - - Ostatní, - - - Ostatní“ nomenklatury 2018, 2019 a 2020 s celní sazbou pro třetí země 3,7 %, s popisem zboží jako „Elektronické moduly pro řízení doby zpoždění elektronické rozbušky (s vlastní individuální funkcí), neobsahující žádné výbušniny ani zápalné náplně“. Pokud jde o funkci předmětného zboží, správní orgány konstatovaly, že v případě el. modulů se jedná o zařízení, které plní jednorázovou úlohu a specifickou funkci, kterou je zpoždění iniciace iniciátoru rozbušky. Pod uvedenou funkci spadají všechny jednotlivé procesy, které jsou el. modulem prováděny, a to řízení doby zpoždění, uvolnění el. energie z kondenzátoru i kontrola (rekognoskace vad). V rámci těchto funkcí dochází rovněž k řadě propojovacích operací, které jsou prováděny spínacími tranzistory integrovaného obvodu. „Ustanovení poznámky 3 ke třídě XVI nomenklatury HS, které uvádí, že zařízení, které je konstruováno k vykonávání více funkcí je třeba zařazovat jako zařízení vykonávající hlavní funkci charakterizující celek, bylo u předmětného zboží užito z důvodu vyloučení zařazení zboží např. do kapitoly 90 nomenklatury HS, kam rovněž náleží tzv. kontrolní přístroje, tedy přestože jsou el. moduly kontrolní úkony prováděny, nelze tuto funkci považovat za hlavní funkci tohoto zboží a nelze jej proto zařadit jako kontrolní přístroje kapitoly 90 nomenklatury HS.“ Naopak do čísla 8536 lze dle celního úřadu „zařadit jen el. zařízení, které je jednoznačně určeno ke spínání nebo rozpínání elektrických obvodů, jak jsou např. el. spínače ke spuštění motoru, stroje, osvětlení apod. V případě podpoložky 8536 50 05 KN, že se jedná o el. spínače, které se sestávají z logického čipu a tranzistoru (chip-on-chip technologie), na základě výše uvedeného popisu by se mělo jednat o speciální typ el. spínače s logickým čipem a tranzistorem, kde takový el. spínač plní jednoznačně identifikovatelnou spínací úlohu. Konstrukčně by takový el. spínač mohl být vybaven log. čipem s např. výkonovým spínacím tranzistorem. Integrované obvody se mohou vyskytovat jak ve výrobcích čísla 8536 nomenklatury HS, tak ve výrobcích čísla 8543 nomenklatury HS, ale také např. v řadě částí a součástí různých strojů, přístrojů a zařízení. Skutečnost, že zboží obsahuje integrovaný obvod samo o sobě není rozhodujícím kritériem pro zařazení zboží do nomenklatury celního sazebníku. Integrovaný obvod ASIC obecně obsahuje až milióny hradel (tranzistorů), programovatelné obvody obsahují základní programovatelné propojovací prvky spínací tranzistory.“ Žalovaný pak k odvolacím námitkám žalobce k tomu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dodal, že podle ustálené judikatury za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží třeba hledat obecně v jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech.
20. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že podmínkou pro sazební zařazení zboží do čísla HS 8536, které zní: „Elektrická zařízení k vypínání, spínání nebo k ochraně elektrických obvodů, nebo k jejich zapojování, spojování a připojování (například vypínače, spínače, relé, pojistky, omezovače proudu, zástrčky, zásuvky, objímky žárovek a jiné konektory, rozvodné skříně), pro napětí nepřesahující 1 000 V; konektory pro optická vlákna, pro svazky optických vláken nebo pro kabely z optických vláken“, je nejprve skutečnost, že hodnocené zboží je určeno k vypínání, spínání nebo k ochraně elektrických obvodů, nebo k jejich zapojování, spojování

a připojování. Pokud je tato podmínka splněna, nesmí toto zboží přesáhnout napětí 1.000 V. Stejně tak krajský soud souhlasí s tím, že sazební zařazení se bude zakládat na správném zodpovězení všech zbožíznaleckých otázek, tudíž musí být zohledněna definice zboží („Co to je?“); jeho složení („Z čeho to je?“) a také účel jeho použití („K čemu to je?“).

21. Pokud jde o zodpovězení první otázky, týkající se definice zboží zařaditelného do čísla HS 8536, žalovaný se dle krajského soud až příliš striktně drží v závorce uvedeného výčtu zboží, který je však pouze demonstrativním (ilustrativním) seznamem zboží. Žalovaný nicméně dospívá k závěru, že uvedený výčet *„je homogenní, když obsahuje toliko příslušenství elektrotechniky, které je prosto rozsáhlejších konstrukčních řešení“*, s čím se krajský soud nemůže ztotožnit, neboť se jedná o závěr, který z něho rozhodně dovodit nelze, nadto se jedná o příliš zjednodušující pohled, stanovující podmínku „konstrukční jednoduchosti“, aniž by to bylo lze jakkoliv i z uvedeného výčtu zboží dovodit. Stežlí lze totiž takto zobecnit, jaké konstrukční řešení musí ony různé spínače, omezovače proudu, relé atp. mít. Ze stejného důvodu krajský soud nemůže přisvědčit ani závěru žalovaného při identifikaci charakteristik zboží, které je možné do čísla HS 8536 zařadit, že ve výčtu uvedené *„zboží slouží pouze ke splnění jediné unikátní úlohy, k vodivému spojení nebo rozpojení částí elektrického obvodu, regulace jeho příkonu nebo se jedná o příslušenství s těmito funkcemi související. Zboží zařazené do čísla HS 8536 tedy bude příslušenstvím v oboru elektrotechniky.“*, neboť ani tyto zužující podmínky z něho takto jednoznačně dovodit nelze. V návaznosti na takto, dle krajského soudu nicméně nesprávně, vymezenou definici a charakteristiku zboží, které jsou zařaditelné do čísla HS 8536, pak logicky žalovaný musel dospět k závěru, že předmětné zboží, které představuje elektronický modul, konstrukčně řešený tak, aby mohl být vložen do těla elektronické rozbušky, kde se elektricky vodivě připojuje přes terminál pin k iniciátoru elektronické rozbušky a přes konektorový terminál k přívodnímu vedení, do uvedeného výčtu zboží nepatří, neboť se mu vymyká.
22. Krajský soud má proto v návaznosti na to rovněž pochybnosti ohledně nejednoznačně formulovaných závěrů žalovaného při zodpovězení otázek „co to je“ a „z čeho to je“, které mají bránit zařazení předmětného zboží do čísla HS 8536. Žalovaný vychází z toho, že konstrukční řešení předmětného zboží je *„značně sofistikované [napájecí obvod, spínacího výkonového tranzistor LDMOS, logická část, včetně její paměti ROM a RAM, čip keramického kondenzátoru (0,1 UF/35V), 3 kusy elektrolytických kondenzátorů (2 x 100 BF/20V, 1 x 4,7 HF/35V), prvek ochrany proti elektrostatickému náboji (2 kusy diod 43V pro potlačení napětí z přechodových jevů), rezistor ochrany proti elektrostatickému náboji (249 Q) a zenerové diody (8,2V)]“*, což vypovídá o tom, že jeho univerzální použití v elektrotechnice za účelem spínání se nejeví jako pravděpodobné. Naopak je zřejmé, že bylo sestaveno za účelem splnění konkrétní úlohy, kterou je schopno zajistit pouze díky jeho jedinečným vlastnostem a složení.“ V rámci posouzení otázky „z čeho to je?“ pak žalovaný předmětné zboží hodnotí jako *„přístroj“*, což dle jeho názoru dokládá *„přítomnost poměrně značného množství na sobě závislých komponentů. Paměť, uložště, spínač a elektrostatické kondenzátory vypovídají o tom, že na základě údaje uvedeného v paměti je schopno samostatně spustit předvídanou operaci.“* Pojem „přístroj“ pak žalovaný charakterizuje jako *„složitější technické zařízení sloužící k provádění některých prací; jednodušší stroj“*. Znění položky HS 8536 se sazebním zařazením přístroje však dle názoru žalovaného *„vůbec nepočítá.“*
23. Krajský soud má předně za to, že žalovaný tento svůj závěr zatížil jistou mírou vnitřní rozpornosti, jelikož vychází z toho, že do položky HS 8536 nelze řadit přístroje, coby složitější technická zařízení, ačkoliv samotný text uvedené nomenklatury výslovně o elektrickém zařízení hovoří. Především se pak i do tohoto závěru promítá ona žalovaným

chybně dovozovaná premisa, že do položky HS 8536 jsou zařaditelná pouze jednoduchá elektrická zařízení, nikoliv přístroj, bez ohledu na skutečnost, že každé zboží uvedené v uvedeném demonstrativním výčtu může podléhat technologickému vývoji, díky němuž bude docházet buď ke zdokonalování jeho funkcí, anebo k rozšíření jeho stávajících funkcí (např. vypínače s časovými spínači či jiné funkce, odpovídající aktuálně modernímu technologickému pojetí „chytré domácnosti“).

24. Za klíčovou otázku pro určení sazebního zařazení předmětného zboží se pak krajskému soudu jeví především posouzení otázky účelu a funkce jeho použití, tj. otázky „k čemu to je?“. Žalobce účel předmětného zboží setrvale velmi podrobně vymezuje jako elektronický modul určený pro spínání elektrického obvodu iniciátoru elektronické rozbušky (el. pilule) s přednastavenou časovou prodlevou sepnutí/zpožděním její iniciace. Je skutečně nepochybné, jak uvádí i žalovaný, že předmětné zboží je složeno z více součástí, které jsou nedělitelné a plní funkci předmětného zboží pouze jako celek. Nicméně za hlavní funkci tohoto zboží, jakožto „programovatelného modulu“, nelze dle názoru krajského soudu považovat „jednorázová úloha nastavení časování“, příp. „zpoždění elektronické rozbušky“. Krajský soud přisvědčuje názoru žalobce, že hlavní a klíčovou funkcí elektronického modulu je elektronické sepnutí elektrického obvodu odporového můstku datovým spínacím signálem. Sepnutí elektrického odporového můstku, tj. připojení požadovaného zdroje elektrické energie k jeho obvodu se děje s předvolenou časovou prodlevou. Elektronický modul – elektronický spínač je ovládán (spínán) datovým spínacím signálem, který je generován a odesílán do modulu speciálním zařízením, tzv. „Roznětnicí“; ta je k elektronickému modulu připojena přívodním vedením. Tímto vedením je také od „Roznětnice“ přiveden do elektronického modulu zdroj jeho elektrického napájení. Díky těmto vlastnostem představuje elektronická rozbuška technologickou evoluci elektrické rozbušky spočívající v přenesení samotného spínače obvodu elektrického odporového můstku iniciátoru rozbušky z „Roznětnice“ až do samotného těla rozbušky a v odlišném způsobu realizace a volby délky časového prodlení mezi spínacím/ odpalovacím povelům a iniciací primární, potažmo sekundární náplně elektrické rozbušky. Stejně tak neobstojí hodnocení žalovaného poukazující na „jednorázovost“ úlohy předmětného zboží/elektronického modulu, neboť použití elektronického modulu (spínače) v elektronické rozbušce, který je zpravidla (nikoliv však vždy, neboť k sepnutí nemusí dojít z důvodu rekognoskace vady) následně explozí náplně rozbušky zničen, nevypovídá nic o tom, že by toto zboží nebylo určeno ke spínání elektrického obvodu a že by nemohlo být použito i v jiných případech. Předmětné zboží jako takové je bezpochyby schopno spínat elektrický obvod opakovaně. Krajský soud tak přisvědčuje názoru žalobce, že jednorázová úloha elektronické rozbušky nedeterminuje jednorázovost předmětného zboží/elektronického modulu. Skutečnost, že předmětné zboží se používá k individuálnímu (specifickému) účelu jej samo o sobě nedeterminuje jako zboží (zařízení či přístroj) s individuální funkcí.
25. Krajský soud pak za zcela relevantní považuje žalobcem použitý příměr s časovým relé, který představuje jeho úplné funkční ztotožnění s předmětným zbožím jako celku, tj. jeho hlavní funkcí – spínáním a jeho doplňkovou (vedlejší) funkcí – časováním, resp. nastavení časování, tj. bez sepnutí/připojení elektrického obvodu odporového můstku iniciátoru rozbušky ke zdroji elektrického napětí není odpalu. Hlavní a klíčovou funkcí předmětného zboží je tak i dle krajského soudu sepnutí elektrického obvodu odporového můstku iniciátoru (pilule) elektronické rozbušky, bez které by rozbuška nemohla být vůbec odpálena v jakémkoliv čase; výše popsané „časování“ je pak jeho vedlejší funkcí. Žalobce pak správně poukazuje i na všeobecná pravidla stanovená pro výklad

kombinované nomenklatury, zejména pak na pravidlo č. 3: „Zboží, které lze... zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel se zařazuje... pod „číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis...“), na znění poznámky 3 a 5 ke třídě XVI.: „*Není-li stanoveno jinak, kombinované zařízení sestávající ze dvou nebo více zařízení sestavených společně do formy celku a jiné zařízení konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, se zařazují, jako kdyby sestávaly pouze z té části, která vykonává hlavní funkci...*“).

26. Z výše uvedeného krajský soud (ve shodě s žalobcem) dovozuje, že předmětné zboží určené ke spínání elektrického obvodu (s časovou prodlevou/zpožděním) není zbožím s vlastní individuální funkcí jinde v kapitole 85 KN neuvedené ani nezahrnuté, ale je zbožím s funkcí spínání elektrického obvodu, coby funkcí explicitně zmíněnou ve znění čísla 8536 KN a znění podpoložky 8536 50 05, a tedy zbožím sazebně zařaditelným do položky HS 8536.

VI. Závěr a náklady řízení

27. Krajský soud s ohledem na výše uvedené závěry shledal žalobu důvodnou, a proto napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně mu věc vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
28. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
29. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé, účast na jednání soudu) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3 \times 100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu; naopak žalobcem požadovaný úkon v podobě další porady s klientem krajský soud neuznal jako účelně vynaložený, rovněž neshledal důvody pro zvýšení mimosmluvní odměny za sepsání žaloby ve smyslu § 12 odst. 1 advokátního tarifu, jelikož věc nedosahovala mimořádné obtížnosti a časové náročnosti úkonů právní služby], tedy celkem 13 600 Kč. Krajský soud dále přiznal náhradu cestovních výdajů ve výši 2 370 Kč (po korunovém zaokrouhlení). Při jejich výpočtu vycházel z následujících vstupních údajů: vůz Ford Focus, RZ X; vzdálenost Frýdek-Místek - Brno - Frýdek-Místek = 334 km; spotřeba byla určena dle údajů v technickém průkazu o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropské unie podle § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve výši 4,6 l/100 km; sazba základní náhrady za 1 km činí 5,20 Kč [§ 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce; § 1 písm. b) vyhlášky č. 467/2022 Sb.]; cena za litr automobilového benzínu 95 oktanů podle vyhlášky č. 467/2022 Sb. činí 41,20 Kč. Krajský soud přiznal právnímu zástupci žalobce také náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 800 Kč (8 započatých půlhodin za cestu na jednání soudu z Frýdku-Místku do Brna a zpět). Celkové náklady za zastoupení tak činí částku ve výši 16 770 Kč. Protože zástupce

žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 522 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 9 000 Kč.

30. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 29 292 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. února 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu