



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Austin Detonator s. r. o.**, se sídlem Jasenice 712, Vsetín, zast. JUDr. Radimem Kubickou, MBA, advokátem, se sídlem O. Lysohorského 702, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, 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, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2021-107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8.954 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Radima Kubici, MBA, advokáta.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného. Těmi žalovaný potvrdil několik rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) v rozsahu, ve kterém doměřil žalobkyni clo. Ve všech případech dospěly správní orgány

k závěru, že žalobkyně deklarovala v letech 2018, 2019 a 2020 celní dluh v nesprávné výši, neboť v celním prohlášení nesprávně klasifikovala dovezené zboží.

[2] Předmětem sporu je, zda se zboží – elektronický modul, jež má být důležitou součástí elektronické rozbušky, řadí do podpoložky kombinované nomenklatury (KN) 8536 50 05 (v tomto případě by byla sazba cla nulová), či do podpoložky 8543 70 90 (v tomto případě by byla sazba cla 3,7 %). Kombinovaná nomenklatura je obsažena v příloze č. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění platném pro roky 2018, 2019 a 2020 (dále jen „nařízení“).

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobě vyhověl. Uvedl, že při zařazování zboží do kombinované nomenklatury je třeba odpovědět na tři zbožíznalecké 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*).“ Dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272, ze kterého plyne, že v případě pochybností o skutkových a právních důvodech je třeba vycházet z toho, co je pro subjekt příznivější. Krajský soud dospěl k závěru, že správním orgánům se bez jakýchkoliv pochybností nepodařilo prokázat, že zboží má být zařazeno do podpoložky 8543 70 90. Jedná se o hraniční případ, přičemž jak žalobkyně, tak žalovaný předestřeli přesvědčivé argumenty. Proto měl žalovaný dát v rámci principu *in dubio mitius* přednost pro žalobkyni příznivějšímu řešení, což neučinil.

[4] Krajský soud se neztotožnil s výkladem žalovaného, že z demonstrativního výčtu zboží uvedeného u čísla 8536 je možné vyvodit závěr, že zboží zařazené do tohoto čísla musí vykazovat konstrukční jednoduchost. Tento výklad považoval za příliš zjednodušující. Stejně tak nesouhlasil s tím, že zboží podřaditelné pod toto nomenklaturní číslo je pouze příslušenstvím v oboru elektrotechniky, neboť má sloužit ke splnění jediné unikátní úlohy, a sice k vodivému spojení nebo rozpojení částí elektrického obvodu či regulaci jeho příkonu, nebo se jedná o příslušenství s těmito funkcemi související. Takový závěr není možné jednoznačně dovodit. Žalovaný tedy nesprávně vychází z toho, že elektronický modul nelze podřadit pod číslo 8536, neboť jeho technické řešení je příliš sofistikované.

[5] Při posuzování otázky „z čeho to je“ hodnotil žalovaný elektronický modul jako přístroj, který definuje jako složitější technické zařízení, přičemž nomenklaturní číslo 8536 se zařazením přístrojů vůbec nepočítá. Tento závěr je ovšem vnitřně rozporný, neboť samotný text nomenklatury o elektrickém zařízení hovoří. Navíc žalovaný vychází z již vyvrácené premisy, že pod položky nomenklaturního čísla 8536 je možné zařadit pouze jednoduchá elektrická zařízení. Kromě toho ani nezohledňuje, že zboží uvedené v demonstrativním výčtu může podléhat technologickému vývoji (např. vypínače s časovými spínači či technologická řešení tzv. chytrých domácností).

[6] Co se týká odpovědi na otázku „z čeho je to“, má krajský soud za to, že nelze považovat za hlavní funkci elektronického modulu jednorázovou úlohu nastavení časování, jak dovozuje žalovaný. Jeho hlavní funkcí je totiž elektronické sepnutí elektrického obvodu.

pokračování

Na tom nic nemění skutečnost, že k tomuto sepnutí dochází se zvolenou časovou prodlevou. Neobstojí ani závěr žalovaného, že modul lze použít jednorázově, neboť exploze rozbušky zpravidla modul zničí. Modul je totiž nepochybně způsobilý spínat elektrický obvod opakovaně. Jinými slovy, jednorázovost elektrické rozbušky nedeterminuje jednorázovost modulu jako takového. Ani skutečnost, že se modul používá k individuálnímu (specifickému) účelu, nezpůsobí, že ho lze považovat sám o sobě za zboží s individuální funkcí. V tomto smyslu lze ostatně ztotožnit modul s časovým relé, jehož hlavní funkcí je sepnutí elektrického obvodu a teprve jeho vedlejší funkcí je časování. Tento výklad odpovídá navíc pravidlu č. 3 stanovenému pro výklad kombinované nomenklatury.

[7] Z těchto důvodů se krajský soud ztotožnil s žalobkyní, že elektronický modul je třeba zařadit do podpoložky KN 8536 50 05.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel předně rozporuje závěr krajského soudu, že zboží je třeba zařadit do podpoložky 8536 50 05. Co se týká odpovědi na otázku „co to je“, trvá stěžovatel na svém výkladu, že demonstrativní výčet slouží jako interpretační pomůcka. Je nutné proto dospět k závěru, že pod číslo harmonizovaného systému (HS) 8536 lze podřadit toliko příslušenství elektrotechniky, které neobsahuje rozsáhlejší konstrukční řešení. To odpovídá skutečnosti, že číslo HS 8536 hovoří pouze o *zařízení*, které z podstaty věci musí být prosto rozsáhlejších konstrukčních řešení. Tento závěr nevylučuje jejich zdokonalení v důsledku technologického pokroku, ale stále je nutné, aby si zařízení uchovalo objektivní charakteristiky, které obsahuje zboží z výčtu. Z jazykového výkladu čísla 8536 vyplývá, že spínání musí být prováděno opakovaně, neboť jím dochází k realizaci primární funkce zboží. Modul je ovšem konstruován tak, aby uvolnil energii pouze jediným sepnutím. Proto se nelze ztotožnit se závěry krajského soudu, že sepnutí probíhá opakovaně.

[10] Rovněž ohledně odpovědi na otázku „z čeho to je“ setrvává stěžovatel na závěru, že zboží je nutné pro svoji sofistikovanost hodnotit jako přístroj, nikoli zařízení. Oba pojmy mají rozdílný obsah, přičemž přístroje pod číslo 8536 nespádají. Proto neobstojí ani výtku krajského soudu, že měl stěžovatel zohlednit, že položky čísla HS 8536 zahrnují také elektrické zařízení. Ostatně, krajský soud se obsahem těchto pojmů vůbec nezabýval.

[11] Co se týká odpovědi na otázku „k čemu to je“, rozporuje stěžovatel závěr krajského soudu, že hlavním účelem zboží je spínání elektrického obvodu. Krajský soud totiž nesprávně vychází z funkce zboží, nikoli z jeho účelu (viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 Afs 27/2012-37). Zboží je z pohledu jak spotřebitele, tak výrobce dodáváno na trh právě kvůli jeho jednorázové funkci (časovému odpalu rozbušky), nikoli kvůli opakovanému spínání elektrických obvodů. Pro svoji jedinečnou funkci není modul ani

substitutem k zařízením určeným ke spínání elektrických obvodů. Sepnutí tedy pouze umožňuje výkon primární funkce modulu, pro kterou je poptáván spotřebitelem. Krajský soud účel modulu vůbec nezohlednil.

[12] Pokud měly být aplikovány poznámky č. 3 a 5 ke třídě XVI nařízení, tak jen tím způsobem, že modul plní vlastní individuální funkci (časování odpalu rozbušky), a proto je nutné ho sazebně zařadit do podpoložky 8543 70 90.

[13] Stěžovatel má navíc za to, že rozsudek krajského soudu trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť nebyl prostor k použití zásady *in dubio mitius*. V této věci proti sobě totiž nestojí dva rovnocenné výklady (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 11. 2019, sp. zn. IV. ÚS 3602/17). Krajský soud v této souvislosti poukázal na to, že právě stěžovatel vyjádřil určité pochybnosti o správnosti zařazení zboží. S tím ovšem nelze souhlasit. Stěžovatel jen k námitce žalobkyně uvedl, že v důsledku sofistikovanosti zařízení může existovat více právních názorů na sazební zařazení zboží. Z toho ovšem nelze učinit závěr, že všechny právní názory jsou relevantní. Krajský soud navíc v situaci, kdy dospěl k závěru o střetu norem, ani nepřistoupil k dalším interpretačním pravidlům, jak vyžaduje rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272. Zásadu *in dubio mitius* proto uplatnil předčasně. Nepřezkoumatelný je rovněž přírůbek k časovému relé, neboť krajský soud se vůbec nezabýval jeho sazebním zařazením, a není proto jasné, k čemu tento přírůbek vede. Krajský soud dále aplikoval všeobecné pravidlo pro výklad kombinované nomenklatury č. 3a). To je založeno na porovnání dvou zbožíových kódů, což ovšem krajský soud neučinil. Navíc aplikací tohoto pravidla dojde k určení správného sazebního zařazení, a proto není pojmově možné zároveň užít zásadu *in dubio mitius*. Z rozsudku proto není vůbec zřejmé, zda krajský soud dospěl ke svým závěrům za užití výkladového pravidla či zásady *in dubio mitius*.

[14] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla, aby byla kasační stížnost zamítnuta. Stejně jako krajský soud odmítá stěžovatelův výklad čísla 8536 v tom smyslu, že se má jednat o příslušenství elektrotechniky, které nezahrnuje výraznější konstrukční řešení. Obdobně odmítá výklad, že spínání musí být prováděno opakovaně, neboť nemá žádnou oporu ve znění čísla 8536. Nadto modul je schopen spínat elektrický obvod opakovaně. Dále žalobkyně uvádí, že složitost konstrukčního řešení není definičním prvkem přístroje ani zařízení. Elektrické zařízení je naproti tomu třeba vnímat jako obecnější pojem než elektrický přístroj, nicméně v širším smyslu mohou být i synonymy, což ostatně plyne i z vysvětlivek k číslu 8536, kde se taktéž hovoří o přístrojích. Stěžovatel navíc nezohledňuje znění jiných jazykových verzí. Anglická verze nařízení vůbec jazykově v čísle KN 8536 a KN 8543 nerozlišuje mezi zařízením a přístrojem, v obou případech je použit pojem *apparatus*. Ohledně otázky „z čeho to je“ žalobkyně podotýká, že konstrukční komplikovanost není definičním znakem zboží spadajícího pod číslo 8536 ani rozlišujícím znakem mezi pojmy přístroj a zařízení. Zboží je vyrobeno ze součástek, které vykonávají sepnutí elektrického obvodu iniciátoru elektronické rozbušky s přednastavenou časovou prodlevou sepnutí. Stěžovatel trvá na tom, že je třeba hodnotit zboží podle jeho účelu, pokud jej definuje. Odkaz na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 5. 2016, C-198/15, je ovšem nepřiléhavý. Soudní dvůr totiž posuzoval, zda skútry mohou spadat pod číslo 8713 coby

pokračování

vozidla určená pro invalidy, pokud ho objektivně mohou užít i lidé bez zdravotního postižení. Nicméně znění čísla KN 8713 již samo o sobě obsahuje podmínku účelu vozidla. Z čísla 8536 ovšem žádnou podmínku účelu dovodit nelze. Není proto rozhodné, jakému účelu spínač slouží. Spínač je zkrátka vždy spínačem. To znamená, že stěžovatel zaměňuje pojmy vlastní individuální funkce zboží a individuální účel použití zboží. Pojmovým znakem čísla 8543 je funkce zboží, nikoli jeho účel. Funkce spínače je spínat (byť v tomto případě s časovou prodlevou), obdobně jako v případě časového relé, které je stále relé. Pokud stěžovatel tvrdí, že zařízení není substitutem k zařízení určenému ke spínání obvodů, tak má pravdu, ovšem je tomu tak právě z důvodu, že zboží je samo o sobě zařízením určeným ke spínání elektrických obvodů. Nelze se ani ztotožnit se závěrem, že zboží plní pouze jednorázovou funkci (časový odpal rozbušky). To, že bude po odpalu rozbušky zboží zničeno, neznamená, že by nebylo možné nastavit opakovaně hodnotu časové prodlevy sepnutí elektrického obvodu.

[15] Žalobkyně se dále vyjadřuje i ke stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Krajský soud zcela v souladu s judikaturou vytkl stěžovateli, že ačkoliv měl zřejmě pochybnosti o celním zařazení, nepostupoval mírněji. Následně se ovšem ztotožnil s právním posouzením učiněným rovněž žalobkyní, byť právní závěr učinil až v druhé části odůvodnění rozsudku. Za zásadní přitom považoval skutečnost, že v rámci otázky „*k čemu to je*“ je třeba hodnotit funkci zboží (viz bod 24). Odůvodnění rozsudku krajského soudu je tedy logicky vystavěno a stěžovatel jeho závěry dezinterpretuje.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná osoba splňující podmínky § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádří k námitce stěžovatele, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[19] Rozsudek krajského soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, pokud „*není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou*“ (rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, bod 65). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů ovšem musí být vykládána ve svém skutečném smyslu,

tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí z důvodu, že nelze zjistit jeho obsah či důvody (vit rozsudek NSS ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 84/2018-46, bod 13).

[20] Nejvyšší správní soud se shoduje s žalobkyní, že rozsudek krajského soudu je třeba vnímat v bodech 16, 17 a 18 jako určitou výtku stěžovateli, že v řízení nevyužil zásadu *in dubio mitius*, ačkoliv krajský soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel měl pochybnosti o správnosti sazebního zařazení zboží. Přesto se následně krajský soud od bodu 19 svého rozsudku zabýval vlastním posouzením otázky, do kterého čísla a podpoložky kombinované nomenklatury zboží zařadit. Dospěl k závěru, že je třeba zboží podřadit pod číslo 8536, a to především z důvodu jeho funkce (spínání elektrického obvodu), což krajský soud přehledně shrnuje v bodě 26.

[21] Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud nevysvětlil, proč vedle sebe staví dva různé argumenty, jež se svojí podstatou vylučují, ovšem oba shodně ústí v závěr, že zboží má být zařazeno do podpoložky 8536 50 05. Krajský soud totiž na jedné straně přesvědčivě hájí, proč má být zboží vzhledem k pravidlům sazebního zařazování posouzeno jako náležející do podpoložky 8536 50 05. Současně tím vyvrací správnost sazebního zařazení, pro které se v napadených rozhodnutích vyslovil stěžovatel. Krajský soud tedy dospívá k závěru, že existuje jediné možné sazební zařazení dovezeného zboží. Tím sám popírá, že by existovaly dvě srovnatelné výkladové varianty ohledně subsumpce zboží pod konkrétní podpoložku kombinované nomenklatury. Judikatura přitom konstantně vychází z předpokladu, že výkladovou metodu *in dubio mitius* lze použít pouze v případě, kdy existují alespoň dva výklady právní normy, které jsou obhajitelné veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami (viz rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 4 Afs 315/2020-43, bod 37, ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 384/2020-32, bod 21, a ze dne 27. 9. 2023, č. j. 3 Afs 85/2022-53, bod 40). To ostatně vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272, z něž krajský soud vycházel.

[22] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nýbrž nesprávný v té části, v níž dovozuje, že zařazení zboží do podpoložky KN 8536 50 05 mělo být provedeno na základě výkladové metody *in dubio mitius*, neboť ve skutečnosti vyplývá podle krajského soudu tato klasifikace zboží z výkladových metod, na nichž je postavena kombinovaná nomenklatura (k tomu viz dále). Krajský soud ve svém rozsudku mechanicky převzal část odůvodnění rozsudku NSS č. j. 2 Afs 251/2015-272, aniž by zohlednil specifické okolnosti dané věci. V ní se totiž jednalo o případ, kdy v rámci následné kontroly zboží po jeho propuštění nebylo možné fyzicky ověřit jeho podobu a vlastnosti, neboť již neexistovalo. Popis zboží na faktuře pak nebyl jednoznačný. Apel Nejvyššího správního soudu, aby správní orgány v pochybnostech vycházely ze stavu, který je pro celního dlužníka příznivější, se týká této skutkové dimenze případu. Nesměruje k tomu, aby při jakýchkoliv (subjektivních) pochybnostech o sazebním zařazení zboží bylo zvoleno to, které je pro celního dlužníka příznivější. V nyní projednávané věci ovšem žádné pochybnosti o podobě zboží (jeho složení a funkcionalitách) nepanovaly.

[23] Jakkoliv je tedy část odůvodnění rozsudku krajského soudu nesprávná, nebrání to Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se zabýval námitkami ohledně správného

pokračování

sazebního zařazení zboží. Krajský soud totiž hodnotil kritéria sazebního zařazení zboží a svůj závěr řádně odůvodnil. Postačí tedy korigovat výše uvedeným způsobem tu část rozsudku, v níž krajský soud nesprávně aplikoval výkladovou metodu *in dubio mitius*. Nesprávnost této části rozsudku neopodstatňuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť krajský soud dospěl ke shodnému závěru o sazebním zařazení zboží i na základě výkladových metod obsažených v kombinované nomenklatuře.

[24] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že mezi účastníky řízení není sporný skutkový stav (tedy např. to, z jakých součástek se elektronický modul skládá, jaké má vlastnosti, jak funguje a k čemu slouží). Žalobkyně tyto otázky velmi podrobně vysvětlila naposledy v odvoláních, přičemž stěžovatel v napadených rozhodnutích tomu nijak neoponoval a akceptoval i zdůraznění (dovysvětlení) určitých souvislostí (např. charakter a funkci transformátoru, který je součástí zboží). Spornou tak je výlučně právní otázka, pod kterou podpoložku kombinované nomenklatury elektronický modul spadá.

[25] Z právních předpisů je pro tuto věc relevantní především nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, zejména pak Příloha č. 1, která obsahuje kombinovanou nomenklaturu (KN). Nomenklatura se skládá z osmimístného číselného označení. Prvních šest čísel představuje harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží Světové celní organizace, poslední dvě čísla představují třídění Evropské unie.

[26] Příloha č. 1 obsahuje v první části Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury. Další část Přílohy č. 1 obsahuje třídy, do kterých řadí jednotlivé druhy zboží. Jak podpoložka KN 8543 70 90, tak podpoložka KN 8536 50 05 jsou obsaženy v třídě XVI: *Stroje a mechanická zařízení; elektrická zařízení; 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*, a dále 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*.

[27] Podle poznámky č. 3 platné pro zboží třídy XVI, která zahrnuje kapitoly 84 a 85, není-li stanoveno jinak, stroje konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, se zařazují, jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek. V této souvislosti je třeba zmínit i navazující poznámku č. 5, v níž je vysvětleno, že pro účely těchto poznámek se výrazem „stroj“ rozumí jakýkoliv stroj, strojní zařízení, přístroj nebo zařízení uvedené v číslech kapitol 84 nebo 85. Soudní dvůr EU dovodil, že otázka, která funkce je hlavní, má být posuzována z hlediska spotřebitele (rozsudek ze dne 2. 5. 2019, C-268/18, bod 31).

[28] Číslo 8536 kombinované nomenklatury 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, svorkové krabice), pro napětí nepřesahující 1 000 V; konektory pro optická vlákna, pro svazky optických vláken nebo pro kabely z optických vláken*.

[29] Položka 8536 50 je vymezena jako *Ostatní vypínače a spínače*.

[30] Podpoložka 8536 50 05 zní: *Elektronické vypínače a spínače, včetně tepelně jištěných elektronických vypínačů a spínačů, sestávající z tranzistoru a logického čipu (chip-on-chip technologie)*.

[31] Číslo 8543 kombinované nomenklatury zní: *Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté*.

[32] Položka 8543 70 je vymezena jako *Ostatní stroje a přístroje*.

[33] Podpoložka 8543 70 90 je označena jako *Ostatní*.

[34] Soudní dvůr EU konstantně judikuje, že rozhodující kritérium pro správné sazební zařazení zboží „je nutné hledat obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám“ (viz např. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, C-142/06, bod 18).

[35] Dále je třeba poznamenat, že podpoložka 8543 70 90 představuje tzv. zbytkovou položku, do níž může být zboží zařazeno pouze za situace, kdy neexistuje podpoložka kombinované nomenklatury, která by typicky odpovídala hlavní funkci zboží (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 6. 2015, C-58/14, bod 26). Jinými slovy řečeno, z podpůrné povahy čísla 8543 plyne, že zahrnuje výrobky, které patří do kapitoly 85 KN, ale neodpovídají žádnému jinému jejímu číslu. Druhou podmínkou podřazení zboží pod uvedené číslo je, že elektrický stroj nebo přístroj má vlastní individuální funkci (viz rozsudky SDEU ze dne 20. 11. 2014, C-666/13, bod 29, a ze dne 8. 12. 2016, C-600/15, body 54 a 55).

[36] Z tohoto důvodu vyvstává především otázka, zda lze elektronický modul zařadit do podpoložky 8536 50 05. Teprve shledá-li Nejvyšší správní soud, že elektronický modul pod tuto podpoložku podřadit nelze, bude se moci zabývat tím, zda lze zboží podřadit pod zbytkovou podpoložku 8543 70 90.

[37] Zásadní rozpor v zařazení elektronického modulu lze stručně shrnout tak, že stěžovatel vnímá elektronický modul jako zařízení, které se má stát součástí elektronické rozbušky a plnit v ní nezastupitelnou funkci. Činí tak způsobem, že na pokyn (datového charakteru) a s přednastaveným časovým zpožděním sepne průchod elektrického proudu odporovým můstkem, čímž se následně zažehne připojený elektronický iniciátor (ten již není součástí elektronického modulu), a tím se následně iniciuje primární náplň rozbušky. Stěžovatel tak má za to, že elektronický modul plní specifickou funkci, neboť umožňuje nastavit časovou prodlevu mezi odpalovacím povelům a odpalem. Žalobkyně oproti tomu považuje za hlavní funkci elektronického modulu spínání elektrického obvodu. Bez sepnutí by totiž vůbec nemohlo dojít k odpalu, programování časové prodlevy je funkcí doplňkovou.

pokračování

[38] Pokud stroje, přístroje či zařízení třídy XVI kombinované nomenklatury plní více funkcí, je s ohledem na poznámku č. 3 k této třídě rozhodující funkce hlavní. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalobkyní, že elektronický modul slouží k sepnutí elektrického obvodu. Spínání obvodu je nutné považovat za jeho hlavní vlastnost či charakteristiku. To, že bude následně vložen do elektronické rozbušky, kde sepnutí umožní v konečném důsledku až odpal, není podstatné. Situaci je možné připodobnit např. ke spínači, který spojí elektrický obvod, čímž rozsvítí světlo. Rozsvícení světla je podobně jako odpal rozbušky pouze důsledkem toho, k jakému zařízení je spínač připojen. Pro závěr, že spínač spíná elektrický obvod, není ovšem tento důsledek důležitý. Neobstojí tedy argumentace stěžovatele v části III. doplnění kasační stížnosti, že sepnutí „*nedeterminuje účel předmětného zboží, ale pouze umožňuje výkon jeho primární funkce, pro kterou je pořízováno spotřebitelem*“. Sepnutí elektrického obvodu je nejen základní operací prováděnou elektronickým modulem, nýbrž i jeho základní funkcí. Právě tato funkce je důvodem připojení elektronického modulu k dalším zařízením. Naproti tomu možnost programovat časovou prodlevu mezi povelu a sepnutím elektrického obvodu pouze zlepšuje vlastnosti modulu, tato funkcionalita ovšem není samonosná a není důvodem, pro který je modul připojován k dalším zařízením.

[39] Nelze zaměňovat důvod, proč si odběratel (spotřebitel) pořídí určité zboží, s tím, proč si v rámci zboží vykazujícího určitou charakteristiku vybere právě výrobek konkrétního dodavatele s přidanou funkcí. Základní funkcí zboží dovezeného žalobkyní je, že sepne elektrický obvod a elektrická energie proudící tímto obvodem následně vyvolá v dalším výrobku, který je k dovezenému zboží připojen a jehož součástí je odporový můstek, na nějž elektrický proud působí, reakci vedoucí až k iniciaci rozbušky. Skutečnost, že odběratel může z množiny spínačů preferovat zboží dovezené žalobkyní, neboť je vybaveno přídavnou funkcí časování, neznamená, že by tato funkce byla funkcí hlavní, pouze může představovat konkurenční výhodu tohoto spínače v porovnání s jinými spínači.

[40] Stěžovatel je ve svých úvahách příliš zaměřen na konkrétní účel použití elektronického modulu, tedy že vykazuje natolik specifické vlastnosti (jeho konstrukční řešení je natolik pokročilé), že je prakticky využitelný jako součást rozbušky. Tomu je ostatně též uzpůsoben svým provedením a složením. V tom stěžovatel spatřuje právě individualitu funkce zařízení. Na druhou stranu však stěžovatel pomíjí, že sazebně zařazované zboží není samo o sobě schopno způsobit výbuch, neboť záleží na tom, k jakému dalšímu zařízení je připojeno. Správní orgán I. stupně přitom popřel, že by bylo možné zboží sazebně zařadit do čísla 3603 *Zápalnice; bleskovice; roznětky nebo rozbušky; zažehovače; elektrické rozbušky*. Stěžovatel současně odhlíží od toho, jaké funkce je schopno vykonat posuzované zboží samo o sobě. Touto funkcí přitom je sepnutí elektrického obvodu, přičemž přednastavený časový interval mezi udělením povelu a sepnutím obvodu lze pomocí přídavného zařízení (tzv. loggeru) změnit (programovat).

[41] Při sazebním zařazování zboží je namíste zohlednit účel zboží pouze v určitých situacích. Stěžovatel správně uvádí, že objektivním kritériem pro zařazení zboží může být i účel použití výrobku, pokud je tomuto výrobku inherentní. To ovšem není jediná podmínka, kterou Soudní dvůr EU ve vztahu k použití účelu zboží pro jeho zařazení

vymezil: „(...) účel použití výrobku je relevantním kritériem pouze tehdy, pokud zařazení nelze provést pouze na základě objektivních charakteristických znaků a vlastností výrobku“ (viz rozsudky SDEU ze dne 28. 4. 2016, ve věci C-233/15, bod 33, či ze dne 5. 9. 2019, C-559/18, bod 27, dále též rozsudky NSS ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 95/2022-35, bod 8, a ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 281/2022-38, bod 12). I kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že účel použití výrobku je v tomto případě posuzovanému výrobku inherentní (tedy že vykazuje takové objektivní charakteristické znaky a vlastnosti, které jej předurčují k využití spolu s rozbuškou), nebylo by důvodu z tohoto účelu vycházet. V tomto případě jsou totiž objektivní charakteristické znaky a vlastnosti elektronického modulu zcela zřejmé. Ostatně, jak již Nejvyšší správní soud uvedl, mezi stranami není sporu o skutkovém stavu. Účel, ke kterému zboží slouží, lze také posuzovat v případě, kdy to vyžaduje samotné znění položky (viz rozsudek SDEU ze dne 5. 9. 2019, C-559/18, bod 33), či v případě, kdy položka vyžaduje zkoumání, zda je zboží součástí jiného zboží v položce přímo uvedeného (viz např. rozsudek SDEU ze dne 26. 5. 2016, C-262/15). Ani tyto okolnosti ovšem nejsou v případě podpoložky 8536 50 05 naplněny. Je-li v některých rozhodnutích Soudního dvora EU či Nejvyššího správního soudu uvedeno, že objektivní vlastnosti zboží mohou spočívat i v jeho účelu, nelze z toho bez dalšího dovozovat, že se jedná o kritérium, které by bylo univerzálně použitelné. Např. v rozsudku SDEU C-288/18, jehož se stěžovatel dovolával ve svých rozhodnutích, bylo zapotřebí určit, zda hlavní funkcí monitorů je, aby byly používány v systému automatizovaného zpracování dat, neboť zvažovaná položka byla omezena právě tím, že se jedná o monitory používané výhradně nebo hlavně v systému automatizovaného zpracování dat. V rozsudku C-198/15, který stěžovatel zmiňuje v kasační stížnosti, se Soudní dvůr EU zabýval způsobem využití vozíků, neboť zvažované číslo kombinované nomenklatury bylo vymezeno jako vozíky pro invalidy. Popis čísla nomenklatury tedy v sobě zahrnoval účel zboží.

[42] Navzdory skutečnosti, že nebyly dány důvody k tomu, aby stěžovatel zohlednil účel, k němuž je elektronický modul určen, je zřejmé, že tak často činí. Navíc z této nepřipustné argumentace vyvozuje zásadní závěry. Kupříkladu hodnotí, jakým způsobem bude fungovat elektronický modul jako součást rozbušky: *„Onu vlastní individuální funkci je možné identifikovat jako časování odpalu rozbušky (respektive nastavení zpoždění elektronické rozbušky).“* (bod III. doplnění kasační stížnosti).

[43] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že kontrolované zboží má takové objektivní charakteristiky a vlastnosti, že jej lze zařadit do podpoložky 8536 50 05, neboť odpovídají znění uvedeného čísla, položky a podpoložky kombinované nomenklatury.

[44] Stěžovatel dále poukazuje na několik skutečností, které podle něj vylučují posuzované zboží z podpoložky 8536 50 05. K tomu je vhodné předeslat, že okolnosti, na které neodkazuje daná položka kombinované nomenklatury, nemohou mít vliv na sazební zařazení zboží (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 5. 1989, 40/88, bod 16, ze dne 28. 10. 2010, C-423/09, bod 34, a ze dne 18. 5. 2011, C-423/10, bod 29).

[45] Je třeba souhlasit se stěžovatelem, že posuzované zařízení je značně sofistikované. Jeho závěr, že uvedená okolnost je relevantním kritériem, stojí na rozlišení pojmu *zařízení*

pokračování

a *přístroj* a na argumentu, že v demonstračním výčtu položky 8536 jsou uvedena konstrukčně jednodušší zařízení, což je třeba považovat za interpretační vodítko ve vztahu k výkladu pojmu *zařízení*.

[46] Zboží v kategorii 8536 je vymezeno tak, že se jedná o „*elektrická zařízení k vypínání, spínání nebo k ochraně elektrických obvodů*“. Položka 8543 70 se má týkat *strojů a přístrojů*, nicméně tato položka obsahuje podpoložky, kde je uveden pojem *zařízení* (např. podpoložka 8543 70 06 či 8543 70 10). Z toho by bylo možné jednoduše dovodit, že *zařízení* je podkategorií *strojů* či *přístrojů*. To by mohlo vyvrátit argument stěžovatele, že *zařízení* představuje určitou méně sofistikovanou kategorii než *přístroj*. Jak ovšem správně poznamenává žalobkyně, je třeba zohlednit i jiné jazykové verze nařízení.

[47] Anglická verze nařízení pracuje s těmito položkami následovně. Položka 8543 obsahuje pojmy *machines and apparatus*. Podpoložky 8543 70 06 a 8543 70 10 pracují s pojmem *device*. Z logiky věci se tak nabízí, že českému pojmu *zařízení* by měl odpovídat anglický pojem *device*. Nicméně tak tomu vždy není. Právě nyní relevantní položka 8536 používá v české verzi pojem *zařízení*, zatímco v anglické je použit pojem *apparatus*, což by podle položky 8543 odpovídalo českému pojmu *přístroj*. Pro srovnání, německá verze pracuje již v položce 8543 hned se třemi pojmy, a sice *Maschinen, Apparate und Geräte*. Již zkoumaná podpoložka 8543 70 06 používá složeninu slov: *Signalverarbeitungsapparate*, která tedy odkazuje na pojem *Apparate*. Podpoložka 8543 70 10 používá pojem *Geräte*. Obě podpoložky tedy používají pro vymezení zboží vždy jiný pojem, a to oproti české a anglické verzi, které na těchto místech používají vždy pojem shodný. Obdobně je tomu i ve francouzské verzi, která v těchto položkách a podpoložkách pracuje ovšem pouze se dvěma pojmy, a to *machines et appareils*. Oproti tomu ostatní zmíněné jazykové verze obsahovaly na těchto místech celkem tři pojmy. V těchto nesrovnalostech by samozřejmě bylo možné pokračovat. Již nyní lze ale shrnout, že pojmy *stroj, přístroj a zařízení* jsou napříč jazykovými verzemi užity značně nahodile a bez zřejmého úmyslu jimi blíže vymezit obsah jednotlivých čísel či podpoložek.

[48] Ze stejného úhlu se lze podívat i na harmonizovaný systém Světové celní unie. V anglickém jazyce je číslo 8536 nazváno *Electrical apparatus for switching or protecting electrical circuits, or for making connections to or in electrical circuits* a položka 8536 50 *Other switches*. Číslo 8543 je nazváno *Electrical machines and apparatus, having individual functions, not specified or included elsewhere in this Chapter*, a položka 8543 70 *Other machines and apparatus*. V obou číslech je užito slovo *apparatus*, a tedy nic nenasvědčuje tomu, že by dané zařízení (elektronický modul) nemohlo náležet pod číslo HS 8536. V tomto kontextu tedy nemůže obstát tvrzení stěžovatele, že pod číslo HS 8536 nelze zařadit zboží, které odpovídá pojmu *přístroj*, jak je obsahově vymezen slovníkem spisovné češtiny.

[49] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že pojem *zařízení* v čísle KN 8536 je v tomto kontextu třeba vykládat toliko prostřednictvím charakteristik, které pojem dále rozvádí, nikoliv podle formálního označení zboží jako *zařízení, stroj* či *přístroj*. Jinými slovy, je třeba vycházet z toho, že tyto pojmy vymezil již evropský zákonodárce, a to právě pomocí objektivních charakteristik uvedených u každé položky či podpoložky. Pokud je tedy

možné dospět objektivně k závěru, že základní charakteristikou zboží je vypínání, spínání nebo ochrana elektrických obvodů, je třeba podřadit zboží pod toto číslo a položku, a již není třeba blíže zkoumat samotný pojem *zařízení*. Jakýkoliv jiný výklad by nebyl souladný s principem právní jistoty a smyslem nařízení coby prostředku jednotné aplikace celního sazebníku orgány členských států Evropské unie.

[50] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v argumentaci pomocí demonstrativního výčtu zařízení náležejících pod číslo KN 8536. I u tohoto argumentu totiž platí, že jednotlivá zařízení spojují v homogenní skupinu pouze v položce uvedené charakteristiky a vlastnosti, nikoli jakékoliv další vlastnosti či charakteristiky, které k nim stěžovatel přiřadí, byť by snad mohly být všem demonstrativně uvedeným zařízením přiřaditelné (společné). Kombinovaná nomenklatura nedefinuje zařízení spadající pod číslo 8536 pomocí kritéria, zda se jedná o zařízení konstrukčně jednoduché, či naopak složité. Stěžovatel proto nemůže dovozovat, že se jedná o kritérium aplikovatelné pro sazební zařazení zboží.

[51] Je taktéž pravda, že elektronický modul vykazuje celou řadu specifických součástí (např. logická část integrovaného obvodu, která zajišťuje rekognoskaci vad, nebo programovatelná část řídící časové zpoždění sepnutí elektrického obvodu). Ty ovšem nepředstavují hlavní vlastnost či charakteristiku elektronického modulu. Jeho hlavní charakteristikou totiž jistě není např. zmíněná rekognoskace vad, ale ani časování sepnutí elektrického obvodu (viz výše). Je tak nutné trvat na tom, že se jedná pouze o vedlejší (doplňkové) charakteristiky či funkce. Je sice pravdou, že i právě díky nim je modul vhodný k tomu, aby se mohl stát součástí rozbušky. To ale nemění nic na závěru, že primární je schopnost elektronického modulu sepnout elektrický obvod. Ostatně pouhé doplňkové funkce zboží nejsou pro sazební zařazení podstatné (rozsudek SDEU ze dne 11. 6. 2015, C-58/14, bod 25). Nelze tedy přisvědčit argumentu stěžovatele, že pod číslo KN 8536 lze zařadit toliko zboží, které plní jedinou funkci, neboť není významné, kolik funkcí zboží plní, nýbrž která funkce je funkcí hlavní (pravidlo č. 3 pro třídu XVI).

[52] Stěžovatel dále akcentuje to, že spotřebitel si pořídí elektrický modul „*kvůli jeho jednorázové funkci (časování odpalu rozbušky, nastavení zpoždění, resp. řízení doby zpoždění elektronické rozbušky), a nikoliv k opakovanému spínání obvodů*“ (část III. doplnění kasační stížnosti). K závěru o jednorázovosti modulu dospěl ovšem stěžovatel opět tím, že předjímal účel, tedy to, že modul bude součástí rozbušky. Okolnost, zda je spínač použitelný opakovaně, nebo je konstruován pouze pro jednorázové využití, nadto nepředstavuje kritérium, podle něž by bylo možné zboží sazebně zatřídit.

[53] Číslo, položka i podpoložka kombinované nomenklatury, pod něž má být posuzované zboží zařazeno dle názoru žalobkyně i krajského soudu, popisují zboží pouze tím, že se má jednat o spínač – tedy zařízení, jehož hlavní funkcí je spínání elektrického obvodu. Nejsou definovány tím, že by spínač měl být konstruován pro opakované spínání elektrického obvodu, popř. být prost jakýchkoliv dalších doplňkových funkcí, které zlepšují, resp. individualizují jeho využitelnost. Charakteristikou tohoto zboží pak není ani to, aby byl spínač využitelný univerzálně. Tyto dodatečné požadavky, které na klasifikaci

pokračování

zařízení určeného ke spínání elektrického obvodu klade stěžovatel, překračují popis obsažený ve znění čísla, položky a podpoložky kombinované nomenklatury.

[54] Stěžovatel nepředestřel v kasační stížnosti takové skutečnosti, které by vylučovaly zařazení zboží do podpoložky 8536 50 05. Jelikož lze posuzované zboží podřadit pod číslo KN 8536, nejsou dány předpoklady pro jeho zařazení pod číslo KN 8543, které je aplikovatelné toliko subsidiárně. Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, pokud jde o sazební zařazení zboží. Kasační námitka není důvodná.

[55] S ohledem na výše uvedené nemá Nejvyšší správní soud za potřebné zabývat se tím, zda paralela posuzovaného zboží s časovým relé, kterou učinil krajský soud ve svém rozsudku, je přílehlavá, resp. zda krajský soud dostatečně zvážil objektivní charakteristiky a vlastnosti časového relé, aby mohl dospět k závěru, že se jedná o obdobné zboží. Ze strany krajského soudu se jednalo pouze o podpůrný argument, jenž měl zvýšit přesvědčivost jeho závěru o sazebním zařazení elektronického modulu.

[56] Krajský soud v bodě 25 rozsudku nesprávně opírá své závěry o všeobecné pravidlo pro výklad kombinované nomenklatury č. 3, neboť to je vázáno na jemu předcházející pravidlo č. 2 b), které upravuje situaci, kdy číslo kombinované nomenklatury zahrnuje konkrétní materiál nebo látku, přičemž zboží sestává z více než jednoho materiálu či látky. Správný tak je toliko navazující odkaz krajského soudu na pravidla č. 3 a 5 pro třídy XVI. Ani chybná zmínka všeobecného pravidla č. 3, které ovšem není v konkrétní argumentaci krajského soudu k sazebnímu zařazení zboží použito, není důvodem pro zrušení rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[58] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Toto právo má naopak procesně úspěšná žalobkyně, již v řízení o kasační stížnosti vznikly náklady spočívající v nákladech na zastoupení advokátem. Výše těchto nákladů je představována odměnou zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby, jímž je sepis vyjádření ke kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Při stanovení tarifní hodnoty úkonu je třeba zohlednit § 12 odst. 3 advokátního tarifu, neboť věc tvoří tři správní rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Afs 27/2021-67, č. 4446/2023 Sb. NSS). Tarifní hodnota tak činí podle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 150.000 Kč, sazba odměny za jeden úkon právní služby tedy je podle § 7 bodu 5 advokátního tarifu 7.100 Kč. Náhrada hotových výdajů za jeden úkon právní služby činí 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Odměna a náhrada hotových výdajů je navýšena o 21 %, neboť zástupce žalobkyně vykonává advokacii jako společník právnické osoby, která je plátcem DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů

řízení v celkové výši 8.954 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 18. ledna 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu