

**Věc C-760/19****Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

16. října 2019

**Předkládající soud:**

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

8. října 2019

**Žalobkyně:**

JCM Europe (UK) Ltd

**Žalovaná:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Předmět sporu v původním řízení**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, dále jen „daňová správa“) vydala dne 3. ledna 2018 rozhodnutí týkající se závazné informace o sazebním zařazení zařízení iPRO-RC (dále jen „ZISZ“) vyráběného společností JCM Europe (UK) Ltd (dále jen „JCM“). Zařízení iPRO-RC bylo v žádosti o vydání rozhodnutí o ZISZ popsáno jako ověřovač bankovek se zásobníky, schopností vracet bankovky do oběhu a schránkou na bankovky s kapacitou 400 bankovek, s možností rozšíření až na 1 000 bankovek. Toto zařízení zpracovává a vrací do oběhu bankovky o dvou různých nominálních hodnotách, a to až do maximálního objemu 100 bankovek každé hodnoty.

Společnost JCM podala proti rozhodnutí o ZISZ opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

Zařízení iPRO-RC bylo daňovou správou původně zařazeno do podpoložky 9031 49 90 kombinované nomenklatury (dále jen „KN“). Toto zařízení bylo dne 3. ledna 2018 daňovou správou přeřazeno v návaznosti na provedení nařízení

(EU) 2016/1760 Komise EU, neboť toto nařízení zařazuje zařízení iPRO-RC do podpoložky KN 8472 90 70.

### **Předmět a právní základ žádosti**

Tato žádost je podávána na základě článku 267 SFEU. Žádost se týká platnosti prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1760 ze dne 28. září 2016 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) (dále jen „nařízení 2016/1670“).

### **Předběžná otázka**

„1) Je [nařízení 2016/1760] neplatné v rozsahu, v němž ověřovač bankovek a schránky na bankovky uvedené v [nařízení 2016/1760] zařazuje do kódu KN 8472 90 70, nikoli do kódu KN 9031 49 90?

2) Je [nařízení 2016/1760] neplatné zejména proto, že:

- (1) nepřipustně omezuje dosah čísla 9031;
- (2) nepřipustně rozšiřuje dosah čísla 8472;
- (3) zohledňuje nepřipustné faktory;
- (4) nebere při zařazování dotčeného výrobku, tak jak je popsán v uvedeném nařízení, náležitě v úvahu vysvětlivky, čísla KN ani obecná pravidla pro výklad.“

### **Dovolávaná ustanovení unijního práva**

#### ***Kódy KN 8472, 8472 90 a 8472 90 70, jakož i vysvětlivky HS***

Třída XVI KN je nadepsána takto: 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.

Číslo 8472 zní následovně: Ostatní kancelářské stroje a přístroje (například rozmnožovací hektografické nebo blánové stroje, adresovací stroje, automatické rozdělovače bankovek, stroje na třídění, počítání nebo balení mincí, přístroje na ořezávání tužek, dírkovací nebo spínací přístroje). Do tohoto čísla patří psací stroje vybavené zvláštním zařízením pro psaní štítků s adresou přes šablonu.

Podpoložka 8472 90 90 zní následovně: Ostatní. Tato podpoložka zahrnuje dle svého znění stroje popsané ve vysvětlivkách HS k číslu 8472.

Ve vysvětlivkách HS je (mimo jiné) uvedeno:

Do tohoto čísla patří všechny kancelářské stroje, které nejsou zahrnuty ve třech předcházejících číslech, resp. v žádném jiném čísle nomenklatury

Pojem „kancelářské stroje“ je nutno vykládat v širokém obecném smyslu, tedy že zahrnuje všechny stroje používané v kancelářích, obchodech, továrnách, dílnách, školách, železničních stanicích, hotelech apod. k vykonávání „kancelářské práce“ (tj. práce zahrnující psaní, zapisování, třídění, ukládání apod. korespondence, dokumentů, formulářů, záznamů, účetnictví apod.).

Kancelářské stroje jsou do tohoto čísla zařazeny pouze tehdy, pokud mají základnu pro upevnění nebo položení na stůl, pult apod. Do tohoto čísla nepatří ruční nástroje uvedené v kapitole 82, které takovou základnu nemají.

Poznámka ke třídě XVI obsahovala následující ustanovení:

Poznámka 1:

„Do této třídy nepatří:

[...]

m) výrobky uvedené v kapitole 90“

Poznámka 3:

„Není-li stanoveno jinak, kombinované stroje sestávající ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiné stroje 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 charakterizující celek, nebo jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek.“

Poznámka 4:

„Jestliže stroj (včetně kombinace strojů) sestává z jednotlivých komponentů (též samostatných nebo vzájemně propojených potrubím, převodovým zařízením, elektrickými kabely nebo jiným zařízením) určených k tomu, aby společně plnily jasně definovanou funkci uvedenou v jednom z čísel kapitoly 84 nebo kapitoly 85, pak se celek zařazuje do čísla odpovídajícího této funkci.“

Kódy KN 9031, 9031 49 a 9031 49 90, jakož i vysvětlivky HS

Tyto kódy patří do kapitoly 90 třídy XVIII vysvětlivek ke KN, která je nadepsána takto: Optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické nástroje a přístroje; hodiny a hodinky; hudební nástroje; jejich části, součásti a příslušenství.

Číslo 9031 zní následovně: Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů.

Podpoložka 9031 49 90 zní následovně: Ostatní. Ostatní.

Vysvětlivky HS uvádějí:

„Do tohoto čísla patří optické i jiné měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje.

Do tohoto čísla rovněž patří měřicí a kontrolní zařízení a přístroje optického typu, například:

[...]

Výše uvedené přístroje a nástroje zůstávají zařazeny do tohoto čísla bez ohledu na to, zda jsou vhodné k montáži na stroje nebo nikoli“.

Viz rovněž obecná pravidla pro výklad KN, pravidla 1 až 6.

Viz rovněž doporučení v Úředním věstníku Evropské unie č. EU/2012/C338/01 ohledně žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce týkajících se posouzení platnosti aktů EU

Viz rozsudek ze dne 22. února 2018, Kubota (UK) Limited a EP Barrus Limited v. HMRC, C-545/16, EU:C:2018:101, body 23 až 26, týkající se doporučení k posuzovací pravomoci Komise v otázce vymezení předmětu položek sazebníku.

Nařízení 2016/1760 bylo přijato v návaznosti na skutečnost, že v lednu 2012 vydalo Německo ZISZ, na jejímž základě byl ověřovač bankovek zařazen do podpoložky KN 8472 90. V únoru 2012 vydalo Spojené království rozhodnutí o ZISZ ve vztahu k zařízení na ověřování bankovek a jejich vracení do oběhu, přičemž jej zařadilo do podpoložky 9031 49 90. Vzhledem k těmto zjevně protichůdným rozhodnutím o ZISZ požádalo Německo Výbor Evropské komise pro celní kodex (dále jen „Výbor“) o sjednocení klasifikace.

Dvacet sedm z 28 členských států hlasovalo pro zařazení do podpoložky KN 8472 90 90. Spojené království setrvalo na názoru, že zařízení iPRO-RC mělo být zařazeno do podpoložky 9031 49 90 29. Daňová správa poté přijala názor, že správným klasifikačním kódem je podpoložka 8472 90 a podporuje argumentaci Výboru uvedenou v nařízení 2016/1760.

Dotčený výrobek je v nařízení 2016/1760 popsán jako:

Přístroj, který sestává z ověřovače bankovek a schránky na bankovky (tzv. „note float unit“) o celkových rozměrech přibližně 10 × 24 × 44 cm.

Ověřovač bankovek využívá technologii optického skenování, aby na základě předem definovaných specifikací ověřil pravost bankovek.

Bankovky, které byly ověřovačem schváleny, přechází do schránky na bankovky. Jakmile je kapacita schránky naplněna (obvykle 30 bankovek), bankovky jsou

automaticky roztříděny a rozděleny do dalších schránek, jejichž kapacita je obvykle 300 bankovek.

Přístroj se používá např. v herních, prodejních nebo parkovacích automatech pro platbu za získanou službu nebo získaný produkt.

Přístroj je schopen rovněž vydávat bankovky.

Přístroj je trvale připojen k tzv. „host-controlleru“ (není součástí při předložení), který reguluje předem definované specifikace bankovek a směřuje bankovky do příslušných schránek na bankovky.

Součástí nařízení 2016/1760 bylo rovněž vyobrazení dotčeného produktu. Společnost JCM připouští, že tento výrobek je stejný jako touto společností dodávané zařízení iPRO-RC.

#### Odůvodnění zařazení

Zařazení bylo určeno Výborem podle obecných pravidel 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury a znění kódů KN 8472, 8472 90 a 8472 90 70.

Zařazení do čísla 9031 jako měřicí nebo kontrolní přístroj bylo vyloučeno, neboť tento přístroj je více než jen kontrolním přístrojem zahrnutým do tohoto čísla.

Výbor dospěl k závěru, že kromě kontroly pravosti bankovek vykonává tento přístroj i jiné funkce, jako je například třídění a rozdělování bankovek mezi různé zásobníky a vydávání bankovek. Všechny funkce vykonávané dotčeným přístrojem jsou zahrnuty v čísle 8472, a tento přístroj je tudíž potřeba zařadit pod kód KN 8472 90 70 jako kancelářský stroj.

#### **Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva**

Rozhodnutí daňové správy o ZISZ ze dne 3. ledna 2018

#### **Stručný popis skutkového stavu a původního řízení**

Společnost JCM patří do skupiny JCM Global, která samu sebe popisuje jako skupinu s celosvětově vůdčím postavením v oblasti řízení oběživa a transakcí, jejíž obchodní firma požívá vysoké důvěry v daném oboru a jejíž výrobky jsou používány v zemích po celém světě.

Daňová správa je pověřena výběrem a správou daní a cel ve Spojeném království.

#### Popis zařízení iPRO-RC

Zařízení iPRO-RC je popisováno jako zařízení na ověřování bankovek a jejich vracení do oběhu, přičemž uvedené funkce toto zařízení skutečně vykonává. Je

určeno k instalaci do řady hostitelských zařízení, jako jsou například samoobslužné pokladny, prodejní automaty, automaty na prodej vstupenek či lístků a hrací přístroje. Zařízení iPRO-RC je obvykle umístěno uvnitř hostitelského zařízení, s nímž je spojeno elektronickou kabeláží, jinak je na něm nezávislé.

Toto zařízení má následující funkce: i) ověřování a přijímání nebo odmítání bankovek, ii) ukládání bankovek v zásobníku pro vracení bankovek do oběhu nebo ve schránce na bankovky a iii) výdej bankovek uložených v zásobníku pro vracení bankovek do oběhu, pokud to hostitelské zařízení vyžaduje.

Zařízení iPRO-RC má tři klíčové součásti, které jsou všechny umístěny uvnitř konstrukce zařízení. Celé toto zařízení je poté nainstalováno dovnitř hostitelského zařízení. Těmito klíčovými součástmi jsou: i) ověřovací jednotka, ii) jednotka pro vracení bankovek do oběhu a iii) schránka na bankovky. Zařízení iPRO-RC nemůže fungovat nezávisle na hostitelském zařízení, byť určité autonomní vlastnosti má. Společnost JCM předkládá další podrobný popis zařízení iPRO-RC.

Marketing společnosti JMC zaměřený na zařízení iPRO-RC klade zvláštní důraz na jeho schopnost vracení bankovek do oběhu, viz například:

„snižte své provozní náklady a vyjděte vstříc svým zákazníkům tímto úžasným novým zařízením iPRO-RC od společnosti JMC Global. Zařízení iPRO-RC má dvě velkokapacitní komory vybavené technologií Roller Friction Recycling Technology, v nichž jsou uloženy bankovky vracené do oběhu pro potřeby okamžitých výplat; tím je Vaše zařízení udržováno neustále v provozu a Vaši zákazníci jsou spokojení. Navíc je zařízení iPRO-RC vybaveno technologií anti-stringing společnosti JCM, osvědčenou technologií přijímání bankovek a uzamykatelnou odnímatelnou schránkou na bankovky.“

Na základě předložených důkazů předkládající soud připustil, že jediným rozdílem mezi zařízeními iPRO a iPRO-RC je jednotka pro vracení bankovek do oběhu, přičemž marketingový materiál pro zařízení iPRO propaguje konkrétně „osvědčenou technologii přijímání bankovek“.

Na základě posouzení samotného zařízení iPRO-RC dospěl předkládající soud ke skutkovému závěru, že zamýšleným použitím zařízení iPRO-RC je ověřování bankovek na základě jejich měření a jejich přijímání za účelem bezpečného uložení nebo výplaty dle určení host-controlleru.

### **Základní argumentace účastníků původního řízení**

Podle společnosti JCM by mělo být zařízení iPRO-RC správně zařazeno do podpoložky 9031 49 90, přičemž zařazení do podpoložky 8472 90 90 nepřipustně omezuje dosah čísla 9031 a podpoložky 9031 49 90 a nepřipustně rozšiřuje dosah čísla 8472 a podpoložky 8472 90 90.

Společnost JCM tvrdí, že nařízení 2016/1760 je neplatné z následujících důvodů:

1) Dle názoru společnosti JCM nebyly vlastnosti strojů zmiňovaných ve vzájemně rozporných ZISZ Německa a Spojeného království, které byly předloženy Výboru, Komisi řádně sděleny. Zejména popis přístroje v německé ZISZ uváděl jako jeho hlavní funkci počítání peněz. Společnost JCM nesouhlasí s tím, že „počítání peněz“ představuje hlavní funkci tohoto stroje.

2) Zápisy z jednání Výboru popisují tyto stroje jako čtečky bankovek.

3) Zařazení do čísla 8472 90 90 nebere v potaz znění poznámky 1 písm. m) ke třídě XVI KN, která stanoví, že třída XVI (do níž patří kapitola 84 a číslo 8472) vylučuje z kapitoly 84 výrobky, které jsou rovněž zařazeny do kapitoly 90.

4) Při určování použitelného čísla KN nebylo správně použito znění poznámky 3 ke třídě XVI (použitelné na základě poznámky 3 ke kapitole 90 rovněž na výklad kapitoly 90).

5) Patrně nebylo správně použito znění poznámky 4 ke třídě XVI (použitelné na základě poznámky 3 ke kapitole 90 rovněž na výklad kapitoly 90).

6) Dle názoru společnosti JCM nařízení 2016/1760 patrně provedlo zařazení dotčeného stroje, aniž by řádně zohlednilo nezávazné vysvětlivky k harmonizovanému systému (VHS), zejména:

a) VHS k číslu KN 9031, které uvádějí: „do tohoto čísla patří optické i jiné měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje“; „do tohoto čísla rovněž patří měřicí a kontrolní zařízení a přístroje optického typu [...] [a] zůstávají zařazeny do tohoto čísla bez ohledu na to, zda jsou vhodné k montáži na stroje nebo nikoli“;

b) VHS k číslu KN 8472, které uvádějí: „do tohoto čísla patří všechny kancelářské stroje, které nejsou zahrnuty ve třech předcházejících číslech, resp. v žádném jiném čísle nomenklatury. Pojem ‚kancelářské stroje‘ je nutno vykládat v širokém obecném smyslu, tedy že zahrnuje všechny stroje používané v kancelářích, obchodech, továrnách, dílnách, školách, železničních stanicích, hotelech apod. k vykonávání ‚kancelářské práce‘ (tj. práce zahrnující psaní, zapisování, třídění, ukládání apod. korespondence, dokumentů, formulářů, záznamů, účetnictví apod.). Kancelářské stroje jsou do tohoto čísla zařazeny pouze tehdy, pokud mají základnu pro upevnění nebo položení na stůl, pult apod. Do tohoto čísla nepatří ruční nástroje uvedené v kapitole 82, které takovou základnu nemají. [...] Do tohoto čísla patří (mimo jiné): 4) stroje na třídění nebo počítání mincí (včetně strojů na počítání a výplatu bankovek). [...] 5) automatické rozdělovače bankovek fungující ve spojení se strojem na automatické zpracovávání údajů, a to v režimu on-line i off-line“

7) Společnost JCM tvrdí, že při správném posouzení vysvětlivek HS je odpovídajícím zařazením zařízení iPRO-RC zařazení do čísla 9031, takže zařazení

do čísla 8472 neplatně rozšiřuje dosah čísla 8472 a neplatně omezuje dosah čísla 9031.

Daňová správa

Vyjádření ke kritériu pro určení neplatnosti nařízení

Daňová správa tvrdí, že nařízení 2016/1760 je platné. Daňová správa je dále toho názoru, že Výbor postupoval řádně, když dospěl k závěrům, které učinil, že zvažoval a použil správná kritéria pro zařazení zboží, že vzal v úvahu podrobný návod na provoz a údržbu zařízení iPRO-RC společnosti JCM a že jakýkoli zásah Soudního dvora do rozhodnutí přijatého Výborem by byl zcela neopodstatněný.

Ačkoli daňová správa původně zařadila zařízení iPRO-RC do čísla 9031, je si vědoma požadavku, aby členské státy zaujímaly k sazebnímu zařazování v rámci společenství Unie koherentní přístup. Daňová správa tak nyní akceptuje názory Výboru, Komise a ostatních 27 členských států, které dospěly k závěru, že odpovídající sazební zařazení je do čísla 8472.

Daňová správa nesouhlasí s tvrzením, že důvodné pochybnosti ohledně platnosti nařízení mohou vzniknout i jen na základě rozdílných názorů na správné sazební zařazení. Za okolností daných v projednávané věci Výbor vhodně posoudil dotčený přístroj a použil výkladové pomůcky v rámci příslušných čísel KN, zejména obecná pravidla pro výklad, a dospěl tak k promyšlenému stanovisku ohledně správného zařazení.

Soudní dvůr judikoval, že nařízení může být prohlášeno za neplatné pouze v případě, že se Komise dopustila pochybení (viz rozsudek ze dne 25. července 2002, *Union de Pequenos Agricultores v. Rada*, C-50/00, EU:C:2002:462) nebo „zjevného pochybení“, pokud se daný spor týká zařazení na úrovni osmičíselné podpoložky (viz rozsudek ze dne 13. května 2003, *Cabletron Systems Ltd*, C-463/98, EU:C:2003:272). Daňová správa je toho názoru, že žádné takové pochybení (zjevné ani jiné), které by mohlo dané nařízení zneplatnit, nebylo v tomto případě prokázáno. Daňová správa se zejména domnívá, že k prokázání pochybení nestačí, aby měl některý účastník (či snad předkládající soud či soudy) odlišný názor ohledně možného způsobu použití kódů, je nezbytné, aby došlo k pochybení při způsobu určení zařazení Výborem a Komisí.

Vyjádření k hmotněprávním otázkám

I v případě, že je otázka „pochybení“ širší, než jak je uváděno výše, nic to nemění na tvrzení daňové správy, že zařazení do čísla 8472 by bylo každopádně správné. Podle jejího názoru by zařazení do čísla 9031 nepřipustným způsobem rozšířilo dosah tohoto čísla a mělo by za následek omezení výslovně širokého dosahu čísla 8472.

Z konkrétního znění čísla 8472 jasně plyne, že do tohoto čísla mají být dle úmyslu normotvůrce zařazeny stroje, které vykonávají „kancelářské“ činnosti. Navíc je



uplatnění tohoto čísla široké a zahrnuje jakýkoli druh kanceláře. Druhy činností, které má určitý stroj v takových situacích vykonávat, jsou rovněž široce popsány ve vysvětlivkách HS a jsou demonstrativní.

Daňová správa má za to, že přístroje, které převzaly funkce, jež mohly být jinak vykonávány v kancelářském prostředí ručně, mají být dle úmyslu normotvůrce zařazeny do čísla 8472. Dotčený stroj přijímá bankovky vkládané spotřebiteli za účelem placení, určuje jejich platnost, ukládá je uvnitř stroje. Zařízení iPRO-RC odmítá bankovky, které jsou neplatné, a „plive“ je zpět spotřebiteli, a dále ukládá přebytečné bankovky (v bezpečnostní schránce, která může být ze zařízení iPRO-RC vyjmuta). Daňová správa je toho názoru, že tyto úkoly jsou podobné činnostem, které by tradičně vykonávali zaměstnanci na pokladně, v kasinu, v obchodě nebo v podobném prostředí, kde musí být zpracovávány platby za zboží a služby. Popis přístroje jako „kancelářského stroje“ je v takovém případě vhodnější než popis, který se omezuje na technické fungování jedné jediné části celého stroje.

Při posuzování objektivních vlastností daného zařízení jako celku dospěla daňová správa k názoru, že toto zařízení funguje jako kancelářský stroj ve smyslu znění čísla 8472 a VHS použitelných na toto číslo. Kromě toho je seznam strojů uvedený ve VHS právně závazný, neboť na ně výslovně odkazuje podpoložka 8472 90 90. Daňová správa má za to, že činnosti vykonávané mechanicky zařízením iPRO-RC, jakož i hlavní část jeho charakteristických vlastností, spočívají v mechanickém provádění činností, které tradičně vykonávali zaměstnanci v kancelářském prostředí (zejména pokud do definice kanceláře patří i prodejny, stanice atd.). Charakteristické vlastnosti daného stroje jsou mnohem podobnější vlastnostem „kancelářského stroje“, jak jsou zamýšleny a popsány v rámci KN a VHS, nejsou omezeny pouze či především na optické ověřování bankovek (viz rozsudek ze dne 22. března 2017, GROFA a další, C-435/15 a C-666/15, EU:C:2017:232, přičemž tyto vlastnosti by měly být správně posuzovány při zařazování zboží).

Daňová správa tvrdí, že zařazení do čísla 9031 by nikoli nezbytně, zato nepřipustně a nad rámec rozumných mezí rozšířilo dosah tohoto čísla, pokud jde o zařízení iPRO-RC a všechny kombinované činnosti, které vykonává. Dále by takové zařazení zcela opomíjelo znění VHS, konkrétně slova „není-li stanoveno jinak [...]“ Kombinovaná nomenklatura je konkrétně zamýšlena tak, aby byly do položky „kancelářské stroje“ zařazeny bankomaty. Bylo by přitom v rozporu s tímto přístupem, kdyby takový stroj do kategorie „kancelářské stroje“ zařazen byl, ale zařízení iPRO-RC společnosti JCM nikoli. Daňová správa tvrdí, že zařízení iPRO-RC je podobnější bankomatu nebo jiným druhům definovaných kancelářských strojů než stroji, který byl vyvinut výlučně pro účely měření a kontroly. Jiné členské státy již navíc zařadily přístroj, který počítá peníze, do čísla KN 8472 (viz například ZISZ č. DE2993/17–1 ze dne 24. dubna 2017 a č. DE123/17–1 ze dne 12. června 2017) a takový přístup k zařízení iPRO-RC by zajistil větší jednotnost rozhodování.

Daňová správa souhlasí s Komisí, že zařízení iPRO-RC nemůže být zařazeno do čísla 9031, neboť to není jen pouhý kontrolní stroj.

Daňová správa se domnívá, že nějaké další vysvětlení ze strany Soudního dvora ohledně dosahu a použití čísla 8472 by bylo v kontextu projednávané věci, ale i obecně přínosné. Zejména platí, že číslo 8472 podle všeho umožňuje široké použití a ze znění VHS rovněž plyne široké uplatnění. VHS však rovněž odkazují na stroj vyžadující „základnu pro upevnění nebo položení na stůl, pult apod.“ Výslovně ale vylučují ruční nástroje, „které takovou základnu nemají“.

Společnost JCM se dovolává VHS, když uvádí, že zařízení iPRO-RC nemůže být „kancelářským strojem“, neboť nemůže být upevněno ani položeno na pult. Daňová správa se nedomnívá, že znění VHS bylo zamýšleno tak, aby ve vztahu k širšímu číslu 8472 a jeho podložkám zakotvilo takové omezení.

S výjimkou demonstrativního seznamu „kancelářských strojů“ uvedeného výše není Soudní dvůr VHS vázán, a nemusí k nim tedy přihlížet. V každém případě je daňová správa toho názoru, že dotčené znění může být rozumně vyloženo pouze v tom smyslu, že daný stroj musí mít základnu pro upevnění k nějaké věci, nemusí však být upevněn pouze k pultu nebo stolu.

Daňová správa je toho názoru, že úmyslem mohlo být jednoduše odlišení strojů zahrnutých do čísla 8472 od ručních nástrojů obecněji v rámci kapitoly 82. Kromě toho je takový restriktivní výklad v rozporu s jinými příklady uvedenými v poznámkách k číslu 8472, například bankomaty, které jsou nejčastěji zabudované a nejsou upevňovány ani stavěny na pult.

Daňová správa se domnívá, že zařízení iPRO-RC je podobnější stroji typu bankomat, který zjevně spadá do zamýšleného rámce a dosahu čísla 8472, a mělo by být tedy řádně klasifikováno jako „kancelářský stroj“.

S ohledem na předchozí doporučení Soudního dvora se daňová správa domnívá, že Komise jednala při zařazování zařízení iPRO-RC ve spolupráci s ostatními členskými státy a řádně využila svou širokou posuzovací pravomoc k vymezení předmětu sazebních zařazení a ke klasifikaci zařízení iPRO-RC. V rámci výkonu této pravomoci Komise (dle názoru daňové správy) nezměnila předmět ani dosah dotčených celních položek. Daňová správa je naopak toho názoru, že uvedené alternativní zařazení do čísla KN 9031 by nepřipustně změnilo jeho předmět a dosah nad rámec měřících a kontrolních strojů. Zamýšlený účel použití daného výrobku je podstatně širší než měření a kontrola a uvedený stroj vykonává komplexní úkoly, které by byly bývaly tradičně prováděny v kancelářském prostředí ručně, ve smyslu široké definice kanceláře dle tohoto čísla. Charakteristickými vlastnostmi a rysy, které jsou pro úspěch daného výrobku na příslušném trhu podstatné, nejsou jen ověřování a kontrola, ale i celkové řízení peněz a zautomatizování jinak náročných úkolů za takových okolností, kdy by byli zaměstnanci jinak povinni peníze kontrolovat a nakládat s nimi, bezpečně je ukládat a jednat se spotřebiteli.

Na základě shora uvedeného se daňová správa domnívá, že Soudní dvůr by měl správně potvrdit platnost nařízení 2016/1760 a deklarovat, že zařízení iPRO-RC je správně zařazeno do podpoložky 8472 90 70.

### **Stručný popis odůvodnění v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Předkládající soud dospěl k závěru, že nařízení 2016/1760 se na výrobek označený jako iPRO-RC použije. Má však za to, že je do značné míry opodstatněné tvrzení, že nařízení 2016/1760 je možná neplatné z toho důvodu, že nepřipustně omezuje, nebo naopak rozšiřuje dosah některé z uvedených dvou podpoložek, či že jejich provedení nezohledňuje řádně vysvětlivky ke KN nebo vysvětlivky HS týkající se dotčených čísel a v nich uvedených podpoložek.

Předkládající soud má za to, že stanovisko daňové správy týkající se použitelnosti poznámky 1 písm. m) musí být nesprávné. Pokud Výbor zařadil třídu ověřovačů bankovek do čísla 8472, aniž by odkázal na znění poznámky 1 písm. m), byla by patrně tato skutečnost sama o sobě důvodem zjištění případné neplatnosti.

Poznámka 1 písm. m) jasně stanoví, že zařazení do kapitoly 90 má přednost před kapitolou 84, což znamená, že při zařazování zařízení iPRO-RC se mělo začínat posouzením ustanovení kapitoly 90. Ze zápisů z jednání Výboru rozhodně neplyne, že Výbor posoudil zařazení do kapitoly 90 před tím, než přistoupil k posuzování zařazení do kapitoly 84.

Poznámky ke třídě XVI a kapitole 90 stanoví, že: „Není-li stanoveno jinak, kombinované stroje sestávající ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiné stroje 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 charakterizující celek, nebo jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek“.

Na základě výše uvedeného skutkového zjištění má předkládající soud za to, že je zřejmé, že zařízení iPRO-RC je kombinovaný stroj sestávající ze dvou strojů, nebo přinejmenším ze dvou částí, které vykonávají funkce, jež se vzájemně doplňují: skenovací hlavy a mikrořadiče pro ověřování/měření/kontrolu a vracení do oběhu a jednotky pro vracení bankovek do oběhu, a poznámka 3 ke třídě XVI, a tudíž i poznámka 3 ke kapitole 90, proto zjevně vyžadují posouzení hlavní funkce.

Poznámka 4 ke třídě XVI a poznámka 3 ke kapitole 90 stanoví, že pokud dané dílčí prvky společně plní jasně definovanou funkci uvedenou v jednom z čísel [kapitoly 90/třídy XVI], pak se celek zařazuje do čísla odpovídajícího této funkci.

Opět je potřeba podotknout, že ze zápisů z jednání není zřejmé, zda Výbor zhodnotil či určil funkci nebo hlavní funkci stroje, který posuzoval (pokud vůbec nějaký konkrétní stroj posuzoval). Daňová správa tvrdí, že funkcí zařízení iPRO-RC je automatizované nakládání s hotovostí, přičemž v této souvislosti odkazuje

na marketingový materiál vypracovaný pro zařízení iPRO-RC a na postavení společnosti JMC na trhu. Tvrdí, že jako takové je toto zařízení nadáno jasně vymezenou funkcí zahrnutou do čísla 8472. Společnost JMC tvrdí, že hlavní funkcí je ověřování bankovek, což podle ní zahrnuje optickou a magnetickou kontrolu a měření, které odpovídají funkci zahrnuté do čísla 9031.

Předkládající soud konstatoval, že zamýšleným použitím zařízení iPRO-RC je ověřování bankovek za účelem jejich bezpečného uložení nebo výplaty dle určení host-controlleru. K tomuto závěru předkládající soud dospěl na základě zjevných vlastností daného stroje. Předkládající soud nepřihlížel při formulování tohoto závěru k marketingovému materiálu společnosti JMC ani jejímu postavení na trhu, a to z toho důvodu, že zamýšlené použití určitého výrobku je pro účely klasifikace relevantní pouze v případě, kdy je pro daný výrobek charakteristické, přičemž charakteristické vlastnosti musí být možno posuzovat na základě objektivních rysů a vlastností.

Pokud jde o otázku hlavní funkce daného kombinovaného stroje, předkládající soud dospěl po zohlednění všech rozhodných skutečností k závěru, že touto funkcí je ověřování bankovek. Bez ověření s tím spojeného přijímání bankovek se všechny ostatní funkce stávají z větší části irelevantní, nebo přinejmenším vedlejší.