



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce:

████████████████████

místem podnikání

████████████████████

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

sídlem

████████████████████

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.5.2015, č.j. 20595-2/2015-900000-304.7,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

- 1 Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 25.5.2015, č.j. 20595-2/2015-900000-304.7 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „celní úřad“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 11.3.2014, č.j. MRN 14CZ51000012VQ2KB4 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), změnil sazební zařazení dovezeného zboží a výpočty poplatků tak, že nedoplatek na cle činil 6.376 Kč a nedoplatek na dani z přidané hodnoty činil 1.339 Kč.

- 2 Žalobce uvedl, že dne 11.3.2014 prostřednictvím celního deklaranta společnosti [REDAKCE], s.r.o., požádal o propuštění dovezeného zboží, a to 198 kusů „rehabilitačních lavic neboli autotrakčních lehátek“ (dále též „zboží“ nebo „výrobek“) do volného oběhu v tuzemsku. Celní deklarant zboží označil v chybném kódu (celní zařazení: 9402900 90 – Zubolékařská křesla, křesla pro holičství a kadeřnictví nebo podobná křesla a jejich části a součásti – ostatní) a jakmile žalobce chybu zjistil, řešil ji přímo s příslušným celním úřadem. Žalobce celnímu úřadu navrhoval celní zařazení 9019 10 00 00/80, zatímco celní úřad navrhoval celní zařazení 73269098 (90).
- 3 Žalobce nesouhlasí se způsobem použití Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále též „Všeobecná pravidla“), konkrétně pravidla 3 b), namítá nesprávné použití poznámky 1 d) ke kapitole 72 celního sazebníku. Je toho názoru, že žalovaný zařadil předmětné zboží do nesprávné kategorie 73269098 (90) určené pro výrobky výhradně ze železa a oceli, což ani názvem, funkcemi, účelem, poměrným použitím materiálu neodpovídá popisu zboží. Rovněž žalovaný zřejmě omylem zmínil výtah z kontextu týkající se výhradně vysvětlivky výrazu „litina“ a složení oceli, což nemá se správností celního zařazení zboží nic společného. Zdůraznil dále, že dle judikatury Evropského soudního dvora je rozhodujícím kritériem pro sazební zařazení účel použití výrobku, přičemž žalovaný se účelem dostatečně nezabýval.
- 4 Žalobce vysvětlil, že předmětné zboží reflektuje zařazení pod kód 9019 10 00 00/80 – přístroje pro mechanoterapii, masážní přístroje, psychotechnické přístroje. Specifikoval a podpořil citací z odborné literatury, jaký je význam pojmu mechanoterapie, kdy zejména jde o využití mechanické energie k ovlivnění tkání, například jde o aktivní a pasivní pohyby těla a trakce a extenze. Trakce je působení tahu na svaly, klouby, vazy, šlachy, extenze je natahování a napínání končetin. Do kategorie mechanoterapie se řadí i terapie přístroji. Podle jiné definice je principem mechanoterapie využití vlastní energie k terapeutickým účelům, kdy dochází k protažení ligamentózního aparátu, zlepšení reologických vlastností synovie a snížení tlaku na kloubní chrupavky; distrakční síla může být vyvolána vahou pacienta, speciláním trakčním zařízením (polohováním) nebo vahou závaží.
- 5 Žalobce předmětný výrobek popsal jako rehabilitační lavici nebo také autotrakční lehátko, konstruované k polohování. Úhel polohy je ovládán ručně pomocí pohybu rukou – tzv. trakcemi. Těmi dochází k uvolňování svalů, kloubů, páteře a dalšímu, přičemž končetiny pacienta jsou upnuty k přístroji. K výrobku je poskytován písemný dokument, kde jsou popsány a vyobrazeny údaje o tom, jak se správně provádějí cviky. Výrobek může být využit ve zdravotnických zařízeních i pro domácí použití. Skládá se z odlehčené kostry s gumovými částmi ve spodu, z lůžka, bezpečnostních madel, rukojetí (páka k pevnému uchopení) a zajištění chodidel. Dále žalobce uvedl, že výrobek slouží k účelovému využití jako polohovací pomůcka /přístroj, který může být použit samostatně či v kombinaci pro použití u člověka /pacienta, který svou funkcí mírní, léčí či preventivně působí (trakčním polohováním) na onemocnění jako vertebogenní syndrom, ortostatické poruchy, skolióza, hyperlordóza, bolesti kolenních kloubů, protažení posturálního svalstva těla končetin, podpora žilního návratu, zlepšení prokrvení orgánů v těle, umírnění bolesti při vyhrězlé ploténce, zpomalení procesu při začínajících artrózách. K účelovému využití výrobku žalobce odkázal na odbornou literaturu. Dále popsal materiály použité k výrobě

výrobu, jedná se o dřevo (zaujímá 50 % objemu výrobku), dutou odlehčenou ocel (zaujímá 50 % objemu výrobku), koženku, molitan, gumu, plast, pěnovou gumu, pryž.

- 6 Žalobce namítl, že by nemělo být směrodatné porovnávání výrobků, které jsou domněle totožné, aniž by bylo známo jejich složení, váha komponentů, funkce, účel a v neposlední řadě správné zařazení deklaranta k propuštění zboží do volného oběhu, či odlišné klasifikování z důvodu rozdílné aplikace totožných definic v jiném státě, kdy důsledkem tohoto stavu jsou případy, kdy totožné výrobky od tří různých výrobců jsou zařazeny do tří odlišných tříd, aniž by mohly příslušné státní orgány efektivně zasáhnout. V předmětné věci je přitom známo, že výrobek nemůže být nikterak duplikován či napodobován, neboť je chráněn prostřednictvím Úřadu průmyslového vlastnictví.
- 7 Ve vztahu k doručování žalobce namítl, že v průběhu správního řízení celnímu deklarantovi oznámil zpětvzetí plné moci k zastupování, a celnímu úřadu oznámil, že se již delší dobu nezdržuje na adrese, kterou celní úřad disponoval, a korespondence byla vždy směřována na adresu žalobcova trvalého bydliště. Patrně v dubnu nebo květnu 2014 celní úřad žalobci odeslal výzvu, aby se vyjádřil k navrhovanému celnímu zařazení, výzva byla doručena fikcí, stejný způsob doručení byl potom realizován ve věci doručení napadeného rozhodnutí.
- 8 Vzhledem ke všemu uvedenému žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a nahradil jej tak, že změni kód předmětného zboží na odpovídající kód 9019 10 00 00/80.
- 9 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Shrnuje, že předmětem sporu je sazební zařazení zboží nazvaného žalobcem v celním prohlášení „Otočná lavice pro rehabilitaci páteře a uvolnění svalů“, konkrétně, zda má být zboží s ohledem na účel jeho použití posouzeno jako přístroj pro mechanoterapii, jak tvrdí žalobce, nebo jako ostatní výrobky ze železa nebo oceli, jak tvrdí žalovaný. Žalovaný zastává názor, že předmětné zboží nenaplnuje definici zboží používaného v mechanoterapii, jelikož mechanoterapie označuje pouze léčení týkající se pohybu kloubů při mechanickém napodobování různých pohybů kloubů nebo svalů, což předmětné zboží nespĺňuje. Žalovaný se ve svém posouzení zabýval vlastnostmi zboží, účelem použití i jeho materiálovým složením, s výsledným právním názorem seznámil žalobce a umožnil mu se vyjádřit a navrhnout další důkazy. Nevidí důvod ke zpochybnění svých skutkových zjištění, a to především proto, že ve svém rozhodnutí vycházel zejména z podkladů předložených samotným žalobcem. Odmítl, že by bylo možno vycházet z odborné literatury z oboru rehabilitace a fyzioterapie jako k relevantním podkladům, neboť sazební zařazení je třeba učinit striktně v souladu s právními předpisy uplatňovanými při sazebním zařazování zboží.
- 10 K žalobcem namítanému použití Všeobecných pravidel žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 11 K materiálovému složení žalovaný uvedl, že až v žalobě žalobce procentuálně konkretizoval podíl hlavních materiálů (dřevo 50 % objemu produktu a odlehčená ocel 50 % objemu produktu). Tímto novým překvapivým tvrzením žalovaný ve správním řízení nedisponoval, žalobce jej ani nijak nedokládá, jde navíc o tvrzení zjevně neodpovídající skutečnosti za současné evidentní přítomnosti materiálů dalších a žalobcem rovněž

uvedených. Žalovaný poukázal na to, že ve správním řízení žalobce
předmětné zboží podrobně popsal a poskytl fotografii.

- 12 K doručování v průběhu správního řízení žalovaný uvedl, že ani žalobce, ani jeho zástupce (celní deklarant) nevyrozuměli správní úřady o ukončení zastoupení, pročež plná moc zůstala vůči správním úřadům účinná. Doručení výzvy k vyjádření a doručení napadeného rozhodnutí zástupci žalobce tedy bylo řádné.
- 13 Ze spisového materiálu předloženého žalovaným vyplývají následující skutečnosti.
- 14 Žalobce dovezl předmětné zboží do České republiky z Čínské lidové republiky a prostřednictvím celního deklaranta jej v elektronickém celním prohlášení ze dne 10.3.2014 zařadil do podpoložky (zbožového kódu) KN 9019109000 se sazbou cla 0 %. Zboží bylo v celním prohlášení popsáno jako „Otočná lavice pro rehabilitaci páteře a uvolnění svalů, 198 kusů, náhradní kostry: 2 kusy, plastové části ke konstrukci: 16 kusů. Zbožový kód č. 9019109000 je určen pro „Přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje; psychotechnické přístroje; přístroje pro léčbu ozonem, kyslíkem, aerosolem, dýchací oživovací přístroje nebo jiné léčebné dýchací přístroje: - Přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje; psychotechnické přístroje: - - Ostatní“.
- 15 Dne 11.3.2014 zástupce žalobce provedl změnu sazebního zařazení předmětného zboží v celním prohlášení na kód celní nomenklatury 9402900000, který je určen pro „Lékařský, chirurgický, zubolékařský nebo zvěrolékařský nábytek (například operační stoly, vyšetřovací stoly, nemocniční lůžka s mechanickým zařízením a zubolékařská křesla); křesla pro holičství a kadeřnictví a podobná křesla, vybavená jak otáčecím, tak i sklápěcím a zdvihacím zařízením; části a součásti těchto výrobků: - Ostatní“, se sazbou cla 0 %.
- 16 Dne 11.3.2014 celní úřad prvostupňovým rozhodnutím propustil předmětné zboží do navrženého celního režimu dle kódu č. 9402900000 s vyměřením daně z přidané hodnoty ve výši 54.365,90 Kč, odpovídající sazbě DPH 21 %. Tuto daň žalobce dne 19.3.2014 uhradil.
- 17 V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí žalobce požadoval změnit celní zařazení dle kódu č. 9019109000, jak bylo navrženo v původním celním prohlášení, a snížit sazbu DPH z 21 % na 15 %. Svůj návrh žalobce odůvodnil tím, že zboží je určeno pro mechanoterapii. Dále uvedl, že se jedná o zdravotní pomůcku, proto požadoval snížit daň z přidané hodnoty.
- 18 Dne 3.4.2014 podal odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí též zástupce žalobce. Vzhledem k tomu, že se dozvěděl, že ve stejné věci podal odvolání také žalobce sám, vzal zástupce žalobce své odvolání zpět. Žalovaný dne 27.6.2014 rozhodl o zastavení řízení ve věci odvolání zástupce žalobce a v řízení pokračoval již jen s žalobcem, kterému též doručoval příslušné písemnosti.
- 19 V napadeném rozhodnutí žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí následujícím způsobem.

Kolonka č.	Původní údaj	Nový údaj
33 (Zbožový kód)	94029000 90	73269098 90
47 (Výpočet poplatků)	B00/258885/21/54365,9 A00/236131/0/0	B00/265261/21/55704,9 A00/236131/2,70/6376

- 20 Předmětné zboží charakterizoval dle údajů v dokladech předložených žalobcem jako rehabilitační lavici, která je určena k uvolňování páteře, kloubů a svalů, kdy k uvolnění dochází otočením těla do polohy hlavou dolů, s nohama ukotvenýma v držáku, pomocí kolíbkového mechanismu. Pevnou část lavice tvoří dřevotříska, která je potažena molitanovou vrstvou a koženkou, nosnou část tvoří ocelová (kovová) konstrukce, ve které se otáčejí hřídele, které jsou s lavicí spjaty, a díky tomu lavice umožňuje měnit polohu desky. Žalovaný dospěl k závěru, že zboží má být podřazeno pod kód celní nomenklatury 73269098 90 jako „Ostatní výrobky ze železa nebo oceli: - Ostatní: - - Ostatní výrobky ze železa nebo oceli: - - - Ostatní: - - - - Ostatní“ se sazbou cla 2,70 %. S ohledem na charakteristiku zboží žalovaný shledal, že zboží ve smyslu celního sazebníku není lékařským nábytkem ani ortopedickou pomůckou či ortopedickým přístrojem a není ani určeno pro tělesné cvičení. V odvolacím řízení žalovaný doručoval písemnosti zástupci žalobce, neboť konstatoval, že plná moc zástupci nebyla vypovězena a žalobce je tak stále zastoupen i přes to, že zástupce vzal zpět své odvolání a ve správním řízení je projednáváno odvolání, jež podal žalobce samotný. Žalovaný tedy napadeným rozhodnutím změnil vyměřovací dovozní poplatek (clo, DPH).
- 21 Při jednání konaném před Městským soudem v Praze dne 23.5.2019 účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích. Městský soud při jednání provedl důkazy navržené žalobcem, a to Prohlášení Nemocnice ve Svitavách z října 1999, Závěrečnou zprávu Všeobecné fakultní nemocnice v Praze ze dne 15.12.2001 o klinickém hodnocení zdravotnického prostředku, fotodokumentaci předmětného výrobku, užitný vzor č. 26222, průmyslový vzor č. 35683, náčrtek předmětného výrobku, popis stadií degenerace ploténky, odvolání plné moci celnímu deklarantovi ze dne 1.7.2014. Dále při jednání městský soud provedl listinné důkazy, které žalobce soudu doručil krátkou cestou v průběhu tohoto jednání, a to uživatelskou příručku – Rehabilitační lavice (Autotrakční lehátko), a korespondenci mezi ním a celním deklarantem, včetně odvolání plné moci ze dne 1.7.2014.
- 22 Městský soud na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
- 23 Zásadním pro samotné sazební zařazení dováženého zboží je celní sazebník, který zavádí nomenklaturu zboží nazvanou „kombinovaná nomenklatura“. Ta je založena na celosvětovém harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále též „harmonizovaný systém“), který byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací, a zaveden mezinárodní úmluvou uzavřenou v Bruselu dne 14.6.1983 a schválenou jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7.4.1987. Tato nomenklatura přejímá čísla a

šestimístné položky harmonizovaného systému, přičemž pouze sedmé a osmé místo je jejím dalším vlastním tříděním.

- 24 Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I celního sazebníku, která je každoročně k 1.1. daného roku obměňována v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. V nyní projednávaném případě je s ohledem na rozhodné období relevantní příloha I celního sazebníku ve znění prováděcího nařízení Komise (EU č. 1101/2014 ze dne 16.10.2014, kterým se mění příloha I nařízení rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen "kombinovaná nomenklatura").
- 25 První část kombinované nomenklatury obsahuje soubor úvodních ustanovení. V hlavě I věnované obecným ustanovením stanoví oddíl A různá pravidla, kterými se řídí zařazení zboží do kombinované nomenklatury. Je tak zejména stanoveno, že pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a že zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám a že se v zásadě uplatňují rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.
- 26 Konkrétně se zařazení zboží do kombinované nomenklatury řídí následujícími zásadami:
1. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.
 - a) Každé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje též na výrobek, který není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Totéž platí pro zařazení kompletního nebo dokončeného výrobku (nebo výrobku zařazovaného podle tohoto pravidla jako kompletní nebo dokončený výrobek), který je předkládán v nesmontovaném nebo rozloženém stavu.
 - b) Každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3.
 2. Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto:
 - a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro drobný prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží;
 - b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sada) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit;

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

2. Zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, se zařadí do čísla odpovídajícího nejpodobnějšímu zboží.

3. Kromě předchozích ustanovení se na níže uvedené zboží použijí následující pravidla:

pouzdra pro fotografické přístroje, kamery, hudební nástroje, zbraně, rýsovací a kreslicí nástroje, náhrdelníky a podobné schránky, speciálně tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy (sady) výrobků, vhodné k dlouhodobému používání a předkládané

s výrobky, pro něž jsou určeny, se zařazují s těmito výrobky, jestliže jsou s nimi obvykle prodávány. Toto pravidlo se však nevztahuje na schránky, které dávají celku podstatné rysy;

podle ustanovení pravidla 5 a) se obalové materiály a obalové schránky, v nichž je zabaleno předkládané zboží, zařazují s tímto zbožím, jsou-li pro balení tohoto zboží obvykle používány. Toto ustanovení však není závazné, jsou-li obalové materiály a obalové schránky zjevně vhodné k opakovanému použití.

- 27 Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávání mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Nemá-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole. (Část první, Hlava I kombinované nomenklatury.)
- 28 Část druhá kombinované nomenklatury obsahuje celní sazebník rozřazující jednotlivé druhy zboží do tříd. Třída XV obsahuje několik kapitol, mezi nimi i kapitolu 73 obsahující položku 7326 (Ostatní výrobky ze železa nebo oceli), - celní sazba 2,7 %.
- 29 V poznámce 3 ke třídě XV kombinované nomenklatury je k tomu blíže uvedeno, že v celé nomenklatuře výraz „obecné kovy“ znamená: železo a ocel, měď, nikl, hliník, olovo, zinek, cín, wolfram, molybden, tantal, hořčík, kobalt, bismut, kadmium, titan, zirkon, antimon, mangan, beryllium, chrom, germanium, vanad, galium, hafnium, indium, niob, rhenium a thallium.
- 30 V poznámce 1 d) ke kapitole 72 kombinované nomenklatury je uvedeno, že v celé nomenklatuře má výraz „ocel“ následující význam: železné materiály, jiné než čísla 7203, které (s výjimkou určitých druhů vyrobených ve formě odlitků) jsou kujné (tvárné) a které obsahují 2 % hmotnostní nebo méně uhlíku. Chromové oceli však mohou obsahovat vyšší podíl uhlíku.
- 31 Předmětné zboží žalovaný zařadil do třídy XV, kapitoly 73 kombinované nomenklatury (Výrobky ze železa nebo oceli), a v rámci této kapitoly do podpoložky 7326 (Ostatní výrobky ze železa nebo oceli, -ostatní, - - ostatní). Žalovaný přitom vycházel především z materiálového složení posuzovaných výrobků. Podle názoru městského soudu uvedené sazební zařazení odpovídá. Je třeba poznamenat, že kombinovaná nomenklatura neobsahuje takové parametry či kritéria, podle nichž by bylo možné předmětné zboží sazebně zařadit jinak, a to ani po prověření poznámek k uvažovaným kapitolám a třídám,

do nichž zboží zařadil celní úřad a žalobce. Proto je nezbytné aplikovat obecné pravidlo pro výklad kombinované nomenklatury č. 3, konkrétně 3 b), jak správně učinil žalovaný.

- 32 Při použití citovaných obecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury je třeba mít na paměti, že se tato pravidla užíjí postupně. Pokud první pravidlo nevede k jednoznačnému zařazení zboží, posuzuje se podle druhého pravidla atd. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2017 č.j. 6 Afs 111/2016-23). Tímto způsobem postupoval i žalovaný, jak vyplývá se shora provedené rekapitulace. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zohlednil účel použití zboží a vycházel z jeho objektivních vlastností a charakteristik. Předmětné zboží z tohoto úhlu pohledu správně a dostatečně a podrobně posoudil (bod 13 a násl. napadeného rozhodnutí). Zaměřil se přitom zejména, avšak ne výlučně, na konfrontaci s žalobcem poukazovanou funkcí pro mechanoterapii. Poté žalovaný předmětné zboží s ohledem na jeho složení z různých materiálů (zhotovení z různých komponentů) sazebně zařadil podle materiálu nebo komponentu, který mu dává podstatné rysy, jak vyplývá z pravidla č. 3. b) Všeobecných pravidel. Městský soud se s postupem žalovaného ztotožňuje, neboť sazební zařazení považuje za objektivně odpovídající reálnému popisu zboží dle dokumentace založené ve správním spisu.
- 33 Žalobce namítá, že žalovaný měl zařadit předmětné zboží pod kód 9019 Harmonizovaného systému.
- 34 K vypořádání této žalobní námítky soud nejprve cituje z Vysvětlivek k Harmonizovaného systému vypracovaných Světovou celní organizací, platných v roce 2014 a 2015, třída XVIII, kapitola 9, kde je výklad kódu 9019 upřesněn. Konkrétně je uvedeno, že přístroje pro mechanoterapii „... jsou hlavně používány k léčení nemocí kloubů nebo svalů, pomocí mechanického napodobování různých pohybů. Je třeba poznamenat, že takové léčení je obvykle prováděno pod lékařským dozorem; přístroje tohoto čísla by měly proto být rozpoznatelné od běžných přístrojů pro tělesné cvičení nebo od zařízení pro léčebné cvičení určených pro použití doma nebo ve speciálně vybavených prostorách (číslo 9506), (např. protahovací nebo cvičební pružná lana; napínací rukojeti různých druhů; „veslovací“ stroje pro napodobování veslovacího pohybu; pevná kola s jedním kolem pro tréninkové účely nebo pro posilování svalů celé nohy).
- 35 Jelikož mechanoterapie označuje pouze léčení týkající se pohybu kloubů atd., do tohoto čísla nepatří čistě stacionární přístroje (např. schůdky, žebříky, rovnoběžné tyče), i když slouží k rehabilitaci končetin; takové výrobky se zařazují do svých příslušných čísel. Pro účely tohoto čísla však mohou být přístroje považovány za mechanické, i když obsahují pouze poměrně jednoduché mechanické zařízení jako například pružiny, kolečka, kladky atd.
- 36 S výhradou výše uvedených podmínek, toto číslo zahrnuje:
- i. Přístroje pro rotační pohyb zápěstí.
 - ii. Přístroje pro rehabilitaci prstů.
 - iii. Přístroje pro rotační pohyb nohou od kotníku dolů.
- 37 Mnoho z těchto tří typů přístrojů sestává hlavně z rukojetí spojených s pákami, nastavitelných protizávaží, zařízení pro upnutí končetiny, vše namontováno na společné základně. Jsou ovládána ručně.

4) *Přístroje pro současné ohýbání a natahování kolena a kyčle.*

5) *Přístroje pro procvičování trupu.*

6) *Přístroje pro procvičování chůze, sestávající z nosné konstrukce s nosnými berlemi a rukojetmi, umístěnými na řadě kol.*

7) *Přístroje pro zlepšení oběhu, posílení srdečních svalů a rehabilitaci dolních končetin, sestávající z kola bez kol upevněného na nosné konstrukci, která může mít pedály, kde pacient sedí nahoře nebo leží dole.*

8) *Přístroje univerzálního typu, poháněné motorem, které použitím vyměnitelného příslušenství mohou být použity pro mnoho mechanoterapeutických účelů (např. pro léčbu nemocí kloubů nebo svalů krku, ramene, lokte, zápěstí, prstů, kyčle, kolena atd.).“*

- 38 Z citovaných vysvětlivek je zřejmé, že předmětné zboží pod kód 9019 nelze zařadit, neboť jak vyplývá z dokumentace založené ve správním spisu, předmětné zboží slouží k prostému vyvěšení pro uvolnění příslušných svalových skupin a páteře, a nikoli k léčení nemocí kloubů a nebo svalů pomocí mechanického napodobování různých pohybů. Podstatné znaky předmětného zboží a přístrojů pro mechanoterapii popsanych ve Vysvětlivkách k Harmonizovanému systému se tedy neshodují. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že pro posouzení náležitého zařazení zboží do položek určitého čísla je rozhodující vymezení vyplývající z právních předpisů a nikoli z odborné (zejména zdravotnické) literatury, již argumentuje žalobce. Vysvětlivky k Harmonizovanému systému jsou přitom pro zařazení zboží použitelným interpretačním vodítkem (k tomu městský soud odkazuje například na rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 7.5.2009, Siebrand BV, C-150/08, bod 25; ze dne 18.7.2007, Olicom, C 142/06, bod 17; ze dne 6.12.2007, Van Landeghem, C 486/06, bod 25, a ze dne 27.11.2008, Metherna, C 403/07, bod 48). Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval správně, když pro účely sazebního zařazení nepovažoval předmětné zboží za přístroje pro mechanoterapii a pod kód 9019 je nezařadil.
- 39 S ohledem na uvedené žalovaný odůvodněně dospěl k změně sazebního zařazení a tím k zvýšení celní sazby z 0 % na 2,7 %, tj. v posuzovaném případě 6.376 Kč. Od sazebního zařazení se přímo odvíjí sazba daně z přidané hodnoty, která v posuzovaném případě činí 21 % dle ust. § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jak rovněž žalovaný správně uvedl v napadeném rozhodnutí. V daném případě je základem daně dle prvostupňového rozhodnutí částka 258.885 Kč, zvýšená o částku odpovídající výši cla, tj. 6.376 Kč, daň z přidané hodnoty 21 % tak činí 55.704,90 Kč. Samotný výpočet není mezi účastníky řízení sporný.
- 40 Soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že předmětný výrobek měl být z hlediska materiálového složení posouzen tak, že 50 % objemu zaujímá dřevo a 50 % objemu zaujímá ocel. Toto tvrzení je v rozporu jak s dalším tvrzením žalobce, který sám zmiňuje přítomnost i jiných materiálů, tak s dokumentací založenou ve správním spisu a též s listinými důkazy předloženými samotným žalobcem (zejm. fotodokumentace), z nich jednoznačně vyplývá, že materiálové složení výrobku je pestřejší; nejde jen o dva materiály stejného objemu. Proto uvedená žalobní námitka nemohla mít vliv na správnost napadeného rozhodnutí.

- 41 Žalobce dále poukazuje na problémy s nejednotnou interpretací a aplikací jednotlivých pravidel ze strany povinných subjektů, kdy důsledkem je zařazení totožných výrobků od různých výrobců do odlišných tříd. Blíže žalobce otázku rozdílné aplikace kombinované nomenklatury nerozvádí a ani z obsahu správního spisu k ní soud nezaznamenal relevantní podklady. Soud se proto nemůže k žalobní námitce vyjádřit. Neobsahuje-li žaloba dostatečnou argumentaci, může se soud zabývat posouzením zákonnosti napadeného rozhodnutí jen v rovině obecné. V opačném případě by totiž popřel dispoziční zásadu a namísto žalobce by v podstatě domýšlel, v čem konkrétně je napadené rozhodnutí nesprávné. Soud proto pouze obecně s odkazem na vše výše uvedené opakuje, že sazební zařazení předmětného výrobku žalovaným považuje za správné; posuzování zařazení výrobků jiných výrobců není předmětem toho řízení.
- 42 K námitce pochybení správních orgánů při doručování listin v průběhu správního řízení soud odkazuje na ust. § 27 odst. 2 daňového řádu, dle něž plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně. Analogicky lze dovodit, že též zánik plné moci je účinný až od okamžiku, kdy je s ní správce daně seznámen. Žalobce nebo jeho zástupce tedy měli v průběhu řízení správní úřady informovat o zániku plné moci. Dokud se tak nestalo, postupovaly správní úřady v souladu se zákonem, jednaly-li se zástupcem žalobce. Jiný postup by měl za důsledek neplatnost takového jednání (doručení listin ve správním řízení). V posuzovaném případě správní úřady doručovaly listiny zástupci žalobce na základě plné moci ze dne 24.4.2014. přičemž v průběhu správního řízení nebyly seznámeny se skutečností, že plná moc udělená celnímu deklarantovi zanikla. Postupovaly tedy správně a žalobní námitka není důvodná.
- 43 Městský soud tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, spočívalo na nesprávně zjištěném skutkovém základu a že by bylo nesprávné i po právní stránce; námitky žalobce tak nejsou důvodné. Z tohoto důvodu městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.
- 44 Pouze na okraj městský soud stručně poznamenává, že dle ust. § 78 odst. 1 věta první s.ř.s., je-li žaloba proti rozhodnutí žalovaného správního úřadu důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Jinou pravomoc zákon při důvodnosti žaloby soudu nesvěřuje. Není tedy v jeho pravomoci nahradit výrok napadeného rozhodnutí výrokem vlastním, jak požadoval žalobce.
- 45 O nákladech řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [redacted]. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na

sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. května 2019

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu