



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci žalobce **NIMOTECH, s.r.o.**, se sídlem Šumavská 416/15, Brno, proti žalovanému **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2013, č.j. 11655/2013-900000-302, ve věci doměření cla,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2013, č.j. 11655/2013-900000-302, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v celkové výši **3.000 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a průběh správního řízení

[1] Žalobce podal ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2013, č.j. 11655/2013-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Celního

ředitelství Brno (dále jen „prvostupňový orgán“) ze dne 30. 8. 2012, sp. zn. 1024-10/2012-010100-24 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

[2] Tímto dodatečným platebním výměrem bylo rozhodnuto o tom, že po kontrole celního prohlášení ze dne 12. 10. 2009 po propuštění zboží bylo doměřeno žalobci dovozní clo ve výši 161 480 Kč. Žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že druhý odstavec jeho výrokové části změnil v rozsahu tabulky s nadpisem „Výpočet cla k rozhodnutí č. evid. JSD 09CZ01720014553346 pol. č. 1“, a ve třetím odstavci výrokové části provedl změnu v rozsahu tabulky nadepsané „Výpočet cla k rozhodnutí č. evid. JSD 09CZ01720014553346 č. 3“

[3] Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru ve vztahu ke druhému odstavci jeho výroku byla změna sazby cla ke zboží původně označenému jako „Přístroje pro diatermii ostatní, ne ultrazvukové“ pod obchodním označením „Accent XL včetně příslušenství, hlavice k přístroji Accent XL 7ks“, které žalobce původně deklaroval podle přílohy I. celního sazebníku a podpoložky TARICu jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku, ostatní nástroje a přístroje“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 49 00. Prvostupňový orgán změnil zařazení popsaného zboží podle citované přílohy I. celního sazebníku na „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté“, sazební zařazení TARIC kód 8543 70 90 99, s výslednou sazbou cla ve výši 3,7%. Výsledný rozdíl cla činil 54 363 Kč.

[4] Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru ve vztahu ke třetímu odstavci jeho výroku byla změna sazby cla ke zboží původně označenému jako „Přístroje pro diatermii ostatní, ne ultrazvukové – přístroj SPA SHR včetně příslušenství, hlavice k přístroji SPA SHR a SPA RF, 19 ks“, které žalobce původně deklaroval podle přílohy I. celního sazebníku a podpoložky TARICu jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku, - ultrafialové nebo infračervené zářiče“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 49 00. Žalovaný změnil zařazení popsaného zboží podle citované přílohy I. celního sazebníku na „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté – části a součásti - ostatní“, sazební zařazení TARIC kód 8543 70 90 99, s výslednou sazbou cla ve výši 3,7 %. Výsledný rozdíl cla činil 107 117 Kč.

[5] Ve zbývajícím rozsahu žalovaný dodatečný platební výměr potvrdil. Žalovaný tedy v podstatě změnou dodatečného platebního výměru opravil formální náležitosti výroku, nicméně samotnou klasifikaci předmětného zboží pod příslušné položky celního sazebníku a výpočet doměření cla v celkové částce 161 480 Kč žalovaný potvrdil jako správné.

II. Napadené rozhodnutí

[6] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul důvody, pro něž prvostupňový orgán rozhodl o doměření cla na předmětné zboží. Prvostupňový orgán i

žalovaný vycházel z kontroly (protokol o kontrole ze dne 29. 8. 2012), již bylo zjištěno, že se jedná u položky č. 1 kolonky 33 celního prohlášení a u položky č. 2 kolonky 33 celního prohlášení o nesprávné označení podpoložek kombinované nomenklatury a TARICu. Na základě zjištěných skutečností bylo předmětné zboží zařazeno podle nařízení o celní nomenklatuře do podpoložky 85437090 KN a podpoložky TARICu 99. Změnou sazebního zařazení předmětného zboží pod jiný kód celní nomenklatury došlo i ke změně celní sazby ve výši 3,7%, což mělo za následek doměření cla dodatečným platebním výměrem.

[7] Žalovaný dospěl k závěru, že předmětné zboží bylo prvostupňovým orgánem zařazeno správně a v odůvodnění dodatečného platebního výměru bylo dostatečně a vyčerpávajícím způsobem vysvětleny principy zařazování zboží ve smyslu nařízení o nomenklatuře a důvody vedoucí ke změně sazebního zařazení předmětného zboží. K jednotlivým námitkám uvedeným v odvolání žalovaný uvedl následující.

[8] K námitce nesouladu sazebního zařazení předmětného zboží, které provedl prvostupňový orgán, a nesprávnému výkladu všeobecných pravidel pro zařazování zboží, se žalovaný podle svého mínění nemohl vyjádřit, neboť tyto námitky byly naprosto obecné a nekonkrétní. Co se týče námitky aplikace nesprávného časového znění právní úpravy, žalovaný uvedl, že prvostupňový orgán vycházel z právní úpravy platné v rozhodné době podání celního prohlášení a propuštění předmětného zboží do volného oběhu (rok 2009), což je zřejmé již z prvního odstavce výroku dodatečného platebního výměru, z čehož plyne, že tato námitka žalobce nebyla důvodná.

[9] K námitkám žalobce, že se prvostupňový orgán nedostatečně zabýval technickými vlastnostmi a funkcemi předmětného zboží a nesprávně aplikoval právní předpisy s ohledem na zjištěný skutkový stav, žalovaný uvedl, že může pouze opakovat odůvodnění dodatečného platebního výměru, že při zařazování zboží do kterékoliv z celních nomenklatur (harmonizovaného systému – dále jen „HS“) KN, TARIC je bezpodmínečně nutné nejen dodržovat zásady stanovené ve Všeobecných pravidlech pro výklad kombinované nomenklatury uvedených v příloze I., části první, hlavě I. bodě A nařízení o celní nomenklatuře. Přitom je ale nutno odpovědět na základní zbožíznalecké otázky: „Co je to?“, dále „Z čeho je to?“ a konečně „K čemu je to?“ Jen tak mohou být nalezeny objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti výrobku v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, přičemž budou současně rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Žalovaný poukázal na to, že tato kritéria zohledňuje i Soudní dvůr Evropské unie ve svých rozhodnutích.

[10] Žalovaný dal žalobci částečně za pravdu v tom, že pokud mohou předmětné zboží používat i jiné osoby než odborní lékaři, není to důvodem pro vyloučení tohoto zboží ze sazebního zařazení do čísla 9018. Nicméně toto prvostupňový orgán v dodatečném platebním výměru netvrdil, naopak tuto možnost výslovně připustil. Stran právní závaznosti vysvětlivek k HS verze 2007 žalovaný uvedl, že tyto vysvětlivky skutečně nejsou právně závazné, ale jsou významným vodítkem, které může významnou měrou přispět k objasnění správnosti sazebního zařazení předmětného zboží. V této souvislosti žalovaný poukázal na to, že Úmluva o HS, na níž je nařízení o celní nomenklatuře založeno, je mezinárodně používaná, a proto výklad a aplikace této úmluvy musí být maximálně konformní ve všech smluvních státech,

čemuž napomáhají právě uvedené vysvětlivky. Tyto vysvětlivky k HS k číslu 9018 v první větě prvního odstavce uvádějí, že „do tohoto čísla patří značně široký okruh přístrojů a nástrojů, které se v drtivé většině případů používají pouze v profesní lékařské praxi (např. doktory, chirurgy, zubními lékaři, zvěrolékaři, porodními asistentkami), buď ke stanovení diagnózy, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací atd.“ Žalovaný vyložil tuto vysvětlivku tak, že druhá část věty v úzkém spojení s první částí věty dávají zásadní obsah této vysvětlivce. Ve smyslu nařízení o celní nomenklatuře budou lékařskými, chirurgickými, zubolékařskými nebo zvěrolékařskými nástroji a přístroji, včetně scintigrafických přístrojů, ostatních elektroléčebných přístrojů a nástrojů a přístrojů pro vyšetření zraku pouze takové přístroje, které slouží ke stanovení diagnóz, k předcházení nebo léčbě nemocí anebo k provádění operací používané výjimečně i jinými osobami než odbornými lékaři mimo odborné lékařské praxe, ale pouze k těmto účelům.

[11] Žalovaný dospěl k závěru, že pokud lze předmětné zboží použít k tvarování těla – bodyshaping, redukci celulitidy, vyhlazení kůže po liposukci, vypnutí pleti, omlazení pleti, odstranění vrásek, léčbě lipomů atd., nelze zákroky prováděné na těle směřující k odstranění výše uvedených nedostatků zpravidla na kůži považovat za léčbu nemocí v obecném smyslu nebo jejímu předcházení a prováděnou činnost nelze považovat ani za operaci, ani za stanovování diagnózy. Nemocí je nutno podle nařízení o celní nomenklatuře rozumět tělesný stav, který neumožňuje běžné činnosti člověka v životě, např. kvůli mechanické indispozici, jako jsou zlomeniny končetin nebo jiných kostí, přetržení svalů, vazů apod., či jiné poškození orgánů, jako např. mozkové příhody, zápal plic, ledvinové koliky apod. Podle tohoto nařízení se pro účely sazebního zařazování zboží v případě výše uvedených stavů pokožky o nemoc nejedná. Umožňuje-li předmětné zboží vykonávat jiné činnosti, než je klasická léčba nemocí, včetně prevence, diagnózy i invazivních zákroků, nemůže se jednat o lékařský přístroj ve smyslu čísla 9018 podle přílohy I nařízení o celní nomenklatuře ve znění roku 2009. V případě, že předmětné zboží nelze podřadit pod číslo 9018 jako lékařský přístroj, logicky nelze aplikovat poznámku 1 písm. m) ke třídě XVI přílohy I nařízení o celní nomenklatuře, která vylučuje výrobky kapitoly 90 též přílohy ze zařazení do této třídy.

[12] Jelikož předmětné zboží nelze považovat za zboží čísla 9018, lze jej podle žalovaného považovat za stroj, který vykonává specifickou funkci jinde v kapitole 85 neuvedenou ani nezahrnutou, neboť tato funkce není v žádném čísle kapitoly 85 definována. Proto žalovaný hodnotil zařazení předmětného zboží do čísla 8543 provedené prvostupňovým orgánem jako správné. Části a součásti předmětného zboží se s ohledem na způsob zařazování částí a součástí výrobků třídy XVI uvedený v poznámce 2. písm. b) Přílohy I. citovaného nařízení zařazují do čísla jako tyto stroje. Určení příslušné položky (páté a šesté číslo celní nomenklatury) bylo určeno na základě pravidla 6 VVP-KN a vychází ze znění příslušné položky a podpoložky KN. Určení konkrétní podpoložky 99 TARICu k podpoložce 8543 70 90 (k odst. 2 výroku rozhodnutí) a konkrétní podpoložky 90 TARICu 8543 90 00 je založeno na čl. 3 odst. 2 a čl. 6 citovaného nařízení.

[13] Po přezkoumání dodatečného platebního výměru a řízení, jež jeho vydání předcházelo, dospěl žalovaný k závěru, že až na formální nepřesnosti, kvůli nimž byl změněn výrok rozhodnutí tak, aby byl formálně správný a pro žalobce přehledný, nevyšly najevo žádné nesprávnosti či nezákonnosti.

III. Žaloba

[14] V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce namítal, že toto rozhodnutí je nezákonné, a to z následujících důvodů.

[15] Žalobce namítal již v průběhu kontroly po propuštění zboží před vydáním dodatečného platebního výměru, že výklad, k němuž dospěl prvostupňový orgán i žalovaný, není v souladu s právní úpravou zařazování zboží do kombinované nomenklatury. Napadené rozhodnutí se tak zakládá na nesprávném a velmi úzkém výkladu všeobecných pravidel pro zařazování zboží do kombinované nomenklatury, nepřesné a jednostranné interpretaci příslušných poznámek k příslušné třídě a kapitole, nepřipustným výkladu znění čísel 8543 a 9018 celního sazebníku. Žalovaný tak učinil, aniž by podrobněji zkoumat skutkový stav a aniž by ověřil, zda prvostupňový orgán zjistil skutkový stav úplně. Z podkladů a technické dokumentace, kterou žalobce poskytl prvostupňovému orgánu v průběhu po propuštění zboží, vyplývá, že přístroj Accent XL je určen k léčbě definovaných onemocnění a poškození částí těla. Indikace přístroje Accent XL a jeho jednotlivých modulů jsou specifikovány v uživatelské příručce k Accent XL.

[16] Jádrem žaloby je námitka, že účel použití přístroje Accent XL je mnohem rozsáhlejší než uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí a prvostupňový orgán v dodatečném platebním výměru. Tento přístroj se uplatňuje v lékařských oborech dermatologie, plastická chirurgie a obecná chirurgie. Kromě léčby nemocí typu akné, rosacey spojené s akné, léčbě jizev, redukci vrásek a strií, je přístroj používán i ke zmírnění bolesti, zmírnění svalových křečí, zvýšení lokální cirkulace. Podrobné indikace jsou zachyceny v uživatelské příručce k přístroji Accent XL a o lékařském využití tohoto přístroje svědčí písemnost Ministerstva zdravotnictví ze dne 17. 9. 2009, č.j. 33533/2008.

[17] Pokud si správní orgány položily základní zbožíznalecké otázky, pak si na ně neodpověděly úplně a objektivně. Rozhodnutí žalovaného i prvostupňového orgánu je tak založeno na neúplně zjištěném skutkovém stavu, vlastnosti a charakteristice přístroje Accent XL nebyly hodnoceny objektivně a úplně, čímž správní orgány nesprávně aplikovaly právní předpisy upravující sazební zařazení zboží.

[18] Z technické dokumentace (uživatelské příručky k přístroji Accent XL) je nepochybně zřejmé, že přístroj Accent XL je lékařským přístrojem ve smyslu znění čísla 9018 celního sazebníku účinného v rozhodné době (příloha I celního sazebníku). Do čísla 9018 celního sazebníku se zařazují lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku. Předmětné zboží (přístroj Accent XL), jeho vlastnosti, charakteristiky a způsob použití zcela odpovídají znění čísla 9018, přičemž poznámkami ke kapitole 90 celního sazebníku není jeho zařazení do této kapitoly vyloučeno. Od sazebního zařazení přístroje Accent XL se odvozuje i sazební zařazení jeho částí a součástí pod stejné číslo.

[19] Naopak zařazení předmětného zboží do čísla 8543 celního sazebníku, k němuž dospěly správní orgány, vylučuje i poznámka 1 písm. m) ke třídě XVI celního sazebníku, kterou je nezbytné v tomto případě aplikovat. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje

v tom, že předmětné zboží bylo zařazeno v rozporu se všeobecnými pravidly pro výklad kombinované nomenklatury, neboť směrodatná jsou znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.

IV. Vyjádření žalovaného

[20] K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl následující vyjádření. K námitce nesouladu sazebního zařazení předmětného zboží s právní úpravou zařazování zboží do kombinované nomenklatury a nesprávnému, nepřipustnému a velmi úzkému výkladu všeobecných pravidel pro zařazování zboží, nepřesné a jednostranné interpretaci příslušných poznámek k třídě a kapitole, nepřipustnému výkladu znění čísel 8543 a 9018 a nesprávné aplikaci závazných právních předpisů, se nemůže pro její obecnost a nekonkrétnost vyjádřit, jak již bylo uvedeno výše. Při posuzování sazebního zařazení předmětného zboží se vycházelo z právní úpravy platné v rozhodné době podání celního prohlášení a propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu (rok 2009). Tato skutečnost je zřejmá již z prvního odstavce výroku rozhodnutí prvostupňového orgánu, kde je nařízení o celní nomenklatuře citováno ve znění nařízení Komise (ES) č. 1031/2008, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Tato námitka je tedy nepřijatelná.

[21] Rovněž tvrzení, že se žalovaný nedostatečně zabýval technickými vlastnostmi a funkcemi předmětného zboží a nesprávně aplikoval obecně závazné právní předpisy s ohledem na skutkový stav zboží, žalobce nijak neupřesnil a není tak zřejmé, v jakých skutečnostech toto údajné pochybení spatřuje. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný zcela dostatečně vypořádal s technickými vlastnostmi a funkcemi předmětného zboží. Sporným není technický princip fungování a funkce předmětného zboží, ale skutečnost, zda je možné předmětné zboží podřadit pod „lékařské přístroje“ ve smyslu nařízení o celní nomenklatuře či nikoliv. V této souvislosti žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na některá rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, která zohledňují tato kritéria při zařazování zboží. Žalovaný k tomu ještě dodává, že sazebním zařazením obdobného zboží se zabývala i Evropská komise, která vydala nařízení dne 7. 2. 2008 nařízení č. 119/2008 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury a dne 18.11.20011 prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1204/2011, kterým bylo toto zboží zařazeno do položky 8543 KN.

[22] Ohledně právní závaznosti Vysvětlivek k HS žalovaný uvedl, že tyto skutečně nejsou právně závazné, ale jsou významným vodítkem, které může významnou měrou přispět k objasnění správnosti sazebního zařazení předmětného zboží. Tyto vysvětlivky tvoří podle jeho názoru významnou, všeobecně uznávanou a používanou interpretační pomůcku při zařazování zboží do příslušného čísla a položky HS (prvních čtyř nebo šesti číslic). Za podmínek uvedených v článku 8 úmluvy o HS schvaluje Vysvětlivky k HS Světová celní organizace, přičemž jsou zohledňovány a respektovány i Soudním dvorem Evropské unie v jeho rozsudcích. Úmluva o HS, na které je nařízení o celní nomenklatuře založeno, je mezinárodně používaná, a proto výklad a aplikace této úmluvy musí být maximálně konformní ve všech smluvních státech a tomu napomáhají právě Vysvětlivky k HS, aby bylo zabráněno zařazování stejného zboží do odlišné celní nomenklatury jednotlivými smluvními

stranami. Jde o to, aby stejné zboží bylo zařazováno ve všech členských státech stejně. Vysvětlivky k HS k číslu 9018 v první větě prvního odstavce uvádí: „*Do tohoto čísla patří značně široký okruh přístrojů a nástrojů, které se, v drtivé většině případů, používají pouze v profesní lékařské praxi (např. doktory, chirurgy, zubními lékaři, zvěrolékaři, porodními asistentkami), buď ke stanovení diagnózy, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací atd.*“ Toto ustanovení vysvětlivek k HS a jeho výklad je zásadní pro další stanovení správného sazebního zařazení předmětného zboží. Daná vysvětlivka musí být hodnocena a posuzována v celku a v širším smyslu. Tato vysvětlivka umožňuje, aby přístroje zařazené v tomto čísle mohly být výjimečně používány i jinými osobami, než jsou profesní (odborní) lékaři, a proto postavit rozhodnutí pouze na splnění podmínky profesní lékařské praxe není dostatečné. Ve smyslu nařízení o celní nomenklatuře budou lékařskými, chirurgickými, zubolékařskými nebo zvěrolékařskými nástroji a přístroji, včetně scintigrafických přístrojů, ostatních elektroléčebných přístrojů a nástrojů a přístrojů pro vyšetření zraku, pouze takové přístroje, které slouží ke stanovení diagnóz, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací používané výjimečně i jinými osobami než odbornými lékaři mimo odborné lékařské praxe, ale pouze k těmto účelům.

[23] Profesní lékařskou praxí ve smyslu výše uvedené vysvětlivky k HS je nutno rozumět činnost, která je prováděna osobou odborně zdravotně vzdělanou. Bude se především jednat o lékaře, jež má příslušné vzdělání a také, jenž byl s užíváním příslušných přístrojů řádně seznámen. Nicméně i jiné osoby odborně zdravotně vzdělané a řádně proškolené např. zubní laboranti mohou být podřazeny pod pojem profesní lékařská praxe. Samotné vysvětlivky ve slovním spojení „v drtivé většině případů“ připouštějí, že ve výjimečných případech lze tyto přístroje používat i mimo profesní lékařskou praxi (viz výše). Mají-li se přístroje hodnotit jako lékařské ve smyslu nařízení o celní nomenklatuře, nikoli dle zdravotnických standardů, musí být používány odborně způsobilými osobami (např. lékaři) nebo pod jejich přímým dozorem, což zajistí jejich řádné užití z hlediska bezpečnosti zdraví, a současně musí být užity k léčbě nemocí, diagnózám či operacím. Jestliže tedy předmětné zboží lze použít ke tvarování těla – bodyshaping, redukci celulitidy, vyhlazení kůže po liposukci, vypnutí pleti, omlazení pleti, odstranění vrásek, léčbě lipomů, léčbě – odstranění rosacea, léčbě a odstranění jizev po akné, léčbě lipomů, léčbě – odstranění rosacea, léčbě lupénky a nehtové mykózy atd., nelze zákroky prováděné na těle směřující k odstranění výše uvedených nedostatků zpravidla na kůži považovat za léčbu nemocí v obecném smyslu nebo jejímu předcházení a prováděnou činnost nelze považovat ani za operaci, ani za stanovování diagnózy. Nemocí je nutno tedy dle nařízení o celní nomenklatuře rozumět tělesný stav, který neumožňuje běžné činnosti člověka v životě, např. kvůli mechanické indispozici jako jsou zlomeniny končetin nebo jiných kostí, přetržení svalů, vazů apod., či jiné poškození orgánů jako např. mozkové příhody, zápal plic, ledvinové koliky apod. Podle nařízení o celní nomenklatuře se pro účely sazebního zařazování zboží v případě výše uvedených stavů pokožky o nemoc nejedná.

[24] Umožňuje-li předmětné zboží vykonávat jiné činnosti, než je klasická léčba nemocí, včetně prevence, diagnózy i invazivních zákroků, nemůže se jednat o lékařský přístroj ve smyslu čísla 9018 nařízení o celní nomenklatuře. V tomto ohledu tak předmětné zboží nesplňuje podmínky pro zařazení do čísla 9018 podle přílohy I nařízení o celní nomenklatuře ve znění roku 2009. V případě, že předmětné zboží nelze podřadit pod číslo 9018, jako lékařský přístroj, logicky nelze aplikovat poznámku 1 písm. m) ke třídě XVI přílohy I

nařízení o celní nomenklatuře, která vylučuje výrobky kapitoly 90 téže přílohy ze zařazení do této třídy. Jelikož předmětné zboží nelze považovat za zboží čísla 9018, viz výše, a jestliže toto zboží pracuje na principu využívání tepelného působení radiofrekvenční technologie za použití unipolárních a bipolárních hlavice, resp. pracuje na principu využívání technologie AFT, která konvertuje neúčinné UV světlo do optimálního spektra, nevyužitá složka UV světelného záření je za pomoci technologie AFT (pulsní světlo) přeměněna na světelné spektrum o vlnové délce odpovídající terapeutickému využití cílové skupiny, lze jej považovat za stroj, který vykonává specifickou funkci, jinde v kapitole 85 neuvedenou ani nezahrnutou, neboť tato funkce není v žádném čísle kapitoly 85 definována. Ze shora uvedeného je zcela zřejmé, že zařazení předmětného zboží do čísla 8543 provedené ČR Brno a potvrzené žalovaným bylo správné, a proto žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

V. Posouzení věci krajským soudem

[25] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[26] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.

[27] Žalobce svou žalobou napadl zejména věcnou správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí, která se opírá o výklad relevantních ustanovení přílohy celního sazebníku, ale také namítal nedostatečné zjištění skutkového stavu věci. Krajský soud se tedy v první řadě zabýval tím, zda ve věci nejsou dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 s. ř. s.

[28] Jak vyplývá ze správního spisu vedeného v této věci, prvostupňový orgán zahájil doměřovací řízení ve smyslu § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňového řádu“) na základě provedené kontroly po propuštění zboží do volného oběhu (čl. 78 odst. 1 celního kodexu). Podkladem pro doměření cla se tedy stal protokol o kontrole ze dne 29. 8. 2012, dále samotné celní prohlášení JSD 09CZ01720014553346 ze dne 12. 10. 2009, vyjádření oddělení 22 Celního ředitelství Brno ze dne 15. 2. 2012, reklamní a konečné technické specifikace a kategorizace zboží č.j. 1024-26/2012-010100-24. Takto zjištěný skutkový stav byl převzat též žalovaným v odvolacím řízení, kde nebylo dokazování nijak doplňováno a skutkové závěry nebyly nijak měněny.

[29] Po hodnocení těchto podkladů pro rozhodnutí však zůstala i nadále sporná otázka, zda je možno předmětné zboží považovat za lékařský přístroj, či nikoliv, jak to výslovně konstatuje odůvodnění dodatečného platebního výměru. Rovněž tak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně uznal, že tato otázka je sporná (srov. dikci odůvodnění „*sporným není*

technický princip fungování a funkce předmětného zboží, ale skutečnost, zda je možné předmětné zboží podřadit pod lékařské přístroje“). Žalovaný dal dokonce žalobci výslovně za pravdu v tom, že mohou-li předmětné zboží používat i jiné osoby než odborní lékaři, není to důvodem pro vyloučení zboží ze sazebního zařazení do čísla 9018. Prvostupňový orgán i žalovaný se snažili tuto otázku řešit komplexním výkladem vysvětlivek k HS verze 2007, podle nichž „*Do tohoto čísla patří značně široký okruh přístrojů a nástrojů, které se, v drtivé většině případů, používají pouze v profesní lékařské praxi (např. doktory, chirurgy, zubními lékaři, zvěrolékaři, porodními asistentkami), buď ke stanovení diagnózy, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací atd.*“

[30] Výkladem této vysvětlivky dospěly správní orgány k závěru, že číslo 9018 HS je třeba vykládat restriktivně v tom směru, že ve smyslu nařízení o celní nomenklatuře budou lékařskými, chirurgickými, zubolékařskými nebo zvěrolékařskými nástroji a přístroji, včetně scintigrafických přístrojů, ostatních elektroléčebných přístrojů a nástrojů a přístrojů pro vyšetření zraku *pouze takové přístroje, které slouží ke stanovení diagnóz, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací používané výjimečně i jinými osobami než odbornými lékaři mimo odborné lékařské praxe.*

[31] Krajský soud považuje úvodem svého právního posouzení věci za nutné zdůraznit, že clo je svého druhu daní (tzn. veřejnoprávním peněžitým plněním zasahujícím majetkovou sféru poplatníka) ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož platí, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Pokud existují pochybnosti o tom, zda v konkrétním případě jde o případ, který spadá či nespadá pod povinnost odvést daň, pak je třeba zachovávat při aplikaci hmotněprávních daňových i celních předpisů principy *in dubio mitius* a *in dubio pro libertate* (viz k tomu zejm. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 a sp. zn. III. ÚS 319/07), z něhož vyplývá, že na daňové a poplatkové právní normy je třeba klást zvýšené nároky a při jejich interpretaci je třeba se přiklonit k výkladu souladnému s ústavními principy a příznivějším vzhledem k daňovému subjektu (poplatníkovi). Z uvedených ústavněprávních východisek také vyplývá, že pokud je uvalení veřejnoprávní daňové povinnosti sporné, musí být sporné otázky jednoznačně správními orgány vyřešeny, a to zejména dostatečným (úplným a přesvědčivým) zjištěním skutkového stavu věci. Důkazní břemeno o skutečnostech svědčících pro zatížení určitého zboží celní povinností leží na celních orgánech.

[32] Podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona v rozhodném znění platí, že nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech (nevyjmenovaných v odstavci 1 a 2 tohoto ustanovení) daňový řád. Otázky dokazování v celním doměřovacím řízení nejsou upraveny celním zákonem (srv. § 264 a násl. tohoto zákona), a proto se řídí podpůrně právní úpravou obsaženou v daňovém řádu, konkrétně tedy v ustanoveních § 92 a násl. daňového řádu. Podle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. Rozložením důkazního břemene v

daňovém řízení se již opakovaně zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud, a to např. v rozsudcích ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67 (srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, nebo náleze ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). V posuzované věci se jednalo o doměřovací řízení zahájené z moci úřední, v němž je na správci daně, aby prokázal, že bez důvodných pochybností byly dány podmínky pro doměření daně.

[33] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře již několikrát vyjádřil k problematice výkladu celních sazebníků, tzv. kombinované nomenklatury (KN) a také harmonizovanému systému (HS). Lze poukázat především na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, čj. 2 As 59/2003-70 (přístupný na www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu názoru, že *„Při posouzení, do kterého čísla celního sazebníku podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné z více funkcí náleželo do více různých čísel, je pro sazební zařazení rozhodující funkce, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná. Pokud by doplňková funkce určitého přístroje měla mít za následek zařazení tohoto přístroje do jiného čísla, než kam je obvykle zařazován, muselo by takové pravidlo vyplynout výslovně z právní normy.“* V tomtož rozsudku Nejvyšší správní soud dále vycházel z toho, že tuto prvotní či převažující funkci je třeba prokázat prostředky dokazování, neboť se jedná o otázku skutkovou. Krajský soud z tohoto právního názoru vychází i v posuzované věci a dodává, že teprve po zodpovězení faktických otázek spjatých s charakteristickými vlastnostmi předmětného zboží je možno provést kvalifikaci pod příslušnou položku a podpoložku celního sazebníku, přičemž nepochybně je vhodné přihlídnout k vysvětlivkám ke kombinované nomenklatuře, není-li ovšem text vysvětlivek v rozporu se závaznými ustanoveními celního sazebníku a kombinované nomenklatury (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, čj. 2 Afs 85/2012-40, přístupný na www.nssoud.cz).

[34] Důkazním prostředkem k řešení skutkových otázek souvisejících se zjišťováním charakteristiky a funkce zboží může být mj. také znalecký posudek, jehož užití v daňovém řízení (a tedy i v doměřovacím řízení celním) předvídá § 95 daňového řádu, podle něhož platí, že *[s]právce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně.* V posuzované věci, jak připustil i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nebylo možno dospět k náležitému zjištění skutkového stavu věci bez zodpovězení základních otázek z oboru zbožíznalství, tedy „Co je to?“, dále „Z čeho je to?“ a konečně „K čemu je to?“ Krajský soud podotýká, že jakkoliv nepochybně má celní správa k dispozici odborný aparát vzdělaný v těchto otázkách (např. také tzv. celní technické laboratoře), v posuzované věci prvostupňový orgán ani žalovaný neopatřily pro účely zařazení předmětného zboží ani vyjádření celní technické laboratoře, ani znalecký posudek či odborné vyjádření z oboru zbožíznalství. Tyto podklady nepochybně mohly přinést více světla do sporné otázky povahy předmětného zboží, tedy otázky, zda jde spíše o lékařský přístroj, anebo o přístroj určený k realizaci estetických zákroků na kůži určený k používání laiky. Vyjádření oddělení 22

Celního ředitelství Brno ze dne 15. 2. 2012, které je ve spisu založeno a jehož obsahem je stanovisko k celnímu zařazení zboží, tedy není dostatečným podkladem pro řešení sporné otázky. Krajský soud podotýká, že při případné přetrvávající spornosti závěru o zařazení předmětného zboží do celního sazebníku by bylo třeba ustanovit znalce z oboru zbožíznalství. Prvostupňový orgán ani žalovaný však tyto podklady k posouzení věci nezajistily a opřely své skutkové závěry v posuzované věci pouze o zjištění vyplývající z uživatelských příruček a internetových stránek výrobce, popřípadě ze stanoviska prvostupňového orgánu, přičemž se jim nepodařilo uvedené rozpory ve skutkovém stavu odstranit.

[35] Pokud tedy v posuzované věci existovala zásadní sporná skutková otázka, zda je primární funkcí přístroje Accent XL léčba některých dermatologických onemocnění, anebo spíše způsob řešení estetických zákroků na kůži, jednalo se podle krajského soudu o otázku skutkovou, která měla být řešena získáním dalších důkazů, případně ustanovením znalce z oboru zbožíznalství. Jelikož tak prvostupňový orgán nepostupoval a ani žalovaný takto zjištěný skutkový stav dále v odvolacím řízení o takový důkaz nedoplnil, dopustil se vady řízení při zjišťování skutkového stavu, neboť pro právní závěry o zařazení předmětného zboží pod příslušnou položku celního sazebníku (KN) č. 8543 není možno nalézt jednoznačnou oporu v provedeném dokazování.

VI. Shrnutí a závěr

[36] Podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. platí, že soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění.

[37] S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byl změněn prvostupňový dodatečný platební výměr, bylo postaveno na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, a proto je krajský soud zrušil, aniž by nařídil jednání (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Z uvedených důvodů se krajský soud nemohl zabývat meritem věci, tzn. otázkou podřazení předmětného zboží deklarovaného žalobcem pod jednu z úvahy připadajících položek celního sazebníku.

[38] Žalovaný je vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch (rozhodnutí bylo zrušeno), rozhodl soud o povinnosti žalovaného nahradit jí náklady řízení. Žalobce však nevyčísлил požadovanou náhradu nákladů řízení, přičemž ze spisu vedeného v předmětné věci vyplývá pouze náklad na zaplacení soudního poplatku ve výši 3000 Kč. Proto krajský soud rozhodl o povinnosti žalovaného nahradit náklady řízení žalobce v této výši.

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

V Brně dne 4. června 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu