



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **T. K.**, zast. Mgr. Janem Pořízkem, advokátem se sídlem Kováků 1329/5, Praha, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 48/2015 - 44,

t a k t o:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 48/2015 - 44, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2015, č. j. 20595-2/2015-900000-304.7; tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 11. 3. 2014, č. j. MRN 14 CZ51000012VQ2KB4, tak, že změnil celní zařazení výrobku stěžovatelem označovaného jako autotrakční lehátko (dále jen „předmětný výrobek“) podle nařízení Komise (EU) č. 1101/2014, kterým se mění příloha I nařízení rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „kombinovaná nomenklatura“).

[2] Správní orgán I. stupně původně předmětný výrobek (dovezený z Číny) zařadil pod kód kombinované nomenklatury 9402900 90 (zubolékařská křesla, křesla pro holičství a kadeřnictví nebo podobná křesla a jejich části a součásti - ostatní) se sazbou cla 0 % a propustil ho do navrženého celního režimu (volný oběh) s vyměřením daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši odpovídající sazbě 21 %. V odvolání stěžovatel navrhoval zařazení

předmětného výrobku pod kód 90191090 00 (přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje, psychotechnické přístroje - ostatní) se sazbou cla 0 %, přičemž požadoval snížení sazby DPH na 15 % s tím, že se jedná o zdravotní pomůcku. Podle žalovaného se o zdravotní (ortopedickou) pomůcku či přístroj nejedná, neboť předmětný výrobek není určen pro tělesné cvičení a jeho zařazení změnil na kód 73269098 90 (ostatní výrobky ze železa nebo oceli - ostatní) se sazbou cla 2,70 % a DPH 21 %, což ve výsledku vedlo ke stanovení celkového nedoplatku ve výši 7715 Kč.

II. Rozhodnutí městského soudu

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž nerozporoval výpočet výše nedoplatku, nýbrž žalovaným provedenou změnu celního zařazení předmětného výrobku. Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Městský soud provedl při jednání konaném dne 23. 5. 2019 jako důkazy: 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, nákres předmětného výrobku, popis stádií degenerace ploténky, odvolání plné moci celnímu deklarantovi ze dne 1. 7. 2014, uživatelskou příručku – rehabilitační lavice (autotrakční lehátko) a korespondenci mezi stěžovatelem a celním deklarantem. Důkazy, které měly prokázat, že je účelem předmětného výrobku použití v mechanoterapii, však nepovažoval za rozhodné a blíže se k nim nevyjádřil.

[5] Naopak vyšel z vysvětlivek Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, vypracovaných Světovou celní organizací, platných v roce 2014 a 2015 (dále jen „vysvětlivky HS“), neboť ty jsou podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (EU) použitelným interpretačním vodítkem. V důsledku tohoto názoru též neprovedl další stěžovatelem navrhané důkazy (odbornou literaturu), neboť z nich nemohl vycházet při výkladu toho, co lze pro účely celního zařazení považovat za přístroj pro mechanoterapii. Předmětný výrobek měl sloužit k prostému vyvěšení pro uvolnění příslušných svalových skupin a páteře, a nikoliv k léčení nemocí kloubů nebo svalů pomocí mechanického napodobování různých pohybů (jak vyplývá z vysvětlivek HS ke kódu 9019). Žalovaný tedy zařadil předmětný výrobek správně. Postupoval podle pravidla 3 b) hlavy I oddílu A kombinované nomenklatury, podle kterého se zboží zařadí podle materiálu nebo komponentu, který mu dává podstatné rysy. Městský soud souhlasil s žalovaným, že pro celní zařazení nebylo možné použít žádné předcházející pravidlo a že z hlediska materiálového složení předmětný výrobek patří pod žalovaným zvolený kód.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že rozsudek městského soudu napadá z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a navrhl, aby Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[7] V první řadě namítal, že pokud se stěžovatel odvolal proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterým byl předmětný výrobek zařazen pod kód 9402900 90, přičemž v odvolání požadoval zařazení pod kód 90191090 00, a žalovaný jej podřadil pod kód 73269098 90, rozhodl v rozporu s § 90 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění účinném k 25. 5. 2015 (dále jen „správní řád“), neboť rozhodnutí správního orgánu I. stupně změnil v neprospěch stěžovatele jako odvolatele.

[8] Dále namítal, že městský soud upřednostnil materiálové složení, přestože z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že pro zařazení podle kombinované nomenklatury je primární účel použití posuzovaného výrobku. Takový výklad přitom popírá strukturu a obsah kombinované nomenklatury, neboť má-li mít přednost materiálové složení výrobku, ostatní kritéria jsou zcela zbytečná, protože by se každý výrobek zařadil jednoduše podle materiálů, ze kterých je složen. Posouzení, zda je možné podřadit předmětný výrobek pod stěžovatelem navrhovaný kód 90191090 00, provedl městský soud „zkratkovitě“ a „pro forma“, aby zakryl upřednostnění jeho materiálového složení před účelem použití. Stěžovateli nebylo jasné, jak městský soud posoudil účel výrobku, když neprovedl některé stěžovatelem navrhované listinné důkazy (odbornou literaturu) a sám k posouzení účelu použití neměl dostatečnou kvalifikaci. Stěžovatel upozornil, že je předmětný výrobek zapsán v Registru zdravotnických prostředků, kde je uvedeno, že se používá pro mechanoterapii. Je tedy zřejmé, že slouží k léčbě, neboť podle § 2 zákona č. 268/2014 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zdravotnických prostředcích“), je použití k léčbě pojmovým znakem zdravotnického prostředku. O zápisu do Registru zdravotnických prostředků rozhoduje Státní úřad pro kontrolu léčiv a městský soud z jeho posouzení měl vycházet jako z řešení předběžné otázky.

[9] Skutečnost, že předmětný výrobek slouží k mechanoterapii, lze dovodit i ze závěrečné zprávy Všeobecné fakultní nemocnice v Praze ze dne 15. 12. 2001 o klinickém hodnocení zdravotnického prostředku, ze které vyplývá, že léčebný účinek spočívá mj. v trakčním působení na klouby dolních končetin, bederní i hrudní páteř a v podpoře žilního návratu. Spadá tedy do oboru mechanoterapie. To podle stěžovatele reflektují také vysvětlivky HS. V odborné literatuře je také podle stěžovatele postaveno najisto, že se při mechanoterapii používaly tzv. otočné trakční lavice (dnes autotrakční lehátka), které využívaly jak sil statických (uchycení nohy k přístroji), tak i sil dynamických (mechanický pohyb vyvolaný vlastní vahou směrem od pevného uchycení nohou). Tyto skutečnosti byly správní orgány povinny zjistit samy, neboť ve smyslu § 3 správního řádu mají postupovat tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci. Podle § 50 odst. 2 správního řádu si k tomu měly samy obstarat podklady, neboť podle odst. 3 téhož ustanovení mají zjišťovat bez návrhu i okolnosti svědčící ve prospěch stěžovatele. Pokud tak neučinily, porušily zákon způsobem, že mohla být ovlivněna zákonnost rozhodnutí. Závěrem stěžovatel uvádí, že se městský soud nevypořádal se všemi stěžovatelskými argumenty a neprovedl jím navrhované důkazy, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se v daném případě má použít zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „daňový řád“). Jeho použití vyplývá z § 320 odst. 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve

znění účinném do 28. 7. 2016. Správní řád se přitom pro řízení ve věci správy daní nepoužije (§ 262 daňového řádu) a daní se podle § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu rozumí také clo. Námitky stěžovatele stran porušení správního řádu jsou tedy liché. Nadto byly poprvé uplatněny až v kasační stížnosti, a tudíž je tato námitka nepřipustná. Dále podle žalovaného z judikatury Soudního dvora EU nelze dovodit, že primárním kritériem při posuzování zboží pro jeho sazební zařazení má být účel jeho použití. Ohledně uvedení předmětného výrobku v Registru zdravotnických prostředků žalovaný argumentoval, že stěžovatel své tvrzení ničím nepodložil. Také nesouhlasil s tvrzením, že účel léčení je pojmovým znakem zdravotnického prostředku, neboť podle § 2 zákona o zdravotnických prostředcích může zdravotnický prostředek sloužit také ke stanovení diagnózy, prevenci, monitorování nebo mírnění onemocnění či poranění.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel shledává napadený rozsudek nezákonným mj. z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, a to konkrétně pro neprovedení stěžovatelem navrhovaných důkazů. Tímto kasačním důvodem se kasační soud zabýval jako prvním, neboť by bylo předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je totiž natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV. a) K (ne)přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu

[14] Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS) nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud, resp. správní orgán, podstatou námitek účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí

pokračování

nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Správní orgány a soudy totiž nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, nebo ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 382/2018 - 21).

[15] Z rozsudku městského soudu je zřejmé, z jakých důvodů se ztotožnil s rozhodnutím žalovaného a odpověděl na všechny okruhy stěžovatelových námitek. Neprovedené důkazy listinami (odborná literatura) též nelze považovat za opomenuté, neboť městský soud jasně (byť velmi stroze) vyjádřil svůj názor, že pro účely celního zařazení z odborné literatury nemůže vycházet. Přestože městský soud obsah provedených důkazů podrobně nehodnotil, jasně uvedl, že pro posouzení, zda se výrobek používá pro mechanoterapii, může vycházet pouze z právních předpisů a vysvětlivek HS. Rozsudek městského soudu tak dle názoru Nejvyššího správního soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti.

IV. b) K porušení správního řádu

[16] Stěžovatel namítal, že žalovaný jednal v rozporu se správním řádem, pokud při odvolání změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně v jeho neprospěch a pokud z vlastní iniciativy nepostupoval tak, aby zjistil veškeré relevantní okolnosti, které by mohly svědčit i v jeho prospěch. Tuto námitku však stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“. Účelem tohoto ustanovení mj. je, aby stěžovatel nemohl uplatňovat nové námitky, které neuplatnil v řízení před městským soudem, přestože tak učinit mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud by k takové námitce – představující právní novum – mohl přihlédnout pouze v případě, že by patřila do okruhu vad, ke kterým se přihlíží z úřední povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2018, č. j. 7 Afs 53/2018 - 40). Stěžovatelem tvrzené namítané vady však do tohoto okruhu nespadají. Stěžovatelovou námitkou ohledně porušení správního řádu se tedy Nejvyšší správní soud věcně nezabýval, neboť je nepřípustná.

IV. c) K nesprávnému celnímu zařazení

[17] Městský soud odmítl stěžovatelovy argumenty směřující k zařazení předmětného výrobku jako přístroje pro mechanoterapii, přičemž svůj názor založil na vysvětlivkách HS. V obecné rovině lze souhlasit, že jsou vysvětlivky HS důležitým nástrojem k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují informace využitelné pro jeho výklad, a to navzdory tomu, že nemají kogentní povahu (obdobně srov. např. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 18. 6. 2009, *Kloosterboer Services*, C-173/08, EU:C:2009:382, bod 25, a ze dne 20. 6. 2013, *Agroferm*, C-568/11, EU:C:2013:407, bod 28).

[18] Při výkladu použití obecných pravidel pro zařazování a vztahu mezi Harmonizovaným systémem popisu a číselného označování zboží a kombinovanou nomenklaturou lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 - 272: „Podle stanoviska generální advokátky J. Kokott ze dne 20. 1. 2005 ve věci C-467/03 je kombinovaná nomenklatura založena na ‚harmonizovaném systému‘, který vyplývá z mezinárodní úmluvy uzavřené v rámci Světové celní organizace. Jelikož je Společenství smluvní stranou této úmluvy, je vázáno jejími ustanoveními. Podle čl. 300 odst. 7 ES mezinárodněprávní závazky Společenství mají ‚střední status‘, nižší než primární právo, avšak vyšší než odvozené právo Společenství. Odvozené právo, do něhož patří rovněž kombinovaná nomenklatura, neboť vychází z nařízení, musí být tudíž vykládáno ve shodě s ustanoveními harmonizovaného systému. Harmonizovaný systém je multifunkční nomenklatura, sestavená tak, aby mohla zahrnout veškeré zboží, které může být předmětem mezinárodního obchodu. Kombinovaná nomenklatura převzala strukturu harmonizovaného systému a doplnila ji o další roztržďení, aby byly zohledněny celní a statistické potřeby ES. Z harmonizovaného systému vycházejí obecná pravidla, třídy se svými poznámkami, kapitoly se svými poznámkami, položky a první podpoložky až do šesté číslice vícemístného číselného kódu celního sazebníku. Obecné pravidlo č. 1 [...] obsahuje základní zásadu pro veškeré zařazování zboží do kombinované nomenklatury. Podle tohoto pravidla musí být zařazení provedeno především na základě znění položek a poznámek tříd a kapitol. Znění položek a poznámek mají v tomto ohledu stejný status: znění položky tvoří základní prvek, který doplňují a upřesňují poznámky třídy a poznámky kapitoly. Pouze pokud nejsou tato ustanovení v rozporu se zněním těchto položek a poznámek, mohou být podpůrně použita další obecná pravidla. Než může být tedy použito jedno z dalších obecných pravidel, je třeba určit, zda je dotčené zboží zahrnuto do znění položky nebo zda poznámka obsahuje konkrétní údaje umožňující jeho zařazení. Naproti tomu názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze informativní hodnotu a nelze se jich podpůrně dovolávat; totéž platí pro vysvětlující poznámky a stanoviska k harmonizovanému systému a ke kombinované nomenklatuře, která rovněž nejsou závazná, ale představují pouze pomocné zdroje, byť jsou mnohdy důležité zejména pro výklad znění položek.“

[19] Vzhledem k tomu, že spor je veden o zařazení předmětného výrobku do různých tříd, je zjevné, že vysvětlivky HS jsou v tomto případě významným interpretačním vodítkem. Na druhou stranu však „sazební zařazení zboží podle celního sazebníku je otázkou právní. [...] Sazební zařazení zboží je přitom úkolem orgánů celní správy, které může být předmětem soudního přezkumu. Nejedná se však primárně o skutkovou otázku, která by byla předmětem dokazování. Takovou otázkou mohou být vlastnosti a účel zboží [...]“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017 - 59, odst. 31, pozn. podtržení přidáno).

[20] V nyní projednávaném případě je pro zařazení podle celního sazebníku (právní otázka) rozhodný právě účel použití předmětného výrobku (skutková otázka). Posouzení účelu použití předmětného výrobku proto potřeba provést s odpovídajícími odbornými znalostmi. Nelze *a priori* předpokládat, že je účel použití zřejmý ze samotného popisu výrobku, a to zvláště v případech, kdy se jedná o výrobky s léčebnými účinky, které nelze hodnotit bez odborných znalostí.

[21] Městský soud, stejně jako žalovaný, přitom vycházel z právního názoru, že pro celní zařazení jsou názory odborné literatury irelevantní, protože se musí použít pouze právní předpisy a vysvětlivky HS. S takovým přístupem, který ve své podstatě opomíjí

pokračování

skutkovou otázku, Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Předně je třeba uvést, že vysvětlivky HS jsou pouze interpretačním vodítkem, nikoliv závazným právním předpisem, od kterého by nebylo možné se odchýlit. I kdyby však právním předpisem byly, nebylo by možné je interpretovat doslovně pouze na základě použitých slov, jak učinil městský soud. Nejvyšší správní soud chápe, že pokud je v kombinované nomenklatuře vymezena položka jako „*přístroje pro mechanoterapii*“, pak je rozlišení mezi skutkovou otázkou určení účelu použití a právní otázkou celního zařazení předmětného výrobku jako přístroje pro mechanoterapii velmi obtížné, nicméně v důsledku toho nelze zcela rezignovat na posouzení skutečného účelu užití předmětného výrobku.

[22] Ve vztahu k výkladu samotných vysvětlivek HS je třeba interpretaci městského soudu korigovat. Pokud v nich stojí, že přístroje pro mechanoterapii „*jsou hlavně používány k léčení nemocí kloubů nebo svalů, pomocí mechanického napodobování různých pohybů*“, nelze uzavřít, že předmětný výrobek do této kategorie nespadá jen proto, že slouží k prostému vyvěšení pro uvolnění příslušných svalových skupin a páteře. Zde je nutno upozornit, že bez odborného posouzení nelze vyloučit, že má přístroj léčebný efekt i na klouby dolních končetin a žilní návrat, jak tvrdí stěžovatel, a neuvolňuje pouze příslušné svalové skupiny a páteř, jak v odst. 38 svého rozsudku uvádí městský soud. Dále je potřeba poznamenat, že uvádí-li vysvětlivky HS, že přístroje pro mechanoterapii jsou „*hlavně používány k léčení kloubů nebo svalů*“ (pozn. podtržení doplněno), není vhodné z této kategorie vyřadit předmětný výrobek jen na základě toho, že jeho účinky striktně vzato nejsou z laického pohledu léčebné, ale pouze napomáhají při zotavení po nemoci nebo při ní poskytují úlevu. Jediným aspektem předmětného výrobku, který nespadá do definice uvedené ve vysvětlivkách HS, je působení vyvěšením, a nikoliv napodobováním různých pohybů. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však nelze *a priori* vyloučit, že i prosté vyvěšení bude mít obdobný léčebný účinek jako napodobování pohybů, a proto též nelze vyloučit použití předmětného výrobku pro účely mechanoterapie výhradně na základě absence pohybu a neuvedení prostého vyvěšení ve vysvětlivkách HS.

[23] Vymezení provedené ve vysvětlivkách HS je zajisté v obecné rovině použitelné, ale nelze jej aplikovat bezvýjimečně. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 4 Afs 125/2018 - 38, při úvahách o celním zařazení se nelze zaměřit na jediný znak (zde vyvěšení namísto napodobování pohybu) a opomenout ostatní znaky, vlastnosti a účel posuzovaného výrobku. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že je třeba předejít situaci, kdy by byl předmětný výrobek využíván odborníky praktikujícími mechanoterapii právě v tomto oboru, resp. v oboru fyzioterapie či léčebné rehabilitace, ale celně by jej sem nebylo možné zařadit pouze kvůli tomu, že vlastnosti výrobku nebyly náležitě zohledněny ve vysvětlivkách HS.

[24] Je zřejmé, že pokud by se městský soud zabýval dostatečně účelem použití výrobku, mohl by dojít k závěru, že je určen pro mechanoterapii, a tím pádem by přicházelo v úvahu použití jiných všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury [konkrétně pravidla 1, podle kterého se zařazuje podle znění položek a poznámek tříd a kapitol, nebo pravidla 3. a), podle kterého se zboží, které lze *prima facie* zařadit do více čísel, zařadí pod to číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis], která by před žalovaným použitým pravidlem 3. b) měla přednost vzhledem k tomu, že mu předchází (obdobně srov. např. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 251/2015 - 272 nebo ze dne 24. 5. 2017, č. j. 6 Afs 111/2016 - 23). Rozsudek městského soudu proto

nemůže obstat. Pro úplnost je třeba dodat, že se Nejvyšší správní soud nezabýval detailně argumentem stěžovatele ohledně zápisu předmětného výrobku v Registru zdravotnických pomůcek, neboť dospěl k závěru, že městský soud při dokazování vycházel z nesprávného právního názoru, a zdejší soud tedy sám nečinil žádné konkrétní závěry ohledně celního zařazení předmětného výrobku.

[25] V dalším řízení bude muset městský soud především konfrontovat své dosavadní závěry a obsah vysvětlivek HS na straně jedné s odborně posouzeným účelem předmětného výrobku na straně druhé. Bude vhodné se také zabývat stěžovatelem zmiňovanou odbornou literaturou. Stejně tak je třeba již provedené důkazy náležitě zhodnotit. Pokud městský soud dospěje k závěru, že k posouzení věci nemá dostatek odborných znalostí, bude potřeba doplnit dokazování též o odborné vyjádření nebo znalecký posudek v oboru zdravotnictví (např. odvětví ortopedie či zdravotnická odvětví různá, specializace: fyzioterapie či rehabilitace) dle vyhlášky č. 123/2015 Sb., kterou se stanoví seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že v tomto ohledu neučinil žádné závěry, a městský soud tedy i po doplnění dokazování může dojít ve věci samé ke stejnému závěru jako v nyní přezkoumávaném rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou [dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a proto napadený rozsudek městského soudu s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[27] V dalším řízení je městský soud vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu, který lze stručně shrnout následovně. Pro odpovídající celní zařazení je nezbytné zohlednit nejen vysvětlivky HS sloužící jako interpretační vodítko, ale též účel použití předmětného výrobku (zde: autotrakčního lehátka, které je potřeba hodnotit s náležitými odbornými znalostmi).

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. května 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu