



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **S. A. B. Impex, s.r.o.**, IČO: 645 11 588
sídlem Hlavní 48, 664 51 Bedřichovice
zastoupeného advokátem JUDr. Igorem Andrýskem
sídlem Masarykovo nám. 22, 695 01 Hodonín

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
IČO: 712 14 011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522-5/2020-900000-311

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522-5/2020-900000-311, a dále uvedená rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj, všechna shodně ze dne 19. 7. 2018,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-20/2019-530000-51,
 - dodatečný platební výměr č. j. 98521-21/2019-530000-51,
 - dodatečný platební výměr č. j. 98521-22/2019-530000-51,
 - dodatečný platební výměr č. j. 98521-23/2019-530000-51,
 - dodatečný platební výměr č. j. 98521-24/2019-530000-51,
 - dodatečný platební výměr č. j. 98521-25/2019-530000-51,

- dodatečný platební výměr č. j. 98521-26/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-27/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-28/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-29/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-30/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-31/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-32/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-33/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-34/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-35/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-36/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-37/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-39/2019-530000-51,
- dodatečný platební výměr č. j. 98521-40/2019-530000-51,

se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobci jako náhradu nákladů řízení částku 12 971 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Igora Andrýska, advokáta sídlem Masarykovo nám. 22, 695 01 Hodonín, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je právnickou osobou, založenou v roce 1996 a podnikající dlouhodobě v oblasti dovozu zdravotnických prostředků ze zahraničí na území České republiky. Většinovým společníkem žalobce (jakožto společnosti s ručením omezeným) je mimo jiné zahraniční společnost QUANTUM CAPITAL LLC, sídlem ve Spojených státech amerických na adrese Cheyenne, Carey Avenue 2120, 820 01 Wyoming.
2. Dne 19. 7. 2018, na podkladě předchozích kontrol zboží propuštěného do celního režimu volného oběhu, vydal Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) celkem 20 dílčích rozhodnutí, resp. dodatečných platebních výměrů, označených jednotlivě ve výroku I. tohoto rozsudku (dále jen „dodatečné platební výměry“ nebo také „prvostupňová rozhodnutí“), kterými žalobci doměřil dovozní clo v souhrnné výši 290 123 Kč. Důvodem tohoto dodatečného doměření dovozního cla byla dle názoru celního úřadu četná pochybení žalobce v několika jeho celních prohlášeních z let 2016-2018 (tato celní prohlášení netřeba konkrétně vyjmenovávat, podrobně identifikována na str. 8 rozhodnutí napadeného touto žalobou) spočívající v sazebním zařazení části propuštěného zboží pod nesprávná čísla, položky a podpoložky kombinované celní nomenklatury. Pro úplnost je třeba zmínit, že kombinovaná celní nomenklatura byla v uvedených letech 2016-2018 (dle okamžiku propuštění předmětného zboží do celního režimu volného oběhu) stanovena prováděcími nařízeními Komise (EU) kterými se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, a to konkrétně pro rok 2016 prováděcím nařízením č. 1754/2015, dále pro rok 2017 prováděcím nařízením č. 2016/1821, a pro rok 2018 prováděcím nařízením a č. 2017/1925 (souhrnně dále jen:

„kombinovaná nomenklatura“, neboť v této věci klíčová ustanovení všech tří shora uvedených prováděcích nařízení, resp. nomenklatur, mají totožná znění).

3. Konkrétními spornými předměty z propuštěného zboží byly předměty pojmenované později žalovaným následovně (cit.): „a) *sterilní injekční zátka* (...) b) *bezjehlová injekční spojka* (...) c) *prodlužovací hadička k infuzím* (...) d) *trojcestný kohout* (...) e) *kyslíkové brýle*...“ (souhrnně dále jen „sporné zboží“ nebo také „sporné předměty“, samostatně dále také jen tak, jak byly jednotlivé názvy citovány výše). Žalobce původně tyto předměty sazebně zařadil pod číslo 9018 kombinované nomenklatury, s popisem: „*Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku*“, a dále tyto jednotlivě zařadil pod následující položky a podpoložky:
 - položka 9018 31 (popis: „*Injekční stříkačky, též s jehlami*“), podpoložka 9018 31 10 (popis: „*z plastů*“),
 - podpoložka 9018 39 00 (popis: „*Injekční stříkačky, jehly, katétry (cévky), kanyly a podobné výrobky*“ – „*ostatní*“),
 - položka 9018 90 (popis: „*Ostatní nástroje a přístroje*“), podpoložka 9018 90 84 (popis: „*ostatní*“)
4. Celní úřad naopak v dodatečných platebních výměrech zařadil sporné zboží pod jiná čísla, položky a podpoložky kombinované nomenklatury, v důsledku čehož celní úřad přikročil k doměření cla, neboť zboží podřazené pod původně žalobcem deklarované položky a podpoložky čísla 9018 kombinované nomenklatury je dlouhodobě osvobozeno od cla, resp. je na něj stanovena sazba cla ve výši 0 %.
5. Žalobce následně proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům podal odvolání ke Generálnímu ředitelství cel – žalovanému. V odvolání žalobce vyjádřil nesouhlas se změnou sazebního zařazení sporného zboží pod výše uvedená čísla, položky a podpoložky kombinované nomenklatury (viz předchozí odstavec) jakož i nesouhlas s následkem s tímto přirozeně spojeným, tj. s doměřením cla. Žalobce opřel svoje odvolání zejména o argument, že sporné zboží slouží ke zdravotnickým účelům a lze ho definovat jako „zdravotnické prostředky“ ve smyslu směrnice Rady 93/42/EHS, tudíž by mělo být sazebně zařazeno pod číslo 9018 kombinované nomenklatury, jelikož popis zboží pro číslo je v kombinované nomenklatuře definován slovy (cit.): „*Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku*“. Žalobce tedy primárně apeloval na zohlednění zdravotnického účelu sporného zboží. Současně žalobce upozornil, že postup celního úřadu je v rozporu s mezinárodní dohodou o ochraně investic mezi Českou republikou (toho času Česká a Slovenská Federativní Republika) a Spojenými státy americkými, která vstoupila v platnost dne 19. prosince 1992.
6. Žalovaný (Generální ředitelství cel) jakožto odvolací orgán, však námitkám žalobce nevyhověl a rozhodnutím ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522-5/2020-900000-311 (dále jen „napadené rozhodnutí“ či „odvolací rozhodnutí“) odvoláním napadené dodatečné platební výměry změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, pouze v tom ohledu, že ve všech případech upřesnil popis sporného

zboží a v jednom případě upravil též jeho celní zařazení. Ve výsledku tak orgány celní správy sporné zboží zařadily takto:

a) sterilní injekční zátka

pod

- číslo 3923 (popis: „*Výrobky pro přepravu nebo balení zboží, z plastů; zátky, víčka, uzávěry lahví a jiné uzávěry, z plastů*“),
- položku 3923 50 (popis: „*Zátky, víčka, uzávěry lahví a jiné uzávěry*“),
- podpoložku 3923 50 90 (popis: „*Ostatní*“),

b) bezjehlovou injekční spojku

pod

- číslo 8481 (popis: „*Kohouty, ventily a podobná zařízení pro potrubí, kotle, nádrže, vany nebo podobné výrobky, včetně redukčních ventilů a ventilů řízených termostatem*“),
- položku 8481 30 (popis: „*Zpětné ventily*“),
- podpoložku 8481 30 99 (popis: „*Ostatní*“),

d) trojcestný kohout

pod

- číslo 8481 (popis: „*Kohouty, ventily a podobná zařízení pro potrubí, kotle, nádrže, vany nebo podobné výrobky, včetně redukčních ventilů a ventilů řízených termostatem*“),
- položku 8481 80 (popis: „*Ostatní zařízení*“),
- podpoložku 8481 80 99 (popis: „*Ostatní*“),

c) prodlužovací hadičku k infuzím a

e) kyslíkové brýle

(obojí) pod

- číslo 3917 (popis: „*Trubky, potrubí a hadice a jejich příslušenství (například spojky, kolena, příruby) z plastů*“),
- položku 3917 29 (popis: „*Ostatní trubky, potrubí a hadice*“),
- podpoložku 3917 33 00 (popis: „*Ostatní, nezpevněné ani nekombinované s jinými materiály, s příslušenstvím*“).

7. V odůvodnění svého rozhodnutí se žalovaný ztotožnil s postupem celního úřadu a velmi podrobně odůvodnil, zejména v odstavcích 82-141, z jakých důvodů a na základě jakých charakteristických znaků je sazební zařazení sporného zboží provedené celním úřadem správné. Žalovaný současně zdůraznil, že pro sazebního zařazení zboží dle celní nomenklatury není závazná definice zařazovaného zboží podle jiných právních předpisů (v tomto případě definice pojmu „zdravotnický prostředek“ směrnice Rady 93/42/EHS) nýbrž všeobecná výkladová pravidla uvedená přímo v kombinované nomenklatuře (resp. v příloze příslušného prováděcího nařízení Komise EU pro konkrétní rok). Žalovaný rovněž odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, zejména na rozhodnutí sp. zn. C-372/17, C-700/15, C-547/13, podle kterých lze nařízení Evropské komise o zařazení určitého výrobku do kombinované nomenklatury použít nejen na výrobky totožné, ale i na výrobky podobné. Současně žalovaný zmínil stěžejní důvod nesprávného sazebního zařazení sporného zboží stěžovatelem pod číslo 9018 kombinované nomenklatury, s popisem: „*Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně*

scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku“, spočívající v tom, že pod uvedené číslo lze podřadit pouze „nástroje“ nebo „přístroje“, přičemž po provedení vlastního výkladu těchto pojmů dospěl žalovaný k závěru, že sporné předměty „nástroji“ ani „přístroji“ nejsou. Závěrem žalovaný uvedl, že na správné sazební zařazení sporného zboží, které provedl celní orgán, nemůže mít vliv ani žalobcem zmíněná mezinárodní dohoda o ochraně investic mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými.

8. Žalobce proti odvolacímu rozhodnutí podal žalobu ve správním soudnictví ke Krajskému soudu v Brně dne 11. 5. 2020.

II. Argumentace žalobce

9. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, přičemž v první řadě zopakoval svoje stanovisko ze správního řízení, že nesouhlasí se změnou sazebního zařazení sporného zboží dle kombinované nomenklatury, jakož i s následkem s tímto přirozeně spojeným, tj. s doměřením cla. Žalobce trvá na tom, že sporné zboží lze definovat jako „zdravotnické prostředky“ ve smyslu směrnice Rady 93/42/EHS, podle které se těmito prostředky rozumí nejen „nástroje“ a „přístroje“, ale i *„materiál nebo jiný předmět použitý samostatně nebo v kombinaci, včetně programovaného vybavení nezbytného k jeho správnému použití, určený výrobcem pro použití u člověka za účelem stanovení diagnózy, prevence, monitorování...“* (atd.) a proto by mělo být z důvodu jeho účelového využití zařazeno dle kombinované nomenklatury pod číslo 9018, jež je určeno pro veškeré lékařské předměty, byť hovoří pouze o „*přístrojích*“ a „*nástrojích*“. Žalobce dále odkazuje na judikaturu, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, č. j. č. j. 2 As 59/2003 - 70, podle kterého je pro zařazení zboží pod jednotlivá čísla kombinované nomenklatury stěžejní funkce daného zboží, a dále na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 1. 2004, č. j. 30 Ca 403/2001 - 22, podle kterého lze-li zboží podřadit pod více čísel kombinované nomenklatury, je určujícím kritériem pro správné sazební zařazení účel použití daného zboží.
10. V souvislosti s výše uvedeným žalobce rovněž zmínil, že po celou dobu jeho podnikání v České republice bylo jím dovážené zboží (shodné se sporným zbožím) sazebně zařazeno pod číslo 9018 kombinované nomenklatury v souladu s jeho zdravotnickým účelem. Žalobce tedy tímto sice nepřímou, avšak zcela zřetelně vyjadřuje, že napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející prvostupňová rozhodnutí, mohou být v rozporu se zásadou legitimního očekávání, jež je zakotvena v § 2 odst. 4 správního řádu a platí pro všechny správní orgány (včetně orgánů finanční a celní správy).
11. Žalobce dále stejně tak jak v dosavadním správním řízení poukazuje na existenci již zmíněné mezinárodní dohody o ochraně investic mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými, která vstoupila v platnost dne 19. prosince 1992, a domnívá se, že žalovaný se při odůvodnění změny sazebního zařazení sporného zboží dopustil několika výkladových excesů, v důsledku kterých je napadené rozhodnutí (a s tímto spojené doměřením cla) vůči spornému zboží diskriminační a tedy v rozporu s výše uvedenou mezinárodní dohodou.
12. Nad rámec výše uvedeného žalobce namítl také jednu procesní vadu, ve které spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, a tedy že žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňová rozhodnutí podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ačkoliv fakticky

žalovaný zamítl odvolání žalovaného podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobce současně vyjadřuje nespokojenost nad tím, že žalovaný jeho odvolání nevyhověl, ačkoliv v prvostupňových rozhodnutích shledal pochybení celního úřadu v podobě nesprávného popisu předmětného zboží a v některých případech nesprávně stanoveného kódu zboží dle kombinované nomenklatury.

III. Argumentace žalovaného

13. Žalovaný považuje podanou žalobu za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout, setrval na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí a zdůraznil zejména následující argumenty.
14. O definici sporného zboží dle právních předpisů upravujících problematiku zdravotnických prostředků není sporu, avšak pro účely jeho propuštění do celního režimu volného oběhu je třeba zboží posuzovat striktně dle výkladových pravidel kombinované nomenklatury. Žalovaný dále na podporu svého stanoviska odkázala na judikaturu Soudního dvora EU, zejména na rozhodnutí sp. zn. C-471/11, C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11, která pojednávají o užívání výkladových pravidel. Judikaturu, na kterou odkazuje žalobce, označil žalovaný za nepřiléhavou. Určité sazební zařazení zboží dle kombinované nomenklatury nelze v žádném případě považovat za maření investic ve smyslu mezinárodní dohody o ochraně investic.

IV. Řízení před krajským soudem

15. Ve věci proběhlo dne 11. 11. 2021 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 s. ř. s. Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích. Aby zabránil překvapivosti svého rozhodnutí, seznámil soud na jednání žalovaného s možným právním náhledem na věc, podle něž by pro sazební zařazení zboží mohly být rozhodující poznámky ke kombinované nomenklatuře, které pojednávají o částech, součástech a příslušenství nástrojů a přístrojů, zejména těch lékařských. Žalovaný uvedl, že o aplikaci těchto poznámek vůbec nebylo možné v daném případě uvažovat, neboť podle judikatury Soudního dvora EU části a součásti musí být součástí většího celku, přičemž část nebo součást musí být pro jeho fungování nezbytná, tj. její přítomnost musí jeho fungování podmiňovat. Pokud jde o příslušenství, to musí funkce výrobku rozšiřovat.

V. Posouzení věci krajským soudem

16. Žaloba je důvodná.

Celní zařazení sporného zboží

17. Soud musel dát za pravdu stěžejnímu argumentu žalobce – tedy že sporné zboží ve svých celních prohlášeních z let 2016-2018 správně zařadil pod číslo 9018 kombinované nomenklatury, přičemž zboží zařazené pod toto číslo a jeho položky a podpoložky je osvobozeno od cla, resp. je na ně stanovena sazba cla ve výši 0 %. Dodatečné doměření cla tak bylo protizákonné.
18. Úvodem je třeba podotknout, že využitelnost judikatury, kterou strany uvedly na podporu svých argumentů, byla jen omezená. Ze strany žalovaného šlo o rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), podle nichž se pojmům kombinované nomenklatury má při výkladu připisovat jejich obvyklý význam v běžném jazyce s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava. To žalovaný při výkladu pojmů „nástroj“ a „přístroj“ nepochybně učinil. Nicméně podle

názoru krajského soudu byl pro posouzení věci rozhodující výklad jiných pojmů kombinované nomenklatury, a to pojmů „části“, „součásti“ a „příslušenství“, jak soud vysvětlí níže. Ze strany žalobce pak šlo o rozsudky českých správních soudů (zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, č. j. č. j. 2 As 59/2003 - 70), které se však vztahovaly k otázce zařazování výrobků, jež mají více funkcí, přičemž rozhodující má podle této judikatury být jejich funkce prvotní či převažující, resp. obvyklý účel jejich použití. Žalovaný ovšem v tomto případě vůbec nezpochybňoval, že sporné zboží je svým účelem určeno výhradně pro použití ve zdravotnictví, nicméně založil své rozhodnutí na tom, že v čísle 9018 kombinované nomenklatury pro ně takřikajíc „chybí kolonka“ a jediné jeho možné zařazení je tedy do čísel jiných.

19. Kombinovaná nomenklatura (resp. její celní sazebník) se dělí na třídy označené římským číslem, ty se dále dělí na kapitoly označené dvoumístným číslem. Kapitoly se dělí na čísla označená čtyřmístným číslem (jehož první dvoučíslí se shoduje s číslem dané kapitoly), čísla se dále dělí na položky, označené šestimístným číslem a na podpoložky, označené osmimístným číslem; vždy také následuje slovní označení či popis. Soud se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že pro účely sazebního zařazení jakéhokoliv zboží jsou klíčová všeobecná výkladová pravidla a poznámky ke kombinované nomenklatuře, jenž jsou obsažena v každém prováděcím nařízení Komise (EU), jenž upravuje přesné znění kombinované nomenklatury pro každý kalendářní rok. Hned první výkladové pravidlo kombinované nomenklatury, uvedené v části první, hlavě I, nadpisu A. odst. 1, uvádí: *„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 právě zmíněné poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám obsahují velmi často striktní ustanovení o tom, jaké zboží do dané třídy či kapitoly patří či nepatří, včetně souvisejících ustanovení o součástech a příslušenství.
20. Žalobce sice na poznámky ke kombinované nomenklatuře v žalobě nepoukazoval a sporné zboží za části, součásti či příslušenství nástrojů a přístrojů zařazených do kapitoly 90 kombinované nomenklatury výslovně neoznačoval, avšak v tomto případě platí zásada „soud zná právo“. Skutkové okolnosti své kauzy a povahu sporného zboží vylicil žalobce dostatečně a poukazoval i na účel jeho použití. V následujících odstavcích proto soud nastíní, z jakého důvodu považuje za správné sazební zařazení sporného zboží pod číslo 9018 kombinované nomenklatury, jak to původně učinil ve svých celních prohlášeních žalobce.
21. Jakkoliv názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou podle výše citovaného výkladového pravidla pouze orientační, nelze přehlížet fakt, že již samotné nadpisy třídy XVIII a kapitoly 90 kombinované nomenklatury výslovně zahrnují *„části, součásti a příslušenství“* nástrojů, přístrojů a pomůcek v nich uvedených, včetně těch lékařských. Konkrétně kapitola 90 se nazývá *„Optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické nástroje a přístroje; jejich části, součásti a příslušenství“*.
22. Popis čísla 9018 kombinované nomenklatury naproti tomu zní: *„Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku“*. V popisu čísla tedy jsou obsaženy pojmy *„nástroj“* a *„přístroj“* (jak správně připomíná žalovaný), nikoliv již ale pojmy *„součást“* či *„příslušenství“*. Systematickým výkladem kombinované nomenklatury

nicméně nelze dospět k jinému závěru, než že části, součásti a příslušenství příslušných nástrojů a přístrojů sem spadají též.

23. Uvedený náhled dále potvrzují výkladové poznámky ke kapitole 90. Pro projednávaný případ klíčové pravidlo je stanoveno v poznámce č. 2 ke kapitole 90 (zvýraznění doplněno):

„S výhradou výše uvedené poznámky 1 se části, součásti a příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly zařazují podle následujících pravidel:

- a) části, součásti a příslušenství, které jsou zbožím zahrnutým v jakémkoliv z čísel této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (jiném, než je číslo 8487, 8548 nebo 9033), se ve všech případech zařazují do jejich příslušných čísel bez ohledu na stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny;*
- b) ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 9010, 9013 nebo 9031), se zařazují jako tyto stroje, nástroje nebo přístroje;*
- c) všechny ostatní části, součásti a příslušenství se zařazují do čísla 9033.“*

24. V poznámce č. 1 písm. f) ke kapitole 90, na kterou výše citovaná poznámka odkazuje, je uvedeno, že do této kapitoly nepatří „části a součásti všeobecně použitelné, jak jsou definovány v poznámce 2 ke třídě XV, z obecných kovů (třída XV) nebo podobné zboží z plastů (kapitola 39)“. Tato poznámka hovoří pouze o částech a součástech, nikoliv o příslušenství. Současně ale tato poznámka hovoří o částech a součástech, které musí být „všeobecně použitelné“. S ohledem na specifickou konstrukci sporných předmětů, vyrobených výhradně pro účely jejich spojení a následné užívání s jiným specifickým lékařským nástrojem či přístrojem, je zřejmé, že tyto nemohou být všeobecně použitelné, a pokud teoreticky ano, pak jen pro velmi omezený okruh účelů, navíc velmi ztížených podmínkách (jen těžko si lze představit, že si běžný spotřebitel bude pravidelně kupovat např. hadičku tvořící kyslíkové brýle s veškerými jejími výstupky a bude jí užívat místo brčka k pro pití nápojů). Výše citovaná výjimka v poznámce č. 1 písm. f) ke kapitole 90 se tedy na sporné předměty zjevně neužije.
25. Při úvaze o tom, zda na sporné předměty aplikovat výše citovanou poznámku 2 písm. b) ke kapitole 90 kombinované nomenklatury vyšel soud v souladu se žalobní argumentací z toho, co mezi stranami nebylo sporné, totiž že veškeré tyto předměty mají status zdravotnických prostředků. Uvedený pojem lze stručně vyložit jako zdravotnické nástroje, přístroje či zařízení včetně jejich součástí a příslušenství (konkrétní zákonnou definici nabízí zejména čl. 2 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady Evropské unie 2017/745 ze dne 5. dubna 2017 o zdravotnických prostředcích, ve znění pozdějších předpisů). Samozřejmě jde o pojem, který není obsažen v kombinované nomenklatuře, nicméně vypovídá o funkci a účelu těchto předmětů. Podle judikatury Soudního dvora EU přitom může být objektivním kritériem pro zařazení účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž musí být možné posoudit tuto inherentnost podle objektivních charakteristik a vlastností výrobku (rozsudek SDEU ze dne 17. března 2016, Sonos Europe, C-84/15, EU:C:2016:184, bod 43 a tam citovaná judikatura). Tak SDEU v konkrétním případě při posuzování otázky, zda určitý konektor je součástí či příslušenstvím pomůcky pro nedoslýchavé, uvedl, že „*takové konektory, jako jsou konektory dotčené ve věci v původním řízení, jsou speciálně upraveny pro pomůcky pro nedoslýchavé.*

Kromě toho není zpochybňováno, že uvedené konektory jsou koncipovány speciálně k tomu, aby byly začleněny do pomůcky pro nedoslýchavé“ (rozsudek ze dne 16. května 2019, Estron A/S, C-138/18, EU:C:2019:419, bod 65). Funkce a účel sporných předmětů tak byly pro soud výchozím hlediskem při jejich zařazení, neboť má za to, že smyslem právní úpravy je osvobodit od cla nástroje a přístroje, které jsou určeny k lékařskému použití, včetně jejich nezbytných částí a potřebného příslušenství.

26. Kombinovaná nomenklatura tedy používá pojmy „součást“ a „příslušenství“, kdy společně s těmito často rozlišuje i pojem „část“, nemá však pro ně vlastní definici. Při snaze vyložit je dle obvyklého významu v běžném jazyce využil soud obecná ustanovení o věcech a jejich rozdělení obsažená v § 489 až 544 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení § 505 občanského zákoníku uvádí: *„Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.“* Ustanovení § 510 odst. 1 občanského zákoníku pak zní: *„Příslušenství věci je vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení. Byla-li vedlejší věc od hlavní věci přechodně odloučena, nepřestává být příslušenstvím.“* Žalovaný na str. 22 až 23 napadeného rozhodnutí provedl rekapitulaci skutkových závěrů, v rámci které sporné předměty pojmenoval jako za a) sterilní injekční zátka, za b) bezjehlová injekční spojka, za c) prodlužovací hadička k infuzím, za d) trojcestný kohout, a za e) kyslíkové brýle, dále tyto podrobně popsal a daný text dokonce doplnil fotografiemi těchto předmětů. Ze samotného pojmenování těchto předmětů, popisu jejich funkce a z doprovodných fotografií je na první pohled evidentní, že tyto mají jednu společnou vlastnost – nejedná se o věci hlavní, nýbrž o součásti či příslušenství věcí hlavních ve smyslu výše citovaných ustanovení občanského zákoníku. Samy o sobě nemohou plnit žádnou smysluplnou funkci. Jde o součásti infuzních setů a výrobky určené k tomu, aby byly připojeny k injekčním stříkačkám, kanylám, katétrům či kyslíkovým přístrojům. Není přitom podstatné, zda by konkrétní sporné předměty byly optikou občanského zákoníku v civilním řízení vyhodnoceny jako součást nebo příslušenství věci hlavní (např. sterilní injekční zátka ve vztahu k injekční aplikační stříkačce). Podstatné je, že obecnou představu o součástech či příslušenství nepochybně naplňují.
27. Žalovaný při soudním jednání na svou obranu uváděl, že pojem „části a součásti“ stejně jako pojem „příslušenství“ ve smyslu kapitoly 90 kombinované nomenklatury vykládá judikatura SDEU, a to takovým způsobem, který zařazení sporných předmětů do těchto kategorií již na první pohled vylučuje. Tomu nelze přisvědčit. Podle soudu naopak judikatura SDEU podporuje náhled, že v nynějším případě se o části, součásti a příslušenství zboží zařazeného do čísla 9018 skutečně jedná, a to u veškerého sporného zboží. Vyplývá z ní, že pojem „části a součásti“ ve smyslu kombinované nomenklatury implikuje existenci celku, pro jehož funkci jsou tyto části nebo součásti nepostradatelné (srov. např. rozsudek ze dne 12. prosince 2013, HARK, C-450/12, EU:C:2013:824, body 36 a 37). Judikatura SDEU dále uvádí, že pojem „příslušenství“ ve smyslu kapitoly 90 kombinované nomenklatury předpokládá jeho existenci vedle vyměnitelných částí zařízení umožňujících přizpůsobení stroje nebo přístroje pro určitou operaci nebo rozšiřujících jeho možnosti, nebo s jejichž pomocí mohou stroje či přístroje plnit vedle své hlavní funkce též zvláštní funkci (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 69).

28. Na rozdíl od žalovaného považuje soud naopak za zcela nepochybné a zjevné, že sporné předměty mají povahu částí, součástí a příslušenství ve vztahu k lékařským nástrojům a přístrojům. Uzavření kanyly či infuze sterilní injekční zátkou je pro jejich funkci zcela jistě nezbytné, neboť bez tohoto uzavření by tekutina mohla prýštit z kanyly či infuze volně ven, což je jev v lékařské praxi nepochybně nežádoucí. Jde tedy o součást těchto nástrojů. Bezjehlová injekční spojka umožňuje podle popisu samotného žalovaného „opakované bezpečné použití“ řady lékařských zařízení (stříkačky, infuzní sety), bez ní by tedy jejich opakované použití nebylo možné. Prodlužovací hadička k infuzím již podle svého názvu umožňuje prodloužit dosah infuze a tím ji přizpůsobit pro určitou operaci. Trojcestný kohout propojuje podle popisu žalovaného různá zařízení (např. injekční stříkačky, katetry, kanyly apod.) navzájem uzavíratelným způsobem, čímž nepochybně rozšiřuje jejich možnosti použití díky vzájemné kombinaci jejich funkcí. A konečně kyslíkové brýle mohou mít těžko jiný způsob použití než k podávání kyslíku přímo nosní cestou, přičemž bez nich by toto konkrétní použití kyslíkového přístroje nebylo možné buď vůbec, nebo se značnými obtížemi. Jde tedy ve všech zbývajících případech o příslušenství příslušných lékařských nástrojů a přístrojů.
29. Soud by považoval za zbytečné a neekonomické provádět v tomto směru vůči jednotlivým výrobkům dokazování či dokonce znalecké zkoumání, neboť popsané skutečnosti považuje již z charakteru a popisu sporných předmětů za zjevné (ostatně jejich účel a funkce ani nebyly mezi stranami sporné). Ze stejného důvodu nepřistoupil soud k tomu, aby rozhodnutí žalovaného rušil pro nepřezkoumatelnost, neboť by tím jen zbytečně prodlužoval řízení, jehož výsledek by z pohledu krajského soudu nemohl být jiný, než k jakému soud nyní dospěl. Soud tedy uzavírá, že sporné předměty jakožto součásti či příslušenství lékařských nástrojů či přístrojů jsou podle výše citovaného textu poznámky č. 2 písm. b) ke kapitole 90 sazebně zařaditelné pod číslo 9018, kdy daná součást nebo příslušenství určitého lékařského nástroje či přístroje budou sazebně zařazeny totožně jako samotný lékařský nástroj či přístroj, ve spojení s nímž se užívají.
30. V následujících odstavcích soud pro úplnost nastíní, z jakého důvodu je naopak ve světle výše uvedených argumentů nesprávné sazební zařazení sporného zboží pod čísla 3917, 3923 a 8481 kombinované nomenklatury, jak ho provedli žalovaný i prvostupňový správní orgán.
31. Popis čísla 3917 kombinované nomenklatury zní: „*Trubky, potrubí a hadice a jejich příslušenství (například spojky, kolena, příruby) z plastů*“. Popis čísla 3923 kombinované nomenklatury zní: „*Výrobky pro přepravu nebo balení zboží, z plastů; zátky, víčka, uzávěry lahví a jiné uzávěry, z plastů*“. Jelikož uvedená čísla 3917 a 3923 mají shodné první dvoučíslí „39“, spadají obě pod kapitolu 39, nazvanou: „*Plasty a výrobky z nich*“. V poznámce č. 2 písm. u) ke kapitole 39 je uvedeno, že do této kapitoly nepatří (cit.): „*výrobky kapitoly 90 (například optické články, brýlové obruby a obroučky, kreslicí (rýsovací) nástroje a přístroje)*“; tj. do dané kapitoly nepatří ani lékařské výrobky a jejich součásti či příslušenství, jež spadají pod číslo 9018, neboť toto číslo spadá pod kapitolu 90. Výčet výrobků uvedených v závorce citovaného textu, neobsahující lékařský výrobek, není podstatný, neboť se jedná pouze o výčet demonstrativní, nikoliv taxativní.
32. Dále popis čísla 8481 kombinované nomenklatury zní: „*Kohouty, ventily a podobná zařízení pro potrubí, kotle, nádrže, vany nebo podobné výrobky, včetně redukčních ventilů a ventilů řízených termostatem*“. Dle prvního dvoučíslí čísla 8481 je zjevné, že toto spadá pod kapitolu 84, nazvanou: „*Jaderné reaktory, kotle, stroje a mechanická zařízení; jejich části a*

součásti“. Kapitola 84 kombinované nomenklatury spadá pod třídu XVI, nazvanou. „*Stroje a mechanická zařízení; elektrická zařízení; jejich části a součásti; přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku a části, součásti a příslušenství těchto přístrojů*“. V poznámce č. 1 písm. m) ke třídě XVI je uvedeno, že do této třídy nepatří (cit.): „*výrobky kapitoly 90*“ tj. do dané třídy (tak jako do kapitoly 39) nepatří ani lékařské výrobky a jejich součásti či příslušenství, jenž spadají pod číslo 9018, neboť toto číslo spadá pod kapitolu 90. Citovaný text v daném případě neobsahuje žádnou závorku s demonstrativním či taxativním výčtem.

33. Sporné předměty tedy pod čísla 3917, 3923 a 8481 kombinované nomenklatury sazebně zařadit nelze.
34. Krajský soud přistoupil k tomu, že spolu se zrušením napadeného rozhodnutí zrušil též všechna rozhodnutí prvního stupně. K takovému kroku může soud přistoupit i bez návrhu ze strany žalobce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2007, čj. 1 Afs 57/2006 - 70). Jde o postup spíše výjimečný, odůvodněný zpravidla tím, že prvostupňové rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno nebo že odvolací orgán by beztak nemohl jeho vady sám napravit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, čj. 1 As 60/2006 - 106, č. 1456/2008 Sb. NSS, str. 4). V nynějším případě vedlo soud ke zrušení obou rozhodnutí to, že žalovaný by neměl jinou možnost, než dodatečné platební výměry zrušit v souladu se závazným právním názorem krajského soudu, vyjádřeným v tomto rozsudku. Soud nicméně i přes zrušení prvostupňových rozhodnutí vrací věc k dalšímu řízení zpět žalovanému, neboť § 78 odst. 4 s. ř. s. mu jiný postup neumožňuje. Na žalovaném tak bude, aby postoupil spis prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení.

Ostatní namítané vady

35. Jelikož soud shledal, že napadené rozhodnutí jakož i prvostupňová rozhodnutí celního úřadu trpí hlavní namítanou vadnou tvrzenou žalobcem, a že v důsledku této vady je nezbytné napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, jakož i prvostupňová rozhodnutí mu předcházející, nebylo z pohledu soudu účelné, aby se ostatními namítanými vadami – porušením legitimního očekávání, rozporem s ochranou investic a změnou dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení – zabýval.

VI. Závěr a náklady řízení

36. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí jakož i prvostupňová rozhodnutí mu předcházející pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1, odst. 3 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný, jakož i ve věci příslušný celní úřad právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry následovně.
37. Sporné zboží je sazebně zařaditelné pod číslo 9018 kombinované nomenklatury. Při opětovném přezkoumání zařazení sporného zboží pod jednotlivé položky a podpoložky bude celní úřad postupovat podle pravidel uvedených v poznámce č. 2 ke kapitole 90 kombinované nomenklatury. Podle výsledku přezkoumání pak zváží, jakým způsobem řízení ukončí – např. zda je zastaví pro bezpředmětnost podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, nebo zda žalobce vyzve k odstranění pochybností v jednotlivých celních prohlášeních podle § 89 odst. 1, odst. 2, odst. 3 daňového řádu, pokud vyvstane nutnost

změny sazebního zařazení sporného zboží pod jednotlivé položky a podpoložky v rámci čísla 9018 kombinované nomenklatury, případně zda žalobce v tomto směru pouze poučí pro účely správného vyplňování budoucích celních prohlášení.

38. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující tyto náklady vyčíslila na 9 825 Kč, soud však dospěl s ohledem na stanovený postup výpočtu cestovních výdajů k částce o něco vyšší. Zástupce strany žalující požaduje nahradit pouze 2 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS], a účast na soudním jednání dne 11. 11. 2021 nepřekračující 2 hodiny [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]; nevznáší nárok na úkon spočívající v sepsu žaloby. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Protože zmocněný advokát je plátcem DPH, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč (v případě poloviční sazby o částku 388,50 Kč) odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč (resp. na 2 238,50 Kč) za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 8 288 Kč (2 x 4 114 + 2 238,50 Kč).
39. V souvislosti s účastí na jednání dále náleží náhrada cestovních výdajů vypočítaných na základě § 13 odst. 5 advokátního tarifu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Advokátní kancelář má sídlo na adrese Masarykovo nám. 22, Hodonín, jednání krajského soudu se konalo v jeho sídle na adrese Rooseveltova 16 v Brně. Z údajů na serveru mapy.cz soud ověřil, že délka trasy odpovídá tvrzení žalobce zástupce, tj. celkem 140 km (tam i zpět). Za každý 1 km jízdy se podle § 157 odst. 3 zákoníku práce přiznává základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí u osobních silničních motorových vozidel podle § 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce nejméně 4,20 Kč, aktuálně ji však na hodnotu 4,40 Kč zvyšuje § 1 písm. b) vyhlášky č. 589/2020 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen „vyhláška“). Soud proto zvolil tuto hodnotu a dospěl k částce 616 Kč (140 x 4,40 Kč). Pokud jde o výdaje na pohonné hmoty, podle technického průkazu předloženého advokátem je palivem použitého vozidla motorová nafta a jeho kombinovaná spotřeba pro městský a mimoměstský provoz u daného vozidla činí 4,6 l/100 km (§ 158 odst. 4 zákoníku práce ve spojení s příslušnými evropskými předpisy). Advokát neprokázal cenu nakoupených pohonných hmot žádným dokladem, proto soud tuto cenu určil v souladu § 158 odst. 3 zákoníku práce odkazem na § 4 písm. a) vyhlášky, dle kterého činí 27,20 Kč/1 l. Jako náhrada za pohonné hmoty tak přísluší částka 175,20 Kč (4,6 x 27,20 Kč; zaokrouhleno na haléře). Za účast na jednání je nutno dále přiznat náhradu za promeškaný čas advokáta strávený cestou do místa jednání a zpět podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, a to ve výši 100 Kč za každou započatou půlhodinu. Doba jedné cesty činí podle zadání trasy na serveru mapy.cz v době dopravní špičky

65 min, soud proto přiznal podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu náhradu ve výši 600 Kč (6 x 100 Kč). Celkem tedy v souvislosti s jednáním přísluší náhrada ve výši 1 391,20 Kč, po započtení DPH ve výši 21 %, tj. ve výši 292,20 Kč (zaokrouhleno na haléře), jde o částku 1683,40 Kč.

40. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 9 971 Kč (zaokrouhleno na koruny) a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 12 971 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 11. 11. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu