



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **S. A. B. Impex, s. r. o.**, se sídlem Hlavní 48, Bedřichovice, zastoupena JUDr. Igorem Andrýskem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 120/22, Hodonín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522-5/2020-900000-311, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2021, č. j. 30 Af 30/2020-150,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2021, č. j. 30 Af 30/2020-150, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522-5/2020-900000-311, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Igora Andrýska, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) vydal na podkladě předchozích kontrol zboží propuštěného do celního režimu volného oběhu dne 19. 7. 2018 celkem 20 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil dovozní clo v souhrnné výši 290 123 Kč. Důvodem dodatečného doměření dovozního cla byla pochybení žalobkyně v několika celních prohlášeních z let 2016 - 2018 spočívající

v sazebním zařazení části propuštěného zboží pod nesprávná čísla, položky a podpoložky kombinované celní nomenklatury, kterou stanoví prováděcí nařízení 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 prováděcí nařízení č. 1754/2015, pro rok 2017 prováděcí nařízení č. 2016/1821, a pro rok 2018 prováděcí nařízení č. 2017/1925 (souhrnně dále jen „kombinovaná nomenklatura“).

[2] Jednalo se o zboží označené žalovaným jako a) „sterilní injekční zátka“, b) „bezjehlová injekční spojka“, c) „prodlužovací hadička k infuzím“, d) „kyslíkové brýle“ a e) „trojcestný kohout“. Žalobkyně zařadila toto sporné zboží coby zdravotnické prostředky pod položky a podpoložky čísla 9018 kombinované nomenklatury, které je dlouhodobě osvobozeno od cla, resp. je na něj stanovena sazba cla ve výši 0 %. Celní úřad jej však sazebně zařadil pod jiná čísla, položky a podpoložky kombinované nomenklatury, což v daném případě vedlo k doměření cla. Žalobkyně zboží původně zařadila pod položky a podpoložky čísla 9018 následovně: 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*“).

[3] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný námitkám nevyhověl, byť rozhodnutím ze dne 23. 3. 2020, č. j. 7522-5/2020-900000-311 (dále jen „napadené rozhodnutí“), dodatečné platební výměry změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ve všech případech upřesnil popis sporného zboží a v jednom případě upravil též jeho celní zařazení. Podle žalovaného nebylo možné zařadit dotčené zboží pod číslo 9018, protože se nejedná o nástroje či přístroje. Správní orgány tak 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*“),

c) prodlužovací hadičku k infuzím a

d) 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*“),

e) trojcestný kohout pod

pokračování

- 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*“).

[4] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil včetně všech dodatečných platebních výměrů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V průběhu ústního jednání krajský soud seznámil účastníky řízení se svým názorem, že pro zařazení sporného zboží by mohly být rozhodné poznámky ke kombinované nomenklatuře, které pojednávají o částech, součástech a příslušenství nástrojů a přístrojů, zejména těch lékařských. Žalovaný nesouhlasil s jejich aplikací, neboť podle judikatury Soudního dvora EU části a součásti musí být součástí většího celku, přičemž část nebo součást musí být pro jeho fungování nezbytná. Pokud jde o příslušenství, to musí funkce výrobku rozšiřovat.

[5] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k závěru, že orgány celní správy doměřily žalobkyni clo za sporné zboží nezákonně, neboť žalobkyně je zařadila správně pod číslo 9018 kombinované nomenklatury. Pro sazební zařazení sporného zboží je rozhodující výklad pojmů části, součásti a příslušenství věci obsažený v kombinované nomenklatuře. Podle soudu žalovaný 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 takříkajíc „chybí kolonka“, a jediné jeho možné zařazení je tedy do čísel jiných. Pro účely sazebního zařazení jakéhokoli zboží jsou klíčová všeobecná výkladová pravidla a poznámky ke kombinované nomenklatuře, jež jsou obsažena v každém prováděcím nařízení Komise (EU), jež upravuje přesné znění kombinované nomenklatury pro každý kalendářní rok. Krajský soud upozornil na pravidlo, dle kterého *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.* 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. Ačkoliv žalobkyně na poznámky ke kombinované nomenklatuře v žalobě nepoukazovala a sporné zboží za části, součásti či příslušenství nástrojů a přístrojů zařazených do kapitoly 90 kombinované nomenklatury výslovně neoznačovala, platí, že „soud zná právo“. Skutkové okolnosti a povahu sporného zboží vylíčila žalobkyně dostatečně a poukazovala i na účel jeho použití. Krajský soud považuje za správné sazební zařazení sporného zboží pod číslo 9018 kombinované nomenklatury.

[6] 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. Popis čísla 9018 kombinované nomenklatury naproti tomu obsahuje pouze pojmy „*nástroj*“ a „*přístroj*“, 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. To potvrzují výkladové poznámky ke kapitole 90. Krajský soud vycházel z poznámky č. 2, pravidla b), dle kterého části, součásti a příslušenství nespádající pod pravidlo a), *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*. Dále soud vyloučil použitelnost poznámky č. 1, písm. f) ke kapitole 90, neboť hovoří o všeobecně použitelném zboží, avšak sporné zboží má specifickou konstrukci a je vyrobené výhradně pro účely jeho spojení a následného užívání s jiným specifickým lékařským nástrojem či přístrojem. Nemůže být tedy všeobecně použitelné, a pokud teoreticky ano, pak jen pro velmi omezený okruh účelů, navíc za velmi ztížených podmínek. Při zařazení sporného zboží vycházel soud z nesporné skutečnosti, že veškeré tyto předměty mají status zdravotnických prostředků.

[7] Pojem „zdravotnické nástroje, přístroje či zařízení včetně jejich součástí a příslušenství“ kombinovaná nomenklatura nedefinuje, proto soud odkázal na definici obsaženou v čl. 2 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady Evropské unie 2017/745, o zdravotnických prostředcích, ve znění pozdějších předpisů, která vypovídá o funkci a účelu těchto předmětů. Co se týče výkladu pojmů „část, součást a příslušenství“, vycházel soud z judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“), dle které 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. 3. 2016, ve věci *Sonos Europe*, C-84/15). 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. 5. 2019, ve věci *Estron A/S*, C-138/18). 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. Při snaze vyložit pojmy „část, součást a příslušenství věci“ dle obvyklého významu v běžném jazyce využil soud také obecná ustanovení o věcech a jejich rozdělení obsažená v § 489 až 544 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

[8] Krajský soud na základě popisu a fotografií sporného zboží uzavřel, že se u všech předmětů evidentně nejedná o věc hlavní, ale jde o části, součásti a příslušenství ve smyslu občanského zákoníku. Samy o sobě nemohou plnit žádnou smysluplnou funkci. Nepřisvědčil žalovanému, že judikatura SDEU vykládá uvedené pojmy způsobem, který zařazení sporných předmětů do těchto kategorií již na první pohled vylučuje.

[9] Krajský soud nad rámec nutného dále vysvětlil, proč není správné zařazení sporných výrobků, jak jej provedl žalovaný, tedy pod kapitoly 39 a 84. Z poznámek k těmto kapitolám totiž plyne, že do nich nelze zařadit výrobky kapitoly 90, a to podle soudu i jejich části, součásti a příslušenství.

pokračování

[10] Krajský soud zrušil spolu s napadeným rozhodnutím také všechny dodatečné platební výměry, neboť žalovaný by neměl jinou možnost, než dodatečné platební výměry zrušit v souladu se závazným právním názorem vyjádřeným v napadeném rozsudku. S ohledem na shledaný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i prvostupňových rozhodnutí se již soud nezabýval ostatními namítanými vadami spočívajícími v porušení legitimního očekávání, v rozporu s ochranou investic a ve změně dodatečných platebních výměr žalovaným.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[11] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Domnívá se, že postup krajského soudu, který při ústním jednání sdělil, že jsou dle jeho názoru pro věc rozhodné poznámky ke kombinované nomenklatuře o částech, součástech a příslušenství zboží zařazenému v kapitole 90, byl překvapivým. Dosud totiž ani žalobkyně, ani stěžovatel neuvažovali, že by se mohlo jednat o části, součásti či příslušenství. Ani dokazování se tímto směrem neubíralo. Přesto žalovaný poukázal na judikaturu SDEU, která se vyjadřuje k tomu, co je částí, součástí či příslušenstvím. Krajský soud judikaturu sice zachytil, ale nezabýval se v jejím kontextu kontrolovaným zbožím. Pro svůj výklad hledal inspiraci v občanském zákoníku. Tento postup je nesprávný, protože není použitelný pro soudržný výklad celního sazebníku ve všech členských státech EU. Navíc obsah pojmů části, součásti a příslušenství, jak jsou vnímány občanským zákoníkem, není totožný s obsahem těchto pojmů, jak jsou vymezeny judikaturou SDEU, která je - na rozdíl od občanského zákoníku - použitelná pro jednotný a soudržný výklad celního sazebníku ve všech členských státech EU. Užití nesprávného právního předpisu při sazebním zařazení sporného zboží mělo za následek nesprávný výklad těchto pojmů, což se odrazilo i v nesprávném právním hodnocení a zařazení zboží *en block* do čísla 9018. Spisový materiál s hodnocením kontrolovaného zboží jako částí, součástí a příslušenství dosud nepracoval a ani krajský soud spisový materiál v tomto směru nedoplnil, nicméně učinil právní závěry bez patřičné skutkové opory ve spisu.

[12] Zboží je třeba vždy sazebně zařadit do příslušného kódu integrovaného celního sazebníku (*Taric kódu*). Krajský soud však ustrnul na úrovni čísla a bez dalšího konstatoval, že sporné zboží patří pod číslo 9018 kombinované nomenklatury.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením sporného zboží coby částí, součástí a příslušenství. Odkazuje na judikaturu SDEU, která vykládá tyto pojmy. Vyplývají z ní tři základní předpoklady, při jejichž současném splnění lze považovat určitý výrobek za část či součást. Jsou jimi existence celku, k němuž se daný výrobek má vztahovat, jeho nezbytnost pro funkci takového celku a funkční závislost celku na takovém výrobku. Definice zboží jako částí či součástí je tudíž podmíněna existencí celku. Dle stěžovatele pak celek musí zahrnovat takový stroj, přístroj či zařízení, které je sazebně zařaditelné do příslušného čísla celního sazebníku. Relevantní však je, zda mají části či součásti svou specifickou úpravu sazebního zařazování, jako např. v poznámce 2 ke třídě XVI celního sazebníku či poznámce 2 ke kapitole 90 celního sazebníku, která se sazebního zařazování celků na úrovni čísla dovolává. Nezbytnost pro funkci celku je stav, kdy absencí výrobku posuzovaného jako část či součást bude ohrožena použitelnost celku jako takového.

Funkční podmíněnosti se rozumí přímý vliv, podíl či nezbytnost na vykonávání stanovené či vyžadované hlavní činnosti daného celku.

[14] U výrobků, jež mají být hodnoceny jako příslušenství, postačí dle judikatury SDEU, budou-li naplňovat alespoň jednu z podmínek, kterými jsou: a) zboží představuje vyměnitelné komponenty, které jsou přizpůsobeny pro vykonání určité operace celku; b) zboží vykonává (doplňkovou) činnost ve vztahu k základní funkci celku; c) zboží rozšiřuje rozsah vykonávaných (základních) činností celku. Také příslušenství předpokládá existenci celku, který se zařadí do příslušného čísla kombinované nomenklatury.

[15] V napadeném rozsudku chybí jak identifikace celků, k nimž patří sporné zboží, tak jejich sazební zařazení. Nadto chybí i přezkum splnění podmínek, zda kontrolované zboží má skutečně charakter části, součásti a příslušenství, jak plyne z judikatury SDEU.

[16] Na podporu své argumentace provedl stěžovatel v kasační stížnosti demonstrativní ukázkou postupu, který je třeba učinit při zařazování zboží do příslušné položky celního sazebníku, a to na příkladu bloku benzínového čerpadla. Pro zařazování části, součásti či příslušenství se bere v potaz nejbližší nadřazený celek (u bloku benzínového čerpadla je to benzínové čerpadlo, nikoliv motor, či dokonce automobil). Následně stěžovatel (dle vlastních slov jen „s omezením“ a jako „demonstrativní pokus“) provedl zařazení jednoho sporného výrobku, konkrétně trojcestného kohoutu. Kohouty se nepochybně zařazují do čísla 8481 bez ohledu na účel použití a materiál, z něhož jsou vyrobeny. Z ničeho nevyplývá, že by se tam neměly zařazovat kohouty používané ve zdravotnictví. Dále je třeba určit celek, s nímž je kohout bytostně svázaný. Takový celek však v daném případě stěžovatel ani krajský soud dosud neurčili a žalobkyně to ani nenamítala. Přestože je tato skutečnost podstatná pro zařazení zboží jako části, součásti či příslušenství čísla 9018, krajský soud se jí nezabýval a celek neurčil. V daném případě nebylo možné určit sazební zařazení celku ani jeho vztah ke kohoutu. Přes nedostatek podkladů krajský soud konstatoval, že sporné zboží patří jako části, součásti a příslušenství pod číslo 9018 kombinované nomenklatury. Navíc má stěžovatel za to, že krajský soud zařadil trojcestný kohout za použití poznámky č. 2, písm. b) ke kapitole 90 celního sazebníku nesprávně, neboť toto pravidlo se použije teprve tehdy, když části, součásti a příslušenství nelze zařadit v souladu s poznámkou č. 2, písm. a) samostatně do čísla kapitoly 90, 84, 85 nebo 91. Samotný kohout pak nepochybně patří pod číslo 8481 a musí se sem zařadit i v případě, že má charakter části, součásti či příslušenství výrobku čísla 9018. Podle stěžovatele není třeba pro nadbytečnost posuzovat i další sporné výrobky. Nadto krajský soud nevěnoval dostatečnou pozornost výkladu znění čísla 9018 a nesprávně to nepovažoval za podstatné. Avšak znění čísla 9018 hovoří toliko o přístrojích a nástrojích, zatímco citovaná poznámka 2 zahrnuje širší kategorii výrobků (stroje, přístroje, nástroje a výrobky).

[17] Podle stěžovatele je napadený rozsudek nezákonný i proto, že je v rozporu s přímo použitelným předpisem EU, a to konkrétně s nařízením č. 761/2011, které stěžovatel aplikoval v napadeném rozhodnutí. Tento předpis je v daném případě závazný a krajský soud jej ignoroval. Usoudil o výrobcích jinak než unijní normotvůrce, aniž by se obrátil na SDEU. Dále pak stěžovatel v bodech 79 až 146 napadeného rozhodnutí odkazoval na závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané jiným osobám na podobné zboží. Byť tyto informace nejsou pro orgány veřejné moci v posuzovaném případě závazné,

pokračování

s ohledem na potřebu zachování jednotné praxe při sazebním zařazování zboží, jakož i zásady ochrany legitimního očekávání a rovného přístupu, měl krajský soud tyto skutečnosti zvažovat, což však neučinil.

[18] Závěrem stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro jeho vnitřní rozpornost, nesrozumitelnost a neproveditelnost, neboť krajský soud zrušil společně s napadeným rozhodnutím i dodatečné platební výměry, byť v bodě 37 zavázal celní úřad k opětovnému přezkoumání zařazení sporného zboží s tím, že podle výsledku přezkoumání uváží další postup, přičemž jednou ze zmiňovaných možností je vyzvat žalobce k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Avšak v řízení podle daňového řádu již nelze dále pokračovat, jestliže soud zrušil i prvostupňová rozhodnutí. Jestliže krajský soud uzavřel, že celní zařazení sporných výrobků není správné, vlastní správné zařazení neučinil a zavázal k tomu celní úřad, ale znemožnil celnímu úřadu vydat meritorní rozhodnutí ve věci, výrok napadeného rozsudku nemůže obstát. Kromě toho stěžovatel zdůrazňuje, že i v případě, kdy v důsledku nesprávného celního zařazení nedojde ke změně poslední známé daně, je správce daně povinen vydat dodatečný platební výměr. Nebyly proto splněny podmínky pro zrušení dodatečných platebních výměrů.

[19] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že již od roku 1996 až do roku 2019 celní orgány dotčené zdravotnické prostředky zařazovaly do čísla 9018 a uznávaly, že slouží výhradně k lékařským účelům. Jediným důvodem změny této praxe musela být snaha celních orgánů doměřovat dovozy zdravotnických prostředků. Kasační stížnost je účelová, přičemž stěžovatel při dalším jednání vůči žalobkyni přejímá argumentaci krajského soudu. Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti se shoduje s argumentací, kterou uplatnil již v řízení o žalobě a se kterou se krajský soud v napadeném rozsudku vypořádal.

[20] Jestliže stěžovatel vytýká krajskému soudu, že chybí přezkum splnění podmínek, zda kontrolované zboží má skutečně charakter částí, součástí a příslušenství dle judikatury SDEU, pak opomněl, že sporné zboží je zdravotnickými prostředky, což bylo ve věci nesporné. Šlo proto o zdravotnické nástroje, přístroje či zařízení včetně jejich součástí a příslušenství. Pro soud byly výchozím hlediskem při zařazení sporných předmětů funkce a účel, neboť smyslem právní úpravy je osvobodit od cla nástroje a přístroje, které jsou určeny k lékařskému použití, včetně jejich nezbytných částí a potřebného příslušenství.

[21] Kombinovaná nomenklatura neobsahuje vlastní definici pojmů část, součást a příslušenství věci, proto krajský soud nepochybil, jestliže při zjišťování jejich obvyklého významu použil výkladová ustanovení obsažená v občanském zákoníku. Zdrojem úpravy v občanském zákoníku je římské právo, což je společný pramen minimálně pro kontinentální Evropu, jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího soudu. Žalobkyně proto nesouhlasí se stěžovatelem, že by výklad uvedených pojmů v jiných členských státech mohl být odlišný.

[22] Žalobkyně poukazuje na část odůvodnění napadeného rozsudku, kde se krajský soud zabýval splněním podmínek stanovených pro části, součásti a příslušenství ve vztahu ke spornému zboží. Výslovně zde uváděl, že judikatura SDEU podporuje náhled, že se nejedná se o věci hlavní, nýbrž o součásti či příslušenství věcí hlavních, když samy o sobě

nemohou plnit žádnou smysluplnou funkci. Provádění dokazování v tomto směru shledal nadbytečným. Stejně tak žalobkyně převzala odůvodnění krajského soudu, kde krajský soud vysvětlil, proč zrušil spolu s napadeným rozhodnutím i dodatečné platební výměry. Konečně má žalobkyně za to, že podmínky, které plynou z judikatury SDEU z definice pojmů část, součást a příslušenství všechny dotčené zdravotnické prostředky splňují.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se zabýval nejdříve tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku spočívající v tom, že krajský soud zrušil spolu s napadeným rozhodnutím také dodatečné platební výměry, byť předpokládá, že správní orgány mají v řízení dále pokračovat. Kasační soud shledal tuto námitku důvodnou. Krajský soud v bodě 34 napadeného rozsudku sice uvádí, že postup, kdy soud zruší spolu s napadeným rozhodnutím i prvostupňová rozhodnutí, je spíše výjimečný a že v daném případě by stěžovatel neměl jinou možnost, než dodatečné platební výměry zrušit. Na druhou stranu ale předpokládá, že daňové řízení bude pokračovat, a v bodě 37 napadeného rozsudku ukládá celnímu úřadu povinnost opětovně přezkoumat celní zařazení sporného zboží pod jednotlivé položky a podpoložky podle pravidel uvedených v poznámce č. 2 ke kapitole 90 kombinované nomenklatury a podle výsledku přezkoumání pak zvážit, jakým způsobem řízení ukončí. Stěžovateli je však nutno přisvědčit, že tento závazný právní názor soudu je v rozporu s výrokem napadeného rozsudku, neboť zrušením dodatečných platebních výměrů krajský soud znemožnil správním orgánům jakýkoliv další postup v daňovém řízení. Správci daně by totiž nezbylo, než řízení zastavit. Daňové řízení je v tomto ohledu specifické oproti „běžnému“ správnímu řízení a k možnosti zrušit prvostupňová rozhodnutí podle § 78 odst. 3 s. ř. s. musí soud přistupovat o to obezřetněji.

[26] V usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb., Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud krajský soud zruší spolu s napadeným rozhodnutím také dodatečný platební výměr, pak jej nelze znovu vydat, ani pokračovat v daňovém řízení. *„Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.“* Obdobně v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, Sb. NSS 1865/2009, rozšířený senát dospěl k závěru, že *„je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl“*. Ke zrušení rozhodnutí orgánu prvního stupně proto soud přistoupí jen tehdy, když platební výměr neměl být vůbec vydán, nebo pokud daňové řízení v prvním stupni trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.

pokračování

Předpokládal-li tedy krajský soud, že v řízení je třeba pokračovat a znovu posoudit sazební zařazení sporného zboží, měl zrušit pouze napadené rozhodnutí.

[27] Jelikož krajský soud pochybil, jestliže zrušil i dodatečné platební výměry, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než napadený rozsudek zrušit. To však Nejvyššímu správnímu soudu nebrání posoudit dále podstatu sporu, neboť s touto se (až na dílčí nedostatky, k nimž se soud vyjádří níže) krajský soud vypořádal přezkoumatelně.

[28] Krajskému soudu lze přisvědčit, že zde existují důvody, pro něž je třeba se znovu zabývat sazebním zařazením sporného zboží v daňovém řízení, nicméně tak musí učinit stěžovatel, nikoli celní úřad. Proto Nejvyšší správní soud zrušil spolu s napadeným rozsudkem také napadené rozhodnutí, byť názor krajského soudu ani věcně zcela neobstojí, a kasační soud považoval za nutné jej korigovat.

[29] Předně považuje Nejvyšší správní soud za vhodné popsat vlastnosti sporného zboží, jak to učinil stěžovatel v napadeném rozhodnutí:

a) sterilní injekční zátka představuje „*tvarově celkem jednoduchý výrobek válcového tvaru, zhotovený z polypropylenu, jenž má jeden konec zúžený kvůli lepší manipulaci. Tento výrobek vzhledem k tvaru slouží k uzavírání průměrem odpovídajících otvorů u výrobků používaných ve zdravotnictví, jako např. k dočasnému uzavření kanyly či infuze*“;

b) bezjehlová injekční spojka je „*zapouzdřený výrobek v zásadě válcového tvaru, zhotovený ze silikonu, polykarbonátu a kopolyesteru, jenž má na obou koncích vstupní otvory umožňující připojení zařízení jako např. stříkačky, infúzní sety, kanyly, katétry či prodlužovací set s Luer koncovkou. Spojka obsahuje zpětný ventil zabraňující zpětnému toku tekutiny a umožňující jeho opakované bezpečné použití*“;

c) prodlužovací hadička k infuzím představuje „*hadičky s koncovkami z medicínského polyvinylchloridu o průřezu 1,8 mm a různých délkách*“;

d) kyslíkové brýle jsou „*hadičky z extra měkčeného polyvinylchloridu s univerzální koncovkou a s komponentem s výstupky upraveným a určeným k zasunutí do nosu, slouží k podávání kyslíku nosní cestou*“;

e) trojcestný kohout lze popsat jako „*trojcestný ventil zhotovený z polykarbonátu, polypropylenu a polyethylenu. Trojcestný ventil umožňuje propojení různých zařízení a uzavírání průchodu kapalin*“.

[30] V daném případě stěžovatel nepochybně, že sporné zboží jsou zdravotnické prostředky a že pod číslo 9018 kombinované nomenklatury patří také části, součásti a příslušenství lékařských nástrojů a přístrojů, jak vyplývá z výkladových poznámek kombinované nomenklatury ke kapitole 90. Nesouhlasí však s tím, jakým způsobem krajský soud vyložil pojmy část, součást a příslušenství, ani s tím, že krajský soud sporné zboží považuje za části, součásti či příslušenství zdravotnických prostředků a zařadil jej *en block* do čísla 9018 kombinované nomenklatury. Těmto námitkám lze přisvědčit jen částečně.

[31] Podle Nejvyššího správního soudu nebylo rozhodnutí krajského soudu překvapivé, neboť krajský soud se svým právním názorem stěžovatele seznámil a umožnil mu v tomto směru náležitě reagovat, což také stěžovatel učinil. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že zařazení sporného zboží pod číslo 9018 kombinované nomenklatury bylo správné, a pokud za účelem posouzení této námitky vycházel krajský soud z výkladových pravidel, na která žalobkyně výslovně neodkazovala, nijak tím nepřekročil své pravomoci, ale pouze na základě žalobních tvrzení užil právní úpravu, která na věc dopadá.

[32] Nepřílehavá je též výtku stěžovatele, že krajský soud se nedostatečně zabýval výkladem provedeným v napadeném rozhodnutí, který se vztahuje ke znění čísla 9018. Stěžovatel v této souvislosti pouze poukazuje na to, že číslo 9018 obsahuje toliko pojmy přístroje a nástroje, zatímco poznámka č. 2 ke kapitole 90 hovoří navíc i o strojích a výrobcích. Neuvádí však, jaký by tento rozdíl mohl mít konkrétně vliv na posouzení věci. Pouze bez dalšího konstatuje, že je to podstatné, protože výklad znění čísla 9018 má zásadní význam při sazebním zařazování sporného zboží, neboť vymezuje typy výrobků, potažmo i jejich částí, součástí a příslušenství, jež se mohou do čísla 9018 sazebně zařadit. Nejvyšší správní soud však neseznal, jak by mohlo širší vymezení zboží v poznámce ovlivnit sazební zařazení sporného zboží. Je totiž zřejmé, že poznámka se vztahuje na části, součásti a příslušenství zboží, které se zařazuje do kapitoly 90 (k tomu se soud vyjádří podrobněji dále). Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že v bodě 18 napadeného rozsudku údajně přešel jako bezvýznamný výklad provedený v napadeném rozhodnutí, pak se jeho argumentace s odůvodněním napadeného rozsudku mýlí. Krajský soud zde totiž vysvětlil, že podstatný pro věc není výklad pojmů nástroje a přístroje, nýbrž části, součásti a příslušenství.

[33] Co se týče samotného výkladu pojmů část, součást a příslušenství, nesdílí Nejvyšší správní soud názor stěžovatele, že krajský soud pominul judikaturu SDEU, či dokonce že tyto pojmy vyložil v rozporu s ní. Krajský soud vyložil dotčené pojmy primárně podle toho, jak je definuje občanský zákoník, což Nejvyšší správní soud nepovažuje za správné, neboť oporu pro výklad unijní právní úpravy měl primárně hledat v unijním právu – pokud definice neexistuje v právních předpisech, bylo na místě ji hledat v judikatuře SDEU a teprve poté se případně inspirovat úpravou vnitrostátní. Nicméně definice uvedených pojmů ve vnitrostátní úpravě odpovídá tomu, co plyne z judikatury SDEU, a v tomto směru lze souhlasit s argumentací žalobkyně (viz bod [21] tohoto rozsudku). V bodě 25 a 27 napadeného rozsudku pak krajský soud výslovně odkazoval na příslušná rozhodnutí SDEU. Zároveň nepřisvědčil žalovanému, že judikatura SDEU vykládá uvedené pojmy způsobem, který zařazení sporných předmětů do těchto kategorií již na první pohled vylučuje. *„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. Vyplyvá 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.*

pokračování

např. rozsudek SDEU ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 69).“

[34] Je tedy zřejmé, že výtky stěžovatele stran pomnutí judikatury SDEU nejsou oprávněné. I podle Nejvyššího správního soudu je výklad provedený krajským soudem v souladu se závěry judikatury SDEU (rozsudky ze dne 19. 10. 2000, ve věci C-339/98, *Peacock AG*; ze dne 18. 6. 2009, ve věci C-173/08, *Kloosterboer Service BV*; ze dne 19. 7. 2012, ve věci C-336/11, *Rohm & Haas Electronic Materials CMP Europe GmbH, Rohm & Haas Europe SARL, Rohm & Haas Europe Trading APS-UK Branch*; a ze dne 15. 5. 2014, ve věci C-297/13, *Data I/O GmbH*), jak je shrnul stěžovatel v kasační stížnosti (viz body [13] a [14] tohoto rozsudku). Sporné zboží skutečně nemůže samo o sobě (samostatně) plnit žádnou smysluplnou funkci.

[35] Krajský soud sice své závěry učinil primárně na podkladě vnitrostátní definice dotčených pojmů, nicméně i ve světle definice plynoucí s odkazované judikatury SDEU posouzení sporného zboží coby částí, součástí a příslušenství ob stojí. Podle krajského soudu je 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 prýstit 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, katétry, 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.“* Z toho je podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že se jedná minimálně o příslušenství doposud blíže neurčených (k tomu však viz dále) zdravotnických prostředků, neboť sporné zboží představuje vyměnitelné komponenty, které jsou přizpůsobeny pro vykonání určité operace celku (kyslíkové brýle či sterilní injekční zátka, kterou by bylo možné považovat i za součást kanyly či infuze); nebo vykonávají (doplňkovou) činnost ve vztahu k základní funkci celku (bezjehlová injekční spojka či prodlužovací hadička k infuzím); případně rozšiřují rozsah vykonávaných činností celku (trojcestný kohout). Pro správné sazební zařazení přitom není podstatné, zda se jedná o části, součásti či příslušenství (jak ostatně tvrdí i stěžovatel), neboť veškeré takové zboží se zařazuje podle stejných pravidel. Nelze tudíž souhlasit, že v napadeném rozsudku chybí přezkum splnění podmínek, zda kontrolované zboží má skutečně charakter částí, součástí a příslušenství, jak plyne z judikatury SDEU.

[36] Nejvyšší správní soud se s ohledem na shora uvedené ztotožňuje s krajským soudem, že sporné zboží zjevně nejsou samostatně použitelné věci, a že se tudíž jedná o části, součásti či příslušenství věcí hlavních, aniž by bylo třeba doplňovat skutková zjištění obsažená ve spise, neboť tyto skutečnosti jsou již z charakteru a popisu sporných předmětů zjevné. Nicméně stěžovateli je třeba dát za pravdu, že pro správné sazební

zařazení sporného zboží je třeba nejdříve identifikovat celek, k němuž má ta která věc přináležet, zařadit jej do příslušného Taric kódu, a teprve poté je možné bez pochyb konstatovat, zda sazební zařazení provedené žalobkyní bylo správné. V tom byl závěr krajského soudu předčasný. Nicméně doplnění spisového materiálu a opětovné posouzení sazebního zařazení v tomto rozsahu nepřisluší nyní Nejvyššímu správnímu soudu, neboť by tím nahrazoval činnost správního orgánu.

[37] Stěžovatel odmítl zařazení sporného zboží pod číslo 9018 bez dalšího s konstatováním, že by se muselo jednat o lékařské nástroje či přístroje. Kombinovanou nomenklaturu tudíž neaplikoval správně. Nevzal v úvahu, že pod číslo 9018 může patřit také zboží, které představuje části, součásti či příslušenství zboží, které sem sazebně spadá. V souvislosti s tím se pak bude muset stěžovatel vypořádat i se závaznými informacemi, na které odkazuje v napadeném rozhodnutí. Není totiž vyloučeno, že by celní orgány mohly v daném případě dospět k jinému závěru než celní orgány jiných členských států u podobného zboží. Závazné informace totiž nemají obecnou závaznost a jsou závazné pouze vůči subjektu, jemuž byly vydány. Mohou být důkazem v celním řízení a stěžovatel se s nimi musí jako s důkazem vypořádat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37, či ze dne 9. 4. 2020, č. j. 1 Afs 455/2019-38).

[38] To však neplatí pro veškeré sporné zboží. Stěžovateli je třeba přisvědčit, že krajský soud pominul prováděcí nařízení Komise č. 761/2011, stejně tak jako poznámku č. 2, písm. a) ke kapitole 90 kombinované nomenklatury.

[39] Podle poznámky č. 2 ke kapitole 90 kombinované nomenklatury platí:

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.*

[40] Z citovaného je zřejmé, že primárně se užije pravidlo pod písm. a), poté teprve b) a nakonec c). Podle následujícího pravidla se postupuje teprve tehdy, když na posuzované zboží nedopadá pravidlo předchozí. Z písm. a) plyne, že pokud lze zboží samostatně zařadit do kapitoly 90, 84, 85 nebo 91, pak se nezařazuje coby část, součást či příslušenství. Stěžovatel srozumitelně zdůvodnil zařazení bezjehlové injekční spojky a trojcestného kohoutu pod kapitolu 84. Žalobkyně toto zařazení nijak konkrétně nerozporuje a odvolává se toliko na charakter zboží, které je zdravotnickými prostředky. Stěžovatel však v napadeném rozhodnutí logicky zdůvodnil, že ne všechny zdravotnické prostředky nutně sazebně spadají pod kapitolu 90 kombinované nomenklatury. Krajský soud k tomu odkázal na poznámku, podle níž zboží, které spadá pod kapitolu 90, nespadá pod kapitolu 84 (jinými slovy v první řadě se výrobky, které lze zařadit do obou kapitol, zařazují do

pokračování

kapitoly 90). Nicméně v daném případě nejde o zboží výslovně jmenované v kapitole 90, nýbrž o jeho části, součásti a příslušenství, jejichž zařazení podle věci hlavní vylučuje poznámka č. 2, písm. a). Nadto poznámka č. 1, písm. g) ke kapitole 90 stanoví, že ventily a ostatní zařízení (čísla 8481) do této kapitoly nepatří. Poznámka č. 1, písm. g) a poznámka č. 2, písm. a) se tudíž vzájemně doplňují a jasně z nich plyne, že zboží i jeho části, součásti a příslušenství, které lze zařadit do čísla 8481, nelze sazebně zařadit pod kapitolu 90. Při sazebním zařazení bezjehlové injekční stříkačky a trojcestného kohoutu pod číslo 8481 proto stěžovatel nijak nepochybil.

[41] Tento závěr potvrzuje u bezjehlové injekční spojky také nařízení Komise č. 761/2011, v němž Komise zařadila typově stejné zařízení (skládající se z plastového obalu s otvory na obou stranách pro přítok a odtok kapalin, vybavený šroubovým uzávěrem a uzávěrem ve formě zpětného ventilu; používaný v lékařských infuzních soupravách) do kapitoly 84 a uvedla, že zařazení do kapitoly 90 je vyloučeno, a to právě na základě poznámky č. 1, písm. g) ke kapitole 90.

[42] Přestože Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli v sazebním zařazení bezjehlové injekční spojky a trojcestného kohoutu, napadené rozhodnutí zrušil, neboť u ostatního sporného zboží je třeba znovu posoudit jeho zařazení za použití poznámky č. 2, písm. b) ke kapitole 90 kombinované nomenklatury. Stejně tak je třeba náležitě hodnotit závazné informace zahraničních celních orgánů, a to jako jakékoliv jiné důkazy, a vypořádat námitku legitimního očekávání žalobkyně.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal důvody pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně však byly dány i důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, a to již v řízení před krajským soudem. Proto kasační soud zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[44] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí žalovaného správního orgánu podle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (viz § 110 odst. 3 větu druhou s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[45] Ačkoliv Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl, učinil tak z důvodu procesního pochybení krajského soudu a ve věci samé byla úspěšná žalobkyně. Pokud by krajský soud nepochybil tím, že spolu s napadeným rozhodnutím zrušil i dodatečné platební výměry, Nejvyšší správní soud by kasační stížnost zamítl (neboť ve shodě s krajským soudem shledal nezákonnost rozhodnutí žalovaného) a pouze by korigoval závazný právní názor krajského soudu vyjádřený v napadeném rozsudku. Proto stěžovateli náhrada nákladů řízení nenáleží. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení

s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 3 000 Kč za soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu. Žalobkyně byla v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem JUDr. Igorem Andráskem. V řízení o žalobě učinil zástupce ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na soudním jednání dne 11. 11. 2021 nepřekračující 2 hodiny [§ 11 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů zastoupení v řízení před krajským soudem tak činí 10 200 Kč. V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud zástupci žalobkyně odměnu ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč, celkem tedy 3 400 Kč. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se uvedený nárok o částku 2 856 Kč odpovídající příslušné sazbě daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkem tak náhrada nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti činí 19 456 Kč. Uvedenou částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám zástupce stěžovatele JUDr. Igora Andráska ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. listopadu 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu