



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **Bc. T. K.**
sídlem X

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2021, č. j. 33684-12/2021-900000-318,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2021, č. j. 33684-12/2021-900000-318 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo na základě odvolání žalobce podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

č. 280/2009 Sb., daňový řád, s přihlédnutím k nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění, k prováděcímu nařízení Komise (EU) č. 1001/2013, 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“ nebo „nařízení č. 1001/2013“), a k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) změněno rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 11. 3. 2014, č. j. MRN 14CZ51000012VQ2KB4 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) tak, že se mění celní zařazení výrobku žalobcem označovaného jako autotrakční lehátko (dále jen „výrobek“), a to tak, že se původní údaj 94029000 90 mění na nový údaj 73269098 90, a stanovuje se nedoplatek na cle ve výši 6 376 Kč a nedoplatek na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 339 Kč.

2. Správní orgán I. stupně prvostupňovým rozhodnutím původně zařadil výrobek, který byl dovezený z Číny, pod podpoložku kombinované nomenklatury 9402900 (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 DPH ve výši odpovídající sazbě 21 %. Na základě odvolání žalobce, který navrhoval zařazení výrobku pod podpoložku 90191090 00 (přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje, psychotechnické přístroje - ostatní) se sazbou cla 0 % a zároveň požadoval snížení sazby DPH na 15 % s tím, že se jedná o zdravotní pomůcku, žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že se o zdravotní (ortopedickou) pomůcku či přístroj nejedná a jeho zařazení změnil na kód 73269098 (ostatní výrobky ze železa nebo oceli - ostatní) se sazbou cla 2,7 % a DPH 21 %, což vedlo ke stanovení celkového nedoplatku ve výši 7 715 Kč.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zrekapituloval průběh řízení před správními orgány a správními soudy. Žalovaný uvedl, že v řízení přistoupil k požadovanému doplnění řízení o dokazování, které mělo za cíl ověřit účel použití výrobku a jeho charakteristické vlastnosti tak, aby byly odstraněny dosavadní pochybnosti. Žalovaný se pokusil obstarat podklady, které by mohly přispět ke zjištění účelu výrobku, nejprve z běžně dostupných zdrojů. Z obsahu internetových stránek <<https://www.aquabath.cz/>> a <<http://www.virivky-venkovni-vnitrni.cz/>>, na nichž žalobce provozuje internetový obchod, žádné informace nezjistil. Dále žalovaný zjistil, že „*Prohlášení Nemocnice ve Svitavách z října 1999*“ a „*Závěrečná zpráva Všeobecné fakultní nemocnice v Praze ze dne 15. 12. 2001 o klinickém hodnocení zdravotnického prostředku*“, které žalobce uplatnil jako důkazy v řízení před městským soudem, se výrobku netýkají. Žalovaný rovněž zjistil, že výrobek není registrován v Registru zdravotnických prostředků, v tomto registru je registrován pouze žalobce jako osoba. Žalovaný se také pokusil vyhledat prostřednictvím internetu dva odborné články, na něž v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí poukázal žalobce. Tyto články se žalovanému dohledat nepodařilo, pouze zjistil, že existují. Ze samotných názvů těchto článků pak žalovaný nic konkrétního k řešené otázce nezjistil.
4. Žalobce následně k výzvě žalovaného předložil důkaz v podobě odborného vyjádření vypracovaného přednostou Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol. Toto odborné vyjádření obsahuje závěr, že výrobek lze zařadit do skupiny prostředků k použití pro léčebné účely a spadá tedy do oblasti mechanoterapie a že je vhodný pro rehabilitační praxi v terénu, vždy pod

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

dohledem fyzioterapeuta a v domácím prostředí pouze po řádném zaškolení za přítomnosti druhé osoby při dodržení pravidel obsažených v příloženém návodu k použití. Odborné vyjádření však podle názoru žalovaného nebylo dostatečným důkazem, že výrobek je přístrojem pro mechanoterapii. Dokazovalo pouze, že výrobek může být tímto způsobem použit. Účelem použití, které je určující pro zařazení zboží v kombinované nomenklatuře, není pouhá teoretická možnost jeho využití pro určitou činnost. A to ani v případě, že byla možnost takového využití nesporně zjištěna. Důkaz, že je výrobek skutečně také pro provádění mechanoterapie používán, však žalobce dosud žalovanému v řízení nepředložil. Za takový důkaz by bylo podle žalovaného možno považovat například doklady o tom, že výrobek byl po propuštění do volného oběhu dodáván do zdravotnických zařízení nebo na fyzioterapeutická pracoviště. Žalovaný proto žalobce k poskytnutí takového důkazu vyzval, neboť takovými informacemi ve své úřední evidenci nedisponuje. Žalobce je nejen dovozcem výrobku, ale i jeho prodejcem, proto by měl mít k dispozici příslušné smlouvy, daňové doklady a doklady o dodání výrobku svým odběratelům a o provedení úhrad za jeho dodání. Žalobce takové důkazy žalovanému neposkytl, sdělil pouze, že si pamatuje, že větší část jeho odběratelů byly fyzické osoby.

5. Žalovaný si proto pro posouzení této otázky sám opatřil důkazy, a to odborný článek *Úvod do Mechanoterapie*, autorů J. Poděbradský, V. Kříž, vydaný v časopisu *Rehabilitace a fyzikální lékařství*, číslo 2/1995, ročník 2. s. 63-75, k němuž požádal o konzultaci autora článku MUDr. J. P., recenze z internetového obchodu žalobce provozovaného na adrese <<http://www.virivky-venkovni-vnitrni.cz/>>, týkající se obdobných výrobků, internetové nabídky autotrakčních lehátek z internetové stránky <<https://www.insportline.cz/>>, posilovací lavice z internetové stránky <<https://www.kettler.cz/>>, fyzioterapeutických přístrojů (polohovací lehátka, trakční stoly, vojtovy stoly, trakční jednotky, motodlahy) z internetové stránky <<https://www.kaskaservis.cz/>> a fyzioterapeutických zdravotnických prostředků (rehabilitační a mechanoterapeutické přístroje a pomůcky, fyzioterapeutická lehátka) z internetové stránky <<https://www.quirumed.com/>>.
6. Na základě shromážděných důkazů dospěl žalovaný k závěru, že používání autotrakčních lehátek, jakým je i výrobek, pro mechanoterapii je naprosto neodmyslitelně spjata se zdravotním výkonem. Bez dozoru lékaře a bez práce fyzioterapeuta se o mechanoterapii nejedná. Výrobek tedy skutečně může být v oblasti mechanoterapie používán, neboť provedenými důkazy bylo prokázáno, že i pasivní uvolňování svalů a páteře, k němuž dochází vahou těla (gravitací) při zavěšení na autotrakčním lehátku, lze pro mechanoterapii uplatnit. Není také pochyb o tom, že by výrobek mohl získat také registraci podle 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 č. 268/2014 Sb.“). Avšak z těchto důkazů také vyplývá závěr, že o mechanoterapeutickou proceduru půjde jen tehdy, pokud bude ordinována a sledována lékařem a prováděna a řízena fyzioterapeutem. Tento účel použití ve zdravotnictví však není výrobku vlastní. Stejně jako není vlastní ani ostatním s nimi srovnatelným produktům jiných výrobců. Shromážděné důkazy prokazují, že primárně pro mechanoterapii, resp. vůbec pro lékařské účely, výrobek zkonstruován nebyl a ani se mechanoterapeutickým prostředkem nestal, neboť o jejich používání při mechanoterapii žalobce žádný důkaz nepředložil. V běžně dostupných zdrojích přitom nebyla zjištěna sebemenší informace o tom, že by tato lehátka nějaké zdravotnické zařízení pro mechanoterapii používalo. Pokud se tak děje, pak jde zjevně o neurčující výjimku, která na hlavní účel těchto výrobků nemá žádný vliv. Naopak

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

bylo zjištěno, že v naprosto drtivé většině případů se výrobek prodává a kupuje pro laické cvičení k prostému, neodbornému protažení páteře, nikoli tedy pro mechanoterapii. To ostatně potvrdil i žalobce, který sám uvedl, že ve většině případů si výrobek zakoupily fyzické osoby. Žalovaný proto uzavřel, že v případě výrobku se o mechanoterapeutický přístroj nejedná. Výrobek proto nemůže být zařazen pod podpoložku 90191090 kombinované nomenklatury.

7. Dále žalovaný uvedl, že výrobek je sice rehabilitačním prostředkem, ale jeho hlavním účelem je laické domácí použití. Takový účel použití není zahrnut v žádném čísle, položce a podpoložce kombinované nomenklatury. Výrobek tudíž lze zařadit do příslušné podpoložky až podle toho z materiálů, z nichž je sestaven, který mu dává podstatné rysy. Takovým materiálem je v případě výrobku ocel, která u něj nejenže objemově převažuje, ale je materiálem jeho základních a funkčně nevýznamnějších částí. Výrobek proto patří do podpoložky 73269098 kombinované nomenklatury, tj. *ostatní výrobky ze železa nebo oceli*, pro niž celní sazebník stanoví sazbu dovozního cla 2,7 %. To také znamená, že nemůže požívat výhody snížené sazby dovozní DPH. Podle § 47 odst. 3 zákona o DPH totiž platí, že u zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Výjimku, spočívající v uplatnění snížené sazby, upravuje příloha 3 zákona o DPH, která je seznamem zvýhodněného zboží právě podle kódů nomenklatury celního sazebníku. Kód 7326 v této příloze uveden není, tudíž se na něj výjimka nevztahuje.
8. Ve zbývajících částech napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval vypořádáním jednotlivých odvolacích námitek žalobce, přičemž žádnou odvolací námitku důvodnou neshledal.

III. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě rovněž zrekapituloval průběh řízení před správními orgány a správními soudy. Připomněl, že z rozsudku Městského soudu v Praze, ze dne 27. 8. 2020, č. j. 6 Af 48/2015 - 97, jímž městský soud zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2015, č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 o odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, podle žalobce vyplývá, že žalovaný měl v řízení, v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí, provést především náležité a jednoznačné skutkové posouzení, což neučinil, a na posouzení zásadní skutkové otázky, jaký je účel výrobku, zcela rezignoval. Podle názoru žalobce totiž žalovaný svá skutková zjištění založil pouze na jakýchsi „*svých laických*“ důkazních prostředcích, neboť si obstaral jen nepřiléhavé obecné materiály a vycházel z nepřesných a neověřených tvrzení získaných z internetu. V této souvislosti žalobce uvedl, že žalovanému na jeho výzvu předložil odborné vyjádření vypracované přednostou Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol.
10. Žalobce dále uvedl, že výrobek využívá působení statických a dynamických sil. Slouží k variabilnímu využití, zejména však k trakčnímu působení na klouby dolních končetin, bederní i hrudní páteře, včetně podpory žilního návratu, tedy návratu krve z žilního řečiště tělního krevního oběhu do srdce. Výrobek mírní, léčí, zmiňuje či preventivně působí na onemocnění jako je vertebrogenní syndrom, ortostatické poruchy, skolióza, hyperlordóza či bolesti kolenních kloubů. Dále protahuje posturální svalstvo končetin, zlepšuje prokrvení orgánů v těle, umírňuje bolest při vyhrězlé ploténce či zpomaluje proces při začínajících artrózách. Výrobek tedy neslouží pouze k prostému vyvěšení pro uvolnění příslušných svalových skupin a páteře a ani nepředstavuje a není přístrojem pro tělesné cvičení či jakýsi sportovní trenažer. Při použití výrobku dochází k pasivním pohybům. Svou funkcí i účelem spadá do oboru mechanoterapie, což je rovněž reflektováno ve

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

vysvětlivkách Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, vypracovaných Světovou celní organizací platných v roce 2014 a 2015 (dále jen „vysvětlivky HS“). Výrobek se používá v lékařském zařízení (pod instruktáží lékaře), ale je určen i k domácímu použití, po zaškolení na základě přiloženého návodu k použití, za přítomnosti druhé osoby, a to i v rámci následné péče pro stávající pacienty.

11. Žalobce dále uvedl, že výrobek je zapsán jako zdravotnický prostředek v databázi Státního ústavu pro kontrolu léčiv. Je tedy podle žalobce postaveno na jisto, že je zdravotnickým prostředkem, odpovídá národní i mezinárodní legislativě a je tak potvrzen jeho účel pro zdravotní činnosti stanovení diagnózy, prevence, monitorování, léčby nebo mírnění choroby. Podle zákona č. 89/2012 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů (zákon o léčivech), ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 268/2014 Sb., je možno výrobek zařadit do skupiny nástrojů používaných v rehabilitaci pro prevenci a léčbu bolestivých stavů v oblasti hybného skeletu a jeho spojení, svalstva a přilehlých struktur včetně s propojením na nervový systém. Výrobek je rovněž opatřen prohlášením o shodě CE jako zdravotnický prostředek.
12. Žalobce rovněž připomněl, že v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, *Olicom A/S proti Skatteministeriet*, C-142/06, bod 18, Soudní dvůr vyslovil závěr, že účel použití výrobku může tvořit objektivní kritérium pro zařazení, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž to, zda tomu tak skutečně je, musí být posouzeno v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží. Žalobce dále odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 5. 2011, *Delphi Deutschland GmbH proti Hauptzollamt Düsseldorf*, C-423/10, a to zejména body 23 a 24, v němž Soudní dvůr uvedl, že dle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží třeba hledat obecně v jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech, což jinak řečeno znamená, že postačí, aby použití výrobku představovalo jeho hlavní určení, že Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropské unie vypracované Evropskou komisí a vysvětlivky HS přispívají k výkladu významu jednotlivých sazebních čísel, avšak nejsou právně závazné, a že v oblasti sazebního zařazení může účel výrobku představovat rozhodující kritérium, pokud je tomuto výrobku vlastní, přičemž se tato skutečnost posuzuje v závislosti na jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech.
13. Dále žalobce uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na komunikaci s MUDr. J. P., přičemž z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že MUDr. P. se ztotožnil se závěrem, že výrobek může být používán v oboru mechanoterapie, avšak pouze za současné kontroly ze strany fyzioterapeuta, neboť jinak by mohlo dojít při používání výrobku k nežádoucím účinkům. Podle názoru žalobce je tento názor tendenční, neboť nedílnou součástí výrobku je návod k použití, který obsahuje informace o případných nežádoucích účincích, které mohou být spojeny s jeho užíváním. Žalobce také považuje za důležitou skutečnost, že mu komunikace mezi žalovaným a MUDr. P. nebyla v žádném řízení předložena k náhledu.
14. V závěru žaloby žalobce uvedl, že žalovaný v řízení nerespektoval, či mylně posoudil důkaz odborným vyjádřením předloženým žalobcem, nerespektoval ustálenou judikaturu Soudního dvora a nezohlednil požadavek na posouzení předběžné otázky, z něhož měl dle závěrů rozsudků správních soudů při svém rozhodování vycházet. Namísto toho žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

shromažďoval nicotné důkazní prostředky v podobě výtisků z internetových stránek obchodníků s různým sortimentem a z recenzí a komentářů laiků na těchto stránkách činil závěry, na jejichž základě dospěl v napadeném rozhodnutí k nesprávnému závěru.

15. Žalobce je proto přesvědčen, že na základě charakteristiky výrobku a jeho objektivních vlastností je nepochybné, že výrobek měl být žalovaným zařazen v rámci kombinované nomenklatury pod kód pod položku 90191090 (přístroje pro mechanoterapii) a nikoliv pod položku 73269098 (výrobky ze železa nebo oceli).

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření obecně popsal postup orgánů Celní správy v celním řízení i postup v konkrétní věci žalobce, v níž bylo vydáno napadené rozhodnutí. Žalobce původně v řízení předložil žalovanému pouze takové důkazy, na jejichž základě mohl žalovaný pouze učinit zjištění o materiálovém složení výrobku, a o tom, na jakém mechanickém principu je funkce výrobku založena. Na základě těchto zjištění proto žalovaný v rozhodnutí č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 vyloučil zařazení výrobku pod položku 90191090 deklarovanou žalobcem a v souladu se všeobecnými pravidly pro výklad kombinované nomenklatury uvedenými ve Vysvětlivkách ke kombinované nomenklatuře Evropské unie zařadil výrobek pod položku 73269098. Při následném soudním přezkumu rozhodnutí č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 správní soudy žalovanému podle jeho názoru nevytkly, to že výrobek byl zařazen na základě zjištění, které žalovaný učinil, právě pod tento kód. Soudy však dospěly k závěru, že skutečnosti, na jejichž základě tak žalovaný učinil, nemusely být pro tento závěr dostatečným podkladem. Žalovaný totiž při svém rozhodování neposoudil žalobcem tvrzené používání výrobku odpovídajícím způsobem, prostřednictvím odborného vyjádření nebo znaleckým posudkem. Dále žalovaný ve svém vyjádření shodně jako v napadeném rozhodnutí popsal, jakým způsobem i v součinnosti se žalobcem provedl doplnění důkazů, jaké důkazy v řízení opatřil, co z nich zjistil a jaké na základě těchto zjištění učinil závěry.
17. Dále žalovaný uvedl, že žalobce v podané žalobě argumentuje tím, že žalovaný při hodnocení jednotlivých důkazů učinil nesprávný závěr ohledně odborného vyjádření Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství. Žalovaný však žádnou ze skutečností, které jsou uvedeny v tomto odborném vyjádření, nezpochybnil a žádným z dalších v řízení provedených důkazů nic z obsahu odborného vyjádření nevyvracel. Toto vyjádření však pouze potvrzuje, že výrobek lze užívat v rehabilitační praxi jako prostředek pro mechanoterapii. Odborným vyjádřením ovšem nebylo potvrzeno, že se k tomuto účelu výrobek skutečně používá. Tyto závěry pak nejsou v rozporu s odborným článkem *Úvod do Mechanoterapie*, který jako důkaz opatřil žalovaný. Také tento článek poskytuje důkaz, že používání obdobného typu výrobků je při mechanoterapeutické praxi nanejvýš okrajové, ne-li prakticky žádné. Oba důkazy tak jednoznačně prokazují, že se v daném případě jedná o výrobek všeobecné použitelnosti, tedy že v daném případě u výrobku jeho použití pro účely mechanoterapie rozhodně nepřevládá. Skutkový stav, který za na základě těchto důkazů žalovaný zjistil, tak žalovanému umožnil nyní již bez pochybnosti učinit závěr, že výrobek má být zařazen do položky 73269098 kombinované nomenklatury. Žalovaný proto nesdílí názor žalobce, že na základě odborného vyjádření Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství je možno výrobek zařadit do položky 901910900 kombinované nomenklatury.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

18. Žalovaný dále zdůraznil, že k prokázání účelu výrobku vycházel skutečně kromě odborného vyjádření Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství pouze z obsahu odborného článku *Úvod do Mechanoterapie*, nikoliv také z komunikace s jeho autorem. Na základě této prosté emailové komunikace žalovaný žádné dokazování neprováděl. Tato komunikace sloužila pouze k tomu, aby žalovaný přesně porozuměl odbornému textu z hlediska jeho významu pro pochopení účelu výrobku, nezmýlil se v něm a mohl jej použít. Prostřednictvím této komunikace žalovaný jen postavil najisto, že části článku, pojednávající o okrajových mechanoterapeutických postupech a prostředcích, se vztahují právě na produkty daného typu. Ze správného spisu pak vyplývá, že nejen samotný článek, ale i tato komunikace byly žalobci řádně předloženy k projednání před tím, než žalovaný rozhodl ve věci samé. Tvrzení žalobce, že s touto komunikací nebyl seznámen, uvedené v žalobě, tak není pravdivé.
19. Dále žalovaný uvedl, že ani další důkazy, které podpůrně přisvědčují, že lehátka jsou doménou laického použití, nejsou s odborným vyjádřením Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství v žádném rozporu. Stejně jako by ve prospěch žalobce svědčilo, pokud by jednoduše svůj výrobek dodával do sektoru zdravotnictví, tak naopak v jeho neprospěch veškeré běžně dostupné informace o obchodu s těmito druhy produktů ukazují na to, že výrobek na trhu s mechanoterapeutickými přístroji nefiguruje. Ostatně pokud by se jednalo o zařízení, které je prvořadě užíváno při mechanoterapii, jistě by takovou skutečnost uvedla i Klinika rehabilitace a tělovýchovného lékařství ve svém vyjádření. Minimálně by odkázala na to, že zařízení tohoto provedení mechanoterapie zná nebo využívá a logicky by nepřistoupila k tomu, aby žalobcem dodaný výrobek po dobu tří měsíců nejprve testovala, aby vůbec mohla zjistit, zda je pro mechanoterapii vhodný.
20. V závěru svého vyjádření žalovaný uvedl, že považuje dokazování, které v řízení provedl, za dostatečné a zjištění, která na základě provedených důkazů učinil, za prokazující stav věci bez důvodných pochybností. V této souvislosti žalobce dodal, že existuje-li vůbec důkaz o tom, že hlavním účelem výrobku je sloužit jako pomůcka fyzioterapeuta při mechanoterapii, bylo na žalobci, aby žalovaným učiněná zjištění vyvrátil, a to v reakci na závěrečnou výzvu vydanou žalovaným dne 4. 10. 2021 pod č. j. 33684-10/2021-900000-318. Žalobce se však poté již omezil jen na námitky vůči posouzení žalovaného, kterým žalovaný nepřisvědčil a v napadeném rozhodnutí je vypořádal. Jak je patrné z podané žaloby, žádný takový důkaz zřejmě žalobce nepředložil ani soudu. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Další vyjádření žalobce a žalovaného

21. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval podáním ze dne 21. 1. 2022, v němž v podstatě zopakoval svou argumentaci uplatněnou v žalobě. Nad rámec této argumentace žalobce doplnil odkaz na další judikaturu Soudního dvora týkající se zohledňování účelu výrobků při jejich zařazování dle kombinované nomenklatury. Dále žalobce dodal, že uvádí-li žalovaný ve svém vyjádření, že žalobce dodal výrobek především fyzickým osobám, je to dáno tím, že žalobce provádí svou činnost na komerční bázi. Proto je vzhledem k počtu zdravotnických zařízení, z nichž pouze zlomek disponuje příslušným odborným pracovištěm, logické, že mezi jeho zákazníky převažovaly právě fyzické osoby. Dále se žalobce ve věci vyjádřil podáním ze dne 20. 3. 2022, ve kterém pouze vyčíslil výši nákladů, jejichž úhrada by měla být žalovanému uložena soudem.

22. Žalovaný se ve věci dále vyjádřil podáním ze dne 9. 5. 2022, v němž rovněž z převážné části zopakoval svou argumentaci uplatněnou již ve vyjádření k žalobě. Nad rámec této argumentace žalovaný uvedl, že dovozuje-li žalobce, že k zařazení výrobku mezi přístroje pro mechanoterapii přímo vede skutečnost, že výrobek je, či by mohl být klasifikován jako zdravotnický prostředek podle příslušných předpisů upravujících oblast zdravotnictví, tuto argumentační linii již žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal jako nedůvodnou. Status zdravotnického prostředku je výrobku udělován z důvodů dohledu nad jeho vhodností z hlediska léčebného významu a současně ochrany zdraví. V praxi pak jde v neposlední řadě i o to, že výkon procedur s použitím takto schválených zdravotnických prostředků lze obvykle hradit z veřejného zdravotního pojištění. Status zdravotnického prostředku ale nelze zaměňovat s hlavním účelem jeho použití, resp. nelze automaticky mezi tento status a hlavní účel použití klást rovnítko, jak vyplývá rovněž z rozsudku Soudního dvora ze dne 4. 3. 2015, „*Oliver Medical*“ *SIA proti Valsts ieņēmumu dienests*, C-547/13. Žalovaný však rovněž zohlednil i skutečnost, že výrobek tento úředně schválený status nemá.
23. Dále žalovaný nad rámec své předchozí argumentace doplnil, že žalobce předložil v rámci řízení před soudem listinu nazvanou „*Klinické hodnocení – autotrakční lehátka (Rehabilitační lavice)*“, patrně opět vyhotovenou na Klinice rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol. Tato listina obsahuje v podstatě totéž, co odborné vyjádření Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství. Původní obsah je pouze rozšířen ve vztahu k používání výrobků o jejich s trakčními stoly a o přesnější popis toho, jak se s výrobkem zachází. Obsah této listiny podle žalovaného ještě lépe a přiléhavěji koresponduje s odborným článkem *Úvod do Mechanoterapie*. Zde je ještě jasněji vysvětlen způsob, kdy každý může bez větších rizik prostřednictvím výrobku sám provádět účinné uvolňování po deformacích způsobených sedavou činností. A jasně zde poukazuje na pouhou podobnost s trakčními stoly, ovšem s tím, že mechanoterapie rozhodně v budoucnu takovými lehátky trakční stoly nenahradí. Tato listina tak ve shodě s předchozím odborným vyjádřením potvrzuje, že i s výrobkem lze provádět polohování mechanoterapeutické a popisuje, jak má taková řízená procedura probíhat a čím se má řídit. Ovšem neuvádí nic o tom, že výrobek je určen hlavně pro toto odborné mechanoterapeutické polohování. Z jejího obsahu pouze vyplývá, že výrobek byl podroben zkoušení a že je na něm takové polohování vhodné. A samozřejmě v rámci objektivit také uvádí, že toto lehátko je po poučení v návodu k použití, který je k prodávanému výrobku přikládán, použitelné kýmkoliv, osobami obou pohlaví i dětmi. Vše tedy znovu koresponduje s tím, co uvádí článek *Úvod do Mechanoterapie* o komerčních prostředcích, určených k uvolňování zatěžovaných partií laickým řešením polohování, které i mechanoterapie může využít. Veškeré dosud získané poznatky se tedy stále vrací ke zjištění, že mechanoterapie není hlavním účelem použití výrobku.
24. Žalobce se dále ve věci vyjádřil podáním ze dne 20. 2. 2023, v němž zopakoval a shrnul svou předchozí argumentaci, proč se v případě výrobku jedná o přístroj, jehož účelem je využití v oboru mechanoterapie a že se v tomto oboru i využívá. Na podporu své argumentace nadto poukázal žalobce bod 1 rozsudku Soudního dvora „*Oliver Medical*“ *SIA proti Valsts ieņēmumu dienests*, C-547/13, v němž Soudní dvůr citoval znění vysvětlivky HS k číslu 9019 (Přístroje pro mechanoterapii), z čehož podle názoru žalobce vyplývá, že se v tomto rozsudku Soudní dvůr nad rámec zásadního pravidla „*zařazovat výrobky podle účelu*“ zabýval otázkou, zda je určitý výrobek možno ovládat aktivně, či působí pasivně a dospěl k závěru, že právě

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

pasivní působení je charakteristickým znakem přístrojů pro mechanoterapii. Na této bázi je přitom založen i výrobek, působící prostřednictvím pasivních gravitačních pohybů.

25. Soud přípisem ze dne 24. 3. 2023, č. j. 10 Af 24/2021 - 86 žalobce vyzval, aby nejpozději při ústním jednání ve věci přeložil soudu originál vyjádření „*Klinické hodnocení - Autotrakční lehátko (Rehabilitační lavice)*“, vypracované Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol, jehož kopii žalobce předložil soudu v rámci svých předchozích podání, dále aby popřípadě předložil doklady (např. objednávky, smlouvy, dodací listy, faktury - daňové doklady, doklady o provedených úhradách, prohlášení odběratelů), z nichž bude zřejmé, jakým zákazníkům žalobce výrobek dodal, a doklady, z nichž bude zřejmé, kolik z těchto zákazníků byla zdravotnická pracoviště (lékařská nebo fyzioterapeutická). Žalobce předložil soudu pouze originál vyjádření „*Klinické hodnocení - Autotrakční lehátko (Rehabilitační lavice)*“, vypracované Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol.
26. Žalobce soudu doručil dne 13. 4. 2023 ráno, v den veřejného jednání, vyjádření, v němž shrnul všechnu svou dosavadní argumentaci, znovu poukázal na již dříve ve svých podáních citovanou judikaturu Soudního dvora a zopakoval své návrhy na provedení důkazů.

VI. Ústní jednání

27. Dne 13. 4. 2023 se ve věci konalo ústní jednání. Účastníci setrvali na svých stanoviscích prezentovaných již ve svých písemných podáních a ve vyjádření při jednání nad jejich rámec neuvedli nic nového.
28. Soud v rámci ústního jednání zrekapituloval podstatný obsah správního spisu.
29. Soud konstatoval, že žalobce v podané žalobě a dalších svých podáních navrhl provedení důkazů vyrozuměním o nedoplatku ze dne 17. 6. 2015, č. j. 96767/2015-510000-42 správního orgánu I. stupně, vyrozuměním o odložení podnětu Ministerstva financí č. j. MF-25483/2021/3902-3, částečným výstupem z Registru zdravotnických prostředků ze dne 26. 6. 2020, kopií str. 273 knihy *Základy fyziotrické léčby*, autora J. Capko, článkem *Neurologovia se pýtajú*, potvrzením Národní lékařské knihovny ze dne 16. 7. 2020, vyjádřením „*Klinické hodnocení – autotrakční lehátko (Rehabilitační lavice)*“, vyhotoveným Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol, listinou *Návod k použití – rehabilitační lavice (trakční lehátko)*.
30. V průběhu jednání žalobce navrhl soudu provedení důkazu rozhodnutím Státního ústavu pro kontrolu léčiv ze dne 18. 1. 2022 o registraci výrobku jako zdravotnického prostředku a výstupem z Registru zdravotnických prostředků, v němž je výrobek s platností od 21. 1. 2022 registrován.
31. Soud neprovedl důkaz vyrozuměním o nedoplatku č. j. 96767/2015-510000-42 správního orgánu I. stupně, jehož prostřednictvím správní I. orgán vyrozuměl žalobce, že dosud neuhradil peněžité plnění uložené rozhodnutím žalovaného č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 a vyrozuměním o odložení podnětu Ministerstva financí č. j. MF-25483/2021/3902-3, jehož prostřednictvím Ministerstvo financí vyrozumělo žalobce, že dospělo k závěru, že se žalovaný v řízení o celním zařazení výrobku nedopouští nečinnosti. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je správnost zařazení výrobku pod příslušnou podpoložku kombinované nomenklatury. Tyto žalobcem navrhované důkazy však nejsou způsobilé

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

prokázat jakoukoliv skutečnost mající spojitost s předmětem sporu a nemají tak relevantní souvislost s předmětem řízení. Ze stejného důvodu neprovedl soud důkaz potvrzením Národní lékařské knihovny ze dne 16. 7. 2020, z něhož vyplývá, že ve fondu této knihovny se nacházejí publikace *Základy fyziatrické léčby* autora J. Capko a *Rehabilitace: sborník příspěvků* autorek A. Kačinetzová, M. Juhaňáková, M. Kolářová.

32. Soud provedl důkaz částečným výstupem z Registru zdravotnických prostředků ze dne 26. 6. 2020. Z tohoto výstupu vyplývá, že v tomto registru je registrován pod evidenčním číslem 00795421 zdravotnický prostředek pod obchodním názvem „*Autotrakční lehátko MEDIC*“ s určeným účelem použití „*Určeno pro mechanoterapii*“.
33. Soud provedl důkaz kopií str. 273 knihy *Základy fyziatrické léčby*, autora J. Capko a článkem *Neurologovia se pýtajú*. Z těchto listin vyplývá, že mechanoterapii lze provádět na naklápěcích zařízeních za využití vlastní tíhy lidského těla.
34. Soud provedl důkaz vyjádřením „*Klinické hodnocení – autotrakční lehátko (Rehabilitační lavice)*“, vyhotoveným Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol, z něhož vyplývá, že lehátko lze použít pro mechanoterapii a to i domácím prostředí po zaškolení za dohledu další osoby a po seznámení se s návodem na použití. Soud provedl také důkaz *Návod k použití - rehabilitační lavice (trakční lehátko)* a příručkou „*Uživatelská příručka - Rehabilitační lavice (Autotrakční lehátko)*“. Z těchto listin rovněž vyplývá, že výrobek je možno použít při mechanoterapii.
35. Soud zamítl návrh na dokazování listinami: Vyjádření Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol a závěrečná zprávou o klinickém hodnocení vypracovaná dne 15. 12. 2001 Všeobecnou fakultní nemocnicí, Klinikou rehabilitačního lékařství. Tyto listiny jsou založené ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí.
36. Soud nepřipustil důkaz rozhodnutím Státního ústavu pro kontrolu léčiv ze dne 18. 1. 2022 o registraci výrobku jako zdravotnického prostředku a výstupem z Registru zdravotnických prostředků dokládajícím registraci výrobku ode dne 21. 1. 2022. Soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Napadené rozhodnutí bylo přitom vydáno dne 15. 11. 2021 a o registraci výrobku bylo rozhodnuto Státním ústavem pro kontrolu léčiv dne 18. 1. 2022 a výrobek byl registrován s platností od 21. 1. 2022. Oba důkazy tedy prokazují skutečnost (registraci výrobku), která nastala až po vydání napadeného rozhodnutí a nejsou tak způsobilé prokázat skutečnosti, které nastaly až v době vydání napadeného rozhodnutí. Provedení těchto důkazů by tak nemohlo přispět ke zjištění skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

VII. a. Předchozí přezkum před Městským soudem v Praze

37. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Napadené rozhodnutí městský soud přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

38. Soud úvodem připomíná, že o této věci rozhoduje opakovaně, na což ve svých podáních poukazovali ostatně žalobce i žalovaný. Žalovaný poprvé rozhodl o odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí rozhodnutím č. j. 20595-2/2015-900000-304.7. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí shodně jako napadeným rozhodnutím. Rozhodnutí žalovaného č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 napadl žalobce žalobou, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 48/2015 - 44 jako nedůvodnou zamítl.
39. Městský soud vyšel z vysvětlivek HS, neboť ty jsou podle judikatury Soudního dvora použitelným interpretačním vodítkem. Z tohoto důvodu městský soud nepovažoval pro posouzení věci za potřebné, aby se zabýval žalobcem předloženými důkazy, které měly prokázat, že účelem výrobku je jeho použití v mechanoterapii. Městský soud na základě vysvětlivek HS ke kódu 9019 dospěl k závěru, že 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. Žalovaný proto podle městského soudu postupoval správně, pokud zařadil výrobek na základě pravidla 3 b) hlavy I oddílu A kombinované nomenklatury, (podle kterého se zboží zařadí podle materiálu nebo komponentu), který mu dává podstatné rysy pod žalovaným zvolený kód, neboť pro celní zařazení nebylo možné použít žádné předcházející pravidlo kombinované nomenklatury. Z hlediska materiálového složení přitom výrobek pod žalovaným zvolený kód nepochybně patří.
40. Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 6 Af 48/2015 - 44 byl na základě žalobcovy kasační stížnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2020, č. j. 5 Afs 242/2019 - 31. Nejvyšší správní soud nesouhlasil zejména s tím, že se městský soud nezabýval žalobcem navrženými důkazy, jimiž žalobce hodlal prokazovat, že účelem výrobku je jeho použití v mechanoterapii a při posuzování věci vycházel pouze z vysvětlivek HS. Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasil, že vysvětlivky HS jsou důležitým nástrojem k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku. Na druhou stranu však zdůraznil, že sazební zařazení zboží podle celního sazebníku je otázkou právní, zatímco vlastnosti a účel zboží jsou otázkou skutkovou, která je předmětem dokazování. V této souvislosti konstatoval, že v nyní projednávaném případě je pro zařazení podle celního sazebníku (právní otázka) rozhodný právě účel použití výrobku (skutková otázka). Posouzení účelu použití výrobku je 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. Podle Nejvyššího správního soudu je vymezení provedené ve vysvětlivkách HS v obecné rovině použitelné, ale nelze jej aplikovat bezvýjimečně. Při úvahách o celním zařazení se nelze zaměřit na jediný znak a opomenout ostatní znaky, vlastnosti a účel výrobku. Nejvyšší správní soud vyslovil přesvědčení, že je třeba předejít situaci, kdy by byl 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. Nejvyšší správní soud proto uložil městskému soudu, aby v dalším řízení především konfrontoval své dosavadní závěry a obsah vysvětlivek HS na straně jedné s odborně posouzeným účelem výrobku na straně druhé. Označil za vhodné zabývat se také žalobcem zmiňovanou odbornou literaturou, a za nezbytné náležitě zhodnotit již provedené důkazy, s tím, že dospěje-li městský soud k závěru, že k posouzení věci nemá dostatek odborných znalostí, bude potřeba doplnit

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

dokazování též o odborné vyjádření nebo znalecký posudek v oboru zdravotnictví (např. odvětví ortopedie či zdravotnická odvětví různá, specializace: fyzioterapie či rehabilitace). Nejvyšší správní soud však upozornil, že v tomto ohledu neučinil žádné závěry, a nevyločil tedy, že městský soud i po doplnění dokazování může dospět ke stejnému závěru jako v rozsudku č. j. 6 Af 48/2015 - 44.

41. Městský soud v Praze následně rozsudkem č. j. 6 Af 48/2015 - 97 žalobě vyhověl. Městský soud poté, co v řízení provedl dokazování důkazy navrženými žalobcem, dospěl k závěru, že ani po provedeném dokazování není možno přesvědčivě zodpovědět skutkovou otázku, zda je výrobek používán pro účely mechanoterapie. Z žádného z důkazů provedených před soudem odpověď na tuto otázku, podle názoru městského soudu nevyplynula. Skutkový stav tak i po doplnění dokazování městským soudem zůstal nezjištěn, vadu napadeného rozhodnutí se nepodařilo odstranit. Městský soud proto dospěl k závěru, že dokazování bude potřeba ještě doplnit, a to o buď o výňatky z relevantní odborné literatury, nebo o odborné vyjádření či znalecký posudek v oboru zdravotnictví. Jelikož dokazování, které je potřebné provést v posuzované věci, pro svou rozsáhlost a zásadní význam vybočuje z rozsahu, v jakém mohou doplnit dokazování správní soudy, městský soud rozhodnutí žalovaného č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 zrušil pro vady řízení, neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ rozhodnutí č. j. 20595-2/2015-900000-304.7, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění. Zároveň městský soud žalovanému uložil, aby doplnil dokazování a následně vyjasnil, jaký je účel a charakteristické vlastnosti výrobku, a zda byly naplněny podmínky pro jeho zařazení do kombinované nomenklatury tak, jak to provedl žalovaný. K tomu městský soud připomněl, že důkazní břemeno o vlastnostech výrobku tíží především dovozce. Mají-li však celní orgány pochybnosti o vlastnostech dováženého výrobku, je jejich povinností dovozce (deklaranta) k prokázání vlastností dováženého výrobku vyzvat a v součinnosti s ním pochybnosti odstranit. Městský soud rovněž podotkl, že jako vhodný a přiměřený prostředek pro zjištění skutkového stavu se mu jeví znalecký posudek, ale ponechá na úvaze žalovaného, jaké důkazy v řízení provede a jaké nikoliv.

VII. b. Obsah správního spisu

42. Soud vycházel z obsahu správního spisu, z nichž nejdůležitější skutečnosti jsou tyto:
43. Žalobce podal dne 10. 3. 2014 u správního orgánu I. stupně celní prohlášení, které správní orgán zaevidoval pod referenčním číslem TRLU3859255. Podáním prohlášení bylo před správním orgánem I. stupně zahájeno řízení o propuštění výrobku (v prohlášení označeného jako „*otočná lavice pro rehabilitaci páteře a uvolnění svalů*“ v počtu 198 kusů, dále „*náhradní kostry*“, 2 kusy a „*plastové části ke konstrukci*“, 16 kusů), který žalobce dovezl z Číny, do celního režimu volný oběh.
44. Na základě celního prohlášení vydal správní orgán I. stupně prvostupňové rozhodnutí, jímž propustil výrobek do celního režimu volný oběh. Správní orgán I. stupně zařadil výrobek pod podpoložku kombinované nomenklatury 9402900 (zubolékařská křesla, křesla pro holičství a kadeřnictví nebo podobná křesla a jejich části a součásti - ostatní), stanovil dovozní clo na výrobek ve výši 0 % a dovozní DPH v základní sazbě 21 % v celkové výši 54 365,90 Kč.
45. Žalobce podáním ze dne 14. 3. 2014 požádal o „*prošetření celního zařazení výrobku*“. V tomto podání žalobce uvedl, že podle jeho názoru měl být výrobek zařazen pod podpoložku kombinované nomenklatury 90191090 (přístroje pro mechanoterapii; masážní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

přístroje, psychotechnické přístroje - ostatní), neboť se jedná o zdravotní pomůcku určenou pro mechanoterapii. Zároveň žalobce požádal o snížení stanovené sazby DPH z 21 % na 15 %, a to právě z důvodu, že výrobek je zdravotnickou pomůckou. Přílohou podání žalobce byla fotografie výrobku a dva certifikáty o shodě. Správní orgán I. stupně toto podání žalobce posoudil podle jeho obsahu jako odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Žalobce následně odvolání doplnil téměř totožným podáním ze dne 3. 4. 2014.

46. Rozhodnutím ze dne 4. 7. 2014, č. j. 48067-3/2014-510000-11 správní orgán I. stupně žalobce vyzval, aby podané odvolání ve lhůtě do 15 dnů od jeho doručení doplnil o označení důkazů prokazujících žalobcem v odvolání tvrzenou skutečnost, že se v případě výrobku jedná o zdravotní pomůcku určenou pro mechanoterapii.
47. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 8. 7. 2014, v němž popsal mechanoterapii (obor fyzioterapie, ve kterém se využívá techniky masáže, pasivního cvičení, manipulace, polohování, apod.), způsoby provádění mechanoterapie (aplikace mechanických sil na organismus prostřednictvím přístrojů nebo terapeuta),
a blíže popsal funkce výrobku:

Jedná se o lavici určenou pro regeneraci svalů těla, zejména na horní část svalových partií. Lavice se skládá z podložky, která pevně podpírá tělo i hlavu. Tato opěrná plocha sestává z pevné desky potažené molitanem a koženkou. Je určena pro polohu vleže na zádech. Opěrná plocha je upevněna na dvou hřídelích, okolo nichž se otáčí. Otočná část je upevněna v nosném rámu. Rám má dvě madla pro ruce. Osoba ležící na opěrné ploše se pomocí madel i s opěrnou plochou v rámu podle potřeby otáčí. Opěrná plocha je vybavena popruhem umožňujícím nastavit maximální polohovací úhel otočení a má také pomocnou rukojeť a pomocnou podpěru chodidel, pro pevné a stálé držení těla, zejména při polohách v úhlech 125° a vyšších. Úhel polohy lavice je možné regulovat mezi 46° až 178°. Výrobek je výškově nastavitelný. Výrobek umožňuje během několika minut napravit (zrehabilitovat) zatěžované tělesné partie,

dále žalobce poukázal na skutečnost, že již ke svému podání ze dne 14. 3. 2014 přiložil reálné vyobrazení výrobku a certifikáty o shodě (RoHS a CE).

48. Rozhodnutím ze dne 22. 8. 2014, č. j. 48067-5/2014-510000-11 správní orgán I. stupně žalobce vyzval, aby podané odvolání ve lhůtě do 15 dnů od jeho doručení doplnil o údaje o materiálovém složení výrobku.
49. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 25. 8. 2014, v němž uvedl, že opěrná plocha je z dřevotřískové desky potažené zmíněným molitanem a koženkou, hřídele a rám jsou z oceli, madla jsou z oceli potažené gumou, pomocná rukojeť je z oceli potažené plastem a pomocná podpěra chodidel z oceli potažené molitanem a mechanismus nastavitelnosti na výšku je z oceli.
50. Sdělením ze dne 23. 9. 2014, č. j. 48067-8/2014-510000-11 správní orgán I. stupně žalobce vyrozuměl, že po přezkoumání prvostupňového rozhodnutí a na základě žalobcem předložených důkazů dospěl k závěru, že podanému odvolání nemůže vyhovět, neboť výrobek by měl být zařazen do podpoložky kombinované nomenklatury 73269098 a podléhat clu ve výši 2,7 %. Z tohoto důvodu správní orgán I. stupně postoupil odvolání žalovanému. Na sdělení žalobce reagoval podáním ze dne 29. 9. 2014, v němž vyjádřil nesouhlas se závěrem správního orgánu I. stupně. Dále žalobce uvedl, že správnost zařazení výrobku pod podpoložky kombinované nomenklatury 90191090 konzultoval se znalcem z

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

oboru zbožíznalectví a že znalec poznamenal, že výrobek by bylo také možné zařadit do podpoložky 90211010 kombinované nomenklatury (ortopedické pomůcky a přístroje), neboť ortopedie se zabývá především prevencí, léčbou a rehabilitací poruch a onemocnění podpůrného a pohybového aparátu.

51. Výzvou ze dne 21. 4. 2015, č. j. 20595/2015-900000-304.7 žalovaný stanovil žalobci lhůtu 15 dnů ode dne jejího doručení k případnému vyjádření k právnímu názoru žalovaného uvedenému v odůvodnění této výzvy a k případnému navržení provedení dalších důkazů žalovaným. V odůvodnění výzvy žalovaný uvedl, že po posouzení výrobku na základě podkladů předložených žalobce dospěl k závěru, že jedná o rehabilitační lavici, která je určena k uvolňování páteře, kloubů a svalů. K uvolnění dochází otočením těla hlavou dolů, s nohama ukotvenýma v držáku, pomocí kolíbkového mechanismu. Lavice není vybavena mechanismem pro nastavení odporu. S ohledem na výše uvedenou charakteristiku je zřejmé, že se ve smyslu znění celního sazebníku nejedná o lékařský nábytek (lůžka, křesla) ani o ortopedickou pomůcku či ortopedický přístroj a předmětné zboží není určeno ani pro tělesné cvičení. Jelikož jako mechanoterapie se označuje pouze léčení týkající se pohybu kloubů při mechanickém napodobování různých pohybů kloubů nebo svalů, což předmětné zboží neumožňuje, nejedná se proto ani o přístroj pro mechanoterapii, a nelze jej proto zařadit do podpoložky 90211010 kombinované nomenklatury. Na základě tohoto posouzení tak dospěl žalovaný k závěru, že výrobek má být podle materiálu, který mu dává charakteristické rysy zařazen do čísla 7326 Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (ostatní výrobky ze železa nebo oceli) a v rámci tohoto čísla do podpoložky 7326909890 kombinované nomenklatury a výrobek by měl podléhat clu ve výši 2,7 %.
52. Žalobce se k výzvě nevyjádřil. Žalovaný poté rozhodnutím č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že se mění celní zařazení výrobku tak, že se původní údaj 94029000 90 mění na nový údaj 73269098 90, a stanovuje se nedoplatek na cle ve výši 6 376 Kč a nedoplatek DPH ve výši 1 339 Kč. Rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 6 Af 48/2015 - 97 bylo rozhodnutí žalovaného č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
53. Dne 24. 6. 2021 založil žalovaný do správního spisu následující podklady ve formátu PDF: část obsahu internetových stránek e-shopů žalobce < <http://www.virivky-venkovni-vnitri.cz/> > a < <https://www.aquabath.cz/> >, část obsahu e-shopu „firma Dolejší“ < <https://www.lehatko.cz> >, údaje z Registru zdravotnických prostředků < <https://eregpublicsecure.ksrzis.cz/Registr/RZPRO> > ke zdravotnickému prostředku evidenční číslo 00793549.
54. Výzvou ze dne 24. 6. 2021, č. j. 33684-2/2021-900000-318 žalovaný stanovil žalobci lhůtu 15 dnů ode dne jejího doručení k případnému vyjádření k právnímu názoru žalovaného uvedenému v odůvodnění této výzvy a k případnému navržení provedení dalších důkazů žalovaným. V odůvodnění výzvy žalovaný uvedl, jaké důkazy ke dni vydání výzvy opatřil, jakým způsobem je hodnotil a informoval žalobce o tom, že žalobce stále neprokázal jím tvrzený skutkový stav, že výrobek je určen pro mechanoterapii. V této souvislosti zejména žalobce upozornil, že stále nemá k dispozici znalecký posudek nebo odborné vyjádření, nebo alespoň výňatky z odborné literatury, přičemž poukázal na závěry, které Městský soud v Praze vyslovil v rozsudku č. j. 6 Af 48/2015 - 97. V případě, že žalobce znalecký posudek nebo ekvivalentní důkazy žalovanému poskytne, může být dokazování ještě dále

doplněno. Pokud však takové důkazy žalovaný k dispozici mít nebude, dosavadní skutková zjištění znovu osvědčují správnost zařazení výrobku do podpoložky 73269098 kombinované nomenklatury.

55. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 29. 6. 2021, v němž mimo jiné vyslovil názor, že ze závěrů rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 6 Af 48/2015 - 97 vyplývá, že odborné posouzení by měl zajistit žalovaný. Přílohou podání žalobce bylo odborné vyjádření vypracované Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol.
56. Výzvou ze dne 19. 8. 2021, č. j. 33684-5/2021-900000-318 žalovaný vyzval žalobce, aby ve lhůtě 8 dnů od jejího doručení doložil, do jakých zdravotnických zařízení jednotlivé kusy výrobku dodal, neboť odborné vyjádření Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství není dostatečným důkazem, že výrobek je přístrojem pro mechanoterapii. Dokazuje pouze tu skutečnost, že výrobek může být použit jako přístroj pro mechanoterapii. Účelem použití, které je určující pro zařazení zboží v kombinované nomenklatuře však není pouhá teoretická možnost využít jej pro určitou činnost. Prokáže-li žalobce, že výrobek je dodáván fyzioterapeutickým pracovištím, pak bude zřejmé, že v souladu s odborným vyjádřením skutečně slouží hlavně k tomu, co je uvedeno v odborném vyjádření, jako přístroj pro mechanoterapii.
57. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 25. 8. 2021, v němž mimo jiné uvedl, že mu začátkem tohoto měsíce vypověděl službu počítač, v němž měl uloženu evidenci o dodávkách jednotlivých kusů výrobku. Vybavuje si však, že větší část odběratelů byla ze skupiny fyzických osob.
58. Výzvou ze dne 4. 10. 2021, č. j. 33684-10/2021-900000-318 žalovaný vyzval žalobce, aby své právo vyjádřit se k právnímu názoru žalovaného, zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a právo navrhnout provedení dalších důkazů uplatnil ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Žalovaný ve výzvě žalobce vyrozuměl, že kromě důkazů, o nichž již byl žalobce vyrozuměn žalovaným dříve, založil dále do spisu

odborný článek *Úvod do Mechanoterapie*, autorů J. Poděbradský, V. Kříž, vydaný v časopisu *Rehabilitace a fyzikální lékařství*, číslo 2/1995, ročník 2. s. 63-75, k němuž požádal o konzultaci autora článku MUDr. J. P., další část obsahu internetových stránek e-shopu žalobce <<http://www.virivky-venkovni-vnitri.cz/>>, v nichž jsou obsaženy zákaznické recenze a komentáře zákazníků, kteří si u zde zakoupili lehátka typového označení AL-100 a AL-200 (označená zde jako nejprodávanější), internetové nabídky autotrakčních lehátek obchodních označení „inSPORTline Inverso Profi“ a „inSPORTline Inverso“ z internetové stránky <<https://www.insportline.cz/>>, včetně manuálů, nabídky posilovací lavice „KETTLER APOLLO“ z internetové stránky <<https://www.kettler.cz/>>, nabídky fyzioterapeutických přístrojů (polohovací lehátka, trakční stoly, vojtovy stoly, trakční jednotky, motodlahy) značky „KASKA“ z internetové stránky <<https://www.kaskaservis.cz/>> a nabídky fyzioterapeutických zdravotnických prostředků (rehabilitační a mechanoterapeutické přístroje a pomůcky, fyzioterapeutická lehátka) značky „QUIRUMED“ z internetové stránky <<https://www.quirumed.com/>>.

Dále žalovaný seznámil žalobce se svými závěry, že z provedeného dokazování sice vyplynulo, že obdobné produkty mohou být v oblasti mechanoterapie používány, avšak zároveň dosud provedené důkazy zároveň prokazují, že výrobek nebyl vyvinut k tomu, aby sloužil jako pomůcka pro mechanoterapii a není ani za tím účelem vyráběn. Tento typ

produktů je na trhu nabízen jako cvičební, relaxační nářadí, primárně na laické domácí používání a cílovým, oslovaným zákazníkem je tak běžný konečný spotřebitel, nikoli zdravotnická zařízení. Z dosud provedeného dokazování tudíž nevyplývá, že účelem výrobku je jeho využití v mechanoterapii a podle názoru žalovaného se tedy o mechanoterapeutický přístroj nejedná. Výrobek proto nemůže být zařazen pod podpoložku 90191090 kombinované nomenklatury. V závěru výzvy žalovaný upozornil žalobce, že v případě, že žalobce skutkové a právní důvody, které žalovaného vedou k uvedenému závěru, nevyvrátí, žalovaný rozhodne shodně jako v původním řízení o zařazení výrobku pod podpoložku 73269098 kombinované nomenklatury.

Výzva č. j. 33684-10/2021-900000-318, jejíž přílohou byly veškeré důkazy, které žalovaný nově založil do spisu, byla žalobci doručena dne 11. 10. 2021 do vlastních rukou (osobním převzetím).

59. Žalobce se k výzvě vyjádřil podáním ze dne 11. 10. 2021, v němž setrval na svém názoru, že výrobek se užívá při mechanoterapii, a proto má být zařazen pod podpoložku 9019109000 kombinované nomenklatury.
60. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že se mění celní zařazení výrobku tak, že se původní údaj 94029000 90 mění na nový údaj 73269098 90, a stanovuje se nedoplatek na cle ve výši 6 376 Kč a nedoplatek DPH ve výši 1 339 Kč.

VII. c. Zařazení výrobku v rámci kombinované nomenklatury

61. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, že výrobek měl být žalovaným zařazen v rámci kombinované nomenklatury pod podpoložku 90191090 (přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje) a nikoliv pod podpoložku 73269098 (výrobky ze železa nebo oceli).
62. Podle čl. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení č. 2658/87“) zavádí se nomenklatura zboží (dále jen „kombinovaná nomenklatura“, nebo zkráceně „KN“), která současně splňuje požadavky jak společného celního sazebníku, tak i statistiky vnějšího obchodu Společenství (odst. 1). Kombinovaná nomenklatura se skládá z: a) nomenklatury harmonizovaného systému; b) dalšího třídění Společenství k této nomenklatuře (dále jen „podpoložky KN“), pokud je specifikována celní sazba; c) předběžných ustanovení, doplňkových poznámek ke třídám a kapitolám a poznámek pod čarou vztahujících se k podpoložkám KN (odst. 2). Kombinovaná nomenklatura je uvedena v příloze I (odst. 3).
63. Podle čl. 2 nařízení č. 2658/87 Komise zavede integrovaný sazebník Evropských společenství (dále jen „Taric“), který se zakládá na kombinované nomenklatuře, tento sazebník se skládá z: a) doplňkového třídění Společenství (dále jen „podpoložky Taricu“), nezbytného k označení zboží, na které se vztahují specifická opatření Společenství uvedená v příloze II; b) sazeb cel a jiných poplatků; c) čísel kódů uvedených v čl. 3 odst. 3 a 4; d) dalších informací nezbytných pro provádění nebo kontrolu plnění příslušných opatření Společenství.
64. Podle čl. 12 nařízení č. 2658/87 Komise přijme každoročně nařízením úplnou verzi kombinované nomenklatury, jakož i odpovídající všeobecné a smluvní celní sazby společného celního sazebníku vyplývající z opatření přijatých Radou nebo Komisí. Toto nařízení se vyhlásí v *Úředním věstníku* Evropských společenství nejpozději dne 31. října a použije se ode dne 1. ledna následujícího roku.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

65. V nyní posuzované věci byla příloha I nařízení č. 2658/87 aplikována ve znění nařízení č. 1001/2013, tedy ve znění účinném pro rok 2014.
66. Příloha I nařízení č. 2658/87 ve znění nařízení č. 1001/2013 nazvaná „kombinovaná nomenklatura“ v části první nazvané „úvodní ustanovení“ nařízení č. 2658/87 obsahuje v hlavě I označené „všeobecná pravidla“ bod A „všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury“ (dále jen „všeobecná pravidla“), podle kterých se řídí zařazování zboží do jednotlivých kódů dle části druhé přílohy I nazvané „celní sazebník“:

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 (pravidlo 1).

Každé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje též na výrobek, který není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Totéž platí pro zařazení kompletního nebo dokončeného výrobku (nebo výrobku zařazovaného podle tohoto pravidla jako kompletní nebo dokončený výrobek), který je předkládán v nesmontovaném nebo rozloženém stavu [pravidlo 2 a)].

Každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3 [pravidlo 2 b)].

Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto:

číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro drobný prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží [pravidlo 3 a)];

směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit [pravidlo 3 b)];

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

Zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, se zařadí do čísla odpovídajícího nejpodobnějšímu zboží (pravidlo 4).

Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole (pravidlo 6).

67. Z uvedeného výčtu pravidel pro zařazování zboží do kombinované nomenklatury je patrné, že pro sazební zařazení zboží je rozhodující jeho převažující (prvotní funkce), je-li dobře identifikovatelná, a zejména pak převažující objektivní charakteristika a vlastnost zboží, jak jsou definovány zněním položky kombinované nomenklatury a poznámek k třídám či kapitolám (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40, a zde odkazované rozsudky Soudního dvora).
68. K postupu při sazebním zařazování zboží do kombinované nomenklatury se obdobně vyjádřil Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 - 272:
- „Při zařazování zboží do kombinované nomenklatury je tudíž třeba postupovat takto:*
- Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury.“*
69. Rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží je proto nutné hledat obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky kombinované nomenklatury a poznámek k třídám nebo kapitolám. Objektivním kritériem pro zařazení může být rovněž účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech. Nicméně účel použití výrobku je relevantním kritériem pouze tehdy, pokud zařazení nelze provést pouze na základě objektivních charakteristik a vlastností výrobku, co se týče zařazení výrobků do čísla odpovídajícího jejich použití, tj. čísla, které obsahuje klasifikační kritérium založené na konkrétním použití dotčeného zboží, není nutné, aby byl tento výrobek určen pouze nebo výlučně pro toto použití. Postačí, aby použití uvedené v dotčeném čísle představovalo hlavní účel tohoto výrobku (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 9. 2019, *TDK-Lambda Germany GmbH proti Hauptzollamt Lörrach*, C-559/18, body 26 až 28, a zde odkazované rozsudky Soudního dvora).
70. S těmito závěry nejsou v rozporu ani závěry vyplývající z rozsudku „*Oliver Medical*“ SIA, na který shodně poukazovali žalobce i žalovaný. V tomto rozsudku se Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) zabýval přímo otázkou, zda lze určitý výrobek zařadit do čísla 9019 kombinované nomenklatury jako přístroj pro mechanoterapii. Své závěry shrnul Soudní dvůr v bodě 72 tohoto rozsudku následovně: *„je třeba vzít v úvahu všechny relevantní skutečnosti projednávaného případu v rozsahu, v němž se týkají objektivních charakteristik a vlastností těchto výrobků. Mezi relevantními skutečnostmi je třeba zkoumat použití, ke kterému jsou uvedené výrobky určeny výrobcem, stejně jako způsoby a místo jejich použití. Skutečnosti, že výrobky jsou určeny k léčbě jedné či více patologií a že léčba musí být uskutečněna ve schváleném zdravotnickém zařízení a pod kontrolou odborného pracovníka, představují nepřímé důkazy, které mohou prokázat, že tyto výrobky jsou určeny pro lékařské účely. Naopak skutečnost, že výrobky umožňují především estetické vylepšení a skutečnost, že lze s těmito výrobky zacházet mimo lékařské prostředí, například v kosmetickém salonu, bez účasti*

odborného pracovníka, jsou nepřímými důkazy, které mohou vyvrátit, že uvedené výrobky jsou určeny pro lékařské účely.“

71. V projednávaném případě není sporu o tom, že pro rozhodnutí o sazebním zařazení výrobku je rozhodujícím kritériem účel jeho použití, neboť právě to, že se v předchozím řízení nezabývali účelem použití výrobku, Nejvyšší správní soud žalovanému i městskému soudu vytkl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 242/2019 - 31, body 20 až 25). Žalovaný také tímto způsobem v dalším řízení, poté co bylo jeho předchozí rozhodnutí ve věci č. j. 20595-2/2015-900000-304.7 zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 6 Af 48/2015 - 97, postupoval a posuzováním účelu výrobku se v řízení zabýval. Žalovaný i v součinnosti se žalobcem v tomto ohledu doplnil podklady pro vydání rozhodnutí právě o důkazy, které mu umožnily učinit závěr nejen o tom, k jakému účelu je možno výrobek použít, ale i o tom jaký je hlavní účel výrobku.
72. Zdejší soud se však se závěry, ke kterým žalovaný na základě shromážděných podkladů dospěl, neztotožňuje.
73. Spor mezi účastníky není o tom, jeli možné používat výrobek pro mechanoterapii, to žalovaný uznává, jako skutečnost prokázanou, ale o to zdali je tento výrobek používán výlučně v zdravotnickém zařízení. Hlavním argumentem žalovaného pro nesouhlas s žalobcem navrhovaným zařazením výrobku v rámci kombinované nomenklatury pod podpoložku 90191090 (přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje), je totiž jeho závěr, že ze shromážděných důkazů vyplývá, že používání autotrakčních lehátek pro mechanoterapii, „je naprosto neodmyslitelně spjata se zdravotním výkonem. Bez dozoru lékaře a bez práce fyzioterapeuta se o mechanoterapii nejedná“ (str. 15, bod 31 rozhodnutí). Pro takto kategorický závěr však v odůvodnění žalovaný neuvedl žádný konkrétní podklad.
74. Naopak z odborného článku *Úvod do Mechanoterapie*, který si jako důkaz obstaral žalovaný vlastní činností, i z odborného vyjádření vypracovaného Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství, které žalovanému poskytl žalobce, vyplývá, že výrobek může být použit při mechanoterapii, jak v zdravotnickém zařízení ale na základě doporučení lékaře nebo fyzioterapeuta poučení taktéž v i v domácím prostředí. Tento závěr vyplývá, z odborného článku, v němž se na str. 67 uvádí, že do mechanoterapie, která je léčebnou metodou, patří terapeutické polohování, ke kterému se využívají také speciální lehátka a dále, že tento druh mechanoterapie musí být ordinován lékařem a jeho provádění je vyhrazeno zkušeným fyzioterapeutům, **a to zvláště při prvních aplikacích, teprve při opakovaných a ověřených procedurách a ve stabilizovaném stavu si polohování některých kloubů může provádět poučený pacient sám, např. jako součást domácí léčby.** V odborném vyjádření je pak na str. 2 uvedeno, že výrobek pojmenovaný „*Autotrakční lehátko Aquabath CZ*“, o jehož posouzení žalobce požádal vedení Kliniky rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol, lze zařadit do skupiny prostředků k použití pro léčebné účely a spadá tedy do oblasti mechanoterapie, je vhodný pro rehabilitační praxi v terénu pod dohledem fyzioterapeuta **a v domácím prostředí po řádném zaškolení za přítomnosti druhé osoby a při dodržení pravidel obsažených v příloženém návodu.**
75. Závěr, že mechanoterapii lze provádět na naklápěcích zařízeních za vyžití vlastní tíhy lidského těla, tedy že výrobek může být použit při mechanoterapii i v domácím prostředí potvrzuje tedy zmíněné vyjádření „*Klinické hodnocení – autotrakční lehátko (Rehabilitační lavice)*“, vyhotovené Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství II. Lékařské fakulty

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

Univerzity Karlovy a Fakultní nemocnice Motol a listina *Návod k použití – rehabilitační lavice (trakční lehátko)*, které soud provedl jako důkaz během ústního jednání. Tyto důkazy tak potvrzují skutečnosti, které vyplývají z odborného článku *Úvod do Mechanoterapie* a odborného vyjádření vypracovaného Klinikou rehabilitace a tělovýchovného lékařství založených ve spise žalovaného.

76. Soud souhlasí s žalovaným, že certifikáty o shodě (RoHS a CE), které žalovanému předložil žalobce, nevypovídají nic o tom, že by výrobek byl určen pro použití ve zdravotnictví, a to konkrétně při mechanoterapii. Tyto certifikáty pouze uvádějí, že výrobek splňuje požadavky vyplývající ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/95/ES ze dne 3. 12. 2001 o obecné bezpečnosti výrobků a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/95/ES ze dne 27. 1. 2003 o omezení používání některých nebezpečných látek v elektrických a elektronických zařízeních.
77. Ohledně dalšího důkazu, žalovaný má pravdu v tom, že závěrečná zpráva o klinickém hodnocení vypracovaná dne 15. 12. 2001 Všeobecnou fakultní nemocnicí, Klinikou rehabilitačního lékařství, v níž se popisují léčebné účinky lehátka, se nemůže týkat přímo výrobku, neboť byla vyhotovena v roce 2001, tedy cca 13 let před tím, než žalobce výrobek do České republiky dovezl. Tato zpráva však je podpurným důkazem o možném použití výrobku při mechanoterapii, neboť z ní vyplývá obdobné produkty jako výrobek, se při mechanoterapii dlouhodobě používají.
78. Z údajů z Registru zdravotnických prostředků založených ve spise žalovaného skutečně vyplývá, že v tomto registru je registrován pouze žalobce a nikoliv výrobek. To potvrzuje částečný i výstup z Registru zdravotnických prostředků ze dne 26. 6. 2020, který soud rovněž provedl jako důkaz během ústního jednání, a z něhož vyplynulo, že v Registru zdravotnických prostředků je registrován zdravotnický prostředek pod obchodním názvem „*Autotrakční lehátko MEDIC*“ s určeným účelem použití „*Určeno pro mechanoterapii*“. Z výstupu z Registru zdravotnických prostředků založeného ve spise žalovaného totiž vyplývá, že zdravotnický prostředek pod obchodním názvem „*Autotrakční lehátko MEDIC*“ s určeným účelem použití „*Určeno pro mechanoterapii*“ je registrován osobou odlišnou od žalobce (firma Dolejší – AUTOTRAKČNÍ LEHÁTKA s. r. o.). Žalobce v době vydání rozhodnutí žalovaného žádný zdravotnický prostředek v Registru zdravotnických prostředků registrován neměl, neboť zdravotnický prostředek pod obchodním názvem „*Autotrakční lehátko MEDIC*“ je registrován subjektem od žalobce odlišným. V průběhu ústního jednání **žalobce uvedl, že již Registru zdravotnických prostředků jím dovážený výrobek registraci má**, a předložil soudu k tomuto tvrzení důkaz výpisem z Registru. Soud tento důkaz neprovedl, neboť dle § 75 odst. 1 s.ř.s. je povinen při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a rozhodnutí o registraci bylo vydáno až v roce 2022, tj po datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V každém případě již v době rozhodování žalovaného je nepochybné, že porovnáním dokumentů vztahujících se k „*Autotrakčnímu lehátku MEDIC*“ a výrobku dováženého žalobcem, nutno dospět k závěru, že se jedná o shodný zdravotnický prostředek, který je určený právě pro mechanoterapii. Z dalších podkladů shromážděných ve spise žalovaného k těmto velmi podobným produktům - autotrakčním lehátkům „*firmy Dolejší*“, pak vyplývá, že nejméně od roku 1991 do roku 1999 byla tato autotrakční lehátka používána ve zdravotnickém zařízení, a to v nemocnici ve Svitavách a dále je používali dva lékaři (MUDr. J. D. a MUDr. A. W.). Tyto skutečnosti tak lze považovat za důkaz toho, že převažujícím účelem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

využití obdobných produktů, jako je výrobek, bylo v době, kdy žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jejich použití pro účely mechanoterapie.

79. Na stránkách žalobcem provozovaných internetových obchodů, jejichž obsah je zachycen ve spise, lze přitom nalézt informace, z nichž je možné dovozovat, že výrobek byl určen převážně k použití při mechanoterapii a že jej žalobce nabízí svým potenciálním zákazníkům právě k tomuto účelu. Na těchto stránkách je totiž uvedeno, že výrobek je využíván zdravotnickými zařízeními, zejména rehabilitačními centry včetně domácího užití při následné péči zejména k léčbě a regeneraci páteře, zmírnění bolesti kolenních kloubů, regeneraci kyčelních kloubů, podpoře žilního návratu, zlepšení stavu při začínajících artrózách, protažení postranního svalstva těla a zmírnění bolestí při vyhřezlé ploténce. Jedná se tak nepochybně o popis použití výrobku pro účely terapeutického polohování, které je právě charakteristickým znakem mechanoterapie, a je zde přímo uvedeno, že výrobek je určen k využití zdravotnickými zařízeními.
80. Z dalších podkladů shromážděných žalovaným nevyplývá, že převažujícím účelem výrobku by nemělo být jeho využití právě ve zdravotnictví. Z podkladů vztahujících se k autotrakčním lehátkům obchodních označení „*inSPORTline Inverso Profi*“ a „*inSPORTline Inverso*“ získaných žalovaným z internetové stránky <<https://www.insportline.cz/>> a podkladů vztahujících se k posilovací lavici „*KETTLER APOLLO*“ získaných žalovaným z internetové stránky <<https://www.kettler.cz/>>, je sice zřejmé, že hlavním účelem zde nabízených produktů podobných výrobku bylo použití při relaxačních a uvolňujících cvičeních působících jako prevence proti bolestem zad či páteře nebo zmírňující tyto bolesti, případě k posilování, to však na druhou stranu neznamena, že právě výrobek nemůže být využíván převážně právě pro účely mechanoterapie. Tyto podklady tak pouze prokazují, že prodávající provozující uvedené internetové obchody svojí nabídku adresují jiné cílové skupině zákazníků, než žalobce nebo producent zdravotnického prostředku pod obchodním názvem „*Autotrakční lehátko MEDIC*“. Závěr, že výrobek není určen pro použití při mechanoterapii, neplyne ani z podkladů vztahujících se k nabídkám fyzioterapeutických přístrojů značky „*KASKA*“ získaných žalovaným z internetové stránky <<https://www.kaskaservis.cz/>> a podkladů vztahujících se k nabídkám fyzioterapeutických zdravotnických prostředků značky „*QUIRUMED*“ získaných žalovaným z internetové stránky <<https://www.quirumed.com/>>. Z těchto podkladů lze pouze zjistit, že tito prodávající nezařadili obdobné produkty jako je výrobek do své nabídky fyzioterapeutických přístrojů a fyzioterapeutických zdravotnických prostředků. To ovšem neznamena, že jiní prodávající, tyto produkty jako zdravotnické prostředky svým zákazníkům nenabízejí, neboť právě například žalobce výrobek svým zákazníkům jako zdravotnický prostředek nabízí.
81. Z uvedeného je zřejmé, že na základě podkladů, které v řízení žalovanému předložil žalobce i na základě podkladů, které si žalovaný opatřil vlastní činností, nelze vyloučit závěr, že převažujícím účelem výrobku je jeho použití při mechanoterapii.
82. Pokud jde o výzvu žalovaného výzvou č. j. 33684-5/2021-900000-318, adresovanou žalobci v průběhu správního řízení, požadující předložit doklady o tom, že mezi zákazníky žalobce byla zdravotnická pracoviště, jednalo by se jistě o významný důkaz podporující tvrzení žalobce, že hlavním účelem využití výrobku je právě jeho použití při mechanoterapii, proto jej k tomu rovněž vyzval soud. Ze skutečnosti, že takový důkaz žalobcem předložen nebyl, ale nelze činit závěr, že v případě předmětného výrobku se o

převažující použití pro mechanoterapii nejedná, neboť jak vyplývá z výše uvedených důkazů, použitím výrobku v domácím prostředí se účel použití nemění a i v domácím prostředí slouží pro mechanoterapii. Jestliže si uživatel zakoupí výrobek od žalobce právě za účelem mechanoterapie, aby poté, co mu tento typ rehabilitace doporučí lékař a je ve zdravotnickém zařízení k jeho používání zaškolen, k domácímu použití, jedná se o převažující použití výrobku, jakožto výrobku určeného k mechanoterapii.

83. Žalobce reagoval na výzvu č. j. 33684-5/2021-900000-318 podáním ze dne 25. 8. 2021. V tomto podání však žalovanému pouze sdělil, že mu začátkem tohoto měsíce vypověděl službu počítač, v němž měl uloženu evidenci o dodávkách jednotlivých kusů výrobku a že si vybavuje, že větší část jeho odběratelů byla ze skupiny fyzických osob. Žalobce tak v reakci na výzvu žádné konkrétní důkazy o tom, komu výrobek prodal a zda mezi jeho zákazníky byla i zdravotnická pracoviště, nepředložil. Takový důkaz žalobce ani v řízení před soudem.
84. Avšak i bez těchto důkazů dosud shromážděné podklady podporují tvrzení žalobce, že převažujícím účelem výrobku je jeho použití při mechanoterapii, naproti tomu žalovaný svůj argument, že mechanoterapie, jakožto léčebný postup, nelze provádět na doporučení lékaře a po odborném zaškolení pacienta v domácím prostředí, nejenže neprokázal, ale důkazy shromážděné v průběhu správnímu řízení tomuto závěru odporují.
85. V dané věci tak bylo prokázáno, že předmětný výrobek může být používán při mechanoterapii a že žalobce výrobek do České republiky dovezl právě za tím účelem, aby byl při mechanoterapii používán. Jak již soud uvedl výše, v projednávaném případě přitom není sporu o tom, že pro rozhodnutí o sazebním zařazení výrobku je rozhodujícím kritériem právě účel jeho použití.
86. Kód 9019 kombinované nomenklatury zahrnuje zboží, které je popsáno následovně: „*Přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje; psychotechnické přístroje; přístroje pro léčbu ozonem, kyslíkem, aerosolem, dýchací oživovací přístroje nebo jiné léčebné dýchací přístroje.*“ Jelikož převažujícím účelem výrobku je podle názoru soudu jeho použití při mechanoterapii, jedná také o přístroj pro mechanoterapii. Výrobek tudíž lze podřadit pod kód 9019 zahrnující mimo jiné přístroje pro mechanoterapii. Žalovaný proto měl za tohoto stavu věcí aplikovat pravidlo 1 všeobecných pravidel a na základě tohoto pravidla výrobek zařadit právě pod podpoložku 90191090 se sazbou dovozního cla 0 %, jež zahrnuje zboží s tímto popisem: „*Přístroje pro mechanoterapii; masážní přístroje; psychotechnické přístroje. Ostatní.*“ Postup žalovaného, který neaplikoval pravidlo 1 všeobecných pravidel, vyloučil i aplikaci dalších pravidel v pořadí a dospěl k závěru, že výrobek je možno zařadit až na základě použití pravidla 3 b), tedy podle materiálu, který mu dává podstatné rysy jako výrobek z oceli pod podpoložku 73269098 kombinované nomenklatury „*Ostatní výrobky ze železa nebo oceli. Ostatní: Ostatní výrobky ze železa nebo oceli. Ostatní.*“, se sazbou dovozního cla 2,7 % proto soud shledal nesprávným.

VII. d. Námitka procesní vady.

87. Žalobce dále namítal, že nebyl seznámen s komunikací mezi žalovaným a spoluautorem odborného článku *Úvod do Mechanoterapie*, MUDr. P.
88. Z ustanovení § 320 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon který byl účinný v době zahájení řízení i z § 3 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, který byl účinný v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, vyplývá, že pokud přímo použitelný předpis

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

Evropské unie nebo zákon nestanoví jinak, při vyměřování cla se uplatní daňový řád. Co se týče provádění dokazování v řízení vedeném žalovaným, žádný právní předpis zvláštní postup nestanoví a provedení tohoto úkonu se tak s ohledem na právě uvedené řídí daňovým řádem.

89. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
90. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný v řízení postupoval v souladu s požadavky vyplývajícími z § 115 odst. 2 daňového řádu. Mezi žalovaným a spoluautorem odborného článku *Úvod do Mechanoterapie* MUDr. P. probíhala komunikace prostřednictvím elektronické pošty. Příslušná úřední osoba žalovaného, která vedla řízení o odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí, touto cestou položila spoluautorovi článků postupně několik dotazů, týkajících se funkce obdobného druhu produktů, jako je výrobek (tj. otočné lavice, či autotrakční lehátka) a jejich možného použití v mechanoterapii a spoluautor článku tyto dotazy postupně také prostřednictvím elektronické pošty odpovídal. Tato e-mailová komunikace je založena ve spise žalovaného pod poř. č. 43 [ve spise vedena v rámci jednoho souboru společně s odborným článkem *Úvod do Mechanoterapie* pod 02_ID-384233-2021-900000_a)] a žalovaný jí žalobci zaslal společně s výzvou č. j. 33684-10/2021-900000-318, která byla žalobci doručena dne 11. 10. 2021 do vlastních rukou. Žalobce tak byl nepochybně před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen i s tímto důkazem, který žalovaný v řízení o odvolání opatřil a měl možnost se k němu v 15denní lhůtě stanovené výzvou č. j. 33684-10/2021-900000-318 vyjádřit. Tato žalobní námitka není důvodná.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

91. Soud shledal důvodnou žalobní námitku ohledně nesprávného zařazení výrobku dovezeného žalobcem. Výrobek dle tvrzení žalobce měl být žalovaným zařazen v rámci kombinované nomenklatury pod kód 90191090 (přístroje pro mechanoterapii) a nikoliv pod kód 73269098 (výrobky ze železa nebo oceli). Žalovaný v řízení shromáždil podklady, které podporují tvrzení žalobce, že převažujícím účelem výrobku je jeho použití při mechanoterapii. Žalobce výrobek do České republiky dovezl právě za tímto účelem a pro tento účel jej nabízel svým zákazníkům. O skutečnosti, že lehátko je možné použít pro mechanoterapii, mezi účastníky nebylo sporu. V žalobou napadeném rozhodnutí se však uvádí, že žalovaný na základě shromážděných důkazů dospěl žalovaný k závěru, že používání autotrakčních lehátek, jakým je i výrobek, pro mechanoterapii je naprosto „neodmyslitelně spjata se zdravotním výkonem“. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že bez dozoru lékaře a bez přítomnosti fyzioterapeuta se o mechanoterapii nejedná, a proto požadoval od žalobce, aby prokázal, že jím dovážené autotrakční lehátko je používáno v zdravotnických zařízeních. Tomuto závěru soud nemůže přisvědčit, neboť v správním řízení byly provedeny důkazy, z nichž jednoznačně vyplývá, že lehátko je možné používat i v domácím prostředí, není tedy jeho použití vázáno výlučně na zdravotnické zařízení. Soud je toho názoru, že i když je mechanoterapie jakožto léčebný postup prováděn většinou v zdravotnických zařízeních, tatáž rehabilitační metoda, která je mechanoterapií v zdravotnickém zařízení nepřestává být mechanoterapií, jestliže je vykonávána, (v souladu

s doporučením lékaře a po zaškolení) v domácím prostředí. V odborném článku *Úvod do Mechanoterapie*, který si jako důkaz obstaral žalovaný vlastní činností, se na str. 67 uvádí, že do mechanoterapie, která je léčebnou metodou a může provádět poučený pacient sám, např. jako součást domácí léčby. V odborném vyjádření MUDr. K. je pak na str. 2 uvedeno, že posuzovaný výrobek lze zařadit do skupiny prostředků k použití pro léčebné účely a spadá tedy do oblasti mechanoterapie, je vhodný pro rehabilitační praxi v terénu pod dohledem fyzioterapeuta a v domácím prostředí po řádném zaškolení za přítomnosti druhé osoby a při dodržení pravidel obsažených v příloženém návodu. Rozhodnutí žalovaného tak nemá oporu v důkazech založených v správním spise. Žalovaný důvod odmítnutí zařazení výrobku pod kód 90191090 neprokázal, naopak důkazy provedenými v řízení byl důvod odmítnutí vyvrácen, tím žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spisu a je s ním v rozporu, proto soud rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. b) pro vady řízení zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

92. V této souvislosti soud poznamenává, že podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že je-li žaloba proti rozhodnutí žalovaného správního úřadu důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Jinou pravomoc zákon při důvodnosti žaloby soudu nesvěřuje. Nebylo tedy v pravomoci soudu nahradit výrok napadeného rozhodnutí výrokem vlastním, jak v podané žalobě navrhoval žalobce.
93. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. V nyní projednávané věci byl plně úspěšný žalobce. Jeho náklady tvoří zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, neboť při v řízení nebyl žalobce zastoupen a soud z obsahu spisu nezjistil, že by žalobci vznikly jiné náklady řízení než uhrazený soudní poplatek a vznik takových nákladů žalobce soudu v průběhu řízení nedoložil. Soud přitom nemohl žalobci jako nezastoupenému účastníkovi přiznat ani náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle vyhlášky č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu, neboť musí vycházet z nákladů, jejichž vynaložení účastník soudu prokáže (§ 57 odst. 1 s. ř. s.). Použití § 151 odst. 3 o. s. ř. je totiž v řízení podle soudního řádu správního vyloučeno a stejně tak nejsou na toto řízení přenositelné důvody nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015 - 79).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Praze dne 13. dubna 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu