

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **NIMOTECH, s.r.o.**, se sídlem Šumavská 416/15, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2013, č. j. 11655/2013-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 6. 2015, č. j. 31 Af 41/2013 – 59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 6. 2015, č. j. 31 Af 41/2013 – 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí specifikované v záhlaví. Tímto rozhodnutím byl změněn a doplněn výrok rozhodnutí Celního ředitelství Brno (dále jen „celní úřad“) ze dne 30. 8. 2012, č. j. 1024-10/2012-010100-24 (dále jen „dodatečný platební výměr“) z důvodu formálních nepřesností, konkrétně se změna týkala tabulek pro „Výpočet cla k JSD ev. č. 09CZ01720014553346 pol. č. 1 a pol. č. 2“, v ostatním zůstala výroková část nezměněna. Dodatečným platebním výměrem bylo žalobkyni po kontrole celního prohlášení ze dne 12. 10. 2009 po propuštění zboží doměřeno dovozní clo ve výši 161 480 Kč.

[2] Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru byla změna sazby cla ke zboží původně označenému jako „Přístroje pro diatermii ostatní, ne ultrazvukové“ pod obchodním označením „Accent XL včetně příslušenství, hlavice k přístroji Accent XL 7ks“, které žalobkyně původně deklarovala jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 49 00. Celní orgány změnily zařazení zboží na „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté“, sazební zařazení TARIC kód 8543 70 90 99, se sazbou cla ve výši 3,7%. Výsledný rozdíl vyměřeného a deklarovaného cla činil u tohoto zboží 54 363 Kč.

[3] Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru byla rovněž změna sazby cla ke zboží původně označenému jako „Přístroje pro diatermii ostatní, ne ultrazvukové – přístroj SPA SHR včetně příslušenství, hlavice k přístroji SPA SHR a SPA RF, 19 ks“, které žalobkyně původně deklarovala jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 49 00. Celní orgány změnily zařazení popsaného zboží na „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté“, sazební zařazení TARIC kód 8543 70 90 99, s výslednou sazbou cla ve výši 3,7 %. Výsledný rozdíl vyměřeného a deklarovaného cla u tohoto zboží činil 107 117 Kč.

[4] Stěžovatel změnou dodatečného platebního výměru opravil formální náležitosti výroku, nicméně samotnou klasifikaci zboží pod příslušné položky nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení o celním sazebníku“), a výpočet doměření cla v celkové výši 161 480 Kč potvrdil jako správné. Proti rozhodnutí stěžovatele se žalobkyně bránila žalobou.

[5] Krajský soud shledal nedostatky v provedeném dokazování v celním řízení. Stěžovatel se dle soudu nedostatečně zabýval zásadní spornou skutkovou otázkou, zda je primární funkcí přístroje Accent XL léčba některých dermatologických onemocnění, anebo spíše způsob řešení estetických zákroků na kůži. Dle soudu šlo o otázku skutkovou, která měla být řešena získáním dalších důkazů, případně ustanovením znalce z oboru zbožíznalectví. Jelikož tak celní orgány nepostupovaly, dopustily se vady řízení při zjišťování skutkového stavu, neboť pro právní závěry o zařazení posuzovaného zboží pod příslušnou položku celního sazebníku (KN) č. 8543 není možno nalézt jednoznačnou oporu v provedeném dokazování.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel brojí kasační stížností proti rozsudku krajského soudu v celém rozsahu, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Prověřením evropské databáze závazných informací o sazebním zařazení zjistil, že žalobkyni nebyla nikdy vydána závazná informace o sazebním zařazení posuzovaného zboží. Na toto a podobné zboží se však vztahovalo nařízení Evropské komise č. 119/2008

ze dne 7. 2. 2008 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury a prováděcí nařízení komise (EU) č. 1204/2011 ze dne 18. 11. 2011 (dále jen „Nařízení Komise“), kterým bylo zboží zařazeno do čísla 8543 KN. Kontrolou evropské databáze bylo zjištěno, že v rámci Evropské unie bylo na zboží shodného účelu použití a obdobných technických parametrů vydáno asi 50 závazných informací, které zboží zařadily pod položku 8543 70 90 KN.

[8] Má za to, že sporné přístroje jsou dostatečně podobné se zbožím, které je zařazené do výše uvedených nařízení. Přístroje slouží ke kosmetickým účelům v kosmetických salonech, a nenaplňují tedy objektivní znaky lékařského přístroje, tj. použití v drtivé většině případů v profesionální lékařské praxi k lékařskému ošetření, jak je vyžadováno vysvětlivkou k číslu 9018 kombinované nomenklatury. Sporné přístroje jsou přístroji neinvazivními, jejich využití je jak v lékařství, tak i např. v kosmetických salonech, zejména ke kosmetickým zákrokům nebo zákrokům v oblasti estetické medicíny. Naproti tomu přístroje, které jsou používány k invazivním zákrokům spadající pod lékařské přístroje čísla 9018, se používají v profesionální lékařské praxi buď ke stanovení diagnózy, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací. Stěžovatel je toho názoru, že v napadeném rozhodnutí dostatečně popsal způsob, jak dospěl k závěru o správnosti sazebního zařazení zboží.

[9] K soudem tvrzenému nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu uvádí, že znalecký posudek ani případné vyjádření celně technické laboratoře, by otázku správnosti sazebního zařazení zcela jistě nevyřešilo a nepřispělo by k jinému závěru sazebního zařazení zboží. Znalecký posudek by mohl pouze zjistit technické parametry přístrojů a případně účel jejich použití, které však nejsou sporné. Znalec činí znalecký posudek pro zcela jiné účely než je sazební zařazení zboží podle nařízení o celním sazebníku. Prvotní posouzení zboží a jeho zařazení do příslušné podpoložky celního sazebníku není skutkovým zjištěním, ale právním hodnocením, které přísluší celním orgánům, nikoliv znalcům.

[10] Závěrem poukázal na rozsudek *Oliver Medical*, C-547/13, EU:C:2015:139, v němž se Soudní dvůr Evropské unie zabýval výkladem čísel 8543, 9018 a 9019 kombinované nomenklatury. Dle stěžovatele ovšem ani v tomto rozsudku Soudní dvůr nevnesl jasno do sazebního zařazování dotčeného zboží.

[11] Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně ke kasační stížnosti sdělila, že celní orgány neměly dostatek informací ohledně použití sporných přístrojů. Z technické dokumentace a dalších podkladů, které poskytla již v průběhu kontroly po propuštění zboží, je zřejmé, že přístroj Accent XL se uplatňuje v lékařských oborech dermatologie a obecná chirurgie. Kromě léčby život neohrožujících nemocí typu akné, rosacey spojené s akné, léčby jizev, redukce vrásek a strií, je přístroj používán i k tlumení bolestí, zmírnění svalových křečí, zvýšení lokální cirkulace. Účel použití zboží je tak mnohem rozsáhlejší než dovodily celní orgány. Z uvedeného plyne, že Nařízení Komise se na posuzované zboží nevztahují. Stěžovatel se způsobem použití zboží či jeho částí nezabýval a bez jakékoli správní úvahy aplikoval zmíněná Nařízení Komise. Nezjistil, zda je uvedený přístroj či jeho části určen pro hlavní

použití v lékařské profesionální praxi. Skutečnost, že přístroje mohou být používány jinými osobami, než jsou odborní lékaři, nezakládá důvody vyloučení hodnocení zboží ze sazebního zařazení do čísla 9018 kombinované nomenklatury. Číslo 9018 předpokládá hlavní, ne výhradní, použití v profesionální lékařské praxi. V tomto ohledu sporné přístroje zcela splňují podmínky zařazení do čísla 9018. Z předložených důkazních prostředků je zřejmé, že posuzované zboží je využíváno v profesionální lékařské praxi k léčbě a předcházení nemocí a jeho zařazení do čísla 8543 vylučuje poznámka 1 písm. m) ke třídě XVI celního sazebníku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] Spornou otázkou se soud zabýval již v rozsudku ze dne 14. 1. 2016, č. j. 10 Afs 144/2015 – 54. Šlo o spor mezi týmiž účastníky řízení za velmi obdobných skutkových okolností. Jelikož v posuzovaném případě soud neshledal důvod, pro který by se měl odchýlit, v následujícím odůvodnění vyšel z uvedeného rozhodnutí 10. senátu a pro stručnost na něj v přiměřeném rozsahu odkazuje.

[15] Jak je uvedeno již výše, přístroje a jejich komponenty žalobkyně původně deklarovala pod položkou KN 9018 90 49 00, přičemž celní orgán toto zboží přeřadil pod položku KN 8543 70 90 99.

[16] Za podmínek stanovených v článku 8 Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, Světová celní organizace pravidelně zveřejňuje vysvětlivky a stanoviska k zařazení zboží přijaté Výborem pro harmonizovaný systém (dále jen „HS“) Vysvětlivky k HS, stejně jako vysvětlivky ke KN[1], musí být v souladu s ustanoveními kombinované nomenklatury a nesmí měnit jejich obsah. Za předpokladu, že jejich znění je v souladu s nařízením o celním sazebníku a jednotlivých položek KN, tyto vysvětlivky jsou legitimním prostředkem pro výklad kombinované nomenklatury. Nemají závaznou právní sílu, ale jsou významným vodítkem pro správné sazební zařazení dováženého zboží (viz např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 2. 2009, C-376/07, ve věci *Kamino International Logistics BV,* EU:C:2009:105, body 47 až 50; nebo též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40).

[17] Celní úřad i stěžovatel z vysvětlivky HS k číslu KN 9018 dovodili, že pod tuto položku je třeba řadit značně široký okruh přístrojů a nástrojů, které se, *v drtivé většině případů*, používají pouze v profesní lékařské praxi (např. chirurgy, zubními lékaři,

[1] Na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky nařízení o celním sazebníku Evropská Komise vypracovává vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře.

zvěrolékaři, porodními asistentkami), buď ke stanovení diagnózy, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací atd., přičemž žalobkyní dovezené zařízení se „v drtivé většině případů“ nepoužívá pouze v profesní lékařské praxi.

[18] Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že „*sporným není technický princip fungování a funkce předmětného zboží, ale skutečnost, zda je možné předmětné zboží podřadit pod ‚lékařské přístroje‘ ve smyslu nařízení o celní nomenklatuře*“ (s. 6). Zdůraznil, že zařízení musí být využívána v profesní lékařské praxi „v drtivé většině případů“, což připouští, že ve výjimečných případech lze tyto přístroje používat i mimo profesní lékařskou praxi (s. 7 a 8). Dále na s. 8 podrobně vysvětlil, že o takovéto výjimečné situace se v případě posuzovaných zařízení nejedná, mj. s odkazem na funkce zařízení sloužící k tvarování těla – bodyshaping, redukci celulitidy, vyhlazení kůže po liposukci, vypnutí pleti, omlazení pleti, odstranění vrásek, léčbě lipomů, léčbě – odstranění rosacea, léčbě a odstranění jizev po akné, léčbě lupénky a nehtové mykózy atd. nebo k bezbolestnému a dlouhodobému odstranění tuku, tvarování těla - bodyshaping, redukci celulitidy, redukci strií, vypnutí pokožky, omlazení pokožky, trvalé epilaci, léčbě akné atd. Umožňuje-li zboží vykonávat jiné činnosti, než je klasická léčba nemocí, včetně prevence, diagnózy i invazivních zákroků, nemůže se dle stěžovatele jednat o lékařský přístroj ve smyslu čísla 9018 nařízení o celní nomenklatuře.

[19] V žalobě žalobkyně uvedla, že rozhodnutí celních orgánů se „*zakládají na nesprávném, nepřípustném a velmi úzkém výkladu všeobecných pravidel pro zařazování zboží do kombinované nomenklatury, nepřesné a jednostranné interpretaci příslušných poznámek k příslušné třídě a kapitole, nepřípustném výkladu znění čísel 8543 a 9018 a nesprávné aplikaci obecně závazných právních předpisů na skutkový stav*“. Rovněž tvrdila, že účel použití přístroje Accent XL je mnohem rozsáhlejší, než uvádí žalobou napadené rozhodnutí, uplatňuje se v lékařských oborech dermatologie a obecná chirurgie. Jako příklad mírnění bolestí, svalových křečí, zvýšení lokální cirkulace.

[20] Kasační soud má po prostudování rozhodnutí stěžovatele a obsahu žalobních bodů za to, že krajský soud při soudním přezkumu napadeného rozhodnutí pochybil. Navzdory tomu, že hlavním záměrem žalobkyně bylo zpochybnit *právní* názor celních orgánů co do sazebního zařazení jí dováženého zboží, krajský soud se mylně zabýval údajně spornou otázkou *skutkovou*. Na základě nesprávně vymezeného sporu mezi účastníky řízení dospěl k závěru, že skutkový stav věci nebyl zjištěn dostatečně, rozhodnutí stěžovatele zrušil a doporučil mu, aby v dalším řízení opatřil další důkazy (např. znalecký posudek) ohledně primární funkce přístroje Accent XL. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, z žaloby a také z vyjádření stěžovatele k žalobě při tom jednoznačně vyplývá, že mezi stranami není skutkově sporné, jak funguje a k jakým účelům se dovážené přístroje a jejich součásti používají (tj. skutkové otázky), ale to, zda tyto přístroje spadají pod rozsah čísla KN 9018 – lékařské přístroje, nebo do obecnější kategorie elektrické stroje, přístroje a zařízení, tj. položky KN 8543 (tj. právní otázka). Tím své rozhodnutí krajský soud zatížil vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[21] Je pravda, že ve věci bylo možno provádět celou řadu dalších dokazování, včetně takového, k němuž vybízí krajský soud. Takovéto dokazování o účelech a přesném

rozsahu použití sporných zařízení by však pro právní závěr stěžovatele nic nepřineslo. Pro účely sazebního zařazení, přinejmenším je-li správný výklad práva tak, jak byl zaujat, dostačovala dosavadní skutková zjištění o tom, co vlastně jsou dovážené přístroje, jak fungují, a také to, že se používají jak v kosmetických salónech, tak i v odborné lékařské praxi. Dle stěžovatele nepoužívají-li se „v drtivé většině případů" pouze v profesní lékařské praxi, bylo třeba volit pro žalobkyni méně výhodné celní zařazení. Je-li správný tento výklad, nebylo pro věc podstatné, jak mylně krajský soud uvedl v bodech 33 a 34 napadeného rozsudku, která z funkcí přístroje je hlavní, prvotní, či převažující. Na rozdíl od situace, kterou kasační soud řešil v rozsudku ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 - 70, publ. pod č. 628/2005 Sb. NSS, v nynějším případě neexistoval mezi účastníky řízení *relevantní* spor o skutkových otázkách. Další vyjasnění použití zařízení v lékařské praxi by bylo pro přijaté právní závěry bezvýznamné. Stěžovatel nečiní sporným, že zařízení mohou být používána též k lékařským zákrokům v odborné lékařské praxi. Strany se ve skutečnosti přou o otázku právní.

[22] Na výše uvedeném nic nemění ani skutečnost, že žalobkyně v žalobě uvedla, že rozhodnutí celních orgánů jsou založena na neúplně zjištěném skutkovém stavu. Soud má za to, že v tomto žalobním bodu (bod č. 8 žaloby) žalobkyně polemizuje spíše s tím, jak celní orgány hodnotily skutkové zjištění o jí dovážených přístrojích, ne s tím, že by skutkový stav věci nebyl řádně zjištěn. Kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu soudního rozhodnutí. Neuvedla-li žalobkyně konkrétní skutečnosti, kterými by zpochybňovala kvalitu celními orgány zjištěného skutkového stavu, krajský soud se nemusel a ani neměl těmito otázkami nijak obsáhle zabývat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Ostatně ani z vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti nevyplývá, že by mezi ní a celními orgány byl spor o to, zda se dovážené přístroje používají v profesionální lékařské praxi, nebo v kosmetických salonech; pouze opětovně uvádí, že účel použití dováženého přístroje je mnohem rozsáhlejší, než bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí. Jak je již konstatováno shora, z hlediska výkladu stěžovatele jsou přesné poměry využití zařízení v lékařské praxi a kosmetických salónech nerozhodné; pro něj bylo klíčové, že se zařízení nepoužívá „v drtivé většině případů" v profesní lékařské praxi.

[23] Krajský soud nesprávně konstatoval, že celní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci. Kasační soud nevylučuje, že tomu tak může být, ovšem jen tehdy, zpochybní-li krajský soud správnost právních závěrů stěžovatele, ze kterých vyšel ve svém rozhodnutí. Jsou-li však jeho právní závěry správné (srov. jejich koncentrovanou podobu v bodě [18] shora), je skutkový stav zjištěn zcela dostatečně a jakékoliv další dokazování by bylo v rozporu s efektivitou celního řízení.

[24] Při dalším zkoumání správnosti právních úvah stěžovatele bude krajský soud samozřejmě muset vyjít i z judikatury Soudního dvora Evropské unie, včetně právního názoru v již citované věci *Oliver Medical*. Těmito námitkami se kasační soud sám zatím nemohl zabývat, neboť by tak nahrazoval přezkumnou úlohu krajského soudu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a nepřípustně by předjímal výsledek jeho dalšího rozhodování v této věci.

[25] Soud závěrem jen pro pořádek uvádí, že nesouhlasí se stěžovatelem, podle něhož otázka, zda je konkrétní přístroj používán v kosmetických salonech, nebo v odborné lékařské praxi, je otázkou, na níž znalec nemůže odpovědět. Odpověď na otázku, v rámci jakých oborů dovážené přístroje nacházejí uplatnění, je otázkou skutkovou. Lze si jistě představit situaci, že stěžovatel bude muset dokazovat, kde se určité zařízení používá, třebas i s pomocí znalce. V nynějším případě ovšem nebylo a není mezi stranami sporné, že se přístroje používají jak v kosmetických salonech, tak v lékařství, přičemž v profesní lékařské praxi se „v drtivé většině případů“ nepoužívají.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Soud tedy dospěl na základě shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost je důvodná, dle § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem kasačního soudu podle § 110 odst. 4 s. ř. s. a bude se nejprve zabývat správností právních závěrů o zařazení sporného zboží pod KN 9018 nebo KN 8543. Zváží při tom, zda je právní názor celních orgánů v souladu s právem. Dospěje-li snad k závěru, že jejich právní závěr byl nesprávný, může to vést eventuálně i k tomu důsledku, že je zaváže k dalšímu dokazování a ujasnění skutkové stránky věci, ovšem jen v rozsahu pro věc nezbytném.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí dle § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 11. února 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu