

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Z. S.**, místo podnikání Bayerova 51, Rožnov pod Radhoštěm, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2013, čj. 17889-6/2013-900000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 10. 2016, čj. 22 Af 6/2014-92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní ředitelství Olomouc doměřilo dodatečnými platebními výměry žalobci dovozní clo ze zboží propuštěného do režimu volného oběhu. Celní ředitelství dospělo po provedené daňové kontrole k závěru, že žalobcem dovezené zboží mělo být zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury (KN) 85437090 podle nařízení Komise (ES) č. 1031/2008 ze dne 19. 9. 2008, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník"), nikoliv do podpoložek KN 9018 90 85 00, 9018 90 84 00 a 9019 10 90 00, kam je zařadil žalobce.

[2] Zboží, jehož zařazení je předmětem sporu, jsou přístroje *BioBeam 940 photo Therapy unit* (v některých dodávkách navíc se speciálními adaptéry), *BioNase photo Therapy unit, BioBeam Acne photo Therapy unit*, *BioBeam 660 photo Therapy unit*, *BioStick photo Therapy unit* - vše přístroje pro fototerapii - a *Digital Therapeutic system HYS – 2108A* – ruční masážní přístroj.

[3] Odvolání podané proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví.

[4] Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění uvedl, že správní orgány zařadily dovážené zboží do správné podpoložky celního sazebníku, a nepřisvědčil ani námitkám, ve kterých žalobce napadal údajná procesní pochybení správních orgánů.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhl, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

[6] Stěžovatel setrval na své žalobní argumentaci s tím, že krajský soud věc nesprávně posoudil a zároveň se dostatečně nevypořádal se všemi námitkami. Stěžovatel ve správním řízení předložil a navrhl provést několik listinných důkazů a u několika dalších navrhl, aby si je správní orgán zajistil sám. Všechny tyto důkazy směřovaly k prokázání účelu použití předmětného zboží. Správní orgány pochybily, pokud tyto důkazy neprovedly, neboť byly nezbytné ke správnému zjištění skutkového stavu. V této souvislosti stěžovatel odkázal na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení.

[7] Nesprávně zjištěný skutkový stav měl za následek nesprávné zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku. Z vysvětlivek k podpoložce KN 9018 vyplývá, že pod tuto položku je možné zařadit i zboží dovážené stěžovatelem, a je nutné zkoumat, k jakému účelu dovážené zboží slouží, a teprve následně zjišťovat, kdo zboží skutečně používá. Na tom podle stěžovatele nic nemění ani kritéria stanovená Soudním dvorem v rozsudku ze dne 4. 5. 2015, *Oliver Medical*, C-547/13, ze kterých vycházel krajský soud.

[8] Celní úřad nařídil v době zahraniční dovolené zástupce stěžovatele termín projednání zprávy o kontrole hned na první den po návratu zástupce z dovolené. Takový postup považuje stěžovatel za porušení zásady dobré správy. Celní úřad dále pochybil, pokud doručoval dodatečné platební výměry advokátovi v době, kdy tento advokát již zástupcem stěžovatele nebyl. Skutečnost, že stěžovateli byly výměry nakonec doručeny, nemůže toto pochybení zhojit. Stěžovatel zároveň uvedl, že mu není zřejmé, v čem krajský soud spatřoval nesrozumitelnost jeho námitky, že s ním celní úřad neprojednal zprávu o kontrole, a v této souvislosti v kasační stížnosti zopakoval shrnutí procesních pochybení celního úřadu, která uvedl v žalobě.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. V řízení celní úřad nezpochybňoval léčebné účinky zboží, nicméně ty samy o sobě nestačí k zařazení do podpoložky KN 9018. Kromě způsobu použití zboží je pro zařazení zásadní, kdo jej používá. Zboží zařazená do podpoložky KN 9018 jsou primárně používána v profesionální lékařské praxi, nikoliv běžně v domácnosti. Stěžovatel dostatečně doložil účel zboží a z jím předložených dokumentů plyne, že přístroje lze podpůrně použít k léčbě. Zároveň je však

z dostupných podkladů zřejmé, že zboží je primárně nabízeno pro domácí použití a může být bez problému využíváno laiky.

[10] Pokud jde o nařízení projednání zprávy o kontrole, uvedl žalovaný, že nejprve celní úřad nařídil jednání na den 26. 9. 2012; na základě žádosti zástupce stěžovatele o odročení nařízeného jednání po 1. 10. 2012 nařídil celní úřad projednání na den 2. 10. 2012. Na toto jednání se stěžovatel ani jeho zástupce nedostavili a teprve následně zástupce stěžovatele tvrdil, že měl v tento den kolizi s jinou povinností. Z předloženého předvolání k soudnímu jednání však plyne, že o něm zástupce stěžovatele věděl již dlouhou dobu a nic mu nebránilo požádat o odročení až po 2. 10. 2012, což však neučinil. Zástupce stěžovatele se z jednání neomluvil a jeho jednání je třeba hodnotit tak, že se projednání zprávy vyhýbal. Z toho důvodu pak celní úřad zprávu o daňové kontrole v souladu se zákonem zástupci stěžovatele zaslal. Ohledně zbylých námitek žalovaný uvedl, že stěžovatel doslova opisuje svoje námitky odvolací, ke kterým se již žalovaný vyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s. NSS proto přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil.

III.A Sazební zařazení dováženého zboží a neprovedení navrhovaných důkazů

[12] Hlavní kasační námitka stěžovatele spočívá v přesvědčení, že celní úřad měl provést důkazy, které stěžovatel navrhl ve vyjádření ke kontrolním zjištěním. Pokud tak neučinil, neprokázal podle stěžovatele dostatečně skutkový stav, což mělo za následek nesprávné zařazení jím dováženého zboží.

[13] Celní úřad provedl v řízení velké množství důkazů, z nichž většinu předložil sám stěžovatel. Jednalo se mj. o propagační letáky a brožury k dováženému zboží, sdělení prof. MUDr. B, DrSc., sdělení MUDr. H., CSc., sdělení MUDr. L., sdělení Fakultní nemocnice v Motole, prohlášení prim. MUDr. M. a potvrzení Ing. H., MBA. Celní úřad dospěl po vyhodnocení podkladů k závěru, že dovážené zboží je určeno zejména pro domácí použití a nejedná se o lékařské nástroje či přístroje výhradně pro odbornou lékařskou praxi, ačkoliv jej lze sekundárně používat i ve zdravotnických zařízeních. Celní úřad zároveň uvedl, že dovážené zboží má lékařské účinky a splňuje technické podmínky pro zdravotnické prostředky, což ovšem nestačí k jeho zařazení do položky KN 9018 harmonizovaného systému. Tam patří zboží, jehož primárním účelem je použití v profesionální lékařské péči. Skutečnost, že je zboží určeno primárně pro obsluhu laickou veřejností, dosvědčovaly jak informace veřejně přístupné na českých webových stránkách dováženého zboží, tak stěžovatelem předložená stanoviska lékařů a zdravotních zařízení.

[14] Stěžovatel navrhl ve vyjádření ke kontrolním zjištěním provedení dalších důkazů, které celnímu úřadu zaslal (jednalo se především o další vyjádření zdravotnických zařízení), a zároveň navrhl zajištění dalších důkazů (opět se jednalo o vyjádření zdravotnických zařízení), které stěžovatel nemá k dispozici. Tyto důkazy měly podle stěžovatele doložit, že je ve zdravotnických zařízeních dovážené zboží používáno a dosahuje léčebných

výsledků. Celní úřad tyto důkazy neprovedl, neboť, jak je uvedeno výše, nezpochybňoval, že zboží má léčebné účinky a že je používáno i ve zdravotnických zařízeních. Tyto důvody pro neprovedení důkazů celní úřad v rozhodnutí osvětlil.

[15] Podle § 320 bodu 1 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, se pro dokazování v řízení o kontrole celního prohlášení po propuštění zboží použije zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, *aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, čj. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, čj. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, čj. 2 Afs 35/2016-43).

[16] Stěžovatel navrhl provedení důkazů za účelem prokázání svého tvrzení, že dovážené zboží má léčivé a preventivní účinky a je používáno i ve zdravotnických zařízeních. Toto své tvrzení však již v řízení prokázal (v několika případech i vyjádřeními stejných subjektů, jejichž vyjádření následně opět navrhoval) a celní úřad jej nezpochybňoval. Stěžovatel však naopak nijak nezpochybňoval závěr celního úřadu, že k použití zboží není potřeba odborný personál a že je primárně komerčně nabízeno k domácímu užití. Celní úřad proto postupoval správně, pokud další důkazy k již prokázanému tvrzení neprováděl, neboť by se jednalo o důkazy nadbytečné, a krajský soud tuto otázku posoudil správně.

[17] Na výše uvedeném nic nemění ani stěžovatelem citovaná judikatura. Většina zmíněných rozsudků se týká obecného charakteru daňové kontroly a s projednávanou věcí nijak nesouvisí. V rozsudku ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005-57, NSS zdůraznil povinnost správce daně vynaložit patřičné úsilí zjistit všechny podstatné skutečnosti; té však v projednávaném případě celní úřad dostál. Část rozsudku ze dne 26. 3. 2009, čj. 5 Afs 51/2008-92, kterou stěžovatel citoval, se týká výslechu svědka a je stěžovatelem zcela nepatřičně vytržena z kontextu. Citovaná pasáž je totiž citací z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ve kterém NSS dospěl k závěru, že staví-li správce daně své závěry na svědectví z jiného řízení (například protokoly o výslechu svědka v tomto jiném řízení), musí svědka opět vyslechnout i v druhém řízení, a to především pokud to požaduje daňový subjekt. Tento závěr nijak nesouvisí s projednávanou věcí a stěžovatel se ani případnou souvislost nepokusil vysvětlit.

[18] I v otázce posouzení zařazení dováženého zboží pod kód celního sazebníku se NSS ztotožňuje s posouzením krajského soudu. Ten v této souvislosti přiléhavě odkázal na již zmíněný rozsudek Soudního dvora ve věci *Oliver Medical*, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že pro zboží zařaditelné pod kódy 9018 a 9019 celního sazebníku je rozhodné (i) použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, (ii) způsoby jeho použití a (iii) místo jeho použití. Soudní dvůr zároveň uvedl, že „[v] *této souvislosti je třeba poukázat na to,*

že podle vysvětlivky k HS k číslu 9018 seskupuje toto číslo nástroje a přístroje, které jsou v naprosté většině případů používány pouze v odborné praxi například lékaři, chirurgy, zubaři, veterinárními lékaři nebo porodními asistentkami zejména ke stanovení diagnózy, zabránění či léčení nemoci nebo operaci“ (bod 49 rozsudku *Oliver Medical*; zvýraznění doplněno NSS). Ze stejných premis vychází i judikatura NSS (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2004, čj. 2 As 59/2003-70, č. 628/2005 Sb. NSS), která na rozsudek *Oliver Medical* v obdobných věcech i odkazovala (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 1. 2016, čj. 10 Afs 144/2015-54, bod 27, a ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 156/2015-35, bod 24).

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že je nezbytné se při posuzování sazebního zařazení zaměřit primárně na účel použití dováženého zboží, až následně na to, kým je zboží využíváno, a nejméně podstatné je, kde je zboží využíváno. Takový argument však nereaguje na argumentaci krajského soudu, resp. dezinterpretuje závěry rozsudku ve věci *Oliver Medical*. Z něj je totiž zřejmé, že Soudní dvůr staví výše uvedená kritéria na stejnou rovinu: „[m]*ezi relevantními skutečnostmi je třeba posoudit použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, stejně jako způsoby a místo jeho použití. Skutečnosti, že tento výrobek je určen k léčbě jedné či více patologií a že tato léčba musí být uskutečněna ve zdravotnickém zařízení a pod kontrolou odborného pracovníka, tak představují nepřímé důkazy, které mohou prokázat, že uvedený výrobek je určen pro lékařské účely. Naopak že výrobek umožňuje především estetické vylepšení, že s ním lze manipulovat mimo lékařské prostředí, například v kosmetickém salonu, a aniž je používán odborným pracovníkem, jsou indiciemi, které mohou vyvrátit, že uvedený výrobek je určen pro lékařské účely*“ (bod 52 cit. rozsudku; zvýraznění doplněno NSS).

[20] NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že výše uvedený popis kódů 9018 a 9019 celního sazebníku, jakož i znění vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře, je nutné interpretovat tak, že přístroje zařazené pod tyto kódy jsou primárně používány v profesionální lékařské praxi specializovaným personálem a pouze v minimálním počtu případů jsou sekundárně používány i mimo tuto profesionální praxi. To ovšem není případ zboží dováženého stěžovatelem. Jak bylo zjištěno ve správním řízení, dovážené zboží je jednoduše ovladatelné a oficiální brožury k jeho použití vyzdvihují lehkou ovladatelnost a na ilustračních obrázcích zobrazují osoby, které používají přístroj samy na sobě (tedy nikoliv odborný lékařský personál, který by je využíval k léčbě třetích osob). Ze všech údajů o zboží vyplývá, že je určeno primárně k domácímu použití. Takové zboží nelze zařadit pod kódy 9018 a 9019 celního sazebníku, neboť jeho primární funkcí není využití v profesionální odborné lékařské praxi. Nad rámec tohoto odůvodnění pak NSS poukazuje i na skutečnost, že sám stěžovatel v rámci správního řízení předložil celní prohlášení, ze kterého plyne, že dříve zařazoval výrobek BioBeam 940 a 660 způsobem, jak to nyní činí celní úřad (srov. rozhodnutí žalovaného, str. 6). Změnu své praxe však během řízení nijak nevysvětlil.

[21] S ohledem na výše uvedené NSS uzavírá, že námitky stěžovatele týkající se neprovedení důkazů celním úřadem a nesprávného sazebního zařazení nejsou důvodné.

III.B Námitky směřující k procesním pochybením celního úřadu

[22] Další kasační námitky stěžovatele směřovaly proti procesním pochybením celního úřadu, resp. nesprávnému posouzení totožných žalobních námitek krajským soudem. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že chybné doručení dodatečných platebních výměrů nemohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť se proti platebním výměrům stěžovatel bránil včasným odvoláním. K této své námitce stěžovatel pouze uvedl, že s názorem krajského soudu nesouhlasí a že včasné odvolání nemůže zhojit nezákonný postup celních orgánů při doručování.

[23] NSS k tomu především poznamenává, že úkolem stěžovatele je v kasační stížnosti předložit konkrétní argumenty, kterými zpochybní závěry krajského soudu. Formulací kasačních námitek pak stěžovatel předjímá kvalitu rozhodnutí NSS (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 As 67/2011-108, a ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54).

[24] Stěžovatel svou námitku formuloval zcela obecně, a NSS proto k této otázce pouze obecně uvádí následující. Závěr, že procesní pochybení při doručování nemá vliv na zákonnost rozhodnutí v případě, že se s jeho obsahem adresát seznámí (tzv. materiální doručení), je součástí ustálené judikatury NSS (srov. např. rozsudky NSS ze dne 6. 3. 2009, čj. 1 Afs 148/2008-73, ze dne 16. 12. 2010, čj. 1 As 90/2010-95, a ze dne 29. 6. 2011, čj. 8 As 31/2011-88). Ani tato námitka není proto důvodná.

[25] Stěžovatel dále uvedl, že mu není zřejmé, v čem krajský soud spatřoval nesrozumitelnost žalobní námitky, že s ním celní úřad neprojednal zprávu o kontrole. V této souvislosti v kasační stížnosti odcitoval část žaloby, ve které shrnuje údajně nezákonný postup celního úřadu. Z citovaného textu se projednání zprávy o kontrole týká pouze čtvrtá odrážka, která zní: „[celní ředitelství] *nařídilo projednání zprávy o kontrole na první možný den po návratu zástupce žalobce ze zahraničí (1. 10. 2012), a to na den 2. 10. 2012, aniž by si správce daně ověřil, zda na straně zástupce žalobce není kolize (kdy kolize na straně zástupce žalobce dne 2. 10. 2012 byla s ohledem na již dříve nařízené soudní jednání u Okresního soudu v Novém Jičíně ve věci sp. zn. 12 C 88/2012, a kdy součástí výše uvedené námitky podjatosti byla kopie Předvolání k soudnímu jednání u Okresního soudu v Novém Jičíně ve věci sp. zn. 12 C 88/2012, které bylo nařízeno časově dříve než bylo doručeno předvolání zástupce žalobce k projednání zprávy o kontrole)*“.

[26] Z výše citovaného textu ani jiné části kasační stížnosti není ani pro NSS srozumitelné, v čem má spočívat stěžovatelem namítané nezákonné neprojednání zprávy o kontrole. Ze správního spisu vyplývá, že celní úřad opakovaně předvolal zástupce stěžovatele k projednání zprávy o kontrole. Na žádost zástupce celní úřad následně odročil projednání na den 2. 10. 2012 a na toto jednání se zástupce stěžovatele bez omluvy nedostavil, proto mu celní úřad zprávu o kontrole doručil podle § 88 odst. 5 daňového řádu. NSS v této souvislosti uvádí, že není oprávněn domýšlet za stěžovatele argumenty; je to stěžovatel, kdo vymezuje hranice soudního přezkumu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2012, čj. 1 Afs 57/2011-95, a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Stěžovatel nebyl schopen srozumitelně vysvětlit, proč je přesvědčen, že celní úřad s ním nezákonně neprojednal zprávu o kontrole. NSS se proto touto námitkou podrobněji nezabýval.

[27] Stěžovatel namítl i nesprávný postup celního úřadu při odročení jednání na první den po jeho návratu z dovolené, neboť takový postup je podle něj v rozporu se zásadou

dobré správy. NSS tento názor nesdílí. Celní úřad předvolal stěžovatele k projednání zprávy o kontrole opakovaně a vyhověl jeho žádosti o odročení projednání z důvodu dovolené. Takový postup považuje NSS za dostatečně vstřícný. Skutečnost, že zástupce stěžovatele požádal o odročení pouze pár dní před zahájením své dovolené, a celní úřad mu proto doručil nové předvolání těsně po jejím zahájení, nemůže způsobit nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Nepřítomnost advokáta na projednání zprávy o kontrole dne 2. 10. 2012 byla zapříčiněna jeho účastí na soudním jednání. Z data předvolání k tomuto soudnímu jednání je zřejmé, že o něm zástupce stěžovatele věděl již před zasláním žádosti o odročení; nic mu proto nebránilo, aby celní úřad požádal o odročení až na datum po 2. 10. 2012. To, že tak neučinil, nelze přičítat k tíži celnímu úřadu. Ze správního spisu je navíc zřejmé, že 1. 10. 2012 v 16:37 byla celnímu úřadu faxem doručena od zástupce stěžovatele rozsáhlá námitka podjatosti zaměstnanců celního úřadu. Ačkoliv podle textu námitky mělo být přílohou předvolání k soudnímu jednání, příloha samotná s námitkou zaslána nebyla. NSS opět uzavírá, že zvolil-li zástupce stěžovatele tento způsob komunikace a následně se bez omluvy k projednání zprávy o kontrole nedostavil, nelze to přičítat k tíži celnímu úřadu, který postupoval vůči stěžovateli vstřícně a v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Námitky stěžovatele nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[29] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. července 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu