



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **DHL Express (Czech Republic), s. r. o.**, se sídlem Ostrava, náměstí Sv. Čecha 3, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Praha 10, Washingtonova 11, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2007, č. j. 8 Ca 261/2005 - 64,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2007, č. j. 8 Ca 261/2005 - 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 6. 2005, zn. 1462/05-21 bylo, na základě ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Praha Ruzyně ze dne 30. 11. 2004, č. j. 12007/04-1941/01, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 12 485 Kč. Toto doměření bylo provedeno z titulu nesprávného celního zařazení zboží žalobcem, propuštěného prvostupňovým orgánem do volného oběhu. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení; městský soud shora uvedeným rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku městský soud konstatoval, že podstata projednávané věci spočívá v otázce sazebního zařazení zboží s názvem „*Artecool*“, které žalobce zařadil do podpoložky celního sazebního č. 90213990 00, když vycházel z předpokladu, že jde fakticky o umělou část těla (implantát); celní orgány naopak zastávají názor, že zboží mělo být zařazeno do podpoložky č. 33049900 00, jako kosmetický přípravek a přípravek pro péči o pokožku. Městský soud, poté co konstatoval znění obou sazebních nomenklatur, připustil, že z možností nabízených položkou č. 9021 (které se žalobce dovolává) by v případě výrobku *Artecool* mohlo být

uvažováno o jeho zařazení jako umělé tkáně. Vycházel přitom z argumentace uvedené v žalobě, přičemž v této souvislosti konstatoval jednotlivé argumenty žalobce. Tak především žalobce uvedl, že předmětný výrobek je do postiženého místa vpravován invazivní metodou (za použití injekční stříkačky), přičemž k takovému zákroku je kompetentní pouze kvalifikovaný lékař (zákrok je spojen s hrozbou anafylaktického šoku). Dále žalobce uvedl, že *Artecool* je určen k trvalé kompenzaci nedostatečnosti lidské tkáně (např. z důvodu pooperačních stavů). Výrobek *Restylane*, použitý celními orgány jako referenční produkt, není s výrobkem *Artecool* srovnatelný, neboť jde toliko o vstříkovatelný gel s absorbcí v lidském těle v rozsahu dvou až devíti měsíců; *Artecool* naopak obsahuje mikročástice PMMA, které se v těle pacienta neodbourávají a zůstávají v něm trvale. Tato tvrzení žalobce dokládal blíže specifikovanými listinnými podklady. K argumentaci žalobce městský soud uvedl, že žalovaný se k těmto tvrzeným charakteristikám posuzovaného výrobku v odůvodnění rozhodnutí skutečně nevyjádřil, tuto skutečnost mu však nelze klást k tíži, neboť žalobce v průběhu celého správního řízení výrobek *Artecool* označoval za kožní kolagenový implantát. Zde městský soud poukázal na obsah podaného odvolání, prohlášení o shodě vystavené společností Fénix Brno s. r. o. (z 8. 10. 2001), certifikát Institutu pro testování a certifikaci Zlín (ze dne 10. 12. 2001), rozhodnutí tohoto institutu (z téhož dne), závěrečný protokol institutu (ze dne 6. 12. 2001) i závěrečnou zprávu klinického hodnocení vystavenou Fakultní nemocnicí u sv. Anny v Brně (ze dne 23. 5. 2001). Skutečnost, že by *Artecool* obsahoval kromě kolagenu též částice PMMA, byla, dle jeho názoru, uvedena až v žalobě a žalovaný tedy důvodně vycházel z předpokladu, že se jedná toliko o injekčně aplikovaný kolagenový implantát. Takovému produktu pak odpovídá zařazení do položky č. 3304 celního sazebníku (jako kosmetický výrobek), a to v souladu s Vysvětlivkami k Harmonizovanému systému, kde jsou v bodě 3) uvedeny výrobky podobného složení i způsobu aplikace: *injikovatelné (vstříkovatelné) gely pro odstranění vrásek a zvětšení rtů (včetně těch, které obsahují kyselinu hyaluronovou)*. Deficit v těchto skutkových tvrzeních nelze, dle názoru městského soudu, odstranit až v rámci žalobního řízení ve správním soudnictví, jak to vyplývá z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.

Pokud jde dále o tvrzení, že postup v celním řízení byl v rozporu se základními zásadami daňového řízení (§ 2 daňového řádu), toto tvrzení městský soud odmítl pro nekonkrétnost. Obdobně odmítl též argumentaci, že se dodatečné doměření daně promítne do konečné ceny výrobku na trhu (s negativním vlivem na konečného spotřebitele) s tím, že tato skutečnost nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

Nesprávné právní posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] stěžovatel namítá s tím, že nesouhlasí s tvrzením městského soudu, dle kterého shora popsané specifické charakteristiky výrobku *Artecool* (způsob jeho aplikace a jeho trvalé působení v lidském těle) namítal až v žalobě. Uvedl, že na tyto skutečnosti poukazoval už v podaném odvolání, o čemž ostatně svědčí i str. 2 rozhodnutí žalovaného, popisující jeho odvolací argumentaci. V odvolání žalobce výslovně uplatnil též tvrzení o možné aplikaci předmětného výrobku pouze ze strany kvalifikovaného lékaře. Tyto skutečnosti doložil též příslušnými dokumenty.

Pokud jde o kasační důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel pod něj zařadil argumentaci týkající se předpisů determinujících celní zařazení, provedené jím v jednotné celní deklaraci. Jde především o nařízení Komise (ES) ze dne 7. 9. 2004, č. j. 1810/2004 (vymezení podpoložky č. 9021 90 90), zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotních prostředcích, ve znění pozdějších předpisů (§ 1, § 2 odst. 2, který definuje pojem „zdravotní prostředky“; § 25 odst. 2, který definuje pojem „kosmetické přípravky“) a nařízení vlády č. 181/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické potřeby, ve znění

pozdějších předpisů (§ 1, § 3 a § 6). Dle jeho názoru naopak celní orgány přesvědčivé zařazení výrobku *Artecool* do jiné podpoložky celního sazebního nevysvětlily; žalovaný se navíc úmyslně vyhýbá citaci celého názvu položky č. 9021, která obsahuje i výraz „*umělé části těla*“. Stěžovatel dále zopakoval popis výrobku *Artecool* a způsob jeho aplikace, a to shodně s žalobou, přičemž zdůraznil, že jde o přípravek, který se do lidského těla dostává invazivní aplikací a zůstává nadále jeho trvalou součástí.

Konečně poslední část stížních námitek stěžovatel zařadil pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Zde uvedl, že nechápe postup městského soudu, který u ústního jednání neprovedl jím navržený důkaz, kterým byl znalecký posudek prof. B. z Kliniky popálenin a rekonstrukční chirurgie Lékařské fakulty Masarykovy univerzity v Brně. Podstatou navrhovaného důkazu přitom bylo posouzení složení a stavu dováženého výrobku, který je zcela totožný se stavem tohoto výrobku ke dni rozhodování správního orgánu. Pokud by městský soud navržený důkaz provedl, prokázalo by se skutečně skutečné porušení základních zásad daňového řízení vyjádřených v § 2 daňového řádu, neboť v průběhu celního řízení nebylo prokazatelně se stěžovatelem postupováno v součinnosti a nebylo přihlédnuto ke všemu, co vyšlo najevo.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že při rozhodování nebyl vůbec aplikován stěžovatelem zmiňovaný zákon č. 123/2000 Sb., stejně jako nařízení vlády č. 181/2001 Sb.; napadená rozhodnutí se naopak opírají o nařízení vlády č. 462/2003 Sb., celní sazebník, respektive o jeho přílohu. Celní sazebník přitom vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží dle tříd, kapitol, položek a podpoložek, v souladu s tím, jak se k tomu Česká republika zavázala. Kromě popisu a číselného označení zboží jsou závazné poznámky ke třídám a kapitolám, číslům, položkám a podpoložkám, stejně jako Všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému. Všeobecná pravidla pro interpretaci v pravidlu č. 1 stanoví, že znění názvu tříd, kapitol a podkapitol má pouze orientační charakter; pro zařazování jsou směrodatná znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám nebo kapitolám, jakož i následujících pravidel, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Léčiva a zdravotní prostředky jsou v předpisech, na něž odkazuje stěžovatel, definovány širěji, než jak je definován pojem *lék* Harmonizovaným systémem. Poté, co žalovaný ocitoval znění sporných nomenklatur celního sazebníku (včetně odpovídajících Vysvětlivek k Harmonizovanému systému), konstatoval, že dovezené zboží byl kolagenový implantát, přičemž jeho hlavním znakem, který mu dával podstatný charakter a hlavní užití, bylo určení ke korekci pokožky z různých důvodů, nikoli určení coby umělé části těla. Dle názoru žalovaného znění č. 3304 obsahuje specifitější znění než v případě č. 9021, neboť se týká konkrétní části těla – pokožky, kde výslovně uvádí přípravky pro péči o pokožku (nikoli léky). Kolagenový implantát je svým obsahem spíše než ortopedickou pomůckou (č. 9021) přípravkem k nápravě určitých stavů pokožky po chorobě či poranění, a převážně přípravkem sloužícím pro nápravu plet'ových deformit způsobených stářím či povahou pleti, po plastických zákrocích či chirurgicky způsobených nepravidelnostech. Jde tedy převážně o kosmetickou pomůcku a nikoli o prostředek ortopedický. Skutečnost, že pod č. 3304 nelze zařadit přípravky napravující vadu v důsledku choroby potvrzuje i negativní poznámka Vysvětlivek k č. 3304, vylučující k zařazení pod toto číslo léčivé přípravky k léčení určitých kožních defektů. V případě kolagenového implantátu ovšem převažuje nápravná kosmetická funkce přípravku a nejde tedy o léčivo. Ze všech uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Před vlastním posouzením důvodnosti jednotlivých stížných námitek považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že jejich shora popsanou subsumpci pod jednotlivá písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. shledává chybným; tato skutečnost však nemá bez dalšího vliv na projednatelnost kasační stížnosti. Ve smyslu ustálené judikatury je totiž podřazení kasačních námitek pod jednotlivé důvody uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s. věci právního hodnocení Nejvyššího správního soudu a jsou-li tedy z kasační stížnosti seznatelné důvody, které odpovídají zákonným kasačním důvodům, není rozhodující, že je stěžovatel nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, sp. zn. 2 Afs 7/2003, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS). Z uvedených důvodů proto byla kasační stížnost v plném rozsahu připuštěna k vlastnímu meritornímu projednání.

Z odůvodnění rozsudku městského soudu je zřejmé, že na straně jedné sice nevylučuje oprávněnost názoru stěžovatele, dle kterého některé charakteristiky výroku *Artecool* (invazivní medicínská aplikace a jeho trvalé působení v organismu) by mohly způsob jeho celního zařazení (oproti zařazení vyplývajícímu z rozhodnutí celních orgánů) ovlivnit; současně však (z ryze procesních důvodů) naznal, že žalovaný nepochybil, pokud se tímto aspektem věci nezabýval. Tento názor městský soud opřel o ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého *při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Interpretuje-li toto ustanovení tak, že není přípustné, aby v žalobním řízení účastník vystavěl svou argumentaci na odlišných skutkových základech, než jak to učinil ve správním řízení, nelze takovému závěru ničeho vytknout. Pokud by tedy stěžovatel skutečně v rámci celního řízení neposkytl celním orgánům informace, které by mohly vést k jinému celnímu zařazení zboží, ač by tak učinil mohl a dokládal-li by skutečně pouze listiny které by svým obsahem podporovaly celní zařazení zboží provedené nakonec celními orgány, pak by městský soud postupoval správně, pokud by zcela jiná skutková tvrzení uplatněná v žalobě odmítl akceptovat coby skutkovou novotu, ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. O takový případ se však v dané věci nejednalo.

Lze totiž souhlasit se stěžovatelem, že již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí (podaném společně se společností Fénix Brno, spol. s r. o.) na výše popsané charakteristiky výrobku *Artecool* poukazoval. Z odvolání se totiž podává, že jde o umělou tkáň těla implantovanou v organismu, určenou ke kompenzaci následků organických vad či neschopností, která cestou invazivní aplikace (za použití injekční stříkačky) nahrazuje lokální nedostatky tkáně. Současně s tím bylo namítáno, že nejde o kosmetický přípravek. K odvolání by přiloženy listiny (výše konstatované) z nichž vyplývá, že jde o výrobek určený k medicínskému použití. Na straně druhé nejde však přehlédnout, že z těchto listin nevyplývá že by se jednalo o přípravek určený k jinému použití, než k estetické medicíně; z certifikátu o přezkoumání návrhu č. 010786 CN/AO vydaného Institutem pro testování a certifikaci a. s. dne 10. 12. 2001 též vyplývá, že *Artecool* je kožním kolagenovým implantátem. Zmínit je konečně třeba též „stanovisko k sazebnímu zařazení zboží – sdělení“, vyhotovené v rámci odvolacího řízení oddělením č. 22 Celního ředitelství Praha, dne 11. 5. 2005 (sp. zn. 7051/05-22). Zde se, mimo jiné, uvádí, že výrobek *Artecool* je „*injekční kolagenový implantát pro trvalou korekci vrásek nebo jiných vad vaziva*“. Z uvedeného je tedy zřejmé, že existence atributů posuzovaného výrobku, které by, dle názoru městského soudu, mohly eventuálně vést k odlišnému celnímu zařazení tohoto zboží (medicínská indikace jeho použití a jeho následná přítomnost v lidském organismu) byly již v rámci správního řízení zmiňovány. Z tohoto pohledu se tedy závěr městského soudu, který tyto skutečnosti uplatněné v žalobě označil za skutkové novoty, jeví jako neudržitelný.

Ze stejného důvodu městský soud pochybil, odmítl-li se, s odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., zabývat znaleckým posudkem předloženým stěžovatelem na nařízeném jednání. Toto ustanovení nelze totiž vykládat tak, že by v rámci soudního řízení nebylo možné provádět důkazy neprovedené již v rámci řízení správního, neboť jeho smyslem je pouze vyloučit provedení takových důkazů, které by směřovaly k prokázání skutečností, které nastaly až v době po vydání přezkoumávaného správního rozhodnutí. Není tedy vyloučeno provést důkaz nový, může-li jím být prokázána skutkově sporná skutečnost, z níž při svém rozhodování vycházel správní orgán. Opačný postup by vedl k popření smyslu dokazování, jak vyplývá z § 77 odst. 2, věty první s. ř. s, podle kterého *v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak*. Při rozhodování pak v souladu s větou druhou citovaného ustanovení vychází ze skutkového stavu věci vyplývajícího jak z obsahu správního spisu, tak i z jím provedených důkazů. Tato procesní úprava je faktickou transpozicí požadavku plné jurisdikce, coby atributu práva na spravedlivý proces, dovozovaného judikaturou Evropského soudu pro lidská práva z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (ve Sbírce zákonů publikované pod č. 209/1992 Sb.). K otázce provádění dokazování ve správním soudnictví se vyjádřil Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2008 - 99 (publikovaném pod č. 1275/2004 Sb. NSS), kde uvedl, že *„soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám (...) V případech, kdy soud přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem, nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, hodnotí provedené důkazy jednotlivě i v soubornu tak, aby došlo k jejich vzájemnému skloubení a provázání s důkazy provedenými a zhodnocenými správním orgánem a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v § 78 odst. 5 a 6 s. ř. s.“*

Ve světle výše uvedených zásad je zřejmé, že městský soud pochybil, pokud bez dalšího neakceptoval stěžovatelem navržený důkaz, tj. znalecký posudek, neboť nelze vyloučit, že jeho provedení mohlo vést k objasnění skutkového stavu věci v době předcházející vydání obou správních rozhodnutí. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že předmětný posudek byl zpracován na základě požadavku stěžovatele a nikoli soudu, neboť tato skutečnost nečiní posudek pro potřeby dokazování nepoužitelným a lze jej z hlediska důkazní síly hodnotit jako jakýkoliv jiný listinný důkaz.

Z výše uvedených důvodů uvedená procesní pochybení městského soudu mohlo mít bez dalšího vliv na zákonnost napadeného rozsudku a je tedy naplněn kasační důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Pokud jde o další kasační důvody, tedy především samotné posouzení správního celního zařazení výrobku *Artecool*, tato otázka bude odviset od výsledku prokazování a následného věcného zhodnocení charakteristik výrobku, jimiž se městský soud odmítl zabývat. Za stávajícího stavu věci nelze bez zodpovězení těchto věcných otázek vyslovovat jakékoli závěry právní. Je tedy třeba uvést, že výhrady zdejšího soudu k procesnímu postupu městského soudu nikterak nepředjímají relevanci stěžovatelem tvrzených skutečností. Zrušujícím rozsudkem Nejvyšší správní soud toliko otevřel prostor pro možnost reálného uplatnění všech žalobních námitek, popřípadě též pro doplnění dokazování; samotné právní hodnocení věci bude plně na posouzení městského soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. března 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu