



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **O. a.s., IČO x**
sídlem x

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 26. 1. 2018, č. j. 238-5/2018-900000-311,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 12. 9. 2017, č. j. 39153-36/2017-610000-51 (dále jen „dodatečný platební výměr“) tak, že (I.) popis dotčeného zboží ve výroku dodatečného platebního výměru, který zněl: *„embosovací stroj, určený k lisování hologramů pomocí válců 1ks“*, nahradil slovy: *„stroj určený k výrobě reliéfů kovových hologramů embosovým pomocí tlaku a teploty do plastové fólie soustavou válců, WIDE WEB HARD EMBOSING MACHINEWEB WITH 700 MM, 1 ks“*, a dále tak, že (II.) kód celní nomenklatury ve výroku dodatečného platebního výměru, který zněl: *„8443 19 70 00“*, nahradil kódem: *„8420 10 80 90“*. Dodatečným platebním výměrem celní úřad dodatečně vyměřil žalobkyni clo v částce 49 555 Kč, která odpovídala rozdílu mezi částkou cla, která měla být vyměřena, a částkou cla původně vyměřenou. Celní úřad v

odůvodnění odkázal na zprávu č. j. 39153-33/2017-610000-51 o kontrole po propuštění zboží (dále jen „zpráva o kontrole“) uvedeného v celním prohlášení ze dne 29. 7. 2016, ev. č. 16CZ61000012FUKQD2 (dále též jen „zboží“ či „stroj“).

2. Žalobkyně předně odkázala na řízení vedené zdejším soudem pod sp. zn. 43 Af 4/2018 týkající se žaloby proti rozhodnutím o uložení pořádkových pokut žalobkyni v průběhu celního řízení, přičemž připomněla tam uplatněnou argumentaci, podrobně shrnula odvolací námitky proti dodatečnému platebnímu výměru, postup žalovaného v odvolacím řízení, jakož i odůvodnění napadeného rozhodnutí. V návaznosti na to jako relevantní skutkové okolnosti zdůraznila, že funkcí posuzovaného stroje je vytváření reliéfu do zpracovávaného materiálu (fólie) prostřednictvím tepla a tlaku (tj. bez použití barvy) a že stroj byl pořízen jako výzkumné a laboratorní zařízení, nikoli jako zařízení výrobní. Ačkoli byl stroj původně vyvinut pro zpracování obalů, lze jej přizpůsobit pro zhotovení matric i pro testování různých technologií výroby. Stroj zpracovává plastovou fólii, která se metalizuje a plní funkci matrice, ze které se na jiném stroji vyrábí kovové hologramy – reliéf matrice se otiskuje do další kovové vrstvy, přičemž metalizovaná plastová folie se stává odpadem. Stroj byl po celní prohlídce nejprve zařazen do kódu kombinované nomenklatury (dále též „KN“) 8442 30 00 s nulovou sazbou cla.
3. Dodatečný platební výměr vycházel z technologického principu fungování stroje a jeho konstrukce (byly zkoumány tiskové vlastnosti stroje), a to ačkoli byl nedostatečně zjištěn skutkový stav věci, údajně pro nespolehlivost žalobkyně, na jejíž postup byl v řízení kladen zcela nepřiměřený důraz. Byla pořízena jen kusá fotodokumentace a nebylo ničeho zjištěno k předcházejícím ani navazujícím výrobním operacím a strojům (metalizér). Nebylo provedeno ani žalobkyní navržené doplnění dokazování včetně šetření na místě s ukázkou celého výrobního postupu. V odvolacím řízení pak žalovaný sice připustil, že zjištění skutkového stavu bylo vadné, nicméně podle žalobkyně také rozhodl na základě nespolehlivého skutkového stavu, jelikož princip činnosti stroje žalovaný nepochopil, nepřibral znalce ani jiného odborníka a neprovedl žalobkyní navržené důkazy. Proto podle žalobkyně nebylo provedeno odborné posouzení věci a došlo k nesprávnému sazebnímu zařazení.
4. Rozhodující část řízení byla provedena až ve stadiu odvolacího řízení, v důsledku čehož se žalobkyně cítí být zkrácena na svých procesních právech – na právu navrhopat a předkládat důkazy a na právu podat odvolání. Nadto žalobkyně namítá, že žalovaný byl přesvědčen o její nedostatečné součinnosti v průběhu řízení, ačkoliv jde o hledisko irelevantní, které bylo předmětem samostatného řízení. Žalovaný byl vůči žalobkyni předpojatý, což negativně ovlivnilo jeho rozhodování, neboť jeho cílem bylo potvrdit žalobkyni dodatečně uloženou povinnost. O tom podle žalobkyně svědčí i příkaz celního úřadu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 30497/2018-610000-12, jímž byla žalobkyni uložena pokuta za nesprávné celní zařazení stroje.
5. Na podporu svých tvrzení žalobkyně navrhla soudu k důkazu soudní spis sp. zn. 43 Af 4/2018, konkrétní listiny, jež tvoří obsah správního spisu, příkaz celního úřadu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 30497/2018-610000-12, jakož i znalecký posudek vypracovaný soudním znalcem Ing. V. Š.. Žalobkyně uzavřela, že napadené rozhodnutí nemůže být ze shora uvedených důvodů zákonné a přezkoumatelné.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve odkázal na své závěry uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se podle jeho názoru již s většinou žalobních námitek

žalobkyně vypořádal. Dále konstatoval, že žalobkyně v žalobě zmatečně používá pojem celní orgán a činí věc zbytečně nepřehlednou odkazy na řízení o žalobkyni uložených pořádkových pokutách, které s projednávanou věcí přímo nesouvisí. Žalovaný se zejména ztotožnil s popisem funkce stroje i postupu výroby kovového hologramu, jak je popsala sama žalobkyně v žalobě, přičemž uvedené se podle žalovaného odrazilo právě v sazebním zařazení stroje. Žalovaný nepřihlédl k původnímu účelu použití stroje (výroba obalů), nýbrž k té funkci, kterou stroj skutečně vykonává (nejde však o tiskařský stroj ani o stroj pro výrobu pomůcek pro tiskařské stroje). Je irrelevantní, zda měl stroj sloužit jako výzkumné a laboratorní zařízení, i pokud by šlo o tvrzení pravdivé. Žalovaný zdůraznil, že časové údaje o tom, kdy bylo přijato celní prohlášení a kdy bylo vydáno rozhodnutí o propuštění, svědčí o té skutečnosti, že tehdy nebyla provedena fyzická celní prohlídka stroje. Žalovaný nekladl žalobkyni celním úřadem nedostatečně zjištěný skutkový stav věci k tíži, za spolupráce s žalobkyní pak žalovaný skutkový stav věci zjistil dostatečně. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení neměnil sazební zařazení zboží, ba naopak. Žalobkyně výslovně nenavrhl provedení důkazu ohledáním věci, ze zprávy o kontrole přitom vyplývá, že posuzovaný stroj byl pracovníkům celního úřadu ukázán, předveden nebyl pro jeho nefunkčnost. Nadto i z podání žalobkyně ze dne 19. 9. 2017 (jež podle žalovaného mělo být správně označeno datem 19. 11. 2017; soud nicméně pro zjednodušení nadále uvádí na písemnosti vyznačené datum 19. 9. 2017) vyplynulo, že stroj není používán pro neplnění požadovaných parametrů. Z pořízené fotodokumentace bylo přitom zřejmé, že jde o stroj se soustavou válců. Žalovaný tak neshledal důvod provést z vlastní iniciativy ohledání stroje. Žalovaný se ohradil proti námitce, že by nepochopil princip činnosti stroje, naopak je přesvědčen o tom, že mohl kvalifikovaně a bez pochybností stroj sazebně zařadit. Skutkový stav věci byl zjištěn dostatečně za aktivní a bezproblémové součinnosti žalobkyně, aniž by byl kdokoli nepřiměřeně zatěžován. Není tak pravdou, že byl žalovaný přesvědčen o nesoučinnosti žalobkyně. V posledku žalovaný podotkl, že sankcionování žalobkyně za nesprávné celní zařazení zboží není předmětem tohoto řízení. Zbývající poznámky žalobkyně hodnotil žalovaný jako bezduché, nepřesné či zkreslené. Žalovaný pokládá napadené rozhodnutí za přezkoumatelné a zákonné, navrhl proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

7. Žalovaný konkrétně uvedl, že je zcela nepochybné, že stroj nelze zařadit pod číslo nomenklatury 8442 (neboť nevyrábí tiskařskou pomůcku) ani pod číslo nomenklatury 8443 (neboť tvoří matici pro jiný než tiskařský stroj, netiskne barvou). Stroj by mohl být zařazen pod číslo nomenklatury 8479, bylo-li by na něj pohlíženo jako na takový stroj, který provádí výslovně neuvedenou funkci. Stroj by také mohl být zařazen pod číslo nomenklatury 8477, bylo-li by na něj nahlíženo z pohledu materiálu, který zpracovává. Žalovaný ale stroj podle jeho názoru správně sazebně zařadil optikou způsobu jeho práce (soustava válců) pod číslo nomenklatury 8420. To odpovídá pravidlu aplikační přednosti, které se aplikuje při mnohočetnosti možného sazebního zařazení. Žalovaný nadto uvedl, že ve všech třech vyjmenovaných případech je většinou celní sazba v téže výši 1,7 %, postavení žalobkyně by tedy zůstalo i v případě jiného sazebního zařazení nezměněno.

Podstatný obsah správního spisu

8. Z předloženého správního spisu soud zjistil, že rozhodnutím ze dne 29.7.2016, ev. č. 16CZ61000012FUKQD2, vydaným souhlasně k celnímu prohlášení žalobkyně, bylo celním úřadem propuštěno do celního režimu volného oběhu zboží popsané jako embosovací stroj se širokým válcem určený k lisování hologramů – WIDE WEB HARD

EMBOSSING MACHINEWEB WIDTH 700 MM, které bylo zařazeno do kódu KN 8442 30 99 00 jako „*Stroje, přístroje a zařízení pro přípravu nebo zhotovování desek, válců nebo jiných tiskařských pomůcek; desky, válce a jiné tiskařské pomůcky; desky, válce a litografické kameny upravené pro grafické účely (např. hlazené, zrněné nebo leštěné) – ostatní*“, a to se základem pro výpočet cla 2 914 952 Kč a sazbou cla 0 %.

9. Na základě rozkazu ze dne 14. 3. 2017, č. 31/2017 NK, bylo žalobkyni dne 16. 3. 2017 doručeno oznámení ze dne 15. 3. 2017, č. j. 39153-4/2017-610000-51, o zahájení kontroly po propuštění zboží evidovaného ve shora specifikovaném celním prohlášení. Dnem 16. 3. 2017 tak byla u žalobkyně zahájena kontrola po propuštění předmětného zboží zaměřená na ověření správnosti a úplnosti informací uvedených v celním prohlášení ev. č. 16CZ61000012FUKQD2, konkrétně v rozsahu sazebního zařazení zboží. Současně bylo zahájeno doměřovací řízení podle § 21 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „celní zákon“).
10. Na výzvu celního úřadu ze dne 15. 3. 2017 žalobkyně předložila dovozní doklady (celní prohlášení, fakturu, pro-forma fakturu, packing list, náložný list, doklad o pojištění, doklad o přepravě kontejneru, doklad o původu zboží), a dále testovací protokol a doklad o specifikaci dovezeného zboží v anglickém jazyce. K dotazu kontrolní skupiny celního úřadu poté žalobkyně dalším podáním popsala proces výroby hologramu pomocí elektronové litografie.
11. Dle závěrů kontrolní skupiny v průběhu následné kontroly (obsažených nejprve ve stanovisku k sazebnímu zařazení zboží ze dne 30. 3. 2017 a poté v kontrolním zjištění ze dne 25. 4. 2017) mělo být zboží zařazeno do kódu KN 8443 19 70 (se sazbou cla 1,7 %) jako „*Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8442; ostatní tiskárny, kopírovací stroje a telefaxové přístroje, též kombinované; jejich části, součásti a příslušenství: Tiskařské stroje a přístroje určené k tisku pomocí desek, válců a jiných tiskařských pomůcek čísla 8442: Ostatní: Ostatní*“, a to s odůvodněním, že zboží představuje embosovací stroj určený k lisování hologramů, přičemž se naopak nejedná o stroj pro přípravu tiskařských pomůcek (do navržené podpoložky KN 8442 30 99 ho proto není možné zařadit).
12. Žalobkyně se při jednání konaném dne 25. 4. 2017 seznámila s výsledkem kontrolního zjištění. Ve vyjádření ze dne 15. 5. 2017 pak projevila nesouhlas se změnou sazebního zařazení dovezeného zboží a uvedla informace o tom, jakým způsobem je stroj využíván v rámci výroby žalobkyně (připravuje fólii – matrici k výrobě hologramů pomocí galvanického procesu).
13. Dle názoru kontrolní skupiny celního úřadu toto vyjádření obsahovalo nové skutečnosti o dovezeném zboží, tj. o technologickém postupu výroby kovových hologramů, které bylo třeba s žalobkyní projednat.
14. Při následném jednání dne 24. 5. 2017 v sídle žalobkyně byla pořízena fotodokumentace stroje (celkem pět snímků). Stroj nebylo možné předvést, jelikož nebyl (nikdy) v provozu (byl v rozebraném stavu). Žalobkyně uvedla, že ke stroji nebyla poskytnuta technická dokumentace, pouze manuál pro obsluhu. K výzvě, aby žalobkyně předložila onen manuál a kupní smlouvu, žalobkyně na místě předložila (toliko) smlouvu (a to pouze) v anglickém jazyce (až dne 1. 8. 2017 doložila též strojový překlad do českého jazyka). Na otázky týkající se fungování předmětného stroje (a doložení takových tvrzení) žalobkyně reagovala tak, že tyto skutečnosti z bezpečnostních důvodů nemůže sdělit.

15. Soud dále ze správního spisu (částečně) zjistil a nadto je mu známo z úřední činnosti z věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 43 Af 4/2018 (na kterou sama žalobkyně v žalobě odkazovala), že celní úřad postupně uložil žalobkyni dvě pořádkové pokuty z důvodu nepředložení požadovaných dokladů (manuálu a kupní smlouvy v českém jazyce) na výzvy celního úřadu, přičemž žalovaný: i) zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí celního úřadu ze dne 20. 6. 2017 o uložení pořádkové pokuty ve výši 5 000 Kč potvrdil (rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017), a ii) k odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 10. 7. 2017 o uložení pořádkové pokuty 10 000 Kč změnil tak, že pokutu snížil na částku 5 000 Kč (rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2017). O žalobě podané žalobkyní proti oběma zde uvedeným rozhodnutím žalovaného již zdejší soud pravomocně rozhodl rozsudkem ze dne 8. 4. 2019, č. j. 43 Af 4/2018-56, tak, že žalobu zamítl jako nedůvodnou, přičemž mj. poukázal na to, že celní orgán nemůže před předložením požadovaných podkladů vědět přesně, jaký bude jejich obsah a nakolik budou či nebudou využitelné pro řízení ve věci samé, nicméně u požadovaných podkladů bylo možné očekávat, že poskytnou informace využitelné pro úvahu o celním zařazení stroje.
16. Kontrola po propuštění zboží byla ukončena dnem 12. 9. 2017, tj. dnem, kdy bylo žalobkyni doručeno oznámení ze dne 11. 9. 2017. Součástí oznámení byla zpráva o kontrole (č. j. 39153-33/2017-610000-51), která vycházela ze stanoviska kontrolní skupiny vydaného ve věci vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění (č. j. 39153-32/2017-610000-51).
17. Ve zprávě o kontrole celní úřad uvedl, že byl zjištěn chybný údaj v sazebním zařazení stroje. Podle jeho zjištění je posuzované zboží razicí (embosovací) stroj, jenž razícím válcem za pomoci tepla a tlaku vytváří reliéfy na fólii (PET fólie, metalizovaná fólie aj.), která je vložena na vstupu na odvíjecí cívku a je převíjena přes soustavu válců na cívku navíječe. Jelikož je stroj určen k tisku za pomoci válců, je nutné jej zařadit do čísla 8443. Stroj proto není možné zařadit do žalobkyní deklarované podpoložky čísla 8442, neboť stroj v době dovozu neplnil funkci přípravy žádné tiskařské pomůcky. Celní úřad konstatoval, že nemůže přihlédnout k tvrzení žalobkyně, že stroj byl uzpůsoben a je používán k jinému účelu, než k jakému byl vyroben. Celní úřad uzavřel, že se stroj zařazuje do podložky 8443 19 70 00 s celní sazbou 1,7 %, přičemž na tomto základě určil nedoplatek cla ve výši 49 555 Kč.
18. V návaznosti na uvedené proto celní úřad vydal dne 12. 9. 2017 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni dodatečně doměřil na zboží uvedené v celním prohlášení clo ve výši 49 555 Kč. Na místě určeném pro odůvodnění celní úřad toliko konstatoval, že s odkazem na ustanovení § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) se za odůvodnění tohoto rozhodnutí považuje zpráva o kontrole.
19. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala s argumentací, že celní úřad nedostatečně zjistil skutkový stav věci a věc nesprávně právně posoudil, a že je nadto odůvodnění rozhodnutí nepřezkoumatelné a rozporné. Žalobkyně zdůraznila, že je stroj původně vyvinutý k výrobě obalů, to však není předmětem podnikání žalobkyně. Žalobkyně stroj zakoupila pro účely výzkumu a vývoje s úmyslem jej přizpůsobit pro jiné využití – stroj zpracovává plastovou fólii, která se metalizuje a plní funkci matrice, nejde ale o stroj k výrobě vlastních hologramů. Žalobkyně odmítla názor celního úřadu o bezpředmětnosti skutečného využití stroje, neboť je-li totiž zařízení montováno z částí a modulů s více možnostmi využití, je nutné ke konkrétnímu využití takového zařízení

přihlédnout. Žalobkyně trvala na správnosti zatřídění stroje, jež uvedla v celním prohlášení. Pro úplnost žalobkyně zakomponovala do odvolání i argumentaci vztahující se k otázce uložených pořádkových pokut.

20. Na výzvu žalovaného žalobkyně v podání ze dne 19. 9. 2017 doplnila, že byl stroj pořízen jako zařízení pro výzkum lisovacích technik. Stroj měl zajistit lisování motivů a hologramů z niklových matric do fólií, a to tlakem a teplem při vyhřívání lisovacího válce. Zařízení nemělo fungovat jako tiskový stroj, nepočítalo s použitím barvy ani nelze hovořit o tisku pomocí válců. Žalobkyně dále uvedla, že po instalaci je stroj schopný vykonávat popsanou funkci okamžitě, v současnosti však stroj používán není, jelikož nesplňuje požadované parametry. Žalobkyně deklarovala, že na pořízení stroje žádala o poskytnutí podpory v rámci programu OP PIK, nicméně podpora jí poskytnuta nebyla a žalobkyně projekt realizuje z vlastních zdrojů. Žalobkyně v té souvislosti doplnila, že je o její žalobě ve věci neposkytnutí podpory vedeno řízení u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 A 219/2016. K podání žalobkyně připojila žalobu, zadávací dokumentaci pro výběrové řízení „Technologie pro výzkum lisovacích technik hologramů“ ze dne 5. 10. 2015 (popisující charakteristiky poptávaného stroje) a podnikatelský záměr „Centrum průmyslového vývoje a inovací pro pokročilé ochranné holografické prvky“ z období od prosince 2015 do ledna 2016.
21. Žalovaný (resp. jeho odbor 21 jako metodický útvar v oblasti sazebního zařazování zboží) ve stanovisku ze dne 29. 11. 2017 nově uvedl, že předmětné zboží svými technickými parametry a účelem použití plně odpovídá strojům čísla 8420 (kalandry nebo jiné válcovací stroje), kam mimo jiné spadají stroje sestávající v podstatě ze dvou nebo několika paralelně uchycených válců, které se otáčejí v menších nebo větších vzdálenostech od sebe tak, že mohou být buď prostým tlakem válců nebo v kombinaci s třením, ohříváním či vlhčením vykonány různé pracovní postupy, mezi které rovněž patří vytváření určitých jevů na povrchu plochých materiálů (jiných než kovu nebo skla) protahováním mezi válci, např. hlazení (včetně žehlení), glazování, leštění, vytlačování nebo zrnění. Ze stanoviska vyplývá, že zboží má být zařazeno do kódu KN 8420 10 80 platného v roce 2016.
22. Žalovaný výzvou ze dne 7. 12. 2017 poučil žalobkyni o právu vyjádřit se ke stavu zjištěnému v odvolacím řízení a o právu navrhnout další důkazní prostředky ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně žalovaný žalobkyni oznámil, že skutkové zjištění celního úřadu ohledně stroje bylo učiněno nepřesně z pohledu jeho popisu a výkladu jednotlivých termínů, a že na základě nepřesně zjištěného skutkového stavu byl vyvozen celním úřadem nesprávný právní závěr o sazebním zařazení. Žalovaný konstatoval, že jako důkazní prostředek o skutkovém stavu dotčeného zboží bude použita i fotodokumentace pořízená při jednání dne 24. 5. 2017 a že správně má (mělo) být zboží zařazeno do kódu KN 8420 10 80.
23. Na výzvu žalovaného žalobkyně reagovala podáním ze dne 18. 12. 2017 tak, že nesouhlasí s posouzením činnosti stroje jako kalandru (ačkoli mají shodné některé konstrukční rysy) ani (s) z toho odvozeným sazebním zařazením stroje. Žalobkyně k podání přiložila výpis k heslu kalandr (dostupný z www.wikipedia.org) a zdůraznila, že kalandr zpracovává výrobek nebo materiál, který se stane součástí výrobku. Posuzovaný stroj nicméně zpracovává fólii, která není konečným výrobkem ani materiálem, který by se stal součástí výrobku. Zpracovávaná fólie představuje výrobní prostředek (médiu, přenašeč informace), který je ve výsledku pouhým odpadem. Účelem stroje je tak toliko výroba (tiskařských) pomůcek, čemuž odpovídá sazební zařazení v celním prohlášení. Žalobkyně

závěrem navrhl k důkazu provést místní šetření, při kterém by bylo možné žalovanému vysvětlit proces výroby hologramu (tj. všechna stadia výroby).

24. Žalovaný výzvou ze dne 4. 1. 2018 vyzval žalobkyni k doplnění informace, zda stroj v rámci výrobní operace, tj. při tvorbě reliéfu hologramu průchodem fólie od vstupu po výstup, fólie také metalizuje, a pokud ano, zda před zhotovením reliéfu nebo až po něm, a dále jakým způsobem a na jakých strojích se provádí výroba samotného hologramu ze zpracované a případně metalizované fólie.
25. V podání ze dne 5. 1. 2018 pak žalobkyně doplnila, že výrobní operaci prováděnou na předmětném stroji lze zjednodušeně popsat tak, že stroj vytváří tlakem a teplem s pomocí niklové matrice (vytvoření matrice touto procesem logicky předchází) reliéf ve fólii. Vytvořením plastického reliéfu v podobě negativního otisku matrice ve fólii je operace na stroji ukončena. Následně je vytvořený reliéf využit k vytvoření kovového hologramu prostřednictvím dalších výrobních operací – právě takovou je metalizace reliéfu na fólii (pozitivní plastický otisk matrice), která je prováděna na (jiném než předmětném) specializovaném stroji zvaném metalizér. Žalobkyně setrvala na tom, že konstrukci a využití stroje nejlépe odpovídá sazební zařazení použité v celním prohlášení.
26. Žalovaný výzvou ze dne 18. 1. 2018 znovu poučil žalobkyni o právu vyjádřit se ke stavu zjištěnému v odvolacím řízení a o právu navrhnout další důkazní prostředky ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný žalobkyni obeznámil s tím, z jakého důvodu nemůže být stroj sazebně zařazen do kódu KN 8443 19 70 00, jak uvedl celní úřad (stroj není tiskařským strojem, nýbrž soustavou válců za pomoci tlaku a tepla zpracovává embosovým způsobem plastové fólie), jakož ani do kódu KN 8442 30 99 00, na kterém trvá žalobkyně (stroj nevyrábí tiskařské pomůcky; přestože zpracovaná plastová fólie slouží jako matrice pro výrobu kovových hologramů, ty se nevyrábí na tiskařských strojích, ale na strojích, které pracují na jiném principu než tiskařské stroje). Současně žalovaný objasnil, proč má být stroj jako „*jiný válcovací stroj*“ zařazen do kódu KN 8420 10 80 90 (pracovní činnost kontrolovaného stroje je založena na průchodu materiálu – plastové fólie – mezi válci, které na tento materiál působí tlakem i teplem).
27. I v podání ze dne 19. 1. 2018 žalobkyně obhajovala svůj postoj, že je původní sazební zařazení stroje v celním prohlášení správné. Porovnávala různé tiskové techniky s tím, že výrobu kovového hologramu (metalizaci) přirovnala k 3D tisku. Poukázala na to, že se výsledek blíží tisku jak vzhledově (jde o relativně mělký reliéf), tak i procesem výroby (jde o mnohonásobně replikovatelný prvek). Žalobkyně tak negovala, že by kdy uvedla, že proces výroby hologramu nemá nic společného s tiskem. Naopak výslovně uvedla, že výsledkem činnosti stroje je pomůcka pro další operace, které lze podřadit pod pojem tisk. Opakovaně navrhl doplnění dokazování na místě samém (místní šetření), při kterém by byl předveden proces vzniku hologramu.
28. Následně dne 26. 1. 2018 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž změnil výrok dodatečného platebního výměru o celním zařazení stroje, výše doměřeného cla se však nezměnila. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 26. 1. 2018. Podstatný obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí je soudem shrnut dále při vypořádání žalobních bodů.

Posouzení žaloby soudem

29. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně s takovým postupem výslovně souhlasila a žalovaný se na příslušnou výzvu k této otázce nevyjádřil, jeho souhlas se proto předpokládá (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Soud při svém posouzení vycházel z údajů obsažených ve správním spisu, jehož obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz znaleckým posudkem vypracovaným soudním znalcem Ing. V. Š., neboť jej žalobkyně nepředložila ani se žalobou, ani později až do dne vydání tohoto rozhodnutí. Provedení tohoto důkazu ostatně ani nebylo (jak bude vysvětleno níže) pro posouzení věci potřebné.
31. Soud na úvod konstatuje, že předmětem tohoto řízení je (toliko) napadené rozhodnutí, resp. řízení, jež jeho vydání předcházelo. Uvedené však neznamená, že se soud bude opětovně zabývat argumentací žalobkyně vztahující se k těm rozhodnutím žalovaného (na jejichž základě byly žalobkyni v řízení uloženy pořádkové pokuty), která byla předmětem samostatného soudního řízení vedeného zdejší soudem pod sp. zn. 43 Af 4/2018. Žalobkyně totiž (i přesto) v této věci namítala, že byl na její postup v řízení kladen nepřiměřený důraz a že byl žalovaný přesvědčen o její nedostatečné součinnosti. V žalobě tak žalobkyně pod bodem II opakovala argumentaci, kterou shodně uplatnila již v žalobě proti rozhodnutím žalovaného ve věci pořádkových pokut ze dne 3. 10. 2017 a ze dne 6. 10. 2017. O těchto otázkách již ovšem bylo zdejší soudem pravomocně rozhodnuto rozsudkem ze dne 8. 4. 2019, č. j. 43 Af 4/2018-56, jímž byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná.
32. Soud neshledal důvod provést dokazování obsahem soudního spisu sp. zn. 43 Af 4/2018, jak žalobkyně navrhovala, neboť s jeho obsahem jsou obě strany sporu seznámeny a soud jej také zná ze své úřední činnosti. V dané situaci postačí tedy zrekapitulovat, že tehdy soud vyhodnotil obě rozhodnutí žalovaného jako dostatečně odůvodněná (tj. přezkoumatelná), přičemž dále shledal závěr žalovaného, že celním úřadem požadované doklady byly v dané procesní situaci způsobilé přispět celnímu úřadu k objasnění charakteristiky a vlastností zboží, jakož i jeho přesného fungování, jako racionální a odpovídající potřebě zatřídit zboží v souladu s požadavky plynoucími z judikatury Soudního dvora Evropské unie (blíže viz bod 14 komentovaného rozsudku). Soud také uzavřel, že skutečnost, že celní úřad ve výsledku nakonec zatřídil zboží i bez podkladů (listin) požadovaných po žalobkyni, sama o sobě nesvědčí o nedůvodnosti a nepřiměřenosti požadavku na předložení těchto podkladů (srov. bod 20 komentovaného rozsudku). Soud přitom nemá v tomto řízení prostor s ohledem na překážku věci pravomocně rozhodnuté uvedené právní závěry revidovat, nehledě na to, že se s uvedeným vypořádáním ztotožňuje. Proto ani tentokrát neshledal žalobní námitku nepřiměřených požadavků správních orgánů na žalobkyni v průběhu řízení důvodnou. Ostatně není ani patrné, jak by tato skutečnost mohla ovlivnit zákonnost nyní napadeného rozhodnutí.
33. Soud musí rovněž konstatovat, že předmětem jeho posouzení není ani příkaz celního úřadu ze dne 7. 2. 2018, jímž byla žalobkyni uložena sankce za nesprávné celní zařazení zboží. Podle názoru žalobkyně tento postup demonstruje, že byl vůči ní žalovaný předpojatý (nebyl nestranný z důvodu předchozí nedostatečné součinnosti ze strany

žalobkyně) a že jeho cílem bylo pouze potvrdit povinnost plynoucí z dodatečného platebního výměru. Žalobkyně v té souvislosti dále namítala, že celní orgány při ukládání sankce měly zohlednit svůj vlastní postup ve věci, který se projevoval nejednotností a opakovanými změnami celního zařazení zboží.

34. K tomu soud předně připomíná, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. je povinen při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, tj. v projednávané věci ke dni 26. 1. 2018. Soudu tak nepřisluší zabývat se v této věci příkazem celního úřadu, který vydání napadeného rozhodnutí nepředcházel, ale byl vydán později až dne 7. 2. 2018. Ostatně soudu je z úřední činnosti známo, že žalobkyně proti příkazu celního úřadu brojila samostatnou žalobou, o níž již zdejší soud pravomocně rozhodl rozsudkem ze dne 18. 6. 2019, č. j. 43 Af 16/2018-30, tak, že žalobu zamítl. Soud přitom podotýká, že vybrané právní závěry zaujaté soudem v oné věci lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc, jelikož i tam byla v určitém rozsahu žalobní argumentace žalobkyně obdobná. Soud konečně ani nemá důvod se domnívat, že by žalovaný měl být vůči žalobkyni nějak předpojatý, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí je naopak vysvětleno, že vůči postupu žalobkyně žalovaný nemá výhrad, přičemž rozhodnutí o přijetí sankce navrhané k důkazu přijal celní úřad, nikoliv žalovaný.
35. Ani pokud jde o námitku žalobkyně, že byla v odvolacím řízení zkrácena na svých právech tím, že rozhodující část řízení byla posunuta právě až do odvolacího řízení, přičemž bylo (opakovaně) měněno sazební zařazení zboží, nemůže dát žalobkyni soud za pravdu. V první řadě je třeba poukázat na ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu, které ani neumožňovalo žalovanému dodatečný platební výměr zrušit a věc vrátit celnímu úřadu k dalšímu řízení. Naopak v daňovém řízení procesní úprava vyžaduje, aby veškeré vady prvostupňového orgánu napravil orgán odvolací, proto postup žalovaného byl v dané situaci jediný možný. Na tom nic nemění ani dílčí zmínky o procesních požadavcích na celní řízení v předpisech unijního práva. Článek 44 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) ze dne 9. října 2013, č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie“), ukládá v odst. 4 členským státům povinnost zajistit, aby řízení o opravném prostředku umožnilo rychlé potvrzení nebo opravu rozhodnutí celních orgánů. Česká republika dostala i požadavku zakotvenému v odst. 2 citovaného článku, aby bylo možné podat opravný prostředek proti jakémukoli rozhodnutí celních orgánů nejméně ve dvou stupních, a to tím, že zde nejprve pro každou osobu existuje právo podat odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí celního orgánu [písm. a)], a následně má každá osoba právo obrátit se ve věci na soud [písm. b)]. Přitom ani z hlediska faktického nelze důvodně tvrdit, že by práva vyjádřit se v průběhu odvolacího řízení a navrhopat a předkládat důkazy měla žalobkyně v odvolacím řízení zajištěna pouze formálně. O opaku svědčí skutečnost, že žalobkyně byla o těchto právech žalovaným poučena a těchto práv v odvolacím řízení též aktivně (a opakovaně) na základě výzev žalovaného využila, a to konkrétně v podáních ze dne 19. 9. 2017, 18. 12. 2017, 5. 1. 2018 a ze dne 19. 1. 2018. Námitka porušení procesních práv žalobkyně v odvolacím řízení tedy není důvodná.
36. Stěžejní žalobní argumentací jsou tvrzení žalobkyně, že žalovaný řádně nezjistil skutkový stav věci, neboť postrádal odborné znalosti (princip činnosti stroje nepochopil) a neprovedl žalobkyni navrhané dokazování. Za této situace měly vady ve zjištění skutkového stavu věci vést k nesprávnému sazebnímu zařazení stroje. Žalobkyně proto pokládá napadené rozhodnutí za nezákonné a nepřezkoumatelné. Podstata sporu, jak jej žalobkyně vymezila,

přitom spočívá v tom, zda se dovezené zboží (stroj) má sazebně zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury 8442 30 99, jak tvrdí žalobkyně, anebo do podpoložky 8420 10 80, jak určil žalovaný.

37. Podle § 3 odst. 1 celního zákona se při výkonu působnosti podle tohoto zákona postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie nebo tento zákon jinak.
38. Podle § 5 odst. 1 celního zákona je daňová kontrola, jejímž předmětem jsou povinnosti podle celních předpisů, prováděna v případě kontroly po propuštění zboží, nebo kontroly zboží vyjmutého z celního dohledu a zjištěného v průběhu kontroly po propuštění zboží zahájena doručením oznámení o zahájení kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah kontroly.
39. Podle § 5 odst. 4 celního zákona, dojde-li v případě daňové kontroly podle odstavce 1 na základě vyjádření kontrolované osoby ke změně výsledku kontrolního zjištění, seznámí správce cla kontrolovanou osobu s novým výsledkem kontrolního zjištění a předloží jí tento výsledek k vyjádření.
40. Podle § 5 odst. 5 celního zákona je daňová kontrola podle odstavce 1 ukončena doručením oznámení o ukončení kontroly, jehož součástí je také zpráva o daňové kontrole, podepsaná úřední osobou správce cla. Zpráva o daňové kontrole se s kontrolovanou osobou neprojednává.
41. Podle § 21 odst. 1 celního zákona lze clo doměřit na základě žádosti o doměření cla nebo z moci úřední.
42. K propuštění dovezeného zboží do volného oběhu došlo dne 29. 7. 2016, tj. po dni 1. 6. 2016, od kdy byla použitelná ustanovení čl. 56, 57 a 58 celního kodexu Unie, jež upravují společný celní sazebník a sazební zařazení zboží.
43. Celní kodex Unie v článku 85 odst. 1 stanoví, že částka dovozního nebo vývozního cla se stanoví na základě pravidel pro výpočet cla, která se na dané zboží vztahovala v okamžiku, kdy celní dluh u tohoto zboží vznikl.
44. Zásadní pro samotné sazební zařazení dovezeného zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2016/1047 ze dne 28. června 2016 (dále jen „celní sazebník“), jež v čl. 1 zavádí kombinovanou nomenklaturu, která se skládá z nomenklatury harmonizovaného systému a dalšího třídění. Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Radou pro celní spolupráci (nyní Světovou celní organizací) a jejím Výborem pro Harmonizovaný systém. Kombinovaná nomenklatura je zakotvena Mezinárodní úmluvou o Harmonizaci systému popisu a číselného označování zboží a Protokolem o její změně (vyhlášenou pod č. 160/1988 Sb. a schválenou jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady č. 87/369/EHS ze dne 7. 4. 1987). Harmonizovaný systém rozděluje zboží do 21 tříd a 97 kapitol podle komodit zboží. Kombinovaná nomenklatura přejímá čísla a šestimístné položky harmonizovaného systému, přičemž pouze sedmé a osmé místo je jejím dalším vlastním tříděním.
45. Čl. 2 celního sazebníku zavádí Integrovaný sazebník Evropských společenství (Taric), který se zakládá na kombinované nomenklatuře a obsahuje opatření stanovená celním sazebníkem, doplňkové třídění Společenství (podpoložky Taric), informace nezbytné pro

uplatňování a správu kódů Taric a doplňkových kódů, sazby cel a jiných dovozních nebo vývozních poplatků včetně osvobození od cla a preferenčních cel a opatření uplatňovaná při vývozu nebo dovozu specifického zboží. Podle čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka kombinované nomenklatury osmimístný číselný kód, z nějž prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům a položkám nomenklatury harmonizovaného systému, sedmé a osmé místo určuje podpoložky kombinované nomenklatury a podpoložky Taric jsou určeny podle čl. 3 odst. 2 celního sazebníku devátým a desátým místem, tvořícím spolu s kombinovanou nomenklaturou číselné kódy Taric.

46. Kombinovaná nomenklatura, smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I celního sazebníku, která je každoročně k 1. dni daného roku měněna v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti (viz čl. 12 celního sazebníku).
47. Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie platí, že rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží je třeba hledat obecně v jeho objektivních charakteristických znacích a vlastnostech v okamžiku dovozu zboží, jak jsou definovány zněním čísla kombinované nomenklatury a poznámek k třídám nebo kapitolám (např. rozsudky ze dne 8. 12. 2016, C-600/15 *Lemnis Lighting*, bod 36, a ze dne 16. 2. 2017, C-145/16 *Aramex Nederland*, bod 22). Zároveň Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že objektivní kritérium pro sazební zařazení tvoří též účel použití zboží, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž to, zda tomu tak skutečně je, musí být posouzeno v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží (viz např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 4. 2011 ve spojených věcech C-288/09 a C-289/09 *British Sky Broadcasting Group*, ze dne 19. 10. 2000, C-339/98 *Peacock*, ze dne 15. 9. 2005, C-495/03 *Intermodal Transports*, ze dne 18. 7. 2007, C-142/06 *Olicom*, či ze dne 19. 2. 2009, C-376/07 *Kamino International Logistics*).
48. Pro výklad položek kombinované nomenklatury jsou též relevantní Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „VPVKN“) a poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám, jež jsou součástí celního sazebníku. Tyto pravidla a poznámky jsou pro zařazování dováženého zboží do kombinované nomenklatury závazná.
49. Co se týče VPVKN, podle pravidla č. 1 platí, že 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. Podle pravidla č. 6 dále platí, že 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.
50. V návaznosti na uvedený právní půdorys činnosti žalovaného při rozhodování o celním zařazení zboží soud ve vztahu k obecné námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu připomíná, že žalovaný dal žalobkyni v napadeném rozhodnutí, ale i v předchozích úkonech v odvolacím řízení za pravdu, že celní úřad nedostatečně zjistil skutkový stav věci. Konstatoval (body 47, 54 a 67 napadeného rozhodnutí), že celní úřad správně zjistil pouze základní skutečnosti (základní parametry zboží), které nadto nesprávně posoudil po právní stránce, neboť stroj považoval za tiskařský [jelikož činnost stroje (vytlačování reliéfu do plastové fólie) považoval za tisk]. Žalovaný uvedl, že celní úřad učinil nesprávný závěr, že

lisování reliéfů tlakem a teplem pomocí válců představuje tisk, který se odrazil i v nesprávném sazebním zařazení dotčeného zboží do čísla 8443 (bod 52 napadeného rozhodnutí). Proti tomuto závěru žalovaného ostatně žalobkyně nebrojí.

51. Žalovaný pak při svém rozhodování vycházel z celé řady podkladů, které jsou součástí správního spisu, což také žalobkyně nepopírá. Zejména se jedná o listiny, jež soud označil již pod body 10, 13, a 20 odůvodnění tohoto rozsudku, dále jde o vyjádření (písemná podání) žalobkyně v průběhu řízení a o fotodokumentaci pořízenou při ohledání stroje dne 24. 5. 2017 v rozsahu pěti snímků (soud zde k výtce žalobkyně nemá za to, že by v kontextu ostatních shromážděných podkladů šlo o neúplnou fotodokumentaci). Žalovaný konstatoval, že z pohledu skutkového zjištění je významná detailní specifikace (tj. doklad o specifikaci dovezeného zboží, který obsahuje též fotografii stroje a schématické zobrazení jeho činnosti), jakož i příloha kupní smlouvy, ve které je zboží popsáno včetně jeho činnosti obdobně (bod 41 a 44 napadeného rozhodnutí). V odvolacím řízení pak žalovaný doplnil podklady pro vydání rozhodnutí o své stanovisko ze dne 29. 11. 2017 a dále o vyjádření žalobkyně ze dne 19. 9. 2017, 18. 12. 2017, 5. 1. 2018 a ze dne 19. 1. 2018 (bod 32 napadeného rozhodnutí). Skutkový stav tak byl podle žalovaného zjištěn dostatečně.
52. Na základě těchto podkladů žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že posuzované zboží (stroj) pracuje prostřednictvím elektricky poháněných válců [z nichž některé jsou vyhřívané, jiné chlazené a některé jsou jinak pracovní (razicí či lisovací, přitlačné, napínací)], a že touto soustavou válců prochází plastová fólie (odvíjením ze zásobního válce), která je válci ohřívána, lisována (je do ní vytlačena stanovený reliéf), ochlazována a následně je opět navinuta na zásobní válec (bod 44 napadeného rozhodnutí). K popisu činnosti stroje žalovaný pod citovaný bod odůvodnění napadeného rozhodnutí připojil jednak obrázek ilustrující schéma průchodu fólie, jednak fotografii stroje, která byla pořízena dne 24. 5. 2017.
53. Žalovaný na základě popsaných skutkových zjištění posoudil dovezené zboží jako lisovací stroj se soustavou válců, jimiž postupným tlakem a za pomoci tepla působí na plastovou fólii (body 44-45 napadeného rozhodnutí), do níž vytlačuje reliéf budoucího kovového hologramu (bod 53 napadeného rozhodnutí). Žalovaný shledal, že má stroj vlastnosti velmi podobné kalandru (byť jím není), neboť obdobně jako kalandr pracuje. Konstatoval, že kalandr tvoří soustava dvou nebo více paralelních válců, mezi nimiž prochází materiál (v daném případě plastová fólie), na který se případně mohou nanášet různé fólie (včetně kovových). Pokračoval, že procházející materiál může být rovnán, hlazen, leštěn, drsněn či vroubkován, může být zmenšována jeho tloušťka nebo – jako v daném případě – na něm mohou být vytvářeny různé reliéfy (bod 46 napadeného rozhodnutí).
54. Žalovaný tak zboží zařadil do podpoložky kombinované nomenklatury 8420 10 80 (s podpoložkou Taric 90), která zní (pro přehlednost v tabulce níže, zvýraznění doplněno soudem):

Kód KN	Popis zboží	Smluvní sazba (%)	celní	Doplňková jednotka
8420	Kalandry nebo jiné válcovací stroje, jiné než stroje na válcování kovů nebo skla, válce pro tyto stroje:			
8420 10	- Kalandry nebo jiné válcovací stroje:			
8420 10 80	-- Ostatní	1,7 ⁽²¹⁾		-

55. Při sazebním zařazení žalovaný vycházel z celního kodexu Unie a celního sazebníku, přičemž k jejich výkladu využil VPVKN (pravidla č. 1 a 6) i vysvětlivky k Harmonizovanému systému vydané Světovou celní organizací k číslu 8420. Žalovaný uvedl, že pracuje-li stroj tak, že jím prochází plastová fólie soustavou různě funkčních válců, je nutné zboží podle jeho principu činnosti zařadit jako „jiný válcovací stroj“ do čísla 8420 (bod 60 napadeného rozhodnutí) a položky 8420 10 (bod 63 napadeného rozhodnutí). S ohledem na skutečnost, že stroj není používán v textilním ani papírenském průmyslu, pak není podle žalovaného pochyb o tom, že s ohledem na místo a způsob použití má být stroj sazebně zařazen do podpoložky 8420 10 80 (bod 64 napadeného rozhodnutí).
56. Podle žalobkyně má být však dovezené zboží zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 8442 30 99 (s podpoložkou Taric 00), která zní (pro přehlednost v tabulce níže, zvýraznění doplněno soudem):

Kód KN	Popis zboží	Smluvní celní sazba (%)	Doplňková jednotka
8442	Stroje, přístroje a zařízení (jiné než obráběcí a tvářecí stroje čísel 8456 až 8465) pro přípravu nebo zhotovování desek, válců nebo jiných tiskařských pomůcek; desky, válce a jiné tiskařské pomůcky; desky, válce a litografické kameny upravené pro grafické účely (např. hlazené, zrněné nebo leštěné)		
8442 30	- Stroje, přístroje a zařízení:		
8442 30 99	--- Ostatní	<u>bez</u>	-

57. Žalovaný v té souvislosti nejprve konstatoval, že aby mohly být stroje a přístroje sazebně zařazeny mezi tiskařské stroje a přístroje čísla 8443 musí být jejich hlavní činností tisk. Tiskem se přitom v obecném vnímání rozumí způsob rozmnožování předlohy, při kterém se tisková barva z tiskové formy přenáší určitým tlakem stroje nebo přístroje na papír nebo jiný potiskovaný materiál. Tiskem se v novější době rozumí i grafický výstup z počítače prostřednictvím tiskárny na papír nebo jiná média. Ze zjištěného skutkového stavu ale nelze v žádném případě vyvodit závěr, že by dotčené zboží pomocí barvy a předlohy vytvářelo obtisky této předlohy. Pokud si celní úřad vyložil lisování reliéfů tlakem a teplem pomocí válců jako tisk, učinil tak zcela nesprávný závěr, který se odrazil i v nesprávném sazebním zařazení dotčeného zboží do čísla 8443 (body 51 a 52 napadeného rozhodnutí).
58. Dále žalovaný konstatoval, že stroj neslouží ke zhotovování desek ani válců, lze proto uvažovat toliko o „jiné tiskařské pomůcce“ (bod 53 napadeného rozhodnutí). Nicméně protože následnou metalizaci plastové fólie (buď vakuovým nanášením kovových částic na reliéf plastové fólie, nebo otiskem reliéfu plastové fólie do kovové vrstvy) nelze považovat za tisk ve smyslu činnosti strojů čísla 8443 (bod 55 napadeného rozhodnutí), nepřichází do úvahy ani zařazení do čísla 8442 prosazované žalobkyní. Žalovaný současně přisvědčil žalobkyni, že metalizér lze připodobnit 3D tiskárně. Zdůraznil však, že 3D tiskárny jsou sazebně zařazovány jako stroje podle materiálu, který zpracovávají (stroje na zpracování plastu, stroje na zpracování keramických hmot apod), nikoli jako tiskařské stroje čísla 8443. Žalovaný tak dovodil, že nelze-li metalizér považovat za tiskařský stroj čísla 8443, nelze ani matrici (v podobě zpracované plastové fólie s reliéfem budoucího kovového hologramu) považovat za tiskařskou pomůcku. Na tomto základě proto žalovaný uzavřel, že stroj (zpracovávající plastovou fólii určenou následně k výrobě kovových hologramů metalizérem) nelze považovat za stroj čísla 8442 vyrábějící tiskařské

pomůcky a že na této skutečnosti nemůže nic změnit ani skutečnost, že plastová fólie obsahující reliéf budoucího kovového hologramu má vlastnosti přípravku (matrice) na výrobu kovového hologramu, který se následně vyrábí na metalizéru, ani to, že se ve finálním výrobku – kovovém hologramu – vůbec neobjeví, protože se po výrobě kovového hologramu vyhodí (bod 57 napadeného rozhodnutí).

59. Žalobkyně v žalobě specifikovala, že nedostatky zjištěného skutkového stavu spatřuje v tom, že nebylo ničeho zjištěno k předcházejícím ani navazujícím výrobním operacím a strojům (metalizér). Z předchozí rekapitulace napadeného rozhodnutí ale plyne, že princip činnosti stroje byl posuzován i ve vztahu k nim. Dále pak namítala, že celní úřad tyto operace nezkoumal a ani žalovanému tyto operace a stroje (metalizér) nebyly známy z jeho úřední činnosti, o čemž svědčí opakované výzvy žalovaného k doplnění tvrzení žalobkyně.
60. Soud ale nesouhlasí s tím, že by ve vztahu k navazujícím výrobním operacím a strojům (metalizér) nebylo žalovaným (resp. celním úřadem) nic zjištěno. Sama žalobkyně totiž uvedla, že v odvolacím řízení ji žalovaný vyzval, aby objasnila činnost stroje i ve vztahu k nim. Konkrétně soud ze správního spisu zjistil, že žalovaný výzvou ze dne 4. 1. 2018 žalobkyni vyzval, aby uvedla: i) zda dotčené zboží v rámci výrobní operace, tj. při tvorbě reliéfu hologramu průchodem fólie od vstupu po výstup, tuto také metalizuje, a pokud ano, v jakém okamžiku (zda před zhotovením reliéfu, nebo až po něm), ii) jakým způsobem a na jakých strojích se provádí výroba samotného hologramu ze zpracované a případně metalizované fólie. Žalovaný konstatoval, že tyto informace jsou potřebné k posouzení, jak má být dotčené zboží sazebně zařazeno, s tím, že požadované údaje považuje za velmi důležité, aby byl skutkový stav věci zjištěn v nezbytném rozsahu. Žalobkyně na tuto výzvu žalovaného reagovala podáním ze dne 5. 1. 2018, v němž přinesla odpovědi na obě položené otázky. Není tedy pravdou, že by v tomto rozsahu nebyl skutkový stav věci (vůbec) zjišťován. Lze nicméně dospět k závěru, že žalovaný vyšel toliko z tvrzení žalobkyně, aniž by tato tvrzení byla podložena (i) dalšími důkazy.
61. Žalobkyně dále namítala, že nebylo provedeno jí navrhované doplnění dokazování formou šetření na místě s ukázkou celého výrobního postupu (hologramu) a že nebyl přibrán znalec ani jiný odborník. Jelikož žalovaný podle žalobkyně postrádal specifické odborné znalosti, princip činnosti stroje a jeho zařazení do řetězce operací nepochopil.
62. Soud nejprve konstatuje, že neustanovení znalce (potažmo neprovedení znaleckého posudku) za účelem posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, nelze žalovanému obecně vytýkat, pokud žalovaný měl za to, že takovými nezbytnými odbornými znalostmi disponuje, a současně měl i jinak za to, že byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Soud přitom nepochybuje o odbornosti žalovaného, o které svědčí obsah jím vydaných odborných stanovisek, např. odborné stanovisko ze dne 29. 11. 2017. Ze správního spisu zároveň vyplývá, že žalobkyně takový důkazní návrh ani nevznesla.
63. Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále oponoval, že žalobkyně jednoznačně výslovně nenavrhla provedení důkazu ohledáním věci. Ze zprávy o kontrole podle žalovaného vyplynulo, že posuzovaný stroj byl pracovníkům celního úřadu ukázán a byla pořízena jeho fotodokumentace, předveden tehdy nebyl pro jeho nefunkčnost. Nadto i z podání žalobkyně ze dne 19. 9. 2017 shodně vyplynulo, že stroj není používán pro neplnění požadovaných parametrů. Z pořízené fotodokumentace bylo přitom zřejmé, že jde o stroj se soustavou válců. Žalovaný tak doplnil, že neshledal důvod provést z vlastní iniciativy ohledání stroje z následujících důvodů: i) tvrzená nefunkčnost a nepoužívání stroje i

v průběhu odvolacího řízení, ii) pořízená fotodokumentace celním úřadem při místním šetření, iii) doplnění žalobkyně v odvolacím řízení a iv) nezatěžování žalobkyně nad rámec nezbytně nutný.

64. Zde má žalobkyně pravdu v tom, že žalovaný v odvolacím řízení neprovedl ohledání zboží (místní šetření), jak žalobkyně v průběhu řízení skutečně navrhovala. Nelze přitom souhlasit s žalovaným, že takový návrh žalobkyně explicitně ne učinila. Na výzvu žalovaného ze dne 7. 12. 2017, aby se žalobkyně vyjádřila ke stavu zjištěnému v odvolacím řízení a navrhla další důkazní prostředky ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy, totiž žalobkyně včas reagovala podáním ze dne 18. 12. 2017, ve kterém uvedla, že (zvýraznění doplněno soudem): „*[k]romě přiloženého článku navrhujeme k důkazu též doplňující **místní šetření**, při kterém by bylo možno odvolacímu správnímu orgánu proces vytváření hologramu vysvětlit na konkrétních příkladech a ve všech stádiích včetně hotových výrobků, které s ohledem na požadavek utajení a možnost zneužití nelze touto cestou předložit a bez odborného vysvětlení tohoto unikátního procesu by vypovídací hodnota vzorků tak jako tak nebyla velká.*“ Ostatně tohoto návrhu žalobkyně si žalovaný byl vědom, jelikož v následné výzvě ze dne 4. 1. 2018, uvedl, že návrh na provedení doplňujícího místního šetření zvaží až po obdržení odpovědi na nově položené otázky. Předmětný návrh na doplnění dokazování žalobkyně výslovně zopakovala i v podání ze dne 19. 1. 2018, kde uvedla, že (zvýraznění doplněno soudem): „*[v] této souvislosti odkazujeme na opakované navrhované doplnění **dokazování na místě samém**, kde by bylo možné proces vzniku i finální hologramy předvést,*“ a to v reakci na (opětovnou) výzvu žalovaného ze dne 18. 1. 2018, aby se vyjádřila ke stavu zjištěnému v odvolacím řízení a navrhla další důkazní prostředky (tentokrát již) ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení výzvy.
65. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
66. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
67. 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. Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží (§ 115 odst. 4 daňového řádu).
68. Ze znění citovaných ustanovení vyplývá, že navrhla-li žalobkyně provedení dalšího důkazního prostředku (ohledání stroje při místním šetření) řádně ve lhůtě k tomu stanovené, žalovaný, ač tímto návrhem nebyl vázán, byl povinen k němu přihlédnout. Žalovaný se však na žádném místě odůvodnění napadeného rozhodnutí s tímto návrhem žalobkyně nevypořádal. Argumenty, proč neshledal potřebným provést ohledání stroje, žalovaný předložil až ve vyjádření k žalobě. Žalobkyni tak lze zčásti přisvědčit, že se žalovaný s tímto návrhem žalobkyně nevypořádal.

69. Pokud měl žalovaný za to, že byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci, nebylo jeho povinností navržený důkaz provést. Nezáleželo však zcela na jeho libovůli, jakým způsobem s návrhem žalobkyně na provedení důkazů naloží, neboť ačkoli nebyl povinen všechny žalobkyní navržené důkazy provést, za situace, kdy některé z nich neprovedl, byl povinen v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůvodnit, proč se tak stalo.
70. Popsaným povinností žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostál. Jde tak bezpochyby o procesní vadu, nicméně soud dospěl k závěru, že tato procesní vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že uvedený postup, při němž se žalovaný spolehl na obsah tvrzení žalobkyně a rozhodl se je podrobněji neprovéřovat, nemohl mít za následek změnu výroku napadeného rozhodnutí k tíži žalobkyně. Je ostatně překvapivé, pokud žalobkyně sama uvádí klíčové údaje o fungování stroje a o podobě navazujících procesů, aby se snad následně domáhala popření těchto tvrzení jako vadných. Je pravdou, že v průběhu celního řízení žalobkyně popisovala činnost stroje s dílčími, pro celní zařazení však významnými odlišnostmi (z prvotních popisů plynulo, že stroj vyrábí přímo hologramy). To však bylo dostatečně srozumitelně vysvětleno tím, že prvotní vyjádření žalobkyně byla sepisována bez možnosti konzultace s technologem žalobkyně, díky konzultacím ale posléze došlo k upřesnění popisu stroje a souvisejících procesů.
71. Kromě toho má soud pochybnosti o tom, zda by mohlo mít předvedení procesu výroby hologramů relevanci pro posouzení celního zařazení stroje, u něž bylo v průběhu řízení nesporné, že není v provozu, takže by nebylo možné ověřit, že ukazovaný proces skutečně bude tím procesem, který má na činnost stroje bezprostředně navazovat. Svůj význam nepochybně má i skutečnost, že celní úřad již měl smluvu schůzku s technologem v rámci místního šetření, kterou však na místě v průběhu samotného šetření, při němž byly pořízeny fotografie stroje, statutární zástupce žalobkyně zakázal a znemožnil. Celní úřad tedy v tomto směru již vyvinul potřebnou aktivitu (byť nikoliv procesně korektnější cestou výslechu svědka) a sama žalobkyně možnost přesnějšího vysvětlení funkce stroje a jeho návaznosti na další procesy znemožnila. Žalovaný v takové situaci již nebyl povinen dávat žalobkyni druhou šanci, třebaže bezpečnostní obavy žalobkyně z úniku informací o utajovaných výrobních procesech lze do jisté míry pochopit.
72. Za dané situace tedy soud považuje za akceptovatelné, pokud žalovaný při celním zařazení vyšel z relativně již detailního popisu fungování stroje a navazujících procesů poskytnutého žalobkyní a jeho pravdivost a správnost již blíže neprovéřoval, zejména když ani soud nezaznamenal důvod k pochybnostem o použitelnosti takto poskytnutých informací (a to ani v kontextu všech dokumentů shromážděných v řízení, jež popisují nejen činnost stroje, ale v případě podnikatelského záměru žalobkyně, předkládaného v souvislosti se žádostí o podporu v rámci programu OP PIK, do jisté míry i navazující principy výroby hologramů, a to v souladu s tím, co žalobkyně v posledku o tomto procesu tvrdila). I přes dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, pokud jde o nevyčerpání možnosti opakovat místní šetření u žalobkyně, tedy soud uzavírá, že se žalobkyni nepodařilo zpochybnit správnost a úplnost zjištěného skutkového stavu. Úplnost přitom nelze posuzovat z toho hlediska, zda byly žalovanému známy všechny související i nesouvisející skutečnosti týkající se fungování stroje, nýbrž jen z toho hlediska, zda známé informace byly dostačující pro správné celní zařazení.
73. Žalobkyně přitom v této souvislosti nad rámec prostého zpochybnění správnosti celního zařazení nebyla schopna uvést, proč by širší znalost předcházejících a navazujících operací k výrobní operaci stroje (nad rámec zjištění, že ani činnost stroje, ani návazná činnost

metalizéru není tiskem) měla nějakým způsobem ovlivnit toto celní zařazení. Žaloba vlastně ani konkrétní žalobní bod, proč má být některý z právních závěrů žalovaného (za nějž je třeba celní zařazení považovat) nesprávný či vadný, neobsahuje (rekapitulace průběhu celního řízení žalobním bodem není). V situaci, kdy tedy soud shledal použitelnými závěry o skutkovém stavu, z nichž napadené rozhodnutí vychází, proto postačí konstatovat, že soud neshledal žádné vady ani v právním posouzení žalovaného, který v souladu s principy právní úpravy obsažené v celních předpisech zařadil stroj do kódu KN 8420 10 80 90 a aplikoval odpovídající celní sazbu 1,7 %. Soud se plně ztotožňuje s podrobným a logickým vysvětlením žalovaného, které již bylo shora zrekapitulováno a na něj odkazuje. V tomto směru soud považuje za klíčovou právě skutečnost, že proces tisku je, tak jak ostatně poprvé v řízení zdůraznila sama žalobkyně, založen na aplikaci tiskové barvy na potiskovaný materiál. Jestliže žalobkyně jasně sdělila, že stroj na zpracovávání materiál nenanáší barvu a s barvou nepracuje ani stroj navazující (metalizér), přičemž po využití produktu stroje v metalizéru je tento produkt zlikvidován jako odpad (tj. neslouží jako matrice ani pro jiný, tentokrát opravdu již tiskový stroj), je vyloučeno, aby byl stroj zařazen do čísel 8442 nebo 8443. S ohledem na konstrukci a působení stroje na zpracováváný materiál jej přitom nejlépe vystihuje právě označení „jiný válcovací stroj“, které odpovídá číslu 8420 a konkrétně pak podpoložce KN 8420 10 80.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

74. Jelikož žádný ze žalobních bodů neshledal důvodným a zákonnost napadeného rozhodnutí nebyla úspěšně zpochybněna, soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
75. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice byl úspěšný, a proto by mu náhrada nákladů řízení náležela. Z obsahu spisu však nevyplývá, že by mu vznikly nějaké náklady řízení převyšující náklady na běžný výkon úřední činnosti, za nějž je třeba považovat i obhajobu vlastních rozhodnutí v řízení před soudem. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Případně-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.

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.

Praha 10. září 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu