



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

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

žalobkyně: **KARO – Leather Company s.r.o., IČ : 28205413**  
se sídlem Rohanské nábřeží 642/35, Praha 8 - Karlín  
zastoupená JUDr. Pavlem Kavínkem, advokátem  
sídlím Na Kocínce 210/3, Praha 6

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlím Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2018, č. j. 2777-21/2018-900000-318

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

## Odůvodnění

### I. Předmět sporu

1. Celní úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 25. 7. 2017, č. j. 19130-13/2017-510000-51 (dále jen „rozhodnutí celního úřadu“), vydal dodatečný platební výměr, kterým bylo žalobkyni dodatečně doměřeno clo na dováženém zboží v celkové výši 274.865,- Kč a to v částce rozdílu mezi částkou cla původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení ev. č. 14CZ5100001C15ZVP1 ze dne 24. 4. 2014, vyhotoveným formou Jednotného správního dokladu, a částkou cla nově stanovenou.
2. Dle výroku dodatečného platebního výměru bylo takto doměřeno clo u dvou dovážených položek zboží:
  - „*Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>)*“, zařazeno dle celního sazebníku do třídy TARIC 4107121900, se sazbou cla 6,5 %, přeplatek na clu 56.570 Kč,
  - „*Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů)*“, zařazeno dle celního sazebníku do třídy TARIC 4107129100, sazba cla 5,5%, nedoplatek na clu 391.536 Kč.
3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 10. 2018, č. j. 2777-21/2018-900000-318 (dále jen „napadené rozhodnutí“), potvrdil k odvolání žalobkyně rozhodnutí celního úřadu.

### II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (po shrnutí průběhu předchozího řízení) odkázal na obsah provedené následné kontroly, konkrétní zprávu o kontrole, kde jsou uvedeny skutkové závěry o předmětném dováženém zboží. Takto postavená a projednaná zpráva o kontrole potom tvoří odůvodnění napadeného rozhodnutí – dodatečného platebního výměru.
5. Žalovaný shrnul, že žalobkyně označila jako zásadní doklady prokazující její tvrzení znalecké posudky. Ke vzorkům použitým pro zpracování znaleckých posudků žalovaný uvedl, že vyjma vzorku předmětného zboží č. 5102011404009 odebraného dne 23. 4. 2014, se v ostatních případech (dle dat odběru) jedná o vzorky, které byly odebrány celními orgány při jiných dovozech. Dodavatelem zboží u odebraných vzorků byla ve třech případech společnost Rahman Industries Limited, tedy dodavatel předmětného zboží. Z porovnání výše uvedeného popisu analyzovaných vzorků s popisem předmětného zboží do celního prohlášení „*Východoindické kůže z mladého hovězího dobytka, lícová štípenka v suchém stavu, celé, nepřesahující 4,5 kg/1 ks*“ a při porovnání popisu zboží na faktuře není možné dospět k jednoznačnému závěru, že by se ve všech případech odebraných vzorků mělo jednat o totožný druh zboží. Totožnost analyzovaných vzorků ve znaleckém posudku a předmětného zboží je možné připustit pouze v případě vzorku č. 51020114 04009.
6. Ke znaleckému posudku 1071/2014 poté žalovaný uvedl, že posudek se věnoval pouze zjištění vybraných fyzikálních a hygienických vlastností analyzovaných vzorků, tak, aby prokázal nevhodnost jejich použití pro bezprostřední výrobu koženého zboží. Znalecký posudek neuvádí velikost analyzovaných usní (mělo by se jednat o celé kusy o velikostech od 20 do 37 SQFT, resp. 2,6 až 3,43 m<sup>2</sup>), a vůbec se nezabývá vlastní kvalitou usní - hodnotí pouze stálobarevnost ve vztahu k nanesené povrchové vrstvě a obsah celkového

chromu jako zůstatku po činění chromitými solemi. Ze zjištěných parametrů nevyplývá způsob zpracování analyzovaných usní, je zřejmé jen to, že analyzované vzorky byly ve všech případech opatřeny krycí povrchovou vrstvou (byly tedy povrchově upravovány). Zjištěné údaje o analyzovaném zboží publikované ve znaleckém posudku, tak vyjma informace o existenci nanesené nekvalitní povrchové vrstvy, nejsou pro účely sazebního zařazení (i jen ve vztahu k tomuto analyzovanému zboží) použitelné, neboť neuvádí žádné parametry rozhodné pro sazební zařazení. Výsledky vztahující se k předmětnému zboží se v zásadě shodují s výsledky prezentovanými pro všechny analyzované vzorky, přítomnost povrchové vrstvy na předmětném zboží byla znaleckým posudkem jednoznačně potvrzena.

7. Ke znaleckému posudku 1116/2016 žalovaný uvedl, že s ohledem na záměnu právních předpisů ze strany znalce nemá znalecký posudek jako celek žádný význam ani ve vztahu k analyzovaným vzorkům, ani v dotčené věci. Jedinou použitelnou částí posudku je (samostatné) vysvětlení odborných pojmů (str. 5, odstavec 3, bod Ad 1) a popis po stránce názvoslovné vyplývající z vizuálního posouzení za pomoci zvětšující laboratorní optiky („*Useň z buvolovice, vyrobená z lícové štípenky, sbroušeným lícem, s krycí pigmentovou úpravou, s umělým dezénem*“).
8. Žalovaný podotkl, že zjištění prezentovaná v protokolu o zkoušce CTL ve skutečnosti nejsou v rozporu s výsledky prezentovanými ve znaleckých posudcích. Konkrétně uvádějící, že je možné na základě vizuálního posouzení, za pomoci zvětšující laboratorní optiky, popsat po stránce názvoslovné takto „*Useň z buvolovice, vyrobená z lícové štípenky, sbroušeným lícem, s krycí pigmentovou úpravou, s umělým dezénem*.“ V parametrech, které jsou pro sazební zařazení zboží rozhodující, nejsou znalecké posudky v rozporu s výsledky v protokolu o zkoušce CTL, jejich odlišnost spočívá pouze v hodnocení vlastností, které pro sazební zařazení rozhodné nejsou, a to konkrétně vad povrchové úpravy a nevyhovujících hygienických vlastností.
9. K právnímu posouzení zboží pro účely jeho sazebního zařazení jako přímý důkazní prostředek pro zjištění vlastností předmětného zboží žalovaný použil:
  - popis zboží na faktuře IN, a údaje z příslušného Packing listu, ze kterých shodně vyplývá, že byly dovezeny dokončené usně z kůže z buvola, různých barev, s potiskem za pomoci matric, o velikosti jednoho kusu větší než 30, do 37 SQFT nebo o velikosti 20 až 28 SQFT; pro čalounictví; stupně „A“. Za využití definice pojmu „useň“ uvedené ve znaleckém posudku 1116/2016 (str. 5) je zřejmé, že se jedná o čalounické usně z kůže buvolů, po vyčinění dále upravené, kvalitativního stupně „A“,
  - uvedené zjištěné vlastnosti předmětného zboží byly odvolacím orgánem dále doplněny z údajů uvedených odvolatelem v popisu zboží do celního prohlášení „*Východoindické kůže z mladého hovězího dobytka, lícová štípenka, v suchém stavu, celé...*“ Jedná se tedy dále o usně celé, předkládané jako lícová štípenka v suchém stavu,
  - dalším přímým důkazem ve věci vlastností předmětného zboží je tvrzení žalobkyně uvedené ve vyjádření ke kontrole (citace: „*...z dovozních dokladů vyplývají úpravy jako pigmentování, barvení či potisk, nedošlo těmito úpravami ke zhodnocení usní, ale naopak k jejich znehodnocení*“, „*...provedené úpravy mají charakter mechanické ochrany...*“), ve kterém sám odvolatel potvrdil provedení povrchových úprav a existenci povrchové vrstvy na dovezených usních,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

- k tvrzení žalobkyně o předmětném zboží, že „*usně jsou nepoužitelné pro bezprostřední výrobu koženého zboží*“, žalovaný uvedl, že bezprostřední nepoužitelnost neznamená, že se jedná o usně obecně a nikdy nepoužitelné pro výrobu koženého zboží, což je podpořeno na fakturách deklarovaným účelem použití pro čalounictví. Bezprostřední nepoužitelnost předmětného zboží nedělá z tohoto zboží „*jiný odpad*“ ve smyslu čísla 4115 HS (...*odřezky a jiné odpady kůží (usní) nebo kompozitní usně, nepoužitelné k výrobě koženého zboží....*).
10. Z těchto všech výše uvedených údajů o předmětném zboží podle žalovaného vyplývá, že se jedná o dokončené celé usně z kůže buvolů - lícovou štípenku, které jsou po vyčinění dále upravované (barvené, s potiskem za pomoci matric, s povrchovou úpravou – povrchovou vrstvou), stupně „A“, o velikosti jednoho kusu větší než 30, do 37 SQFT, nebo o velikosti jednoho kusu větší než 20, do 28 SQFT. V případě předmětného zboží se jedná o celé usně – lícovou štípenku, získané vyčiněním kůže z buvolů a jejich dalšími úpravami (broušené, barvené, s potiskem za pomoci matric určitých vzorů, s povrchovou úpravou – povrchovou vrstvou). Celní úřad se s odvolatelem shodl v tom, že se předmětné zboží zařazuje do třídy VIII, do kapitoly 41 celního sazebníku. S tímto závěrem se ztotožnil i žalovaný.
  11. Poukázal pak na to, že do kapitoly 41 celního sazebníku se zařazují *surové kůže a kožky (jiné než kožesiny) a usně*. Kapitola 41 se pak dále člení na jednotlivá čísla podle stupně zpracování kůží, kožek a usní a také podle druhu zvířat, ze kterých pocházejí. Do čísel 4101 až 4103 celního sazebníku se zařazují nejméně zpracované kůže a kožky, tzn. *surové (čerstvé, solené, sušené, vápněné, piklované nebo jinak konzervované, avšak nevyčiněné)*. Do čísel 4104 až 4106 celního sazebníku se zařazují *kůže a kožky vyčiněné nebo zpracované na crust, avšak dále neupravené*. Podle poznámky 2A)12 ke kapitole 41 celního sazebníku nepatří do čísel 4104 až 4106 *kůže a kožky, které byly podrobeny procesu činění (včetně předčinění), který je návratný (čísla 4101 až 4103), podle případu*. Podle poznámky 2B) ke kapitole 41 celního sazebníku výraz „*crust*“ čísel 4104 až 4106 zahrnuje *kůže a kožky, které byly před sušením předčiněné, barvené nebo likrované (mazané)*.
  12. Ze znění celního sazebníku (znění čísel 4104 a 4107, položek a podpoložek těchto čísel, jakož i poznámek ke kapitole 41) nevyplývá, jaké operace se považují za činění. Za této situace a bez potřebných znalostí, je nutné v souladu s judikaturou ESD a NSS využít vysvětlivek k HS ke kapitole 41. Podle vysvětlivek k HS činí činění *kůže a kožky odolnými proti hnití a zvyšuje jejich nepropustnost vůči vodě. Taniny pronikají do struktury kůže a tvoří příčné vazby s kolagenem. Toto je nevratná chemická reakce, která dává výslednému produktu stabilitu vůči teplu, světlu nebo pocení a způsobí, že jsou kůže nebo kožky tvarovatelné a použitelné*. Dále z vysvětlivek k HS ke kapitole 41 (Všeobecné vysvětlivky, oddíl II) vyplývá, že *kůže a kožky, které byly činěny nebo dále upraveny kromě činění jsou v obchodě známy jako „usně“*. *Usně, které byly po činění sušeny, jsou známy jako „crust“ nebo „crust usně“*. *Během procesu zpracování na crust může být přidán mazací likr nebo olej, který dodá crust usni určitou hladkost a pružnost a kůže nebo kožky mohou být před sušením předčiněné nebo barvené ponořením (např. v bubnu)*. Pouze takto zpracované kůže a kožky mohou být zařazeny do čísel 4104 až 4106 celního sazebníku. Čísla 4107, 4112 a 4113 celního sazebníku pak zahrnují usně, které byly *po vyčinění nebo zpracování na crust dále upraveny, jiné než usně čísla 4114* (do čísel 4108 až 4111 celního sazebníku není zahrnuto žádné zboží). Podle vysvětlivek k HS se usně po vyčinění nebo zpracování na crust podrobují další úpravě k odstranění nerovností povrchu, získání vyšší ohebnosti, nepromokavosti atd.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

*Toto zpracování spočívá v měkčení, napínání, valchování ... Useň může být dále vydělána nebo dohotovena povrchovým barvením nebo pigmentováním, podvalováním nebo ražením, šlichtováním, leštěním, broušením, voskováním, černěním, ... Číslo 4114 celního sazebníku zahrnuje speciální druhy usní (zámiš, lakové, laminované, metalizované), a číslo 4115 zahrnuje kompozitní usně, odřezky a jiné odpady kůží, kožený prach a moučku. Žalovaný proto dospěl k závěru, že aplikace vysvětlivek k HS je při určení sazebního zařazení zboží zcela oprávněná. Význam termínů použitých v celním sazebníku je podle názoru odvolacího orgánu dostatečně srozumitelný pro osobu zabývající se dovozem a zpracováním kůží, odvolatel tedy mohl dospět ke správnému sazebnímu zařazení zboží (viz níže) i bez znalosti vysvětlivek k HS, a to řádnou aplikací interpretačních pravidel.*

13. Žalovaný byl toho názoru, že předmětné zboží musí být v souladu s VIP 1 v rámci kapitoly 41 zařazeno do čísla 4107 HS jako „*Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, po vyčinění nebo po zpracování na crust dále upravené, včetně kůží zpracovaných na pergamen, odchlupené, též štípané, jiné než usně čísla 4114*“. Při sazebním zařazení předmětného zboží do čísla 4107 HS bylo přihlédnuto ke znění poznámky 2B) ke kapitole 41 celního sazebníku, ke znění vysvětlivek k HS – Všeobecných vysvětlivek ke kapitole 41 a k číslům 4107 a 4115.
14. Vzhledem ke znění položek a podpoložek celního sazebníku dospěl žalovaný k závěru, že předmětné zboží dle své charakteristiky musí být zařazeno v rámci čísla 4107 HS do položky 410712 celního sazebníku jako „- *Celé kůže a kožky, -Lícové štípenky*“. Dále musí být zboží zařazeno podle velikosti jednotlivých kusů (mezní velikostí dle znění celního sazebníku je 28 SQFT = 2,6 m<sup>2</sup>), v daném případě tedy musí být rozděleno do dvou podpoložek, a to do podpoložky 41071219 (pro velikost do 28 SQFT = do 2,6 m<sup>2</sup>), a do podpoložky 41071291 (pro větší než 28 SQFT).
15. S dalšími odvolacími námitkami žalobkyně vedoucími k popření dodatečného zařazení zboží do položky 4107 a naopak domáhajícími se k zařazení do položky 4115 se žalovaný poté již neztotožnil.

### III. Žaloba

16. Žalobkyně v žalobě namítla, že podstatným a rozhodujícím je vyřešení otázky správného sazebního zařazení zboží. V rámci předmětných celních řízení deklarovala zařazení předmětného zboží pod číslem Nařízení rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 „celního sazebníku“ do položky 4104 a celní orgány naopak podřadily předmětné zboží pod číslem celního sazebníku 4107. Žalobkyně následně v průběhu řízení korigovala svůj závěr o správnosti sazebního zařazení zboží v návaznosti na závěry znaleckého posudku č. j. 1116/2016 ze dne 16. 5. 2016, zpracovaného Ing. Miloslavou Štachovou, znalkyní v oboru kůže a kožešiny, jehož předmětem je mimo jiné znalecké posouzení vzorku usně 6035/14 odebraného Celním úřadem pro Kraj Vysočina v rámci projednávaných celních řízení, a to tak, že správným sazebním zařazením dováženého zboží je číslo celního sazebníku 4115 se stanovenou celní sazbou 0%.
17. Znalecký posudek č.j. 1116/2016 ze dne 16. 5. 2016, zpracovaný Ing. Miloslavou Štachovou, znalkyní v oboru Kůže a kožešiny se specializací obuv, výrobky oděvní, galanterie, čalounické z usní, kožešin nebo jiných kožedělných materiálů, ošetřování kožedělných výrobků a pro obor Ekonomika, ceny a odhady kožedělných výrobků skutkově konstatuje, že v případě vzorků zkoumaných znaleckou laboratorí se z důvodů uvedených ve znaleckém posudku (a stejně tak i ve znaleckém posudku stejného

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

zpracovatele 1071/2014) jedná o usně ve formě odpadového materiálu nezpracovatelného bez dalšího na klasické kožené výrobky. Uvedené vzorky byly odebrány celními orgány v rámci jednotlivých celních řízení vedených se žalobkyní, byť se v případě konkrétních zkoumaných vzorků s výjimkou vzorku ev.č. 510201-14-04-009 nejedná o vzorky odebrané v rámci celního řízení tvořícího předmět této správní žaloby. I s ohledem na fakt, že zkoumané vzorky byly celními orgány odebírány v určitých časových odstupech, přičemž jejich základní vlastnosti jsou shodné a zjištěné vady jsou charakterem totožné, a s ohledem na fakt, že žalobkyní dovážené zboží je dlouhodobě shodné stejných charakteristik a nabývané od totožných dodavatelů, jsou výsledky i v případě vzorků znaleckého zkoumání podle žalobkyně nepochybně plně relevantní i pro účely rozhodnutí v projednávané věci.

18. Žalobkyně poukázala na závěry znalkyně z posudku k otázce č. 2 a 4), podle nichž v souhrnu platí, že dovážené zboží nelze zařadit do čísla sazebníku 4107. Žalobkyně je pak názoru, že pokud celní orgány sazebně zařazovaly dovážené zboží i přes námitky žalobkyně vyjádřené mj. v závěrech znaleckého posudku pod jinou položku celního sazebníku, pouze na základě běžného pohledu a konstatování Celně technické laboratoře (CLT), že na povrchu usní je nanesen jiný materiál, celní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav. Žalobkyně namítla, že žalovaný přes odlišné stanovisko ve věci sazebního zařazení zboží a žalobkyní deklarovanou nepoužitelnost usní pro výrobu koženého zboží v rámci zadávaného přezkumu odebraných vzorků usní CLT nezadal CLT, případně jinému k provedení potřebných zjištění řádně kvalifikovanému subjektu v rámci vznesených požadavků povinnost provést testování vzorků právě z hlediska jejich chemických, fyzikálních a hygienických vlastností, tedy z hlediska charakteru usní jakožto zboží svými vlastnostmi opravňujícího celní orgány uvažovat v souladu se smyslem a účelem cla o zatížení tohoto zboží clem. Žalobkyně je názoru, že pokud by totiž celní orgány takovéto znalecké zkoumání zajistily, pak by bez dalšího musely dospět k závěru, že se tak, jak jednoznačně, byť nepřímou, deklarovala žalobkyně, jedná z pohledu celního sazebníku o odpad, resp. materiál pro druhotné zpracování s nulovou tržní hodnotou a tedy s nulovou celní sazbou.
19. Žalobkyně je názoru, že sice zařadila dovážené zboží pod nesprávné číslo, resp. podpoložku kódu TARIC, avšak toto nesprávné zařazení nemá žádný vliv na fiskální zájmy České republiky a je relevantní pouze z pohledu statistického sledování přeshraničního pohybu zboží.
20. Žalobkyně je názoru, že pokud tak bylo celně deklarováno zboží, jež je nezpochybnitelně pouhým odpadem kůží, tento závěr je zcela v souladu s fyzikálními i hygienickými vlastnostmi dovezeného zboží, které bez dalšího neumožňují použití tohoto zboží k výrobě koženého zboží, je legitimním očekáváním žalobkyně, že takové zboží bude jako odpad celními orgány zařazeno pod příslušné číslo celního sazebníku nepodléhající clu.
21. Žalobkyně konstatovala, že dle jí dostupných informací dochází k dovozu totožného zboží na území Evropské unie třetími importéry prostřednictvím dalších členských států, konkrétně Itálie a Velké Británie, přičemž celní orgány těchto zemí sazebně zařazují uvedené zboží taktéž pod číslo 4115 jednotného celního sazebníku EU. S ohledem na zásadu vázanosti (správních) orgánů členských států Evropské unie unifikovanými právními předpisy EU je tak postup celních orgánů České republiky v projednávané věci nepřipustný, když obecně rozdílný výklad unifikovaného práva EU, respektive rozdílné

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

vnitrostátní účinky výkladu tohoto práva používaného a prosazovaného různými členskými státy, resp. zde jejich správními orgány, postrádá legitimitu.

22. K důkazu žalobkyně doložila městskému soudu závaznou informaci o sazebním zařazení (dále jen „ZISZ“) totožného zboží, BTI Reference GB 502486170 ze dne 14. 6. 2015, vydanou společností Maple Leaves Limited (dodavatelé žalobkyně) ze strany daňové a celní správy (HM Revenue & Customs) Velké Británie osvědčující zařazení dovážených usní pod podpoložku jednotného celního sazebníku 4115 20 00 opatřenou překladem.
23. Žalobkyně k tomu dále namítla, že i) celní orgány Velké Británie v rámci vydání citované informace o celním zařazení vycházely ze vzorků dováženého zboží poskytnutých žalobkyní a odebraných v rámci jednotlivých celních řízení celními orgány České republiky, že ii) v případě odebraných vzorků žalobkyní dováženého zboží jedná o zboží s nevyhovujícími kvalitativními a hygienickými vlastnostmi neodpovídajícími příslušným normám dopadajícím na tento druh zboží na území Evropské unie. K těmto námitkám žalobkyně navrhla provedení důkazů:
- a) Technickou zprávu vydanou institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže o výsledcích zkoumání předložených vzorků kůží pro žalobkyni jako zadavatele ze dne 1. 2. 2017, č. j. zakázky RT167-4254, opatřenou apostilní doložkou a úředním překladem
  - b) Technickou zprávu vydanou institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže o výsledcích zkoumání předložených vzorků kůží pro zadavatele Maple Leaves Limited ze dne 22.04.2015, č.j. zakázky RT145-4387, opatřenou apostilní doložkou a úředním překladem
  - c) Protokolem o provedených mezilaboratorních zkouškách č. 1/2017 ze dne 28. 4. 2017, vyhotoveným AZL Otrokovice s.r.o., IČ: 26934663, Zkušebnou kožedělných a textilních materiálů a výrobků, akreditovanou zkušební laboratoří č. 1059 dle Českého institutu pro akreditaci, Praha,
  - d) Protokol o provedené identifikaci vzorku na základě mezilaboratorních zkoušek č. 2/2017 ze dne 12. 6. 2017, vyhotovený AZL Otrokovice s.r.o., IČ: 26934663, Zkušebnou kožedělných a textilních materiálů a výrobků, akreditovanou zkušební laboratoří č. 1059 dle Českého institutu pro akreditaci, Praha
  - e) Osvědčením o akreditaci AZL Otrokovice s.r.o., IČ: 26934663 jako zkušební laboratoře č. 1059 v rozsahu udělené akreditace „*Zkoušení usní, kožešin, textilu, poromerů, koženek, vláknitých materiálů, lepenky a výrobků z nich vymezené přílohou osvědčení*“, vydané dne 21. 4. 2017 Českým institutem pro akreditaci, o.p.s. pod č. 237/2017,
  - f) Notářským zápisem NZ 5/2017 o osvědčení průběhu odběru a stavu vzorků z usní, které budou zkoušeny v zahraničí, vyhotovený dne 23. 1. 2017 JUDr. Ivo Havlíčkem, notářem v Kroměříži, se sídlem Stoličkova 2106/98, 767 01 Kroměříž.
24. Z předložených důkazů se podle žalobkyně podává jednoznačná shoda vzorků usní označených jako vzorky č. 6034/14, 6036/14 a 6037/14 při jednotlivých znaleckých zkoumáních, kdy tyto vzorky usní byly prokazatelně zkoumány a posuzovány v rámci:
- znaleckého posudku č.j. 1071/2014 ze dne 17.06.2014 zpracovaného znalkyní Ing. Miloslavou Štachovou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

- znaleckého posudku č.j. 1116/2016 ze dne 16.05.2016 zpracovaného znalkyní Ing. Miloslavou Štachovou
  - Technické zprávy vydané institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže ze dne 01.02.2017, č.j. zakázky RT167-4254, přičemž vzorek usně 6036/14 byl zkoumán také v rámci Technické zprávy vydané institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže pro zadavatele Maple Leaves Limited ze dne 22. 4. 2015, č. j. zakázky RT145-4387.
25. Podle žalobkyně je shoda vzorků prokazována jak shodným číselným označením vzorků v rámci identifikace posuzovaných vzorků jednotlivými znaleckými posudky, resp. technickými zprávami, tak notářským ověřením číselného označení jednotlivých vzorků provedeným notářským zápisem NZ 5/2017 JUDr. Ivo Havlíčka, notáře v Kroměříži, stejně jako protokolem o provedených mezilaboratorních zkouškách a protokolem o provedené identifikaci vzorku (6036/14) na základě mezilaboratorních zkoušek zpracovanými laboratoří AZL Otrokovice s.r.o., kterými tato provedla mezilaboratorní srovnání výsledků zkoušek příslušných vzorků usní posuzovaných jak znalkyní Ing. Štachovou, tak institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže za účelem potvrzení či vyloučení shodnosti vzorků usní porovnáním jejich jednotlivých vlastností a parametrů. Z výsledků srovnání vyplývá nadprůměrná shoda parametrů, přičemž jednotlivé rozdíly se vyskytly ojediněle a to vždy u parametrů, jejichž existence je vysvětlena buď v rámci použité metody standardní nepřesnosti měření nebo rozdílnými metodami zkoumání.
26. Žalobkyně má za to, že zjištění provedená u uvedených vzorků zboží, tedy nejen u vzorku ev. č. 510201-14-04-009 lze aplikovat i v rámci tohoto řízení, jelikož se jedná o zboží stejného druhu a stejných kvalitativních parametrů od stejného dodavatele, přičemž jednotlivé shora specifikované vzorky byly odebírány celními orgány postupně v jednotlivých celních řízeních a shodou podstatných parametrů je prokázáno, že se jedná o totožné zboží jako zboží předmětné. Zároveň žalobkyně odmítá závěr žalovaného o částečné, resp. v případě posudku č. 1116/2016 úplné nepřípustnosti znaleckých posudků, kdy má za to, že skutečnosti uvedené ve znaleckých posudcích znalkyně Ing. Štachové jsou podstatné pro možnost komplexního, nikoli pouze úzce kazuistického (pouhá existence povrchové úpravy) posouzení znění a výkladu jednotlivých dotčených čísel celního sazebníku.
27. Podle žalobkyně závěry jednotlivých zkoumání jednoznačně prokazují nepoužitelnost zkoumaných usní k další výrobě čalounických usní bez jejich celkového koželužského přepracování z důvodu nevyhovění kvalitativním požadavkům kladeným na čalounické usně ustanoveními EN 1336:2013, přičemž nezbytnou součástí takového koželužského zpracování je kompletní odstranění nánosu chemických látek na povrchové části usně, jež způsobují její znehodnocení.
28. Na základě této skutečnosti je pak zcela nemístná a nepoužitelná argumentace žalovaného v tom smyslu, že kvalita a bezvadnost povrchové úpravy zboží a jeho případný soulad s hygienickými normami jsou parametry pro účely sazebního zařazení zcela irelevantní. Toto by platilo v případě, že by se jednalo o hotový výrobek určený bez dalších úprav k finálnímu užití konečným spotřebitelem, příp. zpracovatelem, který by pouze svými parametry nevyhovoval příslušným normám – v daném případě se však jedná, jak žalobkyně opakovaně zdůrazňuje, o znehodnocený materiál, který je bez komplexního

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

přepřacování a změny jeho vlastností nepoužitelný k výrobě zboží určeného k lidské potřebě. Tuto skutečnost potvrzují bez dalšího i ve věci zpracované znalecké posudky. Podstatou věci, tedy parametrem rozhodným pro správné sazební zařazení je tak skutečnost, že v případě dotčeného materiálu se k okamžiku jeho propuštění do režimu volného oběhu jedná o jiný odpad kůží nepoužitelný k výrobě koženého zboží, který poté prochází komplexními přepracovacími procesy a bez následné realizace těchto i odborně složitých a komplikovaných procesů zboží zůstalo v kategorii odpadu.

29. Žalobkyně namítla, že stávající stav výkladu sazebního zařazení zboží aplikovaného celními orgány pak vede k paradoxní situaci, kdy dotčený materiál, který je celními orgány zařazován pod číslo 4107 celního sazebníku, tedy pod číslo zahrnující svým charakterem v zásadě hotové, kompletně zpracované výrobky určené k přímému upotřebení, musí být v případě jeho dalšího přeshraničního vývozu jako hotového zboží zařazen i přes jeho kompletní přepracování a změnu jeho vlastností opět pod totožné číslo 4107 celního sazebníku, což by samozřejmě mělo mít negativní konsekvence s následnými fiskálními nároky státu na výběr daní (DPH, daň z příjmu) spojených s přepracovacími procesy, kdy by tyto výrobní operace nahlíženo prizmatem změny, resp. neměnnosti sazebního zařazení zboží *de iure* nemohly proběhnout.
30. Podle žalobkyně je správné sazební zařazení předmětného zboží jako jiného odpadu kůží (usní) pod TARIC kódem 4115 20 00.
31. Zároveň žalobkyně odmítla, že by v rámci celního řízení použila jiné podklady a dokumenty než pravé dokumenty vystavené výlučně dodavatelem zboží a dokumenty – daňové doklady za zboží ve výši účtované dodavatelem zboží a daňové doklady, kterými byly hrazeny skutečně poskytnuté služby a veškeré daňové doklady tak odpovídaly skutečnému stavu.
32. Žalobkyně namítla, že pokud byly v rámci dožádání českých celních úřadů poskytnuty indickými celními orgány daňové doklady či jiné dokumenty odlišné, pak uvádí, že se jedná o doklady, jež jsou v rozporu se skutečným stavem a pokud tyto doklady byly dodavatelem předloženy indickým celním orgánům, pak je pravděpodobným důvodem k předložení takových důkazů snaha indického exportéra vyhnout se platbě zvýšeného vývozního cla za vývoz nezpracované suroviny, které Indie uplatňuje. Dle názoru žalobkyně pak ze stejného důvodu dochází k znehodnocování vyvážených usní falešnými chemickými úpravami způsobujícími nejasnost v sazebním zařazení.
33. Žalovaný, resp. české celní orgány nemají v daném případě s výjimkou falešných dokladů poskytnutých indickými celními orgány žádné důkazy prokazující nepravdivost dokladů poskytnutých celním orgánům žalobkyní, jelikož žádné takové důkazy ani existovat nemohou, a napadené rozhodnutí je tak založeno na nesprávně zjištěném skutkovém stavu, když žalovaný bez jakéhokoli bližšího zdůvodnění v rozporu se základními zásadami ovládajícími správní řízení přiznal dokladům poskytnutým indickým dodavatelem, resp. indickými celními orgány vyšší důkazní sílu než dokladům předloženým žalobkyní a učinil tak vydané rozhodnutí v důsledku uvedeného nezákonným.

#### IV. Vyjádření žalovaného

34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pro účely sazebního zařazování zboží je zcela nepřipustné vyhodnocovat zboží za použití národních předpisů a norem směřujících k jiným účelům, neboť sazební zařazování zboží se řídí předpisy Evropského Společenství, a

to z důvodu zajištění jednotnosti sazebního zařazení určitého zboží ve všech členských státech Evropského Společenství. Ve znaleckém posudku jsou uplatněny mj. České státní normy a Metodické doporučení Státního zdravotního ústavu, které nemohou být v žádném případě podkladem pro posouzení zboží pro účely sazebního zařazení zboží, které musí být provedeno v souladu s komunitárními předpisy EU. Sazební zařazení zboží je navíc otázkou právní, a nemůže být předmětem znaleckého zkoumání.

35. Žalobkyně nezohledňuje ani nebere v potaz závěry žalovaného prezentované v napadeném rozhodnutí a nevyjadřuje se ani ke způsobu, jakým žalovaný ke svým závěrům o předmětném zboží dospěl, a to na základě zhodnocení veškerých žalobkyní předložených dokladů a údajů v nich uvedených.
36. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval porovnáním odebraných vzorků, na těchto provedených zjištění, a využitelností těchto zjištění pro účel sazebního zařazení, na které tímto plně odkazuje. Žalovaný k tomuto dále uvádí, že ze všech údajů o předmětném zboží vyplývajících ze spisového materiálu (vyjma znaleckých posudků na jiné zboží a popisu zboží uvedeného samotnou žalobkyní) nevyplývá, že by se mělo jednat o odpad. Z údajů o předmětném zboží uvedených v dovozních dokladech je naopak zcela jednoznačné, že za nekvalitní byla shledána pouze povrchová úprava usní (povrchová vrstva). Žalobkyně dospěla ke svému tvrzení o předmětném zboží jakožto o odpadu na základě té skutečnosti, že se z předmětného zboží (jakožto celých vyčiněných usní) musí před dalším zpracováním odstranit původní povrchová vrstva existující při dovozu, a zboží je tak nutné znovu povrchově upravit. Žalovaný k tomuto tvrzení opakovaně uvádí, že předmětné zboží je tak pouze nevhodné pro bezprostřední výrobu koženého zboží, a není zbožím nepoužitelným pro výrobu koženého zboží. Povrchovou úpravou nedochází k jakémukoliv znehodnocení samotné usně. Setrvání žalobkyně na svém tvrzení o předmětném zboží jakožto odpadu, bez zohlednění odůvodněných závěrů o předmětném zboží v napadeném rozhodnutí, a tudíž nerespektování skutkového stavu zjištěného ze závazných podkladů předložených samotnou žalobkyní, proto považuje žalovaný za nedůvodné.
37. Žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí veškeré objektivní vlastnosti předmětného zboží zakládající rozhodný skutkový stav, k jehož zjištění sloužily primárně dovozní doklady a dokumentace vztahující se k vlastnímu zboží, přičemž podružné (irelevantní) jsou doklady osvědčující splnění zákonných podmínek vyplývajících z jiných než z celních předpisů. Zjištěný rozhodný skutkový stav byl žalovaným následně právně hodnocen výhradně optikou celních předpisů.
38. Žalobkyně v žalobě uvádí, že stávající stav výkladu sazebního zařazení předmětného zboží vede k paradoxní situaci, protože kód celní nomenklatury 410712 zahrnuje svým charakterem hotové kompletně zpracované výrobky určené k přímému upotřebení, přičemž u předmětného zboží je nezbytné jeho přepracování. K tomuto žalovaný uvádí, že není zřejmé, z čeho žalobkyně ve svém tvrzení vycházel, neboť ze znění kódu 410712 žádné uvedené či podobné skutečnosti nevyplývají. Naopak je zcela zřejmé, že znění kódu 410712 uvádí definice usní a jejich vlastností stran zpracování, aniž by jakkoliv definovalo, že by se mělo jednat o usně finálně dokončené. Žalovaný konstatuje, že předmětné zboží svým charakterem plně odpovídá znění kódu celní nomenklatury 410712, a skutečnost, že zboží bude po dovozu dáno k přepracování z důvodu existence nevhodné povrchové vrstvy, není se zněním a výkladem tohoto kódu celní nomenklatury nijak v rozporu.

39. Žalovaný poukázal na to, že Městský soud v Praze se v souběžném řízení vyjádřil k sazebnímu zařazení předmětného zboží v zamítavém rozsudku ze dne 19. 2. 2018, č.j. 9 Af 20/2015-81, který shledal postup celních orgánů a jejich zjištění za správné, žalobu totožného žalobkyně označil za nedůvodnou, a žalobu zamítl.
40. Žalovaný dodává, že se žalobkyně svým návrhem pokusila přerušit soudní řízení před Městským soudem v Praze s ohledem na souběžné řízení v obdobné věci probíhající u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 290/2017 ke kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014 - 184. Návrhu odvolatele na přerušení soudního řízení Městský soud v Praze nevyhověl a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 1 Afs 290/2017-29 kasační stížnost žalobkyně zamítl.
41. K žalobkyní nově předloženým dokladům, které jsou jednotlivě datovány 14. 6. 2015 (ZISZ GB), 7. 2. 2017 a 22. 4. 2015 (technické zprávy BLC); 28. 4. 2017 a 12. 6. 2017 (Protokoly AZL), 23. 1. 2017 (notářský zápis), a které by měly prokazovat fakta a skutečnosti tvrzené žalobkyní, žalovaný uvádí, že s ohledem na dobu trvání odvolacího řízení (podání odvolání dne 21. 8. 2017, vydání napadeného rozhodnutí dne 2. 10. 2018), není odvolacímu orgánu zřejmý důvod nepředložení těchto nových dokumentů přímo do odvolacího řízení žalovanému ke zhodnocení. Žalobkyně tak v žalobě proti napadenému rozhodnutí uvádí nová tvrzení a navrhuje provedení nových důkazů, i když mohl tato nová tvrzení a důkazy navrhnout již v odvolacím řízení.
42. K předložené ZISZ Velké Británie žalovaný uvedl následující:
- v odvolacím řízení ani v daňovém řízení žalobkyně tuto ZISZ nijak nezmínil a tedy ani nepředložil, i když v průběhu odvolacího řízení ZISZ existovala a byla platná,
  - ZISZ Velké Británie byla vydána dne 14. 6. 2015, tedy až po dovozu předmětného zboží; v době vzniku celního dluhu (24. 4. 2014) nebyla platná,
  - držitelem rozhodnutí ZISZ, tedy osobou, které byla ZISZ vydána, není žalobkyně;
  - žalovaný není oprávněn jakkoliv hodnotit správnost sazebního zařazení zboží v ZISZ Velké Británie
43. Žalovaný shrnul, že předložená ZISZ byla vydána kompetentním orgánem členského státu podle nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „*celní kodex*“), na základě údajů o zboží poskytnutých oprávněnou osobou v řízení o žádosti o vydání ZISZ. Dle článku 12 odst. 2 celního kodexu je závazná informace o sazebním zařazení zboží závazná pro celní orgány pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni vydání této závazné informace, a je závazná pro celní orgány ve vztahu k osobě, které byla informace vydána. Předmětná ZISZ byla vydána až po propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu, což je jeden z důvodů, proč ZISZ ve vztahu k dovozu předmětného zboží není možné použít. Dle článků 10 a 11 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, Prováděcí předpis k nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství v platném znění se závazné informace smí dovolávat pouze z ní oprávněná osoba, a to vůči celním orgánům, které ji vydaly, a vůči celním orgánům jiných členských států. Dle článku 12 odst. 3 celní kodexu, musí osoba, které byla vydána ZISZ, prokázat, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je v ZISZ popsáno. Dle článku 10 odst. 3 písm. a) Prováděcího předpisu může oprávněná osoba ZISZ uplatnit ve vztahu k určitému

zboží pouze v případě, že věrohodně prokáže celním orgánům, že dotyčné zboží zcela odpovídá zboží uvedenému v předložené ZISZ. Zvýše uvedeného tak vyplývá, že žalobci, pokud není držitelem ZISZ a nebyl tudíž ani žadatelem o ZISZ, není taková možnost (k prokázání výše uvedeného) vůbec dána. K vlastnímu popisu zboží uvedenému v ZISZ žalovaný dodal, že k tomu, aby mohl být výrobek popsán v ZISZ považován za stejné či alespoň podobné zboží se zbožím předmětným, je nutné, aby měl stejné objektivní vlastnosti, znaky a charakteristiky. V projednávaném případě však charakteristika předmětného zboží (tak, jak byla celními orgány zjištěna a shrnuta v napadeném rozhodnutí – bod [40]) neodpovídá popisu zboží v ZISZ (v popisu nejsou uvedeny žádné objektivní parametry umožňující srovnání). ZISZ je zjevně vydaná na odlišné zboží, než je zboží předmětné a podmínka ztotožnění zboží tak zde není dodržena. Tvzení žalobkyně, že celní orgány při vydání ZISZ vycházely ze vzorků zboží poskytnutých žalobkyní odebraných při celních řízeních celními orgány ČR, není možné podpořit žádným z údajů obsažených v ZISZ (z údajů v předložené ZISZ je zřejmá pouze ta skutečnost, že k žádosti o ZISZ byly žadatelem předloženy blíže neidentifikovatelné vzorky).

44. Předmětem protokolů AZL a technických zpráv BLC byla skupina vzorků odebraná v roce 2014 celními orgány při celním řízení – vzorky byly označeny č.6034/14, č. 6036/14, č. 6037/14. Při porovnání s označením vzorků, které byly předmětem znaleckých posudků, se jedná o následující vzorky:
- 6034/14 – číslo vzorku 6303011405013 odebraný dne 15. 5. 2014
  - 6036/14 – číslo vzorku 5102011404009 odebraný dne 23. 4. 2014
  - 6037/14 – číslo vzorku 6303011406004 odebraný dne 3. 6. 2014
45. Dle dat odběrů uvedených vzorků byly dva z těchto vzorků (6034/14; 6037/14) odebrány při jiných celních řízeních, a nemůže se tudíž jednat o vzorky předmětného zboží. Totožnost analyzovaných vzorků a předmětného zboží připustil žalovaný pouze u vzorku 6036/14 (číslo vzorku 5102011404009), u kterého zohlednil závěry uvedené ve znaleckém posudku. Další skupinu vzorků (v protokolech AZL a technických zprávách označené pod č. 7948/17, 7946/17, 7949/17) tvořily vzorky odebrané žalobkyní přímo v její společnosti dne 23. 1. 2017 pod notářským dohledem, bez uvedení jakýchkoliv údajů v souvislosti s jejich dovozem. Žalovaný uvedl, že pokus žalobkyně prokázat totožnost vzorků odebraných celními orgány v roce 2014 a vzorků odebraných žalobkyní v roce 2017 při srovnání jejich jednotlivých parametrů je pro daný případ zcela zbytečný, neboť žádný ze vzorků není možné považovat za vzorek předmětného zboží, ani ho jakkoliv se vzorkem předmětného zboží ztotožnit.
46. Úsilí žalobkyně prokázat fakt, že se v případě všech odebraných vzorků dováženého zboží jedná o zboží s nevyhovujícími kvalitativními a hygienickými vlastnostmi neodpovídajícími příslušným normám EU, považuje žalovaný za zcela marné, neboť kvalitativní a hygienické vlastnosti zboží jsou hodnoceny podle takových norem EU, které nebyly vytvořeny za účelem sazebního zařazení zboží. S ohledem na své výše učiněné závěry stran nově předložených dokumentů žalovaný dospěl k závěru, že tvrzené skutečnosti, k jejichž ověření jsou nové dokumenty (důkazy) navrhovány, nemají relevantní souvislost s předmětem řízení. Tento závěr je dle názoru žalovaného zásadním argumentem pro neakceptování návrhu žalobkyně na provedení důkazů.

47. Stran námitky, že žalovaný nedisponoval věrohodnými podklady od indických celních orgánů, odkazuje žalovaný na veškerá zjištění učiněná v průběhu následné kontroly (rovněž ve věcech kontrolovaných souběžně), uvedená též v napadeném rozhodnutí, ze kterých je zřejmé, že částky placené při jednotlivých dovozech za předmětné zboží byly v některých případech vyšší, než uvedla při celním řízení žalobkyně. Částky skutečně zaplacené vyplynuly z porovnání částek fakturovaných na indických fakturách a částek vyhledaných v účetnictví žalobkyně, lišil se také popis zboží mající vliv na jeho sazební zařazení. Stran tvrzení žalobkyně o pravdivosti jím předložených dokladů si žalovaný dovoluje odkázat na veškerá zjištění následné kontroly podrobně uvedená ve zprávě o kontrole, která ve vzájemných souvislostech ukazuje na záměr žalobkyně dovozní doklady pro celní řízení měnit ve vlastní prospěch (zpráva o kontrole tvoří odůvodnění prvoinstančních rozhodnutí). Takovému jednání žalobkyně svědčí i další související zjištění učiněná v rámci následné kontroly.
48. Žalobkyně k vyjádření žalovaného již repliku nepodala.

### V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

52. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
53. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, neboť především obě strany přes výzvu soudu nevyjádřily svůj nesouhlas s projednáním věci bez jednání, jejich souhlas je tak presumován (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
54. Samotná otázka celního zařazení dováženého zboží je otázkou právní povahy. Žalobkyně nicméně v souvislosti se zařazením zboží poukazuje i na jeho vlastnosti a účel užití, což je otázka skutková. Městský soud nicméně nenařídil jednání ani z důvodu dokazování, neboť shledal, že veškeré rozhodné důkazy a podklady k nynější věci jsou již součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel. Správním spisem se přitom dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Důkazy předložené v soudním řízení pak nebyly pro věc relevantní (k tomu viz níže).

#### Právní úprava rozhodná pro posuzování celního zařazení

55. Právní základ celního zařazení zboží v projednávané věci upravovalo Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (zejména jeho čl. 20 - *Cla a poplatky dlužné ze zákona v případě vzniku celního dluhu jsou založeny na celním sazebníku Evropských společenství*). Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1001/2013 ze dne 4. října 2013, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku poté zavádí mj. kombinovanou nomenklaturu, všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury a celní zařazení zboží do jednotlivých tříd. Bližší charakteristiku jednotlivých tříd kombinované nomenklatury představují vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře 2011/C 137/01 platné a účinné ke dni celního zařazení zboží žalobkyně.

56. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40, konstatoval, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývají tři principy řazení zboží do kódů kombinované nomenklatury: „*První z těchto obecných principů je možné vyjádřit jako nezbytné úsilí hledat (za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol) rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám [viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci Olicom (C-142/06), ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O (C-370/08) a ze dne 16. 12. 2010 ve věci Skoma- Lux s. r. o. v Celní ředitelství Olomouc (C-339/09)]. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995 ve věci Thyssen Haniel Logistic (C-459/93), ze dne 5. 4. 2001 ve věci Deutsche Nichimen (C-201/99) nebo ze dne 8. 12. 2005 ve věci Possehl Erzkontor (C-445/04)]. Konečně, podle ustálené judikatury platí, že význam a dosah pojmů, které právo Společenství nijak nedefinuje, je třeba určit v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí [v tomto smyslu hovoří zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005 ve věci easyCar (C-336/03), odstavec 21 a v něm citovaná souladná prejudikatura Soudního dvora].“*
57. V rozsudku ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 – 272, Nejvyšší správní soud vyložil blíže, že pro celní zařazení je třeba postupovat takto: „*Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury“.*
58. Uvedené znovu shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019 – 43, kde rovněž zdůraznil, že podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Objektivním kritériem pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze „*pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech*“ (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18, TDK-Lambda Germany, 6 bod 27 a tam citovaná judikatura).

Posouzení celního zařazení celními orgány

59. Rozhodná skutková zjištění celních orgánů vyplývají ze Zprávy o kontrole po propuštění zboží ze dne 20. 7. 2017, č. j: 19130-32/2017-510000-51.
60. K posouzení sazebního zařazení zboží celní orgány disponovaly znaleckými posudky č. j. 1071/2014 a č. j. 1116/2016, které vypracovala Ing. Miloslava Štachová, znalkyně v základním oboru Kůže a kožešiny se specializací obuv, výrobky oděvní, galanterie, čalounické z usní, kožešin nebo jiných kožedělných materiálů, ošetřování kožedělných výrobků a pro obor Ekonomika, ceny a odhady kožedělných výrobků. Pro dovoz vedený pod JSD 14CZ5100001C15ZVP1 znalecké posudky posuzovaly vzorek označený jako

6036/14 – „useň čalounická, barva smetanová, č. vz. 510201 14 04 009, datum odběru 23. 4. 2014“ (jeho ztotožnění a soulad s odebraným vzorkem 5102 011 404 009 v celním řízení provedly celní orgány ve Zprávě o následné kontrole ze dne 20. 7. 2017).

61. Ke konkrétnímu zařazení zboží v celním řízení pod JSD CZ5100001C15ZVP1 disponovaly celní orgány těmito důkazními prostředky:

- faktura za zboží č. 282 ze dne 29/01/2014, (fa. zaslána Indickou celní správou)
- Doklady zaslané Indickou celní správou: faktura za zboží č. 282, proforma fa. 126 DT, 127 DT, packing list č. 282, Bill of lading č. 5910492164, výpis z celního systému (ICES) 9910558 s uvedením kódu 41071900, Form A 43727123, Inward Remittance payment advice 0534614TP0001060, 0534614TP0001121, výpis banky ze dne 10. 04. 2014 (str. IN spisu: 198- 222)
- Znalecký posudek č.j. 1071/2014 vypracován Ing. Miloslavou Štachovou
- Znalecký posudek č.j. 1116/2016 vypracován Ing. Miloslavou Štachovou
- Dodatečný platební výměr pod č. j. 62600-14/2014-510000-11
- Rozhodnutí o odvolání (DPV) pod č.j. 4796-4/2015-900000-304.1
- stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, vydané na základě výsledku laboratorního rozboru odebraného vzorku č. 14PH1206 dne 20. 6. 2014 (jedná se o výsledky rozboru laboratoří CLT u vzorku 5102 011 404 009 odebraného v celním řízení).

62. Ze zprávy o následné kontrole poté vyplývá, že celní orgán při popisu zboží vycházel z faktur, které byly zaslány Indickou celní správou. Podle celních orgánů je zde uveden popis zboží specifitěji. K uvedenému prohlášení celní orgány shledaly, že z faktury č. 282 zaslané Indickou celní správou vyplývá, že byly dovezeny celé usně s různou plošnou výměrou jednoho kusu a to v rozmezí od 28 do 37 SQFT (square foot - čtverečních stop). Celní sazebník rozlišuje usně s odlišnou plošnou výměrou jednoho kusu a to na usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>) a ostatní usně tj. usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu přesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>). Sazební zařazení usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>) do TARIC kódu 4107 12 19 00 činí celní sazbu 6,5 % a ostatní usně tj. usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu přesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>) do TARIC kódu 4107 12 91 00 činí celní sazbu 5,5 %.

Přezkoumání závěrů celních orgánů

63. Otázku celního zařazení zboží v celním řízení ev. č. JSD 14CZ5100001C15ZVP1 v první řadě vyřešil městský soud již v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Af 20/2015 – 81.

64. Městský soud v citovaném rozsudku vyložil, že pro celní zařazení bylo zásadní skutkové zjištění, že „dovezené kůže byly po vyčinění dále upraveny. Existenci (nekvalitní) povrchové úpravy dovezených kůží prokázalo nejen testování vzorků provedené Celně technickou laboratoří, ale rovněž žalobkyní předložený znalecký posudek č. j. 1071/2014, který se vyjadřuje ke kvalitě stávající povrchové úpravy kůží, a také zkušební protokoly Akreditované zkušební laboratoře č. 1059 ze dne 16. 6. 2014, které zachycují mj. též výsledky testování povrchové úpravy vzorků dovezených kůží (stálobarevnost, odolnost vůči ohybu)“.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

65. Vzhledem k tomu, že předmětné kůže byly po vyčinění dále upraveny barvou (dle zkušebního protokolu Celně technické laboratoře se jedná o polyuretanový nátěr, znalecký posudek č. j. 1071/2014 v popisu vzorků zmiňuje „umělý dezén“), není splněna základní podmínka pro jejich zařazení do čísla 4104 KN, protože se nejedná o kůže zpracované na crust, které kromě odchlupení či štípání *nebyly dále upraveny*. Městský soud uzavřel, že se jedná o kůže, která byly po vyčinění nebo zpracování na crust dále upraveny, a proto je nutné je zařadit do čísla 4107 kombinované nomenklatury.
66. Městský soud se dále ztotožnil se žalovaným, že pro sazební zařazení dovezených kůží je rozhodující to, zda byly po vyčinění dále upraveny, a nikoliv to, jak kvalitně. Taktéž shledal, že v daném případě se nejedná o kompozitní usně či odřezky ani o jiné odpady kůží (usní) nebo kompozitní usně nepoužitelné k výrobě koženého zboží; nebo kožený prach, prášek a moučka. Dovezené kůže nejsou odpadem ve smyslu odřezků či zbytků při výrobě, ani se nejedná o opotřebované, již dříve užívané zboží, jako jsou příkladmo uvedené staré hnací řemeny. Žalobci byly dodány celé kůže, které výrobce po vyčinění opatřil povrchovou úpravou, a žalobkyně tyto kůže nepochybně hodlala, byť po další úpravě, použít při své podnikatelské činnosti související s výrobou koženého sedacího nábytku. Není tak splněna ani dílce podpoložky 41152000 kombinované nomenklatury, že dané zboží je nepoužitelné k výrobě koženého zboží. Dle názoru soudu se v projednávané věci jednalo o výrobcem nekvalitně zpracované zboží, nikoliv však o odpad vzniklý při výrobě jiného koženého produktu.
67. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 5 Afs 136/2018 – 33, s městským soudem ztotožnil. Vyložil, že z hlediska celního sazebníku se jedná o kůže, které byly po činění dále upraveny, a proto musí být zařazeny pod č. 4107 a dále do příslušné položky a podpoložky. Nejvyšší správní soud dodal, že zboží tak, jak bylo dovezeno, nemůže být proto posuzováno ani jako odpad. Shledal přitom, že celní orgány se náležitě při celním zařazení zboží zabývaly objektivními vlastnostmi dovezeného zboží, které jsou v okamžiku předložení zboží k celnímu řízení rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Zjišťovaly tedy název a popis, materiál a složení, způsob použití - účel. Po provedení laboratorního zkoumání (při dovozu) odebraných vzorků bylo zjištěno, že se jedná o přírodní (nikoliv umělé) hovězí kůže, které byly po vyčinění dále upraveny pigmentováním, broušením a umělým dezénem; úprava kůží sice nevyhovuje hygienickým (obsah chromu) a kvalitativním (loupání barvy při zkoušce otěrem) normám, avšak tyto kůže jsou po koželužnickém přepracování používány k výrobě koženého zboží; s kůžemi bylo také v průběhu dodání do tuzemska nakládáno jako se surovinou určenou k dalšímu zpracování (způsob balení a fakturace).
68. Přestože městský soud i Nejvyšší správní soud v případě dovozu zboží identifikovaného v celním řízení ev. č. JSD 14CZ5100001C15ZVP1 stěžejní otázky věci již posoudily, přesto lze věc podle názoru městského soudu znovu meritorně posoudit a přezkoumat.
69. Žalobkyně totiž uvedené celní zařazení zboží, jak je provedly celní orgány a přezkoumaly soudy, nyní v soudním řízení popírá několika novými důkazy – protokoly o provedených mezilaboratorních zkouškách č. 1/17 a 2/17, technickými zprávami laboratoře BLC v protokolech č. RT 145-4387, č. RT 167-4254, notářským zápisem o průběhu odběru vzorků v laboratoři v Otrokovicích, posudkem z roku 2016 a SISZ pocházející z Velké Británie. Žalobkyně tedy vnáší do předchozího skutkového stavu nové skutečnosti, z nichž městský ani Nejvyšší správní soud nevycházely. Svůj názor na celní zařazení zboží poté

v napadeném rozhodnutí (a v jemu předcházejícím rozhodnutí celního úřadu) přehodnotil i sám celní orgán, když původní zařazení zboží do jedné podpoložky 4107121900 opravil zařazením zboží do dvou podpoložek podle velikosti kůže a v rozhodnutí celního orgánu a v napadeném rozhodnutí v návaznosti na toto nové zařazení stanovil - přehodnotil i výši celního dluhu.

70. Městský soud proto neshledal, že by v projednávané věci v předmětu věci existovala totožnost řízení s řízením, které městský soud vedl pod sp. zn. 9 Af 20/2015 a neshledal tedy důvod pro odmítnutí žaloby pro *rei iudicata* (což ostatně nenamítl ani žalovaný).
71. Pokud jde o dokazování důkazy předloženými v soudním řízení, o těch městský soud uvážil následovně. Znalecký posudek z roku 2016 provedl již žalovaný v daňovém řízení a je součástí správního spisu. Provedení tohoto důkazu na jednání městský soud neshledal proto důvodným.
72. Dále městský soud shledal, že žalobkyně předložila několik výsledků zkoušek o vlastnostech kůží, které byly provedeny jednak ve Velké Británii, tak v laboratoři v Otrokovicích. Výsledky zkoušek jsou uvedeny
  - samostatně u protokolů laboratoře BLC č. RT 145-4387, č. RT 167-4254,
  - souhrnně za obě laboratoře v Protokolu o identifikaci vzorku na základě mezilaboratorních zkoušek č. 1 a 2/17 od Zkušebny kožedělných a textilních materiálů a výrobků Otrokovice. Výsledky zkoušek v britské laboratoři v protokolu vycházejí a jsou totožné s údaji v protokolech laboratoře BLC.
73. Protokoly č. 1/17 a 2/17 obsahují porovnání testu vzorku označeného jako S4 Cream Leather (u BLC) a 6036/14 jak u zkušebny Otrokovice, tak i laboratoře BLC, a to z hlediska faktorů stálobarevnosti při stírání (zapouštění a vybarvení), odolnosti vůči opakovanému ohybu, obsah formaldehydu a vyluhovaného chromu. Protokoly uvádí, že testy v Otrokovicích byly uskutečněny 16. 6. 2014 (výsledky odpovídají posudku 1071/2014) a v BLC dne 25. 1. 2017. Autentičnost odebraných vzorků je přitom mezi stranami nesporná (celní orgány vzorky ztotožnily ve zprávě o následné kontrole ze dne 20. 7. 2017) a nesporná je i odbornost obou laboratoří. Provést důkaz notářským zápisem či akreditací laboratoře v Otrokovicích tak městský soud rovněž shledal v projednávané věci za nadbytečné.
74. Městský soud poté shledal, že nově předložené důkazy přináší do věci toliko výsledky posouzení vlastností, kterými jsou potvrzovány závěry znaleckých posudků z roků 2014 a 2016. Obsahově tedy nepřinášejí žádné nové skutečnosti a jedná se tedy jen o opakované potvrzení toho, co k vlastnostem zboží žalobkyně namítala již v daňovém řízení, vycházejíce ze znaleckých posudků z roků 2014 a 2016. Již jen tyto posudky tak podle názoru městského soudu dostatečně reprezentují a podporují oponentní stanovisko žalobkyně proti celnímu zařazení zboží. Provádění dalších důkazů, které jen podporují názor žalobkyně, tak shledal městský soud pro projednávanou věc za nadbytečné, neboť do věci nemohly vnést nové skutečnosti.
75. Celkově tedy městský soud neshledal za potřebné provádět na jednání nově předložené důkazy o vlastnostech zboží, neboť rozhodné důkazy k prokázání této skutečnosti jsou již založeny ve správním spise.
76. Městský soud tedy v dalším kroku přezkoumal celní zařazení zboží předloženého v celním řízení ev. č. 14CZ5100001C15ZVP1 na základě dostupných podkladů ve správním spise.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

77. Celně technická laboratoř v protokolu ze dne 20. 6. 2014, č. j. 62600/2014-510000-21, charakterizovala odebraný vzorek označený č. 5102011404009 jako „*ústřížek usně nepravidelného tvaru béžové barvy (hladká strana) a světle hnědobéžové barvy (vzhled semiše)*.“ CTL vzorek zkoušela makroskopickým a mikroskopickým způsobem a identifikací vzorku pomocí infračervené spektrometrie. Protokol mikroskopického posouzení charakterizuje vzorek tak, že jej tvoří kolagenová vlákna (useň) s tenkou nelesklou povrchovou úpravou vzhledu plastu. Z infračervené spektrometrie vyplývá, že „*bylo identifikováno spektrum usně a polyurethanu (PUR), vzorek obsahuje změkčovadla*.“ Výsledek posouzení je ten, že předložený vzorek je část lícové štípenky světle hnědobéžové barvy s jednostrannou povrchovou úpravou, s tím, že dle přiložené dokumentace se jedná o hovězinu.
78. Znalecký posudek 1071/2014 charakterizuje tentýž vzorek 5102011404009 jako: „*useň z buvolovice, s krycí pigmentovou úpravou, barevně egální s umělým dezénem*“. Posudek účel použití těchto usní charakterizuje jako „*potažení nábytku, zejména sedacího – pro výrobu kožených sedacích souprav*“. Ke vzorku znalecký posudek poté uvádí:
- při stírání za mokra při 250 otíracích cyklech z hlediska stálobarevnosti a okem viditelných změn na povrchu usně nebyly žádné vady zjištěny, avšak při bližším vyhodnocení pomocí laboratorní optiky bylo zjištěno narušení povrchové úpravy a setření vrchní finální vrstvy úpravy. Toto znamená, že k viditelnému poškození může dojít až při používání u spotřebitele a to zejména na intenzivně používaných místech sedací soupravy. Po určité době užívání by došlo s největší pravděpodobností k projevu vady na celé ploše sedací soupravy. Useň je z hlediska užitných vlastností nevhodná pro konfekční zpracování do hotového výrobku. Nevyhovuje v základním, normou požadovaném parametru, což je důvodem k oprávněné spotřebitelské reklamaci.
  - Odolnost vůči opakovanému ohybu: po předepsaném počtu ohýbacích cyklů na zařízení Flexometr dochází k praskání povrchové úpravy, v prasklině skrz celou tloušťku pigmentové úpravy jsou viditelná uvolněná kožní vlákna. Praskliny jsou na světlé povrchové úpravě viditelné pouhým okem. U spotřebitele se na hotovém výrobku mohou objevit praskliny již po krátké době užívání a jsou obvykle důvodem pro reklamaci sedací soupravy. Jedná se o neodstranitelnou vadu usně.
  - Nadlimitní obsah vyluhovatelného celkového chromu znamená, že z usně nebyly při posledních mokrých operacích předúpravy zcela odstraněny činící chromité soli. Více než čtyřnásobně je překročena limitní hodnota, hrozí proto riziko alergických reakcí.
  - Závěr: výše uvedené vady usně brání obvyklému využití usně – pro výrobu čalounění. Vzhledem k vadám povrchové úpravy a zejména hygienickým nedostatkům a charakteristickým strukturálním vlastnostem nelze usně využít pro zpracování na jiné kožedělné výrobky, aniž by došlo ke značným ekonomickým ztrátám a rizikům v kvalitě finálních výrobků. Hodnotu usní v současnosti je nutno považovat objektivně za blížící se „nule“. Užitné vlastnosti lze těmto usním dodat pouze celkovým koželužským přepracováním (odstraněním původní povrchové úpravy, nastříkáním nové kvalitní povrchové úpravy na bázi polyuretanových disperzí), v případně nadlimitního obsahu celkového chromu pak i technologickým opracováním v mokrých operacích (pracích lázních).
79. Znalecký posudek 1116/2016 vychází ze zkoumání vzorků v posudku 1071/2014 a na závěr konstatuje, že s usněmi je třeba nakládat jako s odpadním materiálem

nezpracovatelným na klasické kožené výrobky. Podle znalkyně nejbližší stavu usní odpovídá položka 4115 sazebníku.

- K otázce č. 4, zda lze určit u vzorků na základě vizuálního a hmatového vjemu bez dalšího zkoumání, do jaké položky celního sazebníku spadají, posudek odpovídá, že podle organolepticky a vizuálně určených vlastností lze usně zařadit do položky 4107. To by však mohlo být chybné v případech, kdy je dovážený usňový materiál dovozcem deklarovaný jako „odpad resp. materiál pro další koželužské zpracování“ – v těchto případech je nutné provést objektivní testy užitečných vlastností usní – zde znalkyně poukázala na 5 typů testů, jež byly provedeny v předchozím posudku
- Krom uvedeného se posudek rovněž zabývá hodnocením posouzení provedeného Celní laboratoří dne 30. 5. 2014, č. j. 18359/2014-9000000-020 – konstatuje, že se pravděpodobně nejednalo ani o jeden ze vzorků, který posuzovala laboratoř znalkyně v posudku č. j. 1071/2014
- Znalkyně v posudku setrvala na závěru, že s usněmi je třeba nakládat jako s odpadem nebo materiálem pro druhotné zpracování. Podotkla, že nábytkářské čalounické usně se v ČR nevyrábí vůbec a musí se dovážet z Itálie, Rakouska, Velké Británie často za vysokou cenu. Pro české výrobce je perspektivní koželužna, která se specializuje na přepracování méně kvalitních a nestandardních usňových materiálů dovážených z východních proveniencí nebo Jižní Ameriky.
- Znalkyně se v posudku staví kriticky k metodám prováděným v laboratořích CLT:
  - o infračervená spektroskopie není podle názoru znalkyně z hlediska přesného zařazení zkoumaného materiálu do položek celního sazebníku relevantní, touto metodou lze zjistit nanejvýš přítomnost vyčíněných kožních vláken, nikoliv jejich strukturální uspořádání,
  - o mikroskopické posouzení musí být provedeno na řezu usně, aby bylo možno useň zařadit do skupin – podskupin (např. useň – štípenková useň – kompozitní useň) celního sazebníku, nikoliv na povrchu a rubu materiálu, kdy není možno zjistit strukturu uspořádání kožních vláken.

80. Městský soud poté z jednotlivých přednesů žalobkyně i žalovaného shledal, že mezi stranami je v projednávané věci nepochybné, že dovážené zboží byla hovězí kůže. To vyplývá z podkladové dokumentace (zejména z faktury č. 282), nepopírá to však ani žalobkyně a tuto skutečnost potvrdily především znalecké posudky, které takto dovážené kůže charakterizují, jak bylo výše uvedeno zejména v posudku z roku 2014.

81. Dle původního prohlášení žalobkyně mělo být zboží zařazeno do položky 4104: „*Kůže a kožky vyčíněné nebo zpracované na crust z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, odchlupené, též štípané, avšak dále neupravené*“

82. Podle poznámky 2B k této kapitole platí, že „*ve smyslu čísel 4104 až 4106 výraz „crust“ zahrnuje kůže a kožky, které byly před sušením předčiněné, barvené nebo likrované (mazané).*“ Ani jednu z těchto vlastností však dovážené zboží nemělo. Znalecké posudky i protokol CLT laboratoře souhlasně konstatují, že na kůži je patrná barva povrchu (označená jako jemně smetanová) avšak s určitým vrstvením, je na ní vzorek nazvaný jako umělý dezén (podle CLT se vzhledem plasty). Dle obrazové dokumentace z posudků i z laboratoře CLT je rovněž na rubové straně vzorku patrný vzorek vzhledu semiše (ne však chlup). Je tedy patrné, že dovážena kůže zpracována byla, což zjistila laboratoř CLT i oba znalecké

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

posudky. Městský soud je proto toho názoru, že položka 4104 jistě neměla být určena k celnímu zařazení zboží.

83. Mezi stranami je tak sporné již jen zařazení zboží do položky 4107 či do položky 4115.
84. Do položky (čísla) 4107 mají být zařazeny „*usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, po vyčínění nebo po zpracování na crust dále upravené, včetně kůží zpracovaných na pergamen, odchlupené, též štípané, jiné než jiné než usně čísla 4114:*“
85. Naopak do položky 4115 se zařazují „*kompozitní usně na základě nerozvlákněné usně nebo kožených vláken, ve tvaru desek, listů nebo pruhů, též ve svitcích; odřezky a jiné odpady kůží (usní) nebo kompozitní usně, nepoužitelné k výrobě koženého zboží; kožený prach, prášek a moučka.*“
86. Položka 4107 necharakterizuje zboží jeho účelovým určením (tj. k čemu je to zboží předurčeno, to na rozdíl např. právě od položky 4115), ale dle jeho objektivních vlastností. Touto vlastností je stav charakterizovaný vzhledem, původem, stavem zpracování, formou a velikostí kůže.
87. Kompozitní useň charakterizují vysvětlivky k položce 4115 jako „*Kompozitní useň je vyrobena z nerozvlákněné usně nebo z kožených vláken. Aby kompozitní useň získala speciální vlastnosti, přidávají se někdy plstítné materiály jako celulóza, syntetická nebo bavlněná vlákna. Poměr takovýchto vláken však musí být dobře pod 50 %, aby toto zboží mohlo být zařazeno do čísla 4115 („desky, listy nebo pruhů, též ve svitcích“). Kožená vlákna sestávají z chromových pomáčkovaných třísek, rostlinných odpadů z blanžírování kůží, odřezků nebo jiného odpadu. Nejobvykleji používanou pojivou látkou je přírodní latex. Kompozitní useň se hlavně využívá v obuvnickém průmyslu, kde se používá k výrobě výztuží, opatek, stélek, mezipodešví a podešví pro pantofle. Další využití lze nalézt ve výrobě koženého zboží (například na ruby kufří, školní brašny, příhrádky pro aktovky a náprsní tašky) a v technickém sektoru (manžety, těsnicí materiály atd.).*“ Jak již bylo výše vyloženo, takové vlastnosti protokol CTL ani znalecké posudky u zkoumaného vzorku nepotvrdily. Pokud pak položka 4115 charakterizuje odřezky a odpad tím, že musí být nepoužitelné k výrobě koženého zboží, z gramatického a účelového výkladu výrazů „*odřezky, odpad*“ a „*nepoužitelnost k výrobě koženého zboží*“ městskému soudu vyznívá, že tyto výrazy představují zbytkový materiál, popř. jakoukoliv objektivní a absolutní nemožnost použití materiálu k výrobě zboží; nikoliv však situaci, kdy je sice materiál možné použít k výrobě, avšak k výrobě ve finále nepoužitelného (vadného) koženého zboží (tj. např. krajně nekvalitního atp.).
88. Znalecké posudky charakterizují obvyklé použití dovážené usně se závěrem, že kvalita materiálu pro obvyklé využití (čalounictví) sama o sobě neobstojí. Zkouškami bylo totiž zjištěno, že povrch usně se sice neodře a nezabarví, ale může podléhat prasknutí, a je v něm přítomno více zdraví škodlivého chromu. Sám znalecký posudek z roku 2016 pak připouští, že existuje i řešení za účelem lepšího využití usně – tj. přepracovat ji na kvalitnější formu.
89. I ze znaleckých posudků tak vyplývá, že především useň není charakterizována jako kompozitní useň, odřezek či odpad a poté není vyloučeno užití usně v původním stavu (byť s rizikem výroby nekvalitního zboží) a tím spíše ani do budoucna po přepracování takové usně za účelem zlepšení její kvality. Městský soud se proto neztotožnil se žalobkyní, že by dovážené zboží v projednávané věci mělo být zařazeno do položky 4115.

90. Městský soud je toho názoru, že objektivní vlastnosti zboží byly ze strany celních orgánů zjištěny, stanoveny, ověřeny a popsány správně a nesporně. Městský soud se proto ztotožnil se zařazením zboží do položky 4107, jak již provedl v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Af 20/2015 – 81 a následně jej potvrdil i Nejvyšší správní soud. Konkrétní podpoložka v této třídě se pak odvíjí od velikosti dovážené kůže. Vzhledem k tomu, že stěžejní pro věc bylo celní zařazení kůže do položky 4107 oproti žalobkyní namítanému zařazení do položky 4115 a nikoliv již zařazení do jednotlivých podpoložek v rámci této třídy, městský soud se poté jen obecně ztotožnil s tím, že celní orgány správně zařadily dovážené zboží podle plošné velikosti do dvou dalších podpoložek a stanovily tomu odpovídající sazbu cla.

Informace o celním zařazení zboží v jiném státě

91. Jako poslední se zabýval městský soud námitkou, že celní zařazení dováženého zboží mělo být ve Velké Británii učiněno do třídy 4115, k čemuž žalobkyně předložila ZISZ z Velké Británie.
92. Obecně podle článku 6 odst. 1 nařízení, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, platí, že *„žádost o vydání závazných informací o sazebním zařazení zboží se podává písemně příslušným celním orgánům členského státu nebo členských států, v nichž má být daná informace použita, nebo příslušným celním orgánům členského státu, v němž je žadatel usazen.“* Podle odst. 2 *„žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí týkat pouze jediného typu zboží.“*
93. Účastník řízení jistě může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, která byla vydána v jiném členském státě, jiné osobě pro totožné zboží. Celní orgán musí v řízení o uložení cla k takové závazné informaci přistupovat jako k důkaznímu prostředku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012 – 37 a ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 - 40).
94. Z čl. 12 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve spojení s čl. 10 a čl. 11 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, vyplývá, že závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí dovolávat pouze oprávněná osoba (příjemce informace), a to vůči celním orgánům, které ji vydaly, a vůči celním orgánům jiných členských států.
95. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37 vyložil, že v rozsudku Soudního dvora ze dne 7. 4. 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, se Soudní dvůr mimo jiné zabýval otázkou, zda účastník řízení může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit toto uložení tím, že předloží ZISZ, která byla vydána jiné osobě v jiném členském státě pro totožné zboží. Soudní dvůr uvedl (bod 40–44 citovaného rozsudku), že *„podle čl. 12 odst. 2 celního kodexu a článku 11 prováděcího nařízení je ZISZ závazná pro celní orgány pouze v případě, že ji uplatňuje oprávněná osoba, které byla vydána, nebo její zástupce. Mimo tento případ nemůže orgán příslušný podle čl. 243 odst. 2 celního kodexu, kterému je ZISZ předložena, přiznat této ZISZ právní účinky, které jsou s ní spojené. ZISZ jakožto důkazu se může nicméně dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, které byla ZISZ vydána. Při neexistenci právní úpravy Unie týkající se pojmu ‚důkaz‘ jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v řízeních*

*podobných řízení upravenému v článku 243 celního kodexu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. března 2000, Met-Trans a Sagpol, C-310/98 a C-406/98, Recueil, s. I-1797, bod 29)“.*

96. Soudní dvůr v citovaném rozsudku nicméně dále dovodil, že je v rozporu s právem Evropské Unie taková úprava, která přikazuje celním orgánům na základě dovozce předložené ZISZ vydané jiné osobě provést stejné sazební zařazení jako orgány, jež tuto ZISZ vydaly. Soudní dvůr má za to, že pokud celní orgány členského státu přisoudí ZISZ stejný právní význam, bez ohledu na to, zda se jí dovolává třetí osoba či oprávněná osoba, postupují v rozporu s právem Unie (bod 45–50 rozsudku). Povinnost českých celních orgánů zařadit dovážené zboží do té položky kombinované nomenklatury, do které zařadily v ZISZ totožné zboží celní orgány jiného členského státu třetí osobě, bez dalšího tedy nelze dovodit. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „účastník řízení .... může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží ZISZ, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží.“ (srov. odst. 45 cit rozsudku).
97. Městský soud z předložené ZISZ zjistil, že ji žadateli Maple Leaves Limited vydala britská celní správa dne 17. 6. 2015, pod č. 502486179. Popis zboží je charakterizován jako „surová kůže a kůže ve formě plátu nevhodná pro výrobu kožených výrobků v současném stavu. Zboží jsou kožené vadné výrobky, položky s vadami, které nesplnily minimální stanovené požadavky na odolnost v ohybu, vykazovaly praskliny a jiné abnormality“. Klasifikace zboží v celní nomenklatuře 41 15 200 000.
98. Předložená ZISZ skutečně neobsahuje žádnou identifikaci hodnoceného zboží se vzorkem, jež v této věci hodnotily celní orgány z hlediska jeho celního zařazení. Městský soud proto shledal, že z obsahu ZISZ nelze bez dalšího dovodit, že by se tento důkaz vztahoval k projednávané věci ať už z hlediska oprávněné osoby žádající o tuto ZISZ, tak především z hlediska zkoumaného vzorku. Vzhledem k tomu, že z tohoto důkazu nevyplývá přímá souvislost s věcí – se žalobkyní a ani totožnost s dováženým zbožím ze strany žalobkyně na území České republiky, městský soud shledal, že tato ZISZ nemůže být pro věc rozhodným důkazem vypovídajícím o celním zařazení dováženého zboží, jak jej provedl žalovaný. Městský soud proto neshledal důvod tento důkaz provést na jednání soudu. Žalobní bod vycházející z této skutečnosti poté neshledal důvodný.

## VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

99. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud se neztotožnil se žádnou žalobní námitkou, neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s.
100. Výroky II. a III. o nákladech řízení jsou odůvodněny podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Procesně úspěšnému žalovanému městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

## Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.

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](http://www.nssoud.cz).

V Praze 16. září 2020

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. D.