



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Port Service s. r. o., IČ 28514734**
se sídlem v Praze 1, Opatovická 160/18,
právně zastoupeného Mgr. Ing. Petrem Lhostkým, advokátem,
se sídlem v Praze 1, Opletalova 1284/37

proti
žalovanému: **Generálnímu ředitelství cel,**
se sídlem v Praze 4, Budějovická 7,

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 15005-02/2018-900000-316

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 7. 6. 2018, č. j. 15005-2/2018-900000-316, sp. zn. 45185-33/2017-510000-12, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Ing. Petra Lhotského, advokáta.

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Generálního ředitelství cel (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání

žalobce ze dne 20. 2. 2018 a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 6. 2. 2018, kterým celní úřad uznal žalobce vinným ze spáchání správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e/ celního zákona č. 13/1993 Sb., a uložil žalobci pokutu ve výši 18 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení, v němž jako nepřímý zástupce dovozce LIU SHI HONG FA s. r. o., zajistil propuštění zboží deklarovaného na faktuře ze dne 2. 12. 2014 jako „*roasted seaweed*“ (pražená mořská řasa – poznámka soudu) do celního režimu volného objemu podáním celního prohlášení ze dne 25. 2. 2015. Zboží bylo v celním prohlášení popsáno jako sušené mořské řasy, přípravek se používá v gastronomii, balené v plastovém sáčku, a podle popisu zboží sazebně zařazené do položky kombinované nomenklatury (KN) č. 1212210000 s celní sazbou 0%. Zboží bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu a následně dovozcem prodáno. Celní orgány v rámci kontrolního řízení po propuštění zboží dospěly k závěru, že žalobce zboží nesprávně sazebně zařadil, čímž došlo k úniku cla ve výši 90 930 Kč. Správního deliktu se měl žalobce dopustit tím, že deklaroval nesprávné údaje v celním řízení - v celním prohlášení jako sušené mořské řasy k lidskému užívání, přípravek se používá v gastronomii, baleno v plastovém sáčku, celkem 18 400 kusů sáčků, v kolonce 33 kombinované nomenklatury KN uvedl kód 1212210000 s celní sazbou 0%, zatímco podle celních orgánů mělo být zboží zařazeno do kombinované nomenklatury KN 208999990 s celní sazbou 18,4%.
3. Žalobce v podané žalobě namítl, že považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť bylo vydáno na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu věci, který neodpovídá obsahu spisu a provedenému dokazování. Namítl, že pro posouzení správnosti sazebního zařazení zboží musí být postaveno najisto, jaké zboží bylo skutečně dovezeno a propuštěno do režimu volný oběh, tj. zda to bylo zboží, které se dle objektivní charakteristiky zařazuje do KN 1212210000, jak uvádí žalobce, nebo zboží, které dle objektivní charakteristiky patří do KN 208999990, jak uvádí žalovaný. Provedeným dokazováním nebyl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti a závěry žalovaného, že šlo o řasu, která se dle objektivní charakteristiky zařazuje do KN 208999990, z provedeného dokazování nevyplývají. Rovněž nebylo prokázáno, že žalobce poskytl žalovanému v celním prohlášení nesprávný údaj o sazebním zařazení zboží.
4. Žalobce namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s argumentací uvedenou v odvolání žalobce proti předcházejícímu rozhodnutí, přičemž není zřejmé, kde žalovaný a celní úřad získali informace o údajném pražení řasy při vysokých teplotách. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je v podstatném rozporu s obsahem spisu a s důkazy označenými celním úřadem jako podklad pro rozhodnutí. Žalobce namítl, že k žádnému pražení při vysokých teplotách při výrobě zboží nedochází, naopak řasy byly původně sušeny na slunci, při průmyslové výrobě bylo sušení na slunci nahrazeno strojovým sušením, tj. redukcí obsahu vody na bambusových rohožích v pecích při teplotách nepřesahujících 50°C. Pražení je vyhříváním látky na vysokou teplotu, podle názoru žalobce ani při nejlepší vůli nelze sušení při teplotě do 50°C považovat za pražení.
5. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je nezákonné i z toho důvodu, že žalovaný v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí neprovedl žalobcem navržené důkazy, zejména Závaznou informací sazebním zařazení zboží AT2014/000782, vydanou

rakouskými celními orgány ke zboží YAKI SUSHI NORI, která obsahuje přílohu, na níž je fotografie zboží, ze které je patrné, že jde o identické zboží, jaké celní úřad našel na webových stránkách společnosti NANTONG RICE, kterou zahrnul do Zprávy o kontrole po propuštění zboží. Rakouské celní orgány, konkrétně celní úřad ve Vídni, dospěly v závazné informaci o sazebním zařazení zboží k závěru, že řasa YAKI SUSHI NORI je potravina sušená a nikoliv pražená. Žalobcem deklarovaný výrobek je zcela identický s výrobkem, pro který byla vydána závazná informace rakouských celních orgánů. Žalovaný zásadně porušil práva žalobce, když nepřipustil jako důkaz dokument vyhotovený orgánem celní správy členského státu Evropské unie, a odmítnutí tohoto zásadního důkazního prostředku žalovaný řádně neodůvodnil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě poukázal na to, že žalobce uplatňuje žalobní námitky podobné odvolacím námitkám, proto žalovaný v první řadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a učinil součástí svého vyjádření.
7. Pokud jde o námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávně zjištěného skutečného stavu věci, žalovaný má za to, že z korespondence od příjemce zboží ze dne 2. 3. 2017 vyplynulo, že sušené mořské řasy kelb se používají na polévku, řasy seaweed se používají pro balení na sushi a jejich složení jsou pečené mořské řasy 99% a 1% soli. O složení daného výrobku informoval celní úřad sám příjemce zboží. Ačkoli v žalobcem napadeném případě kontrola po propuštění zboží byla provedena až po té, kdy kontrolované zboží už nebylo k dispozici a nebyl k dispozici ani jeho vzorek, ze spisu vyplynulo, z jakých podkladů celní úřad vycházel, že měl k dispozici odkazy na internetové stránky poskytnuté přímo příjemcem zboží, kde byly také fotografie. Sám příjemce zboží sdělil složení výrobku a i jazykovým a logickým výkladem bylo možno dospět k závěrům nutným pro určení sazebního zboží. Důvody pro změnu sazebního zařazení byly rozsáhle v obou rozhodnutích správních orgánů důkladně popsány i s ohledem na Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží celního úřadu ze dne 22. 11. 2017, ve kterém se uvádí, že podle popisu zboží uvedeného v žádosti a podle přiložené dokumentace jde o sušené mořské řasy k lidskému užívání, určené jako přípravek pro gastronomii, a byly zařazeny do kódu KN 2008999990.
8. Pokud žalobce namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s argumentací uvedenou v odvolání, žalovaný odkázal rovněž na napadené rozhodnutí, v němž uvedl, že označení zboží na obalu a na fakturách „roasted“ v překladu z angličtiny znamená „pečený, pražený a upečený“, nikoliv „usušený“, jak tvrdí žalobce. K samotnému postupu žalovaný uvedl, že předmětem provedené kontroly byly dva druhy zboží. V první řadě to bylo zboží „kelp silk“, u kterého je procesem výroby sušení na slunci, a dále v druhém případě „roasted seaweed“, u kterého je procesem výroby druh pečení připomínající výrobu papíru, tedy průmyslová tepelná úprava. Zboží, které bylo uvedeno v celním prohlášení, bylo pouze zboží „roasted seaweed“, proto má žalovaný za to, že pro zboží označené jako „roasted seaweed“ je nutné aplikovat sazební zařazení KN 2008999990, neboť pečení, pražení či jiné tepelná úprava, případně přidání soli, jde nad rámec povolených procesů zpracování podle relevantních vysvětlivek a poznámek ke kombinované nomenklatuře k č. 1212, a proto zařazení do původního KN 1212210000 použít nelze. Mořské řasy upravené jinak, než je uvedeno v kapitole HS 12, patří do kapitoly HS 20 jako přípravky z jiných částí rostlin.

9. Celní úřad i žalovaný posuzovali proces výroby u konkrétního výrobku, proto netvrdí, že řasy NORI nemohou být pouze sušené, ale jednoduchým zadáním do webového vyhledávače lze zjistit, že existují varianty řasy NORI jak sušené, tak i pražené. To, že posuzovaný produkt byl používán na výrobu sushi, potvrdil i příjemce zboží a i tyto závěry podporují argumentaci žalovaného ohledně postupu při výrobě řasy NORI. Z poznatků získaných celními orgány tak vyplývá, že dovezené zboží podle popisu, účelu použití pro balení sushi i obchodního názvu „*roasted seaweed*“ odpovídá produktu pražené mořské řasy YAKI NORI, která se po usušení rovněž praží (peče). Jde tedy o další krok ve výrobě, kdy se ze sušené řasy, o které píše žalobce, stane řasa pražená, která je podle názoru žalovaného předmětem sporu.
10. Pokud žalobce v podané žalobě namítal, že v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí nebyly provedeny jím navržené důkazy v podobě Závazné informace rakouských celních orgánů týkajících se zařazení zboží stejné obchodní značky „*roasted seaweed*“, žalovaný uvedl, že závazná informace o sazebním zařazení k zásilce, která je předmětem nynějšího posuzování, vydána nebyla. Pokud žalovaný odkazoval na závaznou informaci o sazebním zařazení vydanou rakouskými celními orgány, šlo o jinou zásilku. Ohledně použití žalobcem navrhované závazné informace je nutno zdůraznit, že mezi žalobcem a žalovaným nepanuje shoda ohledně faktu, zda se předložené závazné informace skutečně týkají totožného zboží. Žalobce podle mínění žalovaného nepodal v řízení o doměření přesvědčivé důkazy o shodě dováženého výrobku s výrobky, pro které byly závazné informace o sazebním zařazení v zahraničí vydány. Popis zboží v obou uvedených závazných informacích není tak jednoznačný, aby bylo možno prohlásit, že se jedná o stejné zboží. Za dané situace by zařazení daných závazných informací sazebního zboží jako důkazního prostředku nevedlo ke zjištění nových skutečností, proto je celní úřad s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu odmítl.
11. Závěrem svého vyjádření žalovaný poukázal na to, že trvá na sazebním zařazení do KN 2008999990, když celní orgány vyjádřily své pochybnosti vztahující se k průkaznosti žalobcem předložených zahraničních závazných informací o sazebním zařazení, a tyto pochybnosti projeví tím, že s odkazem na judikaturu správních soudů tyto doklady nepřijaly jako relevantní důkazní prostředek. Žalobce měl možnost tyto pochybnosti vztahující se k totožnosti zboží dováženého žalobcem se zbožím uvedeným v předložených rakouských závazných informacích rozptýlit předložením dalších podkladů, této možnosti však nevyužil. Sám žalobce měl také možnost nechat se celními orgány zpracovat závaznou informaci k sazebnímu zařazení dováženého zboží, čímž by k takovémuto řízení a sporu vůbec nemuselo dojít.
12. Pokud žalobce zdůrazňoval, že napadením rozhodnutím mu vznikla podstatná újma tím, že rozhodnutí o spáchání správního deliktu vůbec bylo vydáno, podniká-li jako deklarant a při provozu této činnosti je posuzována jeho bezúhonnost a spolehlivost, k tomu žalovaný uvedl, že celní orgány byly v rámci řízení vázány právními předpisy a zásadami správního řízení, přičemž nebylo účelem řízení poškodit stranu žalobce. Pokud však měl celní úřad podezření, že na základě nesprávného zařazení došlo k porušení právních předpisů, neměl jinou možnost, než ve věci konat. Podle názoru žalovaného řízení proběhlo v souladu s právními předpisy, žalobce nebyl zkrácen na svých právech a žalovaný i celní úřad dostatečně objasnili skutkový stav věci.

Replika žalobce

13. Žalobce využil svého práva a podal k obsahu vyjádření žalovaného správního orgánu repliku, v níž poukázal na to, že prostudoval podrobně všechny webové stránky uvedené ve správě o kontrole jako zdroj informací o produktu, přičemž nenalezl žádnou zmínku o pražení při vysokých teplotách, kterou žalovaný argumentuje. Žalovaný se ve svém vyjádření dopustil zjevného argumentačního faulu, pokud tvrdí, že celní úřad a žalovaný posuzovali proces výroby u konkrétního výrobku, přičemž v témže odstavci dokazuje správnost tohoto posouzení odkazem na obecné konstatování na webové stránce www.herbil.cz, která se však týká zcela jiného výrobku, který dokonce ani není označen předmětným názvem „*roasted seaweed*.“ Nejedná se ani o stránku výrobce, ale českého prodejce. Odkaz na zákaznickou diskuzi na stránce webového prodejce Amazon je již pouze důkazem, jak může hluboko klesnout orgán veřejné správy ve snaze obhájit své vadné rozhodnutí. Žalovaný zcela bezdůvodně nepřipustil důkazy závaznými informacemi o sazebním zařazení zboží vydanými orgánem jiného členského státu EU, které jednoznačně dokládaly správnost sazebního zařazení provedeného žalobcem. Tyto důkazy měly k předmětnému produktu minimálně stejně blzký vztah, jako důkazy provedené žalovaným v neprospěch žalobce, tedy důkazy získané z webových stránek, vztahujících se k produktům jiných výrobců, které žalovaný provedl neúplně a nesprávně.
14. Na stránkách společnosti NANTONG RICE SEAWEED FOOD CO. LTD je ve složce Products možné najít další třídění nabízených řas na „*roasted seaweed*“ a „*dry seaweed*“, což svědčí názoru žalovaného, že jde o různé produkty, které jsou zpracovány jinými výrobními procesy. Žalobce k tomu namítá, že odkaz „*dry seaweed*“ na této internetové stránce skutečně existuje, ovšem po jeho otevření se žádný výrobek nezobrazí. Žalobce se pokusil prostřednictvím vyhledávače Google nalézt popis postupu výroby „*dry seaweed*“, avšak zcela bez úspěchu. V čem tedy spočívá odlišnost obou výrobních procesů, zůstává pro žalobce skryto. Podle názoru žalobce ze všech informací je zjevné, že „*roasted seaweed*“ je sušená mořská řasa určená k výrobě sushi. Pro sazební zařazení zboží je pak podstatné pouze to, zda dovezený produkt je potravina sušená, jak uvádí žalobce, nebo pražená, jak uvádí žalovaný, což je klíčové pro sazební zařazení dovezeného produktu.

Řízení před celními orgány

15. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložený žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
16. Žalobce jako nepřímý zástupce dovozce LIU SHI HONG FA, s. r. o., zajistil propuštění zboží deklarovaného na faktuře č. ML2014009-1 ze dne 2. 12. 2014, jako „*roasted seaweed*“ do celního režimu volný oběh podáním celního prohlášení číslo. 15CZ61000011ARESM8 ze dne 25. 2. 2015. Zboží bylo v celním prohlášení popsáno jako sušené mořské řasy, přípravek se používá v gastronomii, baleno v plastovém sáčku. Podle popisu zboží bylo sazebně zařazeno do položky kombinované nomenklatury 1212210000 s celní sazbou 0% a takto bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu a následně dovozcem prodáno.
17. V únoru 2017 zahájil Celní úřad pro hl. m. Prahu kontrolu po propuštění zboží, která byla zaměřena na ověření správnosti sazebního zařazení dovezeného zboží. Ve správě o kontrole o propuštění zboží ze dne 27. 7. 2017 celní úřad dovodil, že žalobce zboží nesprávně sazebně zařadil, čímž došlo k úniku na cle ve výši 90 930 Kč. Z tohoto důvodu celní úřad vydal dne 13. 9. 2017 příkaz, kterým uložil žalobci za protiprávní jednání podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona pokutu ve výši 18 000 Kč a povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

18. Žalobce podal dne 20. 9. 2017 proti příkazu včasný odpor, celní úřad jej proto oznámením ze dne 27. 11. 2017 zrušil.
19. Žalobce podal k oznámení o zahájení řízení dne 15. 12. 2017 podrobné vyjádření, které celní úřad vypořádal v rozhodnutí ze dne 6. 2. 2018 č. j. 27422/2018-510000-12. V tomto rozhodnutí celní úřad uznal žalobce vinným ze spáchání správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e) celního zákona a uložil žalobci pokutu ve výši 18 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení v paušální částce 1 000 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že správního deliktu se měl žalobce dopustit tím, že dne 25. 2. 2015 deklaroval nesprávné údaje v celním řízení v celním prohlášení u zboží v položce číslo 1 popsané v kolonce 31 jako sušené mořské řasy k lidskému užívání, přípravek se používá v gastronomii, baleno v plastovém sáčku, 18 400 ks sáčků, v kolonce 33 (zbožový kód kombinované nomenklatury) uvedl žalobce kód KN 1212210000 s celní sazbou 0 %, přičemž správní orgán dospěl k závěru, že správné sazební zařazení do kombinované nomenklatury je KN 2008999990 s celní sazbou 18,4 %.
20. Proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 6. 2. 2018 podal žalobce včasné odvolání, v němž žalobce - stejně jako v podané žalobě - namítl nesprávnost zjištěného skutkového stavu věci, který neodpovídá obsahu spisu a provedenému dokazování, vady řízení, pokud se žalovaný nevypořádal s argumentací uvedenou v odvolání žalobce a dále žalobce namítl, že žalovaný v předcházejícím řízení neprovedl žalobcem navržené důkazy.
21. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 7. 6. 2018, odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil s odůvodněním, že žádnou z odvolacích námitek neshledal důvodnou, proto nebylo možno vyhovět návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí. Podrobné vypořádání odvolacích námitek je uvedeno na stranách 8 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí.

Řízení před soudem

22. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 21. 3. 2019 zástupce žalobce odkázal na podanou žalobu a na prezentované žalobní body. Žalobce setrvává na názoru, že dovezl mořské řasy, které byly sušeny na slunci a nikoli praženy, jak tvrdí celní orgány. Dále tvrdí, že celní rgány vycházejí při uložení sankce za jednání se znaky správního deliktu výhradně z lingvistického rozboru názvu „*roasted seaweed*“, tedy pražená řasa, přičemž žalobce předložil důkaz v podobě závazné informace o celním zařazení zboží rakouskými celními úřady, jehož zařazení odpovídá zařazení při dovozu žalobcem, tedy že jde o mořskou řasu bez známek pečení či pražení, ale pouze sušenou. Žalobce má za to, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné pro nedostatečně zjištěný skutečný stav věci, celní orgány rozhodovaly na základě svých domněnek, naopak žalobce v řízení jejich domněnky jako nesprávné vyvrátil.
23. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu uvedl, že k otázce pražení či sušení se plně odkazuje na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud jde o námitku výkladu názvu dovezeného zboží, žalovaný i nadále trvá na tom, že porovnáním fotografií dovezeného zboží a zboží hodnoceného rakouskými celníky lze snadno zjistit, že nejde o identické zboží a že se tedy na rakouskou závaznou informaci o sazebním zařazení zboží spolehnout nelze, protože chybí jednotný popis k ověření totožnosti výrobku. Žalovaný ověřil nesprávnost sazebního zařazení při dovozu zboží u specializovaného útvaru, v jehož zprávě je podrobně popsán způsob, jakým lze dospět k závěrům o nesprávnosti sazebního zboží provedeného žalobcem.

24. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen s. ř. s.). Věc soud posoudil takto:

Posouzení důvodnosti žalobních bodů soudem

25. Žalobou napadeným rozhodnutím byl žalobce pravomocně uznán vinným ze spáchání správního deliktu podle § 294 odst. 1 písm. e/ celního zákona a byla mu uložena pokuta ve výši 18 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.
26. Podle uvedeného ustanovení právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že poskytne celnímu orgánu nesprávný údaj nebo doklad důležitý pro jeho rozhodnutí nebo pro jiné použití celních předpisů v rozporu s přímo použitelným předpisem Evropské unie v oblasti celnictví. Podle odstavce 2 písm. a) téhož ustanovení se za správní delikt podle uvedeného písmene a odstavce uloží pokuta do výše 4 000 000 Kč.
27. Žalobci byla uložena peněžitá sankce za to, že při propuštění zboží deklarovaného na faktuře ze dne 2. 12. 2014 jako „roasted seaweed“ do celního režimu volného objemu podáním celního prohlášení ze dne 25. 2. 2015, popsal zboží v celním prohlášení jako „sušené mořské řasy, přípravek se používá v gastronomii, balené v plastovém sáčku“, a podle popisu zboží sazebně zařadil do položky kombinované nomenklatury (KN) č. 1212210000 s celní sazbou 0%. Zboží bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu a následně dovozcem prodáno. Celní orgány však v rámci kontrolního řízení po propuštění zboží dospěly k závěru, že žalobce zboží nesprávně sazebně zařadil, čímž došlo k úniku cla ve výši 90 930 Kč. Správního deliktu se tedy měl žalobce dopustit tím, že deklaroval nesprávné údaje v celním řízení - v celním prohlášení jako sušené mořské řasy k lidskému užívání, přípravek se používá v gastronomii, baleno v plastovém sáčku, celkem 18 400 kusů sáčků, v kolonce 33 kombinované nomenklatury KN uvedl kód 1212210000 s celní sazbou 0%, zatímco podle celních orgánů mělo být zboží zařazeno do kombinované nomenklatury KN 208999990 s celní sazbou 18,4%.
28. Za účelem zařazení sporného zboží do kombinované nomenklatury je třeba zabývat se nejprve právními kritérii, použitelnými pro zařazení, a dále údaji, týkajícími se jejich uplatnění v projednávané věci.
29. Podle ustálené judikatury je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek k třídám nebo kapitolám (v tomto smyslu viz rozsudky Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, bod 21; Rakvere Lihakombinaat, C-140/08, EU:C:2009:667, bod 42, jakož i Digitalnet a další, EU:C:2012:745, bod 27).
30. Co se týče vysvětlivek k harmonizovanému systému, je třeba zmínit, že vzdor skutečnosti, že nemají kogentní povahu, jsou důležitými nástroji k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují informace využitelné pro jeho výklad (v tomto smyslu viz rozsudky Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, bod 25, a Agroferm, C-568/11, EU:C:2013:407, bod 28). Stejně je tomu i v případě vysvětlivek ke KN (v tomto smyslu viz rozsudky Develop Dr. Eisbein, C-35/93,

EU:C:1994:252, bod 21, jakož i *British Sky Broadcasting Group a Pace*, C-288/09 a C-289/09, EU:C:2011:248, bod 92).

31. Podle stanoviska generální advokátky J. Kokott ze dne 20. 1. 2005 ve věci C-467/03 je kombinovaná nomenklatura založena na „harmonizovaném systému“, který vyplývá z mezinárodní úmluvy uzavřené v rámci Světové celní organizace. Jelikož je Společenství smluvní stranou této úmluvy, je vázáno jejími ustanoveními. Podle čl. 300 odst. 7 ES mezinárodněprávní závazky Společenství mají „střední status“, nižší než primární právo, avšak vyšší než odvozené právo Společenství. Odvozené právo, do něhož patří rovněž kombinovaná nomenklatura, neboť vychází z nařízení, musí být tudíž vykládáno ve shodě s ustanoveními harmonizovaného systému. Harmonizovaný systém je multifunkční nomenklatura, sestavená tak, aby mohla zahrnout veškeré zboží, které může být předmětem mezinárodního obchodu. Kombinovaná nomenklatura převzala strukturu harmonizovaného systému a doplnila ji o další rozřídění, aby byly zohledněny celní a statistické potřeby ES. Z harmonizovaného systému vycházejí obecná pravidla, třídy se svými poznámkami, kapitoly se svými poznámkami, položky a první podpoložky až do šesté číslice vícemístného číselného kódu celního sazebníku. Obecné pravidlo č. 1 (dále jen „OP 1“) obsahuje základní zásadu pro veškeré zařazování zboží do kombinované nomenklatury. Podle tohoto pravidla musí být zařazení provedeno především na základě znění položek a poznámek tříd a kapitol. Znění položek a poznámek mají v tomto ohledu stejný status: znění položky tvoří základní prvek, který doplňují a upřesňují poznámky třídy a poznámky kapitoly. Pouze pokud nejsou tato ustanovení v rozporu se zněním těchto položek a poznámek, mohou být podpůrně použita další obecná pravidla. Než může být tedy použito jedno z dalších obecných pravidel, je třeba určit, zda je dotčené zboží zahrnuto do znění položky nebo zda poznámka obsahuje konkrétní údaje umožňující jeho zařazení. Naproti tomu názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze informativní hodnotu a nelze se jich podpůrně dovolávat; totéž platí pro vysvětlující poznámky a stanoviska k harmonizovanému systému a ke kombinované nomenklatuře, která rovněž nejsou závazná, ale představují pouze pomocné zdroje, byť jsou mnohdy důležité zejména pro výklad znění položek. První dvě číslice kódu uvádějí kapitolu, třetí a čtvrtá číslice uvádějí položku, pátá a šestá číslice uvádějí podpoložku harmonizovaného systému, sedmá a osmá číslice podpoložku kombinované nomenklatury, devátá a desátá číslice kód TARIC a jedenáctá vnitrostátní kód.
32. OP 1 se však týká pouze položek, a používá se tudíž pouze pro první čtyři číslice kódu. Pro další rozřídění na podpoložky se používá obecné pravidlo č. 6 (dále jen „OP 6“), které stanoví v podstatě obdobný postup jako postup používaný v případě zařazování do položek. Z toho je tudíž zřejmé, že kombinovaná nomenklatura je uspořádána do přísně hierarchické struktury, a že zařazení musí být prováděno postupně, úroveň po úrovni, od obecného ke zvláštnímu, tj. počínaje položkou, přes podpoložku harmonizovaného systému a konče podpoložkou kombinované nomenklatury. Dvěma základními kritérii pro zařazení zboží jsou fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je zboží určeno; užití, k němuž je zboží určeno, musí být stanoveno na základě objektivních kritérií.
33. Při zařazování zboží do kombinované nomenklatury je tudíž třeba postupovat takto:
34. 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.

35. Při posouzení, do kterého čísla podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné ze dvou funkcí či účelu náleželo do více různých čísel, je nutno zohlednit zejména funkci, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná (z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2As 59/2003 – 70, dostupného stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu na www.nssoud.cz).
36. Základní spornou otázkou mezi účastníky je sazební zařazení předmětného dovezeného zboží deklarovaného na faktuře č. ML2014009-1 ze dne 2. 12. 2014, jako „roasted seaweed“ do celního režimu volný oběh podáním celního prohlášení číslo. 15CZ61000011ARES8 ze dne 25. 2. 2015. Zboží bylo v celním prohlášení popsáno jako sušené mořské řasy, přípravek se používá v gastronomii, baleno v plastovém sáčku. Podle popisu zboží bylo sazebně zařazeno do položky kombinované nomenklatury 1212210000 s celní sazbou 0% a takto bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu a následně dovozcem prodáno. Celní orgány naproti tomu zastávají názor, že žalobce se dopustil správního deliktu tím, že dne 25. 2. 2015 deklaroval nesprávné údaje v celním řízení v celním prohlášení u zboží v položce číslo 1 popsané v kolonce 31 jako sušené mořské řasy k lidskému užívání, přípravek se používá v gastronomii, baleno v plastovém sáčku, 18 400 ks sáčků, v kolonce 33 (zbožový kód kombinované nomenklatury) uvedl žalobce kód KN 1212210000 s celní sazbou 0 %, přičemž správní orgán dospěl k závěru, že správné sazební zařazení do kombinované nomenklatury je KN 2008999990 s celní sazbou 18,4 %.
37. Podle písmene A vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 1212 *do tohoto čísla patří všechny chaluhy a jiné řasy, též jedlé. Mohou být čerstvé, chlazené, zmrazené, sušené nebo v prášku. Chaluhy a jiné řasy slouží k různým účelům (např. farmaceutické výrobky, kosmetické přípravky, lidská potrava, potrava pro zvířata, hnojiva). Do tohoto čísla patří rovněž moučky z chaluh a moučky z jiných řas, i když jsou tvořeny z mnoha různých odrůd chaluh a jiných řas.*
38. Podle bodu 9 doplňkových poznámek Kombinované nomenklatury ke kapitole 20 *mořské a jiné řasy upravené nebo konzervované způsoby, které nejsou uvedeny v kapitole 12, jako například vaření, pražení, ochucení nebo přidání cukru, patří do kapitoly 20 jakožto přípravky z jiných částí rostlin. Mořské a jiné řasy čerstvé, chlazené, zmrazené nebo sušené, tož v prášku, se zařazují do čísla 1212.*
39. Podle bodu 6 všeobecných vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 20 *do této kapitoly patří: zelenina, ovoce, ořechy a jiné jedlé části rostlin upravené nebo konzervované jinými způsoby, než je uvedeno v kapitolách 7, 8 nebo 11 nebo jinde v nomenklatuře.*
40. Podle prvního odstavce vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 2008 *do tohoto odstavce patří ovoce, ořechy a jiné jedlé části rostlin, celé, v kouscích nebo rozdrčené, včetně jejich směsí, připravené a konzervované jinak než způsoby uvedenými v jiných kapitolách nebo v předchozích číslech této kapitoly.*
41. V prvé řadě je však třeba poznamenat, že řízení ve věci doměření cla z důvodu nesprávného sazebního zařazení nelze zaměňovat či porovnávat s řízením, jehož předmětem je posouzení deliktů odpovědnosti celního zástupce při propuštění zboží.

Postavení žalobce jako účastníka řízení ve věci uložení pokuty za celní delikt je odlišné od postavení účastníka řízení při posuzování správnosti celního zařazení zboží z hlediska vyměření cla. V takovém řízení je to právě účastník řízení, který musí předložit takové doklady, z nichž jím deklarované sazební zařazení zboží jednoznačně vyplývá. Naproti tomu v rámci řízení o uložení pokuty za správní delikt, zahajovaného z úřední povinnosti (*ex officio*), jako jedné ze základních forem správního trestání je třeba klást zvláštní důraz na důkladné zjištění skutkového stavu ze strany správních orgánů a jejich rozhodnutí důsledně poměřovat zásadou materiální pravdy jako jednou ze základních zásad činnosti správních orgánů ve smyslu § 3 správního řádu z roku 2004, jakož i zásadou vyšetřovací (vyhledávací) podle § 50 odst. 3 věty druhé téhož zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2010, č. j. 4Ads 44/2010 – 132, dostupný jako všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i na www.nssoud.cz).

42. Právě s ohledem na to, že v posuzované věci bylo napadené rozhodnutí vydáno v oblasti správního trestání, bylo na správních orgánech obou stupňů, aby důsledně naplnily požadavek řádného, jednoznačného a nepochybného prokázání protiprávního jednání žalobce. Soud shledal důvodnou námitku žaloby, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné pro nedostatečně zjištěný skutečný stav věci, celní orgány rozhodovaly na základě svých domněnek. Ačkoliv z názvu dovezeného zboží na straně jedné a z určité nejednoznačnosti vysvětlivek a poznámek k Harmonizovanému systému na straně druhé lze mít důvodné pochybnosti o správnosti sazebního zařazení zboží žalobcem, kdy mořské řasy sušené lze zařadit k číslu 1212, zatímco tytéž mořské řasy pražené patří ke kapitole 2008, z hlediska základních zásad správního trestání nelze vycházet jen z názvu výrobku a popisu dvou možných a v úvahu připadajících způsobů tepelné úpravy, ale musí být najisto postaveno, jaké zboží bylo skutečně předmětem dovozu a jak bylo v případě mořských řas upraveno nebo konzervováno.
43. Městský soud v Praze na základě provedeného řízení dospěl k závěru, že žalobce nelze uznat vinným ze spáchání správního deliktu na základě míry pravděpodobnosti zjištěného skutkového stavu. Nepodaří-li se správnímu orgánu minimalizovat provedeným dokazováním možnost, že se děj, v němž je spatřován přestupek, mohl odehrát i jinak, musí při svém rozhodování vyjít z obecně uznávané zásady jakéhokoli trestání vůbec, a to zásady *in dubio pro reo*, a rozhodnout v pochybnostech ve prospěch obviněného ze spáchání přestupku, přestože celní zákon výslovně nestanoví užití *analogie* z trestního práva. Její nepoužití v neprospěch delikventa by však bylo v rozporu se zásadou rovnosti (podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2006, č. j. 51Ca 10/2005 – 31, www.nssoud.cz).
44. Soud nesdílí názor žalobce, že o správnosti jeho postupu při zařazování dovezeného zboží do příslušné kapitoly Harmonizovaného systému svědčí důkaz předloženou Závaznou informací AT2014/000782 na zboží *Roasted seaweed Yaki Sushi Nori*, kterou rakouské celní orgány stanovily kód HS 1212210000. Prostým porovnáním fotografie balení jednotlivých ukázek zboží – obrázku č. 4 na straně 7 Zprávy o kontrole po propuštění zboží ze dne 27. 7. 2017 (příloha 1 žaloby a obrázku č. 000782-14 na straně 2 písemnosti nazvané Podrobnosti o ZISZ ze dne 12. 3. 2015 (příloha č. 10 žaloby) soud osvědčil důvodné pochybnosti celních orgánů o totožnosti zboží, neboť se jedná o jiný obal a žádné jiné konkrétní skutečnosti, které by – kromě popisu zboží - nasvědčovaly závěru, že v obou posuzovaných případech šlo o totožné zboží, spisový materiál neobsahuje.

Závěr a náklady řízení

45. Městský soud v Praze ze shora uvedených důvodů ve věci rozhodl tak, že žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil pro nezákonnost a podle odstavce 4 vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení. Podle ustanovení § 78 odst. 5 soudního řádu správního právním názorem, kterým vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný správní orgán vázán.
46. Výrok rozhodnutí o náhradě nákladů řízení soud odůvodnil ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce měl ve věci plný úspěch. Výši náhrady nákladů řízení soud určil podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), a to tak, že částku 3 000 Kč tvoří náklady na uhrazení soudního poplatku z podané žaloby. Náklady právního zastoupení žalobce Mgr. Ing. Petrem Lhotským, advokátem, činily tři úkony právní pomoci podle § 9 odst. 3 advokátního tarifu po 3 100 Kč, tj. převzetí a příprava zastoupení, písemné podání žaloby a účast při jednání, a třikrát režijní paušál podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč, včetně částky 2 142 Kč jako 21% daně z přidané hodnoty, neboť zástupce žalobce soudu doložil, že je plátcem této daně. K zaplacení celkové částky 15 342 soud určil přiměřenou třicetidenní lhůtu k plnění (§ 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů).
47. Soud nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve vztahu k úkonu právního zastoupení, jímž se žalobce vyjadřoval k obsahu vyjádření žalovaného k žalobě, neboť tento úkon neshledal účelně vynaloženým nákladem, jehož úhradu by bylo spravedlivě možno požadovat po neúspěšném žalovaném správním orgánu.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 21. března 2019
h ,

Mgr. Marek B e d ř i c
předseda senátu