



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **J. Z.**
místem podnikání Š. 799/56, B.
zastoupen JUDr. Janem Slunečkem, advokátem
sídlem Mírové náměstí 48, Louny

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19.9.2016, č.j. 9107-2/2016-900000-304.1, č.j. 9107-3/2016-900000-304.1, č.j. 9107-4/2016-900000-304.1, č.j. 9107-5/2016-900000-304.1, č.j. 9107-6/2016-900000-304.1, č.j. 9107-7/2016-900000-304.1, č.j. 9107-8/2016-900000-304.1, č.j. 9107-9/2016-900000-304.1, č.j. 9107-10/2016-900000-304.1,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce brojí proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného, kterými bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), rozhodnuto o odvoláních žalobce proti níže uvedeným rozhodnutím Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „prvostupňový orgán“), jimiž bylo na základě kontroly po propuštění zboží podle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12.10.1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve spojení s § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), doměřeno žalobci podle § 264 celního zákona clo a rozhodnuto podle § 251 daňového řádu o povinnosti uhradit penále:
 - rozhodnutí č.j. 652-8/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160018406 ze dne 15.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 492 Kč a předsáno penále ve výši 99 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-10/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160018726 ze dne 15.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 480 Kč a předsáno penále ve výši 96 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-9/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160018587 ze dne 15.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 567 Kč a předsáno penále ve výši 114 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-11/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160018879 ze dne 15.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 706 Kč a předsáno penále ve výši 142 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-12/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160019003 ze dne 15.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 8943 Kč a předsáno penále ve výši 1789 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-13/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160019130 ze dne 15.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 5498 Kč a předsáno penále ve výši 1100 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-15/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160021021 ze dne 18.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 2318 Kč a předsáno penále ve výši 464 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-16/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160021221 ze dne 18.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 264 Kč a předsáno penále ve výši 53 Kč;
 - rozhodnutí č.j. 652-17/2016-530000-51, dodatečný platební výměr č. 9160021402 ze dne 18.1.2016, kterým bylo žalobci dodatečně doměřeno clo ve výši 315 Kč a předsáno penále ve výši 63 Kč.
2. Žalovaný napadenými rozhodnutími změnil uvedená rozhodnutí prvostupňového orgánu tak, že bod 2 výroku prvostupňových rozhodnutí, tj. předpis penále podle § 251 daňového řádu, se bez náhrady ruší, a to s odkazem na § 22 zákona č. 242/2016 Sb., celního zákona, účinného od 29.7.2016.
3. Podle správních orgánů dovezené zboží pro příjemce ADC Czech Republic, s.r.o., které žalobce v jednotných správních dokladech označil jako „pohlčovače vlhkosti – látka

pohlcující vlhkost v různých gramážích“ a zařadil jej do podpoložky 2811 22 00 kombinované nomenklatury a podpoložky Taric 90 se sazbou dovozního cla ve výši 4,6 %, patří do podpoložky 3824 90 97 kombinované nomenklatury a podpoložky Taric 99 se sazbou dovozního cla 6,5 %. Podle správních orgánů se v případě předmětného zboží jedná o sáčky obsahující silikagel, které jsou určeny k pohlcování vlhkosti v balení s výrobkem, ke kterému jsou přidány, což znamená, že se jedná o výrobek se specifickým použitím a nelze jej považovat za samostatnou chemicky definovanou sloučeninu kapitoly 28 celního sazebníku.

4. Závěry žalovaného i prvostupňového orgánu napadá žalobce podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

5. Žalobce namítá nezákonnost správních rozhodnutí obou stupňů. Prvostupňový orgán nebyl oprávněn ukončit kontrolu fikcí ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Prvostupňový orgán vyhodnotil žádost žalobce o posunutí termínu projednání zprávy o kontrole o dva dny jako vyhýbání se projednání zprávy o kontrole a aniž by žalobci osobní účast na projednání umožnil, ukončil kontrolu doručením zprávy o kontrole. S odkazem na § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu žalobce uvádí, že pokud prvostupňový orgán prováděl kontrolu téměř jeden rok, tak odmítnutí žádosti žalobce o posunutí termínu projednání zprávy bylo podle žalobce nezákonné. Neformální vyrozumění o termínu projednání zprávy o kontrole bylo žalobci doručeno dne 4.1.2016 s tím, že k projednání mělo dojít již dne 12.1.2016; poskytnutou lhůtu lze z pohledu § 32 odst. 2 daňového řádu považovat za minimální, tím spíše za situace, kdy prvostupňový orgán postupoval v rámci kontroly více než zdlouhavě. Pokud správní orgány uvedly, že se žalobce mohl nechat zastoupit pověřeným pracovníkem, tak žalobce výslovně deklaroval vůli se jednání účastnit osobně. Zastoupení účastníka řízení je jeho právem, nikoli povinností. Prvostupňovému orgánu mělo být zjevné, že zmocněnec by v daném případě jednal v rozporu s výslovně deklarovaným zájmem zmocnitele a jeho jednání by dle § 446 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, nemělo vůči prvostupňovému orgánu právní účinky.
6. Žalobce dále namítá, že zboží sazebně zařadil správně, a to s ohledem na právní předpisy platné v době propuštění zboží. To, že se v dovezených sáčcích nachází oxid křemičitý (silikagel) bez dalších příměsí, potvrzují i celní orgány. Výklad žalovaného nepřipadně zužuje rozsah podpoložky 28 11 22 00 kombinované nomenklatury, do které patří veškerý oxid křemičitý, pokud je čistý, bez ohledu na jeho balení. Pokud by chtěl zákonodárce omezit znění této podpoložky pouze na zboží balené či nebalené určitým způsobem, pak by to uvedl výslovně. Žalovaný se zákonným způsobem nevypořádal se žalobcem tvrzenými skutečnostmi, o které žalobce opíral správnost sazebního zařazení zboží v době dovozu.
7. Podle žalobce správnost sazebního zařazení zboží vyplývá mj. ze závazných informací o sazebním zařazení zboží („ZISZ“) vydaných francouzskými celními orgány platných v době dovozu, které žalobce navrhuje provést jako důkaz. Pokud žalovaný uvedl, že předmětná ZISZ byla vydána před vydáním prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/184 ze dne 2.2.2015, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „nařízení 2015/184“), a že existuje druhá skupina německých ZISZ prezentující odlišný názor, tak tyto německé ZISZ byly vydány až po ukončení procesu projednávání zařazování předmětného zboží ve

Výboru pro celní kodex a současně až poté, co byl zveřejněn, projednán a odhlasován návrh citovaného nařízení. Pokud byly předmětné francouzské ZISZ zrušeny v souvislosti s přijatým nařízením 2015/184, tak tato skutečnost svědčí pro argumentaci žaloby. Podle žalobce správní orgány v rozporu se zákazem retroaktivity vycházely z nařízení 2015/184, které nabylo účinnosti až dne 27.2.2015.

8. Žalobce navrhl, aby zdejší soud napadená rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňová zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou a věcně setrává na závěrech obsažených v napadených rozhodnutích.
10. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
13. Žalobce předně namítá, že prvostupňový orgán nebyl oprávněn ukončit daňovou kontrolu fikcí ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
14. Ze správního spisu vyplývá, že dne 12.11.2015 (protokol č.j. 22655-43/2015-530000-51) byl žalobce prostřednictvím zástupce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a současně vyzván k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění ve lhůtě 10 dní. V písemnosti ze dne 3.12.2015, č.j. 22655-46/2015-530000-51, „Stanovisko Celního úřadu pro Jihomoravský kraj k vyjádření kontrolované osoby k výsledku kontrolního zjištění a sdělení termínu provedení ústního jednání ve věci seznámení a projednání Zprávy z kontroly po propuštění zboží vedené pod číslem SPR NK 0009/15/530501“, se prvostupňový orgán vyjádřil k námitkám vzneseným žalobcem při jednání dne 12.11.2015 s tím, že další námitky již žalobce následně nevznsl. V uvedené písemnosti byl dále s odkazem na předchozí telefonickou domluvu (jež je zachycena v protokolu ze dne 3.12.2015, č.j. 22655-45/2015-530000-51) se zástupcem žalobce potvrzen termín projednání zprávy o kontrole na 10.12.2015.
15. Podle protokolu o jednání ze dne 10.12.2015, č.j. 22655-48/2015-530000-51, zástupce žalobce doložil písemnosti ZISZ č. FR-PRO-2011-005679, FR-PRO-2011-005681, FR-PRO-

2011-005674, FR-PRO-2011-005682, FR-PRO-2011-005678, FR-PRO-2011-005675, FR-PRO-2011-005677 a FR-PRO-2011-005676 a dále výpis z vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře z roku 2011. V písemnosti ze dne 4.1.2016, č.j. 652/2016-530000-51, „Stanovisko Celního úřadu pro Jihomoravský kraj k vyjádření obsaženému v protokolu č.j. 22655-48/2015-530000-51 a sdělení o provedení ústního jednání ve věci projednání Zprávy z kontroly po propuštění zboží č.j. 22655-47/2015-530000-51“, se prvostupňový orgán vyjádřil k uvedeným písemnostem a stanovil termín projednání zprávy o kontrole na 12.1.2016 s upozorněním, že pokud se žalobce nebo osoba oprávněná jej zastupovat na jednání v uvedeném termínu nedostaví nebo se odmítne seznámit se zprávou o kontrole nebo ji projednat anebo se bude projednání zprávy o kontrole vyhýbat, doručí ji prvostupňový orgán žalobci do vlastních rukou, a v takovém případě bude podle § 88 odst. 5 daňového řádu den doručení zprávy o kontrole dnem projednání zprávy kontrole a ukončení kontroly po propuštění zboží.

16. Jak dále vyplývá z úředního záznamu č.j. 652-3/2016-530000-51, dne 12.1.2016 v 7:40 hodin a dále v 8:30 hodin proběhl telefonický hovor se zástupcem žalobce, během kterého zástupce žalobce omluvil neúčast z jednání o projednání zprávy o kontrole u prvostupňového orgánu. Zástupce žalobce sdělil, že se k jednání nedostaví, protože má jiné jednání a žalobce je na služební cestě v zahraničí, současně sdělil, že písemnou omluvu zaslal prvostupňovému orgánu prostřednictvím datových schránek. V písemnosti „Omluva z jednání č.j. 652/2016-530000-51“ ze dne 12.1.2016 žalobce uvedl, že termín projednání zprávy o kontrole byl toliko oznámen a nebyl stanoven ve spolupráci se žalobcem, že ani toto oznámení nemá formu výzvy a že nesouhlasí se zasláním zprávy o kontrole prostřednictvím datové schránky bez jejího projednání, že se chce projednání zprávy o kontrole osobně zúčastnit a pro jednání navrhuje nejbližší možný termín 14.1. či 15.1. (po 12. hodině). Ze správního spisu vyplývá, že zpráva o kontrole ze dne 10.12.2015, č.j. 22655-47/2015-530000-51 (ve znění ze dne 12.1.2016, č.j. 652-4/2016-530000-51), byla žalobci zaslána do datové schránky dne 13.1.2016.
17. Zdejší soud k tomu uvádí, že daňový subjekt má nepochybně právo na projednání zprávy o daňové kontrole. V případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, lze zprávu o daňové kontrole odeslat daňovému subjektu poštou. Toto procení právo není samoúčelné. Směřuje k tomu, aby byl daňový subjekt seznámen se všemi podstatnými skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňové kontroly a tím mu byla umožněna účinná obrana prostřednictvím odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí.
18. Pokud žalobce namítá, že výslovně deklaroval vůli zúčastnit se osobně (nikoli v zastoupení) projednání zprávy o kontrole tak, jak vyplývá ze správního spisu, žalobce pověřením ze dne 18.2.2015 pověřil zaměstnance Bc. V. F. k vykonávání všech činností v souvislosti se zamýšlenou kontrolou dotčených prohlášení o propuštění zboží mj. co do správnosti deklarovaných údajů o celní hodnotě a sazebním zařazení s tím, že pověření platí po dobu provádění kontroly do jejího ukončení. Ze správního spisu podle zdejšího soudu nevyplývá, že by žalobce v průběhu správního řízení uvedené pověření omezil. I v případě, že žalobce skutečně zamýšlel v písemnosti „Omluva z jednání č.j. 652/2016-530000-51“ ze dne 12.1.2016 správní orgán vyrozumět o tom, že si přeje sám osobně zúčastnit se projednání zprávy o kontrole, tak podle zdejšího soudu je v dané věci podstatné především to, že žalobce byl v dostatečném předstihu vyrozuměn o termínu projednání zprávy o kontrole a měl tak možnost zajistit účast na tomto jednání, ať už

osobně či v zastoupení. Zahraniční cesta žalobce za situace, kdy byl pro dané řízení zastoupen, ani samotný požadavek žalobce osobně se zúčastnit projednání zprávy o kontrole nelze považovat za relevantní důvod, pro který by byl správní orgán povinen určit jiný termín projednání zprávy o kontrole, nadto za situace, kdy tato skutečnost byla prvostupňovému orgánu sdělena až v samotný den projednání zprávy o kontrole.

19. Jak dále vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, „Podle názoru Nejvyššího správního soudu by omluva z jednání, na něž byl daňový subjekt předvolán za účelem projednání zprávy o daňové kontrole, měla být náležitá a důvod který brání daňovému subjektu či jeho zástupci se k projednání zprávy o kontrole dostavit, by měl být přiměřeně doložen.“. Takovým požadavkům žalobce nedostál, neboť, jak upozornil žalovaný, v projednávaném případě se jedná o pouhé konstatování nevhodnosti stanoveného termínu, odůvodněné údajnou účastí pověřené osoby žalobce na jiném blíže neurčeném jednání a údajnou zahraniční cestou žalobce, přičemž ani jeden z těchto důvodů nebyl ničím doložen a neúčast na jednání byla oznámena až 1,5 hodiny před stanoveným jednáním. Nadto zpráva o kontrole již byla se žalobcem projednávána, a to dne 10.12.2015 (protokol o jednání ze dne 10.12.2015, č.j. 22655-48/2015-530000-51), kdy však žalobce předložil další návrhy na doplnění kontrolního zjištění, ke kterým se prvostupňový orgán vyjádřil v písemnosti „Stanovisko Celního úřadu pro Jihomoravský kraj k vyjádření obsaženému v protokolu č.j. 22655-48/2015-530000-51 a sdělení o provedení ústního jednání ve věci projednání Zprávy z kontroly po propuštění zboží č.j. 22655-47/2015-530000-51“ doručené žalobci dne 4.1.2016. Proto prvostupňový orgán stanovil další termín projednání zprávy o kontrole na 12.1.2016.
20. V daném případě postup prvostupňového orgánu podle zdejšího soudu nikterak nezkrátil možnosti procesní obrany žalobce a především se nijak negativně neprojevil v jeho subjektivních veřejných právech. Za situace, kdy žalobce již byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a mohl se k nim vyjádřit, stejně jako mohl veškeré argumenty proti závěrům prvostupňového orgánu uplatnit v odvolání, což také učinil, neshledává zdejší soud tuto námitku důvodnou; ostatně žalobce v žalobě ani nespecifikoval, jak konkrétně se zaslání zprávy o daňové kontrole a jeho osobní neúčast na projednání zprávy o kontrole nevratným způsobem projevila v možnosti jeho procesní obrany.
21. Pokud žalobce dodává, že vyrozumění o termínu projednání zprávy o kontrole bylo neformální, tak ze správního spisu vyplývá, že o termínu projednání zprávy o kontrole byl žalobce řádně vyrozuměn písemností doručenou žalobci dne 4.1.2016 (písemnost „Stanovisko Celního úřadu pro Jihomoravský kraj k vyjádření obsaženému v protokolu č.j. 22655-48/2015-530000-51 a sdělení o provedení ústního jednání ve věci projednání Zprávy z kontroly po propuštění zboží č.j. 22655-47/2015-530000-51“). Pokud byl v uvedené písemnosti stanoven termín projednání zprávy o kontrole na 12.1.2016, tak takovou lhůtu lze podle zdejšího soudu považovat za dostačující; zdejší soud v této souvislosti odkazuje na požadavek vyplývající z judikatury Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 18.12.2008 ve věci C-349/07, *Sopropé*), podle něhož tato lhůta nesmí být kratší než 8 dní.
22. Jestliže žalobce uvádí, že prvostupňový orgán v rámci kontroly postupoval „více než zdlouhavě“, tak pokud jde o případné průtahy v řízení, měl žalobce možnost v tomto směru uplatnit jiné prostředky ochrany.

23. Žalobce dále zpochybňuje správnost sazebního zařazení zboží, jak jej provedly správní orgány. Žalobce nezpochybňuje popis znaků, vlastností a účelu použití dovezeného zboží. Sporná je interpretace znění celního sazebníku a s tím související zařazení dovezeného zboží do kapitol, čísel, položek a podpoložek kombinované nomenklatury. Podle žalobce je správné sazební zařazení zboží do podpoložky 2811 22 00, podle správních orgánů do podpoložky 3824 90 97.
24. Pokud žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal se žalobcem tvrzenými skutečnostmi, o které žalobce opírá správnost sazebního zařazení zboží v době dovozu, tak k tomu zdejší soud uvádí, že správní orgán není povinen vypořádat se s každou dílčí námitkou či připomínkou, ale je povinen vypořádat se se smyslem a obsahem argumentace účastníka řízení jako celkem. Dostačující odpovědi správního orgánu na argumenty účastníka řízení je, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Zdejší soud s uvedenou námitkou žalobce nesouhlasí a uvádí, že žalovaný v napadených rozhodnutích dostatečným způsobem reagoval na argumentaci žalobce a své závěry přezkoumatelným způsobem odůvodnil.
25. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobcem dovezené zboží bylo v dovozních dokladech popsáno jako „Pohlčovače vlhkosti – látka pohlcující vlhkost v různých gramážích“ a na dovozních fakturách jako „*DESICCANT 30GR - 849560-000*, *DESICCANT 20GR - 900333-000*, *DESICCANT 50GR - 235592-000*, *DESICCANT 10GR - 776994-000*“, *DESICCANT 75GR - 002746-000*“, *DESICCANT 15GR - 195836-000*“. Jak shrnuly správní orgány, ve všech případech se jedná o sáčky plněné čistým silicagelem (oxidem křemičitým) bez příměsí. Sáčky jsou vyrobené z japonského hedvábného papíru nebo GDT filmu a mají maximální rozměry 70 x 140 mm. Při dovozu jsou sáčky kryty ještě vnějším obalem vyrobeným z komplexu materiálů PE/Aluminium/Polyester s tloušťkou hliníkové fólie $9 \pm 1 \mu\text{m}$, tloušťkou polyesteru 12 - 0/+1 μm a tloušťkou menší než 40 μm polyethylenové fólie o rozměrech 122 x 190 mm. Tento vnější obal (sáček) slouží jako ochranný obal při dopravě a zabráňuje poškození a vniknutí vlhkosti k vnitřnímu sáčku. Před použitím se vrchní obal odstraní, k čemuž je uzpůsoben malým řezem ve švu. Samotné vnitřní sáčky slouží jako pohlčovače vlhkosti při výrobním procesu, a to přidáním sáčku se silikagelem do balení s hotovými výrobky, které příjemce produkuje.
26. Stěžejním právním předpisem pro sazební zařazení zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23.7.1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení č. 2658/87“). Kombinovaná nomenklatura je založena na celosvětovém Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, který byl vypracován Světovou celní organizací. Kombinovaná nomenklatura, smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou obsaženy v příloze I tohoto nařízení, která je každoročně obměňována, a to vždy k 1. lednu příslušného roku v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti. První část přílohy I, tzv. všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „VPVKN“), se vztahuje k sazebnímu zařazování dováženého zboží do jednotlivých kódů. Druhá část přílohy I je pak tvořena samotným celním sazebníkem (kombinovaná nomenklatura, dále jen „KN“), na základě něhož je zboží rozděleno do tříd, kapitol, položek, a případně podpoložek. Při posuzování otázky sazebního zařazení zboží v nyní projednávané věci vycházel zdejší soud ze znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9.10.2012, jímž se mění příloha I nařízení č. 2658/87 (dále jen „nařízení č. 927/2012“).

27. Sazební zařazování zboží v rámci KN je poměrně komplikovaným procesem, v rámci kterého je nezbytné vycházet z mnoha hledisek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v souvislosti se sazebním zařazováním zboží v rozsudku ze dne 19.11.2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40, je nezbytné „...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)].“.
28. Podle bodu 1 VPVKN jsou názvy tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.
29. Podle bodu 6 VPVKN zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek určitého čísla a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.
30. Dle nařízení č. 927/2012 položka KN 2811 zahrnuje ostatní anorganické kyseliny a ostatní anorganické kyslíkaté sloučeniny nekovů. Podpoložka 2811 22 00 pak, v rámci ostatních anorganických kyslíkatých sloučenin nekovů, zahrnuje oxid křemičitý.
31. Dle nařízení č. 927/2012 položka KN 3824 zahrnuje připravená pojidla pro licí formy nebo jádra; chemické výrobky a přípravky chemického průmyslu nebo příbuzných průmyslových odvětví (včetně sestávajících ze směsí přírodních výrobků), jinde neuvedené ani nezahrnuté. Podpoložka 3824 90 97 pak zahrnuje všechny ostatní výrobky, neuvedené v jiných podpoložkách předmětné položky.
32. Co se týká poznámek ke kapitole KN 28 dle nařízení č. 927/2012, tak podle poznámky 1 není-li stanoveno jinak, patří do této kapitoly pouze a) samostatné chemické prvky a samostatné chemicky definované sloučeniny, též obsahující nečistoty; b) výrobky uvedené výše v písmenu a) rozpuštěné ve vodě; c) výrobky uvedené výše v písmenu a), rozpuštěné v jiných rozpouštědlech za předpokladu, že roztok tvoří normální a nezbytný způsob úpravy těchto výrobků, který je použit výhradně z bezpečnostních důvodů nebo z důvodů přepravy, a že rozpouštědlo neučiní výrobek vhodným spíše pro specifické než pro všeobecné použití; d) výrobky uvedené výše v písmenech a), b) nebo c) s přidaným stabilizátorem (včetně protispékavé látky), který je nezbytný pro jejich konzervaci nebo dopravu; e) výrobky uvedené výše v písmenech a), b), c) nebo d) s přidaným protiprašným prostředkem nebo barvivem, přidaným k usnadnění jejich identifikace nebo z bezpečnostních důvodů za předpokladu, že přídavky neučiní výrobek vhodným spíše pro specifické než pro všeobecné použití.

33. Zdejší soud souhlasí s názorem žalovaného, že z poznámek ke kapitole KN 28 nelze dovodit žádná pravidla týkající se předmětného zboží s tím, že úpravy, které učiní výrobek vhodným spíše pro specifické než pro všeobecné použití, například připravené pro další zpracování, jsou obecně vnímány jako překážka zařazení do určité kapitoly, a tedy i do příslušných čísel Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“). Pokud tedy žalobce v žalobě, stejně jako v odvolání, namítá, že celní úřad pravidlo dle poznámky 1 kapitole KN 28 rozšířil i na směs silikagelu a papírového sáčku, což je v rozporu se zněním předmětné poznámky, tak z argumentace žalovaného takový závěr nevyplyvá.
34. Co se týká poznámek ke kapitole KN 38, tak, jak správně žalovaný uvedl, podle poznámky č. 1 do této kapitoly nepatří žádné samostatné chemicky definované prvky nebo sloučeniny a předmětná poznámka uvádí také výjimky z tohoto pravidla; žalobcem dovezené zboží zde však výslovně uvedeno není.
35. Žalovaný dále v napadených rozhodnutích vycházel z vysvětlivek k HS. Podle žalovaného z vysvětlivek ke kapitole HS 28 vyplývá, že předmětná kapitola je určena pro samostatné chemické prvky a samostatné chemicky definované sloučeniny, přičemž samostatná chemicky definovaná sloučenina je látka, která sestává z jednoho molekulárního druhu, jehož složení je definováno pomocí konstantního poměru prvků a může být představováno definitivním strukturálním diagramem. Podle žalovaného tedy i ze znění vysvětlivek k HS je zřejmé, že se do této kapitoly zařazují suroviny nepřizpůsobené žádnému konkrétnímu účelu a jejich případná úprava pro specifické použití je obecně vnímána jako překážka zařazení do této kapitoly, a tedy i do příslušných čísel HS. Dále žalovaný uvedl, že všeobecné vysvětlivky ke kapitole HS 28 v bodě C) uvádějí produkty, které zůstávají zařazené v kapitole HS 28, i když se nejedná o samostatné chemické prvky ani o samostatné chemicky definované sloučeniny; dovezené zboží zde uvedeno není. Dále žalovaný upozornil, že všeobecné vysvětlivky ke kapitole HS 28 v bodě D) uvádějí, že některé samostatné prvky nebo samostatné chemicky definované sloučeniny, které by jinak patřily do kapitoly HS 28, mohou být z této kapitoly vyloučeny, jestliže byly uzpůsobeny do určitých tvarů, nebo podrobeny určité úpravě, která nemění jejich chemické složení; podle žalovaného přestože ani zde není dovezené zboží výslovně jmenováno, je předmětná pasáž vysvětlivek z hlediska výkladu HS a KN pro potřeby sazebního zařazení dovezeného zboží významná a svědčí ve správnost sazebního zařazení zboží provedeného správnými orgány. V případě čísla HS 2811 vysvětlivky definují v bodě M) sloučeniny křemíku a mimo jiné i oxid křemičitý, avšak žádné informace využitelné přímo při posouzení sazebního zařazení zboží neuvádějí. K vysvětlivkám ke kapitole HS 38 žalovaný upozornil, že v poznámce č. 1 písm. a) se uvádí, že do předmětné kapitoly nepatří samostatné chemicky definované prvky nebo sloučeniny a uvádí také výjimky z tohoto pravidla, nicméně dovezené zboží mezi nimi výslovně uvedeno není, a stejné pravidlo obsahují i vysvětlivky k číslu HS 3824.
36. Pokud žalobce v žalobě, stejně jako v odvolání, namítá, že podle vysvětlivek ke KN do položky 3824 nepatří čistý silikagel (podpoložka 2811 22 00), a předmětné ustanovení tedy vylučuje zařazení čistého silikagelu do položky, kterou ve svých rozhodnutích uvádí žalovaný, tak zdejší soud shodně se žalovaným upozorňuje na to, že dovezeného zboží se předmětná vysvětlivka netýká; dotčená část vysvětlivek ke KN se vztahuje na pouze na podpoložku KN 3824 90 15 (která se týká iontoměničů, za které dovezené zboží nelze považovat) a vylučuje přitom ze zařazení do této podpoložky čistý silikagel podpoložky

KN 2811 22 00, nikoli však výslovně dovezené zboží. Podle zdejšího soudu žalovaný správně dovodil, že vysvětlivky ke KN neobsahují žádné informace významné pro posouzení sazebního zařazení dovezeného zboží.

37. Žalobce správnost jím provedeného sazebního zařazení zboží do podpoložky KN 2811 22 00 dovozuje dále ze ZISZ vydaných francouzskými celními orgány, které v průběhu správního řízení doložil.
38. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2012, č.j. 1 Afs 4/2012-37, č. 2630/2012 Sb. NSS, „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. Účastník řízení 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 ve smyslu § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“.
39. Žalovaný k žalobcem doloženým ZISZ uvedl, že všechny posuzovaly zboží popsané jako silikagel ve formě malých kuliček uzavřených v šesti případech v plastových kapslích a ve dvou případech v papírových sáčkích, určený jako pohlcovač vlhkosti pro ochranu a uchovávání léků, a takto popsané zboží ve všech případech francouzské celní orgány sazebně zařadily do podpoložky KN 2811 22 00. Podle žalovaného se taktéž v případě žalobcem dovezeného zboží jedná o silikagel ve formě kuliček zabalený v papírových sáčkích, případně plastových kapslích (materiál balení nemá podle žalovaného v těchto souvislostech vliv), určených jako pohlcovače vlhkosti, a ve všech významných rysech se tak posuzované zboží shoduje. Podle žalovaného jsou však předložené francouzské ZISZ založeny na výkladu celního sazebníku, který byl posléze vyloučen nařízením 2015/184 jako nesprávný, a proto nemají dostatečnou vypovídací hodnotu pro to, aby jimi bylo možné bez dalšího odůvodnit sazební zařazení dovezeného zboží. Současně tyto ZISZ nepředstavují ani jediný názor na zařazování tohoto druhu zboží před vydáním předmětného nařízení. Žalovaný k tomu odkázal na ZISZ vydané německými celními orgány č. DE19348/14-1 s počátkem platnosti 13.1.2015 a dále č. DE14949/14-1 a DE14950/14-1 s počátkem platnosti 16.1.2015, které zařadily zboží popsané jako pohlcovače vlhkosti ve formě různě velkých sáčků z textilního materiálu naplněné čistým silikagelem ve formě drobných kuliček do podpoložky KN 3824 90 96, a byly vydány taktéž před vydáním a zveřejněním dotčeného nařízení 2015/184 v úředním věstníku EU. Podle žalovaného žalobcem doložené ZISZ a ZISZ vydané německými celními orgány představují rovnocenné příklady praxe zařazování dotčeného druhu zboží v době před vydáním nařízení 2015/184 s tím, že dle názoru žalovaného jsou správné ZISZ vydané německými celními orgány, neboť správnost uvedeného sazebního zařazení následně potvrdilo i nařízení 2015/184.
40. Podle zdejšího soudu se žalovaný se žalobcem předloženými ZISZ řádným způsobem vypořádal. Nezpochybnil přitom jejich obsah, nicméně dostatečně a řádně zdůvodnil, proč s uvedeným sazebním zařazením zboží nesouhlasí. Za těchto okolností považuje zdejší soud provedení dokazování uvedenými ZISZ za nadbytečné, neboť mezi účastníky řízení o

jejich existenci a obsahu není sporu a žalobce přitom neuvádí, jaké další skutečnosti by měly předmětnými francouzskými ZISZ být prokázány.

41. Pokud žalobce v této souvislosti argumentuje tak, že předložené francouzské ZISZ byly zrušeny až v souvislosti s přijetím nařízení 2015/184, a to nikoli od počátku, neboť nařízení 2015/184 umožňuje jejich držitelům dovoz ještě po dobu dalšího půlroku, tak k tomu zdejší soud uvádí, že jak vyplývá ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2012, č.j. 1 Afs 4/2012-37, č. 2630/2012 Sb. NSS, ZISZ se smí dovolávat pouze oprávněná osoba (příjemce informace), kterou žalobce v tomto případě nebyl, neboť mu nebyla vydána ZISZ pro jím dovezené zboží.
42. Jestliže žalobce uvádí, že ZISZ vydané německými celními orgány, na které odkazuje žalovaný, byly vydány až po ukončení procesu projednávání zařazování předmětného zboží ve Výboru pro celní kodex a až poté, co byl zveřejněn návrh nařízení 2015/184, tak k tomu zdejší soud uvádí, že okamžik vydání uvedených německých ZISZ není rozhodný, neboť z argumentace žalovaného nevyplývá, že by je žalovaný považoval za nosný důkaz pro sazební zařazení žalobcem dovezeného zboží do podpoložky KN 3824 90 97; žalovaný svůj závěr o sazebním zařazení zboží dostatečným způsobem zdůvodnil, a to bez ohledu na skutečnost, zda jeho výklad potvrdily mj. i ZISZ vydané německými celními orgány po dovozu předmětného zboží, na které pro doplnění svých úvah odkázal, a bez ohledu na to, zda tyto ZISZ byly ovlivněny nařízením 2015/184 či nikoli.
43. Pokud žalobce namítá, že správní orgány v rozporu se zákazem retroaktivity vycházely z nařízení 2015/184, které nabylo účinnosti až dne 27.2.2015, tak k tomu zdejší soud shodně se žalovaným uvádí, že předmětné nařízení nepřináší novou právní úpravu, nýbrž toliko výklad pro aplikaci již stávajících kódů KN, k čemuž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2012, č.j. 5 Afs 27/2012-37, č. 2772/2013 Sb. NSS, v němž se Nejvyšší správní soud vyslovil k aplikaci taktéž prováděcího nařízení upřesňujícího zařazení určitého zboží do KN tak, že „z průběhu správního řízení i z jednotlivých rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že na posuzovaný případ nebylo nepřipustně aplikováno nařízení č. 1231/2007, když z jednotlivých rozhodnutí je zcela zřejmé, že dotčené správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí poukazovaly na znění tohoto nařízení pouze jako na dodatečné potvrzení svých závěrů a nikoliv jako na relevantní právní rámec, který je třeba aplikovat na daný případ. Svědčí tomu i podrobná argumentace žalovaného ohledně aplikace výkladových pravidel a jednotlivých poznámek ke třídám a kapitolám v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému výměru a rovněž znění rozsudku krajského soudu. V tomto směru posloužilo nařízení pouze jako „kodifikace“ určitého korektního výkladu, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí celního sazebníku a nikoliv jako právní předpis, který byl aplikován pro účely sazebního zařazení.“. Podle zdejšího soudu také v projednávaném případě nelze vyslovit jiný závěr, než že žalovaný nařízení 2015/184 použil jako potvrzení výkladu znění KN, který zastává, nikoli však jako právní předpis aplikovaný pro sazební zařazení žalobcem dovezeného zboží.
44. Zdejší soud přitom žádné vady na závěru žalovaného o zařazení předmětného zboží do podpoložky KN 3824 90 97 neshledává. Podle zdejšího soudu žalovaný v napadených rozhodnutích správně uzavřel, že dovezené zboží není v okamžiku dovozu pouhou surovinou – chemickou sloučeninou pro všeobecné použití, neboť se jedná o výrobek přizpůsobený ke konkrétnímu specifickému účelu, a to balením, velikostí balení i tím, že při dovozu jsou sáčky kryty ještě vnějším obalem, který při dopravě zabraňuje poškození a vniknutí vlhkosti k vnitřnímu sáčku a který se před použitím odstraní, a toto zboží je pro

konkrétní specifický účel přímo vyráběno a dováženo a k žádnému jinému účelu jej použít nelze (alespoň ne bez vynaložení značných nákladů na jeho přepracování).

45. Pokud žalobce namítá, že absorpční schopnost silikagelu není balením nijak ovlivněna a tuto schopnost by silikagel plnil i bez použití obalu, tak zdejší soud souhlasí se žalovaným, že podstatný je účel použití dotčeného zboží, protože právě uzpůsobení ke specifickému účelu je tím, co dává dovezenému zboží podstatné rysy, a způsobuje tak, že zboží již nelze použít jakkoli; nejedná se o obecně využitelný materiál bez konkrétního určení. Z uvedeného důvodu tak bylo předmětné zboží vyloučeno ze zařazení do kapitoly KN 28 a čísla 2811, čemuž odpovídá i znění vysvětlivek k HS, zejména všeobecných vysvětlivek ke kapitole 28 bodu D.
46. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

47. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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). 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.

Brno 6. února 2019

David Raus v.r.
předseda senátu