



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **HP import, s.r.o. v likvidaci**
sídlem Revoluční 1003/3, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21.11.2014, č.j. 39107-3/2014-900000-304.1, č.j. 39107-4/2014-900000-304.1, č.j. 39107-5/2014-900000-304.1, č.j. 39107-6/2014-900000-304.1, č.j. 39107-7/2014-900000-304.1, č.j. 39107-8/2014-900000-304.1, č.j. 39107-9/2014-900000-304.1, č.j. 39107-10/2014-900000-304.1,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 21.11.2014, č.j. 39107-3/2014-900000-304.1, č.j. 39107-4/2014-900000-304.1, č.j. 39107-5/2014-900000-304.1, č.j. 39107-6/2014-900000-304.1, č.j. 39107-7/2014-900000-304.1, č.j. 39107-8/2014-900000-304.1, č.j. 39107-9/2014-900000-304.1, č.j. 39107-10/2014-900000-304.1, **se zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21.11.2014, č.j. 39107-3/2014-900000-304.1, č.j. 39107-4/2014-900000-304.1, č.j. 39107-5/2014-900000-304.1, č.j. 39107-6/2014-900000-304.1, č.j. 39107-7/2014-900000-304.1, č.j. 39107-8/2014-900000-304.1, č.j. 39107-9/2014-900000-304.1, č.j. 39107-10/2014-900000-304.1, kterými žalovaný změnil následující rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „prvostupňový orgán“) ze dne 11.4.2014 tak, že
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-34/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 7 148 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 607 608 Kč a předsáno penále ve výši 122 952 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-35/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 7 194 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 611 530 Kč a předsáno penále ve výši 123 745 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-36/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 23 184 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 1 970 630 Kč a předsáno penále ve výši 398 763 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-37/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 23 116 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 1 964 818 Kč a předsáno penále ve výši 397 587 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-38/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 14 433 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 1 069 477 Kč a předsáno penále ve výši 216 782 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-39/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 14 566 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 1 079 320 Kč a předsáno penále ve výši 218 778 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-40/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 15 039 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 1 114 421 Kč a předsáno penále ve výši 225 892 Kč, a
 - dodatečným platebním výměrem č.j. 8548-41/2014-530000-51 bylo žalobci doměřeno clo ve výši 13 687 Kč, uloženo antidumpingové clo ve výši 1 014 245 Kč a předsáno penále ve výši 205 587 Kč.

I. Podstata věci

2. Dne 17.6.2013 byla u žalobce zahájena kontrola po propuštění zboží, jejímž předmětem bylo ověření údajů o sazebním zařazení, celní hodnotě a původu dovezeného zboží. Ze zprávy o kontrole po propuštění zboží ze dne 3.4.2014, č.j. 8548-32/2014-530000-51 (dále jen „zpráva o kontrole“), vyplývá, že žalobce v kolonkách 33 (zbožový kód) v jednotlivých celních prohlášeních uvedl nesprávný číselný kód TARIC 7326199000 s celní sazbou 2,7 % (žalobce deklaroval zboží jako „speciální výlisky z oceli“) namísto kódu TARIC 7318220098 (dle správních orgánů se jedná přesněji o ploché podložky z oceli s obchodním

označením „Uls 7“) ve spojení s doplňkovým kódem TARIC A999, s celní sazbou 3,7 %, jež v době dovozu podléhal též antidumpingovému clu ve výši 85 %, resp. 74,1 % v případě dovozů, ohledně nichž bylo rozhodnuto platebními výměry č.j. 8548-38/2014-530000-51, 8548-39/2014-530000-51, 8548-40/2014-530000-51 a 8548-41/2014-530000-51, neboť na tyto dovozy se vztahuje prováděcí nařízení Rady (EU) č. 924/2012 ze dne 4.10.2012, kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 91/2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky.

3. Žalovaný rozhodnutí prvostupňového orgánu změnil pouze z důvodu formální přehlednosti doměřovaných částek, aniž by při jejich přezkumu shledal odvolací námitky žalobce důvodné. Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce předně namítá, že zařazení zboží pod číslo 7318 Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“) je nesprávné. Pod pojem podložky ve smyslu čísla 7318 nepatří všechny výrobky, které podložky na první pohled připomínají; tuto skutečnost lze podle žalobce dovodit též ze závazných informací o sazebním zařazení zboží (dále jen „ZISZ“), které žalobce vyhledal a předložil. Podle žalobce mohou být i výrobky připomínající na první pohled podložky zařazeny pod číslo HS 7326. Prvostupňový orgán však žalobcem předložené ZISZ nezohlednil a naopak svoji argumentaci opřel o jiné ZISZ.
5. Žalobce dále namítá, že správní orgány ve velké míře vycházely z Vysvětlivek k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, zakotvenému Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolem o její změně (dále jen „vysvětlivky k HS“), ovšem tento dokument není obecně závazným právním aktem a není na rozdíl od Vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře (dále jen „vysvětlivky ke KN“) bez dalšího veřejně přístupným. Proto měly být provedeny jako důkaz.
6. Žalobce namítá, že teprve dne 6.2.2014, kdy byl seznámen s předběžnými závěry kontroly, zjistil, že prvostupňový orgán bude přihlížet k jiným důkazům, než bylo zjevné v průběhu kontroly. Pokud jde o dokument „Běžná kolej (3. Část)“ vydaný Správou železniční dopravní cesty (dále jen „SŽDC“), z něhož správní orgány dovozují účel předmětného zboží, tak tento podklad žalobce neměl k dispozici a nadto se jedná o nezávaznou podnikovou normu. Žalobce uvádí, že tomuto subjektu zboží nedodával a že z předmětného dokumentu není možné dovozovat účel zboží ani jeho sazební zařazení, neboť využití předmětných výrobků u jednotlivých koncových zákazníků může být různé.
7. Žalobce dále namítá, že k vyjádření k výsledku kontroly mu byla poskytnuta lhůta v celkové délce dvaceti dní, která je však nepřiměřená složitosti případu a délce kontroly, která trvala 235 dní. Dle názoru žalobce tak prvostupňový orgán nedostal požadavkům § 6 odst. 3 a § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
8. Žalobce dále namítá, že zpráva o kontrole mu byla zaslána v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobce byl předvolán k jednání za účelem projednání zprávy o kontrole, přičemž zástupce (likvidátor) žalobce požádal prvostupňový orgán o stanovení nového

termínu jednání z důvodu neodkladných pracovních záležitostí vyplývajících z výkonu jeho advokátní praxe. Jako advokát vázaný povinností mlčenlivosti nemohl prokázat, jaký výkon advokátní praxe mu bránil v účasti na tomto jednání; taktéž nemohl zmocnit k účasti na jednání jinou osobu, neboť pouze on byl seznámen se všemi okolnostmi případu, mohl by tak porušit povinnost péče řádného hospodáře. Žalobce dále argumentuje tak, že toto předvolání je z materiálního hlediska rozhodnutím, proti němuž je možné podat odvolání, přičemž předvolání neobsahovalo v tomto směru příslušné poučení. Žalobce uvádí, že se proti němu prostřednictvím žádosti o změnu termínu jednání „odvolal“ a prvostupňový orgán toto odvolání svým stanoviskem jeho „odvolání“ zamítl, k čemuž však podle žalobce nebyl věcně příslušný. Stanovisko je tak podle žalobce nicotné. Žalobce zdůrazňuje, že byl k jednání předvolán s možností předvedení; účast na jednání tak nebyla pouze jeho právem.

9. Žalobce dále namítá, že došlo k porušení jeho dobré víry, když mezi důkazy nebylo zařazeno stanovisko Celního ředitelství Brno ze dne 28.5.2010, č.j. 4882/2010-010100-22, a to s poukazem na jeho nezávaznost. Stejně tak došlo podle žalobce k porušení principu legitimního očekávání, neboť prvostupňový orgán zahájil kontrolu po propuštění zboží více než jeden rok poté, co žalobce začal předmětné zboží pod číslem HS 7326 v dobré víře dovážet. Správnost sazebního zařazení byla též žalobci opakovaně verbálně potvrzena zaměstnanci celního úřadu.
10. Žalobce zastává názor, že v daném případě byly splněny všechny podmínky dle čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12.10.1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), neboť částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, žalobce nebyl schopen tuto chybu přiměřeným způsobem zjistit, jednal v dobré víře a dodržel všechny povinnosti plynoucí z právních předpisů.
11. Žalobce též poukazuje na to, že jeho námitky obsažené v odvolání nebyly řádně vypořádány, neboť žalovaný v některých částech odůvodnění svého rozhodnutí užívá totožný text jako v rozhodnutí v jiném případě.
12. Žalobce dále namítá, že předmětné zboží nevykazovalo dumpingovou cenu, což implikuje nemožnost aplikace nařízení Rady (ES) č. 91/2009 ze dne 26.1.2009, o uložení antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky. V této souvislosti žalobce navrhuje, aby zdejší soud položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku ohledně výkladu nařízení Rady (ES) č. 1225/2009 ze dne 30.11.2009, o ochraně před dumpingovým dovozem ze zemí, které nejsou členy Evropských společenství, a to zda absence dumpingové ceny u konkrétního zboží vylučuje aplikaci antidumpingového cla ve vztahu k příslušnému zboží.
13. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvádí, že při rozhodování o zařazení zboží do čísla HS 7318 a 7326 nejsou rozhodná znění kódů nižších řádů; při sazebním zařazování lze porovnávat pouze kódy stejného řádu. Dále odmítá přirovnání vysvětlivek k HS ke komentářům zákonů. S poukazem na judikaturu Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 1.4.1993 ve věci C-250/91, *Hewlett Packard France*) žalobce uvádí, že nebyl povinen žádat o vydání ZISZ, neboť dobrou víru, resp. legitimní očekávání, lze založit i méně formálním aktem. Žalobce dále poukazuje na rozhodnutí prvostupňového orgánu č.j. 1197-6/2015-

530000-51 ze dne 23.2.2015, jež bylo vydáno na podkladě totožné celní kontroly a kterým bylo správní řízení zastaveno.

14. V rámci svého dalšího vyjádření žalobce uvádí, že z judikatury Soudního dvora EU nelze dovozovat závěr, že s vysvětlivkami k HS není třeba pracovat jako s důkazem. K namítanému porušení dobré víry pak žalobce doplňuje, že stanovisko ze dne 28.5.2010, č.j. 4882/2010-010100-22, nebylo vydáno mimo souvislost s jeho případem. Podle žalobce tak žalovaný pochybil, pokud neprovedl důkazy navržené žalobcem ohledně prokázání pravdivosti tvrzení o konzultacích s pracovníky Celního úřadu Hodonín, jež vydání stanoviska předcházely. Celnímu úřadu Hodonín byly poskytnuty vzorky a výkresy zboží; jestliže tento správní orgán následně nesprávně a neúplně vyplnil žádost o vydání stanoviska, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži žalobce. Žalobce proto navrhuje provést důkaz spisem ve věci vydání předmětného stanoviska, aby bylo prokázáno, pro které zboží bylo toto stanovisko vydáno. Dále žalobce navrhuje provést důkaz svědeckou výpovědí úředních osob, jež se podílely na vydání předmětného stanoviska.
15. Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhá, aby soud napadená i jím předcházející prvostupňová rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadených rozhodnutí. K námitce nevypořádání odvolacích námitek, kdy části napadených rozhodnutí mají být totožné s příslušnými částmi odůvodnění rozhodnutí ve skutkově obdobném případě, žalovaný uvádí, že obsah svých rozhodnutí odpovídajícím způsobem individualizoval a upravil. Případná podoba či shoda textů rozhodnutí není důsledkem toho, že by se odvolacími námitkami řádně nezabýval, nýbrž totožností argumentace zástupce žalobce.
17. K namítané nesprávnosti sazebního zařazení zboží žalovaný uvádí, že z jednotlivých důkazů vyplynula ochranná funkce předmětného zboží. K námitce, že žalovaný nevzal v úvahu ZISZ navržené žalobcem a současně reflektoval ZISZ, jež sám vyhledal, žalovaný uvádí, že všechny ZISZ posuzoval totožně.
18. K nemožnosti přístupu žalobce k vysvětlivkám ke KN žalovaný uvádí, že tento dokument je důležitý z hlediska jednotného použití celního sazebníku a je jeho výkladovým vodítkem, přestože se nejedná o právně závazný dokument. Žalovaný nikdy neuvedl, že by měly být považovány za důkaz, a používal je jako pomůcky pro hodnocení a interpretaci informací o dováženém zboží. Vysvětlivky ke KN jsou přitom za poplatek přístupné. Pokud jde o vysvětlivky k HS, žalovaný uvádí, že v odůvodnění napadených rozhodnutí citoval jejich příslušné pasáže, aby byly zřejmé úvahy, jimiž se řídil, a jaká pravidla při posuzování sazebního zařazení zboží respektoval.
19. Žalovaný dále uvádí, že z judikatury Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 18.12.2008 ve věci C-349/07, *Sopropé*) vyplývá, že v situacích před přijetím rozhodnutí o výběru cla, je dostačující lhůta v délce osmi dnů. Žalobce nespecifikuje, čím byl zkrácen na právu vyjádřit

se k výsledkům kontrolního zjištění, přičemž v odvolání i v žalobě uplatňuje tytéž námitky jako ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

20. K namítanému porušení dobré víry žalovaný sděluje, že stanoviska a nezávazná vyjádření mají pouze informativní charakter, nejedná se o důkaz o sazebním zařazení zboží; při vydávání stanoviska neprobíhá řízení, které by bylo zakončeno rozhodnutím, neprovádí se dokazování a sazební zařazení je posuzováno na základě informací, které má správní orgán v danou chvíli k dispozici. V rámci posuzování dobré víry při aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se jimi již zabýval a své závěry ohledně nich řádně odůvodnil.
21. K námitce nemožnosti aplikace antidumpingového cla z důvodu absence dumpingové ceny žalovaný uvádí, že antidumpingové nařízení (nařízení Rady (ES) č. 91/2009 ze dne 26.1.2009) je závazné a přímo použitelné ve všech členských státech, přičemž jeho čl. 1 odst. 1 specifikuje skupiny výrobků, kterých se toto clo týká. Celní orgány jednotlivých členských států již nejsou oprávněny při propouštění zboží zatíženého antidumpingovým clem do navrženého režimu zkoumat, zda v konkrétním případě má zboží dumpingovou cenu. Evropská právní úprava je dle názoru žalovaného zcela jasná a předložení předběžné otázky tak nepovažuje za potřebné.
22. K námitce rozdílného rozhodování celních orgánů v obdobných případech žalovaný uvádí, že v žalobcem odkazovaném rozhodnutí č.j. 1197/6/2015-530000-51 ze dne 23.2.2015 a zprávě o kontrole po propuštění zboží č.j. 1197-2/2015-530000-51 ze dne 27.1.2015 se o sazebním zařazení předmětného zboží nehovoří. Těmito souhrnnými dokumenty byla ukončena kontrola po propuštění zboží u 261 dovozů z celkových 271, vedená pod sp. zn. NK/0045/13/530501, kdy kontrolní komise nezjistila žádné porušení právních předpisů. Z deseti zbývajících případů bylo v osmi případech zjištěno nesprávné sazební zařazení předmětného zboží, kdy následně byly vydány dodatečné platební výměry potvrzené žalobou napadenými rozhodnutími; ve zbývajících dvou případech bylo řízení rozhodnutím č.j. 1197/6/2015-530000-51 ze dne 23.2.2015 zastaveno. K tomu žalovaný uvádí, že pokud by se v těchto dvou případech jednalo o totožné zboží jako v nyní projednávaných případech, daňové řízení nemělo být zastaveno a clo a antidumpingové clo mělo být dodatečně vyměřeno.
23. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Průběh řízení před soudem

24. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 31.5.2017, č. j. 62 Af 53/2015-141, kterým žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek zdejšího soudu zrušil.
25. Nejvyšší správní soud se ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, ztotožnil se závěry zdejšího soudu, nicméně poukázal na námitku uplatněnou až po uplynutí lhůty k podání žaloby, kterou žalobce namítal neplatnost aplikovaného unijního předpisu, a v této souvislosti poukázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2018, č.j. 2 Afs 332/2016-38, kterým bylo přerušeno řízení o kasační stížnosti v obdobné věci, a to z toho důvodu, že byla podána žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se neplatnosti nařízení (ES) č. 91/2009 o uložení

antidumpingového cla a s ním souvisejících prováděcích nařízení č. 924/2012 a č. 519/2015, podané Commissione tributaria di primo grado di Bolzano (Itálie) dne 21. dubna 2017 – Rotho Blaas Srl v. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Věc C-207/17, s tím, že zdejší soud má v dalším řízení zohlednit i rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci této předběžné otázky.

26. Dále Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, uvedl, že „krajský soud v novém rozhodnutí ve věci musí vzít v úvahu i to, zda rozhodnutí žalovaného není nutno zrušit i s ohledem na to, že stěžovateli bylo vedle doměřeného cla uloženo zaplatit i penále. K tomu je třeba uvést, že podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, je penále trestem ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 40 Listiny základních práv a svobod. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, dále vyslovil, že „rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější“. Krajský soud má povinnost takto postupovat z úřední povinnosti, tj. i bez námítky (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9 2008 - 77, č. 1684/2008 Sb. NSS). V nyní posuzované věci je podstatné, že dne 29. 7. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále. V souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu by se tedy krajský soud měl v novém rozhodnutí vypořádat i s touto okolností.“
27. Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59.

V. Posouzení věci

28. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
29. Žalobce v postavení celního deklaranta zařadil dovážené kovové kroužky, užívané jako součástka při upevňování železničního kolejového svršku, pod kód TARIC 7326199000, k němuž se váže clo v sazbě 2,7 %, zatímco prvostupňový orgán na základě kontroly po propuštění zboží zařadil předmětné zboží pod kód TARIC 7318220098 a dodatečně žalobci vyměřil clo v sazbě 3,7 %, antidumpingové clo a penále.
30. Podstatou sporu je otázka sazebního zařazení předmětného zboží dle všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, tedy zda je s ohledem na popis a vlastnosti, jakož i účel předmětného zboží, správné zařazení pod číslo 7326, jak učinily v rámci kontroly po propuštění zboží správní orgány, či pod číslo 7318, jak od počátku tvrdí žalobce.
31. Pokud jde o námítku, že text napadených rozhodnutí je v některých bodech odůvodnění totožný či zcela totožný s textem jiného rozhodnutí, vydaného žalovaným ve skutkově podobném případě, soud uvádí, že tato skutečnost sama o sobě nutně neznamená, že se

správní orgán nevypořádal řádně s odvolacími námitkami žalobce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na všechny odvolací námitky žalobce řádným a přesvědčivým způsobem reagoval, přičemž jeho argumentace plně odpovídá skutkovému i právnímu stavu projednávaného případu. Jestliže žalobce v podobné věci uplatnil totožné námitky, není na závadu, vypořádal-li se s nimi správní orgán v podstatě totožným způsobem.

32. 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. 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), 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 nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27.9.2011 a prováděcího nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9.10.2012 (v případě dovozu, ohledně něhož bylo rozhodnuto platebním výměrem č.j. 8548-41/2014-530000-51), jimiž se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.
33. Podle bodu 1 VPVKN (shodně dle nařízení č. 1006/2011 i nařízení č. 927/2012) 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.
34. Podle bodu 6 VPVKN (shodně dle nařízení č. 1006/2011 i nařízení č. 927/2012) 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.
35. Dle nařízení č. 1006/2011, jakož i nařízení č. 927/2012, položka 7318 zahrnuje šrouby a vruty, svorníky (maticové šrouby), matice, vrtule (do pražců), háky se závitem, nýty, závlačky, příčné klíny, podložky (včetně podložek pružných) a podobné výrobky, ze železa nebo oceli. Podpoložka 7318 22 00 pak, v rámci těchto výrobků bez závitů, zahrnuje ostatní podložky.
36. Dle nařízení č. 1006/2011, jakož i nařízení č. 927/2012, položka 7326 zahrnuje ostatní výrobky ze železa nebo oceli. Podpoložka 7326 19 90 pak, v rámci těchto výrobků kovaných nebo ražených (lisovaných), avšak dále neopracovaných, zahrnuje skupinu ostatních výrobků (nikoli výrobky – mlecí koule a podobné výrobky pro drtiče a mlýny, a současně nikoli výrobky kované v otevřené zápustce).

37. Sazební zařazování zboží v rámci kombinované nomenklatury je poměrně komplikovaným procesem, v rámci kterého je nezbytné vycházet z mnoha hledisek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v souvislosti se sazebním zařazováním zboží ve svém 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)].“.
38. Podle žalobce není sporným bodem ani popis předmětného zboží co do vzhledu a materiálu, ani jeho účel. Jak vyplývá ze žaloby i napadených rozhodnutí, primární funkcí zboží, jež je vkládáno mezi hlavu vrtule do pražce a pružnou svěrku upevňovacího mechanismu železničního kolejového svršku, je rozložení tlaku tak, aby nedošlo k poškození svěrky nebo hlavy vrtule do pražce či k vysmeknutí svěrky do pražce nebo povolování vrtule do pražce. Primární funkcí předmětného zboží je tak funkce ochranná.
39. Sporné je podle žalobce sazební zařazení předmětného zboží do příslušného čísla KN. Žalobce nesouhlasí se zařazením zboží pod číslo 7318, přičemž v této souvislosti uvádí, že tu mají spadat mj. podložky, a to „včetně podložek pružných“, kdy z tohoto dovětku lze podle názoru žalobce dovozovat, že pod pojem *podložka* nepatří nutně všechny výrobky, které podložky na první pohled připomínají; v opačném případě by takového dovětku nebylo třeba. Takový závěr má vyplývat i ze ZISZ, jež žalobce vyhledal a z nichž dovozuje, že i výrobky, které na první pohled připomínají podložky, jakož i ty, které současně vykazují velmi specifickou funkci, mohou být zařazeny pod číslo 7326.
40. Jak vyplývá ze zprávy o kontrole, jakož i z prvostupňových a napadených rozhodnutí, správní orgány sazební zařazení na ZISZ předložených žalobcem ani prvostupňovým orgánem nezaložily především z toho důvodu, že se nevztahují na totožné zboží. Sazební zařazení předmětného zboží bylo určeno na základě aplikace VPVKN a vysvětlivek k HS a KN na zjištěný skutkový stav. „...účastník řízení může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží ZISZ, 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...ZISZ, jakožto důkazu, se tak může dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, na jejíž žádost byla ZISZ vydána...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40).
41. Žalobce přitom souhlasí s tím, že jím doložené ZISZ se netýkají totožného zboží; těmito ZISZ chtěl pouze prokázat své tvrzení, že i výrobky, které na první pohled připomínají podložky, mohou s ohledem na svou jednoúčelovost spadat pod číslo 7326. Argumentuje-li tedy žalobce prostřednictvím jím vyhledaných ZISZ, že ne všechny výrobky připomínající na první pohled podložky spadají pod číslo 7318 a tyto mohou být zařazeny pod číslo 7326, žalovaný tuto argumentaci nijak nerozporuje, nicméně poukazuje na to, že evropská

databáze závazných informací o sazebním zařazení zboží obsahuje i ZISZ, jež zařazují pod číslo 7318 též výrobky se značně specifickou funkcí a jejichž správnost jemu ani žalobci nepřísluší posuzovat.

42. Jak uvedl žalovaný, s ohledem na skutečnost, že žalobce nežádal o poskytnutí ZISZ, přičemž na zboží se též nevztahuje žádné nařízení Komise o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, jelikož zboží svými charakteristikami neodpovídá popisu zboží v sloupci 1 přílohy jakéhokoliv nařízení platného v době přijetí celního prohlášení, bylo sazební zařazení zboží založeno na základě aplikace VPVKN a vysvětlivek k HS a KN. Jelikož vysvětlivky ke KN neobsahují poznámky a informace významné pro sazební zařazení předmětného zboží, vycházely správní orgány především z vysvětlivek k HS. U vysvětlivek k HS i KN je třeba respektovat pravidlo, že v případě, kdy je jejich text v rozporu s kombinovanou nomenklaturou, nelze k vysvětlivkám přihlížet. Vysvětlivky tak nejsou právně závazným výkladovým vodítkem tehdy, jestliže jejich znění nepřípustně zužuje dosah znění položek a podpoložek kombinované nomenklatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40).
43. Příslušná ustanovení vysvětlivek k HS jsou citována na str. 58 zprávy o kontrole. Vysvětlivky k číslu 7318 odstavec E) jsou zde, co se pojmu podložky týká, přeloženy z originálního znění jako „...obvykle malé tenké kotouče s kruhovým otvorem ve středu; umísťují se mezi matici a jednou z částí, která má být upevněna, aby ji chránily. Mohou být hladké (tzn. obyčejné – pozn. kontrolní skupiny), ozubené, rozštěpené (např. Growerovy pružné podložky), zkrivené, kuželové atd.)“. V případě vysvětlivek k číslu 7326 je zboží sem spadající charakterizováno jako „...všechny železné nebo ocelové výrobky zhotovené kováním nebo vysekáváním, řezáním nebo ražením nebo jinými procesy jako například obýbáním, sestavováním, svařováním, soustružením, frézováním nebo děrováním, jiné než výrobky zahrnuté v předchozích číslech této kapitoly nebo uvedené v poznámce 1 ke třídě XV nebo zahrnuté v kapitole 82 nebo 83 nebo specifitěji uvedené jinde v nomenklatuře.“ Jak správně dovodily správní orgány, jedná se o sběrné číslo, kam je zařazováno zboží jinde neuvedené (str. 54 zprávy o kontrole, str. 22 až 24 prvostupňových rozhodnutí, str. 12 až 14 napadených rozhodnutí). Byl tak aplikován postup vyplývající z VPVKN, kdy je nejprve ověřena možnost sazebního zařazení zboží pod číslo 7318 a sazební zařazení pod číslo 7326 přichází v úvahu až tehdy, pokud daný výrobek nelze zahrnout pod předchozí čísla kapitoly 73 nebo specifitěji na jiná místa nomenklatury.
44. Žalobce uvádí, že předmětné zboží nenaplnuje pojmové znaky podložek dle vysvětlivek k HS k číslu 7318, z nichž prvostupňový orgán cituje, neboť se dle jeho názoru nejedná o malý tenký kotouč, tento se neumísťuje pod žádnou matici a především se nejedná o všeobecně použitelnou podložku, která by mohla být nahrazena jakoukoli jinou podložkou a která by mohla být podložena pod jakoukoli matici. Zdejší soud v této souvislosti poukazuje na závěry žalovaného (strana 14 napadených rozhodnutí), a sice že předmětný popis podložky je uvozen slovem „obvykle“, neboť vysvětlivky k HS nemohou být svým rozsahem neomezené a obsahovat konečné výčty a přesné definice veškerých možných výrobků; ve vysvětlivkách je tak výrobek popisován co nejobecněji se zaměřením na nejobvyklejší příklad. Výraz „obvykle“ tedy znamená, že není nutné aplikovat doslovný výklad odpovídající všem znakům popisu. Jako správný se zdejšímu soudu jeví závěr žalovaného, že každá podložka musí svými rozměry odpovídat rozměrům součástí, se kterými je užívána, stejně jako způsobu užití i silám a vlivům, které na ni

působí. Stejně tak lze souhlasit se žalovaným v tom, že nelze dovozovat, že by podložka, aby mohla být zařazena pod číslo 7318, musela být za každých okolností umístěna mezi maticí a upevňovanou částí. Jak dále uvádí žalovaný, pro sazební zařazení předmětného zboží pod číslo 7318 je pak důležitá i skutečnost, že podle vysvětlivek ke KN se pod číslo 7318 řadí výslovně též některé výrobky, které lze popsat jako speciální konstrukční materiál pro stavbu železničních tratí, materiál speciálně přizpůsobený pro spojování nebo upevňování kolejnic či kolejový svrškový upevňovací materiál, kdy s ohledem na účel použití se jedná o výrobky se zcela specifickou funkcí.

45. Zdejší soud je též toho názoru, že ze znění poznámky č. 2 k třídě XV KN nelze dovozovat, že by všeobecná a univerzální použitelnost měla být podmínkou pro zařazení zboží do uvedených čísel HS, v tomto případě pod číslo 7318; žalovaný ostatně tuto skutečnost doložil též prostřednictvím ZISZ, dle kterých jsou pod číslo 7318 zařazovány též výrobky se specifickou funkcí.
46. Označil-li žalobce dovážené výrobky jako „speciální výlisky“, nelze dovozovat, že by pouze z tohoto označení vyplýval účel předmětného zboží a následně též i jeho sazební zařazení. Bez ohledu na to, zda lze předmětné zboží označit jako „výlisek“ či „speciální výlisek“, předmětné zboží bylo možné podřadit pod číslo 7318, a to především s ohledem na jeho funkční zaměření. Prvostupňový orgán správně dovodil nemožnost podřadit předmětné zboží pod číslo 7302, jež zahrnuje *„Konstrukční materiál pro stavbu železničních a tramvajových tratí ze železa nebo oceli: kolejnice, přídržné kolejnice a ozubnice, brotovnice, srdcovky, přestavné tyče výměny a ostatní přejezdová zařízení, pražce (příčné pražce), kolejnicové spojky, kolejnicové stoličky, klíny kolejnicových stoliček, podkladnice (kořenové desky), kolejnicové přídržky, úložné desky výhybky, kleštiny (táhla) a jiný materiál speciálně přizpůsobený pro spojování nebo upevňování kolejnic...“*. Vzhledem k tomu, že VPVKN zakotvují v pravidlu 3 a) požadavek přednosti čísla s nejspecifičtějším popisem před čísly s obecnějším popisem, specifičtější popis zboží je obsažen pod číslem 7318 v rámci podložek, neboť číslo 7302 zboží tohoto druhu neuvádí (podrobně str. 28 zprávy o kontrole). Z dokumentů, technických nákresů i fotografií obsažených ve správním spise vyplývá, že předmětné zboží je svým účelem podložkou, která svým vzhledem, vlastnostmi i funkčním zaměřením odpovídá charakteristice podrobně rozvedené na str. 15 napadených rozhodnutí. Co se tedy týká sazebního zařazení předmětného zboží pod kód 7318, považuje zdejší soud závěry správních orgánů za správné a řádně odůvodněné.
47. Namítá-li dále žalobce, že mu vysvětlivky k HS nebyly zpřístupněny, přestože se jedná o stěžejní dokument, na jehož základě bylo sazební zařazení zboží provedené žalobcem vyhodnoceno jako nesprávné, zdejší soud konstatuje, že příslušná ustanovení tohoto dokumentu byla citována již ve zprávě o kontrole (str. 58 zprávy o kontrole) a v prvostupňových rozhodnutích (str. 27 prvostupňových rozhodnutí). Žalobce tedy byl s příslušnými částmi vysvětlivek seznámen, nadto měl možnost si je opatřit.
48. V této souvislosti je též nutné podotknout, že sporná otázka sazebního zařazení zboží je otázkou právní. Žalobce v žalobě nerozporuje popis či účel předmětného zboží, sporným je právní názor celních orgánů co do jeho sazebního zařazení. Jak ostatně uvádí žalovaný, vysvětlivky nebyly použity ani jako důkaz, ani jako právní předpisy, nýbrž jako pomůcky pro hodnocení a interpretaci informací o dováženém zboží, které byly získány v průběhu

dokazování a které našly odraz v argumentaci v napadených rozhodnutích. Předmětnou námitku tak s ohledem na uvedené neshledal zdejší soud důvodnou.

49. Pokud žalobce uváděl, že až teprve v rámci projednání výsledků kontrolního zjištění byl seznámen s důkazy, o které prvostupňový orgán opřel svá skutková zjištění, přičemž prvostupňový orgán měl podle žalobce přihlížet i k jiným důkazům, než které v průběhu kontroly označoval za stěžejní, žalobce v žalobě nikterak nekonkretizuje důkazy, kterých se jeho výtky týká.
50. Namítal-li žalobce, že nebyl seznámen s dokumentem „Běžná kolej (3. část)“ vydaným SŽDC, tak ze zprávy o kontrole (str. 6 zprávy o kontrole) ve spojení s protokolem č.j. 57904-21/2013-530000-51 o jednání konaném dne 20.11.2013 ve věci předání spisového přehledu aktuálního k 19.11.2013 jednatelem žalobce vyplývá, že jednatel žalobce požádal o nahlédnutí do spisového přehledu a Úředního záznamu o získání dokumentu „Běžná kolej (3. část)“, č.j. 57904-20/201-530000-51 ze dne 18.11.2013, včetně přílohy záznamu (str. 4 protokolu). Z protokolu dále vyplývá, že správní orgán pořídil fotokopie předmětného úředního záznamu včetně jeho přílohy a předal je jednatelem žalobce. Ze správního spisu soud ověřil, že touto přílohou úředního záznamu je právě dokument „Běžná kolej (3. část)“. Námitka, že tento dokument neměl žalobce k dispozici, tedy není důvodná.
51. Stejně tak soud nepovažuje za důvodnou námitku, že žalobce předmětné zboží SŽDC nedodával a že nebyl obeznámen s jeho finálním použitím. Tato skutečnost není pro otázku posouzení účelu použití zboží pro potřeby jeho sazebního zařazení podstatná. Navíc žalobce sám opakovaně a správně konstatuje, že předmětné zboží je svým jedinečným účelem značně specifické (nikoli všeobecně použitelné), kdy jeho funkci popisuje na straně 5 žaloby; nelze se tak domnívat, že by žalobce nebyl s finálním účelem použití předmětného zboží srozuměn. Nadto dokument „Běžná kolej (3. část)“ nebyl jediným podkladem pro posouzení sazebního zařazení zboží s ohledem na jeho účel (výčet jednotlivých podkladů je rozveden na str. 34 až 58 zprávy o kontrole a str. 4 až 27 prvostupňových rozhodnutí).
52. K námitce nedostatečné délky lhůty, jež byla žalobci poskytnuta k vyjádření se k výsledku kontroly po propuštění zboží, soud uvádí, že lhůtu v délce dvaceti dní lze považovat za přiměřenou všem okolnostem daného případu a složitosti celé kontroly. Jak správně upozorňuje žalovaný, taková lhůta odpovídá požadavkům vyplývajícím z judikatury Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 18.12.2008 ve věci C-349/07, *Sopropé*), podle které nesmí být kratší než osm dní. Nadto ze správního spisu vyplývá, že většinu důkazů, z nichž vychází výsledky kontrolního zjištění, měl žalobce k dispozici a se zbývajících měl možnost se seznámit, což lze konkrétně dovodit mj. z protokolu o jednání ze dne 20.11.2013 ve věci předání spisového přehledu aktuálního k 19.11.2013 jednatelem žalobce. Jak upozorňuje žalovaný, také pouze část spisové dokumentace se týká konkrétně posuzovaného zboží (především co do příloh o větším rozsahu textu). Samotný rozsah spisového materiálu v poměru k počtu dní lhůty tak nelze považovat za relevantní měřítko. Žalobce měl ostatně plný procesní prostor zpochybnit závěry prvostupňového orgánu v odvolání, kde však (stejně jako následně v žalobě) uvádí v podstatě totožné námitky, jako ve svém vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 26.2.2014. Ani tato námitka tak není důvodná.

53. Žalobce dále namítal, že dne 11.3.2014 byl předvolán k jednání u prvostupňového orgánu za účelem seznámení se se stanoviskem prvostupňového orgánu k návrhům a výhradám obsaženým v úkonu žalobce nadepsaném jako „Vyjádření se k výsledku kontroly a návrh na jeho doplnění“ a k projednání zprávy o kontrole, přičemž toto předvolání považuje z materiálního hlediska za rozhodnutí. Žalobce argumentuje tak, že se prostřednictvím žádosti o změnu termínu jednání „odvolal“, a má za to, že prvostupňový orgán jeho „odvolání“ stanoviskem č.j. 8548-29/2014-530000-51 ze dne 31.3.2014 „zamítl“.
54. Zdejší soud v této souvislosti pokazuje na § 100 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývá, že správce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná, a v předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit a současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.
55. Dále dle § 100 odst. 2 daňového řádu platí, že v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu.
56. Dále z § 88 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že 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.
57. Ze správního spisu v této souvislosti vyplynulo, že předmětné předvolání obsahovalo i odkaz na § 100 daňového řádu (v předvolání je uvedeno, že správní orgán žalobce „předvolává v souladu s ustanovením § 100 daňového řádu“), který, jak vyplývá z výše uvedeného, upravuje možnost předvedení, a současně obsahovalo i sdělení o možnosti uložení pořádkové pokuty (s odkazem na § 319b odst. 1 a 2 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona). Zároveň byla v rámci poučení uvedena možnost doručení závěrečné zprávy o kontrole do vlastních rukou v případě odmítnutí seznámení se se zprávou či vyhýbání se jejímu projednání s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu.
58. Pokud tedy byla předmětná písemnost formálně koncipována a označena jako předvolání s odkazem na § 100 daňového řádu, jedná se nepochybně o procesně nevhodný prvostupňového orgánu, jenž měl směřovat k projednání zprávy o kontrole. Nicméně nesprávně zvolená podoba dané písemnosti nemůže mít za následek nicotnost předmětného stanoviska, jak namítá žalobce, ani nezákonnost následně vydaných správních rozhodnutí.
59. Písemnost, již byl žalobce vyzván k účasti na jednání, také v žádném ohledu nesplňuje podstatné náležitosti správního rozhodnutí ve smyslu § 68 až 69 správního řádu. Jedná se o úkon, jímž se upravuje vedení řízení, tedy o úkon podle § 70 písm. c) s.r.s., který je sám o sobě vyloučen ze soudního přezkumu podle § 65 a násl. s.r.s. Jiným případem by mohlo být uložení pořádkové pokuty rozhodnutím správního orgánu, proti němuž by se mohl žalobce odvolat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.3.2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS); k tomu však v posuzované věci nedošlo, stejně jako nedošlo ani

k daňovým řádem zmiňovanému předvedení. Ze správního spisu také vyplynulo, že zpráva o kontrole byla žalobci doručena dne 9.4.2014. S jejím obsahem tudíž byl seznámen.

60. Namítá-li žalobce, že zpráva o kontrole mu byla zaslána poštou v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu, tak k tomu soud 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 však není samoúčelné. Naopak 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. V této konkrétní věci ze správního spisu vyplynulo, že termín projednání zprávy o daňové kontrole byl stanoven na den 1.4.2014, přičemž dne 28.3.2014 zaslal likvidátor žalobce žádost o změnu termínu jednání, kterou odůvodnil tak, že se nemůže ve stanoveném termínu projednání zprávy o kontrole zúčastnit *„vzhledem k nedokladným pracovním záležitostem, které vyplývají z výkonu mojí advokátní praxe“*. Prvostupňový orgán této žádosti nevyhověl s tím, že výkon praxe advokáta nepovažuje za dostatečnou omluvu, neboť o jednání byl žalobce v dostatečném předstihu informován a žádný relevantní důkaz svědčící o povinnosti likvidátora řešit výkon své advokátní praxe doložen nebyl. Proto zaslal likvidátorovi žalobce zprávu o kontrole poštou. V daném případě takový postup 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 nevratným způsobem projevilo v možnosti jeho procesní obrany.
61. Co se týká porušení dobré víry, tu mělo podle žalobce založit stanovisko Celního ředitelství Brno ze dne 28.5.2010, č.j. 4882/2010-010100-22, a podpůrně též verbální potvrzení zaměstnanců celního úřadu, z čehož žalobce dovozuje nesplnění první podmínky čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu (chyba přičitatelná celnímu orgánu).
62. Jak vyplývá z čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, s výjimkou případů uvedených v čl. 217 odst. 1 druhém a třetím pododstavci se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.
63. Žalovaný se s předmětnou námitkou podrobně vypořádal na stranách 18 až 21 a 27 až 33 napadených rozhodnutí. Konstatoval, že není pravdou, že by clo nebylo vybráno v důsledku chyby způsobené celními orgány (a to ani ve formě jejich možné pasivity), neboť žalobce v pozici celního deklaranta odpovídal za správnost a pravdivost údajů, jež v celních prohlášeních uvedl. Jestliže tedy žalobce uvedl obecný popis zboží jako „speciální výlisky z oceli“ a z přiložené faktury bylo možno zjistit rozměry zboží a jeho černobílé zobrazení, tyto skutečnosti nebyly dostačující pro vytvoření představy o primární funkci předmětného zboží; současně však předmětné údaje ještě nevyklučovaly správnost použití

TARIC kódu 7326199000. Žalovaný dále upozornil na to, že správní orgány sazební zařazení zboží ve vztahu k žalobci žádným rozhodnutím neověřovaly ani nepotvrzovaly a před celní kontrolou zboží nekontrolovaly; kdy správnost tohoto postupu žalovaný dovozuje mj. z judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž v této souvislosti cituje. Ke stanovisku Celního ředitelství Brno ze dne 28.5.2010, č.j. 4882/2010-010100-22, jež bylo vydáno na žádost Celního úřadu Hodonín ze dne 27.5.2010, pak žalovaný uvedl, že toto stanovisko vycházelo z nesprávného a neúplného popisu zboží, nemohlo mít tedy charakter chyby způsobené aktivním konáním celního orgánu a nemohlo založit dobrou víru žalobce, bez ohledu na to, kdo byl autorem takového popisu (dle Úředního záznamu ze dne 3.12.2013 o podání žádosti o stanovisko č.j. 4882/2010-010100-22 a o jeho obdržení, jež je přílohou Úředního záznamu o získání důkazních prostředků v souvislosti s prováděnou kontrolou po propuštění zboží u žalobce ze dne 16.1.2014, č.j. 8548/2014-530000-51, bylo zboží v žádosti o stanovisko vymezeno jako speciální výlisek z oceli, uvedeny jeho rozměry a materiál, popsán způsob jeho výroby a jako účel použití uveden *železniční a stavební průmysl – přesné a přitom velmi namáhané vymezení dilatací a dosedacích ploch /kolejnice, jeřábové dráhy, výtahy.../*). Účel použití na tomto popisu založený a následně vymezený v předmětném stanovisku však neodpovídal účelu zjištěnému v rámci dokazování v průběhu celní kontroly.

64. Zdejší soud tak souhlasí se závěrem žalovaného, že uvedené stanovisko nemohlo mít charakter chyby přičitatelné celním orgánům a že dobrá víra žalobce s ohledem na uvedené skutečnosti nemohla být založena. Co se týká verbálních potvrzení sazebního zařazení předmětného zboží ze strany celních orgánů, ty v žádném případě nelze považovat za formalizovaný úkon, který by jakožto aktivní jednání celní orgán zavazoval; za ten je možné označit *„...jakýkoli formalizovaný úkon celních orgánů adresovaný osobě povinné zaplatit clo vydaný v rámci výkonu jeho pravomoci. Za formalizovaný úkon v právě uvedeném smyslu přitom nelze považovat, a tedy celnímu orgánu přičítat, informace poskytnuté pracovníkem celního orgánu ústně, včetně informací poskytnutých telefonem...či informace poskytnuté prostřednictvím velmi neformální e-mailové komunikace...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2016, č.j. 2 Afs 124/2016-29). Žalovaný taktéž podrobně rozvedl důvody pro nemožnost naplnění druhé podmínky dle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Tato podmínka nemohla být naplněna, neboť existence chyby mohla být žalobcem odhalena. Jak uvedl žalovaný, žalobce, jehož lze (jak žalovaný dovozuje s odkazem na závěry judikatury Soudního dvora EU) považovat za zkušený hospodářský subjekt, pokud si nebyl jist správným sazebním zařazením předmětného zboží a jeho zatížením antidumpingovým clem, měl možnost požádat o vydání ZISZ, jež by následně mohl předložit jako důkaz. Existence dobré víry žalobce tak nebyla prokázána. Naplnění třetí podmínky nelze dovozovat proto, že označení předmětného zboží v celním prohlášení jako „speciální výlisek z oceli“ sice obecně je dostačující, avšak jak správně uvedl žalovaný, takový popis ani ve spojení s údaji uvedenými na faktuře nebyl způsobilý založit představu o hlavní funkci předmětného zboží. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tedy zdejší soud uzavírá, že námitka ohledně naplnění podmínek čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu není důvodná. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud nepovažuje provedení důkazu spisem vztahujícím se k vydání předmětného stanoviska ani výsledkům úředních osob na jeho vydání zúčastněných za potřebné.

65. Žalobce ohledně správnosti jím provedeného sazebního zařazení zboží argumentuje dále tak, že v rámci stejné kontroly, na jejímž základě byla vydána i napadená rozhodnutí, bylo dne 23.2.2015 vydáno rozhodnutí č.j. 1197-6/2015-530000-51, kterým bylo doměřovací řízení zastaveno u dalších 261 celních prohlášení, přičemž nebylo shledáno porušení právních předpisů. Zdejší soud k tomu uvádí, že je třeba mít na zřeteli hledisko skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Vzhledem ke skutečnosti, že prvostupňová rozhodnutí byla vydána dne 11.4.2014 a napadená rozhodnutí dne 21.11.2014, nelze dovozovat možnost založení dobré víry žalobce ve správnost jím provedeného sazebního zařazení zboží s odkazem na rozhodnutí ze dne 23.2.2015. Stejně tak není důvodná námitka porušení principu legitimního očekávání, dovozuje-li je žalobce pouze ze skutečnosti, že kontrola byla zahájena více než jeden rok poté, co žalobce začal předmětné zboží dovážet, neboť žalobce v této souvislosti nezmiňuje žádnou skutečnost, na jejímž základě by mohlo být založeno jeho legitimní očekávání ohledně správnosti sazebního zařazení zboží (jak bylo výše podrobně rozvedeno). Touto skutečností v žádném případě nemůže být zahájení kontroly dováženého zboží z hlediska jeho sazebního zařazení v mezích zákonných lhůt.
66. Žalobce konečně namítá, že předmětné zboží nevykazovalo dumpingovou cenu, zdejší soud k tomu uvádí, že s předmětnou námitkou se žalovaný dostatečným způsobem vypořádal na str. 23 napadených rozhodnutí, když konstatoval, že jedinou podmínkou pro uložení antidumpingového cla je, s ohledem na znění čl. 1 odst. 1 předmětného nařízení, sazební zařazení zboží do zde uvedených podpoložek KN, přičemž celní orgány již nejsou oprávněny zkoumat, zda má zboží v daném případě dumpingovou cenu. K uložení antidumpingového cla zdejší soud dále dodává, že v případě napadených rozhodnutí č.j. 39107-7/2014-900000-304.1, č.j. 39107-8/2014-900000-304.1, č.j. 39107-9/2014-900000-304.1 a č.j. 39107-10/2014-900000-304.1, žalovaný uvedl, že při posuzování antidumpingového cla vycházel z nařízení č. 91/2009, jakož i nařízení č. 924/2012, kterým se mění nařízení č. 91/2009. Jak vyplývá z nařízení č. 924/2012, v případě dovozu pod kódem Taric 7318220098 je uloženo, ve spojení s doplňkovým kódem Taric A 999, antidumpingové clo ve výši 74,1 %. Žalovaný nicméně na straně 3 předmětných rozhodnutí uvádí, že s kódem Taric 7318220098, ve spojení s doplňkovým kódem Taric A 999, se v době dovozu u zboží s deklarovaným původem z Čínské lidové republiky pojilo konečné antidumpingové clo ve výši 85 %. S ohledem na skutečnost, že ve výroku rozhodnutí žalovaný uvádí doměřené clo, antidumpingové clo i penále ve výši, již správně určil prvostupňový orgán v příslušných platebních výměrech (platební výměr č.j. 8548-38/2014-530000-51, 8548-39/2014-530000-51, 8548-40/2014-530000-51 a 8548-41/2014-530000-51), považuje zdejší soud v odůvodněních předmětných rozhodnutí uvedený údaj o sazbě antidumpingového cla (85 % namísto 74,1 %) za zjevnou nesprávnost, jež nemá na zákonnost těchto rozhodnutí vliv.
67. Namítal-li dále žalobce po uplynutí lhůty k podání žaloby neplatnost aplikovaného unijního předpisu, jedná se o námitku, kterou v intencích názoru zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, přísluší posoudit soud z úřední povinnosti a na niž se nevztahuje dvouměsíční koncentrační lhůta ve smyslu § 71 odst. 2 s.ř.s.

68. Námitka neplatnosti unijních předpisů, týkajících se uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky, jejichž smyslem je ochrana vnitřního trhu před dumpingovým dovozem ze zemí, které nejsou členy Evropského společenství, nepochybně souvisí s posouzením předběžných otázek podaných Commissione tributaria di primo grado di Bolzano (Itálie) dne 21.4.2017 – Rotho Blaas Srl v. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ve věci C-207/17, které zní takto:

„Jsou nařízení (ES) č. 91/2009 „o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky“, [s] prováděcím nařízením (EU) č. 924/2012, „kterým se mění nařízení (ES) č. 91/2009 o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky“, [a] prováděcí nařízení (EU) č. 519/2015 „o uložení konečného antidumpingového cla na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli pocházejících z Čínské lidové republiky, rozšířeného na dovoz některých spojovacích prostředků ze železa nebo oceli zasílaných z Malajsie bez ohledu na to, zda je u nich deklarován původ z Malajsie, na základě přezkumu opatření před pozbytím platnosti podle čl. 11 odst. 2 nařízení (ES) č. 1225/2009“ neplatná/protiprávní/neslučitelná s článkem VI všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 a s rozhodnutím DSB WTO ze dne 28. července 2011?

Pokud bude rozhodnuto o neplatnosti/protiprávnosti/neslučitelnosti nařízení (ES) č. 91/2009 o uložení antidumpingového cla a s ním souvisejících prováděcích nařízení č. 924/2012 a č. 519/2015, má zrušení antidumpingového cla uloženého na základě sporných opatření právní účinky od okamžiku vstupu prováděcího nařízení (EU) č. 278/2016 v platnost, nebo ode dne vstupu sporného opatření, t.j. „základního“ nařízení (ES) č. 91/2009, v platnost?“

69. Pokud by však zdejší soud měl řízení o žalobě do rozhodnutí Soudní dvora EU o těchto předběžných otázkách přerušit ve smyslu § 48 odst. 2 písm. c) s.ř.s., podle něhož předseda senátu usnesením řízení přeruší, jestliže rozhodnutí závisí na otázce, kterou není v tomto řízení soud oprávněn řešit, tak takový procesní krok neshledává zdejší soud vhodným, neboť i po rozhodnutí Soudního dvora EU, bez ohledu na výsledek posouzení předběžné otázky, by rozhodnutí žalovaného nemohlo v soudním přezkumu obstát, a to z následujících důvodů.
70. V intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu se zdejší soud z úřední povinnosti zabýval otázkou penále, neboť, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, dne 29.7.2016 nabytí účinnosti zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který v § 22 stanoví, že z částky doměřeného cla nevzniká penále.
71. Pokud jde o clo vyměřené v posuzovaném případě, je nutné zdůraznit, že se jedná o peněžní plnění ve prospěch veřejného rozpočtu, na které je nutné ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu nahlížet jako na daň, včetně jejího příslušenství. Proto žalovaný aplikoval § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle něhož daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.

72. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014 - 57 (č. 3348/2016 Sb. NSS), dospěl k závěru, že penále podle § 251 daňového řádu má povahu trestu; tudíž je třeba na ně aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).
73. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.
74. V nyní posuzovaném případě není tudíž možné odhlédnout od trestního charakteru daňového penále ve smyslu výše citovaných unesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, přestože žalovaný ve svém procesním stanovisku po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.2.2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, poukazuje na to, že o penále rozhodoval již v roce 2014. Skutečnost, že v době řízení a rozhodování žalovaného nebyl prostor pro zohlednění zásady retroaktivity ve prospěch pachatele plynoucí z čl. 40 odst. 6 Listiny, neboť zde nebylo žádné konkurenční příznivější právní úpravy, kterou představuje až právní úprava spojená s účinností zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, je nerozhodná. K otázce, kam až se uplatní zásada použití pozdějšího zákona ve prospěch pachatele, tedy ve kterých navazujících řízeních k ní má být přihlášeno, se již vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dne 16.11.2016 (č.j. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017 Sb. NSS.) tak, že rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt, v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.
75. Zdejší soud tak je povinen zohlednit, že dne 29.7.2016 vstoupila v účinnost nová právní úprava, konkrétně nový celní zákon, který je pro žalobce výhodnější, a to i přesto, že k této změně došlo až po vydání napadeného rozhodnutí. V tomto případě se totiž § 75 odst. 1 s.ř.s. neuplatní. Proto zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

76. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem zdejší soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.
77. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci celkově úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení jak před zdejším, tak kasačním soudem, které podle obsahu soudních spisů zdejšího a kasačního soudu spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, celkem tedy náklady řízení žalobce činí 8 000 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

78. Pokud žalovaný navrhoval, aby zdejší soud s ohledem na § 60 odst. 7 s.ř.s. podle něhož jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává, žalobci náhradu nákladů nepřiznal, tak k takovému postupu zdejší soud neshledal důvod, neboť především v daném případě procesní obrana žalobce nenesla znaky žádného obstrukčního jednání, kdy by bylo v rozporu s principem spravedlnosti, aby žalovaný nesl ke své tíži náklady řízení vyvolaného žalobcem. Tím spíše pak důvodem pro aplikaci § 60 odst. 7 s.ř.s. nemůže být vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu, byť se s ním žalovaný ve svém procesním stanovisku neztotožňuje. Shodný postup ostatně ve vztahu k totožné problematice a témuž žalovanému zvolil kupříkladu i Krajský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 15.3.2018, č.j. 45 Af 20/2015-55; pro žalovaného tudíž nemůže být tento postup ani překvapivý.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 19. června 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu