



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **KARO – Leather Company s.r.o.**, IČO : 28205413  
sídlem Rohanské nábřeží 642/35, 186 00 Praha 8  
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Kavínkem  
sídlem Na Kocínce 210/3, 160 00 Praha 6

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2018, č. j. 2777-9/2018-900000-318,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 23. 4. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2018, č. j. 2777-9/2018-900000-318 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) ze dne 25. 7. 2017, č. j. 19130-14/2017-510000-51 a toto rozhodnutí potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Celní úřad rozhodnutím ze dne 25. 7. 2017, č. j. 19130-14/2017-510000-51 (dále jen „rozhodnutí celního úřadu“), vydal dodatečný platební výměr, kterým bylo žalobkyni dodatečně doměřeno clo na dováženém zboží v celkové výši 103 231 Kč, a to v částce rozdílu mezi částkou cla původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení ev.č. 14CZ59000016ARF879 ze dne 27. 8. 2014, vyhotoveným formou Jednotného správního dokladu, a částkou cla nově stanovenou.
3. Dle výroku dodatečného platebního výměru bylo takto doměřeno clo u dvou dovážených položek zboží:

„*Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů)*“, zařazeno dle celního sazebníku do třídy TARIC 4107129100, sazba cla 5,5%, nedoplatek na clu 23 224 Kč.

„*Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>)*“, zařazeno dle celního sazebníku do třídy TARIC 4107121900, se sazbou cla 6,5 %, nedoplatek na clu 80 007 Kč.

## II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí po shrnutí průběhu předchozího řízení odkázal na obsah provedené následné kontroly, konkrétně na zprávu o kontrole po propuštění zboží č. j. 19130-32/2017-510000-51 ze dne 20. 7. 2017 (dále jen „zpráva o kontrole“), kde jsou uvedeny skutkové závěry o předmětném dováženém zboží. Takto postavená a projednaná zpráva o kontrole potom tvoří odůvodnění prvostupňového rozhodnutí – dodatečného platebního výměru.
5. Žalovaný shrnul, že žalobkyně označila jako zásadní doklady prokazující její tvrzení znalecké posudky. Ke vzorkům použitým pro zpracování znaleckých posudků žalovaný uvedl, že se (dle dat odběru) jedná o vzorky, které byly odebrány celními orgány při jiných dovozech. Dodavatelem zboží u odebraných vzorků byla ve třech případech společnost Rahman Industries Limited, tedy dodavatel předmětného zboží. Z porovnání výše uvedeného popisu analyzovaných vzorků s popisem předmětného zboží do celního prohlášení „*Východoindické kůže z mladého hovězího dobytka, lícová štípenka v suchém stavu, celé, nepřesahující 4,5 kg/1 ks*“ a při porovnání popisu zboží na fakturách není možné dospět k jednoznačnému závěru, že by se ve všech případech odebraných vzorků mělo jednat o totožný druh zboží.
6. Ke znaleckému posudku č. 1071/2014 ze dne 17. 6. 2014 znalkyně Ing. M. Š., znalkyně v oboru Kůže a kožešiny se specializací obuv, výroby oděvní, galanterie, čalounické z usní, kožešin nebo jiných kožedělných materiálů, ošetřování kožedělných výrobků a pro obor Ekonomika, ceny a odhady kožedělných výrobků (dále jen „znalecký posudek č. 1071/2014“) žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že posudek se věnoval pouze zjištění vybraných fyzikálních a hygienických vlastností analyzovaných vzorků, tak, aby prokázal nevhodnost jejich použití pro bezprostřední výrobu koženého zboží. Znalecký posudek neuvádí velikost analyzovaných usní, a vůbec se nezabývá vlastní kvalitou usní - hodnotí pouze stálobarevnost ve vztahu k nanesené povrchové vrstvě a obsah celkového chromu jako zůstatku po činění chromitými solemi. Ze zjištěných parametrů nevyplývá způsob zpracování analyzovaných usní, je zřejmé jen to, že analyzované vzorky byly ve všech případech opatřeny krycí povrchovou vrstvou (byly tedy povrchově upravovány). Zjištěné údaje o analyzovaném zboží publikované ve znaleckém posudku tak, vyjma informace o existenci nanesené nekvalitní povrchové vrstvy, nejsou pro účely sazebního

zařazení (i jen ve vztahu k tomuto analyzovanému zboží) použitelné, neboť neuvádí žádné parametry rozhodné pro sazební zařazení.

7. Ke znaleckému posudku č. 1116/2016 ze dne 16. 5. 2016 znalkyně Ing. M. Š., znalkyně v oboru Kůže a kožešiny se specializací obuv, výrobky oděvní, galanterie, čalounické z usní, kožešin nebo jiných kožedělných materiálů, ošetřování kožedělných výrobků a pro obor Ekonomika, ceny a odhady kožedělných výrobků (dále jen „znalecký posudek č. 1116/2016“) žalovaný uvedl, že s ohledem na záměnu právních předpisů ze strany znalce nemá znalecký posudek jako celek žádný význam ani ve vztahu k analyzovaným vzorkům, ani v dotčené věci. Jedinou použitelnou částí posudku je (samostatně) vysvětlení odborných pojmů (str. 5, odstavec 3, bod Ad 1) a popis po stránce názvoslovné vyplývající z vizuálního posouzení za pomoci zvětšující laboratorní optiky.
8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že ze zprávy o kontrole vyplývá, že základním důkazem, ze kterého celní úřad při dokazování vycházel, byla faktura, přepravní doklady a doklady prokazující zaúčtování plateb za předmětné zboží. Dalším důkazním prostředkem byly označeny znalecké posudky, které však žalovaný jako důkazní prostředek použitelný pro posouzení předmětného zboží odmítl. Žádné jiné důkazní prostředky nebyly v případě předmětného zboží a jeho hodnocení celním úřadem použity.
9. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí vyjádřil k protokolům o zkoušce Celně technické laboratoře (CTL). Uvedl, že zjištění prezentovaná v těchto protokolech ve skutečnosti nejsou v rozporu s výsledky prezentovanými ve znaleckých posudcích, konkrétně se závěry, že je možné na základě vizuálního posouzení, za pomoci zvětšující laboratorní optiky, popsat po stránce názvoslovné takto „*Usně z burvolovice, vyrobená z lícové štípenky, s broušeným lícem, s krycí pigmentovou úpravou, s umělým dezénem.*“ V parametrech, které jsou pro sazební zařazení zboží rozhodující, nejsou znalecké posudky v rozporu s výsledky v protokoly o zkoušce CTL, jejich odlišnost spočívá pouze v hodnocení vlastností, které pro sazební zařazení rozhodné nejsou, a to konkrétně vad povrchové úpravy a nevyhovujících hygienických vlastností.
10. Ke stanovisku žalobkyně k novému sazebnímu zařazení zboží do kódu celní nomenklatury 41152000 žalovaný uvedl, že zde nebylo zohledněno, že následnými úpravami usní nedošlo k jejich zhodnocení, byla učiněna pouze úprava mající charakter mechanické ochrany.
11. Zjištěné vlastnosti předmětného zboží byly žalovaným dále doplněny z údajů uvedených žalobkyní v popisu zboží do celního prohlášení. Jedná se tedy dále o „*usně celé, předkládané jako lícová štípenka*“. Dalším přímým důkazem ve věci vlastností předmětného zboží je tvrzení žalobkyně uvedené ve vyjádření ke kontrole, ve kterém žalobkyně potvrdila provedení povrchových úprav a existenci povrchové vrstvy na dovezených usních.
12. K tvrzení žalobkyně o předmětném zboží, že „*usně jsou nepoužitelné pro bezprostřední výrobu koženého zboží*“, žalovaný uvedl, že bezprostřední nepoužitelnost neznamená, že se jedná o usně obecně a nikdy nepoužitelné pro výrobu koženého zboží, což je podpořeno na fakturách deklarovaným účelem použití pro čalounictví. Bezprostřední nepoužitelnost předmětného zboží nedělá z tohoto zboží „*jiný odpad*“ ve smyslu čísla 4115 harmonizovaného systému (...*odřezky a jiné odpady kůží (usní) nebo kompozitní usně, nepoužitelné k výrobě koženého zboží...*).
13. Z těchto všech výše uvedených údajů o předmětném zboží dle odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se jedná o dokončené celé usně z kůže buvolů - lícovou štípenku,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

kteřé jsou po vyčinění dále upravované (barvené, broušené, s povrchovou úpravou – povrchovou vrstvou), stupně „A“, o velikosti jednoho kusu větší než 30, do 37 SQFT, nebo o velikosti jednoho kusu větší než 20, do 28 SQFT.

14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že do kapitoly 41 celního sazebníku se zařazují *surové kůže a kožky (jiné než kožešiny) a usně*. Kapitola 41 se pak dále člení na jednotlivá čísla podle stupně zpracování kůží, kožek a usní a také podle druhu zvířat, ze kterých pocházejí. Do čísel 4101 až 4103 celního sazebníku se zařazují nejméně zpracované kůže a kožky, tzn. *surové (čerstvé, solené, sušené, vápněné, piklované nebo jinak konzervované, avšak nevyčiněné)*. Do čísel 4104 až 4106 celního sazebníku se zařazují *kůže a kožky vyčiněné nebo zpracované na crust, avšak dále neupravené*. Podle poznámky 2A) ke kapitole 41 celního sazebníku nepatří do čísel 4104 až 4106 *kůže a kožky, které byly podrobeny procesu činění (včetně předčinění), který je návratný (čísla 4101 až 4103), podle případu*. Podle poznámky 2B) ke kapitole 41 celního sazebníku výraz „*crust*“ čísel 4104 až 4106 zahrnuje *kůže a kožky, které byly před sušením předčiněné, barvené nebo likrované (mazané)*.
15. Ze znění celního sazebníku (znění čísel 4104 a 4107, položek a podpoložek těchto čísel, jakož i poznámek ke kapitole 41) nevyplývá, jaké operace se považují za činění. Za této situace a bez potřebných znalostí je dle odůvodnění napadeného rozhodnutí nutné v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu využít vysvětlivek k HS ke kapitole 41. Podle vysvětlivek k HS činí činění *kůže a kožky odolnými proti hnití a zvyšuje jejich nepropustnost vůči vodě. Taniny pronikají do struktury kůže a tvoří příčné vazby s kolagenem. Toto je nevratná chemická reakce, která dává výslednému produktu stabilitu vůči teplu, světlu nebo pocení a způsobí, že jsou kůže nebo kožky tvarovatelné a použitelné*. Dále z vysvětlivek k HS ke kapitole 41 (Všeobecné vysvětlivky, oddíl II) vyplývá, že *kůže a kožky, které byly činěny nebo dále upraveny kromě činění jsou v obchodě známy jako „usně“*. *Usně, které byly po činění sušeny, jsou známy jako „crust“ nebo „crust usně“*. *Během procesu zpracování na crust může být přidán mazací líkér nebo olej, který dodá crust usni určitou hladkost a pružnost a kůže nebo kožky mohou být před sušením předčiněné nebo barvené ponořením (např. v bubnu)*. Pouze takto zpracované kůže a kožky mohou být zařazeny do čísel 4104 až 4106 celního sazebníku. Čísla 4107, 4112 a 4113 celního sazebníku pak zahrnují usně, které byly *po vyčinění nebo zpracování na crust dále upraveny, jiné než usně čísla 4114* (do čísel 4108 až 4111 celního sazebníku není zahrnuto žádné zboží). Podle vysvětlivek k HS se usně po vyčinění nebo zpracování na crust podrobují další úpravě k odstranění nerovností povrchu, získání vyšší ohebnosti, nepromokavosti atd. Číslo 4114 celního sazebníku zahrnuje speciální druhy usní (zámiš, lakové, laminované, metalizované), a číslo 4115 zahrnuje kompozitní usně, odřezky a jiné odpady kůží, kožený prach a moučku. Žalovaný proto dospěl k závěru, že aplikace vysvětlivek k HS je při určení sazebního zařazení zboží zcela oprávněná, nicméně uvedl, že vzhledem k srozumitelnosti termínů použitých v celním sazebníku je možné dospět ke správnému sazebnímu zařazení zboží i bez znalosti vysvětlivek k HS.
16. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že předmětné zboží musí být v souladu s VIP 1 v rámci kapitoly 41 zařazeno do čísla 4107 HS jako *„Usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, po vyčinění nebo po zpracování na crust dále upravené, včetně kůží zpracovaných na pergamen, odchlupené, též štípané, jiné než usně čísla 4114“*. Při sazebním zařazení předmětného zboží do čísla 4107 HS bylo přihlédnuto ke

znění poznámky 2B) ke kapitole 41 celního sazebníku, ke znění vysvětlivek k HS – Všeobecných vysvětlivek ke kapitole 41 a k číslům 4107 a 4115.

17. Vzhledem ke znění položek a podpoložek celního sazebníku dospěl žalovaný k závěru, že předmětné zboží dle své charakteristiky musí být zařazeno v rámci čísla 4107 HS do položky 410712 celního sazebníku jako „- *Celé kůže a kožky, --Lícové štípenky*“. Dále musí být zboží zařazeno podle velikosti jednotlivých kusů (mezní velikostí dle znění celního sazebníku je 28 SQFT = 2,6 m<sup>2</sup>), v daném případě tedy musí být rozděleno do dvou podpoložek, a to do podpoložky 41071219 (pro velikost do 28 SQFT = do 2,6 m<sup>2</sup>), a do podpoložky 41071291 (pro větší než 28 SQFT).
18. S dalšími odvolacími námitkami žalobkyně vedoucími k popření dodatečného zařazení zboží do položky 4107 a naopak domáhajícími se k zařazení do položky 4115 se žalovaný poté již neztotožnil.

### III. Žaloba

19. Žalobkyně v žalobě nesouhlasila se sazebním zařazením zboží žalovaným. Namítla, že v rámci předmětných celních řízení deklarovala zařazení předmětného zboží pod číslem Nařízení rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 „celního sazebníku“ do položky 4104 a celní orgány naopak podřadily předmětné zboží pod číslem celního sazebníku 4107. Žalobkyně následně v průběhu celního řízení korigovala svůj závěr o správnosti sazebního zařazení zboží v návaznosti na závěry znaleckého posudku č. 1116/2016, jehož předmětem je mimo jiné znalecké posouzení vzorku usně 6035/14 odebraného Celním úřadem pro Kraj Vysočina v rámci projednávaných celních řízení, a to tak, že správným sazebním zařazením dováženého zboží je číslo celního sazebníku 4115 se stanovenou celní sazbou 0 %.
20. Znalecký posudek č. 1116/2016 skutkově konstatuje, že v případě vzorků zkoumaných znaleckou laboratoří se z důvodů uvedených ve znaleckém posudku (a stejně tak i ve znaleckém posudku stejného zpracovatele č. 1071/2014) jedná o usně ve formě odpadového materiálu nezpracovatelného bez dalšího na klasické kožené výrobky. Uvedené vzorky byly odebrány celními orgány v rámci jednotlivých celních řízení vedených se žalobkyní, byť se v případě konkrétních zkoumaných vzorků nejedná o vzorky odebrané v rámci celního řízení tvořícího předmět této správní žaloby. I s ohledem na fakt, že zkoumané vzorky byly celními orgány odebírány v určitých časových odstupech, přičemž jejich základní vlastnosti jsou shodné a zjištěné vady jsou charakterem totožné, a s ohledem na fakt, že žalobkyní dovážené zboží je dlouhodobě shodné stejných charakteristik a nabývané od totožných dodavatelů, jsou výsledky i v případě vzorků znaleckého zkoumání podle žalobkyně nepochybně plně relevantní i pro účely rozhodnutí v projednávané věci.
21. Žalobkyně poukázala na závěry znalkyně z posudku k otázce č. 2 a 4, podle nichž v souhrnu platí, že dovážené zboží nelze zařadit do čísla sazebníku 4107. Žalobkyně je pak názoru, že pokud celní orgány sazebně zařazovaly dovážené zboží i přes námitky žalobkyně vyjádřené mj. v závěrech znaleckého posudku pod jinou položku celního sazebníku, pouze na základě běžného pohledu a konstatování CTL, že na povrchu usní je nanesen jiný materiál, celní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav. Žalobkyně namítla, že žalovaný přes odlišné stanovisko ve věci sazebního zařazení zboží a žalobkyní deklarovanou nepoužitelnost usní pro výrobu koženého zboží v rámci zadávaného přezkumu odebraných vzorků usní CTL nezadal CTL, případně jinému institutu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k provedení potřebných zjištění řádně kvalifikovanému subjektu v rámci vznesených požadavků povinnost provést testování vzorků právě z hlediska jejich chemických, fyzikálních a hygienických vlastností, tedy z hlediska charakteru usní jakožto zboží svými vlastnostmi opravňujícího celní orgány uvažovat v souladu se smyslem a účelem cla o zatížení tohoto zboží clem. Podle žalobkyně pokud by totiž celní orgány takového znalecké zkoumání zajistily, pak by bez dalšího musely dospět k závěru, že se tak, jak deklarovala žalobkyně, jedná z pohledu celního sazebníku o odpad, resp. materiál pro druhotné zpracování s nulovou tržní hodnotou a tedy s nulovou celní sazbou.

22. Žalobkyně namítla, že sice zařadila dovážené zboží pod nesprávné číslo, resp. podpoložku kódu TARIC, avšak toto nesprávné zařazení nemá žádný vliv na fiskální zájmy České republiky a je relevantní pouze z pohledu statistického sledování přeshraničního pohybu zboží.
23. Dále namítla, že pokud tak bylo celně deklarováno zboží, jež je nezpochybnitelně pouhým odpadem kůží, tento závěr je zcela v souladu s fyzikálními i hygienickými vlastnostmi dovezeného zboží, které bez dalšího neumožňuje použití tohoto zboží k výrobě koženého zboží, je legitimním očekáváním žalobkyně, že takové zboží bude jako odpad celními orgány zařazeno pod příslušné číslo celního sazebníku nepodléhající clu.
24. Žalobkyně upozornila, že dle jí dostupných informací dochází k dovozu totožného zboží na území Evropské unie třetími importéry prostřednictvím dalších členských států, konkrétně Itálie a Velké Británie, přičemž celní orgány těchto zemí sazebně zařazují uvedené zboží taktéž pod číslo 4115 jednotného celního sazebníku EU. S ohledem na zásadu vázanosti (správních) orgánů členských států Evropské unie unifikovanými právními předpisy EU je tak postup celních orgánů České republiky v projednávané věci nepřijatelný, když obecně rozdílný výklad unifikovaného práva EU, respektive rozdílné vnitrostátní účinky výkladu tohoto práva používaného a prosazovaného různými členskými státy, resp. zde jejich správními orgány, postrádá legitimitu.
25. K důkazům žalobkyně doložila městskému soudu závaznou informaci o sazebním zařazení (dále jen „ZISZ“) totožného zboží, BTI Reference GB 502486170 ze dne 14. 6. 2015, vydanou společností Maple Leaves Limited (dodavatelé žalobkyně) ze strany daňové a celní správy (HM Revenue & Customs) Velké Británie osvědčující zařazení dovážených usní pod podpoložku jednotného celního sazebníku 4115 20 00 opatřenou překladem.
26. Žalobkyně k tomu dále namítla, že celní orgány Velké Británie v rámci vydání citované informace o celním zařazení vycházely ze vzorků dováženého zboží poskytnutých žalobkyní a odebraných v rámci jednotlivých celních řízení celními orgány České republiky, a že v případě odebraných vzorků žalobkyní dováženého zboží jedná o zboží s nevyhovujícími kvalitativními a hygienickými vlastnostmi neodpovídajícími příslušným normám dopadajícím na tento druh zboží na území Evropské unie. K těmto námitkám žalobkyně navrhla následující důkazy.
  - a) Technickou zprávu vydanou institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže o výsledcích zkoumání předložených vzorků kůží pro žalobkyni jako zadavatele ze dne 1. 2. 2017,
  - b) Technickou zprávu vydanou institutem BLC – Technologické centrum zpracované kůže o výsledcích zkoumání předložených vzorků kůží pro zadavatele Maple Leaves Limited ze dne 22. 4. 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- c) Protokol o provedených mezilaboratorních zkouškách č. 1/2017 ze dne 28. 4. 2017, vyhotoveným AZL Otrokovice s.r.o., Zkušebnou kožedělných a textilních materiálů a výrobků, akreditovanou zkušební laboratoří č. 1059 dle Českého institutu pro akreditaci, Praha,
  - d) Protokol o provedené identifikaci vzorku na základě mezilaboratorních zkoušek č. 2/2017 ze dne 12. 6. 2017, vyhotovený AZL Otrokovice s.r.o.,
  - e) Osvědčení o akreditaci AZL Otrokovice s.r.o., jako zkušební laboratoře č. 1059 v rozsahu udělené akreditace „*Zkoušení usní, kožesin, textilu, poromerů, koženek, vláknitých materiálů, lepenky a výrobků z nich vymezené přílohou osvědčení*“,
  - f) Notářský zápis NZ 5/2017 o osvědčení průběhu odběru a stavu vzorků z usní, které budou zkoušeny v zahraničí, vyhotovený dne 23. 1. 2017 JUDr. Ivo Havlíčkem, notářem v Kroměříži.
27. Podle žalobkyně se z předložených důkazů podává jednoznačná shoda vzorků usní označených jako vzorky č. 6034/14, 6036/14 a 6037/14 při jednotlivých znaleckých zkoumáních, kdy tyto vzorky usní byly prokazatelně zkoumány a posuzovány v rámci obou předložených znaleckých posudků a Technické zprávy vydané institutem BLC. Shoda vzorků je dle žalobkyně prokázána jak shodným číselným označením vzorků v rámci identifikace posuzovaných vzorků jednotlivými znaleckými posudky, resp. technickými zprávami, tak notářským ověřením číselného označení jednotlivých vzorků provedeným notářským zápisem, stejně ostatními označenými důkazy. Z výsledků srovnání vyplývá nadprůměrná shoda parametrů, přičemž jednotlivé rozdíly se vyskytly ojediněle a to vždy u parametrů, jejichž existence je vysvětlena buď v rámci použité metody standardní nepřesnosti měření, nebo rozdílnými metodami zkoumání.
28. Žalobkyně má za to, že zjištění provedená u uvedených vzorků zboží lze aplikovat i v rámci tohoto řízení, jelikož se jedná o zboží stejného druhu a stejných kvalitativních parametrů od stejného dodavatele, přičemž jednotlivé specifikované vzorky byly odebrány celními orgány postupně v jednotlivých celních řízeních a shodou podstatných parametrů je prokázáno, že se jedná o totožné zboží jako zboží předmětné.
29. Podle žalobkyně závěry jednotlivých zkoumání jednoznačně prokazují nepoužitelnost zkoumaných usní k další výrobě čalounických usní bez jejich celkového koželužského přepracování z důvodu nevyhovění kvalitativním požadavkům kladeným na čalounické usně ustanoveními EN 1336:2013, přičemž nezbytnou součástí takového koželužského zpracování je kompletní odstranění nánosu chemických látek na povrchové části usně, jež způsobují její znehodnocení.
30. Podle žalobkyně je správné sazební zařazení předmětného zboží jako jiného odpadu kůží (usní) pod TARIC kódem 4115 20 00.
31. Zároveň žalobkyně odmítla, že by v rámci celního řízení použila jiné podklady a dokumenty než pravé dokumenty vystavené výlučně dodavatelem zboží a dokumenty – daňové doklady za zboží ve výši účtované dodavatelem zboží a daňové doklady, kterými byly hrazeny skutečně poskytnuté služby a veškeré daňové doklady tak odpovídaly skutečnému stavu.
32. Žalobkyně namítla, že pokud byly v rámci dožádání českých celních úřadů poskytnuty indickými celními orgány daňové doklady či jiné dokumenty odlišné, pak uvádí, že se jedná o doklady, jež jsou v rozporu se skutečným stavem a pokud tyto doklady byly

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dodavatelem předloženy indickým celním orgánům, pak je pravděpodobným důvodem k předložení takových důkazů snaha indického exportéra vyhnout se platbě zvýšeného vývozního cla za vývoz nezpracované suroviny, které Indie uplatňuje. Dle názoru žalobkyně pak ze stejného důvodu dochází k znehodnocování vyvážených usní falešnými chemickými úpravami způsobujícími nejasnost v sazebním zařazení.

33. Žalovaný, resp. české celní orgány nemají v daném případě s výjimkou falešných dokladů poskytnutých indickými celními orgány žádné důkazy prokazující nepravdivost dokladů poskytnutých celním orgánům žalobkyní, jelikož žádné takové důkazy ani existovat nemohou, a napadené rozhodnutí je tak založeno na nesprávně zjištěném skutkovém stavu, když žalovaný bez jakéhokoli bližšího zdůvodnění v rozporu se základními zásadami ovládajícími správní řízení přiznal dokladům poskytnutým indickým dodavatelem, resp. indickými celními orgány vyšší důkazní sílu než dokladům předloženým žalobkyní a učinil tak vydané rozhodnutí v důsledku uvedeného nezákonným.

#### IV. Vyjádření žalovaného

34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 21. 6. 2018 s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Žalovaný uvedl, že pro účely sazebního zařazení zboží je zcela nepřípustné vyhodnocovat zboží za použití národních předpisů a norem směřujících k jiným účelům, neboť sazební zařazování zboží se řídí předpisy Evropského Společenství, a to z důvodu zajištění jednotnosti sazebního zařazení určitého zboží ve všech členských státech Evropského Společenství. Ve znaleckém posudku jsou uplatněny mj. České státní normy a Metodické doporučení Státního zdravotního ústavu, které nemohou být v žádném případě podkladem pro posouzení zboží pro účely sazebního zařazení zboží, které musí být provedeno v souladu s komunitárními předpisy EU. Sazební zařazení zboží je navíc otázkou právní, a nemůže být předmětem znaleckého zkoumání.
35. Žalobkyně nezohledňuje ani nebere v potaz závěry žalovaného prezentované v napadeném rozhodnutí a nevyjadřuje se ani ke způsobu, jakým žalovaný ke svým závěrům o předmětném zboží dospěl, a to na základě zhodnocení veškerých žalobkyní předložených dokladů a údajů v nich uvedených.
36. Žalovaný shrnul, že se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval porovnáním odebraných vzorků, uvedl, že ze všech údajů o předmětném zboží vyplývajících ze spisového materiálu (vyjma znaleckých posudků na jiné zboží a popisu zboží uvedeného samotnou žalobkyní) nevyplývá, že by se mělo jednat o odpad. Z údajů o předmětném zboží uvedených v dovozních dokladech je naopak zcela jednoznačné, že za nekvalitní byla shledána pouze povrchová úprava usní (povrchová vrstva). Žalobkyně dospěla ke svému tvrzení o předmětném zboží jakožto o odpadu na základě té skutečnosti, že se z předmětného zboží (jakožto celých vyčiněných usní) musí před dalším zpracováním odstranit původní povrchová vrstva existující při dovozu, a zboží je tak nutné znovu povrchově upravit. Žalovaný uvedl, že předmětné zboží je tak pouze nevhodné pro bezprostřední výrobu koženého zboží, a není zbožím nepoužitelným pro výrobu koženého zboží. Povrchovou úpravou nedochází k jakémukoliv znehodnocení samotné usně. Setrvání žalobkyně na svém tvrzení o předmětném zboží jakožto odpadu, bez zohlednění odůvodněných závěrů o předmětném zboží v napadeném rozhodnutí, a tudíž nerespektování skutkového stavu zjištěného ze závazných podkladů předložených samotnou žalobkyní, proto považuje žalovaný za nedůvodné.

37. Žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí veškeré objektivní vlastnosti předmětného zboží zakládající rozhodný skutkový stav, k jehož zjištění sloužily primárně dovozní doklady a dokumentace vztahující se k vlastnímu zboží, přičemž podružné (irelevantní) jsou doklady osvědčující splnění zákonných podmínek vyplývajících z jiných než z celních předpisů. Zjištěný rozhodný skutkový stav uvedený v odůvodnění napadeného rozhodnutí byl žalovaným následně právně hodnocen výhradně optikou celních předpisů.
38. K žalobkyní nově předloženým dokladům, které jsou jednotlivě datovány 14. 6. 2015 (ZISZ GB), 7. 2. 2017 a 22. 4. 2015 (technické zprávy BLC); 28. 4. 2017 a 12. 6. 2017 (Protokoly AZL), 23. 1. 2017 (notářský zápis), a které by měly prokazovat fakta a skutečnosti tvrzené žalobkyní, žalovaný uvedl, že mu s ohledem na dobu trvání odvolacího řízení (podání odvolání dne 21. 8. 2017, vydání napadeného rozhodnutí dne 21. 2. 2018), není zřejmé, proč je žalobkyně nepředložila přímo do odvolacího řízení žalovanému ke zhodnocení. Žalobkyně tak v žalobě proti napadenému rozhodnutí uvádí nová tvrzení a navrhuje provedení nových důkazů, i když mohla tato nová tvrzení a důkazy navrhnout již v odvolacím řízení.
39. K předložené ZISZ Velké Británie žalovaný uvedl, že ZISZ Velké Británie byla vydána dne 14. 6. 2015, tedy až po dovozu předmětného zboží; v době vzniku celního dluhu v předmětném případě (27. 8. 2014) nebyla platná, držitelem rozhodnutí ZISZ, tedy osobou, které byla ZISZ vydána, není žalobkyně; žalovaný není oprávněn jakkoliv hodnotit správnost sazebního zařazení zboží v ZISZ Velké Británie.
40. K protokolům AZL a technickým zprávám BLC žalovaný uvedl, že jejich předmětem byla skupina vzorků odebraná v roce 2014 celními orgány při celním řízení – vzorky byly označeny č. 6034/14, č. 6036/14, č. 6037/14. Při porovnání s označením vzorků, které byly předmětem znaleckých posudků, se jedná o následující vzorky: 6034/14 – číslo vzorku 6303011405013, odebraný dne 15. 5. 2014; 6036/14 – číslo vzorku 5102011404009, odebraný dne 23. 4. 2014; 6037/14 – číslo vzorku 6303011406004, odebraný dne 3. 6. 2014.
41. Dle dat odběrů uvedených vzorků byly tyto vzorky odebrány při jiných celních řízeních, a nemůže se tudíž jednat o vzorky předmětného zboží. Další skupinu vzorků (v protokolech AZL a technických zprávách označené pod č. 7948/17, 7946/17, 7949/17) tvořily vzorky odebrané žalobkyní přímo v její společnosti dne 23. 1. 2017 pod notářským dohledem, bez uvedení jakýchkoliv údajů v souvislosti s jejich dovozem. Žalovaný uvedl, že pokus žalobkyně prokázat totožnost vzorků odebraných celními orgány v roce 2014 a vzorků odebraných žalobkyní v roce 2017 při srovnání jejich jednotlivých parametrů je pro daný případ zcela zbytečný, neboť žádný ze vzorků není možné považovat za vzorek předmětného zboží, ani ho jakkoliv se vzorkem předmětného zboží ztotožnit.
42. Úsilí žalobkyně prokázat fakt, že se v případě všech odebraných vzorků dováženého zboží jedná o zboží s nevyhovujícími kvalitativními a hygienickými vlastnostmi neodpovídajícími příslušným normám EU, považuje žalovaný za marné, neboť kvalitativní a hygienické vlastnosti zboží jsou hodnoceny podle takových norem EU, které nebyly vytvořeny za účelem sazebního zařazení zboží. S ohledem na své výše učiněné závěry ohledně nově předložených dokumentů žalovaný dospěl k závěru, že tvrzené skutečnosti, k jejichž ověření jsou nové dokumenty (důkazy) navrhovány, nemají relevantní souvislost s předmětem řízení. Tento závěr je dle názoru žalovaného zásadním argumentem pro neakceptování návrhu žalobkyně na provedení důkazů.

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

### V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

44. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
45. Městský soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení přes výzvu soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez jednání, jejich souhlas je tak presumován (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
46. Samotná otázka celního zařazení dováženého zboží je otázkou právní povahy. Žalobkyně však v souvislosti se zařazením zboží poukazuje i na jeho vlastnosti a účel užití, což je otázka skutková. Městský soud nicméně nenařídil jednání ani z důvodu dokazování, neboť shledal, že veškeré rozhodné důkazy a podklady k nynější věci jsou již součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel. Správním spisem se přitom dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Důkazy předložené v soudním řízení pak nebyly pro věc relevantní (k tomu viz níže).
47. Právní základ celního zařazení zboží v projednávané věci upravovalo Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (zejména jeho čl. 20 - *Clasificación de mercancías de acuerdo con el sistema arancelario común*). Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1001/2013 ze dne 4. října 2013, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku poté zavádí mj. kombinovanou nomenklaturu, všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury a celní zařazení zboží do jednotlivých tříd. Bližší charakteristiku jednotlivých tříd kombinované nomenklatury představují vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře 2011/C 137/01 platné a účinné ke dni celního zařazení zboží žalobkyně.
48. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40, konstatoval, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývají tři principy řazení zboží do kódů kombinované nomenklatury: „*První z těchto obecných principů je možné vyjádřit jako nezbytné úsilí hledat (za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol)*

rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám [viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci *Olicom* (C-142/06), ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O* (C-370/08) a ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Skoma-Lux* s. r. o. v Celní ředitelství Olomouc (C-339/09)]. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995 ve věci *Thyssen Haniel Logistic* (C-459/93), ze dne 5. 4. 2001 ve věci *Deutsche Nichimen* (C-201/99) nebo ze dne 8. 12. 2005 ve věci *Possehl Erzkontor* (C-445/04)]. Konečně, podle ustálené judikatury platí, že význam a dosah pojmů, které právo Společenství nijak nedefinuje, je třeba určit v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí [v tomto smyslu hovoří zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005 ve věci *easyCar* (C-336/03), odstavec 21 a v něm citovaná souladná prejudikatura Soudního dvora].“

49. V rozsudku ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272, Nejvyšší správní soud vyložil blíže, že pro celní zařazení je třeba postupovat takto: „*Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury*“.
50. Uvedené znovu shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019-43, kde rovněž zdůraznil, že podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Objektivním kritériem pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze „*pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech*“ (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18, TDK-Lambda Germany, 6 bod 27 a tam citovaná judikatura).
51. Rozhodná skutková zjištění celních orgánů vyplývají ze Zprávy o kontrole po propuštění zboží ze dne 20. 7. 2017, č. j. 19130-32/2017-510000-51.
52. K posouzení sazebního zařazení zboží celní orgány disponovaly znaleckými posudky č. j. 1071/2014 a č. j. 1116/2016, které vypracovala Ing. M. Š., znalkyně v základním oboru Kůže a kožešiny se specializací obuv, výrobky oděvní, galanterie, čalounické z usní, kožešin nebo jiných kožedělných materiálů, ošetřování kožedělných výrobků a pro obor Ekonomika, ceny a odhady kožedělných výrobků. Ke konkrétnímu zařazení zboží v celním řízení pod 14CZ59000016ARF879 disponovaly celní orgány těmito důkazními prostředky (doklady zaslané Indickou celní správou): faktura za zboží č. 212, proforma fa. 369 DT, packing list č. 212, Bill of lading č. 5910514181, výpis z celního systému (ICES) 2701744 s uvedením kódu 41071900, Form A 43974746, Inward Remittance payment advice 0534614TP0002439, 0534614TP0002440, výpis banky ze dne 22. 8. 2014 (str. IN

spisu: 223-238), znalecký posudek č. j. 1071/2014 vypracován Ing. M. Š., znalecký posudek č. j. 1116/2016 vypracován Ing. M. Š.

53. Ze zprávy o následné kontrole poté vyplývá, že celní orgán při popisu zboží vycházel z faktur, které byly zaslány Indickou celní správou. Podle celních orgánů je zde uveden popis zboží specifitěji. K uvedenému prohlášení celní orgány shledaly, že z faktury č. 212 zaslané Indickou celní správou vyplývá, že byly dovezeny celé usně s různou plošnou výměrou jednoho kusu a to v rozmezí od 28 do 37 SQFT (square foot - čtverečních stop). Celní sazebník rozlišuje usně s odlišnou plošnou výměrou jednoho kusu a to na usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>) a ostatní usně tj. usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu přesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>). Sazební zařazení usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu nepřesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>) do TARIC kódu 4107 12 19 00 činí celní sazbu 6,5 % a ostatní usně tj. usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) o plošné výměře jednoho kusu přesahující 28 čtverečních stop (2,6 m<sup>2</sup>) do TARIC kódu 4107 12 91 00 činí celní sazbu 5,5 %.
54. Městskému soudu v Praze je z úřední činnosti známo, že otázku celního zařazení zboží ve skutkově obdobném případě vyřešil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014-184. Krajský soud v citovaném rozsudku, stručně shrnuto, vyložil, že zboží mělo být zařazeno pod položku 4107. Vyloučil současně, že by zboží mělo být podřazeno pod položku 4104 či jako odpad pod položku 4115. Kasační stížnost proti citovanému rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 1 Afs 290/2017-30 zamítl. Ač se v předmětném soudním řízení jednalo o posouzení kontrolovaného zboží s jiným evidenčním číslem, lze závěry správních soudů v uvedené věci plně vztáhnout i na projednávaný případ, neboť vlastnosti tam posuzovaného zboží byly shodné s vlastnostmi zboží, o které jde v projednávané věci. I ve věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 72/2014 šlo o zboží, které bylo před dovozem koncově upraveno barvou. Dle krajského soudu proto nebyla splněna základní podmínka, že se jedná o kůže a kožky vyčiněné nebo zpracované na crust, odchlupené, též štípané, avšak dále neupravené (srovnej položku 4104). Krajský soud vyloučil zařazení zboží pod podpoložku 4104 41 11 00, neboť úprava zboží nebyla učiněna pro usnadnění přepravy, ale „dokončena“ svrchní barvou. Zároveň krajský soud vyloučil podřazení zboží pod položku 4115, neboť zboží není odpadem ve smyslu odřezků, zbytků při výrobě ani opotřebovaného, již dříve užívaného zboží. Po vyloučení obou alternativ sazebního zařazení zboží dle krajského soudu zůstala jediná možnost zařazení zboží pod položku 4107 a podpoložku 4107 92 10 00, které odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Krajský soud se tedy zabýval jak námitkou o zařazení zboží do položky 4104 celního sazebníku (usně dále neupravené), položky 4107 (usně dále upravené), tak i námitkou zařazení do podpoložky 4115 20 00 KN (odpady kůží).
55. Městský soud v Praze se plně ztotožňuje s odůvodněním odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Praze, a nemá důvod se od závěrů formulovaných v tomto rozsudku odchýlit. Stanovisko soudu ostatně nemůže být pro účastníky řízení překvapivé, neboť uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2017, č. j. 31 Af 72/2014-184 se týká právě žalobkyně a žalovaného a obdobného sporu mezi nimi. Městský soud v Praze odkazuje zejména na str. 8, 9 rozsudku, kde Krajský soud v Brně odůvodnil na základě zjištěných skutečností závěr, že v případě předmětného zboží jeho zjištěné vlastnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

odůvodňují podřazení zboží pod položku 4107. Krajský soud zde mimo jiné uvedl, že „*Jakkoliv vysvětlivky k položce 4115 blíže „jiné odpady“ nedefinují, má soud za to, že je třeba vyjít z textace dané položky a jí odpovídající podpoložky 4115 20 00 odkazující na „Odřezky a jiné odpady kůží (usní) nebo kompozitní usně“. Pojem „jiný odpad“ soud vykládá v kontextu slučovací spojky „a“ a slova „Odřezky“. Podle názoru soudu se jedná primárně o odpady, které vznikají při zpracování kůží.*

56. *Z Vysvětlivek k Harmonizovanému systému k podpoložce 4115 patří do této podpoložky vedle odřezků i opotřebované kožené zboží, např. staré hnací řemeny pro stroje.*
57. *Předmětné zboží ale není odpadem ve smyslu odřezků, zbytků při výrobě ani opotřebovaného, již dříve užívaného zboží (např. starých hnacích řemenů). Odpadem se mělo stát předmětné zboží v důsledku nedostatku vlastností, které jsou nutné pro jeho další užití při výrobě. Znalečyně jasně popsala mechanismus, jakým došlo ke zvýšeným hodnotám chromu v materiálu, tedy nedostatečným koželužným zpracováním u dodavatele žalobce.*
58. *S ohledem na to, že byly žalobci dodány celé kůže, které byly dle dodavatele žalobce hotovým výrobkem, nelze podle názoru zdejšího soudu dovodit, že by se jednalo o odpad při výrobě jiného koženého produktu. Naopak se jednalo „pouze“ o nekvalitní zpracování objednaného zboží. Podle názoru soudu nelze zaměňovat z pohledu celních předpisů nekvalitně zpracované zboží (jinými slovy vadné plnění) za odpad, tedy zcela jinou účelově určenou položku celního sazebníku. Žalobce v řízení nikdy neprokázal, že by si objednal dodání odpadu, který by mohl vzniknout při výrobě obdobného zboží.*
59. *Podle názoru soudu nelze řešit nekvalitně provedenou dodávku zboží tím, že zboží, dovezené na základě určité objednávky s určitou charakteristikou, bude zařazeno účelově pod jinou položku celního sazebníku s cílem vyhnout se placení cla.“*
60. *Městský soud v Praze považuje citované odůvodnění Krajského soudu v Brně za plně použitelné pro posouzení projednávané věci.*
61. *Pokud jde o dokazování důkazy předloženými v soudním řízení, o těch městský soud uvažil následovně. Znalecké posudky č. 1071/2014 a č. 1116/2016 již provedl žalovaný v celním řízení a jsou součástí správního spisu. Provedení těchto důkazů městský soud neshledal proto důvodným.*
62. *Dále městský soud shledal, že žalobkyně předložila k důkazům několik výsledků zkoušek o vlastnostech kůží, které byly provedeny jednak ve Velké Británii, tak v laboratoři v Otrokovicích. Výsledky zkoušek jsou uvedeny jednak samostatně u protokolů laboratoře BLC č. RT 145-4387, č. RT 167-4254, a jednak souhrnně za obě laboratoře v Protokolu o identifikaci vzorku na základě mezilaboratorních zkoušek č. 1 a 2/17 od Zkušebny kožedělných a textilních materiálů a výrobků Otrokovice. Výsledky zkoušek v britské laboratoři v protokolu vycházejí a jsou totožné s údaji v protokolech laboratoře BLC.*
63. *Protokoly č. 1/17 a 2/17 obsahují porovnání testu vzorku označeného jako S4 Cream Leather (u BLC) a 6036/14 jak u zkušebny Otrokovice, tak i laboratoře BLC, a to z hlediska faktorů stálobarevnosti při stírání (zapouštění a vybarvení), odolnosti vůči opakovanému ohybu, obsah formaldehydu a vyluhovaného chromu. Protokoly uvádí, že testy v Otrokovicích byly uskutečněny 16. 6. 2014 (výsledky odpovídají posudku 1071/2014) a v BLC dne 25. 1. 2017. Autentičnost odebraných vzorků je přitom mezi stranami nesporná (celní orgány vzorky ztotožnily ve zprávě o následné kontrole ze dne 20. 7. 2017) a nesporná je i odbornost obou laboratoří. Provést důkaz notářským zápisem*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

či akreditací laboratoře v Otrokovicích tak městský soud rovněž shledal v projednávané věci nadbytečným.

64. Celkově tedy městský soud neshledal za potřebné provádět tyto nově předložené důkazy o vlastnostech zboží, neboť k předmětu věci se nevztahují a pro věc nejsou rozhodné.
65. Městský soud tedy v dalším kroku přezkoumal celní zařazení zboží předloženého v celním řízení ev. č. JSD 14CZ59000016ARF879 na základě dostupných podkladů ve správním spise.
66. Celně technická laboratoř v protokolu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 46697/2014-900000-020, charakterizovala odebraný vzorek označený č. 590302-14-08-010 jako „*useň nepravidelného tvaru smetanové barvy (hladká strana) a světle šedé barvy (vzhled semiše).*“ CTL vzorek zkoušela makroskopickým a mikroskopickým způsobem a identifikací vzorku pomocí infračervené spektrometrie. Protokol mikroskopického posouzení charakterizuje vzorek tak, že jej tvoří kolagenová vlákna (useň) s tenkou nelesklou povrchovou úpravou vzhledu plastu. Z infračervené spektrometrie vyplývá, že „*bylo identifikováno spektrum usně a polyurethanu (PUR), vzorek obsahuje změkčovadla.*“ Výsledek posouzení je ten, že předložený vzorek je část lícové štípenky šedé barvy s jednostrannou povrchovou úpravou, s tím, že dle přiložené dokumentace se jedná o hovězinu.
67. Znalecký posudek č. 1071/2014 charakterizuje shodně popsané vzorky z hlediska jejich vlastností. Posudek účel použití usní charakterizuje jako „*potažení nábytku, zejména sedacího – pro výrobu kožených sedacích souprav*“ a uvádí: „*Při stírání za mokra při 250 otáracích cyklech z hlediska stálobarevnosti a okem viditelných změn na povrchu usně nebyly žádné vady zjištěny, avšak při bližším vyhodnocení pomocí laboratorní optiky bylo zjištěno narušení povrchové úpravy a setření vrchní finální vrstvy úpravy. Toto znamená, že k viditelnému poškození může dojít až při používání u spotřebitele a to zejména na intenzivně používaných místech sedací soupravy. Po určité době užívání by došlo s největší pravděpodobností k projevu vady na celé ploše sedací soupravy. Useň je z hlediska užitných vlastností nevhodná pro konfekční zpracování do hotového výrobku. Nevyhovuje v základním, normou požadovaném parametru, což je důvodem k oprávněné spotřebitelské reklamaci. Nadlimitní obsah vyluhovatelného celkového chromu znamená, že z usně nebyly při posledních mokrých operacích předúpravy zcela odstraněny činící chromité soli. Více než čtyřnásobně je překročena limitní hodnota, brozí proto riziko alergických reakcí. Závěr: výše uvedené vady usně brání obvyklému využití usně – pro výrobu čalounění. Vzhledem k vadám povrchové úpravy a zejména hygienickým nedostatkům a charakteristickým strukturálním vlastnostem nelze usně využít pro zpracování na jiné kožedělné výrobky, aniž by došlo ke značným ekonomickým ztrátám a rizikům v kvalitě finálních výrobků. Hodnotu usní v současnosti je nutno považovat objektivně za blížící se „nule“. Užitné vlastnosti lze těmto usním dodat pouze celkovým koželužským přepracováním (odstraněním původní povrchové úpravy, nastříkáním nové kvalitní povrchové úpravy na bázi polyuretanových disperzí), v případně nadlimitního obsahu celkového chromu pak i technologickým opracováním v mokrých operacích (pracích lázních).*“
68. Znalecký posudek č. 1116/2016 vychází ze zkoumání vzorků v posudku č. 1071/2014 a v závěru konstatuje, že s usněmi je třeba nakládat jako s odpadním materiálem nezpracovatelným na klasické kožené výrobky. Podle znalkyně nejbližší stavu usní odpovídá položka 4115 sazebníku. K otázce č. 4, zda lze určit u vzorků na základě vizuálního a hmatového vjemu bez dalšího zkoumání, do jaké položky celního sazebníku

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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

69. Městský soud poté z jednotlivých přednesů žalobkyně i žalovaného shledal, že mezi stranami je v projednávané věci nepochybné, že dovážené zboží byla hovězí kůže. To vyplývá z podkladové dokumentace (zejména přepravních dokladů - faktura č. 212, proforma faktura 369 DT, nákladový list B/L- No. 5910514181 - přiložených k dovozu), nepopírá to však ani žalobkyně.
70. Dle původního prohlášení žalobkyně mělo být zboží zařazeno do položky 4104: „*Kůže a kožky vyčiněné nebo zpracované na crust z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, odchlupené, též štípané, avšak dále neupravené*“.
71. Podle poznámky 2B k této kapitole platí, že „*ve smyslu čísel 4104 až 4106 výraz „crust“ zahrnuje kůže a kožky, které byly před sušením předčiněné, barvené nebo likrované (mazané).*“ Ani jednu z těchto vlastností však dovážené zboží nemělo. Znalecké posudky i protokol CTL souhlasně konstatují, že na kůži je patrná barva povrchu (označená jako jemně smetanová) avšak s určitým vrstvením, je na ní vzorek nazvaný jako umělý dezén (podle CTL se vzhledem plastu). Dle obrazové dokumentace z posudků i z laboratoře CTL je rovněž na rubové straně vzorku patrný vzorek vzhledu semiše (ne však chlup). Je tedy patrné, že dovážená kůže zpracována byla, což zjistila laboratoř CTL i oba znalecké posudky. Městský soud je proto toho názoru, že položka 4104 jistě neměla být určena k celnímu zařazení zboží.
72. Mezi stranami je tak sporné již jen zařazení zboží do položky 4107 či do položky 4115.
73. Do položky (čísla) 4107 mají být zařazeny „*usně z hovězího dobytka (včetně buvolů) nebo koní a jiných lichokopytníků, po vyčinění nebo po zpracování na crust dále upravené, včetně kůží zpracovaných na pergamen, odchlupené, též štípané, jiné než jiné než usně čísla 4114.*“
74. Naopak do položky 4115 se zařazují „*kompozitní usně na základě nerozvlákněné usně nebo kožených vláken, ve tvaru desek, listů nebo pruhů, též ve svitcích; odřezky a jiné odpady kůží*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

75. Položka 4107 necharakterizuje zboží jeho účelovým určením (tj. k čemu je to zboží předurčeno, to na rozdíl např. právě od položky 4115), ale dle jeho objektivních vlastností. Touto vlastností je stav charakterizovaný vzhledem, původem, stavem zpracování, formou a velikostí kůže.
76. Kompozitní useň charakterizují vysvětlivky k položce 4115 jako „*Kompozitní useň je vyrobena z nerozvlákněné usně nebo z kožených vláken. Aby kompozitní useň získala speciální vlastnosti, přidávají se někdy plstitelné materiály jako celulóza, syntetická nebo bavlněná vlákna. Poměr takovýchto vláken však musí být dobře pod 50 %, aby toto zboží mohlo být zařazeno do čísla 4115 („desky, listy nebo pruhy, též ve svitcích“). Kožená vlákna sestávají z chromových pomačkaných třísek, rostlinných odpadů z blanžírování kůží, odřezků nebo jiného odpadu. Nejobvykleji používanou pojivou látkou je přírodní latex. Kompozitní useň se hlavně využívá v obuvnickém průmyslu, kde se používá k výrobě výztuží, opatek, stélek, mezipodešví a podešví pro pantofle. Další využití lze nalézt ve výrobě koženého zboží (například na ruby kufří, školní brašny, příhrádky pro aktovky a náprsní tašky) a v technickém sektoru (manžety, těsnicí materiály atd.).*“ Jak již bylo výše vyloženo, takové vlastnosti protokol CTL ani znalecké posudky u zkoumaného vzorku nepotvrdily. Pokud pak položka 4115 charakterizuje odřezky a odpad tím, že musí být nepoužitelné k výrobě koženého zboží, z gramatického a účelového výkladu výrazů „*odřezky, odpad*“ a „*nepoužitelnost k výrobě koženého zboží*“ městskému soudu vyznívá, že tyto výrazy představují zbytkový materiál, popř. jakoukoliv objektivní a absolutní nemožnost použití materiálu k výrobě zboží; nikoliv však situaci, kdy je sice materiál možné použít k výrobě, avšak k výrobě ve finále nepoužitelného (vadného) koženého zboží (tj. např. krajně nekvalitního atp.).
77. Znalecké posudky charakterizují obvyklé použití dovážené usně se závěrem, že kvalita materiálu pro obvyklé využití (čalounictví) sama o sobě neobstojí. Zkouškami bylo totiž zjištěno, že povrch usně se sice neodře a nezabarví, ale je v něm přítomno více zdraví škodlivého chromu. Sám znalecký posudek z roku 2016 pak připouští, že existuje i řešení za účelem lepšího využití usně – tj. přepracovat ji na kvalitnější formu.
78. I ze znaleckých posudků tak vyplývá, že především useň není charakterizována jako kompozitní useň, odřezek či odpad a poté není vyloučeno užití usně v původním stavu (byť s rizikem výroby nekvalitního zboží) a tím spíše ani do budoucna po přepracování takové usně za účelem zlepšení její kvality. Městský soud se proto neztotožnil se žalobkyní, že dovážené zboží v projednávané věci mělo být zařazeno do položky 4115.
79. Městský soud je toho názoru, že objektivní vlastnosti zboží byly ze strany celních orgánů zjištěny, stanoveny, ověřeny a popsány správně a nesporně. Městský soud se proto ztotožnil se zařazením zboží do položky 4107. Konkrétní podpoložka v této třídě se pak odvíjí od velikosti dovážené kůže. Vzhledem k tomu, že stěžejní pro věc bylo celní zařazení kůže do položky 4107 oproti žalobkyní namítanému zařazení do položky 4115 a nikoliv již zařazení do jednotlivých podpoložek v rámci této třídy, městský soud se poté jen obecně ztotožnil s tím, že celní orgány správně zařadily dovážené zboží podle výkladových pravidel pro určení sazby cla pro jednotlivé plošné velikosti do další podpoložky a stanovily tomu odpovídající sazbu cla.

80. Jako poslední se zabýval městský soud námitkou, že celní zařazení dováženého zboží mělo být ve Velké Británii učiněno do třídy 4115, k čemuž žalobkyně předložila ZISZ z Velké Británie.
81. Obecně podle čl. 6 odst. 1 nařízení, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, platí, že *„žádost o vydání závazných informací o sazebním zařazení zboží se podává písemně příslušným celním orgánům členského státu nebo členských států, v nichž má být daná informace použita, nebo příslušným celním orgánům členského státu, v němž je žadatel usazen.“* Podle odst. 2 *„žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí týkat pouze jediného typu zboží.“*
82. Účastník řízení jistě může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, která byla vydána v jiném členském státě, jiné osobě pro totožné zboží. Celní orgán musí v řízení o uložení cla k takové závazné informaci přistupovat jako k důkaznímu prostředku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37 a ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40).
83. 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.
84. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37 vyložil, že v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 7. 4. 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, se Soudní dvůr mimo jiné zabýval otázkou, zda účastník řízení může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit toto uložení tím, že předloží ZISZ, která byla vydána jiné osobě v jiném členském státě pro totožné zboží. Soudní dvůr uvedl (bod 40–44 citovaného rozsudku), že *„podle čl. 12 odst. 2 celního kodexu a článku 11 prováděcího nařízení je ZISZ závazná pro celní orgány pouze v případě, že ji uplatňuje oprávněná osoba, které byla vydána, nebo její zástupce. Mimo tento případ nemůže orgán příslušný podle čl. 243 odst. 2 celního kodexu, kterému je ZISZ předložena, přiznat této ZISZ právní účinky, které jsou s ní spojené. ZISZ jakožto důkazu se může nicméně dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, které byla ZISZ vydána. Při neexistenci právní úpravy Unie týkající se pojmu ‚důkaz‘ jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v řízeních podobných řízení upravenému v článku 243 celního kodexu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. března 2000, Met-Trans a Sagpol, C-310/98 a C-406/98, Recueil, s. I-1797, bod 29)“.*
85. Soudní dvůr EU v citovaném rozsudku nicméně dále dovodil, že je v rozporu s právem Evropské unie taková úprava, která prikazuje celním orgánům na základě dovozcem předložené ZISZ vydané jiné osobě provést stejné sazební zařazení jako orgány, jež tuto ZISZ vydaly. Soudní dvůr má za to, že pokud celní orgány členského státu přisoudí ZISZ stejný právní význam, bez ohledu na to, zda se jí dovolává třetí osoba či oprávněná osoba, postupují v rozporu s právem Unie (bod 45–50 rozsudku). Povinnost českých celních orgánů zařadit dovážené zboží do té položky kombinované nomenklatury, do které zařadily v ZISZ totožné zboží celní orgány jiného členského státu třetí osobě, bez dalšího tedy nelze dovodit. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„účastník řízení .... může v rámci*

*řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží ZISZ, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží.“ (srov. odst. 45 cit rozsudku).*

86. Městský soud z předložené ZISZ zjistil, že ji žadateli Maple Leaves Limited vydala britská celní správa dne 17. 6. 2015, pod č. 502486179. Popis zboží je charakterizován jako „*surová kůže a kůže ve formě plátu nevhodná pro výrobu kožených výrobků v současném stavu. Zboží jsou kožené vadné výrobky, položky s vadami, které nesplnily minimální stanovené požadavky na odolnost v ohybu, vykazovaly praskliny a jiné abnormality*“. Klasifikace zboží v celní nomenklatuře 41 15 200 000.
87. Předložená ZISZ neobsahuje žádnou identifikaci hodnoceného zboží se vzorkem, jež v této věci hodnotily celní orgány z hlediska jeho celního zařazení. Městský soud proto shledal, že z obsahu ZISZ nelze bez dalšího dovodit, že by se tento důkaz vztahoval k projednávané věci ať už z hlediska oprávněné osoby žádající o tuto ZISZ, tak především z hlediska zkoumaného vzorku. Vzhledem k tomu, že z tohoto důkazu nevyplývá přímá souvislost s věcí – se žalobkyní a ani totožnost s dováženým zbožím ze strany žalobkyně na území České republiky, městský soud shledal, že tato ZISZ nemůže být pro věc rozhodným důkazem vypovídajícím o celním zařazení dováženého zboží, jak jej provedl žalovaný. Městský soud proto neshledal důvod tento důkaz provést na jednání soudu. Žalobní bod vycházející z této skutečnosti poté neshledal důvodný.

## VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

## Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 26. února 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu