



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **GeLiMa, a.s.**, IČ 31623182
sídlem Priemyselná 1, 031 39 Liptovský Mikuláš, Slovenská republika
zastoupený advokátem JUDr. Ladislavem Smejkaem
sídlem V Celnici 1034/6, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, a č. j. 41711/2018-900000-311, ze dne 14. 12. 2018, č. j. 29095-4/2018-900000-311, a č. j. 17101-2/2018-900000-311, a ze dne 20. 8. 2019, č. j. 12060-2/2019-900000-311,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „Celní úřad“) rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry) ze dne 26. 9. 2017, č. j. 134132-16/2017-530000-11, ze dne 22. 9. 2017, č. j. 140528-7/2017-530000-11, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 434-4/2018-530000-11, č. j. 434-5/2018-530000-11, a č. j. 434-7/2018-530000-11, ze dne 7. 3. 2018, č. j. 41585/2018-530000-51 až č. j. 41585-40/2018-530000-51 (celkem 40 rozhodnutí), ze dne 8. 3. 2018, č. j. 41585-41/2018-530000-51 až č. j. 41585-100/2018-530000-11 (celkem 60 rozhodnutí), ze dne 9. 3. 2018, č. j. 41585-101/2018-530000-51 až č. j. 41585-125/2018-530000-51 (celkem 25 rozhodnutí), ze dne 12. 3. 2018, č. j. 41585-126/2018-530000-51 až č. j. 41585-152/2018-530000-51 (celkem 27 rozhodnutí), a ze dne 4. 1. 2019, č. j. 8159/2019-530000-11, vyměřil dovozní clo (v případě rozhodnutí ze dne 22. 9. 2017 rovněž daň z přidané hodnoty).
2. Všechny výše specifikované případy jsou právně i skutkově obdobné. Ve všech případech napadl žalobce předmětné dodatečné platební výměry odvoláními, přičemž žalovaný tato odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Např. v rozhodnutí ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, žalovaný uvedl, že dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „UCC“), k prováděcímu nařízení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie (dále jen „prováděcí nařízení k UCC“), k nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), k nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, k nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1821 ze dne 6. října 2016, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“), k nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 ze dne 29. dubna 2004 o hygieně potravin (dále jen „nařízení č. 852/2004“), k nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 853/2004 ze dne 29. dubna 2004, kterým se stanoví zvláštní hygienická pravidla pro potraviny živočišného původu (dále jen „nařízení č. 853/2004“), k nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 854/2004 ze dne 29. dubna 2004, kterým se stanoví zvláštní pravidla pro organizaci úředních kontrol produktů živočišného původu určených k lidské spotřebě (dále jen „nařízení č. 854/2004“), k prováděcímu nařízení Komise (EU) 2016/759 ze dne 28. dubna 2016, kterým se stanoví seznamy třetích zemí, částí třetích zemí a území, z nichž členské státy povolují vstup některých produktů živočišného původu určených k lidské spotřebě na území Unie, a požadavky na osvědčení a kterým se mění nařízení (ES) č. 2074/2005 a zrušuje rozhodnutí 2003/812/ES (dále jen „prováděcí nařízení č. 2016/759“), k směrnici Rady 97/78/ES ze dne 18. prosince 1997, kterou se stanoví základní pravidla pro veterinární kontroly produktů ze třetích zemí dovážených do Společenství, k nařízení Komise (ES) č. 136/2004 ze dne 22. ledna 2004, kterým se stanoví postupy veterinárních kontrol produktů dovážených ze třetích zemí na stanovištích hraniční kontroly Společenství, k rozhodnutí Komise 2002/349/ES ze dne 26. dubna 2002, kterým se stanoví seznam produktů, které je třeba vyšetřovat na stanovištích hraniční kontroly podle směrnice Rady 97/78/ES (dále jen „rozhodnutí Komise 2002/349/ES“) a k zákonu č. 242/2016 Sb., celní zákon, odvolání zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje.
3. V již zmíněném rozhodnutí ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, žalovaný věc rekapituloval tak, že dne 23. 6. 2017 Celní úřad přijal celní prohlášení ev. č. MRN

17CZ53000010JF28V8, kterým žalobce navrhl k propuštění do celního režimu volného oběhu zboží popsané v příložené faktuře jako „Frozen Basa Fish Skins (*Pangasius Hypophthalmus*) In Block Frozen“, a v kolonce 31 předmětného celního prohlášení jako „Hluboce zmražené rybí kůže bez přidáných chemických konzervantů z ryby *Pangasius Hypophthalmus*“. Dovezené zboží žalobce sazebně zařadil do podpoložky Kombinované nomenklatury (dále také jen „KN“) 0511 91 90, ke které se váže sazba dovozního cla ve výši 0 %. Po přijetí předmětného celního prohlášení celní úřad přistoupil k ověřování údajů v něm uvedených, a to včetně odběru vzorků. Celní úřad následně, po zajištění potenciálního celního dluhu záruční listinou, dovezené zboží na základě deklarovaných údajů propustil do navrženého celního režimu dne 27. 6. 2017. Žalovaný pokračoval v popisu případu tak, že na základě shromážděných podkladů a výsledků analýzy odebraných vzorků v Celně technické laboratoři (dále jen „CTL“) dospěl Celní úřad k závěru, že dovezené zboží má být správně sazebně zařazeno do podpoložky Kombinované nomenklatury 0303 99 00 se sazbou dovozního cla 10 %. V návaznosti na toto zjištění Celní úřad zahájil oznámením ze dne 11. 8. 2017, č. j. 134132-9/2017-530000-11, s žalobcem řízení o dodatečném vyměření dovozního cla, umožnil žalobci se v rámci práva na slyšení k věci vyjádřit a dne 26. 9. 2017 vydal napadené rozhodnutí, kterým žalobci vyměřil dovozní clo ve výši 110 787 Kč.

4. Ve všech případech, které vykazují podobné skutkové i právní znaky (včetně dovezeného zboží a následných skutkových zjištění a právního hodnocení celních orgánů), žalobce v žalobách proti shora specifikovaným rozhodnutím žalovaného namítá, že v důsledku nesprávně zjištěného skutkového stavu celní orgány dovodily nesprávný skutkový závěr, nesprávně vyložily veřejnoprávní normu nepřipustně extenzivním výkladem a na zjištěný skutkový stav aplikovaly nesprávnou normu, na základě čehož se vůči žalobci dopustily diskriminace. V tomto smyslu žalobce namítá zejména nesprávné celní zařazení jím dovezeného zboží a tedy i nesprávně stanovenou výši cla. (Žalobce přitom ve věci podal celkem pět žalob. Ty zdejší soud původně vedl samostatně pod sp. zn. 29 Af 95/2018, sp. zn. 29 Af 96/2018, sp. zn. 29 Af 17/2019, sp. zn. 29 Af 18/2019, a sp. zn. 29 Af 88/2019. Následně Krajský soud v Brně usnesením ze dne 21. 10. 2019, č. j. 29 Af 95/2018-68, rozhodl tak, že se věci u něj vedené pod sp. zn. 29 Af 95/2018, sp. zn. 29 Af 96/2018, sp. zn. 29 Af 17/2019 a sp. zn. 29 Af 18/2019 spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 95/2018. Obdobně rozhodl zdejší soud usnesením ze dne 12. 10. 2020, č. j. 29 Af 95/2018-118, tak že se věci vedené pod sp. zn. 29 Af 95/2018 a sp. zn. 29 Af 88/2019 spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 95/2018).

II. Shrnutí žalobních argumentů

5. Žalobce svou argumentaci uvedenou v žalobě ze dne 17. 9. 2018, kterou soud vedl pod sp. zn. 29 Af 95/2018, uvedl tím, že sdělil, že se zabývá zpracováním surovin na výrobu farmaceutických a potravinářských želatin. Jednou ze surovin, kterou pro tento účel využívá a dováží, jako v projednávaných případech, jsou zmražené kůže z ryb (dále také jen „Zboží“) vznikající při filetování ryb, které dováží převážně ze zemí mimo EU. Až do roku 2016 proclíval dané Zboží vždy u slovenských celních orgánů se sazebním zařazením do podpoložky KN 0511 91 90 ve smyslu celního sazebníku tedy jako „*Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté; mrtvá zvířata kapitol 1 nebo 3, nezpůsobila k lidskému požívání – Výrobky z ryb a korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých; mrtvá zvířata kapitoly 3 – Odpad z ryb*“ s celní sazbou 0%. Žalobce toto celní zařazení používá po

konzultaci se slovenskými celními a veterinárními orgány jako jedno z možných celních zařazení pro suroviny na výrobu želatiny ve smyslu prováděcího nařízení [dále jsou pro suroviny na výrobu želatiny přípustná tato čísla Harmonizovaného systému (dále také jen „HS“) 02.08, 03.05, 05.05, 05.06, 05.11.99, 41.01, 41.02 a 41.03].

6. Od počátku roku 2016 žalobce začal uskladňovat Zboží na území České republiky a proclíval je u Celního úřadu se stejným sazebním zařazením jako v předcházejících letech u slovenských celních orgánů. Žalobce měl v předcházejícím řízení postavení daňového subjektu, deklaranta v celním řízení, ve smyslu čl. 5 odst. 15 UCC.
7. Dne 11. 8. 2017 zaslal Celní úřad žalobci oznámení o zahájení řízení o dodatečném vyměření cla č. j. 134132-9/2017-530000-11. V tomto oznámení celní úřad uvedl, že na základě předchozího šetření a analýzy vzorků Zboží má za to, že Zboží má být zařazeno do kódu KN 0303 99 00, tedy jako *„Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa čísla 0304 - Játra, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby – Ostatní“* s celní sazbou 10 %. K tomu se žalobce vyjádřil podáním ze dne 11. 9. 2017, kde mj. vysvětlil, že podmínkou zařazení Zboží do kódu KN 0303 99 00 je, aby bylo vhodné k lidské spotřebě, což z hlediska evropských hygienických a veterinárních předpisů v době dovozu není (v tomto smyslu učinil Celní úřad nesprávná skutková zjištění a nepřipustně vyložil pravidla pro zařazování Zboží do KN). Tuto skutečnost žalobce prokázal i potvrzením vydaným Státní veterinární a potravinovou správou Slovenské republiky. S tím se však Celní úřad neztotožnil, což vyústilo ve vydání dodatečného platební výměru a také napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311.
8. Žalobce v rámci odvolacího řízení dále žalovanému sdělil, že pro definitivní vyřešení otázky sazebního zařazení Zboží a získání právní jistoty pro celní řízení ohledně obdobného zboží v budoucnu podal žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení obdobného zboží ve smyslu čl. 33 UCC. Tato závazná informace o celním zařazení byla vydána dne 2. 5. 2018 pod č. DEBTI-24488/17-1 ze strany německého celního úřadu Hauptzollamt Hannover (dále také jen „ZISZ“). V ZISZ se Hauptzollamt Hannover ztotožnil se závěry žalobce, že zboží není vhodné pro lidskou spotřebu, avšak zařadil zboží do kódu KN 4103 90 00, tedy jako *„Ostatní surové kůže a kožky (čerstvé nebo solené, sušené, vápněné, piklované nebo jinak konzervované, avšak nevyčištěné, nezpracované na pergamen ani jinak neupravené), též odchlupené nebo štípané, jiné než vyloučené poznámkou 1 b) nebo 1 c) k této kapitole – Ostatní“* s celní sazbou 0%. K zařazení zboží do kódu KN 0511 91 10, kterou navrhoval žalobce, Hauptzollamt Hannover uvedl, že se nejedná o odřezky nebo podobný odpad. V poznámce 1b) je uvedeno *„Odřezky a podobné odpady ze surových kůží, číslo 0511“*; v poznámce 1c) je uvedeno *„Kožky ptáků a části ptačích kůže, s peřím nebo prachovým peřím, čísla 0505 nebo 6701“*. Žalobce o vydání ZISZ informoval žalovaného vyjádřením ze dne 28. 5. 2018 a předložil mu veškerou svou komunikaci s Hauptzollamt Hannover, která vydání ZISZ předcházela, aby prokázal, že Hauptzollamt Hannover vydal ZISZ na základě stejných podkladů, na základě kterých Celní úřad vydal prvostupňové rozhodnutí. K rozdílnému celnímu zařazení žalobce uvedl, že toto sazební zařazení je pro suroviny určené k výrobě želatiny přípustné ve smyslu prováděcího nařízení č. 2016/759 a navrhl, aby žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že správné sazební zařazení Zboží je do kódu KN 4103 90 00. ZISZ, mimo jiné, výslovně vylučuje zařazení Zboží do kapitoly 0303, a to přesto, že žalobce v žádosti o její vydání výslovně uvedl, že Zboží neobsahuje žádné konzervanty.

9. Bez ohledu na shora uvedené vydal žalovaný napadené rozhodnutí, ve kterém potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí žalovaný označil důkazy předložené žalobcem za irelevantní a následně uzavřel, že Zboží neodpovídá žádnému z čísel celního sazebníku. Při hledání vhodné podpoložky celního sazebníku žalovaný již vycházel z faktu, že Zboží není nevhodné k lidskému požívání, resp. je jedlé, což dovodil ze skutečnosti, že kůže představující Zboží byly získány z jedlých druhů ryb. Tímto způsobem žalovaný vyloučil použití čísel celního sazebníku 0511 a 4103 a dospěl ke stejnému závěru jako Celní úřad, tedy k použití čísla celního sazebníku 0303. K ZISZ žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že ji nelze použít jako důkaz, neboť není možné ztotožnit zboží popisované v ZISZ se Zbožím posuzovaným v rámci tohoto řízení. Důvodem pro nemožnost ztotožnění pak mělo být podle názoru žalovaného to, že zboží popisované v ZISZ na rozdíl od posuzovaného Zboží není vhodné pro lidskou spotřebu.
10. Za takto popsaného stavu se žalobce domnívá, že dokazování ve věci probíhalo v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že rozhodné skutečnosti mají být zjištěny co nejúplněji. To je nejvíce patrné při hodnocení ZISZ. K té celní orgány zaujaly postoj, že se netýká totožného zboží, neboť na rozdíl od předmětného Zboží nebylo vhodné k lidské spotřebě. Takové hodnocení důkazu bylo deformováno předem zaujatým stanoviskem, že Zboží je naopak k lidské spotřebě vhodné. To je ovšem v rozporu se závěry kompetentních orgánů: potvrzením Státní veterinární správy České republiky ze dne 20. 12. 2017 č. j. SVS/2017/154379-G (dále jen „potvrzení SVS ČR“), a potvrzením Státní veterinární a potravinové správy Slovenské republiky ze dne 10. 7. 2017, č. j. 2773/17-240 (dále jen „potvrzení SVPS SR“), dle kterých Zboží není vhodné k lidské spotřebě. Ve smyslu § 149 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“) a § 76 odst. 1 zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon) se přitom jednalo stanoviska závazná pro jiné správní orgány. Tyto orgány byly, na rozdíl od celních orgánů, kompetentní posoudit, zda je Zboží vhodné k lidské spotřebě. Přitom se žalovaný nesprávně opřel o poznámku veterinárního lékaře v kolonce 32 ve společném veterinárním dokladu ze dne 21. 6. 2017 a 22. 6. 2017, č. CVEP.DE.2017 0035470, ve kterém byla z dostupných možností vybrána možnost „Lebensmittel“ (jedlé). Tato poznámka se však týkala skutečnosti, že je Zboží určeno k výrobě jedlé želatiny, nikoli toho, zda je vhodné k lidské spotřebě.
11. Stejně tak považuje žalobce za nevypovídající výsledky laboratorních zkoušek provedených na základě odběrů vzorků Zboží v CTL. Ty nesvědčí o „jedlosti“ Zboží, nýbrž jen o tom, že Zboží představuje zmrazené kůže z ryb obsahující kolagen. Zboží je určeno výlučně k výrobě želatiny, a je tedy dováženo pouze jako zdroj kolagenu, nikoli k přímé výrobě potravinářského produktu.
12. Žalovaný dle žalobce nesprávně interpretoval pojem „jedlé droby“ dle KN, resp. HS (viz vysvětlivka u čísla 0303 a 0302 HS). Zboží představuje pouze zdroj kolagenu pro následnou výrobu želatiny, neslouží naopak k přímé výrobě potravinářského produktu. V této souvislosti žalobce uvádí, že žalovaný zcela obrátil logiku KN a HS, konkrétněji pak vysvětlivky HS k číslu 0302, resp. všeobecné vysvětlivky ke kapitole 3 HS. Podle žalobcova rozboru tak lze do čísla 0302 zařadit pouze jedlé rybí kůže určené k přímé spotřebě nebo pro průmyslové účely (konzervování apod.), a nelze sem zařadit droby, byť jedlé (tedy ani jedlé kůže), určené k jinému účelu, tedy např. k výrobě želatiny. Žalobcův názor podporuje i příloha II oddílu XIV nařízení č. 853/2004, popř. Klasifikace produkce Českého statistického úřadu pro rok 2015 (dále jen „CZ-CPA-2015“).

13. Žalobce opakuje, že žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav a neprokázal, že by Zboží bylo jedlé. Správně měl žalovaný v situaci, kdy zjistil, že Zboží neodpovídá znění žádného z čísel celního sazebníku, zjistit, do jakého kódu KN řadí obdobné zboží celní orgány jiných zemí celní unie, což by odpovídalo smyslu UCC, jímž je mj. harmonizace celního zařazení zboží napříč celou celní unií. Dle žalobce dané celní orgány číslo 0303 pro rybí kůže určené k výrobě želatiny vůbec nepoužívají, kteroužto domněnku dokládá i vyjádření ředitele odboru „Specialty Chemicals“ Evropské rady pro chemický průmysl.
14. Ve zkratce žalobce k postupu celních orgánů uvádí, že ty při zjišťování skutkového stavu či hodnocení důkazů porušily např. § 50 odst. 3 správního řádu, v modifikaci dané § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu, popř. § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Celní orgány tak nerespektovaly zásady pro řádné ukládání daní a také se dopustily diskriminace zakázané čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.), popř. v čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“): žalovaný na Zboží dovážené žalobcem uvalil clo ve výši 10 %, zatímco totožné zboží ostatních dovozců v celé EU clo nepodléhá.

III. Vyjádření žalovaného a další podání stran ve věci

15. Žalovaný ve vyjádření k věci, které podal v souvislosti s žalobou ze dne 17. 9. 2018, stručně shrnul skutkový stav a žalobní námitky, načež se k těmto námitkám podrobně vyjádřil, přičemž navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
16. Dále žalovaný konkretizoval postupy pro správné sazební zařazení zboží. Ve stručnosti lze uvést, že sazební zařazení zboží je upraveno celním sazebníkem, který obsahuje mj. základní obecně závazná pravidla – Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „Interpretační pravidla“). Na jejich základě je nutné postupovat při aplikaci celního sazebníku. Ten používá pro účely klasifikace zboží kombinovanou nomenklaturu (KN). Ta vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (HS) zakotveného Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolem o její změně (publikována pod č. 160/1988 Sb. a v Úředním věstníku ES pod č. L 198, 20/07/1987). Harmonizovaný systém rozděluje zboží do 21 tříd a 97 kapitol. Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Harmonizovaný systém obsahuje rovněž poznámky ke třídám nebo kapitolám, které mají stejnou závaznost jako čísla a položky. Tyto poznámky obsahují rovněž výjimky a anomálie, které jsou ve třídách a kapitolách obsaženy. Jak žalovaný dodává, tak vzhledem k tomu, že struktura HS nemůže pojmout veškeré druhy zboží, byl HS za podmínek stanovených v čl. 8 úmluvy o HS doplněn vysvětlivkami (dále jen „Vysvětlivky k HS“), které vydává a průběžně aktualizuje Výbor pro Harmonizovaný systém.
17. Celní sazebník doplňuje šestimístné kódy HS o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Podle čl. 1 odst. 1 celního sazebníku se zavádí nomenklatura zboží (KN). Podle čl. 2 celního sazebníku Komise zavádí integrovaný sazebník Evropských společenství (Taric), který splňuje požadavky společného celního sazebníku. Podle čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka KN osmimístný číselný kód, kdy prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům a položkám nomenklatury HS, sedmé a osmé místo určuje podpoložky KN. Z toho vyplývá, že KN je podrobnějším členěním nomenklatury Harmonizovaného systému. Ještě podrobnější členění zavádí kódy Taric. Podle čl. 3 odst. 2 celního sazebníku jsou podpoložky Taric určeny 9. a 10. místem,

tvořícím spolu s KN číselné kódy Taric, neexistuje-li žádné další třídění Společenství, označí se 9. a 10. místo číslicemi „00“. Stejně jako jsou vydávány vysvětlivky k HS, jsou v Úředním věstníku EU publikovány vysvětlivky ke KN. Jejich význam pro zajištění jednotného použití společného celního sazebníku zdůrazňuje i judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

18. Žalovaný dále uvedl, že pro zařazování zboží do KN nebo kterékoli jiné celní nomenklatury je nezbytné odpovědět na základní zbožíznalecké otázky: „co je to (název a popis výrobku nebo zboží), z čeho je to (materiál a složení) a k čemu je to (způsob použití nebo užití výrobku či zboží.“ Jen tak mohou být dle žalovaného nalezeny objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, které jsou rozhodujícími kritérii pro jeho zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Tato kritéria opět zohledňuje i judikatura SDEU, přičemž lze z vnitrostátního hlediska odkázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
19. Z faktického hlediska pak na tomto obecném půdorysu žalovaný vymezil, že v daném případě je mezi žalobcem a celními orgány sporné sazební zařazení zboží – rybích kůží ze sladkovodní ryby pangasius či tilapie, mražených v blocích, určených na výrobu jedlé želatiny. Žalobce přitom trvá na tom, že toto zboží má být celně zařazeno do podpoložky Taricu 0511 91 99 00 jako „*Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté; mrtvá zvířata kapitoly 1 nebo 3, nezpůsobilá k lidskému požívání: – Ostatní: - - Výrobky z ryb a korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých; mrtvá zvířata kapitoly 3: - - - Ostatní*“. Podle názoru celního úřadu má být Zboží správně sazebně zařazeno do podpoložky Taricu 0303 99 00 99 jako „*Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa číslo 0304: – Játra, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby: - - Ostatní: - - - Ostatní*“.
20. Při hodnocení věci vycházel žalovaný za řady písemností shromážděných v daňovém spisu. Lze tak zmínit společný veterinární doklad ze dne 21. 6. 2017 a 22. 6. 2017, č. CVEP.DE.2017 0035470, či kontrolní protokol ze dne 23. 6. 2017, č. j. KP17-CZ530201-997262, zachycující přepravu a balení Zboží. Důležité jsou též výsledky zkoumání vzorků dovezeného zboží, odebraných při kontrole v celním řízení a tedy zjištění CTL. Naopak podklady předložené žalobce nejsou průkazné, což se týká i ZISZ, u které není zřejmé, zda se týkala stejného zboží, jako je to, které je předmětem posuzování v nynějším řízení. Obdobné lze říci i o dalších žalobcových dokumentech (včetně potvrzení SVS ČR s potvrzení SVPS SR), které mj. nesvědčí o tom, jaké zboží bylo dovezeno a v jakém stavu se toto zboží nacházelo v okamžiku dovozu, popř. nejsou bez dalšího relevantní pro sazební zařazení Zboží.
21. Žalovaný setrvává na svém názoru, a to s odkazem na Vysvětlivky k HS, Vysvětlivky ke KN a Interpretační pravidla, že provedl správné celní zařazení Zboží. To žalovaný shrnul tak, že rybí kůže mají být zařazeny následujícím způsobem: Jedlé rybí kůže, bez ohledu na to, zda jsou určeny k přímé spotřebě nebo dalšímu zpracování, musí být zařazeny do příslušného čísla kapitoly 3 HS podle jejich úpravy (čerstvé, chlazené, zmrazené, sušené, ...). Nejedlé rybí kůže, odřezky a odpad určené např. na výrobu klišů, lepidel, krmiv pro zvířata a podobné výrobky jiné než potraviny se zařadí do kapitoly 5 a čísla 0511. Nejedlé rybí kůže určené k vyčinění a dalšímu zpracování na výrobu kožených výrobků či jako trofeje se zařadí do kapitoly 41 a do příslušného čísla dle jejich úpravy. Žalovaný přitom zastává stanovisko, že Zboží bylo v okamžiku dovozu jedlé, resp. vhodné k lidské spotřebě, byť ne k přímé spotřebě (to ale není rozhodující).

22. Pokud žalobce namítá, že si žalovaný měl zjistit praxi celních orgánů jiných zemí EU, pak vzhledem k okolnostem věci (údajnému dlouhodobému dovozu obdobného zboží) by měl mít žalobce k dispozici celou řadu podkladů, které by mohl předložit a tak svá tvrzení prokázat. To však neučinil. Nepřípadná je také argumentace § 149 správního řádu, kdy relevantní předpis, daňový řád, obdobné ustanovení neobsahuje. Veterinární správy České ani Slovenské republiky potom nejsou příslušné rozhodovat o celním zařazení zboží. Rozhodný význam nelze připsat ani vyjádření ředitele odboru „Specialty Chemicals“ Evropské rady pro chemický průmysl. Ani námitku tvrdící diskriminaci žalobce není možné považovat za důvodnou – celní orgány ČR v současnosti nepřipouští žádné jiné osobě podobné zboží do režimu volného oběhu s nižší sazbou dovozního cla, než jakou stanovily v žalobcově případě a tvrzení, že totožné zboží dovozců v celé EU clu údajně nepodléhá, žalobce nijak nedoložil.
23. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. V ní poukázal na to, že argumentace žalovaného, jakož i jeho závěry, je důsledkem toho, že zaujal apriorní postoj k povaze Zboží a tomu pak přizpůsobuje svá odůvodnění. To naznačuje např. nedostatečná odpověď žalovaného na zbožíznaleckou otázku „k čemu to je“. Žalobce taktéž popsal, jak má probíhat celní zařazení zboží, potažmo jak má na základě vysvětlivek, poznámek a Interpretačních pravidel vypadat úvaha o správném celním zařazení zboží. Přitom dvěma základními kritérii pro zařazení zboží jsou jeho fyzické vlastnosti a užití, k němuž je zboží určeno. Užití, k němuž je zboží určeno, musí být stanoveno na základě objektivních kritérií.
24. Proces extrakce kolagenu z rybích kůží je poměrně náročný. Rybí kůže jsou zároveň jedním z typických zdrojů kolagenu, který je nezbytný pro výrobu jedlé želatiny. Na rozdíl od některých jiných druhů zboží kombinovaná nomenklatura kůží ryb jako jedlý produkt nezmiňuje. Rybí kůže přitom může dle vysvětlivek k HS spadat mezi jedlé i nejedlé rybí droby. V této souvislosti žalobce uvádí, že již v celním řízení prezentoval tvrzení i důkazy svědčící o tom, že v době dovozu Zboží nebylo vhodné k lidské spotřebě. Teoretická možnost požitelnosti Zboží, z níž vychází žalovaný, nerespektuje v kontextu žalovaným provedeného celního zařazení účel Zboží. Zároveň vysvětlivky ke kapitole 3 HS svědčí o tom, že do této kapitoly spadají ryby a korýši, měkkýši a jiní vodní bezobratlí, živí nebo mrtví, určení k přímé spotřebě nebo pro průmyslové účely (konzervování apod.) – v kontextu vysvětlujícího pojmu „konzervování“ je třeba vycházet z toho, že příslušné produkty musí být konzumovatelné přímo nebo pouze po kuchyňské úpravě a části ryb, které před jejich konzumací zpracovává potravinářský průmysl, musí být upravovány konzervací, vysušením apod. Průmyslové zpracování Zboží je však zcela jiné povahy: při zpracování ztrácí své objektivní vlastnosti, slouží toliko jako zdroj kolagenu a ze 100 kg suroviny se podaří získat pouze přibližně 17 kg želatiny. Toto průmyslové zpracování lépe odpovídá Vysvětlivkám k HS k podpoložce 0305, které z této kapitoly vylučují nejedlé rybí droby (druhy zpracováváné v průmyslu) a rybí odpad. V daném případě pak přímou konzumaci vylučuje stav Zboží v okamžiku dovozu. O tom svědčí jeho zápach, který konstatovala CTL; to nasvědčuje mikrobiologickému rozkladu tkáně – Zboží se přitom dováží zmrazené proto, aby se tento proces zpomalil a bylo z něj možné následně extrahovat kolagen.
25. Ohledně účelu Zboží jako suroviny pro výrobu kolagenu a nutnosti odlišovat mezi produkty rybolovu určenými k lidské spotřebě a rybími kůžemi pro výrobu želatiny odkazuje žalobce na Vzor osvědčení pro dovoz surovin určených pro výrobu

kolagenu/želatiny určených k lidské spotřebě platný od 1. 7. 2017, který vůbec nedovoluje zařadit Zboží (rybí kůže určené pro výrobu želatiny) do kódu KN 0303; naopak předvídá jako možné zařazení kód KN 0511 99. Toto osvědčení je požadováno na základě prováděcího nařízení č. 2016/759.

26. Žalobce tak uvádí, že v souzeném případě žalovaný vůbec nehodnotil účel použití zboží a nemohl tedy zboží správně zařadit pouze na základě znění položek kombinované nomenklatury a ani poznámek, protože poznámky rozeznávají dva druhy rybích kůží. Při řádném hodnocení účelu zboží, přičemž toto hodnocení má dle výše uvedených pravidel být součástí prvního kroku při zařazování zboží do kombinované nomenklatury, nelze podle názoru žalobce dojít k jinému závěru, než že zboží má být zařazeno do podpoložky KN 0511 91 10, protože vzniklo jako odpad při výrobě rybích filet, od počátku nebylo určeno k lidské spotřebě a slouží toliko jako nositel kolagenu, který je z něj složitým průmyslovým procesem extrahován při výrobě želatiny.
27. Výhrady žalobce vyjádřil také k zpochybnění jeho tvrzení o praxi slovenských celních orgánů při zařazování totožného zboží do podpoložky KN 0511 91 10. Na podporu toho žalobce odkázal na příslušná celní prohlášení a platební výměry. Taktéž je žalobce toho názoru, že žalovaný nesprávně hodnotil dokumenty veterinárních správ České a Slovenské republiky a v tomto smyslu nedodržel požadavky vyplývající ze správního řádu na respektování legitimního očekávání. Rovněž argumentace žalovaného k námitce žalobcovy diskriminace je nesprávná.
28. K žalobcově replice podal žalovaný další podrobné vyjádření ze dne 12. 11. 2019. V něm odmítl, že by věc hodnotil na základě nějakého předem zaujatého stanoviska – naopak nejdříve vyhodnotil všech dostupné důkazy a až poté dospěl k závěru. Žalovaný se také zabýval všemi možnostmi sazebního zařazení, které připadaly v úvahu. Obdobné se týká údajně nezodpovězené otázky „k čemu to je?“. Hodnocení tohoto aspektu věci provedl žalovaný v souladu s principy vyvěrajícími z judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU. Přitom způsob či případně složitost následného zpracování zboží není pro jeho sazební zařazení rozhodujícím kritériem. V tomto smyslu žalovaný opět provedl rozbor možného celního zařazení Zboží a dodal, že předpokládané (následné) použití Zboží nic nevypovídá o stavu, v jakém jsou tyto kůže v okamžiku dovozu. Účel Zboží neučiní z dovezených rybích kůží kůže nejedlé. Zároveň lze kolagen a želatinu dobře získávat z jedlých i nejedlých rybích kůží, stejně jako z jedlých i nejedlých kůží vepřových či hovězích.
29. V případě žalobcovy argumentace týkající se zápachu (a tedy i rozkladu) Zboží, popř. ohledně nevhodnosti Zboží k přímé konzumaci, uvádí žalovaný, že určitý specifický zápach je zcela běžný u všech ryb a rybích produktů, přičemž rozborů CTL nezjistily žádnou kontaminaci Zboží nečistotami či jinými látkami, hnilobu ani plíseň. O tom svědčí i zmrazování Zboží a snaha o dodržení potřebné teploty, pokud ta stoupne.
30. Rozhodujícím kritériem je dle žalovaného v daném případě to, zda bylo Zboží v okamžiku dovozu jedlé. Rybí kůže, které nejsou způsobitelné nebo vhodné k lidskému požívání (tedy nepatří do kapitoly 3), musí být dle celního sazebníku nevhodné k lidskému požívání vzhledem k jejich druhu nebo stavu, v jakém se nacházejí: týká se to tedy na jedné straně ryb nepoživatelných nebo jedovatých s ohledem na svůj druh, na druhé straně ryb (kůží) nepoživatelných s ohledem na jejich stav okamžiku dovozu (hniloba, plíseň, znečištění apod.). To však v případě Zboží nenastalo.

31. Dle žalovaného nejsou pro věc rozhodné ani veterinární předpisy, na které žalobce odkazuje. I kdyby se z nich však vycházelo, tak ani z kritérií, která stanoví nařízení č. 854/2004 v příloze III kapitole III pro to, jaké produkty rybolovu se prohlásí za nevhodné k lidské spotřebě, nevyplývá, že by tato hlediska Zboží splnilo.
32. Ohledně argumentace předloženými rozhodnutími slovenských či německých celních orgánů (příslušné zboží je zde zařazováno do čísla 4103 či 0511) žalovaný uvádí, že tyto důkazy měl žalobce možnost předložit již v celním řízení. Ovšem neučinil tak. Pokud tak činí nyní, lze uvažovat o tom, že se jedná o opožděný důkaz opírající se o nová skutková zjištění (pakliže žalobce předkládá důkazy, které v době vydání napadeného rozhodnutí ještě neexistovaly, také nemohou jeho tvrzení v jím požadovaném smyslu prokázat). V tomto směru žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
33. S přihlédnutím k okolnostem věci také nelze přisvědčit žalobci, že by byla dána dlouhodobá praxe celních orgánů jiných členských zemí EU, o kterou by žalobce mohl opírat své argumenty o legitimním očekávání a zákazu diskriminace. V České republice k jinému celnímu zařazování nedochází a v zahraničí se jednalo o toliko krátkodobou (a nikoli ustálenou) praxi. Předložená cizozemská rozhodnutí zároveň s ohledem na povahu věci žádnou celní praxi při rozhodování o sazebním zařazování rybích kůží na výrobu jedlé želatiny nepředstavují (předmětem rozhodování celních orgánů v celním řízení je propuštění zboží do navrženého režimu, nikoli rozhodování o sazebním zařazení propuštěného zboží; i později žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí celních orgánů jiných členských států v celním řízení sama o sobě nevyjadřují praxi či postoj těchto orgánů k sazebnímu zařazování zboží a z důkazního hlediska tak jsou bezcenná). Nad rámec toho žalovaný dodává, že v odvolacích řízeních prověřil veřejně přístupnou evropskou databázi závazných informací, že nebyla žalobci ani žádné jiné osobě vydána ZISZ na produkty ztotožnitelné s předmětným Zbožím. Žalobcem předložené německé ZISZ se pak buď vztahují k odlišnému zboží, nebo ke zboží, které bez dalšího není ztotožnitelné se současným případem.
34. V další replice ze dne 12. 12. 2019 žalobce uvedl, že dle jeho názoru jsou, s ohledem na znění § 77 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a judikaturu Nejvyššího správního soudu, jím předložené důkazy přípustné. Žalobce může v soudním řízení správním předkládat i důkazy a tvrzení, které neuplatnil ve správním řízení, ačkoli tak učinit mohl. Zároveň se ve věci nejedná o skutkové novoty, neboť na odlišnou praxi zahraničních celních orgánů žalobce upozorňoval již v rámci správního řízení.
35. V následném vyjádření z 19. 2. 2020 žalovaný setrval na svém názoru, že skutečnost, že žalobce nyní předkládané důkazy nepředložil ani ve správním řízení, ani je nedoložil k žalobě (až v rámci replik), způsobuje jejich nynější nepřipustnost. Navíc lze i na základě toho konstatovat, že v rámci celního řízení (dle daňového řádu) žalobce své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný v této souvislosti taktéž opakovaně poukázal na to, že žalobce dosud nepředložil jediný doklad, kterým by svá tvrzení o proclívání u slovenských celních orgánů se sazebním zařazením do podpoložky KN 0511 91 10 (po konzultaci se slovenskými celními a veterinárními orgány) prokázal (to se týká i tvrzení, že takto proclívají jiné subjekty v rámci EU). Pakliže v tomto směru žalobce předkládal rozhodnutí slovenských celních orgánů, tak je v nich obsaženo zařazení do čísla 4103, nikoli do čísla

0511, jak tvrdí žalobce. Až v rozhodnutí slovenského celního orgánu v celním řízení ze dne 24. 7. 2017 je příslušné zboží zařazeno do čísla 0511, tzn. až v době, kdy žalobce obhajoval toto zařazení ve sporu s českými celními orgány. To svědčí o účelovosti žalobcovy argumentace a také o tom, že jeho cílem není správné celní zařazení zboží, nýbrž pouze dosažení jakéhokoli pro něj ekonomicky výhodnějšího sazebního zařazení s nulovou sazbou dovozního cla.

36. Rovněž k tomuto vyjádření žalovaného podal žalobce repliku (ze dne 24. 3. 2020). Žalobce předně připomněl, že předmětem sporu není rozhodnout o správném sazebním zařazení Zboží, nýbrž přezkum zákonnosti a správnosti postupu žalovaného, který vedl k zařazení Zboží do podpoložky KN 0303 99 00 99, resp. 0303 23 00 a 0303 24 00 v případě zboží dovezeného v roce 2016.
37. Žalobce prezentoval názor, že rozhodnutí celních orgánů jiných členských států EU jsou použitelným důkazem, a že žalobce zároveň nebyl ve správním řízení ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu žalovaným vyzván, aby mu rozhodnutí celních orgánů jiných členských států EU předložil.
38. Žalobce nadále tvrdí, že v celním řízení dokazoval všechny skutečnosti, které uváděl v celním prohlášení ohledně původu, stavu a určení zboží, a ze kterých vyplývá, že zboží je odpadem z ryb, není jedlé a slouží k průmyslové extrakci kolagenu pro výrobu želatiny. Pakliže žalovaný ohledně přípustnosti důkazů odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, publikovaný pod č. 2561/2012 Sb. NSS, tak ten se týkal právě okolností svědčících o skutkovém stavu konkrétního případu. Nyní by tak bylo relevantní, kdyby žalobce nedoložil důkazy v podobě dokumentů veterinárních správ, že Zboží není určeno k lidské spotřebě. Rozhodnutí celních orgánů, která osvědčují praxi v jiných členských státech, jsou ovšem relevantní pro žalobní námitku týkající se diskriminace, přičemž tuto praxi žalovaný ve svém rozhodnutí pominul, protože nelze hovořit o nepřipustnosti důkazů, které se k příslušné praxi vztahují. To se týká i rozhodnutí celních orgánů jiných členských států, která byla vydána až po dni, kdy ve věci rozhodl žalovaný, neboť prokazují dlouhodobou praxi těchto celních orgánů, kterou žalovaný ignoruje. Žalobce také dodává, že pro obchodníka je významná celní sazba a ne to, do kterého čísla KN bude Zboží zařazeno (0511 nebo 4103), když obě tyto varianty mají stejnou sazbu a především připadají, jak žalobce doložil, v úvahu pro sazební zařazení Zboží. Tato „čísla“ vhodně vyjadřují, že je Zboží odpad sloužící jako nositel kolagenu, tedy účel Zboží; předmětem sporu pak není rozhodnout, zda lépe odpovídá sazební zařazení do čísla 0511, nebo 4103. V tomto směru vyložil žalovaný veřejnoprávní normu příliš extenzivně a v neprospěch žalobce.
39. Z výše uvedeného dle žalobce také vyplývá, že praxe českých celních orgánů se liší od praxe jiných orgánů zemí EU – nikde jinde žalobce obdobný spor nevede. Přitom mezi konkurenty je obecně známá informace o proclívání obdobného zboží, z pochopitelných důvodů však žalobce nedisponuje rozhodnutími vydanými pro jeho konkurenty, a proto je ani nemůže doložit, kteroužto skutečnost mu žalovaný vytýká. Zároveň německou ZISZ celní orgány jiných členských zemí respektují, jak žalobce dokládá (předtím slovenské celní orgány vycházely ze zařazení do položky 0511 91 90 00, poté do položky 4103 90 00).
40. V případě argumentace žalovaného, že celní orgány ČR v současnosti nepropouští do režimu volného oběhu jiné obdobné zboží s nižší sazbou dovozního cla, nemůže žalobce tuto skutečnost ani vyvrátit, ani potvrdit. Může to ale být dáno tím, že v ČR by neměla

být žádná výrobní želatina z rybích kůží, a proto zřejmě jiní dovozci dovážejí obdobné zboží k potravinářským účelům, proč je logicky, na rozdíl od žalobce, který Zboží dováží za jiným účelem, zařazují pod číslo 0303 celního sazebníku.

41. Ani tuto repliku žalovaného nenechal žalovaný bez odpovědi a další vyjádření podal v písemnosti ze dne 3. 6. 2020. V ní předně uvedl, že odmítá přístup žalobce, dle něhož není předmětem sporu rozhodnout, zda Zboží lépe odpovídá sazebnímu zařazení do čísla 0511, anebo 4103. S ohledem na relevantní právní úpravu žalovaný poukázal na to, že cla jsou založena na celním sazebníku, který obsahuje kombinovanou nomenklaturu zboží a smluvní nebo běžná všeobecná cla pro zboží, které je v ní zahrnuto. Sazební zařazení zboží pak spočívá v určení jedné podpoložky nebo případně dalšího členění kombinované nomenklatury, do níž má být toto zboží zařazeno. Zároveň se podáním celního prohlášení deklarant stává odpovědným za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, za pravost, správnost a platnost přiložených dokladů a případně za dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním zboží do navrženého celního režimu. Z toho je zřejmé, že správné zjištění a stanovení cla [které je zahrnuto v souladu s § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu pod legislativní zkratku daň], se v projednávaném případě odvíjí především od stanovení správného sazebního zařazení žalobcem dovezeného Zboží. Nesprávné sazební zařazení dovezeného Zboží žalobcem bylo důvodem vzniku nedoplatku na dovozním cle, důvodem zahájení daňového řízení a důvodem vydání dodatečného platebních výměrů Celního úřadu a žalobou napadených rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí o správném sazebním zařazení žalobcem dovezeného zboží je tak od samotného počátku tím nejdůležitějším cílem řízení vedeného Celním úřadem a žalovaným. Zcela zásadní význam má, podle názoru žalovaného, i pro nynější soudní řízení. Pokud by totiž sazební zařazení určené celními orgány nebylo shledáno správným, jejich rozhodnutí nemohou obstát. Co se týče údajných porušení procesních pravidel v řízení před celními orgány, ustálená judikatura správních soudů se naopak shoduje, že důvodem pro zrušení rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení je pouze takové porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
42. Žalovaný znovu trvá na tom, že postoj žalobce je účelový a sleduje toliko dosažení pro něj výhodného sazebního zařazení, pakliže uvádí, že pro něj není zcela přesné sazební zařazení důležité. S odkazem na právní úpravu žalovaný uvádí, že podáním celního prohlášení se deklarant stává odpovědným za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení. Na základě údajů o sazebním zařazení a popisu zboží je navíc určována výše cla a jsou také podkladem pro uplatnění nejrozličnějších obchodněpolitických opatření EU, jakými jsou například antidumpingová a vyrovnávací cla, zákazy a omezení dovozu a vývozu určitých komodit apod. V neposlední řadě z těchto údajů vychází také např. statistiky zahraničního obchodu EU. Údaje o sazebním zařazení a popisu zboží proto patří v celním prohlášení mezi ty nejvýznamnější a jsou-li uvedeny nesprávně, neúplně či nepravdivě, může tím dojít k úniku na cle, k obcházení obchodněpolitických opatření EU a v neposlední řadě také k naplnění znaků skutkové podstaty přestupku podle § 47 odst. 3 písm. b) celního zákona.
43. Žalovaný přitom nezpochybňuje obecnou přípustnost a relevanci důkazních prostředků spočívajících v doložení správní praxe celních orgánů jiných členských zemí EU. To ale nic nemění na tom, že i tyto důkazy mohl a měl žalobce předložit v celním řízení a nečinil-li tak, má to vliv na unesení jeho důkazního břemene a nynější přípustnost daných důkazů

[příslušná tvrzení o správní praxi nemusel žalovaný ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokazovat, jednalo se naopak o tvrzení, která měl prokazovat žalobce dle § 92 odst. 3 ve spojení s § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu]. Nadto z rozhodnutí předložených žalobcem v celním řízení není patrné, zda byly deklarované údaje celními orgány alespoň ověřovány, či bylo předmětné zboží propuštěno do navrženého režimu jen na základě údajů deklarovaných žalobcem. Žádný názor či praxi celních orgánů při rozhodování o sazebním zařazení rybích kůží na výrobu jedlé želatiny neobsahují, a proto jej ani nemohou dokládat. Navíc žalobcem předložená rozhodnutí nedokládají nic o stavu jimi propuštěného zboží v okamžiku dovozu a také nic o stavu nyní posuzovaného Zboží. Nelze tak ani tvrdit, že se jednalo o totožné zboží.

44. V případě žalobcových argumentů o jiném způsobu proclívání u jiných dovozců v jiných členských zemích EU jde dle žalovaného o zcela vágní tvrzení, která nejsou nijak doložena ani specifikována.
45. Na základě opětovného rozboru pravidel pro sazební zařazení zboží žalovaný uvádí, že pozdější účel použití dovezeného zboží není pro jeho sazební zařazení rozhodující. Rozhodný je stav v okamžiku dovozu, kdy navíc kolagen a želatinu lze stejně dobře získávat z jedlých i nejedlých kůží.
46. V dalším vyjádření ze dne 9. 3. 2021 se žalovaný vyslovil k materiálům, které žalobce předložil, a to sice k celním prohlášením, která žalobce podal na Slovensku v rozmezí let 2012 až 2017, potažmo rozhodnutím celních úřadů Dunajská Streda a Ružomberok v celním řízení a s nimi souvisejícím výměřům dovozního cla. Zboží dle těchto dokumentů nelze ztotožnit či porovnat s nyní posuzovaným Zbožím, kdy nadto údaje dle daných podkladů jsou nedostatečně vyplněné nebo nečitelné. V příslušných rozhodnutích také bylo zboží sazebně zařazováno různým způsobem, zřejmě toliko na základě údajů uvedených samotným žalobcem, takže nelze hovořit o ustálené správní praxi. Významné nedostatky či nejasnosti obsahují i další žalobcem předložená – francouzská a italská – celní prohlášení.
47. Zde soud dodává a připomíná, že vedl původně řízení o pěti samostatných žalobách, které směřovaly proti různým rozhodnutím žalovaného. Všechny tyto věci vykazovaly skutkové a právní podobnosti. Argumentační jádro stanovisek obou stran bylo v zásadě totožné. V některých žalobách a v reakcích na ně pak účastníci akcentovali některá parciální tvrzení a skutečnosti, které byly odrazem vývoje věci v čase (včetně exaktní podoby jednotlivých rozhodnutí žalovaného), popř. které byly odrazem částečných skutkových odlišností (např. přesná povaha toho kterého dovezeného zboží – kupř. kůže z tilápie namísto z pangasia). Níže soud ve stručnosti zmíní právě tyto odlišnosti.
48. V rozhodnutí ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41711/2018-900000-31 (žaloba proti němu byla vedena pod sp. zn. 29 A 96/2018), tak žalovaný např. zmínil skutečnost, že žalobce měl nezákonně naložit s předmětným Zbožím, které dosud nebylo propuštěno navrženého celního režimu (a fakticky je tak odňal celnímu dohledu), přičemž během přepravy žalobce vyžadoval, aby bylo toto zboží po celou dobu přepravy uchováváno při teplotě – 20 °C. Z daného důvodu také žaloba v tomto případě neobsahuje rozporování obsahu protokolů CTL (a žalovaný, v reakci na okolnosti věci, ve vyjádření k žalobě rozporuje tvrzení žalobce o nesprávném vyložení čl. 86 odst. 6 UCC ohledně preferenčního sazebního opatření). V této věci žalobce připomíná vlastní procesní pochybení (učiněné v dobré víře), týkající se zpracování Zboží v domněnce, že Zboží již bylo propuštěno do režimu volného oběhu – tato skutečnost by však na věc neměla mít vliv.

49. V případě rozhodnutí ze dne 14. 12. 2018, č. j. 17101-2/2018-900000-311 (žaloba proti němu byla vedena pod sp. zn. 29 Af 17/2019), žalovaný zdůraznil údaje uvedené ve fakturách vztahujících se k dováženému zboží a jako nedůvodná odmítl tvrzení žalobce během kontroly, že kontrolovaný vzorek Zboží není reprezentativní (kdy předseda představenstva i dle vyjádření k žalobě nepožadoval odebrání referenčního vzorku). I v této věci je pak tematizována otázka výkladu čl. 86 odst. 6 UCC. V replice ze dne 6. 9. 2019 pak žalobce rozporoval výklad pro sazební zařazení, jak jej provedl žalovaný a uvedl, že se žalovaný mylí, pokud se domnívá, že pro zařazení zboží do položky 03 postačuje, že zboží pochází z jedlé ryby a není znehodnoceno například plísní či jinak kontaminováno, přičemž pouze v takovém případě by žalovaný akceptoval zařazení zboží do položky 05. Podle žalobce však z ničeho nevyplývá, že pro zařazení do kapitoly 05 musí být zboží pocházející z jedlé ryby kontaminováno nebo jinak znehodnoceno. Naopak, například vzduchové měchýře pocházející z ryb mohou být řazeny jak do kapitoly 03 tak i do kapitoly 05, a to pouze na základě jejich určení. Přičemž, jsou-li vzduchové měchýře používány na výrobu želatiny, patří podle vysvětlivek do položky 0511 a jsou tak vyloučeny ze zařazení do kapitoly 03, aniž by současně bylo vyžadováno jejich znehodnocení. I systematický výklad tak dle žalobce znovu ukazuje na neudržitelnost extenzivního přístupu zastávaného žalovaným. Dle žalobce se žalovaný v souvislosti s tím dopustil i dalších pochybení při interpretaci pravidel pro celní zařazení Zboží. K tomu patří např. to, že jedlost ve smyslu Vysvětlivek k HS nelze ztotožňovat se zdravotní nezávadností dováženého zboží, protože to nutně vede k extenzivnímu výkladu vysvětlivek. Z těchto vysvětlivek naopak vyplývá, že pokud vysvětlivky podmiňují zařazení zboží do určitého čísla jeho jedlostí, pak má být takové zboží obecně určeno k lidské spotřebě (viz např. vysvětlivky ke kapitole 08 Jedlé ovoce a ořechy nebo k číslu 1212 Ovocné pecky a jádra a jiné rostlinné produkty používané zejména k lidskému požívání). Zboží ve stavu, v jakém bylo dováženo, zjevně nebylo určeno k lidské spotřebě a ani k lidské spotřebě běžně neslouží. To respektují i veterinární předpisy a osvědčení pro dovoz surovin k výrobě želatiny, které danou problematiku řeší podrobněji než Vysvětlivky k HS a zařadit Zboží do čísla 0304 vůbec neumožňují. Pokud se pak daný typ zboží přidává do potravin, tak vždy pouze jako součást masa z ryb, nikoliv však samotný. V takovém případě nicméně musí být dováženo s jiným veterinárním osvědčením. Pokud pak žalovaný tvrdí, že ze Zboží se úpravou stane potravina (želatina), není jeho tvrzení přiléhavé. Želatina se vyrábí z kolagenu, který je ve Zboží obsažen jako v jeho přírodním nosiči. V průběhu extrakce kolagenu ale samotné Zboží zaniká, a nelze proto tvrdit, že je želatina vyráběna z něj. Tvrzení žalovaného je dle žalobce stejně absurdní jako výrok, že aspirin se vyrábí z ropy (ačkoliv z ropy se skutečně extrahují látky nutné k výrobě aspirinu), a proto je ropa jedlá. Výklad zastávaný žalovaným zároveň vede k vyprázdnění kapitoly 05, respektive nemožnosti do této kapitoly rybí kůže kdykoliv zařadit. Pokud totiž mají být do kapitoly 05 řazeny pouze rybí kůže, které jsou kontaminovány plísní nebo jiným způsobem zcela znehodnoceny, není žalobci zřejmé, jak je možné z takových kůží cokoliv vyrobit, protože takové výrobky by nutně byly také kontaminovány.
50. To, co uvedl soud ve vztahu k žalobě původně vedené pod sp. zn. 29 Af 17/2019, platí obdobně i pro žalobu původně vedenou pod sp. zn. 29 Af 18/2019 a směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2018, č. j. 29095-4/2018-900000-311. V tomto případě žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil, že s ohledem na množství dovezeného zboží nebyl odebrán vzorek ze všech dovozů, nicméně s přihlédnutím k tomu, že se stále jednalo o typově podobné zboží, stejně dopravované a balené, u něhož žalobce deklaroval, že

dovozy v letech 2016 a 2017 byly stále stejné, je možné protokoly o zkoušce zmíněné na s. 13 napadeného rozhodnutí akceptovat jako podpůrné důkazy pro to, že Zboží bylo způsobilé k lidské spotřebě.

51. V žalobě proti rozhodnutí ze dne 20. 8. 2019, č. j. 12060-2/2019-900000-311, původně vedené pro sp. zn. 29 Af 88/2019, žalobce zdůraznil nesprávné nakládání žalovaného (resp. celního úřadu) se ZISZ. Ta je ve smyslu čl. 33 odst. 2 UCC závazná a neměla podléhat hodnocení toliko jako jeden z důkazů. Dle čl. 33 odst. 4 UCC se žalobce domnívá, že prokázal totožnost jím nyní dováženého Zboží se zbožím dle ZISZ. Hodnocení otázky užití Zboží a jeho jedlosti v tomto kontextu provedl žalovaný špatně a to vede k jeho závěrům o nepoužitelnosti ZISZ pro posuzovanou věc. Na to ve vyjádření ze dne 11. 2. 2020 žalovaný reagoval tak, že zdůraznil, že při příslušné veterinární kontrole žalobce uvedl jiné údaje než následně při podání celního prohlášení. Takový postup žalovaný vnímá jako účelový. V době vydání příslušného veterinárního dokladu německým veterinárním lékařem dne 6. 9. 2018 již žalobce disponoval ZISZ (začátek platnosti je 7. 5. 2018), kterou posléze předložil českým celním orgánům. Přesto žalobce při veterinární kontrole uvedl jiné sazební zařazení dovezeného zboží než následně v celním prohlášení, aniž by k uvádění takto rozporných informací měl důvod. Žalovaný také trvá na tom, že nebylo prokázáno, že se ZISZ vztahuje ke srovnatelnému (stejnému) zboží, jaké nyní posuzovaly české celní orgány, přičemž v tomto směru žalobce, chtěl-li uplatnit ZISZ ve stávajícím případě, neunesl své důkazní břemeno dle čl. 33 odst. 4 písm. a) UCC.
52. Ve věci sp. zn. 29 Af 88/2019 poté žalobce v replice ze dne 14. 5. 2020 doplnil, že žalovaný nevzal v úvahu, že z hlediska veterinárních předpisů nelze zboží, které bylo orgánem veterinárního dohledu v zemi původu zařazeno jako odpad pod číslo 0511 911, nelze později přeradit do kategorie vyšší, tedy do kategorie potravin. Žalovaný nezjistil stav Zboží v době dovozu v souladu s právními předpisy, neboť nerespektoval závazné ČSN pro odebrání zmrazených vzorků a vůbec nevzal v úvahu, že při přepravě zboží nebyly dodrženy předepsané teploty a postupy pro přepravu hluboce zmrazených potravin. Žalovaný tak především nezjistil skutkový stav v souladu s právními předpisy. Způsob odebrání vzorku z předmětného zboží je popsán v protokolu o zkoušce č. j. 53830/2018-900000-020. Obsah tohoto protokolu však neodpovídá Směrnici Komise 92/2/EHS ze dne 13. 1. 1992, kterou se stanoví postup odběru vzorků a metoda analýzy Společenství při kontrole teploty hluboce zmrazených potravin určených k lidské spotřebě (dále jen „směrnice č. 92/2/EHS“) a ČSN, tuto směrnici implementujících, jmenovitě ČSN 56 0290-2, Metody zkoušení zmrazených výrobků, Část 2: Odběr vzorků a ČSN 56 0290-7, Metody zkoušení zmrazených výrobků Část 7, Měření teplot. Žalovaný předepsaným způsobem vůbec nezjistil teplotu zboží a neodebral vzorek předepsaným způsobem. Protokol o zkoušce je tak nezákonným důkazem, který nemůže být použit pro rozhodnutí o celním zařazení Zboží. Zkouška ostatně nezjistila nic, co by již dříve deklarant – žalobce – netvrdil. Žalovaný měl však rovněž posoudit objektivní stav Zboží, založený na tom, zda v průběhu jeho zpracování, skladování a přepravy byly dodrženy podmínky pro nakládání s hluboce zmrazenými potravinami. Pokud by dodrženy nebyly, nemůže být zboží dále vůbec použito jako potravina a je vyloučeno z užití k lidské spotřebě. Tyto podmínky jsou upraveny ve Směrnici Rady ES 89/108/EHS ze dne 21. 12. 1988, o sblížování právních předpisů členských států týkajících se hluboce zmrazených potravin určených k lidské spotřebě (dále jen „směrnice č. 89/108/ES“) a dále ve vyhlášce č. 366/2005 Sb., o požadavcích vztahujících se na některé zmrazené potraviny (dále jen „vyhláška č. 366/2005 Sb.“), která ostatně zpracovává obě shora uvedené směrnice ES (viz § 1 dané vyhlášky).

Podle této vyhlášky v souladu se shora zmíněnými směrnici, jsou hluboce zmrazenými pouze potraviny, tepelně stabilizované při teplotě – 18° Celsia nebo nižších, a to ve všech částech výrobku. Žalobce však doložil, že Zboží překročilo během dopravy teplotu – 15 °C směrem nahoru, a proto nesplňovalo podmínky pro použití k lidské spotřebě a nemohlo tedy být zařazeno do kapitoly 0303. Pokud žalobce jinak dodržoval hluboké zamražení Zboží, činil tak s ohledem na potřebu pozdější výtěžnosti kolagenu. Je absurdní implicitní požadavek žalovaného, aby nechal Zboží „trochu zkazit“ během přepravy; clo by mu tak žalovaný sice možná nevyměřil, ale Zboží by trátilo na účelu, pro který je dováženo, a který přepokládá vysokou výtěžnost kolagenu.

53. K tomu žalovaný ve sdělení ze dne 15. 7. 2020 poukázal na problematické faktory vztahující se k žalobcem předloženým potvrzením české a slovenské veterinární správy, především pak vyslovil názor, že celá argumentace nesprávného postupu při odebrání zmrazených vzorků Zboží (a v této souvislosti i při zjišťování skutkového stavu) je s ohledem na § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 a § 75 odst. 2 s. ř. s. opožděná, a tedy nepřipustná (žalobce ji nikdy nevznášel ani ve správním řízení). I kdyby se však soud rozhodl takové námitce věnovat, je tato nesprávná, neboť odkazované právní předpisy se na věc nevztahují (účel tam předvídaných kontrol je jiný a poměrně úzce vymezený). Nadto je třeba poukázat na příslušné certifikace CTL, obsah protokolu o odběru vzorku ze dne 17. 9. 2018, č. 530201-18-09-003, jakož i na přítomnost zplnomocněného zástupce žalobce při odběru vzorku, který byl řádně poučen a s věcí seznámen, aniž by cokoli namítal.
54. V replice ze dne 4. 9. 2020 žalobce uvedl, že námitky o nesprávném způsobu odběru vzorků úzce souvisí s neúplně a nesprávně zjištěným skutkovým stavem, což žalobce namítal již v žalobě. Laboratorní testy pak neprokázaly nic jiného, než co žalobce tvrdil v celním prohlášení, a sice že se jedná o zmrazené rybí kůže z jedlého druhu ryby, které nejsou kontaminovány. Tyto kůže silně páchly. Celní orgány se nezabývaly tím, zda lze z této suroviny cosi jedlého, krom želatiny, vyrobit. Dle žalobce nelze. S tím souvisí i potvrzení přepravce Zboží o tom, že při silniční kamionové dopravě nepoužívá aktivní chlazení a teplota přepravovaného zboží tak může vystoupat poměrně vysoko. To vede k tomu, že dané Zboží negarantuje vlastnosti vyžadované potravinářskými předpisy pro hluboce zmrazenou potravinu určenou či vhodnou k lidské spotřebě. Žalobce se Zbožím jako s potravinou nezachází. Ke všem okolnostem žalobce již ve správním řízení uváděl různá tvrzení, týkající se např. i správné praxe celních orgánů jiných členských zemí EU, k čemuž je třeba dodat, že v souladu s principem plné jurisdikce, a s odkazem na § 77 odst. 2 s. ř. s., může žalobce předkládat nové důkazy i v soudním řízení, přičemž není rozhodné, zda se k nim žalovaný mohl vyjádřit již ve správním řízení. Navíc se dle žalobce na odběry vzorků skutečně vztahují normy, na které odkazoval, a kterými se měly celní orgány řídit.
55. Dle žalobce měl možnost a povinnost si od celních orgánů jiných členských zemí EU vyžádat příklady jejich správné praxe především žalovaný, popř. Celní úřad. I přes obtížnost získání příslušných dokladů od konkurentů však nyní žalobce doklady o tom, jak obdobné zboží proclívají jiní dovozci, předkládá. Francouzské a italské celní orgány zjevně zařazení zboží dané povahy do čísla KN 0511 91 10 akceptují. Tyto důkazy neměl žalobce k dispozici během celního řízení a v kontextu věci je nelze považovat za novoty.

IV. Ústní jednání

56. Při ústním jednání dne 26. 5. 2021 obě strany navázaly na svou dosavadní podrobnou argumentaci vyjádřenou v četných písemných podáních.
57. Žalobce uvedl, že ve věci není sporu o tom, že do České republiky dovezl kůže ryb druhu pangasius a tilapie, spor spočívá v tom, zda lze toto zboží považovat za vhodné k lidské spotřebě či k průmyslovému zpracování. Podle žalobce je v tomto směru základní vysvětlivka ke kapitole 3 HS, která zařazení Zboží do této kapitoly vylučuje. Zboží není určeno k přímé lidské spotřebě ani kužití, které by bylo možné hodnotit jako konzervování či obdobný postup ve smyslu předmětné vysvětlivky. Je také třeba respektovat unijní legislativu, která v rozdílných úrovních přísnosti nakládání se zbožím určuje a rozlišuje, co je možné považovat za způsobilé k lidské spotřebě; žalobce přitom postupoval také v souladu s veterinárními předpisy.
58. Pokud je žalobci vytýkáno, jakým způsobem se Zbožím nakládal a jak je dopravoval (tedy že se je snažil udržet zmrazené), pak je třeba říci, že tímto způsobem chtěl žalobce toliko předejít ztrátě kolagenu, nikoli že by chtěl se Zbožím zacházet jako s potravinami. Žalobcově záměru bylo adekvátní i to, že Zboží nechal dopravovat tahači bez aktivního chlazení, protože při dopravě mohla teplota zboží vystoupat nad -15°C , což by však u konzumovatelného zboží nebylo možné a přípustné.
59. Žalobce je celkově překvapen praxí tuzemských celních orgánů, které se liší od praxe zahraničních celních orgánů. Ty žalobcem dovážené zboží běžně sazebně zařazují zcela jinak, tedy nikoli jako zboží určené k lidské spotřebě, protože vyměřují nulové dovozní clo.
60. Žalovaný k věci sdělil, že s výkladem kapitoly 3 HS, jak jej podává žalobce, nesouhlasí. Do této kapitoly totiž patří nejen „potraviny“, ale i zboží různého charakteru (mj. i živá zvířata a ryby, jakož i výchozí suroviny pro výrobu léků, resp. určené pro zpracování na léky). Nelze tedy hovořit o tom, že by sem spadaly pouze věci určené k lidské konzumaci. V tomto směru je také třeba vykládat žalobcem akcentovaný pojem „konzervace“ dle vysvětlivek – jde pouze o příklad uvedený v závorce, přičemž jinak se hovoří o průmyslovém zpracování.
61. Celní orgány si k věci vyžádaly celou řadu podkladů – jak je Zboží získáváno, přepravováno, v jakém je stavu v okamžiku dovozu apod. Až v průběhu řízení před soudem začal žalobce předkládat jiné dokumenty, ze kterých měly vyplývat jiné skutečnosti než z podkladů, které předložil v rámci správního řízení. Dle názoru žalovaného je však takový postup opožděný. Žalobce ostatně nepředkládal žádné dokumenty, které by svědčily o stavu Zboží v okamžiku dovozu. Tento konkrétní stav nelze dovodit z obecného textu právních předpisů, z různých sdělení obsažených v soukromých e-mailech či stejně tak obecných vyjádřeních veterinárních správ. V tomto smyslu žalobce nedoložil, že by Zboží nemuselo být přepravováno hluboce zmrazené (o požadavku na hluboké zmrazení svědčí nápisy na jednotlivých transportních paletách). Až s odstupem předkládá žalobce vyjádření dopravce o údajných teplotách při dopravě. Je však zřejmé, že se žalobce snažil, aby kvalita Zboží zůstala co nejvyšší.
62. K tomu žalobce uvedl, že některé podklady dokládá až později, neboť se teprve posléze ocitl s ohledem na postup celních orgánů v důkazní nouzi a musel celní orgány přesvědčit o tom, že co vlastně ve skutečnosti dováží. Bylo také nezbytné získat podklady od konkurenčních subjektů, což není snadné a je zdoluhavé. Zároveň způsob dopravy není jedním z kritérií pro sazební zařazení. Důležitá je naopak zbožíznalecká otázka „k čemu to je?“, pokud se jedná o surovinu pro výrobu želatiny, není možné, aby se tato surovina

„zpětně“ stala potravinou dle kapitoly 3 HS, přičemž k ničemu jinému než výrobě želatiny nebylo Zboží určeno. Žalovaný také dostatečně neuvádí, jaké jiné obdobné dovozy do České republiky zkoumal, přičemž je třeba vzít v potaz, že v tuzemsku není žádná obchodní korporace, která by se výrobě želatiny z rybí kůže věnovala.

63. Ve své reakci žalovaný uvedl, že do spisu žádné údaje o jiných dovozech nezakládal, neboť tento argument se objevil až v řízení před soudem. Žalovaný zároveň i přes složitost takového vyhledávání nezjistil, že by do České republiky někdo jiný dovážel stejné zboží, jaké dováží žalobce, které by bylo sazebně zařazeno jinak.
64. Žalovaný dle svého vyjádření taktéž netvrdil, že by způsob přepravy byl znakem pro sazební zařazení zboží, ale přesto jsou podmínky přepravy jedním z kritérií pro posouzení, jak bylo se zbožím nakládáno. Zároveň účel použití Zboží žalovaný nikdy nezpochyboval. Účel užití je však hlediskem pro sazební zařazení pouze tehdy, pokud je tento účel tomu kterému zboží inherentní nebo pokud účel užití ta která kapitola HS výslovně uvádí; pakliže kapitola 3 nic takového neuvádí, není účel použití Zboží relevantní.
65. Své stanovisko při ústním jednání žalobce uzavřel tak, že posuzovaný případ je poněkud atypický, avšak všechny celní orgány v rámci EU propouštějí obdobné zboží do volného oběhu s jiným sazebním zařazením, než jaké vyžadují české celní orgány. Základem sporu je pak výklad kapitoly 3 HS, přičemž žalobce dle svého názoru Zboží zařazuje sazebně správně, neboť do uvedené kapitoly nepatří. Naopak žalovaný se dle svého závěrečného vyjádření domnívá, že daný případ není zas až tak zvláštní; zároveň při skutečnosti, že v jiných zemích je dovážené zboží deklarováno jiným způsobem, aniž by tamní celní orgány toto zboží zkontrolovaly, není problematické, pokud se celní orgány České republiky na základě konkrétní kontroly od cizozemského postupu odliší. Pokud by celní orgány v jiných unijních zemích kontroly provedly, mohl by výsledek dopadnout jako v České republice, přičemž stojí také za pozornost, že celní orgány jiných zemí EU zboží, které má vykazovat stejné znaky jako Zboží nyní prezentované žalobcem, sazebně zařazovaly do různých a diametrálně odlišných kategorií. Žalovaný se domnívá, že ve věci postupoval a rozhodl správně.
66. V rámci ústního jednání soud k důkazu provedl celou řadu důkazních prostředků, na které žalobce dokazoval v žalobách a dalších písemných podáních ve věci (soud neprováděl toliko ty, které již byly obsahem správních spisů). Jednalo o tyto písemnosti:
67. Celní prohlášení a výměr plateb ze dne 24. 7. 2017 a celní prohlášení a výměr plateb ze dne 4. 5. 2017, ze kterých má vyplývat, že slovenské celní úřady zařazují zboží v podobě zmražené rybí kůže do podpoložky KN 051191000 či podpoložky KN 410390000; vzor veterinárního osvědčení pro dovoz produktů rybolovu určených k lidské spotřebě; celní prohlášení ze dne 21. 6. 2012, řadící zboží do čísla 05119190, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 22. 11. 2013, řadící zboží do čísla 05119190, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 21. 11. 2014, řadící zboží do čísla 05119190, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 10. 6. 2015, řadící zboží do čísla 05119190, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 19. 9. 2016, řadící zboží do čísla 05119190, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 3. 3. 2017, řadící zboží do čísla 05119190, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 21. 6. 2012, řadící zboží do čísla 41039000, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 24. 10. 2013, řadící zboží do čísla

41039000, včetně platebního výměru Slovensko); celní prohlášení ze dne 5. 11. 2014, řadící zboží do čísla 41039000, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 17. 6. 2015, řadící zboží do čísla 41039000, včetně platebního výměru (Slovensko); celní prohlášení ze dne 13. 3. 2017, řadící zboží do čísla 41039000, včetně platebního výměru (Slovensko); vyjádření ředitele odboru „Specialty Chemicals“ Evropské rady pro chemický průmysl ze dne 30. 8. 2018 o sazebním zařazení rybích kůží pro výrobu želatiny (kolagenu) do kódů 0511 91 10 00 nebo 4103 90 00; celní prohlášení ze dne 4. 5. 2017, řadící zboží do čísla 41039000, včetně platebního výměru ze dne 5. 5. 2017 (Slovensko); veterinární dokumenty vztahující se ke zboží proclenému celním prohlášením ze dne 24. 10. 2016 (GVDE 20160059989); celní prohlášení ze dne 5. 5. 2017, řadící zboží do čísla 4103900000, včetně platebního výměru ze dne 5. 5. 2017 (Slovensko); celní prohlášení ze dne 18. 7. 2019 a související dokumenty v německém jazyce; celní prohlášení ze dne 3. 7. 2019 a související dokumenty v německém jazyce; celní prohlášení ze dne 28. 6. 2019 a související dokumenty v německém jazyce; celní prohlášení ze dne 27. 6. 2019 a související dokumenty v německém jazyce; celní prohlášení ze dne 31. 7. 2019 a související dokumenty v německém jazyce (zde soud dodává, že ze „souvisejících dokumentů“ vyplývá, že v GVDE dokumentech německé veterinární orgány zboží deklarovaly pod č. 05119110 jako odpad z ryb, přičemž vyměřené clo bylo následně ve výši 0 euro, a dodavatelé a přepravci ve fakturách či nákladových listech uváděli, že se jedná o zmrazené rybí kůže a za jakých podmínek mají být přepravovány a skladovány); potvrzení společnosti cargo-partner SR, s.r.o., o způsobu přepravy Zboží z Hamburku do České republiky; celní prohlášení dovozce LAPI Gelatine SPA ze dne 24. 4. 2017, včetně překladu do českého jazyka; veterinární dokument k dovozu LAPI Gelatine SPA ze dne 24. 4. 2017, včetně překladu do českého jazyka; faktura za nákup rybích kůží pangasius vystavené LAPI Gelatine SPA (tyto dokumenty vážící se ke společnosti LAPI Gelatine SPA mají svědčit pro to, že italské celní orgány typově stejné zboží akceptují pod č. 05119110); celní prohlášení dovozce Rousselot Angouleme SAS ze dne 3. 6. 2020, včetně překladu do českého jazyka; veterinární dokument Rousselot Angouleme SAS ze dne 3. 6. 2020, včetně překladu do českého jazyka (dokumenty vážící se ke společnosti Rousselot Angouleme SAS mají svědčit pro to, že francouzské celní orgány typově stejné zboží akceptují pod č. 05119110).

V. Posouzení věci soudem

68. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Celního úřadu, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
69. V žalobě žalobce napadal jak procesní aspekty rozhodnutí žalovaného, tak věcné posouzení sazebního zařazení předmětného Zboží.
70. Všem posuzovaným věcem je společné, že ve vybraných dnech podal žalobce celní prohlášení, jimiž navrhl k propuštění do celního režimu volného oběhu zboží vesměs popsané v příložených fakturách jako (hluboce) zmrazené rybí kůže (z tilápie či pangasia). Dovezené Zboží žalobce sazebně zařadil do podpoložky KN 0511 91 90, ke které se váže sazba dovozního cla ve výši 0 %. Po přijetí předmětných celních prohlášení Celní úřad zpravidla přistoupil k ověřování údajů v nich uvedených, a to v některých případech včetně odběru vzorků. Na základě shromážděných podkladů, včetně výsledků analýzy odebraných vzorků v CTL, dospěl Celní úřad k závěru, že Zboží má být správně sazebně zařazeno do podpoložky KN 0303 99 00 se sazbou dovozního cla 10 %. Celní úřad pak

zahajoval s žalobcem řízení o dodatečném vyměření dovozního cla, přičemž clo následně také vyměřil; odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

71. Pokud jde o vlastní předmět sporu, ten spočívá právě v otázce, zda žalovaný provedl správné sazebním zařazení Zboží, přičemž žalobce se domnívá, že pochybení žalovaného (potažmo Celního úřadu) spočívá jak ve výkladu jednotlivých (pod)položek kombinované nomenklatury, tak v tom, jak celní orgány ze skutkového hlediska ke svým závěrům dospěly. Žalobce tedy rozporuje jak hmotněprávní výklad, tak procesní postupy celních orgánů, které dle jeho názoru zjistily skutkový stav nesprávně.
72. Již shora (body 16. a násl. tohoto rozsudku) soud stručně shrnul právní rámec dané problematiky, konkrétně aplikaci celního sazebníku; zároveň se lze dle názoru zdejšího soudu ztotožnit s žalovaným, že pro zařazování zboží do KN či kterékoli jiné celní nomenklatury je třeba odpovědět na základní zbožíznalecké otázky: „*co je to (název a popis výrobku nebo zboží), z čeho je to (materiál a složení) a k čemu je to (způsob použití nebo užití výrobku či zboží).*“ Tak lze nalézt objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, které jsou rozhodujícími kritérii pro jeho zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Tato kritéria opět zohledňuje jak judikatura SDEU, tak vnitrostátní judikatura. Tato obecné hlediska v zásadě nejsou stranami sporná a soud tak v krátkosti odkazuje např. na s. 3 až 6 rozhodnutí ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, na nichž žalovaný daná východiska podrobně popsal (viz také body 16. až 18. tohoto rozsudku, které odkazované pasáže daného napadeného rozhodnutí žalovaného reprodukuje); v principu totožně věc žalovaný pojal i v dalších rozhodnutích, které žalobce napadal svými žalobami. Soud zde také dodává, že ačkoli ve věci věnuje zejména na půdorysu přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, tak s ohledem na skutkovou a právní podobnost všech posuzovaných věcí se níže uvedené závěry, ne-li uvedenou jinak, vztahují i na jiné přezkoumávané případy (ostatně takřka totožnost předmětných věcí vedla i žalobce k požadavku na společné projednání všech příslušných žalob v rámci jednoho řízení).
73. Rovněž dle ustálené judikatury SDEU platí, že v zájmu zaručení právní jistoty a usnadnění kontrol je nutné rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně hledat v jeho charakteristikách a objektivních vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám (viz zejména rozsudky ze dne 16. září 2004, *DFDS*, C-396/02, Sb. rozh. s. I-8439, bod 27; ze dne 15. září 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Sb. rozh. s. I-8151, bod 4, a ze dne 15. února 2007, *RUMA*, C-183/06, Sb. rozh. s. I-1559, bod 27).
74. Z faktického hlediska pak soud připomíná, že mezi žalobcem a celními orgány je sporné sazební zařazení zboží – rybích kůží ze sladkovodních ryb, mražených v blocích, určených na výrobu jedlé želatiny. Žalobce přitom trvá na tom, že toto zboží má být celně zařazeno do podpoložky Taricu 0511 91 99 00 jako „*Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté; mrtvá zvířata kapitol 1 nebo 3, nezpůsobilá k lidskému požívání: – Ostatní: - - Výrobky z ryb a koryšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých; mrtvá zvířata kapitoly 3: - - - Ostatní*“. Naopak dle celního úřadu a žalovaného má být Zboží správně sazebně zařazeno do podpoložky Taricu 0303 99 00 99 jako „*Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa číslo 0304: – Játra, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby: - - - Ostatní*“.

75. V návaznosti na potřebu hledat zmíněné „rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží“ soud za toto kritérium považuje především otázku „jedlosti“ Zboží (k „jedlosti“ viz také níže). Kolem tohoto bodu se ostatně vine polemika obou stran sporu.
76. Za jeden z výchozích bodů pro posouzení věci mohou sloužit jednotlivé dovozní faktury. V případě faktury ze dne 22. 5. 2017, č. AFE/1727 (jde o řízení ukončené rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311) se podává, že žalobce dovážel kůže z ryb *pangasius hypophthalmus*, tedy ryb jedlého druhu; tyto kůže žalobce dovážel zmrazené. V tomto případě žalobce prezentoval doklady „*Gemeinsames Veterinärdokument für die Einfuhr (GVDE)*“ č. CVEDP.DE.2017 0035470, referenčních čísel 350-885-17, 350-886-17 a 350-887-17 ze dne 21. 6. a 22. 6. 2017 (obdobně žalobce předložil i podobný doklad referenčního čísla 350-888-17). Z nich lze vyčíst, že deklarant (tedy žalobce) v kolonce 21 a veterinární lékař v kolonce 32 označili předmětné Zboží za vhodné k lidské spotřebě (v německém originále Lebensmittel). Daný formulář, v češtině označovaný jako společný veterinární vstupní doklad (SVVD), tvoří přílohu III nařízení Komise (ES) č. 136/2004 ze dne 22. ledna 2004, kterým se stanoví postupy veterinárních kontrol produktů dovážených ze třetích zemí na stanovištích hraniční kontroly Společenství (dále také jen „nařízení č. 136/2004“); dle vysvětlivek k tomuto formuláři podle citovaného nařízení kolonka 21 „*použije se pro zásilky, které se předkládají za účelem distribuce na vnitřním trhu*“, přičemž deklarant má zaškrtnout „*kategorii, která odpovídá předložené zásilce*“.
77. Žalobce dále v předmětném společném veterinárním vstupním dokladu uvedl, že je Zboží zmrazené; v kolonce 12 (druh zboží) tohoto dokladu vepsal kód KN 0511 91 10 a popis „*odpad z ryb*“ (jedná se o údaje do formulářů vepsané, nikoliv volené z předtištěných možností). Z tohoto dokladu také plyne, že vzorky odebrány a zkoumány nebyly.
78. Jak popsal žalovaný v rozhodnutí ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, tak přílohou celního prohlášení v této věci bylo též veterinární osvědčení č. YB1661/17/CH vystavené ve Vietnamu. I z něj plyne, že Zboží je popsáno jako zmrazené kůže z ryby *pangasius* a je uveden kód KN 0511 91 00. V této souvislosti lze souhlasit s žalovaným, že tento doklad není rozhodnutím o sazebním zařazení Zboží a nevypovídá o jeho stavu v okamžiku dovozu. Dále kód KN do formuláře vyplňoval vietnamský vývozce, formulář příslušný orgán potvrdil bez zkoumání vzorků zboží.
79. Ve věci, na jejímž konkrétním půdorysu zde soud věc rozebírá, tedy v řízení, které vyústilo ve vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41714/2018-900000-311, byl pořízen kontrolní protokol ze dne 23. 6. 2017, KP17-CZ530201-997262. Ten obsahuje výsledky kontroly v rámci daného celního řízení a z fotografie pořízené během této kontroly. Z nich lze usuzovat zejména na způsob přepravy a balení předmětného Zboží. Lze seznat, že ke Zboží (pod průhlednou smršťovací fólií, kterou je obaleno) byl při přepravě přiložen průvodní doklad s údaji o zásilce v anglickém a francouzském jazyce. Na něm bylo výslovně uvedeno, že zboží má být přepravováno při teplotě – 18° C v po rozmrznutí nemá být znovu zmrazováno („*KEEP FROZEN AT – 18 DEGREE C, DO NOT REFREEZE AFTER THAW*“).
80. V téže věci proběhlo zkoumání vzorků dovezeného Zboží odebraných při kontrole v celním řízení. V popisovaném případě bylo Zboží dovezeno ve třech kontejnerech (SZLU9842276, SZLU9867382, SZLU9876565), přičemž z každého kontejneru Celní úřad odebral vzorek za účelem kontroly sazebního zařazení zboží (protokoly o odběru vzorku ze dne 23. 6. 2017, č. 530201-17-06-006, č. 530201-17-06-007, a č. 530201-17-06-008).

Zástupce žalobce byl přítomný odběru vzorků a potvrdil reprezentativnost odebraných vzorků ve vztahu k dovezenému zboží (reprezentativnost odebraného vzorku dle protokolu č. 530201-17-06-006 však žalobce rozporoval a žalovaný částečně akceptoval ve věci původně vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 18/2019; odlišnosti týkající se problematiky vzorků obsahuje i věc původně vedená pod sp. zn. 29 Af 96/2019 – k těmto rozdílům viz níže). Odebrané vzorky byly následně zaslány k analýze do CTL, která výsledky analýz odebraných vzorků shrnula v protokolech o zkoušce ze dne 27. 7. 2017, zn. 41739/2017-900000-020, zn. 41745/2017-900000-020 a zn. 41746/2017-900000-020. V těchto protokolech CTL popsala vzorky jako slisované, nepravidelné kusy rybí kůže stříbřité a černé barvy ve tvaru hranolu, hluboce zmrazené, silně páchnoucí. Na základě provedené analýzy CTL zjistila, že vzorky tvoří majoritně zmrazená hladká rybí kůže různých velikostí i tvarů bez ploutví a hlav, stříbřitě šedé, v horní polovině černé barvy, minoritně zbytky svalových tkání, tuku, ojediněle drobné rybí kůstky a voda. Použitou optickou metodou nebylo dle daných protokolů možné potvrdit, že se jedná o deklarovanou sladkovodní rybu pangasius (tato otázka však nebyla sporná). Ve vzorcích nebyly zjištěny parabeny a konzervační látky, naopak byla prokázána přítomnost kolagenu.

81. V tomto ohledu Krajský soud v Brně akceptuje názor žalovaného, že v předchozím odstavci zmiňované protokoly o zkoušce dokládají, že Zboží neobsahovalo umělé konzervanty a nebylo kontaminováno nečistotami ani jinými látkami. Zápach, který zmiňují protokoly o zkoušce, a který žalobce ve věci zdůrazňuje, lze s ohledem na níže uvedené okolnosti případu připisovat povaze Zboží a není zřejmé, že by souvisel se stavem a požitelností rybích kůží. Z výsledků zkoušek se nepodává, že by vzorky obsahovaly cizorodé látky nasvědčující tomu, že došlo k biochemickým procesům ovlivňujícím kvalitu Zboží. Vzhledem k rozložení důkazního břemene v řízení dle daňového řádu lze považovat za relevantní i to, že žalobce nepředložil žádný důkaz, který by konkrétně vyvracel zjištění CTL či vyplývající z kontrolních protokolů.
82. Ve věci žalobce konstantně tvrdí, že Zboží není určeno k přímé lidské spotřebě, přičemž tuto tezi rozvíjí tak, že Zboží není určeno ani k jakési lidské spotřebě „nepřímé“ (k tomu viz níže), přičemž jediným účelem jeho dovozu je nakládat s ním jako se surovinou, z níž je možné získat kolagen, který je využíván pro výrobu potravinářské želatiny. K tomu žalobce předložil popis výrobního postupu zpracování rybích kůží na výrobu želatiny/kolagenu, jakož i prohlášení o rybích kůžích určených na výrobu želatiny/kolagenu (tyto dokumenty jsou datovány dnem 6. 9. 2017); zde žalobce popisoval způsob získávání rybích kůží jako suroviny pro výrobu potravinářské želatiny a shrnul argumentaci ohledně možnosti sazebního zařazení předmětného Zboží. Ta je postavena na tom, že předmětné Zboží má být zařazeno do čísla 0511, neboť jej nikdy nelze použít k přímé spotřebě a podléhá jiným hygienickým standardům než produkty rybolovu čísla 0303. Přitom v popisu výrobního postupu zpracování rybích kůží na výrobu želatiny je výslovně uvedeno, že po očištění, zmrazení a zabalení na paletách, jsou rybí kůže skladovány při teplotě – 18° C, ale že jsou při přepravě akceptovány až teploty do – 12° C.
83. V návaznosti na rozhodnutí žalovaného uvádí soud, že žalobce v průběhu celních řízení předložil též potvrzení SVS ČR, potvrzení SVPS SR a přehled naměřených teplot (ten spolu s fakturou za domrazování rybích kůží v mrazírnách INPOST). V případě zmíněných potvrzení SVS ČR a SVPS SR má soud ve shodě s žalovaným za to, že z nich

nelze bez dalšího dovozovat relevantní závěry ohledně sazebního zařazení Zboží. Zmíněné orgány nejsou orgány příslušnými pro rozhodování o sazebním zařazení zboží. Sazební zařazení zboží je primárně otázkou právní, přičemž ani po skutkové stránce z daných potvrzení nevyplývají přesvědčivé závěry. Není totiž zřejmé, na základě jakých informací a podkladů byla specifikovaná potvrzení vydána, popř. zda jim předcházela laboratorní rozbor, který by osvědčil tvrzené skutečnosti. Daná potvrzení jsou tak obecným vyjádřením názoru na obecnou otázku, přičemž nebyla vydána přímo ve vztahu k projednávanému případu a neprokazují stav Zboží v průběhu jeho přepravy a v okamžiku dovozu. Zároveň si lze povšimnout prakticky totožných formulací v rámci těchto potvrzení, potažmo jejich v podstatě shodného znění, které rovněž nasvědčuje tomu, že uvedené veterinární orgány bez bližšího rozboru reprodukovaly znění obecného dotazu, včetně naznačené odpovědi, který jim byl adresován. Pokud jde o formulace obsažené v těchto vyjádřeních, lze tyto považovat přinejmenším zčásti za tautologické, a to v tom směru, že v jádru uvádějí (zjednodušeně řečeno), že když žalobce dováží rybí kůže jako surovinu na zpracování želatiny a kolagen (resp. rybí odpad) dle KN 0511 91 10, pak jde o zařazení dle KN 0511 91 10 (rybí odpad). Sporná pak není další výslovně v potvrzeních konstatovaná skutečnost, že dovážené rybí kůže nejsou určeny k přímé lidské spotřebě. Ani v tomto směru tedy tato potvrzení nepřinášejí nic zásadního.

84. S ohledem na skutečnosti uvedené v předchozím odstavci tak soud nepovažuje za nosnou polemiku o tom, zda předmětná potvrzení mohla založit nějaké žalobcovo legitimní očekávání, zda měla určitou míru závaznosti apod. Popsaná nedostatečná výpovědní hodnota uvedených potvrzení v konečném důsledku nemohla vést k tomu, aby jim byla přiznána pravdivostní hodnota ve smyslu § 94 odst. 1 daňového řádu (odkaz na § 149 správního řádu nepovažuje soud bez dalšího za případný s ohledem na to, že řízení bylo vedeno primárně dle daňového řádu, byť si soud uvědomuje, že daný odkaz žalobce uplatnil spíše podpůrně). Zdejší soud se ani nedomnívá, že by za popsané situace měl žalovaný (či celní úřad) povinnost, v souvislosti s prokazováním skutkového stavu žalovaným ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, „požádat příslušnou veterinární správu o vydání závazného stanoviska“, jak navrhuje žalobce. Jednak by dané potvrzení nemělo status závazného stanoviska v pravém slova smyslu, jednak celní orgány vycházely při hodnocení právní otázky sazebního zařazení Zboží ze skutkových zjištění učiněných CTL; zatímco tedy veterinární správa není příslušná k rozhodování o sazebním zařazení, naopak žalovaný k tomu příslušnost má a opíral se o skutková zjištění vyplývající z analýz odebraných vzorků. Za takové situace soud nepovažoval za nutné či potřebné, aby se celní orgány obracely na orgány „externí“.
85. V případě přehledu naměřených teplot je z něj patrné jen to, že Zboží bylo domrazováno z teplot – 14,7° C, – 11,4° C a – 13,9° C. Nevyplývá z něj však, v jakém okamžiku k tomu došlo a zda tato teplota byla dosažena ještě v průběhu přepravy, při překládce nebo až v průběhu skladování (rozhodný by pro posouzení zboží měl být okamžik proclení – viz např. rozsudek SDEU z 16. července 2009, C-56/08, *Pärlitigu OÜ proti Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus*). Faktura, ke které je přehled teplot přiložen, byla vystavena až 30. 6. 2017 (tento přehled se týká také jen části dovozeného Zboží). Není rovněž zřejmé, na jakou výslednou teplotu bylo zboží domrazeno.
86. Podobně vyjádření dodavatelů rybích kůží (např. AMANO FISHERIES ENTERPRISES v Singapuru) jsou obecná, o stavu Zboží v průběhu přepravy ani v okamžiku dovozu nic neprokazují. V případě zde výslovně zmíněného dodavatele nelze přisvědčit jeho tvrzení,

jelikož podmínkou pro zařazení do čísla 0303 není, aby se jednalo o zboží určené k přímé spotřebě. Dle soudu, který se zde ztotožňuje s žalovaným, nic nebrání tomu, aby vedlejší produkty výroby rybího filé byly jedlé. Přisvědčit nelze ani názoru, že by do čísla 0303 patřilo pouze zmrazené rybí filé a celé zmrazené ryby – do tohoto čísla patří rovněž zmrazené rybí droby, tedy i kůže, za předpokladu, že jsou jedlé.

87. Důležitým bodem žalobcovy argumentace je ZISZ ze dne 2. 5. 2018 (datum začátku její platnosti je 7. 5. 2018). K ní žalobce přiložil žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží ze dne 9. 10. 2017 (s průvodním dopisem a plnou mocí), přičemž se z ní podává, že se žádost týkala zboží popsaného jako *„gefrorene Fischhäute zur Herstellung von Speisegelatine“*, tedy zmrazené rybí kůže na výrobu potravinářské želatiny, a bylo navrhováno zařazení do podpoložky KN 0511 91 90. Z této žádosti rovněž plyne, že německým celním orgánům nebyl předložen vzorek posuzovaného zboží. Přitom z dokladů předložených žalobcem a označených jako *„žádost o vydání závazné informace – popis“*, *„Otázky německého celního úřadu a odpovědi“* a *„Informace o probíhajícím sporu“*, plyne, že žalobce německým celním orgánům po celou dobu řízení prezentoval posuzované zboží – rybí kůže k výrobě želatiny – jako nevhodné k přímé lidské spotřebě a zdůrazňoval, že se jedná o kůže nejedlé. V tomto směru neplynou z těchto dokumentů rozhodná zjištění ve vztahu přímo k dovezenému Zboží a jeho stavu v průběhu dopravy a v okamžiku dovozu (proclení).
88. Lze ve shodě s rozhodnutími žalovaného dodat, že předmětná ZISZ uvádí následující popis dotčeného zboží: *„Andere rohe Häute, sog. gefrorene Fischhäute (Warenmuster wurden nicht vorgelegt, die Einreihung erfolgt aufgrund der Antragsangaben), - gefrorene Fischhäute, - nach dem Waschen und der Entfernung des Wassers gefroren und in Fischblöcke geformt, - nicht genießbar (nicht zur menschlichen Ernährung geeignet), somit keine Waren des Kapitels 3, - nicht in Form von Schnitzeln oder ähnlichen Abfällen, somit keine Waren der Position 0511. "Andere rohe Häute (frisch)" – tzn. „Ostatní surové kůže, tzv. zmrazené rybí kůže (vzorky zboží nebyly předloženy, sazební zařazení se zakládá na deklarovaných údajích), - zmrazené rybí kůže, - po umytí a odstranění vody zmrazené a zformované do bloků, - nepoživatelné (nejsou určeny k lidské výživě), proto se nejedná o zboží kapitoly 3, - nejsou ve formě odřezků nebo podobných odpadů, proto se nejedná o zboží čísla 0511. "Ostatní surové kůže (čerstvé)" – Takto popsané zboží německé celní orgány zařadily do podpoložky KN 4103 90 00.*
89. Jak poukázal v napadených rozhodnutích žalovaný, tak dle čl. 33 odst. 2 písm. a) a b) UCC jsou rozhodnutí o ZISZ závazná pouze pro účely sazebního zařazení zboží a jsou závazná pro celní orgány ve vztahu k držiteli rozhodnutí pouze pro zboží, u něhož byly splněny celní formalities po dni, kterým rozhodnutí nabývá účinku a pro držitele rozhodnutí ve vztahu k celním orgánům pouze s účinkem ode dne, kdy držitel obdrží nebo se má za to, že obdržel, oznámení o rozhodnutí. Daná ZISZ tedy neměla pro případy dovozů uskutečněných před 7. 5. 2018 charakter závaznosti ve smyslu čl. 33 odst. 2 UCC již z důvodů časových. I tak však není vyloučeno, aby měla přinejmenším závažný důkazní potenciál [k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37, publikovaný pod č. 2630/2012 Sb. NSS, či rozsudek SDEU ze dne 7. 4. 2011, C-153/10, *Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV*]. Nicméně jak v případě dovozů, které „časový test“ splní, tak v případě dovozů, který jej nesplní, je pro nastoupení závaznosti či alespoň důkazní relevantnosti příslušné závazné informace o sazebním zařazení zboží důležité, aby deklarant ve smyslu čl. 33 odst. 4 písm. a) UCC prokázal „v

případě rozhodnutí o ZISZ, že zboží uvedené v celním prohlášení ve všech ohledech odpovídá zboží, jež je v rozhodnutí uvedeno“.

90. Aby tedy předmětná ZISZ vyvolávala žalobcem zamýšlené účinky, muselo by být možné, jak uvádí i žalovaný, ztotožnit zboží popisované v ZISZ se Zbožím nyní posuzovaným. Za závazný je třeba považovat popis zboží uvedený v ZISZ, který vymezuje vlastnosti zboží, na které se tato ZISZ vztahuje (popis v žádosti se může na základě dispozičního oprávnění žadatele změnit). Lze dle názoru soudu přisvědčit žalovanému, že popis v předmětné ZISZ se odlišuje jak od popisu v žádosti žalobce, tak od zjištěného skutkového stavu v nyní projednávaných věcech. Daná ZISZ neuvádí, o jaké kůže se jedná, potažmo o kůže jakého druhu ryb se jedná (k významu této otázky viz níže). Neuvádí také žádnou informaci u způsobu použití těchto kůží. V posuzované věci je však účel použití na výrobu jedlé potravinářské želatiny významnou charakteristikou Zboží. Přestože žalobce daný účel použití německým celním orgánům sdělil, ty jej nezahrnuly do svého rozhodnutí. Předmětná ZISZ taktéž explicitně uvádí, že se jedná o kůže nepoživatelné neurčené k lidské výživě, což žalobce také předestřel německým celním orgánům (tedy že zboží posuzované v předmětné ZISZ je nejedlé). Německé celní orgány také, na rozdíl od Celního úřadu, neprováděly žádný rozbor vzorků a rozhodly jen na základě informací poskytnutých žalobcem. Soud tak přisvědčuje žalovanému, že projednávaném případě nebylo jasně prokázáno, že se jedná o rybí kůže nejedlé a specifikovaná ZISZ není zcela ztotožnitelná se Zbožím. Tato ZISZ tak o sazebním zařazení Zboží nevypovídá a neprokazuje také nic o stavu dovezeného Zboží a jeho případné „jedlosti“ v okamžiku dovozu, jako rozhodujícím kritériem pro sazební zařazení.
91. Další dvě německé ZISZ, na které se žalobce odkazoval v řízení před německými celními orgány, tzn. ZISZ č. DE6137/13-1 a č. DE6140/13-1, nelze vztáhnout k projednávanému případu a ke Zboží, neboť byly vydány pro odlišné zboží – sušené odřezky rybích kůží a ploutví určené jako krmivo pro zvířata.
92. Dále např. faktura č. 20170242 ve spojení s veterinárním osvědčením č. 46.0-03185-2017 a společným veterinárním vstupním dokladem č. CVEDP DE 2017 0053167 se týkají dovozu zmrazených kůží z ryb tilápií z Indonésie. I zde žalobce v rámci veterinární kontroly Zboží charakterizoval jako zmrazené odpady z ryb s uvedením podpoložky KN 0511 91 10. Německý veterinární lékař rovněž v tomto dokumentu vyznačil, že je zboží vhodné pro lidskou spotřebu (*Lebensmittel*). Tyto listiny však neprokazují, jaké zboží bylo dovezeno v projednávaném případě, a v jakém stavu se toto zboží v okamžiku dovozu nacházelo.
93. Jak již bylo řečeno shora, žalobce předložil několik dokladů o veterinární kontrole „*Gemeinsames Veterinärdokument für die Einfuhr (GVDE)*“. Jedná se o tzv. společný veterinární vstupní doklad (dále také jen „SVVD“) vydávaný v souladu s nařízením č. 136/2004.
94. V souvislosti s těmito dokumenty Krajský soud v Brně odkazuje na rekapitulaci k nim se vztahující právní úpravy, kterou žalovaný provedl ve svých rozhodnutích. Žalovaný tak uvedl následující:
95. Podle čl. 2 odst. 3. nařízení č. 136/2004 se SVVD se vystavuje v originále a kopiích podle pokynů příslušného orgánu, aby vyhovoval požadavkům tohoto nařízení. Osoba odpovědná za náklad vyplní část 1 SVVD a předá jej veterinárnímu personálu stanoviště hraniční kontroly. Dle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 136/2004 vyplní po provedení veterinárních

kontrol podle čl. 4 směrnice 97/78/ES, kterou se stanoví základní pravidla pro veterinární kontroly produktů ze třetích zemí dovážených do Společenství (dále jen „směrnice č. 97/78/ES“) příslušný úřední veterinární lékař stanovíště hraniční kontroly část 2 SVVD. Pro veterinární schválení zásilky je SVVD podepsán tímto úředním veterinárním lékařem nebo jiným úředním veterinárním lékařem pracujícím pod jeho dohledem. V příloze III. nařízení č. 136/2004 jsou uvedeny pokyny pro vyplňování SVVD. Část 1 SVVD vyplní deklarant nebo osoba odpovědná za náklad, jak je definováno v čl. 2 odst. 2 písm. e) směrnice č. 97/78/ES. Část 2 SVVD vyplňuje pouze úřední veterinární lékař nebo určený úřední zástupce (podle rozhodnutí Komise 93/352/EHS). V části 1 SVVD se do kolonky 13 (Kód KN) uvedou nejméně čtyři první číslice příslušného kódu kombinované nomenklatury stanoveného celním sazebníkem v příslušném znění. Příloha III. nařízení č. 136/2004 dále uvádí, že tyto kódy jsou rovněž uvedeny v rozhodnutí Komise 2002/349/ES (a jsou rovnocenné číslům HS). Výhradně v případě produktů rybolovu platí, že pokud se osvědčení vztahuje na zásilku, která obsahuje více než jeden kód produktu, lze tyto další kódy podle potřeby zaznamenat do SVVD. V kolonce 21 (Vnitřní trh) má být zaškrtnuta kategorie, která odpovídá předložené zásilce, a tato kolonka se použije pro zásilky, které se předkládají za účelem distribuce na vnitřním trhu. Kolonka 21 uvádí čtyři možnosti – lidská spotřeba (v německé verzi formuláře „*Lebensmittel*“), krmivo, farmaceutické použití, technické použití a ostatní. V části 2 SVVD se v kolonce 32 zaškrťává kategorie, která odpovídá předložené zásilce. Rovněž tato kolonka se používá v případě zásilek, jejichž propuštění do volného oběhu na vnitřním trhu bylo schváleno. Také kolonka 32 nabízí čtyři možnosti – lidská spotřeba (v německé verzi formuláře „*Lebensmittel*“), krmivo, farmaceutické použití, technické použití a ostatní. Na význam vysvětlivek ke kolonkám 21 a 32 již soud poukázal výše.

96. Nařízení č. 136/2004 se odkazuje na směrnici č. 97/78/ES. Článek 4 odst. 1 směrnice č. 97/78/ES uvádí, že každá zásilka musí být podle čl. 6 odst. 1 písmeno b) podrobena na stanovišti hraniční kontroly uvedeném v čl. 3 odst. 2 veterinární kontrole, za kterou odpovídá úřední veterinární lékař. Podle čl. 4 odst. 4 téže směrnice s výjimkou zvláštních případů stanovených v člancích 9 až 15 podrobí úřední veterinární lékař každou zásilku a) kontrole totožnosti, aby se ujistil, že produkty odpovídají údajům v osvědčeních nebo dokladech doprovázejících zásilku a b) prohlídce zboží každé zásilky za účelem i) ujištění se, že produkty odpovídají požadavkům právních předpisů Společenství, a že jsou vhodné k účelu uvedenému v doprovodných osvědčeních nebo dokladech. Tyto kontroly se provádí podle kritérií přílohy III, dle které se má prohlídkou živočišných produktů zajistit, aby stav produktů neustále odpovídal účelu použití udávaného ve veterinárním osvědčení nebo veterinárním dokladu. Přezkoumávají se záruky původu poskytované třetí zemí a dále se zkoumá, zda se zaručené výstupní podmínky nezměnily transportem (senzorickou prohlídkou: např. zápach, barva, konzistence, chuť atd.; jednoduchým fyzikálním nebo chemickým postupem vyšetření jako rozkrojením, rozmrazením, vařením; laboratorními vyšetřeními k prokázání reziduí, patogenních původců, kontaminantů, přeměn). U dovážených produktů se mají mj. kontrolovat podmínky transportu a dopravních prostředků za účelem zjištění případných nedostatků nebo přerušení mrazícího řetězce a zachování předepsaných teplot v průběhu transportu.
97. Nařízení č. 136/2004 se také odkazuje také na celní sazebník a jemu naroveň staví kódy uvedené v rozhodnutí Komise 2002/349/ES. V příloze tohoto rozhodnutí se uvádí, že produkty, které se mají vyšetřovat v rámci veterinárních kontrolních postupů vyjmenovaných v hlavě I níže, jsou definovány na prvním místě odkazem na jejich kód

systému ANIMO, který je uveden ve sloupci 1 a je doplněn v případě potřeby doplňkovými kvalifikačními kódy uvedenými ve sloupcích 2 a 3. Uvedené kódy odpovídají doplňkům definice podle skupin zvířat, druhů a typů produktů v souladu s hlavou II a/nebo podle místa určení v souladu s hlavou III. Sloupec kódu KN poskytuje informaci o kódu nebo kódech kombinované nomenklatury Společenství v souladu s celními předpisy, podle nichž je příslušný produkt živočišného původu obvykle zařazen. V seznamu jsou pod bodem 09 uvedeny *„Kosti, rohy, kopyta a výrobky z nich, vyjma kostní moučky a želatiny, suroviny určené k výrobě želatin a související produkty“*. U podbodu 04 Ostatních druhů (včetně ryb) jsou uvedeny jako příklady čísla HS 0410, 0506, 0507, 0508. Žádný z těchto kódů KN se ale netýká rybích kůží [do čísla 0410 patří *„Jedlé produkty živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté“*, do čísla 0506 patří *„Kosti a rohové kosti, neopracované, zbavené tuku, jednoduše opracované (avšak nepřříznuté do tvaru), upravené kyselinou nebo zbavené kůže; prach a odpad z těchto produktů“*, do čísla 0507 patří *„Slonovina, želvovina, kostice (včetně vousů) velryb a jiných mořských savců, rohy, parohy, kopyta, paznehty, drápy a zobáky, neopracované nebo jednoduše opracované, avšak nepřříznuté do tvaru; prach a odpad z těchto produktů“*, a do čísla 0508 patří *„Korály a podobné materiály, neopracované nebo pouze jednoduše upravené, avšak jinak nezpracované; ulity, lastury a krunýře měkkýšů, koryšů nebo ostnokožců a sépiové kosti, neopracované nebo jednoduše upravené, avšak nepřříznuté do tvaru, prach a odpad z těchto materiálů“*].

98. Přestože daný argument považuje soud za spíše podpůrný, tak ve shodě s žalovaným uvádí, že kód KN tedy do všech těchto předkládaných formulářů daných veterinárních osvědčení vyplnil sám žalobce (potažmo jeho zástupce). Nebyl při tom limitován, neboť formulář SVVD neuvádí konkrétní výčet kódů a rozhodnutí Komise 2002/349/ES uvádí pouze příkladný výčet nejobvyklejších kódů. Záleželo tedy na rozhodnutí žalobce samotného. Veterinární lékař sice formulář potvrdil v části pro něj určené, neodebíral a nezkoumal však vzorky a jeho úkolem nebyla kontrola či stanovení sazebního zařazení zboží. Tato žalobcem předložená veterinární osvědčení tedy nelze považovat za „úřední potvrzení“ správnosti žalobcem deklarovaného sazebního zařazení dovezeného Zboží. Veterinární lékař však „potvrdil“ v předložených osvědčeních, v souladu s žalobcem deklarovanými údaji, že se jedná o zboží vhodné k lidské spotřebě.
99. Lze tak mít za to, že v případě Zboží šlo o kůže jedlých sladkovodních ryb, tyto kůže byly získány stažením z těla ryb v průběhu procesu filetování, poté byly očištěny (omyty) a hluboce zmrazeny ve formě bloků, byly přechovávány a dopravovány zabalené na paletách, přičemž byla pro jejich skladování požadována teplota – 18° C a pro následnou dopravu byla vyžadována teplota – 20° C. Veterinární lékař při kontrole při dovozu potvrdil, že je zboží způsobilé k lidské spotřebě a žádná z žalobcem předložených listin neprokazuje, že by bylo Zboží v okamžiku dovozu znehodnoceno např. plísněmi, hnilobou nebo znečištěním, nebo bylo z jiného důvodu v okamžiku dovozu ve smyslu celního sazebníku nejedlé.
100. Pokud jde o samotné sazební zařazení Zboží, odkazuje soud na detailní rozbor a interpretaci celního sazebníku (resp. pravidel pro správné zařazení), jak je ve svých rozhodnutích podal žalovaný, a s nimiž se soud v zásadě ztotožňuje. Jelikož soud nemá za potřebné a přínosné jinými slovy opisovat akceptovatelné závěry žalovaného, tak v dalších částech tohoto rozsudku bude v principu reprodukovat vývoody žalovaného:
101. Podle pravidla č. 1 Interpretačních pravidel jsou názvy tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační a 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.

102. Lze přisvědčit žalovanému, že z hlediska funkce či účelu použití Zboží výslovně a na první pohled neodpovídá znění žádného z čísel celního sazebníku, i když to pochopitelně neznamená, že by Zboží nebylo sazebně zařaditelné V čísle 3503 celního sazebníku tak sice je jmenována želatina živočišného původu, ovšem pouze jako hotový produkt. Suroviny pro její výrobu do tohoto čísla zařadit nelze. Do kapitoly 16 „*Přípravky z masa, ryb nebo korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých*“ Zboží nelze zařadit z téhož důvodu. Obsahuje pouze již hotové výrobky, nikoliv suroviny.
103. Podle povahy zboží, respektive podle „materiálu“, připadalo v úvahu pro sazební zařazení zboží ve Třídě I kapitola 3 „*Ryby a korýši, měkkýši a jiní vodní bezobratlí*“ a kapitola 5 „*Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté*“ a případně ve třídě VIII kapitola 41 „*Surové kůže a kožky (jiné než kožešiny) a usně*“. Právně závazné je však až znění čísel, nikoli znění kapitol. V souladu s tímto pravidlem pak bylo namíste porovnat znění jednotlivých čísel kapitol 3, 5 a 41 s popisem a vlastnostmi Zboží, kdy z čísel kapitoly 3 by Zboží mohlo odpovídat číslo 0303 „*Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa čísla 0304*“; z čísel kapitoly 5 by Zboží mohlo odpovídat číslo 0511 „*Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté; mrtvá zvířata kapitol 1 nebo 3, nezpůsobila k lidskému požívání*“; z čísel kapitoly 41 by Zboží mohlo odpovídat číslo 4103 „*Ostatní surové kůže a kožky (čerstvé nebo solené, sušené, vápněné, piklované nebo jinak konzervované, avšak nevyčištěné, nezpracované na pergamen ani jinak neupravené), též odchlupené nebo štípané, jiné než vyloučené poznámkou 1 b) nebo 1 c) k této kapitole*“.
104. Vedle znění čísel celního sazebníku je dále právně závazné i znění poznámek ke třídám a kapitolám celního sazebníku. Třída I neobsahuje žádné poznámky použitelné pro sazební zařazení Zboží. Podle poznámky 1 písm. c) ke kapitole 3 do této kapitoly nepatří ryby (včetně jejich jater, jiker a mlíčí) nebo korýši, měkkýši nebo jiní vodní bezobratlí, mrtví a nevhodní k lidskému požívání vzhledem k jejich druhu nebo ke stavu, v jakém se nacházejí (patří do kapitoly 5). Podle poznámky 1 písm. a) a b) ke kapitole 5 do této kapitoly nepatří jedlé produkty (jiné než střeva, měchýře a žaludky zvířat, celé nebo jejich části, a tekutá nebo sušená zvířecí krev) a kůže nebo kožky (včetně kožešin), jiné než zboží čísla 0505 a odřezky a podobný odpad ze surových kůží nebo kožek čísla 0511 (kapitola 41 nebo 43). Třída VIII ani kapitola 41 neobsahují žádné poznámky použitelné pro sazební zařazení Zboží. Je pouze patrné, že Zboží není výslovně jmenováno mezi výrobky vyloučenými ze zařazení do této třídy a kapitoly celního sazebníku.
105. Vysvětlivky ke KN u Třídy I a VIII ani u kapitol 3, 5 a 41 neobsahují žádné informace využitelné pro sazební zařazení Zboží.
106. Vysvětlivky k HS ke kapitole 3 uvádí v poznámce 1 písm. c), že do této kapitoly nepatří ryby (včetně jejich jater, jiker a mlíčí) nebo korýši, měkkýši nebo jiní vodní bezobratlí, mrtví a nezpůsobilí nebo nevhodní k lidskému požívání vzhledem k jejich druhu nebo ke stavu, v jakém se nacházejí (kapitola 5). Ve všeobecných vysvětlivkách ke kapitole 3 pak Vysvětlivky k HS uvádí, že do této kapitoly patří všechny ryby a korýši, měkkýši a jiní vodní bezobratlí, živí nebo mrtví, určené k přímé spotřebě nebo pro průmyslové účely (konzervování atd.), k zarybnění, do akvárií atd., s výjimkou mrtvých ryb (včetně jejich jater, jiker a mlíčí), korýšů, měkkýšů a jiných vodních bezobratlých, které jsou nezpůsobilé nebo nevhodné k lidskému požívání buď z důvodu jejich druhu, nebo

vzhledem ke stavu, v jakém se nacházejí (kapitola 5). U čísla 0303 Vysvětlivky k HS uvádí, že se použijí *mutatis mutandis* vysvětlivky k číslu 0302 (tzn. s tím rozdílem, že se v čísle 0303 nebude jednat o ryby čerstvé a chlazené, ale o ryby zmrazené). Vysvětlivky k číslu 0302 pak uvádí, že jedlé rybí droby oddělené od zbytku rybího těla (např. kůže, ocasy, vzduchové měchýře, hlavy a půlky hlav (těž s mozkiem, tvářemi, jazykem, očima, čelistmi nebo rty), žaludky, ploutve, jazyky), stejně jako játra, jikry a mlíčí, čerstvé nebo chlazené, se zařazují do tohoto čísla.

107. Ze znění vysvětlivek lze dovodit, že rybí kůže patří mezi rybí droby; v tomto směru tak je pojem „droby“ (v anglickém znění „*offal*“) ve smyslu HS, potažmo KN, širší, než je běžné chápání tohoto slova v českém jazyce, který tento pojem užívá spíše (jen) pro zvířecí vnitřnosti. Toto širší chápání je však rozhodné pro sazební zařazení (srov. také podpoložka „*Játra, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby:*“ pod číslem 0302 KN).
108. Taktéž lze, v souladu se závěry žalovaného, vycházet z toho, že je-li tato kůže jedlá, pak bez ohledu na to, zda je určena k přímé spotřebě nebo pro průmyslové účely (k tomu také níže, zejména k pojmu „konzervování“), má být zařazena do kapitoly 3, a je-li zmrazená, pak do čísla 0303. Do kapitoly 3 by pak nepatřily rybí kůže, které by byly naopak nezpůsobilé nebo nevhodné k lidskému požívání, a to ze dvou možných důvodů. Jak uvádí i žalovaný, první možností je, že by pocházely z druhů ryb, které nejsou požitelné či jsou přímo jedovaté, nebo z druhů ryb, jejichž maso sice jedlé je, ale kůže sama jedlá není. Druhou možností je, že by se jednalo o kůže, které by byly nezpůsobilé nebo nevhodné k lidskému požívání vzhledem ke stavu, v jakém by se nacházely. To znamená, že by se jednalo například o kůže plesnivé, rozkládající se či zcela shnilé, nebo mechanicky či chemicky znečištěné. Jak zdůraznil i žalovaný, „jedlost“ těchto kůží musí být posuzována výhradně k okamžiku dovozu (resp. proclení – srov. opět věc *Pärlitigu OÜ proti Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus*).
109. Důležité jsou v tomto směru i Vysvětlivky k HS u kapitoly 5. Ty v poznámkách 1 písm. a) a b) uvádí, že do této kapitoly nepatří jedlé produkty (jiné než střeva, měchýře a žaludky zvířat, celé nebo jejich části, a tekutá nebo sušená zvířecí krev) a kůže nebo kožky (včetně kožešin), jiné než zboží čísla 0505 a odřezky a podobný odpad ze surových kůží nebo kožek čísla 0511. Ve všeobecných vysvětlivkách ke kapitole 5 pak Vysvětlivky k HS uvádí, že do této kapitoly patří různé materiály živočišného původu, nezpracované nebo jednoduše upravené, které nejsou běžně používány jako potrava (vyjma některou zvířecí krev, střeva, měchýře a žaludky zvířat), a které nejsou zahrnuty v jiných kapitolách nomenklatury. Vysvětlivky k HS ze zařazení do kapitoly 5 výslovně vylučují *neuvařené jedlé kůže zvířat (kapitola 2) nebo ryb (kapitola 3), jedlé rybí droby (kapitola 3) a surové kůže a kožky (kapitola 41)*. Vysvětlivky k HS u čísla 0511 uvádí, že do tohoto čísla patří např. odpad z ryb nebo koryšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých (jak rozvedl žalovaný, vysvětlivky k HS jmenují *inter alia* šupiny ryb používané k přípravě perlové esence, určené k potahování nepravých perel, rybí vzduchové měchýře, surové, sušené nebo solené, používané k výrobě želatiny a rybích lepidel, rybí střeva a odpad z kůží sloužící k výrobě lepidla atd.) a mrtvá zvířata kapitoly 1 nebo 3 a jejich maso nebo droby, nezpůsobilé k lidskému požívání. Vysvětlivky k HS u čísla 0511 opět uvádí, že do tohoto čísla nepatří jedlé rybí droby (kapitola 3). Lze přitom poznamenat, že Vysvětlivky k HS u čísla 0511 přesně řečeno nehovoří o rybích měchýřích používaných k výrobě želatiny, nýbrž vyziny – v anglickém znění *isinglass* (to nic nemění, i přes formulaci „*inter alia*“, na tom, že jako

surovina pro výrobu této látky nejsou výslovně uvedeny rybí kůže – k této otázce, včetně pojmu vyziny, níže).

110. Krajský soud v Brně se ztotožňuje s žalovaným také v názoru, že ze znění vysvětlivek vyplývá, že jedlé rybí kůže, stejně jako ostatní jedlé rybí droby (jak již bylo řečeno, je třeba z hlediska sazebního zařazení pojem drobů interpretovat ve smyslu HS a KN), jsou ze zařazení do kapitoly 5 výslovně vyloučeny. Do kapitoly 5 budou tedy patřit pouze rybí kůže ve formě nejedlého odpadu, který je určený případně k dalšímu zpracování např. na výrobu klišů a lepidel, nikoliv na výrobu potravin. V případě „želatiny z rybích měchýřů“, na kterýžto pojem dle textu Vysvětlivek odkazuje žalovaný, je třeba, jak soud uvedl shora, za ni považovat především o tzv. vyzinu (neboli vyzí klíh). Jak sdělil žalovaný, ta se získává mechanickým zpracováním vzduchových měchýřů jesetera a některých dalších ryb a používá se hlavně ve farmacii a jako prostředek k čištění piva, vína nebo jiných alkoholických nápojů, ne jako potravina. Tyto závěry o způsobu získávání a využívání vyziny žalobce nijak nerozporoval. Přitom soud předběžně poznamenává, že toliko v této výslovně zmíněné souvislosti lze v případě jedlých rybích drobů – v podobě vzduchových měchýřů – uvažovat o jejich zařazení do kapitoly 5 s ohledem na účel jejich použití (k významu účelu použití z hlediska sazebního zařazení zboží také viz níže).
111. Dále Vysvětlivky k HS u kapitoly 41 v poznámce 1 písm. a) uvádí, a i v tomto soud navazuje na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, že do této kapitoly nepatří odřezky nebo podobný odpad surových kůží nebo kožek (číslo 0511). Ve všeobecných vysvětlivkách ke kapitole 41 pak Vysvětlivky k HS uvádí, že do této kapitoly patří surové kůže a kožky, kůže a kožky, které byly činěny nebo zpracovány na crust, usně po vyčinění nebo po zpracování na crust, kůže zpracovaná na pergamen, zámiš, lakové usně a lakové laminované usně, metalizované usně, kompozitní usně a odřezky a jiné odpady usní nebo kompozitní usně. Vysvětlivky k HS popisují, že kůže před vlastním činěním procházejí řadou přípravných procesů, zahrnující jejich máčení v alkalických roztocích, aby byly změkčeny a zbaveny všech konzervačních solí, odchlupení a zbavení mastných částí (tzv. „mízdření“), odstranění vápna a dalších látek použitých při odchlupování a nakonec proplachování. Mohou být také podrobeny procesu činění (včetně předčinění), který je návratný, aby se kůže provizorně stabilizovala pro štípání a dočasně se zabránilo jejímu zahnívání. U čísla 4103 Vysvětlivky k HS uvádí, že do tohoto čísla patří všechny surové kůže a kožky neporostlé chlupy nebo odchlupené, jiné než kůže a kožky čísla 4101 (hovězí) nebo 4102 (ovčí). Do tohoto čísla patří ptáčí kožky zbavené peří a prachového peří a kožky ryb, plazů a odchlupené koží a kůzlečí kožky. Tyto surové kůže a kožky mohou být čerstvé (zelené) nebo prozatímne konzervované nasolením, sušením, vápněním, piklováním nebo jakýmkoliv jiným způsobem ke krátkodobému zamezení hnití (viz vysvětlivka k číslu 4101). Mohou být též očištěné, štípané nebo mízdřené (zbavené masa), nebo mohou být podrobeny procesu činění (včetně předčinění), který je návratný, avšak nesmějí být zpracovány jakýmkoliv jiným způsobem činění nebo obdobným způsobem (jako je zpracování na pergamen) ani jinak upraveny. Vysvětlivky k HS také výslovně uvádí, že do čísla 4103 nepatří nevařené jedlé kožky zvířat (kapitola 2) nebo ryb (kapitola 3).
112. Podobně jako žalovaný se i soud domnívá, že z obecné logiky a struktury celního sazebníku i ze znění vysvětlivek je zřejmé, že do kapitoly 41 se zařazují kůže zvířat určené k dalšímu zpracování nikoliv již na potraviny, ale na výrobky „technického“ charakteru, jako např. různé předměty denní potřeby, pouzdra, kabelky, cestovní zavazadla, kožené

oděvy a oděvní doplňky, řemeny, opasky, dekorační předměty atd. Jedlé rybí kůže jsou ze zařazení do kapitoly 41 výslovně vyloučeny (přičemž je zřejmé, že HS i KN zjevně s rybími kůžemi, za splnění některých dalších podmínek, jako s potravinami počítají). Do kapitoly 41 a čísla 4103 budou tedy patřit rybí kůže určené k vyčištění a k dalšímu zpracování a výrobě. Jak uvádí žalovaný, typickým příkladem by mohly být kůže rejnoků a žraloků používané na potahování pouzder, zbraní (nožů), výrobu peněženek, kabelek, hodinkových řemínků apod. Mohou zde být také zařazeny rybí kůže určené k vypreparování jako trofeje.

113. Žalovaný shrnul, a soud nespatřuje důvody se od tohoto konstatování odchýlit, že výše uvedené lze vyložit tak, že rybí kůže mají být zařazeny následovně: Jedlé rybí kůže, bez ohledu na to, zda jsou určeny k přímé spotřebě nebo dalšímu zpracování, musí být zařazeny do příslušného čísla kapitoly 3 podle jejich úpravy (čerstvé, chlazené, zmrazené, sušené,...). Nejedlé rybí kůže, odřezky a odpad určené např. na výrobu klišů, lepidel, krmiv pro zvířata a podobné výrobky jiné než potraviny se zařadí do kapitoly 5 a čísla 0511. Nejedlé rybí kůže určené k vyčištění a dalšímu zpracování na výrobu kožených výrobků či jako trofeje se zařadí do kapitoly 41 a do příslušného čísla dle jejich úpravy.
114. Pangasius je ryba jedlá a její kůže je primárně také jedlá. To platí i pro jiné druhy a dovozy, které žalobce uskutečnil. Jak sám žalobce doložil, byly kůže, které dovezl, získány stažením z rybího masa v rámci procesu filetování a poté byly bez přidání jakýchkoliv konzervačních látek, chemikálií nebo jiných přísad hluboce zmrazeny, aby se zamezilo jejich hnilobě v průběhu transportu. Podle žalobcem předložených podkladů jsou tyto kůže obvykle po zpracování skladovány při teplotě – 18° C a měly být přepravovány při teplotě – 20° C. Dle přiložené fotodokumentace byly předmětné rybí kůže zmrazené v blocích a byly přepravovány v chladicím kontejneru na paletách podloženy polystyrenovými podložkami a zabalené fólií. Z fotodokumentace nebylo patrné žádné znečištění a s ohledem na způsob balení ani nebylo pravděpodobné. I z jednotlivých dokladů o veterinární kontrole předmětného zboží předložených žalobcem je zřejmé, že kontrolující veterinární lékař označil toto zboží za vhodné k lidské spotřebě (*Lebensmittel*), resp. potvrdil, že je ho možné využít na výrobu potravin, konkrétně jedlé želatiny.
115. Žalobce do nemalé míry staví svou argumentaci na znění hygienických a veterinárních předpisů, v nichž by, dle něj, měla být hledána kritéria pro posouzení jedlosti či nejedlosti Zboží. Žalobce odkazuje zejména na nařízení č. 853/2004, které mj. stanoví pravidla podmínky převážení a skladování produktů rybolovu pro lidskou spotřebu a pravidla pro převážení a skladování surovin pro výrobu želatiny. Žalobce tvrdí, že produkty rybolovu pro lidskou spotřebu se dle tohoto nařízení mohou převážet a skladovat za teploty – 18° C nebo nižší, a jestliže by nebyly dodrženy tyto podmínky, pak by se staly nezpůsobilými k lidskému požívání. Pro suroviny pro výrobu želatiny může být při převozu a skladování respektována libovolná minusová teplota pod bodem mrazu, podmínky nejsou tedy tak striktní jako u produktů rybolovu určených pro přímou lidskou spotřebu. Právě z těchto rozdílných podmínek žalobce vyvozuje nezpůsobilost dovezených rybích kůží k lidskému požívání a jejich vyloučení ze zařazení do kapitoly 3 celního sazebníku. Žalobce rovněž argumentoval tím, že vzor veterinárního osvědčení pro dovoz surovin pro výrobu želatiny (kolagenu) určených pro lidskou spotřebu vůbec nepřipouští uvedení čísla 0303 HS. Obdobně jako žalovaný ani soud s těmito žalobcovými názory nesouhlasí, resp. je nepovažuje za způsobilé vyvrátit zákonnost napadených rozhodnutí.

116. Za základní (obecný) předpis Evropské unie je v této oblasti třeba považovat nařízení č. 852/2004, které již v preambuli uvádí, že upravuje zásady tvořící společný základ pro hygienickou výrobu všech potravin, včetně produktů živočišného původu, zatímco nařízení č. 853/2004 stanoví zvláštní hygienická pravidla pro potraviny živočišného původu.
117. Podle čl. 1 odst. 1 nařízení č. 852/2004 toto nařízení stanoví obecná pravidla pro hygienu potravin vztahující se na provozovatele potravinářských podniků a použije se na všechny fáze výroby, zpracování a distribuce potravin a na vývoz. Nejsou jím dotčeny specifitější požadavky týkající se hygieny potravin. Dále čl. 4 odst. 1 a 2 nařízení č. 852/2004 stanoví, že provozovatelé potravinářských podniků zabývajících se prvovýrobou, tzn. rostlinnou výrobou, živočišnou výrobou, lovem a rybolovem a souvisejícími postupy uvedenými v příloze I dodržují obecná hygienická pravidla stanovená v části A přílohy I a všechny zvláštní požadavky stanovené nařízením č. 853/2004, a provozovatelé potravinářských podniků provádějících činnosti v jakékoli fázi výroby, zpracování a distribuce potravin, které následují po fázích, na něž se vztahuje odstavec 1, dodrží všeobecné hygienické požadavky stanovené v příloze II a všechny zvláštní požadavky stanovené nařízením č. 853/2004.
118. Příloha II kapitola VI nařízení č. 852/2004 se zabývá problematikou potravinářských odpadů a uvádí, že potravinářské odpady, nepoživatelné vedlejší produkty a jiný odpad musí být odstraňovány z prostor, kde se nacházejí potraviny, co nejrychleji, aby nedocházelo k jejich hromadění. Musí se ukládat do uzavíratelných nádob, pokud provozovatelé potravinářských podniků nepřesvědčí příslušný orgán o vhodnosti jiných typů nádob nebo odklízecích systémů. Tyto nádoby musí mít vhodnou konstrukci, musí být udržovány v bezvadném stavu a podle potřeby musí být snadno čistitelné a dezinfikovatelné. Musí být učiněna přiměřená opatření pro skladování a odstraňování potravinářských odpadů, nepoživatelných vedlejších produktů a jiných odpadů. Úložiště odpadů musí být navržena a spravována tak, aby bylo možné je udržovat v čistotě, a je-li to nezbytné, bez zvířat a škůdců. Všechny odpady musí být likvidovány hygienickým a ekologickým způsobem v souladu s právními předpisy Společenství použitelnými k tomuto účelu a nesmí představovat přímý ani nepřímý zdroj kontaminace.
119. Žalobce ani jeho dodavatelé však s dovezeným zbožím nenakládají jako s vedlejšími produkty či odpadem ve smyslu citovaného nařízení č. 852/2004, přestože tak dovezené zboží setrvale označují.
120. Příloha II kapitola IX nařízení č. 852/2004 se zabývá problematikou potravin. V odstavci 1. výslovně uvádí, že provozovatel potravinářského podniku nesmí přijmout žádné suroviny nebo složky, kromě živých zvířat, ani jiné materiály používané při zpracování produktů, pokud je o nich známo nebo pokud by se dalo důvodně očekávat, že jsou natolik kontaminovány parazity, patogenními mikroorganismy nebo toxickými, rozkladnými nebo cizorodými látkami, že by i po hygienicky provedeném vytrídění nebo po přípravných nebo zpracovatelských procesech v potravinářských podnicích zůstaly stále nevhodné k lidské spotřebě. V odstavci 3. pak uvádí, že ve všech fázích výroby, zpracování a distribuce musí být potraviny chráněny proti jakékoli kontaminaci, která by mohla způsobit, že potraviny nebudou vhodné k lidské spotřebě, budou poškozovat zdraví nebo budou kontaminovány takovým způsobem, že by bylo nesmyslné očekávat, že by se mohly v takovém stavu konzumovat.

121. Žalobce přitom v podstatě tvrdí, že takto znehodnocené zboží dováží a používá k výrobě potravinářské želatiny určené k lidské spotřebě (zároveň však opakovaně uvádí, že je právě provozovatelem potravinářského podniku, resp. se zabývá zpracováním surovin na výrobu potravinářských a farmaceutických želin; zároveň by však, ve smyslu pravidel uvedených v předchozím odstavci, měl respektovat příslušné požadavky na zachování „vhodnosti“ používaných surovin pro pozdější lidskou spotřebu).
122. Nařízení č. 853/2004 v kapitole I čl. 1 uvádí, že stanoví zvláštní pravidla pro hygienu potravin živočišného původu vztahující se na provozovatele potravinářských podniků. Těmito pravidly se doplňují pravidla stanovená nařízením č. 852/2004. Vztahují se na nezpracované produkty i zpracované produkty živočišného původu.
123. Příloha II oddíl VIII nařízení č. 853/2004 se týká produktů rybolovu a v kapitole VIII odst. 1 písm. b) uvádí, že při přepravě musí být produkty rybolovu udržovány při požadované teplotě. Zejména zmrazené produkty rybolovu, s výjimkou celých ryb původně zmrazených v nálevu a určených k výrobě konzerv, musí být během přepravy uchovávány při stálé teplotě nepřekračující – 18° C ve všech částech produktu, s případným krátkodobým výkyvem nejvýše o 3° C nahoru. Jsou tedy tolerovány určité teplotní výkyvy a nedodržení přesné teploty nečiní tyto výrobky nejdělnými.
124. Příloha II oddíl XIV nařízení č. 853/2004 se týká výroby želatiny a uvádí, že pro výrobu potravinářské želatiny mohou být použity kosti, kůže a kožky farmových přežvýkavců, kůže prasat, kůže drůbeže, šlachy a vaziva, kůže a kožky volně žijící zvířata a kůže a kosti ryb. Příloha II oddíl XIV kapitola II odst. 2 a 3 nařízení č. 853/2004 stanoví, že pokud se suroviny nezpracovávají do 24 hodin od dodání, musí být přepravovány a skladovány chlazené nebo zmrazené. Kosti zbavené tuku nebo sušené kosti nebo oseiny, nasolené, sušené kůže nebo navápněné kůže a kůže a kožky ošetřené zásadou nebo kyselinou mohou být přepravovány při teplotě okolního prostředí. Suroviny pro výrobu želatiny k lidské spotřebě, pro které je požadováno veterinární osvědčení, musí být po veterinárních kontrolách stanovených ve směrnici č. 97/78/ES dopraveny přímo do zařízení v místě určení. Aby se předešlo rizikům rozšíření nákaz na zvířata, musí být provedena veškerá preventivní opatření včetně bezpečného odstranění vedlejších produktů živočišného původu, odpadu, nepoužitého nebo přebytečného materiálu.
125. Ve shodě s žalovaným lze význam připsat i nařízení č. 854/2004. To sice neobsahuje pravidla ke kontrolám surovin na výrobu želatiny, v Příloze III ke kapitole III však uvádí, za jakých podmínek se produkty rybolovu prohlásí za nevhodné k lidské spotřebě. Do jisté míry je lze chápat jako žalobcem hledaná kritéria jedlosti ve vztahu k zařazení do čísla 0303 celního sazebníku.
126. Produkty rybolovu se tak prohlásí za nevhodné k lidské spotřebě, pokud:
- „1. organoleptické, chemické, fyzikální nebo mikrobiologické kontroly nebo kontroly parazitů ukázaly, že produkty nejsou v souladu s příslušnými právními předpisy Společenství;*
 - 2. obsahují ve svých jedlých částech kontaminující látky nebo rezidua v množstvích překračujících limity stanovené právními předpisy Společenství nebo v množstvích, která by podle výpočtu dietárního příjmu vedla k překročení přijatelného denního nebo týdenního příjmu u člověka;*
 - 3. pocházejí z:*
 - i) jedovatých ryb,*

ii) produktů rybolovu, které nesplňují požadavky kapitoly II části G bodu 2 týkající se biotoxinů, nebo

iii) mlžů, ostnokožců, pláštěnců nebo mořských plžů obsahujících mořské biotoxiny v celkovém množství překračujícím limity uvedené v nařízení (ES) č. 853/2004;

nebo

4. mohou být podle příslušného orgánu rizikem pro veřejné zdraví nebo zdraví zvířat nebo jsou z jiného důvodu nevhodné k lidské spotřebě.“

127. V posuzované věci přitom nebylo prokázáno splnění výše uvedených podmínek. V zásadě se „nejedlost“ Zboží opírala toliko o vyjádření žalobce založená na tvrzení, že dovezené Zboží jedlé není. Žádné konkrétní zjištění, např. laboratorní rozbor, však tuto skutečnost neprokázalo. To platí rovněž o vyjádřeních české a slovenské veterinární správy, která nelze pojmát ve smyslu bodu 4. uvedeného v předchozím odstavci, neboť tato vyjádření nebyla vydána ke konkrétnímu zboží se zohledněním jeho stavu zjištěného např. zkoumáním vzorků. Jednalo se pouze o obecná prohlášení, u kterých lze uvažovat o tom, že se opírala opět pouze o údaje sdělené žalobcem (obdobně jako u ZISZ).
128. Nadto je účel veterinárních předpisů jiný než pro sazební zařazení a nelze je proto primárně při rozhodování o sazebním zařazení zboží použít. Zároveň nelze posuzovat požitelnost či jedlost konkrétního zboží ve smyslu celního sazebníku (což je hledisko rozhodující) pouze s ohledem na izolované znění právní úpravy. Dle soudu, stejně jako dle žalovaného, nelze tvrdit, že Zboží bylo nejedlé, protože právní úprava pro přepravu surovin na výrobu želatiny je mírnější. Je totiž třeba případ od případu zkoumat, za jakých podmínek bylo to které zboží vyrobeno, skladováno a přepravováno. Podle podkladů poskytnutých žalobcem jsou dovážené rybí kůže obvykle po zpracování skladovány při teplotě – 18° C a měly být přepravovány při teplotě – 20° C. Přitom žalobce nebral v potaz, že podle přílohy III oddílu VIII kapitole VIII odst. 1 písm. b) nařízení č. 853/2004 jsou při přepravě zmražených produktů rybolovu přípustné i krátkodobé výkyvy teplot maximálně o 3° C. Z žalobcem předložených podkladů je zřejmé, že předmětné zboží bylo domrazováno z teplot – 14,7° C, – 11,4° C a – 13,9° C. Není však již zřejmé, v jakém okamžiku k těmto změnám teplot došlo a zda tyto teploty byly dosaženy ještě v průběhu přepravy, při překládce nebo až v průběhu skladování. Není tedy prokázáno, že teplotní hranice pro přepravu, kterou žalobce sám považuje za kritérium pro posouzení jedlosti, potažmo požitelnosti, předmětných rybích kůží byla v projednávaném případě již v době dovozu či dříve překročena (k této otázce také již výše).
129. Žalovaný v tomto směru ve vyjádřeních žalobce shledával rozpornost. Žalovaný uváděl, že pokud žalobce tvrdí, že pro (dle jeho názoru nejedlé) suroviny na výrobu želatiny je přípustná jakákoliv minusová teplota, pak se žalovaný tázal, proč předmětné rybí kůže jejich dodavatel skladuje při teplotě – 18° C a pro přepravu žalobce požaduje teplotu – 20° C a v případě, že se při skladování a přepravě teploty zvýší, domrazuje je na teplotu nižší. K tomu žalovaný poukázal na příložený průvodní doklad, který výslovně uváděl, že po rozmrznutí už nemá být zboží znovu zmrazováno. Žalovaný se tak dále tázal, proč se u produktů, o kterých tvrdí, že jsou nejedlé, žalobce snaží o zachování teplot, které hygienické předpisy vyžadují v případě produktů jedlých.
130. V tomto směru považuje soud za poměrně plausibilní, byť konkrétně neprokazované, žalobcovo tvrzení, že se nízkou teplotu se snažil u Zboží udržovat s ohledem na výtěžnost

kolagenu; jinými slovy by nedodržení nízkých teplot mohlo vést k degradaci Zboží a tedy i nižší výtěžnosti kolagenu a následné nižší produkci jedlé želatiny. To ale dle názoru soudu nic nemění na tom, že v době dovozu (proclení) bylo Zboží dle všeho jedlé (především tedy z pohledu výše podané systematiky HS a KN) a žalobce nijak neprokázal, že Zboží naplnilo shora uvedená kritéria, která by mohla vést k závěru o jeho „nejedlosti“. V tomto směru považuje soud toliko za hypotetickou a spekulativní otázku a argumentaci žalobce o tom, jaký by mělo efekt to, kdyby žalobce např. nechal Zboží částečně „zkazit“, aby se stalo nepoživatelným (žalobce vlastně uvádí, že pro dosažení příznivějšího sazebního zařazení jej do takového řešení žalovaný „tlačí“). Jak již bylo řečeno, tento dotaz považuje soud za spekulativní – pokud by nastala naznačovaná situace, bylo by ji třeba řešit dle stejných kritérií jako situaci, která je posuzována nyní. Rozhodným kritériem by opět byla jedlost dováženého zboží. Principiálně, ve smyslu HS a KN (což je rozhodné hledisko), rybí kůže jedlé jsou, proč žalovaný ani neměl povinnosti, jak se toho domáhá žalobce, uvádět, co jedlého by z takových kůží šlo vyrobit; výjimky již soud opakovaně zmiňoval: „nejedlost“ s ohledem na druh ryb, které nejsou požitelné či jsou přímo jedovaté, popř. na druh ryb, jejichž maso sice jedlé je, ale kůže sama jedlá není, nebo s ohledem na to, že by se jednalo o kůže, které by byly nezpůsobilé nebo nevhodné k lidskému požívání vzhledem ke stavu, v jakém by se nacházely.

131. Přestože soud uznává, že ve vztahu ke konkrétnímu žalobcem dováženému zboží se jedná o otázku, která dosud nebyla dostatečně judikována, přesto lze vycházet z obecných kritérií. V tomto směru se soud domnívá, že přístup žalovaného je v souladu s jedním z mála příbuzných případů řešených na úrovni SDEU. Jde o již připomínanou věc *Pärlitigu OÜ proti Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus*, v níž SDEU zaujal stanovisko, že „*Kombinovaná nomenklatura společného celního sazebníku tvořící přílohu I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění nařízení Komise (ES) č. 1719/2005 ze dne 27. října 2005 musí být vykládána v tom smyslu, že zmrazené páteř z lososa obecného (atlantského) (Salmo salar) chovaného pro hospodářské účely, které jsou získány z filetování ryby, musí být zařazeny pod kód KN 0303 22 00 pod podmínkou, že zboží je v okamžiku proclení způsobilé k lidskému požití, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.*“ Přitom „*rozhodující faktor pro zařazení tohoto zboží spočívá v jeho způsobilosti k lidskému požívání, a nikoli jeho hodnotě nebo množství*“, přičemž kapitola 3 KN se „*nevztahuje na ryby nezpůsobilé k lidskému požívání z důvodu jejich druhu nebo stavu*“ (viz také body 27 a 29 citovaného rozsudku). Shora byly popsány důvody, proč „nejedlost“ v intencích celních pravidel nebyla prokázána.
132. Pokud žalobce zmiňuje otázku kódů uváděných ve formulářích používaných při veterinární kontrole, tyto jsou uváděny deklarantem a lze vycházet z toho, že pokud nebyl prováděn laboratorní rozbor vzorků, nemají samy o sobě povahu důkazu o sazebním zařazení zboží a nemají ani povahu rozhodnutí ve věci sazebního zařazení zboží.
133. Co se týče výčtu kódů ve vysvětlivkách formuláře „*Osvědčení pro dovoz surovin pro výrobu želatiny/kolagenu určených k lidské spotřebě*“, chápe soud na jednu stranu argumentaci žalobce, na druhou stranu jim nelze bez dalšího přiznat rozhodnou povahu. Tento formulář je upraven prováděcím nařízením. Podle vysvětlivek, které jsou součástí formuláře, má být v kolonce I. 19 uveden odpovídající kód dle HS. Výslovně jsou tam jmenována např. čísla 0208 „*Ostatní maso a jedlé droby, čerstvé, chlazené nebo zmrazené:*“ a 0305 „*Ryby, sušené, solené nebo ve slaném nálevu; uzené ryby, též vařené před nebo během uzení; rybí moučky, prášky a pelety, způsobilé k lidskému požívání:*“. V souladu s žalovaným

soud uvádí, že se pro výrobu želatiny zjevně předpokládá i dovoz a zpracování surovin jedlých. Pokud mohou být na výrobu želatiny využity ryby sušené, solené a uzené, tak jak uvádí žalovaný, není logické, aby nemohly být použity ryby zmražené, jen proto, že číslo 0303 není výslovně uvedeno a číslo 0305 ano. Jejich využití k výrobě jedlé želatiny tím nemůže být vyloučeno. I sušené rybí kůže by tak byly zařazeny do čísla 0511, pokud by byly nejedlé, a do podpoložky KN 0305 79 00 („*Ryby, sušené, solené nebo ve slaném nálevu; uzené ryby, též vařené před nebo během uzení; rybí moučky, prášky a pelety, způsobilé k lidskému požívání: – Rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby: – Ostatní*“), pokud by byly jedlé. Výčet kódů KN ve vysvětlivkách formuláře veterinárního osvědčení rovněž sám o sobě nic nedokazuje o stavu a kvalitě dovezeného zboží v okamžiku dovozu. Obdobné platí i pro žalobcem předkládaný vzor veterinárního osvědčení pro dovoz produktů rybolovu určených k lidské spotřebě; ten rovněž není rozhodný z celního hlediska a nevypovídá nic o kvalitě dovezeného Zboží v okamžiku proclení.

134. K relativní nezávislosti mezi „veterinárními“ či „potravinovými“ předpisy na straně jedné a celními předpisy na straně druhé, pročez není možné mechanicky aplikovat v celním řízení prvně jmenované, soud pouze na okraj poznamenává, že např. definice pojmu „droby“ dle bodu 1.11 přílohy I k nařízení č. 853/2004 nepokrývá výslovně kůže zvířat (z toho ani ryb). Naopak dle HS je zřejmé, že i kůže ryb patří mezi droby. Celní hledisko je v nynějším případě rozhodující (zde srov. také bod 107. tohoto rozsudku).
135. Žalovaný reflektoval i žalobcovu argumentaci postavenou na tvrzení, že Zboží je nepoživatelné, resp. není vhodné k lidské spotřebě, neboť ve stavu, ve kterém se nachází v okamžiku dovozu, jej nelze přímo konzumovat ani se v tomto stavu jako potravinu neprodává a až složitým průmyslovým zpracováním z něj vzniká jedlá želatina určená k lidské spotřebě. Přestože žalovaný s tímto tvrzením částečně souhlasil, a činí tak i soud, neboť Zboží opravdu k přímé konzumaci určeno není, přesto je tento výklad KN ne zcela správný (je úzký a jednostranný). Vysvětlivky k HS výslovně uvádějí, že do kapitoly 3 patří ryby (a vodní bezobratlí) „*živí nebo mrtví, určené k přímé spotřebě nebo pro průmyslové účely*“. Pokud se tedy kůže při porcování ryb oddělí, zpracovávají se nadále samostatně a průmyslovou úpravou se z nich stávají potraviny (želatina) způsobilé k lidské spotřebě, není tato průmyslová úprava na překážku jejich zařazení do kapitoly 3 a jejich čísel. Žalobce, jako provozovatel potravinářského podniku, se sám odkazuje na právní předpisy upravující hygienické normy při provozu potravinářských podniků. V jisté rovině jeho tvrzení by však mělo docházet k tomu, že by byla v jeho potravinářském podniku zpracována surovina živočišného původu, která by byla vzhledem ke svému stavu (plíseň, hniloba, znečištění apod. – srov. shora) nejedlá, a z ní by byly vyráběny jedlé potraviny.
136. Ačkoli je tedy rozhodné, zda dovážené Zboží lze považovat za jedlé v okamžiku dovozu proclení samo o sobě (viz důvody uvedené výše), není bez významu, že i poté s daným Zbožím žalobce nakládal pro potravinářské účely. V tomto kontextu lze pojem „konzervování apod.“ dle vysvětlivek ke kapitole 3 HS pojmát širěji, než jak to činí žalobce.
137. Podobně jako žalovaný tak i soud uvádí, že ve smyslu celního sazebníku nelze pojem „jedlé“, potažmo „způsobilé k lidskému požívání“, vnímat tak úzce, jak to požaduje žalobce. Například v podpoložkách KN 0206 10 10, 0206 29 10, 0206 80 10 a 0206 90 10 jsou zařazeny „*jedlé droby k výrobě farmaceutických výrobků*“, které rovněž nejsou způsobilé k přímé spotřebě.

138. Soud se proto domnívá, že bylo prokázáno, že Zboží bylo v okamžiku dovozu ve smyslu celního sazebníku jedlé a nic nebránilo jeho zařazení do čísla 0303 celního sazebníku. Zároveň po posouzení základních zbožíznaleckých kritérií „co je to, z čeho je to a k čemu je to“, která společně představují objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží a jsou rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení, a s přihlédnutím ke všemu výše uvedenému, se soud ztotožňuje s žalovaným, že bylo třeba zařadit Zboží do čísla 0303, a postupem dle pravidla č. 6 Interpretčních pravidel následně do položky a do podpoložky KN 0303 99 00 jako „*Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa čísla 0304: – Játra, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby: - - Ostatní:*“.
139. V souvislosti se zmíněnými zbožíznaleckými kritérii (otázkami) žalobce také namítal (např. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272), že žalovaný (či celní úřad) vůbec nehodnotil účel použití Zboží – „*užití, k němuž je zboží určeno*“ – a nemohl tedy Zboží správně zařadit. K tomu soud uvádí, že účel či způsob užití toho kterého zboží může mít pro sazební zařazení význam, nicméně celkově nelze žalobcově argumentaci přisvědčit.
140. Velmi detailně a fundovaně se k této námitce žalovaný vyslovil např. ve vyjádření ze dne 12. 11. 2019 (v soudním spise sp. zn. 29 Af 95/2019 číslo listu 71 násl.). K tomuto vyjádření se soud může prakticky bezesbýtku přihlásit a níže je rekapituluje:
141. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40, uvedl, že z judikatury SDEU 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].“ (pozn. KS v Brně: zvýraznění tučným písmem původní, zvýraznění podtržením doplnil KS v Brně)*
142. Již rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 3. 1972 ve věci C-36/71, *Günter Henck*, který ještě odkazoval na tehdy používanou tzv. Bruselskou tarifní nomenklaturou – BTN (předchůdce Nomenklatury Rady pro celní spolupráci a následně Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží /HS/), vycházel z pravidla, že účel použití představuje objektivní kritérium pro sazební zařazení zboží pouze v případě, že je posuzovanému výrobku vlastní, a to s ohledem na jeho objektivní charakteristické znaky a vlastnosti. Soudní dvůr EU toto pravidlo ve své rozhodovací praxi opakovaně potvrdil (viz např. rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2005 ve věci C-495/03, *Intermodal Transports BV*, bod

47 a 55; rozsudek SDEU ze dne 17. 3. 2005 ve věci C-467/03, *Ikegami Electronics (Europe) GmbH*, bod 23; rozsudek SDEU ze dne 4. 3. 2004 ve věci C-130/02, *Krings GmbH*, bod 30; a další).

143. Rozsudek ve věci *Günter Henck* se zabýval otázkou sazebního zařazení krmiv pro zvířata. Znění příslušného čísla BTN bylo podobně jako v dnešní době v HS „*Přípravky používané k výživě zvířat*“. V bodě 4 předmětného rozsudku Soudní dvůr zdůraznil jako rozhodující kritéria, že se musí jednat o „*přípravky*“ (tzn. výrobky nebo směsi výrobků) a musí být určeny „*k výživě zvířat*“. Účel použití k výživě zvířat je tak objektivně danou vlastností, kterou musí posuzované zboží mít. Je předpokladem, který musí být splněn, aby jej bylo možné takto sazebně zařadit.

144. V nyní posuzované věci je mezi žalobcem a žalovaným sporné sazební zařazení Zboží – rybích kůží (ze sladkovodních ryb tilápie a pangasius), mražených v blocích. Tyto kůže žalobce uvádí, že dováží za účelem dalšího zpracování, a to konkrétně na výrobu jedlé želatiny. Žalobcem deklarovaný způsob dalšího využití dovezeného zboží žalovaný nikdy nezpochybňoval. Zároveň však nelze tvrdit (jak to činí žalobce), že by byl tento účel použití dovezeného zboží jediný možný, nebo že by byl dovezenému zboží vlastní („*inherentní*“). Kdyby nebyl tento účel použití žalobcem výslovně deklarován, nebyl by z objektivních vlastností dovezeného Zboží v okamžiku dovozu *prima facie* vůbec zřejmý a dovezené Zboží by mohlo být případně zpracováno i jinak (rybí kůže např. pro přípravu krmiv pro zvířata či na výrobu rybích mouček).

145. Ani znění čísel, která pro sazební zařazení dovezeného Zboží připadají v úvahu, nepředpokládají a nevyžadují jeho určení pro nějaký konkrétní účel. Číslo 0303 „*Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa čísla 0304*“ se dělí na úrovni jedné pomlčky do celé řady položek podle druhů ryb, které do nich patří. Poslední položkou na úrovni jedné pomlčky je položka „*Játra, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby*“, kam patří vyjmenované výrobky bez ohledu na druh ryb, ze kterého jsou získávány. Uvedená položka se na úrovni dvou pomlček dále dělí na položky 0303 91 „– *Játra, jikry a mlíčí*“, 0303 92 „– *Žraločí ploutve*“ a 0303 99 „– *Ostatní*“. Je zřejmé, že při sazebním zařazení v rámci tohoto čísla nehraje způsob či složitost následného opracování žádnou roli. Jedinou výjimku představuje podpoložka 0303 91 10 „– *Tvrdé a měkké jikry a mlíčí pro výrobu deoxyribonukleové kyseliny nebo protaminsulfátu*“, v jejímž znění je účel použití výslovně specifikován.

146. Číslo 0511 „*Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté; mrtvá zvířata kapitoly 1 nebo 3, nezpůsobilá k lidskému požívání*“ se na úrovni jedné pomlčky dělí na položky 0511 10 „– *Býčí sperma*“ a „– *Ostatní*“. Položka „– *Ostatní*“ se následně na úrovni dvou pomlček dělí na položky 0511 91 „– *Výrobky z ryb a korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých; mrtvá zvířata kapitoly 3*“ a 0511 99 „– *Ostatní*“. Položka 0511 91 „– *Výrobky z ryb a korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých; mrtvá zvířata kapitoly 3*“ se na úrovni tří pomlček dělí na podpoložky 0511 91 10 „– *Odpad z ryb*“ a 0511 91 90 „– *Ostatní*“. Položka 0511 99 „– *Ostatní*“ se na úrovni tří pomlček dělí na podpoložky 0511 99 10 „– *Šlachy, odřezky a jiný podobný odpad ze surových kůží nebo kůže*“, 0511 99 31 „– *Přírodní houby živočišného původu: – – – Surové*“ a 0511 99 39 „– *Přírodní houby živočišného původu: – – – Ostatní*“ a 0511 99 85 „– *Ostatní*“. Ani v tomto případě nehraje způsob či složitost následného opracování žádnou roli.

147. Číslo 4103 „*Ostatní surové kůže a kožky (čerstvé nebo solené, sušené, vápněné, piklované nebo jinak konzervované, avšak nevyčištěné, nezpracované na pergamen ani jinak neupravené), též odchlupené nebo štípané, jiné než vyloučené poznámkou 1 b) nebo 1 c) k této kapitole:*“ se na úrovni jedné pomlčky dělí na položky 4103 20 „– *Plazů*“, 4103 30 „– *Prasat*“ a 4103 90 „– *Ostatní*“. Ty se již dále nijak nedělí. Ani zde znění čísla a položek neuvádí žádný konkrétní způsob či složitost následného opracování.
148. Z výše uvedeného plyne, že účel použití dovezeného zboží, jako suroviny na výrobu jedlé želatiny, není pro jeho sazební zařazení rozhodující. Číslo 0303 a příslušná položka, kam celní orgány zařadily dovezené Zboží, zní „*Ryby, zmrazené, kromě rybího filé a jiného rybího masa čísla 0304: - Játرا, jikry, mlíčí, rybí ploutve, hlavy, ocasy, vzduchové měchýře a jiné jedlé rybí droby:*“. Vysvětlivky k HS k číslu 0302 a *mutatis mutandis* k číslu 0303 pak výslovně uvádí, že jedlé rybí droby oddělené od zbytku rybího těla (např. kůže, ocasy, vzduchové měchýře, hlavy a půlky hlav (též s mozkem, tvářemi, jazykem, očima, čelistmi nebo rty), žaludky, ploutve, jazyky), stejně jako játra, jikry a mlíčí, čerstvé nebo chlazené, se zařazují do tohoto čísla. Bez ohledu na plánované budoucí zpracování se tedy rybí kůže, které budou v okamžiku dovozu ve smyslu celního sazebníku jedlé, zařadí do čísla 0302 (chlazené) či 0303 (zmrazené). Budou-li tytéž kůže ve smyslu celního sazebníku nejedlé, už se do těchto čísel nikdy zařadit nemohou a zařadí se do jiného odpovídajícího čísla, nejspíše 0511. Opět se ale zařadí bez ohledu na plánované budoucí zpracování. (pozn.: zvýraznění doplněno)
149. Argumentace žalobce, jak již bylo naznačeno, není zcela bezmezerovitá – předpokládané využití rybích kůží na výrobu želatiny či kolagenu či složitost postupu, kterým jsou v rámci výrobních procesů žalobcem zpracovávány, nevypovídá nic o stavu, v jakém jsou předmětné rybí kůže dováženy, a samo o sobě neučiní z dovezených rybích kůží kůže nejedlé. Kolagen a želatinu lze stejně dobře získávat z jedlých i nejedlých rybích kůží, stejně jako z jedlých i nejedlých kůží vepřových či hovězích.
150. K užití zboží také soud dodává, že podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobce 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. Tento postoj je v souladu s ustálenou judikaturou SDEU, podle které „*je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám*“ (rozsudek ze dne 26. 5. 2016, ve věci C-198/15, *Invamed Group a další*, bod 18 a tam citovaná judikatura). Jak již bylo řečeno, 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*, bod 27 a tam citovaná judikatura).
151. Soud také uvádí, že žalobce v průběhu řízení před soudem uplatňoval nové důkazy, které nepředložil v rámci celních řízení a také postupně rozhojňoval svou žalobní argumentaci. V tomto směru se nabízí dvojí otázka „koncentrace“ řízení, tedy zda některé z důkazů žalobce uplatnil včas (zejména různá celní prohlášení a platební výměry celních orgánů jiných unijních zemí – viz zejména bod 67. tohoto rozsudku), a zda některá žalobní tvrzení ve smyslu žalobních bodů (viz zejména otázka průběhu kontrol či odběru vzorků – viz zejména bod 52. tohoto rozsudku) uplatnil včas v souladu s § 71 odst. 2 s. ř. s.

152. Předně k této otázce soud uvádí, že v obecné rovině lze souhlasit s žalobcem, že v řízení před správním soudem je možné podle principů zakotvených v § 77 odst. 2 s. ř. s., výslovně pak zásady plné jurisdikce, předkládat i nové důkazy, které nebyly uplatněny v řízení před správním orgánem. Tento závěr však nelze paušalizovat. Jak uvádí komentářová literatura, „nelze zajisté ignorovat specifika jednotlivých typů správních řízení, resp. řízení daňového, a dát možnost žalobci napravovat jeho pasivitu ve správním nebo daňovém řízení tím, že najednou začne být co do důkazních návrhů aktivní v řízení před soudem“ (viz Kühn, Z. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 631). S tím souvisí otázka, „zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznamena, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ‚dohnat‘ teprve v soudním řízení. Takovéto důkazy by soud v řízení o žalobě proti daňovému rozhodnutí vůbec provádět neměl (srov. již rozsudek NSS 5 Afs 147/2004-89, podle něhož k ‚tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem‘)“ (Kühn, Z., tamtéž, s. 633). Právě na těchto východiscích byl postaven i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91 (na který výslovně odkazoval žalovaný), který byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09 (dostupným na <http://nalus.usoud.cz>), ovšem z pouze z procesních důvodů, které nezpochybňují trvalou validitu závěrů tam obsažených, z nichž se vytvořila již konstantní judikatura NSS – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, bod [44], dle kterého „[n]a provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.“).
153. Jelikož procesně probíhalo správní řízení dle daňového řádu, s čímž souvisí i otázka rozložení důkazního břemene v řízení, neměl soud v zásadě důvod přihlížet k důkazům, které žalobce předkládal až v řízení před soudem, pokud tak již mohl učinit v řízení před žalovaným. To se týká především různých cizozemských platebních výměrů na clo a s nimi spojených celních prohlášení a případně i dalších „doprovodných“ dokumentů, které žalobce prezentoval až v řízení před soudem, a které se daných platebních výměrů týkaly. Nelze rozumně uvažovat o tom, že by dané důkazy nemohl žalobce navrhnout již v řízení před žalovaným, pokud tyto písemnosti byly „adresovány“ jemu samotnému, popř. byl jejich přímým původcem.
154. I v situaci, kdy by soud důkazy zmíněné v předchozím odstavci bral „plně“ v potaz, nic by to neměnilo na jeho závěrech o nedůvodnosti žaloby. Jak z provedeného dokazování vyplývá, a poukazoval na to i žalovaný, dané cizozemské platební výměry (a s nimi spojená celní prohlášení), nevypovídají nic o jasné a ustálené správní praxi celních orgánů jiných unijních zemí. Podobně, jak to soud konstatoval u ZISZ, je zřejmé, že závěr cizích celních orgánů a sazebním zařazení zboží nebyl opřen o žádný konkrétní rozbor, analýzu či kontrolu (na rozdíl od věci řešené Celním úřadem a žalovaným). Rozhodnutí německých a slovenských celních orgánů vycházela z informací deklarovaných v předmětných celních prohlášeních žalobcem. Zásadní je také to, že předmětem rozhodování celních orgánů v celním řízení je propuštění zboží do navrženého režimu, nikoliv rozhodování o sazebním zařazení propouštěného zboží (zde lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008-97, publikovaný pod č. 1701/2008 Sb. NSS).

Žalobcem předložená rozhodnutí v celním řízení tak v podstatě žádný názor či praxi celních orgánů při rozhodování o sazebním zařazování rybích kůží na výrobu jedlé želatiny neobsahují, a proto jej ani nemohou dokládat. Zároveň je možné si povšimnout, že cizí celní orgány ve svých rozhodnutích uváděly podpoložky KN 0511 91 00 či podpoložky KN 4103 90 00, tedy dotčené zboží zařazují *promiscue* do zcela různých kapitol. Ani to nesvědčí o ustálené praxi.

155. Určitou výjimku ze závěrů o pozdním předložení rozhodnutí celních orgánů jiných unijních zemí by mohla představovat rozhodnutí francouzská a italská, u nichž žalobce tvrdil složitější proces jejich získání, neboť se jednalo o dokumenty konkurenčních společností. I kdyby zde však bylo možné uvažovat příznivěji o tom, zda nemohly být tyto dokumenty k důkazu navrženy např. již v odvolacím řízení, přesto se soud domnívá, že u nich lze konstatovat *mutadis mutandis* obdobné závěry jako u dokumentů zmíněných v předchozím odstavci.
156. Pokud jde o žalobcem předkládané vyjádření ředitele odboru „Specialty Chemicals“ Evropské rady pro chemický průmysl ze dne 30. 8. 2018 o sazebním zařazení rybích kůží pro výrobu želatiny (kolagenu) do kódů 0511 91 10 00 nebo 4103 90 00, ani tomu soud nepřisuzuje rozhodnou relevanci. Jedná se spíše o soukromou e-mailovou komunikaci, nadto neurčenou přímo žalobci, která není nadána autoritativním charakterem nebo nějakou formou závaznosti. Informace zde obsažené pak nevedou ani k jasnému sazebnímu zařazení příslušného zboží, neboť i tu se uvádí různé podpoložky KN. Kontext této komunikace také není bez dalšího zřejmý, včetně případné motivace pro uvádění údajů, které vedou k závěrům o nulové celní sazbě. Obdobné pak lze dle názoru soudu zastávat i ve vztahu k různým fakturám a dalším dokumentům od dodavatelů či přepravníků (eventuálně i k podkladům od konkurenčních společností), kteří zboží v podobě zmrazených rybích kůží hodnotí jako „odpad z ryb“. To, že tyto subjekty dané kůže hodnotí jako „odpad z ryb“, pakliže by se jednalo o typově stejné zboží jak u žalobce, není rozhodné z celního hlediska – jejich závěry se rovněž neopírají o nějaké analýzy a navíc i u těchto subjektů může být dána motivace pro takové sazební zařazení, kdy nevzniká povinnost hradit clo. Opět je pak důležitý stav v okamžiku dovozu (proclení), který zjišťovaly pouze české celní orgány.
157. V případě německých veterinárních dokumentů je možné si povšimnout, jak už soud uváděl výše, že u Zboží je veterinárním lékařem zaškrtnuta (resp. potvrzena) v kolonce možnost „lidská spotřeba“ (v německé verzi formuláře „*Lebensmittel*“), když se přitom nabízely i jiné předtištěné možnosti: krmivo, farmaceutické použití, technické použití a ostatní (obdobně pak kolonka 32). Tato skutečnost nijak nepodporuje žalobcovo tvrzení, že Zboží je nejedlé – pokud by tomu tak bylo, tak by se, zejména s ohledem na žalobcem uváděný způsob dalšího zpracování předmětných rybích kůží, nabízely např. možnosti „technické použití a ostatní“.
158. Rovněž u potvrzení společnosti cargo-partner SR, s.r.o., o způsobu přepravy Zboží z Hamburku do České republiky, platí obdobné, co soud uvedl k dalším důkazům zmíněným v bodě 67. tohoto rozsudku, a které žalobce předložil až v řízení před soudem. V průběhu správního řízení žalobce nijak neprokazoval a netvrdil, že při přepravě nebyl použit mrazicí box a že již během přepravy Zboží překračovalo určité konkrétní teploty (výjimkou v jistém smyslu byla pouze tvrzení o domrazování Zboží). Soud přesto k tomuto dokladu přihlédl a konstatuje, že jej nemůže považovat za dostatečně vypovídající, neboť se v něm hovoří o tom, že přeprava byla vykonávána „většinou“ bez

aktivního chlazení (není tedy zcela zřejmé, v jakých případech to bylo) a také tento doklad zmiňuje, tranzitní dobu z Hamburku do Kunovic (2 až 4 dny). Z toho sice lze do určité míry dovozovat postupné zvyšování teploty, avšak není průkazné, zda a jak konkrétně k tomu skutečně došlo. Zároveň hraje roli zjevný časový odstup mezi jednotlivými dovozy a daným potvrzením (ačkoli není datované, následovalo zřejmě až po ukončení celního řízení), který v jistém smyslu může snižovat jeho vypovídací hodnotu a případně i motivace dopravce, který mohl chtít vyhovět svému zákazníkovi. Nadto, jak již soud uváděl výše, např. kontrolní protokol ze dne 23. 6. 2017, KP17-CZ530201-997262, obsahoval výsledky kontroly v rámci daného celního řízení a z fotografie pořízené během této kontroly: bylo z nich možné usuzovat na způsob přepravy a balení Zboží. Vyplývá z nich, že ke Zboží (pod průhlednou smršťovací fólií, kterou bylo obaleno) byl při přepravě přiložen průvodní doklad s údaji o zásilce v anglickém a francouzském jazyce a na něm bylo výslovně uvedeno, že zboží má být přepravováno při teplotě – 18° C v po rozmrazení nemá být znovu zmrazováno („KEEP FROZEN AT – 18 DEGREE C, DO NOT REFREEZE AFTER THAW“). Tato zjištění, která je dle názoru soudu možno považovat za reprezentativní, opět svědčí spíše o tom, že Zboží mělo být udržováno hluboce zmrazené a nepředpokládalo se, že by se jeho teplota výrazně zvyšovala a docházelo tak k nějaké jeho kvalitativní degradaci (způsob přepravy a zacházení s příslušnou komoditou přitom napovídá o povaze této komodity a jejím účelu). Potvrzení dopravce tak neříká nic konkrétního o tom, jaká byla teplota a celkový stav Zboží v okamžiku proclení.

159. Zatímco u důkazů předložených až v průběhu soudního řízení bylo sporné, zda jsou přípustné zejména z hlediska skutkové argumentace, pak u některých námitek, které žalobce postupně vznášel, se naskýkala otázka, zda byly právně přípustné z pohledu § 71 odst. 1 a 2 s. ř. s. Dle § 71 odst. 1 písm. d) musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) obsahovat „žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné“. Dle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může [žalobce] jen ve lhůtě pro podání žaloby“.
160. Konkrétně jsou sporné námitky přiblížené v bodě 52. tohoto rozsudku. Jimi žalobce rozporoval způsob odebrání vzorků Zboží, jak je popsán v protokolu o zkoušce č. j. 53830/2018-900000-020. Dle žalobce obsah tohoto protokolu neodpovídá směrnici 92/2/EHS a ČSN tuto směrnici implementujících, jmenovitě ČSN 56 0290-2, Metody zkoušení zmrazených výrobků, Část 2: Odběr vzorků a ČSN 56 0290-7, Metody zkoušení zmrazených výrobků Část 7, Měření teplot. Tyto námitky žalobce vznesl také v souvislosti s tvrzením, že pokud by nebyly dodrženy příslušné podmínky, nemohlo by být příslušné zboží dále vůbec použito jako potravina a bylo by vyloučeno z užití k lidské spotřebě (tyto podmínky jsou dle žalobce upraveny ve směrnici 89/108/EHS a dále ve vyhlášce č. 366/2005 Sb., která zpracovává obě v tomto odstavci uvedené směrnice ES). Těmito námitkami, uplatněnými v původní věci 29 Af 88/2019 poprvé v podání ze dne 14. 5. 2020 (tedy zjevně po lhůtě pro podání žaloby), tedy žalobce mířil do již dříve obecně formulovaného tvrzení o nedostatečně (nesprávně) zjištěném skutkovém stavu.
161. Definice pojmu „žalobní bod“ podal Nejvyšší správní soud např. v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS, či v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publikovaném pod č. 2162/2011 Sb. NSS. Ve světle těchto rozhodnutí považuje soud tvrzení o

nedostatečně či nesprávně zjištěném skutkovém stavu za příliš široké na to, než aby mohlo účinně pokrývat všechny později již konkretizované výhrady týkající se problematiky zjišťování skutkového stavu. V tom zdejší soud vychází i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007-407, dle jehož právních závěrů např. žalobní námitka, že „správce daně porušil zásady daňového řízení“, představuje žalobní bod nekonkrétní a bezobsažný, přičemž s. ř. s. neumožňuje, aby žalobce v dalších fázích řízení před správním soudem a po uplynutí lhůty pro podání žaloby, například při jednání soudu, tomuto nekonkrétnímu bodu přiřazoval zcela konkrétní námitku, do té doby na soud nevznesenou. Krajský soud v Brně se tedy ve smyslu zmíněných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nedomnívá, že by obecné tvrzení o nesprávně zjištěném skutkovém stavu mohlo představovat „bianco šek“ pro všechny později konkretizované námitky, které se dané otázky týkají. Předmětný žalobní bod proto soud považuje za opožděný.

162. I kdyby však soud uvedený žalobní bod nepovažoval za pozdě uplatněný, nepovažoval by jej za rozhodný z hlediska důvodnosti žaloby. V tomto směru se shoduje s názorem žalovaného, že směrnice č. 92/2/EHS se na odběr vzorků prováděný celními orgány za účelem stanovení správného sazebního zařazení zboží nevztahuje; k tam uvedeným pravidlům proto nelze bez dalšího přihlížet. Článek 1 odst. 1 a 2 této směrnice výslovně stanoví, že postup odběru vzorků a metoda analýzy popsáné v přílohách I a II této směrnice, se použije při úřední kontrole teplot hluboce zmrazených potravin, a to pouze v případě, že po kontrole přetrvává odůvodněná pochybnost o překročení prahové hodnoty teplot uvedených ve směrnici č. 89/108/EHS. Jde tedy o směrnici upravující postup pro konkrétní a úzce vymezený okruh kontrol. Její působnost nelze jednoduše zobecnit a rozšířit i na zcela jiné typy kontrol prováděné k jiným účelům. Totéž platí i pro ČSN tuto směrnici implementující. Naopak žalovaný v daném kontextu odkazuje na to, že CTL je zkušební laboratoř akreditovaná Českým institutem pro akreditaci, o.p.s., kdy získaná akreditace a certifikace jsou dle národních, evropských i obecně mezinárodních norem. Nadto např. z protokolu o odběru vzorku ze dne 17. 9. 2018, č. 530201-18-09-003, vyplývá, že žalobcův zplnomocněný zástupce byl odběru vzorků osobně přítomen, byl poučen a seznámen s postupem odběru vzorků. Svým podpisem následně potvrdil, že údaje uvedené v tomto protokolu a jeho přílohách jsou správné, že s postupem a průběhem odběru vzorku souhlasí, a že ke správnosti údajů v protokolu, postupu odběru vzorku a dalším skutečnostem spojeným se vzorkovaným zbožím, které by mohly mít vliv na výsledek kontroly, nemá žádné připomínky. Jak již bylo zmíněno, tak i v případě, že by soud dané námitky nehodnotil jako opožděné, byly by dle jeho názoru nedůvodné.
163. V návaznosti na výše uvedené pak považuje soud odebrané vzorky vzhledem k celkovým okolnostem věci za reprezentativní (srov. např. s. 3 rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2018, č. j. 17101-2/2018-900000-311). K posílení právní pozice žalobce v těchto souvislostech nepřispívá ani to, že v některých případech byl informován o provedení kontroly Zboží, avšak toto nesprávně odňal celnímu dohledu (viz rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 41711/2018-900000-311, původně projednávané pod sp. zn. 29 Af 96/2018; k tam uvedeným závěrům žalovaného, rozvedeným ve vyjádření k žalobě, nemá soud, co by dodal).
164. Soud se zároveň nedomnívá, že by byl žalobce nějak diskriminován ať v národní nebo v unijní dimenzi. Z přezkoumávaných případů nevyplývá, že by u žalobce byla uplatňována jiná celní sazba než u subjektů, u nichž by bylo možné uvažovat o tom, že dovážejí totožné zboží jako žalobce. Jak již bylo řečeno, důležitým faktorem v dané věci je

to, že unijní celní orgány svými rozhodnutími nezaložily žádnou ustálenou dlouhodobou správní praxi. Rybí kůže byl proclívány různě a nadto žádný z unijních orgánů nerozhodl v pravém slova smyslu o sazebním zařazení, pouze o propuštění zboží do navrženého celního režimu. Jelikož nebyla tato rozhodnutí opřena o žádné kontroly, analýzy či podrobnější odůvodnění, nelze bez dalšího toto zboží ztotožnit se Zbožím dováženým žalobcem a s jeho stavem v okamžiku proclení; to platí, jak plyne z výše uvedeného, i pro ZISZ. Pokud jde o vnitrostátní aspekt věci, není jakkoli zřejmé, že by existoval subjekt, který by do České republiky dovážel totožné zboží jako žalobce a u kterého by Celní úřad či žalovaný postupoval odlišně než v případě žalobce.

165. Ačkoli tedy soud hodnotí žalobcovu argumentaci jako velmi podrobnou a kvalifikovanou, mající původ v případě, který bylo možné do jisté míry považovat za sporný, přesto nedospěl k závěru o důvodnosti žaloby.

VI. Závěr a náklady řízení

166. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
167. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 26. května 2021

Mgr. Milan Procházka v.r.
předseda senátu