



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **ND IMPEX spol. s r.o.**, IČO 45273138
sídlem Lhotská 2208/27, 193 00 Praha 9
zastoupená advokátkou Mgr. Janou Andresovou
sídlem Pavla Švandy ze Smiřic 1067/9, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4 - Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2021, č. j. 1882-4/2021-900000-311,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2021, č. j. 1882-4/2021-900000-311 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „daňový řád“) zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 26. 10. 2020, č. j. 90875-43/2020-610000-51, ze dne 26. 10. 2020, č. j. 90875-44/2020-410000-51, a ze dne 30. 11. 2020, č. j. 90875-52/2020-610000-51 (dále společně „dodatečné platební výměry“), kterými bylo žalobkyni dodatečně doměřeno clo ve výši 780 557 Kč.
2. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a zároveň má za to, že bylo vadami zatíženo i řízení, ve kterém bylo vydáno. Žalovaný podle žalobkyně pochybil, když jí nezaslal vyjádření celního úřadu k jejímu odvolání, a znemožnil jí tak na stanovisko

jakkoli reagovat. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí sám uznal nedostatečné odůvodnění dodatečných platebních výměrů, přičemž podle žalobkyně není přípustný postup, při kterém žalovaný v napadeném rozhodnutí doplní odůvodnění celního úřadu, místo aby takové rozhodnutí zrušil a vrátil celnímu úřadu k dalšímu řízení. Dále považuje žalobkyně za procesní vadu, jestliže žalovaný vycházel ze skutečností a důkazů, které jsou mu známy z neveřejných zdrojů. Žalobkyně považuje rozhodnutí založené na takových závěrech za nepřezkoumatelné a porušující ústavní principy. Podle žalobkyně může takovým postupem docházet k libovůli či dokonce diskriminačnímu přístupu ze strany orgánů státní moci.

3. Podle žalobkyně je napadené rozhodnutí nezákonné v důsledku toho, že žalovaný zařadil zboží: Sweet & Sour salát s tuňákem, salát s tuňákem na italský způsob, exotický salát s tuňákem, tuňák kousky ve vlastní šťávě, tuňák se zeleninou v pikantní omáčce, tuňák se zeleninou v mexické omáčce a tuňák kousky v rostlinném oleji (dále jako „předmětné zboží“) jako zboží, které má být sazebně řazeno do položek kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) 1604 14 28, 1604 14 31, 1604 14 21 a 1604 14 38. Žalovaný toto zařazení odůvodnil jazykovou korekturou, přičemž poukázal na nesprávný text části českého znění položky 1604, které porovnal s anglickou verzí, ze které je podle něj seznatelné, že se jedná o *připravené konzervované* ryby, a měl za to, že to lze pochopit i z vysvětlivek k harmonizovanému systému. Podle žalovaného je také problematický překlad položky 1604 14, přičemž v napadeném rozhodnutí rozebral označení tuňáků a rozdíl související s označením *bonito*. Žalobkyně má ovšem za to, že jí nemůže jít k tíži nesprávnost nebo nepřesnost českého znění překladu, který navíc nečinila ona. Podle žalobkyně měl žalovaný vycházet z českého (a závazného) právního předpisu.
4. Žalobkyně má za to, že postupovala správně, když předmětné zboží sazebně zařadila do položky 1604 20 70, a to především z důvodu, že se jedná o přípravky z jiné ryby než z ryby uvedené v položce 1604 14. Žalovaný zařadil předmětné výrobky z ryb pod výrobky z tuňáka pruhovaného (*bonito*), ač předmětné zboží je výrobkem z ryby *Katsuwonus pelamis*, tedy z ryby jiné.
5. Podle žalobkyně také není správný závěr žalovaného, že by pod položku 1604 20 70 mohly být zařazeny pouze drcené ryby či paštiky a nic jiného. Pro podřazení zboží pod konkrétní položku je důležitý název položky a podpoložky, proto není tento výklad žalovaného správný, neboť by tímto postupem byly prolomeny základní zásady pro zařazení zboží. Takto by totiž nebyly správně odpovězeny otázky: Co to je? Z čeho to je? K čemu to je? A případně, v jakém je to balení? V názvu položky 1604 20 navíc není slovo *drcené* uvedeno. Podle žalobkyně nelze předmětné zboží zařadit do položky 1604 14, neboť název položky ani žádné z podpoložek jednak neodpovídá povaze, názvu či funkci předmětného zboží a jednak se jedná o přípravek z jiné ryby než tam uvedené. Proto je nutné hledat vhodnější zařazení, za které žalobkyně považuje položku 1604 20, ve které je přímo v názvu uvedeno nejen to, že se jedná o konzervy, ale též *ostatní*, tj. ryby neuvedené, resp. jiné než v položce 1604 14.
6. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že do položky 1604 1x *Ryby, celé nebo v kusech, vyjma drcených*, lze podřadit případně i výrobky v kouscích. Žalovaný považuje pojem kusy a kousky za synonyma, byť připustil, že je mezi výrobky kvalitativní rozdíl. Podle žalobkyně je však takový výklad nesprávný a neodpovídá žádnému z norem, a to ani normám, které citoval žalovaný. Podle žalobkyně je zjevné, že pojmy kusy a kousky nemohou být synonymní, a na základě tohoto názoru nemůže být řazen konkrétní výrobek

do konkrétní položky, naopak kousky ryb by měly být řazeny do kvalitativně horší položky (kategorie), tj. drcených ryb.

7. Žalobkyně dále namítala, že ani žalovaný, ani celní úřad neosvětlili, proč právě předmětné výrobky mají být považovány za výrobky, ve kterých se nachází kusy či kousky ryb. Žalobkyně má za to, že pouze složení uvedené na výrobku nestačí pro sazební zařazení zboží. Žalobkyně poukázala na to, že výrobky podrobila laboratornímu vyšetření u Státního veterinárního ústavu Praha, a z protokolu o zkoušce č. 3552/21 (správně má být č. 3551/21 – *pozn. soudu*) vyplývá, že všechny předmětné výrobky spadají do kategorie *kousků* ryb, jak je definuje nařízení Rady (EHS) č. 1536/92 ze dne 9. června 1992, kterým se stanoví společné obchodní normy pro konzervované pravé a nepravé tuňáky (dále jen „nařízení č. 1539/92“), ostatně v předmětném protokolu je výslovně uvedeno, že se jedná o *kousky* různé velikosti se zachovanou strukturou svaloviny.
8. Žalobkyně odmítá argumentaci žalovaného, že by zpochybňovala samu sebe, když nesouhlasí se sazebním zařazením předmětného zboží na základě složení, které je na výrobku uvedeno a které předložila sama žalobkyně. Žalobkyně má za to, že sazební zařazení zboží není možné učinit pouze na základě složení uvedeného na obalu výrobku, ale že zboží má být podrobeno analýze. V této souvislosti poukázala na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2015, č. j. 57 Af 22/2013-137. Žalobkyně žalovanému vytýká, že si měl nejprve zjistit skutkový stav věci, tj. posoudit, o jaké zboží, resp. výrobky se fakticky skutkově jedná, což je podle žalobkyně jednoznačně otázka pro znalce a pro postup žalovaného, aby z úřední povinnosti nechal provést analýzu předloženého zboží. Žalobkyně přitom i v průběhu správního řízení poukazovala na nezbytnost zpracování analýzy.
9. Žalobkyně nakonec považuje napadené rozhodnutí za nezákonné i z důvodu, že žalovaný odmítl zohlednit závaznou informaci o sazebním zařazení (dále jen „ZISZ“) č. SKBTI338546/20/194 vydanou slovenským celním orgánem. Žalovaný sice uvedl, že je mu známo, že se jedná o totožný druh ryby, ovšem předmětná ZISZ neobsahuje uvedení konzistence ryby. Podle žalobkyně tak dochází k popření základní zásady volného pohybu zboží a služeb, když dle žalovaného identický druh ryby spadá do jiného sazebního řazení, než je tomu na Slovensku, ač je i žalovanému zřejmé, že se jedná o stejný výrobek, neboť právě druh ryby je podstatným pro sazební zařazení, když je v předmětné ZISZ uváděn druh ryby, a nikoli konzistence výrobku. Žalobkyně dále poukázala na veterinární certifikát z Vietnamu, ve kterém je zboží sazebně zařazeno shodně, jak to činí žalobkyně. Uvedené sazební řazení je pak zjevné i z polského jednotného správního dokladu (dále jen „JSD“), které se týká výrobku identického charakteru, a to jak složení, druhu ryby, ale i konzistence.
10. Žalobkyně se domáhá jak zrušení napadeného rozhodnutí, tak dodatečných platebních výběrů.
11. V doplnění žaloby ze dne 19. 10. 2021 žalobkyně předložila náhledy webových stránek společnosti Gaston, která působí na Slovensku prostřednictvím společnosti Goral, ze kterých je dle žalobkyně patrné, že má v sortimentu právě 6 tuňákových salátů, které se navíc shodují s výrobky uvedenými v ZISZ, na kterou odkazovala již v žalobě. Žalobkyně dále do textu rozšíření žaloby nakopírovala fotografii, na které srovnávala obsah konzerv výrobce společnosti GIANA s obsahem konzerv výrobce společnosti Five Star (od společnosti Five Star je předmětné zboží – *pozn. soudu*) s tím, že má za to, že je složení

konzerv prakticky identické. A znovu zopakovala, že rozhodně nejde o ryby celé nebo v kusech ve smyslu nařízení č. 1536/1992, protože struktura rybí svaloviny nevyhovuje definici ryb celých nebo kusů ve smyslu tohoto nařízení. Žalobkyně má za to, že žalovaný nedostatečně odůvodnil, proč není možné předmětné zboží zařadit do podpoložky 1604 20 70, když v odůvodnění pouze uvedl, že se jedná o ryby v kusech, které jsou zahrnuty ve znění první položky 1604. Podle žalobkyně ovšem tak velké kusy ryb v tuňákových salátech nejsou a žalovaný to ani nikdy neprokázal.

12. Podle žalobkyně vede výklad žalovaného k tomu, že by do položky 1604 14 musely být zařazeny všechny výrobky z ryb, které obsahují byť jen sebemenší kousek masa, pokud se nejedná o maso drcené, a do podpoložky 1604 20 by naopak mohly být zařazeny pouze výrobky obsahující drcené ryby a nic jiného. V takovém případě by se ovšem tato podkategorie mohla přímo jmenovat „drcené ryby“ a ne „ostatní přípravky nebo konzervy z ryb“. Žalobkyně poukazuje i na ZISZ č. NLBTI2018-2126, ve které je rolka z lososa (*Salmo salar*) zařazena pod položku 1604 20 10 30, přestože *Salmo salar* se nachází také v kategorii 1604 11, tedy pod položkou 1604 1x *Ryby celé nebo v kusech, vyjma drcených*, přičemž rolka z lososa plněná sýrem jistě není vyrobena z drceného masa.
13. Žalobkyně dále soudu dne 23. 3. 2022 předložila snímek obrazovky zachycující celní sazebník z roku 2019, přičemž znovu poukázala na to, že konzervy, které jsou vyrobeny z ryby druhu *Katsuwonus pelamis*, nelze zařadit do kategorie, která je nazvaná bonito. Žalobkyně s odkazem na dokument Státní veterinární zprávy poukázala na to, že tuňák *Katsuwonus pelamis*, který je řazen mezi pravé tuňáky, nemůže být řazen mezi bonita. Také upozornila na to, že aktuální celní sazebník (pro rok 2022 – pozn. soudu) byl upraven a nově v souladu s nařízením č. 1536/92 slovo bonito, které zařazení tuňáka *Katsuwonus pelamis* do této kategorie znemožňovalo, vypustil.
14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 15. 11. 2022 uvedl, že stanovisko celního úřadu k podaným odvoláním žalobkyně bylo reprodukováno v bodech 31 až 35 napadeného rozhodnutí, přičemž povinnost poskytnout stanovisko k podanému odvolání žalobkyni není stanovena ani v daňovém řádu, ani v jiném právním předpisu. Žalovaný tak nejednal v rozporu s právním předpisem a nekrátil tak práva žalobkyně. Žalobkyni zároveň nic nebránilo, aby se se stanovisky celního úřadu seznámila, a to v rámci nahlížení do spisu.
15. Žalovaný považuje za nedůvodný i žalobní bod, ve kterém žalobkyně namítá, že není přípustné, jestliže dodatečné platební výměry nezrušil, ale jen doplnil jejich nedostatečné odůvodnění. Žalovaný odkázal na ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, jak může odvolací orgán v odvolacím řízení rozhodnout, přičemž z tam uvedeného výčtu je zřejmé, že nemůže zrušit napadené rozhodnutí a vrátit ho správnímu orgánu prvního stupně k dalšímu řízení. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu se zákonem, když nedostatek dodatečných platebních výměrů napravil v napadeném rozhodnutí.
16. Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že by vycházel z „neveřejných zdrojů“. Podle žalovaného nic takového v napadeném rozhodnutí uvedeno není. Všechny skutečnosti a důkazy, které žalovaný hodnotil, jsou obsaženy ve správním spise, do něhož byly vloženy buď celním úřadem a žalobkyně s nimi byla seznámena prostřednictvím zprávy o kontrole, nebo byly do spisu vloženy v odvolacím řízení jako součást podání žalobkyně, a pak jsou jí též známy.
17. Ohledně právního posouzení odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí, neboť v něm jsou podle žalovaného veškeré vznesené námitky řádně vypořádány. K tomu pouze doplnil, že

ohledně jazykové nepřesnosti nařízení rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2017/1925, prováděcího nařízení Komise (EU) 2018/1602 a prováděcího nařízení Komise (EU) 2019/1776, jimiž se mění Příloha č. I (dále jen „celní sazebník“), žalovaný vnímá, že žalobkyně postupovala podle právně závazného textu, ovšem ani žalovaný nemůže postupovat nesprávně vinou nepřesného textu, který není dílem jeho činnosti. Nepřesnost textu právního předpisu v jednom z úředních jazyků Evropské unie nemůže být důvodem, aby hospodářské subjekty, které se řídí nesprávným textem, byly zvýhodněny oproti jiným hospodářským subjektům. K tomu doplnil, že jazyková nekonzistentnost českého překladu celního sazebníku s texty ostatních jazykových mutací celního sazebníku již byla na základě podnětu žalovaného odstraněna [srov. prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/1832 ze dne 12. října 2021, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (tj. celní sazebník platný a použitelný na rok 2022)].

18. K nezohlednění ZISZ č. SK BTI 3385449/20-194 ze dne 13. 10. 2020, jakož i dalších závazných informací o sazebním zařazení uvedených v žalobě uvedl s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU, že vytváří práva pouze ve prospěch jejího držitele a jediné ve vztahu ke zboží, které je v ní uvedeno. Žalovaný přitom nedospěl k závěru, že by v předložených ZISZ odpovídalo uvedené zboží kontrolovanému zboží *ve všech ohledech*, proto nebylo možné na ZISZ nahlížet jako na důkaz. A i kdyby bylo prokázáno, že zboží uvedené v předložené ZISZ odpovídá kontrolovanému zboží ve všech ohledech, tak celní úřady nejsou povinny na základě takové ZISZ vydané třetí osobě bez dalšího sazebně zařadit kontrolované zboží do stejného kódu celní nomenklatury, jaký je uveden v ZISZ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 213/2020-47).
19. Žalovaný dále zpochybnil protokol č. HPK 3551/21, který předložila žalobkyně, a uvedl, že lze důvodně pochybovat o tom, jestli se vztahuje k výrobkům, z nichž bylo doměřeno dodatečnými platebními výměry clo, neboť byl vypracován rok a půl po dovozu posledních sporných výrobků. K žalobkyní předloženému veterinárnímu certifikátu Vietnamu žalovaný uvedl, že neobsahuje žádné nové informace, výrobky jsou v něm popsány toliko zněním kódů celního sazebníku, a to ještě v nesprávném znění českého překladu. Předložený veterinární certifikát označuje toliko druh ryby [*Katsuwonus (Euthynnus) pelamis*], avšak neobsahuje již žádné ingredience. Podle žalovaného proto ani tento certifikát nelze použít jako důkaz ohledně skutkového stavu.
20. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného částečně zopakovala argumentaci uvedenou již v žalobě a dále doplnila, že nesouhlasí se žalovaným v otázce nemožnosti užití protokolu o zkoušce č. HPK 3551/21. Poukázala na to, že datum zkoušky nevylučuje, že bylo testováno zboží téže šarže, a navíc, jak je patrné i z obalového materiálu a informací na něm, žalobkyně dováží stále tytéž výrobky. Jeden z testovaných výrobků měl navíc minimální trvanlivost do 2. 1. 2024, přičemž stejná doba minimální trvanlivosti byla uvedena i na jednom z proclívaných výrobků, což lze prokázat obsahem listiny nazvané Can Code List č. H19385. Nakonec žalobkyně uvedla, že od samého počátku je spor o to, jestli mají být tuňákové saláty zařazeny pod položkou 1604 20 70 nebo 1604 14 21. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 10. 2020 přitom celní úřad odůvodňuje své zařazení odkazem na čtyři body celního sazebníku, a to pravidlo č. 1 a 6 a dále poznámku č. 2 ke kapitole 16 a poznámku k položkám ke kapitole 16. Podle žalobkyně se ovšem všechna tato pravidla a poznámky vztahují a uplatní v případě obou zařazení. Celní úřad

pak už jen konstatuje, že do navržené položky 1604 20 70 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech, zahrnuté ve znění první položky 1604. Podle žalobkyně ovšem celní úřad toto své tvrzení, že se jedná o ryby celé nebo v kusech, nikdy nepodložil jediným argumentem, odkazem na nařízení, směrnici apod. Navíc nikdy nedisponoval výrobkem fyzicky, když měl k dispozici toliko fotografie (zavřené konzervy, nikoli obsah), etiketu, složení atd. Žalobkyně tedy pokládá otázku, jak velké kusy ryb musí být, aby se jednalo o ryby celé nebo v kusech? A na základě jakého předpisu? Zda zkoumal celní úřad obsah výrobků, aby toto mohl posoudit? Žalobkyně má za to, že nezkoumal. Žalobkyně je též přesvědčena, že předložila řadu důkazů, ze kterých je zřejmé, že je v českém překladu chyba a že rybu *Katsuwonus pelamis* není možné zařadit mezi bonita. Podle žalobkyně je třeba zodpovědět otázku, co je ohodnoceným zbožím. Navíc, i kdyby připustila, že výrobek obsahuje kusy, tak musí být zodpovězeno, zda se jedná o ryby celé, nebo v kusech (položka 1604 14), anebo zda se jedná o přípravek nebo konzervu z ryb (položka 1604 20). Výrobek obsahuje kromě velmi drobných kousků rybiho masa (méně než jednu třetinu) také zeleninu a omáčku, proto se podle žalobkyně jedná o přípravek z ryb.

Splnění procesních podmínek

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
22. Ve věci rozhodl soud bez jednání podle § 51 s. ř. s. Žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili. Soud neprováděl dokazování těmi listinami označenými v podáních žalobkyně, které jsou součástí správního spisu (napadené rozhodnutí, dodatečné platební výměry, ZISZ č. SKBTI338459/20/194, veterinární osvědčení pro dovoz z Vietnamu do EU), neboť správním spisem se dokazování neprovádí, ze správního spisu soud bez dalšího vychází. Další důkazní návrhy žalobkyně soud neprovedl z důvodu, že jimi měly být prokazovány skutečnosti, které nejsou rozhodné pro právní posouzení věci (předmětem právního posouzení je zařazení konkrétního zboží pod konkrétní položky nomenklatury), přičemž předložené listiny nejsou závaznými právními akty, jimiž by byl celní úřad nebo žalovaný vázán, a zároveň žalobkyně netvrdila, že by tyto listiny obsahovaly skutečnosti, které by byly mezi účastníky sporné, a které by bylo nezbytné prokázat. V podrobnostech se k tomu soud vyjádří níže v rozsudku.

Obsah správního spisu

23. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 2. 3. 2020 oznámil celní úřad žalobkyni zahájení daňové kontroly po propuštění zboží podle čl. 48 celního nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“) a § 85 a násl. daňového řádu, jejímž předmětem bylo ověření správnosti a úplnosti informací uvedených v celních prohlášeních evidovaných pod č. 17CZ510000169XNGM0 (datum propuštění 7. 8. 2017), č. 17CZ5100001J9XXZP1 (datum propuštění 5. 12. 2017) a č. 18CZ5100001BSIF585 (datum propuštění 24. 4. 2018). Rozsah kontroly byl stanoven na kontrolu sazebního zařazení s tím, že spolu s kontrolou bylo podle § 21 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„celní zákon“) zahájeno i doměřovací řízení. (Soud zde neuvádí specifikaci zboží, kterého se týkalo oznámení o zahájení kontroly, neboť jde o zboží, které není předmětem žaloby – pozn. soudu).

24. Dne 10. 4. 2020 oznámil celní úřad žalobkyni rozšíření kontroly po propuštění zboží, a to o ověření správnosti a úplnosti informací uvedených v celních prohlášeních evidovaných pod č. 18CZ5100001GUSVFF9 (datum propuštění 2. 1. 2018) a č. 19CZ51000011BECIM7 (datum propuštění 2. 1. 2019). Současně se na rozšířený předmět kontroly zahájilo i doměřovací řízení podle § 21 celního zákona.
25. Zbožím, o které byla rozšířena kontrola po propuštění zboží, jsou tuňákové konzervy (informace o zboží poskytla žalobkyně na základě výzvy ze dne 14. 4. 2020, sp. zn. 90875-12/2020-510000-51), konkrétně:

Tuňák sekaný v rostlinném oleji 185 g [složení: tuňák sekaný (*Katsuwonus pelamis*) 70 %, sójový olej, jedlá sůl]

Tuňák sekaný ve vlastní šťávě 185 g [složení: tuňák drcený (*Katsuwonus pelamis*) 70 %, pitná voda, sůl]

Tuňák se zeleninou v pikantní omáčce 185 g [složení: tuňák pruhovaný kousky (*Katsuwonus pelamis*) 49 %, pikantní omáčka 33 % (pitná voda, rajčatový protlak, cukr, sójový olej, zahušťovadlo: guma guar, jedlá sůl, mletý pepř, ocet kvasný lihový, barvivo: paprikový extrakt), cibule 14 %, hrášek 4 %]

Tuňák kousky v rostlinném oleji 185 g [složení: tuňák kousky (*Katsuwonus pelamis*) 70 %, sójový olej, jedlá sůl]

Tuňák kousky ve slaném nálevu 185 g [složení: tuňák kousky (*Katsuwonus pelamis*) 70 %, pitná voda, jedlá sůl]

Tuňák se zeleninou v mexické omáčce 185 g [složení: Tuňák pruhovaný kousky (*Katsuwonus pelamis*) 29,7 %, mexická omáčka 23 %, (pitná voda, cukr, jedlá sůl, ocet kvasný lihový, kukuřičný škrob, zahušťovadlo, modifikovaný tapiokový škrob, koření, slunečnicový olej, barvivo: paprikový extrakt), červená fazole 13,1 %, sladká kukuřice 12,4 %, slunečnicový olej, cibule 8 %, červená paprika 3,1 %, zelená paprika 2,1 %]

Steak z tuňáka žlutoploutvého v slunečnicovém oleji 185 g [složení: Tuňák žlutoploutvý celý (*Thunnus albacares*) 75 %, slunečnicový olej, jedlá sůl]

Steak z tuňáka žlutoploutvého ve vlastní šťávě 185 g [složení: Tuňák žlutoploutvý celý (*Thunnus albacares*) 75 %, pitná voda, jedlá sůl]

Sweet&Sour salát s tuňákem 185 g [složení: sladkokyselá omáčka 44 % (pitná voda, cukr, rajčatový protlak, sójový olej, jedlá sůl, kukuřičný škrob, modifikovaný tapiokový škrob, ocet kvasný lihový, látka zvýrazňující chuť a vůni E621, barvivo, paprikový extrakt, koření), tuňák pruhovaný kousky (*Katsuwonus pelamis*) 27 %, ananas 8 %, rajčata 8 %, zelená paprika 8 %, sladká kukuřice 4 %, mladá kukuřice 1 %]

Salát s tuňákem na italský způsob 185 g [složení: omáčka na italský způsob 43,3 % (pitná voda, rajčatový protlak, cukr, sójový olej, modifikovaný tapiokový škrob, kukuřičný škrob, jedlá sůl, ocet kvasný lihový, látka zvýrazňující chuť a vůni E621, oregano, barvivo: paprikový extrakt, koření), tuňák pruhovaný kousky (*Katsuwonus pelamis*) 27 %, cibule 13 %, zelená paprika 8,6 %, rajčata 8,1 %]

Exotický salát s tuňákem 185 g [složení: tuňák pruhovaný kousky (*Katsuwonus pelamis*) 32,4 %, exotická omáčka 27,4 % (pitná voda, cukr, sójový olej, jedlá sůl, ocet kvasný lihový), sladká kukuřice 16 %, karotka 11 %, zelený hrášek 5,4 %, červené fazole 2,7 %, cibule 2,6 %, sladká paprika 2,5 %].

26. Dne 6. 5. 2020 byly celnímu úřadu doručeny fotografie výrobků (všechny od výrobce společnosti Five Star – *pozn. soudu*), a to tuňák drcený v rostlinném oleji, tuňák drcený ve vlastní šťávě, tuňák kousky se zeleninou v pikantní omáčce, tuňák kousky v rostlinném oleji, tuňák kousky ve vlastní šťávě, tuňákový salát Mexico, exotický salát s tuňákem, salát s tuňákem na italský způsob, Sweet & Sour salát s tuňákem, tuňák steak v slunečnicovém oleji, tuňák steak ve vlastní šťávě. Na fotografiích není zachycen celý popis složení výrobků.
27. Dne 7. 7. 2020 oznámil celní úřad žalobkyni rozšíření kontroly po propuštění zboží, a to o ověření správnosti a úplnosti informací uvedených v celním prohlášení evidovaném pod č. 20CZ5100001D4RFGG6 (datum propuštění 2. 1. 2020). Současně se na rozšířený předmět kontroly zahájilo i doměřovací řízení podle § 21 celního zákona. Předmětem rozšíření nebylo žádné nové zboží nad rámec zboží charakterizovaného v odstavci 25 tohoto rozsudku (srov. informaci žalobkyně poskytnutou celnímu úřadu dne 15. 7. 2020 v dokumentu nazvaném sazební_zarazení_zboží – číslo složky 26). Žalobkyně doložila dne 15. 7. 2020 i tytéž fotografie kontrolovaného zboží jako dne 6. 5. 2020.
28. Dne 26. 8. 2020 zastavil celní úřad doměřovací řízení vedené v souvislosti s celním prohlášením evidovaným pod č. 17CZ510000169XNGM0 ze dne 7. 8. 2017 (nejedná se o prohlášení, které by se vztahovalo k předmětnému zboží – *pozn. soudu*).
29. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 8. 2020, č. j. 90875-24/2020-610000-51, celní úřad v bodě 1, který se vztahoval k celním prohlášením evidovaným pod č. 17CZ510000169NM0, č. 17CZ5100001J9XXZP1 a 18CZ5100001BSIF585, v odstavci 1.A uzavřel, že u celního prohlášení ev. č. 17CZ510000169NM0 uplynula lhůta pro oznámení celního dluhu (nevztahuje se na předmětné zboží – *pozn. soudu*), v bodě 1.B uzavřel, že ve vztahu ke zboží, které bylo deklarováno v celních prohlášeních ev. č. 17CZ5100001J9XXZP1 a č. 18CZ5100001BSIF585 neshledal porušení právních předpisů (nevztahuje se na předmětné zboží – *pozn. soudu*). V bodě 2, který se vztahoval k celnímu prohlášení evidovanému pod č. 18CZ5100001GUSVFF9, v odstavci 2.A celní úřad konstatoval, že u zboží **sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji a sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) ve vlastní šťávě** neshledal správce daně porušení právních předpisů. V odstavci 2.B pak uzavřel, že se zboží **Sweet & Sour salát s tuňákem, salát s tuňákem na italský způsob a exotický salát s tuňákem** zařazují do podpoložky 1604 14 28 Taric kód 00, celní sazba třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V bodě 3, který se vztahoval k celnímu prohlášení evidovanému pod č. 19CZ51000011BECIM7, pak v odstavci 3.A uzavřel, že u zboží **sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji a sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) ve vlastní šťávě** neshledal správce daně porušení právních předpisů. V odstavci 3.B uzavřel, že zboží **kousky tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji** se zařazuje do podpoložky 1604 14 21 Taric kód 00, celní sazba třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V odstavci 3.C uzavřel, že zboží **Sweet & Sour salát s tuňákem**,

salát s tuňákem na italský způsob a exotický salát s tuňákem v konzervě, tuňák kousky ve vlastní šťávě, tuňák se zeleninou v pikantní omáčce a tuňák se zeleninou v mexické omáčce v konzervě se zařazují do podpoložky 1604 14 28 Taric kód 00, celní sazba třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V bodě 4, který se vztahoval k celnímu prohlášení evidovanému pod č. 19CZ51000011BECIM7, v odstavci 4.A celní úřad uzavřel, že zboží **steak (kusy) z tuňáka žlutoploutvého (*Thunnus albacares*) ve slunečnicovém oleji** se zařazuje do podpoložky 1604 14 31 Taric kód 90, celní sazba třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 Taric kód 94 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V odstavci 4.B pak uzavřel, že zboží **steak (kusy) z tuňáka žlutoploutvého (*Thunnus albacares*) ve vlastní šťávě** se zařazuje do podpoložky 1604 14 38 Taric kód 00, celní sazba ze třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 Taric kód 94 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V bodě 5, který se vztahoval k celnímu prohlášení evidovanému pod č. 20CZ5100001D4RFGG6, v odstavci 5.A uzavřel, že u zboží **sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji a sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) ve vlastní šťávě** neshledal porušení právních předpisů. V bodě 5.B uzavřel, že zboží **Sweet & Sour salát s tuňákem, salát s tuňákem na italský způsob, exotický salát s tuňákem, tuňák kousky ve vlastní šťávě, tuňák se zeleninou v pikantní omáčce a tuňák se zeleninou v mexické omáčce** (společně dále též „tuňákové saláty“) se zařazují do podpoložky 1604 14 28 Taric kód 00, celní sazba ze třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 Taric kód 94 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V odstavci 5.C uzavřel, že zboží **kousky tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji** se zařazuje do podpoložky 1604 14 21 Taric kód 00, celní sazba ze třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 Taric kód 94 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604.

30. Žalobkyně se ke kontrolnímu výsledku ze dne 31. 8. 2020 vyjádřila dne 29. 9. 2020, přičemž nerozporovala pouze zařazení konzervy obsahující steak z tuňáka žlutoploutvého. Zásadní rozpor naopak shledala u tuňákových salátů, které byly na základě kontroly zařazeny do podpoložky 1604 14 28 Taric kód 00. Žalobkyně se dovolávala informací o komoditách uvedených ve veterinárním osvědčení pro dovoz zboží z Vietnamu do EU, kde byly předmětné výrobky zařazeny pod položkou 1604 20 70. Dále poukázala na to, že tuňák bonito je jiná ryba než *Katsuwonus Pelamis*.
31. Dne 22. 10. 2020 vydal celní úřad zprávu o kontrole č. j. 90875-38/2020-610000-51, ve které shrnul výsledky kontrolního zjištění, přičemž jeho závěry ohledně zařazení předmětného zboží jsou totožné, jak jsou rekapitulovány ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 8. 2020 (odst. 29 tohoto rozsudku – *pozn. soudu*). Ve shrnutí pak celní úřad vyčíslil, že došlo ke zkrácení celního dluhu v celkové výši 450 582 Kč (ve výši 372 852 Kč v souvislosti s celním prohlášením ev. č. 18CZ5100001GUSVFF9 a ve výši 77 730 Kč v souvislosti s celním prohlášením ev. č. 19CZ51000011BECIM7).
32. Dne 22. 10. 2020 oznámil celní úřad žalobkyni částečné ukončení kontroly po propuštění zboží, a to v souvislosti s celními prohlášeními evidovanými pod č. 17CZ5100001J9XXP1 a č. 18CZ5100001BSIF585 (nevztahují se ke spornému zboží – *pozn. soudu*), a dále celní

úřad žalobkyni vyrozuměl o tom, že v souvislosti s celním prohlášením ev. č. 20CZ5100001D4RFGG6 řízení nadále trvá.

33. Ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 10. 2020, č. j. 90875-40/2020-610000-51, celní úřad v bodě 1, který se vztahoval k celnímu prohlášení evidovanému pod č. 20CZ5100001D4RFGG6, v odstavci 1.A uzavřel, že u zboží **sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji a sekaný (drcený) tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*) ve vlastní šťávě** neshledal správce daně porušení právních předpisů. V odstavci 1.B pak uzavřel, že se zboží **Sweet & Sour salát s tuňákem, salát s tuňákem na italský způsob, exotický salát s tuňákem, tuňák kousky ve vlastní šťávě, tuňák se zeleninou v pikantní omáčce a tuňák se zeleninou v mexické omáčce** zařazují do podpoložky 1604 14 28 Taric kód 00, celní sazba ze třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604. V odstavci 1.C uzavřel, že zboží **kousky tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*) v rostlinném oleji** se zařazuje do podpoložky 1604 14 21 Taric kód 00, celní sazba ze třetích zemí 24 %. Celní úřad uvedl, že do navržené položky 1604 20 70 není možné zboží zařadit, neboť se jedná o ryby v kusech zahrnuté ve znění první položky čísla 1604.
34. Dne 26. 10. 2020 doručil celní úřad žalobkyni dodatečný platební výměr ze dne 26. 10. 2020, sp. zn. 90875-43/2020-610000-21, kterým doměřil žalobkyni clo ve výši 372 852 Kč. Téhož dne doručil celní úřad žalobkyni dodatečný platební výměr ze dne 26. 10. 2020, sp. zn. 90875-44/2020-610000-51, kterým doměřil žalobkyni clo ve výši 77 730 Kč.
35. Dne 27. 11. 2020 vydal celní úřad zprávu o kontrole č. j. 90875-39/2020-610000-51, ve které shrnul výsledky kontrolního zjištění, přičemž závěry ohledně zařazení předmětného zboží jsou totožné, jak jsou rekapitulovány ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 10. 2020 (odst. 33 tohoto rozsudku). Ve shrnutí pak celní úřad vyčíslil, že došlo ke zkrácení celního dluhu v celkové výši 329 975 Kč (pouze v souvislosti s celním prohlášením ev. č. 20CZ5100001D4RFGG6).
36. Dne 30. 11. 2020 doručil celní úřad žalobkyni dodatečný platební výměr ze dne 30. 11. 2020, sp. zn. 90875-52/2020-610000-51, kterým žalobkyni doměřil dodatečné clo ve výši 329 975 Kč.
37. Proti platebním výměrům ze dne 22. 10. 2020 podala žalobkyně odvolání ze dne 25. 11. 2020, proti platebnímu výměru ze dne 30. 11. 2020 podala žalobkyně odvolání ze dne 21. 12. 2020. Odvolání obsahují v podstatě totožné odvolací důvody. Platební výměry považovala žalobkyně za nepřezkoumatelné, neboť celní úřad pouze vyjmenoval provedené důkazy, ale neuvedl úvahy, které ho vedly k vyslovení konkrétních závěrů. Žalobkyně rozporovala, že by tuňákové saláty byly zbožím, které by obsahovalo ryby v kusech. Dále poukazovala na to, že celní úřad podřadil zboží pod položku, která obsahuje přípravky z jiné ryby (bonito), než kterou skutečně obsahují (*Katsuwonus pelamis*). Žalobkyně pak své odvolací důvody shrnula tak, že předmětné zboží nelze zařadit do položky 1604 14, neboť název položky ani žádné z podpoložek neodpovídá povaze, názvu ani funkci předmětného zboží a současně se jedná o přípravek z jiné ryby než tam uvedené. Je proto nutné hledat vhodnější zařazení, kterým je položka 1604 20, která přímo v názvu obsahuje nejen to, že se jedná o konzervy, ale také že jde o ryby neuvedené, resp. jiné než v položce 1604 14. Především pak nelze zboží zařadit pod ryby v kusech (1604 14), ale jen pod ostatní přípravky nebo konzervy z ryb (1604 20). Žalobkyně poukázala i na

ZISZ vydanou Slovenskou republikou s tím, že má za to, že se vydaná ZISZ vztahuje k výrobku, který je svou povahou identický. Nakonec uvedla, že dodatečnými platebními výměry došlo k narušení právní jistoty žalobkyně, neboť předmětné zboží dováží a zařazuje do nomenklatury 1604 20 70 již řadu let.

38. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 28. 4. 2021. V odůvodnění nejprve poukázal na jazykové korektury, které byly provedeny v souvislosti s nesprávným textem části českého znění celního sazebníku, který se dotýkal znění čísla 1604 *Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker*. Žalovaný poukázal na to, že vhodnější překlad tohoto názvu by měl znít *Připravené nebo konzervované ryby; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker*; a položka 1604 20 *Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb* pak více odpovídá názvu *Ostatní připravené a konzervované ryby*. Žalovaný se věnoval i českému znění položky 1604 14, ve které považoval za problematickou část textu *tuňák pruhovaný (bonito)*. Dovodil, že pojmem bonito se označuje lokální pojmenování tuňáka pruhovaného v různých zemích, a z hlediska sazebního zařazení je tak podstatné, že tuňák pruhovaný je rybou s latinským názvem *Euthynnus (Katsuwonus) pelamis*, a není rozhodné, zda je nebo není v závorce sazebníku uveden pojem „bonito“. Dále poukázal na poznámku č. 2 k položkám ke kapitole 16, ze které je zřejmé, že pokud je uveden pouze obecný název, např. tuňák pruhovaný, patří ke stejnému názvu uvedenému v kapitole 3, tj. jedná se o druh *Euthynnus (Katsuwonus) pelamis*, opět bez ohledu na to, jestli je součástí textu položky pojem „bonito“. Dále odkázal na obchodní normu v podobě nařízení č. 1536/1992, které rozlišuje jednotlivé rody tuňákových ryb na tuňáky a bonita, přičemž v českém znění zůstal i přes jazykové korekce mezi pravými tuňáky rodu *Thunnus* zařazen i tuňák pruhovaný, ačkoli se řadí do rodu *Euthynnus*. A naopak, mezi bonita spadají ryby rodu *Sarda*, rodu *Euthynnus* [mimo druhu *Euthynnus (Katsuwonus) pelamis* – tuňák pruhovaný] a rodu *Auxis*. Žalovaný se v souvislosti se sazebním zařazením dovolával pravidla 6 Všeobecných pravidel pro výklad KN, ze kterých dovozoval, že ze znění položky 1604 1x *Ryby, celé nebo v kusech, vyjma drcených* plyne, že se vztahuje na ryby (nikoli kaviár) a dále že výrobky zařazované do této položky mají obsahovat ryby celé nebo v kusech, případně kouscích. Žalovaný dovodil, že z popisu *vyjma drcených* je zřejmé, že do položky nebudou sazebně zařazovány výrobky obsahující nejen ryby drcené, ale i jemně sekané, mleté, drásané, škrabané apod. Zároveň ze znění položky nedovodil jiné omezení, proto měl za to, že budou do položky 1604 1x řazeny též výrobky, které obsahují ryby celé nebo v kusech, které budou i v různých omáčkách, salátech apod. Pro sazební zařazení výrobků pod položku 1604 1x je tedy podstatné, aby ryby byly celé nebo v kusech, a aby byly v takových výrobcích zastoupeny alespoň z 20 % hmotnosti (srov. poznámku č. 2 ke kapitole 16). Naproti tomu do položky 1604 20 *Ostatní připravené nebo konzervované ryby* se zařadí všechny ostatní výrobky obsahující ryby, které nesplňují kritéria pro sazební zařazení do položky 1604 1x (např. pasty, pyré z ryb, paštiky, pomazánky apod.). Žalovaný se zabýval i tím, že celní sazebník neobsahuje definici pojmů „celý nebo kus“, avšak za použitelné považoval rozlišení právě podle nařízení č. 1536/1992, které má přesah do sazebního zařazování zboží (srov. čl. 2 tohoto nařízení), a proto aplikoval i definici pojmu kousky uvedenou v čl. 3 odst. 1 bodě iv) nařízení č. 1536/1992. Ačkoli celní sazebník neobsahuje pojem kousky, je zřejmé, že mezi pojmem kus a kousek je kvalitativní rozdíl (velikost rybí svaloviny), přesto je ale pro sazební řazení možné je považovat za synonyma. Žalovaný nepovažuje za pojmový znak (důležitý pro sazební zařazení) způsob balení (konzervy) ani absenci jiných přísad či surovin. Žalovaný poukázal na to, že není sporné, že předmětné výrobky obsahují ryby. Žalovaný přitom považoval za

dostatečné, když při zjišťování obsahu výrobků vycházel celní úřad ze složení deklarovaného na obalu výrobku, neboť měl za to, že by žalobkyně fakticky zpochybňovala samu sebe (tj. údaje, které poskytla). Žalovaný neviděl důvod pro to, aby zajistil analýzu předmětného zboží. Žalovaný dále poukázal na to, že byl splněn i poslední rozhodný znak pro zařazení zboží pod položku 1604 1x, a to, že zboží obsahuje minimálně 20 % ryby. Tato skutečnost nebyla ani rozporována. Žalovaný konstatoval, že celní sazebník neobsahuje žádné poznámky k dotčeným položkám KN, které by mohly mít vliv na sazební zařazení předmětného zboží. Žalovaný se pak ještě stručně vypořádal s námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů, kterou nepovažoval za důvodnou (případně nedostatky odůvodnění napravit). Dále uvedl, že ryba označovaná jako bonito a ryba *Katsuwonus pelamis* je jedna a tatáž ryba, přičemž pojem bonito považuje z pohledu celního zařazování za nevýznamný pojem. Žalovaný se též vyjádřil k předložené ZISZ a k tvrzení o „podobných výrobcích v Polsku“, přičemž uvedl, že v předložené ZISZ chybí podstatný údaj, a to konzistence ryby v uvedeném zboží, popsany výrobek tak nebylo možné ztotožnit se žádným druhem výrobků předmětného zboží, a předložená ZISZ je tudíž jako důkaz nepoužitelná. Argumentace zařazováním podobných výrobků v Polsku zůstala pouze v rovině tvrzení, a proto ji žalovaný blíže nevypořádal. V souvislosti s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2015, č. j. 57 Af 22/2013-517, žalovaný uvedl, že byl zrušen Nejvyšším správním soudem.

Posouzení návrhu soudem

39. Relevantní právní úprava celního zařazování zboží se nachází v právních předpisech EU, jimiž jsou zejména celní kodex a celní sazebník. Jelikož jsou aplikovaná ustanovení prováděcích předpisů celního sazebníku na tuto věc totožná, nebude soud odlišovat mezi jednotlivými zněními a bude na celní sazebník odkazovat jako na celek. Dále soud vychází z přílohy č. I celního sazebníku, kterou tvoří všeobecná pravidla pro výklad KN. A nakonec soud vychází z vysvětlivek ke KN, které byly vydány na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) druhé odrážky celního sazebníku.
40. Podle pravidla č. 2 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle č. 3.
41. Podle pravidla č. 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN zboží, které lze podle pravidla č. 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto: číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro drobný prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží.
42. Podle poznámky č. 2 ke kapitole 16 KN *Přípravky z masa, ryb nebo korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých* potravinové přípravy patří do této kapitoly, obsahují-li více než 20 % hmotnostních uzenky, salámů, masa, drobů, krve, ryb nebo korýšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých nebo jejich kombinaci. Obsahují-li tyto přípravy dva

nebo více uvedených výrobků, zařazují se do čísla kapitoly 16, odpovídajícího složce nebo složkám, jejichž hmotnost převládá. Tato ustanovení se nevztahují na nadívané výrobky čísla 1902 ani na přípravky čísel 2103 nebo 2104.

43. Podle poznámky k položkám č. 2 ke kapitole 16 KN *Přípravky z masa, ryb nebo koryšů, měkkýšů nebo jiných vodních bezobratlých* ryby, koryši, měkkýši a jiní vodní bezobratlí, uvedení v položkách čísel 1604 nebo 1605 pouze pod obecnými názvy, patří ke stejným druhům jako ty, které jsou uvedeny v kapitole 3 pod stejnými názvy.
44. Popis zboží v položce KN 1604 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker.
45. Popis zboží v položce KN 1604 14 21 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker: Ryby, celé nebo v kusech vyjma drcených: Tuňáci, tuňák pruhovaný (bonito) a pelamidy (*Sarda spp.*): V rostlinném oleji.
46. Popis zboží v položce KN 1604 14 28 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker: Ryby, celé nebo v kusech vyjma drcených: Tuňáci, tuňák pruhovaný (bonito) a pelamidy (*Sarda spp.*): Ostatní: Tuňák žlutoploutvý (*Thunnus albacares*).
47. Popis zboží v položce KN 1604 14 31 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker: Ryby, celé nebo v kusech vyjma drcených: Tuňáci, tuňák pruhovaný (bonito) a pelamidy (*Sarda spp.*): V rostlinném oleji.
48. Popis zboží v položce KN 1604 14 38 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker: Ryby, celé nebo v kusech vyjma drcených: Tuňáci, tuňák pruhovaný (bonito) a pelamidy (*Sarda spp.*): Ostatní.
49. Popis zboží v položce KN 1604 20 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker: Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb.
50. Popis zboží v položce KN 1604 20 70 v kapitole 16 zní: Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker: Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb: Z tuňáků, tuňáka pruhovaného (bonito) a ostatních ryb rodu *Euthynnus*.
51. Podle čl. 3 odst. 1 nařízení č. 1536/92, tvoří-li některý z níže uvedených způsobů obchodní úpravy produktu část obchodního názvu podle čl. 5, musejí odpovídat následujícím definicím:
 - i) celý: svalovina je příčně rozříznuta a má tvar celého plátku, který je tvořen jediným kusem nebo sestaven z kompaktního seskupení několika porcí masa. Připouští se přítomnost kousků do výše 18 % z hmotnosti ryby. Je-li však svalovina zabalena v syrovém stavu, je přítomnost kousků zakázána; části masa však mohou být přidány, pokud je to nutné k doplnění obsahu balení;
 - ii) kusy: části masa, jejichž původní struktura svaloviny je zachována a jejichž rozměry na nejkratší straně nejsou nižší než 1,2 centimetrů. Připouští se přítomnost kousků do výše 30 % z hmotnosti ryby;
 - iii) filety:
 - a) podélné svalovinové pásy odebrané ze svaloviny rovnoběžně s páteří;
 - b) svalovinové pásy z břišní stěny: v tomto případě mohou být filety také označeny jako břišní filety;

- iv) kousky: části masa, jejichž původní struktura svaloviny je zachována a jejichž velikost je různá;
 - v) drcený: částečky masa o stejné velikosti, které netvoří pastu.
52. Podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je především to, zda zboží (rybí konzervy), které obsahuje kousky (nikoli kusy ve smyslu nařízení č. 1536/62) rybího masa, má být zařazeno pod položku 1604 1x *Ryby, celé nebo v kusech, vyjma drcených*, nebo pod položku 1604 20 *Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb*.
53. Celní sazebník, resp. ani všeobecná pravidla pro výklad KN neobsahují definice pojmů kus a kousek. Podle pravidla č. 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN je třeba dát přednost nejspeciřtějšímu popisu před čísly s obecným popisem. Lze konstatovat, že popis *Ryby, celé nebo v kusech, vyjma drcených* je specifičtější než popis *Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb*, neboť použití slova *ostatní* signalizuje, že se jedná o jakousi *zbytkovou* kategorii zboží, kterou nelze podřadit pod předchozí položky (ryby celé a v kusech). Přestože žádná z uvedených položek neobsahuje pojem „kousky“, má soud za to, že lze uvedení negativního vymezení v položce 1604 1x „vyjma drcených“ považovat za stanovení kvalitativního limitu, podle kterého budou jednotlivé výrobky rozřazeny, tj. všechny výrobky (za předpokladu, že splňují i ostatní podmínky pro zařazení do položky 1604 1x), které obsahují rybí maso, které je celé, v kusech, případně v takových částech, které ještě není možné považovat za drcené, budou do této položky zařazeny, a naopak všechny výrobky, které obsahují maso drcené, případně maso s takovou kuchyňskou úpravou, která má za následek ještě jemnější strukturu, než je maso drcené, budou zařazeny do položky 1604 20. Pokud by pod položku 1604 1x měly být řazeny skutečně jen ryby celé nebo v kusech, bylo by nadbytečné, aby obsahovala popis „vyjma drcených“. Popis zboží „celé nebo v kusech“ by byl totiž pro zařazení výrobku s obsahem masa celého nebo v kusech dostatečný (vyčerpávající). Vše, co by bylo možné považovat za kvalitativně nižší (resp. výrobek s méně zachovanou strukturou masa, než jak je zachována v mase celém nebo v kusech), by bylo pojmově vyloučeno, neboť by takové zboží nesplňovalo kritéria pojmu celý a kus.
54. Pojem kusy a kousky sice nelze podle soudu obecně považovat za synonyma, ovšem pro potřeby zařazení zboží do podpoložky 1604 1x není toto rozlišení rozhodné, tj. není rozhodné, zda výrobek obsahuje kusy nebo kousky ryb. Oproti jiným druhům masa není prodej (kusů) ryb spojen s identifikací konkrétní částí těla, ze kterého pochází. Pro výrobky z jiných druhů masa je např. určující to, že za kus může být považováno pouze takové zboží, u kterého lze určit, podle rozměrů a charakteristik příslušné svalové tkáně, že pocházejí např. z kýty, hřbetu s kostí, krkovičky nebo plece z domácích prasat (srov. doplňkovou poznámku č. 2 ke kapitole 16). Avšak nelze přehlédnout, že žádná z tam odkazovaných podpoložek týkajících se jiného druhu masa (vepřového) neobsahuje negativní vymezení zboží, které už pod danou položku zařadit nelze (oproti tomu podpoložka 1604 1x jasně uvádí „vyjma drcených“). Tím je podpořen závěr soudu, že uvedení negativního vymezení představuje kvalitativní dělicí linku (popsanou mírou zachování struktury svaloviny), podle které lze jednotlivé výrobky rozřadit, a podpoložka 1604 1x tak neobsahuje taxativní výčet úpravy masa, které lze do dané podpoložky zařadit; tj. nejen pouze ryby celé a v kusech, ale i všechny výrobky obsahující rybí maso s kvalitativně zachovalou strukturou masa vyšší, než je u masa drceného.

55. Žalovaný tak dospěl ke správnému závěru, že výrobky obsahující kousky rybího masa jsou podřaditelné pod položku 1604 1x, neboť kvalitativně obsahují svalovinu o zachovalejší struktuře než maso drcené a právě až výrobky obsahující maso drcené (a maso s ještě méně zachovanou strukturou svaloviny) jsou z této položky vyloučeny.
56. Zdejší soud má zároveň za to, že celní úřad, resp. žalovaný postupovali správně, když vycházeli z definic pojmů *celý*, *kus*, *kousek* a *drcený*, jak je vymezuje nařízení č. 1536/92 v čl. 3 odst. 1. Podle čl. 5 odst. 1 písm. a) nařízení č. 1536/92 musí obchodní název na hotovém balení konzervovaných pravých nebo nepravých tuňáků obsahovat mj. právě i úpravu, v jaké je ryba uváděna na trh, a to na základě příslušného označení podle čl. 3 (takové upřesnění je nepovinné pouze pro ryby celé). Není tedy na libovůli výrobce, zda považuje rybí maso v konzervě za kousky nebo za drcené maso, ale jedná se o objektivně stanovený popis zboží platný v členských státech EU. Je proto racionální postup správce daně a žalovaného, pokud hodnotí obsah výrobků podle složení uvedeného na obalu výrobku, neboť popis složení je normován nařízením č. 1536/92 a užití konkrétních pojmů s sebou nese objektivní kvalitativní znaky konkrétní složky výrobku (rybího masa). Zároveň nemůže nastat situace, že by výrobek s obsahem *kousků* masa obsahoval převážně takové části masa, které by byly kvalitativně (ve svém celkovém objemu) horší (menší) než ve výrobku obsahujícím drcené maso (případně maso s ještě drobnější strukturou – např. pastu). Uvede-li tedy výrobce na výrobku obsahujícím konzervované pravé nebo nepravé tuňáky konkrétní kuchyňskou úpravu tohoto rybího masa, musí zvolit takový popis, který odpovídá skutečnému obsahu konzervy a je v souladu s nařízením č. 1536/92.
57. S výše uvedeným žalobním bodem pak souvisí námitka žalobkyně, že nebyl řádně zjištěn obsah zboží, resp. žalobkyně žalovanému vytýkala, že nepodrobil výrobky analýze.
58. V souvislosti se skutkovými zjištěními ohledně obsahu výrobků, resp. zjištěním, zda se jedná o maso v kusech, kouscích nebo v jiné kuchyňské úpravě, soud uvádí, že žalobkyně poskytla celnímu úřadu informaci – tabulku, ve které ke každému výrobku uvedla jeho složení, přičemž v této tabulce uvedla, že ve výrobcích tuňák se zeleninou v pikantní omáčce, tuňák kousky v rostlinném oleji/ve slaném nálevu, tuňák se zeleninou v mexické omáčce, Sweet&Sour salát s tuňákem, salát s tuňákem na italský způsob a exotický salát s tuňákem jsou kousky tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*). Zároveň poskytla celnímu úřadu i fotografie předmětného zboží. Žalobkyně přitom ani v průběhu správního řízení, ani v řízení před soudem nerozporovala, že by se v uvedeném zboží měly nacházet části rybího masa v jiné než jí deklarované formě (kousky). Nebylo tak povinností celního úřadu a žalovaného, aby provedli vlastní analýzu skutečného obsahu zboží, když ani žalobkyně netvrdila, že by mělo předmětné zboží obsahovat například maso drcené.
59. Žalobkyně pak v žalobě dokonce odkazuje na výsledky uvedené v protokolu o zkoušce č. HPK 3552/21, podle kterých má být zjevné, že všechny předmětné výrobky spadají do kategorie *kousků* ryb. I z toho důvodu, že s tímto důkazem žalobkyně nespojuje tvrzení, které by zpochybňovalo závěry žalovaného (výrobky obsahují *kousky* masa), soud uvedený důkaz pro nadbytečnost neprováděl, neboť správní spis obsahuje podklady, ze kterých vyplývá, že předmětné zboží obsahuje *kousky* rybího masa a mezi účastníky nelze tuto skutečnost považovat za spornou. Zároveň soud uvádí, že není povinností celního úřadu, resp. žalovaného, aby u všech výrobků, které je třeba sazebně zařadit, prováděl nejprve jejich analýzu. Žalobkyně sice nesouhlasila, jak se žalovaný vypořádal s jejím odkazem na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2015, č. j. 57 Af 22/2013-517, neboť měla za to, že předtím, než by bylo možné o věci učinit právní závěr, je nezbytné zjistit skutkový

stav, tj. posoudit o jaké zboží, resp. výrobky se fakticky skutkově jedná, což je podle žalobkyně přiléhavá otázka pro znalce a důvod pro to, aby žalovaný nechal z *úřední povinnosti* provést analýzu. Ovšem Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 1 Afs 54/2015-57, kterým žalobkyni odkazovaný rozsudek zrušil, zabýval tím, kdy je třeba doplnit spis v souvislosti se zařazováním zboží pod konkrétní položky KN, a dospěl k závěru, že správní orgány nemusejí nad rámec skutečností, které vyplývají ze správního spisu žádat další odborné znalosti nebo posudky, pokud nebyly skutečnosti uvedené přímo žalobcem nijak zpochybněny.

60. Zdejší soud má tak za to, že ani v průběhu správního řízení, ani v průběhu tohoto soudního řízení nebylo zpochybněno, že předmětné zboží obsahuje *kousky* rybího masa. Tuto skutečnost tvrdí jak žalobkyně, která dokonce navrhovala i důkaz k prokázání tohoto svého tvrzení (protokol o zkoušce č. HPK 3552/21), a není to ani v rozporu se závěry žalovaného, který v průběhu správního řízení vycházel z podkladů, které mu o složení zboží poskytla přímo žalobkyně, a který má též za to, že předmětné zboží obsahuje *kousky* rybího masa. Nebylo tedy pochybením správních orgánů, pokud nezajistily další odbornou analýzu nebo posudek o faktickém složení předmětného zboží, neboť povaha zboží, resp. jeho složení nebyly nijak zpochybněny.
61. Žalobkyně má dále za to, že je nepřipustné, aby jí bylo přičítáno k tíži nesprávné nebo nepřesné české znění právního předpisu, a to navíc za situace, kdy se jedná o překlad, který ani nečinila ona.
62. Žalovaný v části E oddílu II napadeného rozhodnutí poukázal na jazykové korektury a nesprávný text českého znění celního sazebníku, který se dotýkal i dané věci, konkrétně čísla 1604 *Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker*, s tím, že by správnému znění podle žalovaného odpovídala spíše formulace *Připravené nebo konzervované ryby; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker*. Žalovaný tuto formulaci dovozoval z anglického a francouzského znění celního sazebníku. Podle žalovaného lze i z vysvětlivek k harmonizovanému systému jednoznačně pochopit, že do čísla 1604 nepatří jen ryby v konzervách nebo přípravky z ryb, ale obecně ryby konzervované nebo připravené přípustnými způsoby, ať jsou již baleny v konzervách (plechovkách) či jinak, např. sudech, plastových kelímcích, sklenicích. Podle žalovaného to platí pro všechny položky 1604, a tedy i pro položku 1604 1x *Ryby, celé nebo v kusech, vyjma drcených*, neboť i ryby celé, popř. v kusech mohou být nejen v konzervách, ale i v jiných obalech, ačkoli to není výslovně uvedeno ve znění této položky. Znění položky 1604 20 *Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb* by pak podle žalovaného více odpovídala formulace *Ostatní připravené a konzervované ryby*. Žalovaný ve vyjádření k žalobě doplnil, že došlo k jazykové korektuře a jazyková nekonzistentnost českého překladu celního sazebníku s texty ostatních jazykových mutací byla odstraněna, a to prováděcím nařízením Komise (EU) č. 2021/1832 ze dne 12. října 2021 – celní sazebník použitelný pro rok 2022.
63. K jazykovému výkladu uvedených položek soud uvádí, že položky 1604 1x *Ryby, celé nebo v kusech, vyjma drcených* a 1604 20 *Ostatní přípravky nebo konzervy z ryb* zastřešuje položka 1604 *Přípravky nebo konzervy z ryb; kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker*. Není správný výklad žalobkyně, že by konzervy z ryb bylo možné zařadit pouze do položky 1604 20, protože ve svém popisu explicitně uvádí slovo *konzervy*. Tento pojem je uveden i v hlavní položce 1604 (viz název citovaný výše). Výklad žalobkyně by totiž ve svém důsledku znamenal, že by žádnou konzervu z ryb (resp. přípravky a konzervy z ryb) nebylo možné pod položku 1604 1x zařadit. V takovém případě by ovšem položka 1604 1x

zůstala zcela vyprázdněná (neobsaditelná), protože jiné zboží než přípravky a konzervy z ryb do ní zařadit nelze (kaviár a kaviárové náhražky připravené z rybích jiker mají vlastní podpoložku). Obsahovou pestrost pojmu *přípravky* a *konzervy* z ryb lze přitom dovodit i z vysvětlivek ke KN, konkrétně ze všeobecné vysvětlivky v odst. 3 písm. b) a c) ke kapitole 3, ve které se uvádí, že do kapitoly 3 nepatří: b) slabě solené ryby, sušené nebo uzené a namočené do rostlinného oleje za účelem zajištění dočasné konzervace – výrobky známé jako „polokonzervy“ – (číslo 1604), c) ryby, jednoduše naložené v oleji nebo v octě, též dále upravené (číslo 1604). Pojmy *přípravky* a *konzervy* z ryb tak zjevně zahrnují i výrobky zvané polokonzervy (nejen konzervy) a výrobky obsahující rybí maso dále upravené (solené/sušené/uzené).

64. Jak v položce 1604 1x, tak v položce 1604 jsou pouze přípravky nebo konzervy z ryb, nejsou tam např. ryby živé, chlazené, zmrazené apod. (z výkladu uvedeného výše je pak zřejmé, že materiální obsah pojmů *přípravky* a *konzervy* je širší, než jak se může jevit pouze z jejich prostého jazykového výkladu – *pozn. soudu*), zatímco v položce 1604 20 jsou pouze ty přípravky nebo konzervy z ryb, které nelze zařadit pod některou z podpoložek 1604 1x, tj. položka 1604 1x obsahuje přípravky nebo konzervy z ryb, které obsahují rybí maso celé nebo v kusech vyjma drceného, a současně přípravky nebo konzervy z ryb specifikovaných v dalších podpoložkách této položky (losos, sled, sardinky, tuňáci atd.). Pojem *ostatní* v položce 1604 20 tedy zahrnuje všechny přípravky a konzervy z ryb, které obsahují rybí maso v konzistenci drcené, případně obsahují kvalitativně ještě jemnější strukturu svaloviny z ryb, a všechny další přípravky a konzervy z těch druhů ryb, které nejsou uvedeny v podpoložkách uvedených pod 1604 1x.
65. Obsahuje-li tedy konzerva drcené rybí maso, musí být zařazena pod položku 1604 20, (a dále) obsahuje-li konzerva kusy (kousky) rybího masa z ryby, která není uvedena v podpoložkách 1604 1x, opět musí být zařazena pod položku 1604 20. Pojem *ostatní* tak zahrnuje nejen způsob kuchyňské úpravy, ale i druh rybího masa použitého v konkrétním zboží, naopak se ale *a priori* nevztahuje ke způsobu balení výrobku. Ani původní překlad na tomto řazení zboží pod konkrétní položky KN pro žalobkyni nic neměnil. Pro zařazení bylo rozhodné to, v jaké kuchyňské úpravě předmětné výrobky rybí maso obsahují (kousky) a z jakého druhu ryby [tuňák pruhovaný (*Katsuwonus pelamis*)]. Nedošlo k takové jazykové korektuře, která by pod položku 1604 20 včlenovala toliko konzervy z ryb. Vždy se zastřešující pojmenování položky 1604 odrazilo i v pojmenování podpoložky 1604 20 (přípravky na připravené, konzervy na konzervované). Pojmenování těchto položek nevzbuzovalo dojem, že by bylo rozhodné to, jak je výrobek zabalen, ani že by položka 1604 obsahovala pojem významově širší než položka 1604 20. Pokud by např. položka 1604 obsahovala v názvu slovo „konzervované“ a podpoložka 1604 20 slovo „konzervy“, bylo by možné uvažovat o tom, že právě uvedení specifického druhu obalu (konzervy) je pro zařazení zboží rozhodné a že pojem „konzervované“ je významově širší, neboť může zahrnovat více forem obalů, než pouze konzervy (např. sudy), přesto by šlo o výrobek konzervovaný. K takové situaci ale nedošlo, položky 1604 a 1604 20 vždy obsahovaly zcela totožné pojmy (přípravky a konzervy – připravené a konzervované), proto jejich pojmenování nemůže být vykládáno tak, jak to činí žalobkyně, že konzervy mohou (mohly by být) zařazeny toliko do položky 1604 20, protože prý tato položka obsahuje užší pojem související s obalem zboží, než je uveden v hlavní položce 1604.
66. Žalobkyně sice v replice poukazovala na to, že tuňákové saláty obsahují kromě velmi drobných kousků rybího masa (méně než jednu třetinu) také zeleninu a omáčku, a proto se

jedná o *přípravky* z ryb. Ovšem, jak soud konstatoval výše, přípravky a konzervy z ryb lze zařadit jak pod položku 1604 1x, tak pod položku 1604 20. Odlišení výrobku, zda jde o přípravek nebo konzervu, tedy nemá vliv na zařazení pod tyto uvedené položky. Do kapitoly 16 patří potravinové přípravky, které obsahují více než 20 % hmotnosti ryb (srov. poznámku č. 2 ke kapitole 16 KN). Všechny tuňákové saláty, o které se v této věci jedná, obsahují více než 20 % rybího masa, patří proto do kapitoly 16 KN. Není rozhodné, v jakém dalším poměru obsahují například omáčku nebo zeleninu. Pro přesné zařazení pod konkrétní položku (výběr mezi podpoložkou 1604 1x a 1604 20) je rozhodná kuchyňská úprava (míra zachování struktury svaloviny masa) a druh použité ryby.

67. Žalobkyně pak v souvislosti s nepřesností v překladu poukazovala i na to, že jí dodávané zboží obsahuje rybí maso z ryby *Katsuwonus pelamis*, tedy z ryby jiné, než z ryby uvedené v podpoložkách 1604 14, které aplikoval celní úřad. V podpoložkách 1604 14 je za druhovým označením tuňák pruhovaný uvedeno v závorce slovo *bonito*. Žalovaný na str. 9 napadeného rozhodnutí podrobně rozebral, proč se v některých položkách pojem bonito vyskytuje, přičemž dospěl k závěru, že se jedná o jeden z názvů pro tuňáka pruhovaného používaný především v britské angličtině (americká angličtina pak podle žalovaného obsahuje výraz *skipjack*, který je s výrazem *bonito* rovnocenný). Jedná se tak zjevně o lokální, avšak široce užívané pojmenování ryby tuňák pruhovaný, přičemž latinský název pro tuňáka pruhovaného je *Katsuwonus pelamis*, tj. výraz, který používá žalobkyně. Soud nepřehlédl, že žalobkyně zároveň v obsahu složení svých výrobků uvádí i český název tuňák pruhovaný, je proto zavádějící její tvrzení, že ryba *Katsuwonus pelamis* je jinou rybou než tuňák pruhovaný (*bonito*) uvedený v položce 1604 14, když sama označení tuňák pruhovaný a *Katsuwonus pelamis* spojuje. Soud má za prokázané, že předmětné výrobky obsahovaly maso z tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*); jde tedy o druh ryby podřaditelný pod položku 1604 14. Pojem bonito uvedený v položce 1604 14 neoznačuje jinou rybu než tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*). Žalovaný pak správně poukázal i na znění 2. poznámky k položkám ke kapitole 16, podle které platí, že ryby uvedené v položkách čísel 1604 pouze pod obecnými názvy patří ke stejným druhům jako ty, které jsou uvedeny v kapitole 3 pod stejnými názvy. Podpoložka 1604 14 obsahuje pouze obecný název tuňáci, tuňák pruhovaný (*bonito*), v podpoložce 0302 33 je ovšem uveden název *Tuňák, tuňák pruhovaný (bonito) (Katsuwonus pelamis)*. I prostřednictvím této 2. poznámky k položkám ke kapitole 16 a vzájemné provázanosti kapitoly 3 a 16 lze dospět k jednoznačnému závěru, že výrazy tuňák pruhovaný, bonito a *Katsuwonus pelamis* označují tutěž rybu, a to rybu, jejíž maso bylo obsaženo v předmětném zboží.
68. V souvislosti se specifickým označením a pojmenováním ryby tuňák pruhovaný (jinde též bonito) odkazuje soud podpůrně i na vyhlášku ministerstva zemědělství č. 69/2016 Sb. ze dne 17. února 2016, o požadavcích na maso, masné výrobky, produkty rybolovu a akvakultury a výrobky z nich, vejce a výrobky z nich, která upravuje mj. způsob označování potravin v návaznosti na jejich členění podle druhu, skupiny nebo podskupiny a složení potraviny. V příloze č. 10 této vyhlášky je uveden seznam obchodních a vědeckých názvů produktů rybolovu a akvakultury. Obchodní označení obsahuje rodové jméno ve sloupci č. 1 a druhové jméno ve sloupci č. 1 písm. a) nebo b), pokud je ve sloupci č. 1 uvedeno, a dále uvádí odpovídající vědecký název podle sloupce č. 2 obsahujícího rodové a druhové jméno, pokud je ve sloupci č. 2 uveden. Alternativně umožňuje jako obchodní označení, některou jeho součást nebo jako vědecký název použít také synonymum podle sloupce č. 3, pokud je ve sloupci č. 3 takové označení uvedeno. Tabulka obsahuje rybu označenou rodovým jménem jako tuňák, druhovým jménem pruhovaný,

jako druhové jméno ve sloupci č. 1 písm. b) je uveden výraz bonito; vědecký název pak obsahuje rodové jméno *Katsuwonus* a druhové jméno *pelamis*. Ve sloupci synonyma obchodních označení/vědeckých názvů je uvedeno, že alternativně je možné v obchodním označení použít místo rodového jména název: Bonito.

69. Na základě výše uvedeného tak soud nemá pochyb o tom, že ryba tuňák pruhovaný může být označována též pojmem bonito, zároveň je tato ryba latinsky označována *Katsuwonus pelamis*. Předmětné výrobky, na kterých žalobkyně uváděla, že obsahují rybí maso z ryby tuňáka pruhovaného (*Katsuwonus pelamis*), obsahují totožnou rybu, která je označena v podpoložkách 1604 14 tuňák pruhovaný (bonito). Výraz bonito ve spojení s tuňákem pruhovaným neoznačuje jinou rybu než právě tuňáka pruhovaného označovaného latinsky *Katsuwonus pelamis*.
70. Žalobkyně dále namítala, že je napadené rozhodnutí nezákonné, protože žalovaný ve svém odůvodnění odmítl ZISZ č. SKBTI338549/20194 vydanou Slovenskou republikou, ačkoli sám žalovaný připustil, že se vztahuje k výrobku s totožným druhem ryby. Žalobkyně má za to, že takovým postupem dochází k popření základních zásad volného pohybu zboží a služeb a k omezování obchodu, když dle žalovaného identický druh ryby spadá do jiného sazebního řazení, než je tomu na Slovensku. Žalobkyně má za to, že je na žalovaném, aby znal veškeré ZISZ a při sazebním zařazení nepostupoval odlišně.
71. Ohledně postupů celních úřadů při zohledňování ZISZ vydaných jinými členskými státy vychází zdejší soud ze závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37, publ. pod č. 2630/2012 Sb. NSS, ve kterém projednával skutkově obdobnou situaci, kdy se stěžovatel dovolával ve svůj prospěch znění ZISZ vydané jiným členským státem třetí osobě. Nejvyšší správní soud přitom s odkazem na závěry Soudního dvora uvedenými v rozsudku ze dne 7. 4. 2011, C-153/10 *Sony Supply Chain Solutions (Europe)*, konstatoval, že nelze dovodit, že by české celní orgány měly povinnost zařadit dovážené zboží do té podpoložky KN, do které v ZISZ zařadily třetí osobě totožné zboží celní orgány jiného členského státu. Zároveň ale Nejvyšší správní soud uvedl, že takový závěr nemění nic na tom, že celní orgány mohou brát takovou ZISZ jako důkazní prostředek.
72. V žádném případě tedy neplatí, že by byl celní úřad, resp. žalovaný vázán tím, jak jiné celní orgány z jiných členských států zařadily konkrétní zboží do položky KN. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že ze ZISZ č. SK BTI 338549/20/194 se sice jeví, že se vztahuje k výrobku, který je svým složením nejvíce podobný „tuňáku se zeleninou v pikantní omáčce“, ovšem slovenské celní orgány nevyjevily konzistenci použité ryby, proto je jako důkaz o sazebním zařazení zboží či alespoň jednoho jeho druhu nepoužitelná pro nedostatek údajů.
73. Žalovaný tedy v souladu s výše odkazovanou judikaturou fakticky jako důkaz připustil žalobkyni předloženou ZISZ, hodnotil její obsah a vysvětlil, proč nejsou v ní obsažené informace jakkoli použitelné, neboť neobsahuje informaci, která je zásadní pro sazební zařazení – konkrétně kuchyňskou úpravu použité ryby. Soud se přitom již výše zabýval tím, že pro zařazení předmětných výrobků je podstatné vědět, jakou kuchyňskou úpravou rybí maso v nich obsažené prošlo. Použitá kuchyňská úprava je podstatná pro rozlišení, zda má být výrobek zařazen pod podpoložku 1604 1x, anebo už pod podpoložku 1604 20 70. Soud přitom dává žalovanému za pravdu v tom, že z předložené ZISZ skutečně není zřejmé, jakou kuchyňskou úpravou maso v daném výrobku prošlo. Předložená ZISZ tak

nebyla způsobilá prokazovat, že by identické zboží bylo v jiném členském státě zařazeno pod jinou podpoložkou.

74. Žalobkyně sice namítala, že podstatné bylo pouze to, že výrobek, ke kterému se ZISZ vztahovala, obsahoval rybí maso z totožné ryby jako její výrobky, ovšem námitkou, jaké rybí maso bylo v jejích výrobcích obsaženo, se soud zabýval již výše, a to se závěrem, že ryba pojmenovaná tuňák pruhovaný (bonito), která je uvedena v názvu podpoložky 1604 14, je totožná ryba, jako tuňák pruhovaný označovaný latinským názvem *Katsuwonus pelamis*, kterou žalobkyně uváděla na svých výrobcích, a že výrobky takto označené nejsou vyloučeny z podpoložek 1604 14.
75. Zároveň soud doplňuje, že i kdyby byla v průběhu správního řízení předložena ZISZ, kterou by celní úřady jiného členského státu zařadily totožné zboží (jednalo by se o zboží totožného složení s totožnou kuchyňskou úpravou) pod jinou položku KN, nezakládalo by to žalobkyni právo na to, aby celní úřad a žalovaný zařadili toto zboží totožně, a ani by jí nevzniklo legitimní očekávání, že takový výrobek bude totožně zařazen. Pokud by totiž celní úřad a žalovaný přisoudili předložené ZISZ stejný právní význam bez ohledu na to, že se jí dovolává třetí osoba, postupovali by v rozporu s právem Evropské unie (k tomu srov. výše uvedený rozsudek Soudního dvora C-153/10, odst. 45 – 50, který výslovně uvedl, že „článek 12 celního kodexu a čl. 10 odst. 1 prováděcího nařízení musí být vykládány v tom smyslu, že vnitrostátní pokyn, který za účelem sazebního zařazení deklarovaného zboží vnitrostátním orgánům umožňuje vycházet ze ZISZ vydané třetí osobě pro totožné zboží, nemohl u dovozců vyvolat legitimní očekávání, že se mohou tohoto pokynu dovolávat“).
76. Ačkoli žalovaný postupoval při interpretaci obsahu předložené ZISZ zásadně správně, je třeba mu vytknout, že část jeho odůvodnění je nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Žalovaný nad rámec informací, které vyplývaly z předložené ZISZ a které byly dostatečné pro rozhodnutí ve věci a vyhodnocení tohoto důkazního prostředku, uvedl, že „[o]dvolacímu orgánu je z důvěrných údajů této ZISZ, jež nejsou veřejně dostupné, známo, že i druh ryby použitý ve výrobku uvedeném v ZISZ číslo BTI 338549/20/194 je totožný s druhem ryby použitým v předmětném zboží.“ Žalobkyně žalovanému důvodně vyčítá, že není přípustné, aby činil jakékoli závěry ze zdrojů, jejichž obsah není žalobkyni znám, ale současně ani není známo, o jaký zdroj se má jednat, když uvedl, že čerpal z „důvěrných údajů“. Správní spis neobsahuje nic, z čeho by vyplývala povaha „důvěrného údaje“, není zřejmé, zda byla informace známa žalovanému z úřední činnosti, nebo snad informaci zjišťoval neformálně. Soudu je tak v podstatě znemožněno přezkoumat povahu zdroje, jeho zákonnost a přípustnost jeho použití. Jelikož se ovšem jedná o vadu řízení při zjišťování skutečnosti, která nemá vliv na výsledek řízení (pro projednávanou věc není za daného skutkového stavu rozhodné, zda se ZISZ vztahovala na výrobek, který obsahoval totožnou rybu, jako výrobek dovážený žalobkyní), soud napadené rozhodnutí nezrušil.
77. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v průběhu správního řízení nepředložila jiné ZISZ než výše uvedenou ZISZ č. SK BTI 338549/20/194, neprováděl soud dokazování dalšími ZISZ, na které odkazovala v žalobě, neboť jsou pro posouzení věci bezpředmětné. ZISZ vydané ve prospěch třetích osob mají právní účinky toliko vůči těmto třetím osobám, v jiném řízení mohou představovat pouze důkazní prostředek, který ale musí příslušné celní úřady vyhodnotit. Jelikož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného, není dodatečné předložení jiných ZISZ pro rozhodnutí této věci podstatné, neboť těmito ZISZ se nemohly celní úřady zabývat a nemohly je jako důkazy připustit a hodnotit. Pro soud by přitom nebylo

podstatné to, jak jiné členské státy konkrétní zboží v těchto ZISZ zařadily (tj. obsah ZISZ), ale jak by se s tímto zařazením vypořádal celní úřad, resp. žalovaný.

78. Vyčítá-li žalobkyně žalovanému, že má ze své úřední činnosti znát všechny ZISZ a nemá postupovat odlišně, tak z výše uvedených závěrů soudů plynou zásadně odlišné závěry, a to, že ZISZ vydané celními úřady jiných členských států nemohou mít stejné právní účinky pro třetí osoby. I kdyby tak žalovanému byly z jeho úřední činnosti jiné ZISZ známy, tak by je nemohl bez dalšího aplikovat tak, že by se jimi závazně řídil. Soudní dvůr dokonce ve výše citovaném rozhodnutí uvedl, že celní orgány, které přisoudily ZISZ stejný právní význam, bez ohledu na to, zda se jí dovolává třetí osoba či oprávněná osoba, které byla ZISZ vydána, jednaly v rozporu s právem Unie.
79. Žalobkyně se dále dovolávala obsahu veterinárních certifikátů z Vietnamu, ve kterých bylo předmětné zboží zařazeno pod položku 1604 20 71, ovšem k tomu soud konstatuje, že účelem těchto veterinárních certifikátů není závazné zařazení zboží pod konkrétní podpoložku KN, ale potvrzení o zdravotní nezávadnosti výrobků v návaznosti na příslušná nařízení (jejich výčet je uveden v čl. II.1 certifikátu, ovšem z důvodu, že nesouvisejí s pravidly pro zařazování zboží do sazebníku KN, nebude je soud blíže vyjmenovávat – *pozn. soudu*). Z poznámky pro část I tohoto formuláře je pak patrné i to, že v kolonce 1.28, kde byly uvedeny příslušné podpoložky KN předmětného zboží, má být uveden: „Druh zboží: Pocházející z akvakultury nebo volné přírody. Typ úpravy: Živé, chlazené, zmrazené nebo zpracované. Výrobní závod: Výrobní plavidlo, mrazírenské plavidlo, chladiřenský sklad, zpracovatelské zařízení.“ Z uvedeného je tak patrné, že mezi povinné náležitosti tohoto formuláře nepatří podřazení zboží pod konkrétní položky KN, ale v dané části má být toliko charakterizováno zboží, ke kterému se vztahuje příslušné osvědčení uvedené v části II příslušného formuláře (druhem zboží, typem úpravy a uvedením výrobního závodu). Žalobkyně se tak nemůže dovolávat toho, že měl celní úřad, resp. žalovaný podřadit předmětné zboží pod položky, jak jsou uvedeny ve veterinárních osvědčeních pro dovoz z Vietnamu do EU. To, že bylo konkrétní zboží specifikováno i podřazením pod položky KN, jde nad rámec povinných náležitostí veterinárního osvědčení a nejedná se právně závazné podřazení výrobků pod položky KN.
80. V souvislosti s tvrzením žalobkyně, že v Polsku jsou konkrétní výrobky, s nimiž obchoduje i žalobkyně, zařazovány tak, jak navrhovala v celních prohlášeních, soud konstatuje, že ve správním řízení žalobkyně nepředložila žádné důkazy, kterými by toto své tvrzení prokázala. Není tak vadou řízení, že žalovaný toto tvrzení žalobkyně nijak podrobně věcně nevypořádal, když ho považoval za ničím nepodložené (tj. neprokázané). Ačkoli nyní žalobkyně předložila listinu v polském jazyce, ze které má být dle jejích tvrzení zjevné, že jde o totožné zboží jako předmětné zboží, tak soud navržený důkaz neprováděl, neboť podobně jako ZISZ jiných členských států nebo veterinární certifikáty k dovozu zboží z Vietnamu nepřestavuje taková listina právně závaznou listinu, a vzhledem k tomu, že ji nepředložila již ve správním řízení, nemohly se k ní celní úřady vyjádřit. Pro rozhodnutí ve věci není samo o sobě podstatné, jestli byl v Polsku totožný výrobek zařazen jiným způsobem, než jak ho řadí české celní úřady.
81. Žalobkyně dále namítala, že byla zkrácena na svých procesních právech, když jí žalovaný v rámci odvolacího řízení nezaslal stanovisko celního úřadu k podanému odvolání k vyjádření, a znemožnil jí tak na takové stanovisko jakkoli reagovat.

82. Podle § 113 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.
83. Předně je třeba poukázat na to, že stanovisko celního úřadu nepředstavuje závazný právní názor pro žalovaného, jedná se o (v zásadě interní) vyjádření k odvolacím důvodům, přičemž zákon nepočítá s tím, že by se toto stanovisko odvolateli zasílalo k vyjádření. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2014, č. j. 8 Afs 28/2013-44, s odkazem na komentářovou literaturu dokonce dovodil, že „*mnohdy může být vyloučeno i z nahlížení do spisu jako písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně.*“ Žalovaný nepochybil, když žalobkyni *automaticky* nezaslal stanovisko celního úřadu, aby jí umožnil se k němu vyjádřit. Žalovanému taková povinnost z právních předpisů nevyplývá. Žalobkyně měla možnost se se stanoviskem celního úřadu seznámit při nahlížení do spisu. Ze správního spisu nevyplývá a ostatně ani žalobkyně to netvrdí, že by jí bylo odepřeno nahlédnutí do spisu, resp. nahlédnutí do stanoviska celního úřadu.
84. Nakonec soud nepovažuje za důvodný ani žalobní bod, ve kterém žalobkyně namítá vadu řízení spočívající v tom, že žalovaný doplnil odůvodnění celního úřadu, aniž by dodatečné platební výměry zrušil a věci vrátil celnímu úřadu k dalšímu řízení.
85. Podle § 116 odst. 1 odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změnil, b) napadené rozhodnutí zrušil a zastavil řízení, nebo c) odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.
86. Z citovaného ustanovení je zjevné, že žalobkyní požadovaný postup, aby žalovaný dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil celnímu úřadu k dalšímu řízení, není právně přípustný. Žalovaný by mohl toliko dodatečné platební výměry zrušit a řízení pak zastavit, celní úřad by již nemohl po zrušení dodatečných platebních výměrů v řízení pokračovat. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod . 1865/2009 Sb. NSS, tak vyplývá, že zrušení prvostupňového rozhodnutí připadá v úvahu jen tehdy, neměla-li být daň vůbec vyměřena nebo doměřena, což není případ žalobkyně. Žalovaný se ztotožnil s tím, že jí byla dodatečnými platebními výměry doměřena daň, a ztotožnil se i s tím, v jaké výši a z jakého důvodu. Žalovaný toliko shledal, že celní úřad neodůvodnil dostatečně dodatečné vyměření cla, a proto v napadeném rozhodnutí důvody pro dodatečné platební výměry doplnil, neboť se nejednalo o takové pochybení, které by nemohl v napadeném rozhodnutí napravit. Uvedený postup je tak plně v souladu se zákonem. Ostatně i krajské soudy, přezkoumávají-li rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledají-li důvody pro jeho zrušení, mohou zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že by v něm nebylo možné pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS). V uvedených přístupech je implicitně obsažen závěr, že dopustí-li se celní úřad v průběhu daňového řízení pochybení, která jsou napravitelná v odvolacím řízení, příslušný odvolací správní orgán tato pochybení sám napraví. Žalovaný je oprávněn v odvolacím řízení korigovat nepřesné odůvodnění celního úřadu, případně toto odůvodnění doplnit, pokud se celní úřad opomněl s některými argumenty dostatečně vypořádat. Nedostatky odůvodnění dodatečných platebních výměrů (zpráv o daňové kontrole) představují odstranitelnou vadu, která může být napravena v odvolacím řízení.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

87. Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
88. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 28. února 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu