



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka, soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: M.W. „X“**, IČ „X“, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4, IČ 71214011, **řízení o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 1. 9. 2015, č.j. 19378-21/2015-900000-304.8**,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), za použití nařízení Rady (EHS) č. 2913/93 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „*celní kodex*“) a nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správní orgán I. stupně*“ nebo „*celní úřad*“) ze dne 16. 2. 2015, č. 15CZ59000016181MR2 (dále jen *rozhodnutí správního orgánu I. stupně*“), jímž bylo propuštěno do režimu volného oběhu zboží deklarované žalobcem jako „*stojan registračních pokladen*“, a to pod sazebním zařazením 3926 90 97 90. Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobce již v odvolání proti zmíněnému rozhodnutí správního orgánu I. stupně navrhoval změnu popisu zboží v odst. 31 celního prohlášení (datový prvek G04), změnu sazebního zařazení zboží v odst. 33 celního prohlášení (datové prvky GZB01 a GZB02) a

domáhal se vrácení vyměřeného dovozního cla ve výši 27 810 Kč. V původním celním prohlášení totiž žalobce „*skutečně uvedl svou vlastní chybou nesprávný popis zboží, které navrhoval k propuštění do volného oběhu*“. V celním prohlášení žalobce uvedl popis „*plastový stojan pro registrační pokladny*“, což však neodpovídalo skutečně dovezenému a k propuštění do volného oběhu navrženému zboží. Tímto zbožím ve skutečnosti byly stojany k počítačům typu All in One (zařízení pro automatizované zpracování dat č. 8471). V obdobných dalších 29 odvolacích řízeních bylo odvolání žalobce úspěšné, když bylo žalobci cestou autoremedury vyhověno a odvoláním napadená rozhodnutí celního úřadu byla změněna ve smyslu návrhu učiněných žalobcem a částky dovozního cla byly vráceny. Jediným odvoláním, které bylo zamítnuto, bylo právě výše zmíněné rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 20. 2. 2015. Žalobce předně namítl, že žalovaný neobjektivně hodnotil skutkový stav a podklady poskytnuté v průběhu odvolacího řízení, žalovaný dospěl ke zcela nelogickým a ničím nepodloženým závěrům, nemajících oporu k provedenímu dokazování, rozhodnutí bylo nezákonné. V průběhu odvolacího řízení poskytl žalobce podklady svědčící o tom, že se jednalo skutečně o stojany ke strojům č. 8471 celního sazebníku, vlastnosti a charakter předmětného zboží doložil žalobce technickým výkresem a fotografií. Jestliže byla žalovaným přijata argumentace o nepřezkoumatelnosti údajů uvedených v celním prohlášení a odvoláním napadeným rozhodnutí, pak by „*drtivá většina kontrol po propuštění zboží prováděna celními orgány zcela zbytečně, pokud v souvislosti s přijetím celního prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu nebyla provedena fyzická kontrola zboží, pak by v souvislosti s kontrolou po propuštění zboží nebylo možné přezkoumávat, jaké zboží bylo uvedeno v celním prohlášení a tedy by bylo zcela zbytečné ověřovat údaje týkající se sazebního zařazení zboží a případné dodatečné vyměření dovozního cla či vrácení dovozního cla by bylo neproveditelné, nebylo by možné ověřit správnost a úplnost údajů uvedených v části celního prohlášení týkajícího se popisu zboží*.“ Skutkový stav lze přezkoumat i po propuštění, dokonce i v případě, pokud nebyla provedena fyzická kontrola zboží. Dále žalobce uvedl, že čl. 65 celního kodexu sice v zásadě zakazuje provedení opravy celního prohlášení zboží poté, co bylo zboží propuštěno, což zcela „*odpovídá povinností deklaranta zakotveným v čl. 62 celního kodexu*“ a potažmo „*v čl. 199 prováděcího nařízení č. 2454/93*“, avšak „*čl. 78 celního kodexu výslovně zakotvuje možnost přezkumu celních prohlášení celními orgány na základě žádosti deklaranta po propuštění zboží*.“ Odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu nesouviselo s odvolatelností nebo neodvolatelností celního prohlášení, které učinil, žalobce nežádal zrušení platnosti původního celního prohlášení, domáhal se jen změny původního celního prohlášení, tj. i rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu a jeho uvedení do souladu se skutkovým stavem. Podle č. 78 odst. 3 celního kodexu pokud výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží nasvědčují tomu, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici, mezi tato opatření zcela nepochybně patří uvedení celního prohlášení, tedy v tomto okamžiku již rozhodnutí o propuštění zboží, do souladu se skutkovým stavem. Žalobce se domnívá, že pojmy „*nesprávné a neúplné údaje zahrnují jak věcné chyby a opomenutí, tak pochybení ve výkladu použitelných právních předpisů*.“ Rozhodnutí celního úřadu trpí věcnými chybami, za které lze považovat nesprávný popis zboží uvedený v odst. 31 celního prohlášení, který neodpovídá skutečnosti a skutečně dovezenému zboží, tak chybami ve výkladu použitelných právních předpisu, za které lze považovat nesprávný údaj o sazební zařazení předmětného zboží uvedený v odst. 33 celního prohlášení, který ostatně dle žalobce neodpovídá ani údaj o popisu zboží uvedenému v původním celním prohlášení. To bylo sice způsobeno omylem týkajících se nesprávných údajů o popisu zboží, v odvolacím řízení však žalobce prokázal, o jaké zboží se jednalo, což prokázal „*veškerými listinami*“ jakož i „*jíny*

důkazními prostředky“, předloženými správním orgánům. Na podporu svých tvrzení žalobce mimo jiné v celním řízení uvedl, že dne 8. 7. 2015 bylo naprosto stejné zboží propuštěno do volného oběhu v rozhodnutí zmíněného správního orgánu I. stupně, kdy byla provedena kontrola zboží vč. fotodokumentace. I v tomto případě se jednalo o stojany určené k výhradnímu použití „se stroji 8471 typu AIO“. Žalovaný hodnotil „*důkazy neobjektivně a dospěl tak k nezákonnému rozhodnutí*“, když „*druh zboží byl jednoznačně prokázán a podmínky pro požadovaný přezkum ve smyslu ustanovení čl. 78 celního kodexu byly splněny*“. Dále žalobce namítl, že žalovaný neodstranit „*právní vadu rozhodnutí správního orgánu I. stupně, protože pokud dospěl k závěru, že byly dovezeny stojany registračních pokladem, pak měl přezkoumat, zda je údaj uvedený v odst. 33 rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu věcně správný a zda byly právní předpisy upravující oblast sazebního zařazení zboží aplikovány věcně správně*“. Stojany registračních pokladen totiž do podpoložky celního sazebníku 39269097 nespádají. K tomu pak uvedl podrobnou argumentaci k uvedené námitce, tj. že žalovaný „*neodstranil právní vadu rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj*“, čili že „*měl přezkoumat, zda je údaj uvedený v odst. 33 rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu věcně správný a zda byly právní předpisy upravující oblast sazebního zařazení zboží aplikovány věcně správně*“. K tomu uvedl svůj názor na správné zařazení zboží propuštěného do volného oběhu, tj. tak, jak byly uvedeny v rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, kdy mělo být postupováno podle nařízení Rady (EHS) č. 2568/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění prováděcího nařízení Komise „EU“ č. 1101/2014 (tj. „*celní sazebník 2015*“). V daném případě pro sazební zařazení zboží jsou podstatná znění čísel 3926, 7326, 8473 a dospěl k závěru o tom, že pokud žalovaný údaj uvedený v odst. 31 celního prohlášení nepřezkoumává, pak tedy měl odstranit vadu rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj v jeho odst. 33, když stojany pro výhradní nebo hlavní použití s registračními pokladnicemi v souladu s ustanovením všeobecných pravidel 1 až 6 pro výklad kombinované nomenklatury, poznámkami 2A, 2B a 2C ke třídě XVI. Celního sazebníku, zněním čísla 8473 a vysvětlivkami harmonizovaného systému k č. 8473 se zařazují do podpoložky 84732990. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný popsal dosavadní průběh celního řízení, odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí a navrhoval, aby žaloba byla zamítnuta.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „*s.ř.s.*“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž **dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům**:

Předně je třeba uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně – vypořádá. **Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost.** Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se **všemi základními námitkami**

účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. **Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“** (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).** Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této

souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že **není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí byla **stěžejní námitkou tvrzení žalobce o nesprávném postupu celních orgánů, které odmítly nápravu pochybení žalobce, kdy uvedl v celním prohlášení omylem nesprávné údaje týkající se popisu zboží, které bylo rozhodnutím Celního úřadu pro Pardubický kraj propuštěno do volného oběhu.**

Jak vyplývá ze správního spisu a ostatně to ani mezi účastníky není sporné, žalobce dne 20. 2. 2015 podal celní prohlášení, ve kterém deklaroval dovoz zboží popsáno v kolonce 31 jako „*plastový stojan pro registrační pokladny*“, když **sám v tomto celním prohlášení opravil původní údaj zařazení zboží dle celního sazebníku na 3926 90 97 90 se sazbou cla 6,5 %**. Celní úřad toto celní prohlášení žalobce přijal a zboží propustil do

navrženého celního režimu, přičemž toto celní prohlášení bylo kontrolováno v rozsahu typu celní kontroly „VČŘ B (Velké celní řízení „B“)“, kdy není stanovena povinnost celních orgánů fyzicky zboží kontrolovat a kontrola byla zaměřena především na ověřování celního prohlášení, bez fyzické kontroly zboží. To ostatně žalobce ani v žalobě nepopřel a nezpochybnil. Zboží bylo tedy **bez fyzické kontroly** propuštěno do navrženého režimu s popisem „*Plastový stojan pro registrační pokladny*“. Je třeba k tomu uvést, že **ve fázi řízení před správním orgánem I. stupně žalobce neučinil vůči celnímu úřadu žádný další návrh na změnu údajů uvedených v celním prohlášení, tedy ani nepožádal o povolení opravy celního prohlášení, jak mu to umožňuje čl. 65 celního kodexu.** Takovou změnu však v podstatě **navrhl až v odvolání** proti rozhodnutí celního úřadu o propuštění zmíněného zboží do volného oběhu, ve kterém navrhl, aby žalovaný **změnil uvedené celní zařazení**, tj. aby z jím původně deklarovaného zařazení uvedeného zboží pod kódem 3926 90 97 90, když takto bylo zboží propuštěno do volného oběhu, požadoval, aby odvolací orgán určil nově toto sazební zařazení s novým označením – kód 8473 30 80 00, přičemž toto jiné sazební zařazení odpovídalo jinému zboží, a to „*stojany Chassis PC*“, tedy jednalo se o stojany k počítačům typu All in One (dále jen i jako „*stojany k počítačům*“). Za účelem objasnění tohoto zásadního tvrzení žalobce v odvolání zaslal žalovaný žalobci **výzvu** ze dne 30. 6. 2015, čj. 19378-7/2015-900000-304.8, kdy zároveň reagoval žalovaný i na další nesrovnalosti v jiných celních prohlášeních uvedeného žalobce, ve kterých bylo předmětem rozhodnutí o propuštění do volného oběhu jiné deklarované zboží, a to zmíněné **stojany k počítačům**. Ve vztahu k zboží, které bylo předmětem rozhodnutí celních orgánů v projednávané věci, kdy žalobce označil deklarované zboží jako plastový stojan pro registrační pokladny, celní úřad v této výzvě sdělil žalobci tuto nesrovnalost, spočívající v tom, že **žalobce navrhoval zařazení dle celního sazebníku – kód 8473 30 80 00, tedy sazební zařazení odpovídající jeho návrhům u stojanů k počítačům (stojan Chassis PC), avšak rozhodnutím celního úřadu byly propuštěny stojany registračních pokladen, a to bez fyzické kontroly.** Zároveň žalovaný sdělil v této výzvě žalobci, že v důsledku skutečnosti, že v daném případě nebyly odebrány vzorky zboží, toto nebylo podrobeno fyzické kontrole, tak v důsledku této skutečnosti nelze přezkoumat údaj o sazebním zařazení (obsažené v odst. 33 rozhodnutí celního úřadu, přičemž údaj o zboží je obsažen v odst. 31 tohoto rozhodnutí). Až v reakci na tuto výzvu žalovaného žalobce ve vyjádření v této výzvě ze dne 9. 7. 2015 navrhl změnu rozhodnutí celního úřadu tak, že původní jeho údaj o tomto zboží uvedený v celním prohlášení, tj. plastový stojan pro registrační pokladny, bude změněn na výše zmíněný stojan k počítačům (tedy konkrétně aby v odst. 31 bylo nově uvedeno, že se jedná „*o stojan určený k výhradnímu použití se stroji č. 8471, vyrobený z oceli, oplastovaný; množství 576 ks*“) a aby zároveň bylo v odst. 33 napadeného rozhodnutí změněno jím původně uvedené sazební zařazení za 3926 90 97 90 (které uváděl ve vztahu k původně deklarovaným plastovým stojanům pro registrační pokladny) na nové celní zařazení 8473 30 80 00. I když to v odvolání žalobce přímo neuvedl, tak implicitně lze z obsahu v odvolání dovodit, že se tím žalobce domáhal opravy jím původně mylných údajů týkajících se tohoto zboží v celním prohlášení, ostatně výslovně to připustil v žalobě (srov. bod 7/ a bod 15/ žaloby).

A právě v žalobě pak žalobce **namítal, že tuto změnu měl žalovaný provést, přičemž měl vycházet z podkladů, které ostatně žalobce označil i ve zmíněném odvolání.** V něm totiž tvrdil, že v ostatních případech tohoto deklarovaného zboží (tj. v jiných celních prohlášeních) se jednalo právě o tyto stojany pro počítače, nikoliv pro registrační pokladny, přičemž v těchto případech dokonce celní úřad provedl kontroly zboží a odebral vzorky a ověřil tak správnost údajů uvedených v těchto celních prohlášeních. V příloze pak předložil technický výkres předmětných stojanů a fotografii, jedná se tak o stojany k počítačům typu

All in One, zařazených do č. 8471, zároveň předložil i technickou specifikaci těchto zařízení pro automatické zpracování dat, se kterými jsou předmětné stojany používány. K tomu dále uvedl, že ve vztahu k sazebním zařazením těchto stojanů *„pochybnosti či spory pravděpodobně nepanují“*, když tyto by měly být zařazeny do č. 8473, tedy k tomu odpovídá i jím navrhovaná změna odst. 33 rozhodnutí celního úřadu, které se týká celního zařazení, tj. žalobce požadoval zařazení na 8473 30 80 00. Žalovaný se však s tímto návrhem obsaženým v odvolání neztotožnil, přičemž podrobně popsal důvody, proč na rozdíl od jiných případů, kdy žalobce v celních prohlášeních označil toto zboží jako stojany pro počítače (resp. stojan Chassis PC či stojan k počítačům typu All in One), tak **v dané věci nemohl požadovanou změnu provést. Zároveň zdůvodnil, proč nemohl vycházet z výše uvedených podkladů označených žalobcem v odvolání. Tento základní důvod spočíval dle žalovaného v tom (a ostatně žalobce jej ani v žalobě nezpochybnil), že v daném případě, na rozdíl od jiného celního prohlášení téhož žalobce, tak u tohoto typu celní kontroly (velké celní řízení „B“) není stanovena povinnost celních orgánů fyzicky zboží kontrolovat a kontrola byla zaměřena především pouze na ověření celního prohlášení s cílem ověřit správnost deklarovaných údajů, tj. tedy bez fyzické kontroly zboží. Fyzická kontrola zboží s odebráním vzorků tak tedy nemohla být provedena v tomto daném případě, tato byla provedena v jiném případě celního prohlášení (konkrétně se jednalo o celní prohlášení č. 15CZ59000016181MR2, což žalobce ani v žalobě nezpochybnil, pouze obecně namítl, že žalovaný hodnotil důkazy neobjektivně – srov. bod 18/ žaloby), kdy však bylo deklarované zboží (tedy stojany pro počítače) kontrolováno, jelikož toto zboží bylo kontrolováno v rozsahu velké celní řízení typu „A“.** Proto nebylo možné použít výsledky této kontroly na daný případ, tj. na předmětné celní prohlášení projednávané věci, protože se jednalo jiného celního prohlášení. A z pouhé skutečnosti, že v tomto jiném případě dovezené zboží deklarované v tomto jiném celním prohlášení, bylo po provedené kontrole, tj. po odebrání kontrolních vzorků, skutečně takto deklarovaným zbožím, tj. že se jednalo o stojany pro počítače, tak nelze automaticky bez dalšího vyvodit závěr o tom, že v projednávané věci bylo dovezeno stejné zboží, když, jak správně uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí *„nelze s určitostí prohlásit, že bylo dovezeno stejné zboží, protože v obou případech nebyl proveden stejný rozsah kontroly spojený s fyzickou kontrolou dovezeného zboží.“* Zároveň k tomu výstižně žalovaný uvedl, že v daném celním prohlášení (tj. 15CZ59000016181MR2) je *„deklarován jiný popis zboží (stojany pro registrační pokladny) a navrhována jiná kombinovaná nomenklatura zboží, což je v rozporu s uváděnými údaji tzv. „part number“ 732058-001, které jsou na přiložených fakturách shodné. Zároveň nelze dle celního úřadu jednoznačně vyloučit možnost, že došlo ke změně označování zboží (part number), nebo že došlo k záměně průvodních dokladů předložených napadenému rozhodnutí.“*

Krajský soud se tak **ztotožňuje** se závěrem žalovaného o tom, že z pokladů založených ve spisu není možno učinit nepochybný závěr a osvědčit tvrzení žalobce o tom, že na místo stojanů registračních pokladen byly prostřednictvím napadeného rozhodnutí dovozeny stojan Chassis PC (tj. zmíněné stojany k počítačům). Krajský soud se zároveň **ztotožňuje s názorem žalovaného o tom, že při posuzování požadované změny rozhodnutí celního úřadu je potřeba vycházet i z § 92 daňového řádu, kdy i v tomto případě žalobce ke svému tvrzení nesl důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu).** Je nepochybné, že žalobce mohl učinit zmíněnou opravu v souladu s platnou právní úpravou do okamžiku propuštění zboží (čl. 65 celního kodexu), kdy celní úřad ani sám nemohl zasahovat do tohoto práva žalobce na opravy tohoto celního prohlášení. Jakmile však celní úřad prohlášení přijal a zboží propustil do volného oběhu, přičemž toto zboží nebylo v souladu s výše popsaným postupem podrobeno fyzické kontrole, tak je již třeba

vycházet ze zásady neodvolatelnosti celního prohlášení (čl. 62 celního kodexu). Avšak i po tomto propuštění zboží do navrženého celního režimu existuje možnost opravení údajů v celním prohlášení (čl. 78 celního kodexu), přičemž na tomto místě je třeba konstatovat, že na rozdíl od tvrzení žalobce v žalobě (zejména bod 14/ žaloby), rozhodnutí žalovaného takovou možnost výslovně nevylučuje. A v takovém případě se však nejedná o možnost jakékoliv „automatické“ možnosti opravy celního prohlášení ze strany deklaranta, a to hlavně v případě, že po propuštění zboží do volného oběhu začne tvrdit, že toto celní prohlášení, resp. údaj o deklarovaném zboží, neodpovídá skutečnosti. Pokud by se jednalo o případ, kdy by byla prováděna **fyzická kontrola**, tak by samozřejmě situace pro žalobce byla příznivější. Ta však v dané věci provedena nebyla a tak žalobce musel jinými vhodnými důkazními prostředky prokázat, že se o takový případ skutečně jednalo. Unést důkazní břemeno se však žalobci v dané věci nepodařilo (argumentace soudu viz výše). S argumentací, že v jiných případech bylo do volného oběhu propuštěno žalobcem označené zboží v odvolání a potažmo v žalobě, tj. stojany u počítačů, bez fyzické kontroly zboží v projednávané věci, nemůže automaticky bez dalšího prokázat, že tomu bylo i tak v projednávaném případě. **Nejednalo se přece o stejné celní řízení, tj. o jedno a totéž celní řízení. Žalobci se totiž nepodařilo vyvrátit pochybnost celních orgánů (a to ani v žalobě), že právě z důvodů neprovedené fyzické kontroly nebylo možné s určitostí zjistit, že bylo dovezeno stejné zboží a, jak konstatoval žalovaný v rozhodnutí (a uvedl to i správní orgán I. stupně), nelze „jednoznačně vyloučit možnost, že došlo ke změně v označení zboží (part number), nebo že došlo k záměně průvodních dokladů předložených k napadenému rozhodnutí“ (srov. str. 3, 2 odst. žalovaného rozhodnutí).** Tedy když žalobce tvrdí, že uvedl pouze mylně popis zboží, tak nelze vyloučit, že stejným způsobem mohlo dojít pouze k předložení nesprávných průvodních dokladů, či k jinému omylu, který nelze dodatečně ověřit (ostatně žalobce sám neuvedl takové skutečnosti, které nepřipustily možnost vzniku takového omylu). Právě proto správně v dané věci vycházel žalovaný ze zmíněného principu neodvolatelnosti celního prohlášení, když pro jím požadovanou změnu ve smyslu § 78 odst. 3 celního kodexu **neunesl žalobce své důkazní břemeno** (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Krajský soud se tak neztotožnil s názorem žalobce, že ten v průběhu „odvolacího řízení vyvrátil a poskytl jednoznačné důkazní prostředky prokazující skutečnost, jaké zboží bylo předmětným rozhodnutím propuštěno do volného oběhu“. V takovém případě tak bylo na rozdíl od tvrzení žalobce (bod 13/ žaloby) aktuální tvrzení žalovaného, které se týkalo zdůraznění skutečnosti, že **v dané věci nebyla provedena fyzická kontrola zmíněného zboží**, tj. zboží propuštěného do volného oběhu. Podle konstantní soudní judikatury ESD, „Pokud deklarant požádá o přezkum, jeho žádost musí být celními orgány přezkoumána přinejmenším ohledně toho, zda je, či není namístě takový přezkum provést...“, přičemž „V rámci tohoto prvního posouzení celní orgány berou v úvahu zejména možnost zkontrolovat údaje uvedené v prohlášení, jehož přezkum je žádán, a v žádosti o přezkum“ a „Mohou například zamítnout provedení přezkumu, pokud skutečnosti, které mají být ověřeny, vyžadují fyzickou kontrolu, a v důsledku propuštění zboží jej nelze již celním orgánům předložit“ (srov. rozsudek ESD ze dne 20.10.2005, ve věci C-468/03). Nebylo tedy prokázáno, jak tvrdí žalobce, že byly dány důvody pro změnu rozhodnutí správního orgánu I. stupně, nebyla důvodná námitka o tom, že by žalovaný hodnotil důkazy neobjektivně a dospěl by tak k nezákonnému rozhodnutí (body 17/ a 18/ žaloby).

Krajský soud se rovněž **neztotožnil** s námitkou žalobce, že údaj o celním zařazení v odst. 33 rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, vztahující se k žalobcem deklarovaným stojanům registračních pokladen, byl věcně správný, když žalobce rozsáhlé v žalobě argumentoval, že i v tomto případě mělo být toto žalobcem deklarované zboží zařazeno do podpoložky 84732990. **Žalobce je tím subjektem, který odpovídá za**

správnost těchto údajů, ostatně on sám v celním prohlášení označil toto zboží jako plastový stojan pro registrační pokladny a uvedl celní zařazení – kód 3926909790. Celá argumentace týkající se této poslední námitky žalobce (bod 19/ a násl. žaloby) by byla aktuální pouze **v případě, že by přezkum celního prohlášení byl možný, tj. pokud by byla možná fyzická kontrola tohoto zboží, anebo by žalobce unesl zmíněné důkazní břemeno, tedy by prokázal důvodnost svého tvrzení o mylném deklarování popisu zboží v celním prohlášení.** V rámci přezkumu rozhodnutí celního úřadu žalovaným nebyl dán důvod ke změně sazebního zařazení, pod kterým bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Ostatně do tohoto zařazení (kód 39269097) by mohl být zařazen i stojan k registračním pokladnám z plastu, pokud by svými vlastnostmi nesplňoval podmínku výhradního nebo hlavního použití se stroji a přístroji čísel celního sazebníku 8469 až 8472, což vyplývá ze závazného znění č. 8473 a pokud by byl použitelný pro stroje nebo přístroje jiné než čísel 8469 až 8472. To je však čistě hypotetická úvaha, protože zboží již nelze zkontrolovat a nelze ani ověřit charakter a vlastnosti tohoto zboží, jak bylo již výše uvedeno.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud **zamítnout** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů v řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů v řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady v řízení podle obsahu spisu nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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.

V Pardubicích dne 19. července 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová