



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **H. s. s r.o.**, IČO X,
sídlem X,

zastoupená advokátem Mgr. Petrem Plockem,
sídlem Klimentská 1515/22, Praha,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 7, Praha 4,

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 2. 2019, č. j. 10502/2019-900000-311, č. j. 10502-2/2019-900000-311, č. j. 10502-3/2019-900000-311, č. j. 10502-4/2019-900000-311, č. j. 10502-5/2019-900000-311, č. j. 10502-6/2019-900000-311, č. j. 10502-7/2019-900000-311, č. j. 10502-8/2019-900000-311, č. j. 10502-9/2019-900000-311, č. j. 10502-10/2019-900000-311, a č. j. 10502-11/2019-900000-311,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2019, č. j. 10502/2019-900000-311, č. j. 10502-2/2019-900000-311, č. j. 10502-3/2019-900000-311, č. j. 10502-4/2019-900000-311, č. j. 10502-5/2019-900000-311, č. j. 10502-6/2019-900000-311, č. j. 10502-7/2019-900000-311, č. j. 10502-8/2019-900000-311, č. j. 10502-9/2019-900000-311, č. j. 10502-10/2019-900000-311 a č. j. 10502-11/2019-900000-311, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 85 272 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Petra Plocka, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) jedenácti dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 8. 2018, č. j. 197109/2018-610000-51, 197083/2018-610000-51, 197113/2018-610000-51, 197091/2018-610000-51, 197095/2018-610000-51, 197115/2018-610000-51, 197098/2018-610000-51, 197122/2018-610000-51, 197101/2018-610000-51, 197108/2018-610000-51 a 197105/2018-610000-51, doměřil žalobkyni clo ve výši rozdílu mezi částkami původně vyměřenými rozhodnutími v celním řízení při propuštění zboží do režimu volného oběhu (celkem 0 Kč) a částkami nově stanovenými na základě výsledků kontroly po propuštění zboží (celkem 216 878 Kč).
2. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími dodatečně platební výměry změnil tak, že do výroku doplnil odkaz na nařízení Rady (EHS) č. 2840/72 o uzavření Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací, o přijetí prováděcích pravidel k této dohodě a o uzavření dodatkové dohody o platnosti Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací pro Lichtenštejnské knížectví ze dne 22. července 1972, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „nařízení č. 2840/72“), a na nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 (resp. č. 1754/2015, č. 2016/1821, č. 2017/1925 v závislosti na datu přijetí příslušného celního prohlášení), kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/97, o celní a statistické nomenklatuře a o celním sazebníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kombinovaná nomenklatura“). V ostatním ponechal dodatečné platební výměry beze změny.
3. Žalobkyně proti rozhodnutím žalovaného brojí jedenácti žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), původně podanými Městskému soudu v Praze a zdejšímu soudu postoupenými usneseními ze dne 16. 5. 2019 a ze dne 6. 6. 2019. Soud následně usnesením ze dne 17. 7. 2019 spojil deset ze shora uvedených žalob ke společnému projednání. Usnesením ze dne 20. 1. 2020 pak soud ke společnému projednání připojil též poslední žalobu (původně vedenou pod sp. zn. 54 Af 41/2019).

Obsah žalob

4. Žalobkyně namítá, že jediným, kdo měl k dispozici veškeré dokumenty prokazující doložení a prokázání původu zboží, a tím i prokázání oprávněnosti použití preferenční sazby 0 %, byl žalovaný, neboť tyto doklady se předávají celní správě při proclení zboží. Pro žalobkyni je tedy obtížné tyto skutečnosti prokázat v rámci následné celní kontroly, pokud dokumenty nemá. Řádnou kontrolu průvodních osvědčení EUR.1 měl provést celní úřad. Žalobkyně celní úřad požádala o zaslání kopie osvědčení EUR.1, nicméně obdržela doklady k proclení ze zcela jiného případu. I v případech, kdy žalobkyně v odst. 31 celního prohlášení výslovně uvedla, že jde o obnošené a použité oděvy *určené k dalšímu prodeji*, celní úřad zboží proclil s preferenční sazbou 0 %. To jednoznačně popírá tvrzení celních orgánů o nedostatečné identifikaci zboží v celním prohlášení. Žalobkyně přikládá dokumenty, které předává celním orgánům při proclení zboží a které prokazují původ zboží a oprávněnost použití preferenční sazby.

5. Žalovaný doplněním právních předpisů do výroků dodatečných platebních výměrů znemožnil žalobkyni v rámci řízení o odvolání uplatnit námitky týkající se použití a výkladu těchto předpisů. Žalovaný nesprávně právně posoudil a vyložil odvolací důvody.
6. Žalobkyně požaduje zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobám uvedl, že žalobkyně zcela pomíjí, že preferenčnímu zvýhodnění podléhají veškeré upotřebené předměty (včetně obnošených oděvů) pouze a výhradně tehdy, pokud jsou určeny k získání surovin nebo s nimi má být naloženo jako s odpadem (po novelizaci). Původní účel nakládání s upotřebenými předměty (v případě obnošených oděvů jejich prodej k nošení) vylučuje zvýhodněné preferenční zacházení s takovými předměty. Žalovaný odkazuje na obsah napadených rozhodnutí a setrvává na své argumentaci. Celní úřad propustil zboží do režimu volného oběhu na základě údajů uvedených v celním prohlášení, tedy bez ověření žalobkyní deklarovaných údajů. Po propuštění zboží přistoupil celní úřad ke kontrole, při níž se zaměřil na ověření původu dovezeného zboží. Zjistil při tom, jakým způsobem bylo s dovezenými obnošenými oděvy po jejich propuštění do volného oběhu naloženo. Není sporu o tom, že dovezené obnošené oděvy byly prodávány k běžnému nošení a nebyly použity k získání surovin nebo jako odpad.
8. Žalovaný žalobkyni nevytkl, že v rámci správního řízení blíže neurčila doklad EUR.1, pouze konstatoval stav věci, odkázal na presumpci správnosti dokladu a vysvětlil, že celní úřad se pravdivostí nebo správností EUR.1 nezabýval. Pokud jde o přesnost popisu dovezeného zboží, žalovaný trvá na své argumentaci. Žalobkyně byla povinna popis zboží v odst. 31 uvést co nejpresněji, a to bez ohledu na to, zda celní orgány po přijetí celního prohlášení deklarované údaje ověřují, či nikoli. Žalovaný nebyl oprávněn v odvolacím řízení prvoinstanční rozhodnutí zrušit a věc vrátit k novému projednání. Takový postup zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neumožňuje. Doplnění právních předpisů do výroků rozhodnutí nebylo pro žalobkyni překvapivé.
9. Žalovaný navrhuje zamítnutí žalob.
10. V doplnění vyjádření žalovaný uvedl, že obsah napadených rozhodnutí je rozdílný pouze z hlediska změny celních předpisů k 1. 5. 2016. K tomuto datu totiž nabylo účinnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), a další celní předpisy. Starý i nový celní kodex upravují stejnou právní problematiku téměř totožným způsobem. Liší se pouze jednotlivá čísla článků těchto právních předpisů na danou věc aplikovaných.

Další podání účastníků řízení

11. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tvrzením, že celní orgány při přijetí celního prohlášení neověřují deklarované údaje. Podle žalobkyně je nemyslitelné, aby celní orgány nerealizovaly kontrolu dokladů. Poukazuje při tom na rozhodnutí smíšeného výboru EHP č. 71/2015 ze dne 20. 3. 2015, kterým se mění Protokol 4 (o pravidlech původu) k dohodě o EHP [2016/754] (dále jen „rozhodnutí č. 71/2015“) a čl. 24 a 32 protokolu 4. K důkazu v této souvislosti navrhuje výslech celní deklarantky. Tvrzení

žalovaného ve vyjádření mění jeho závěry v napadených rozhodnutích. Jde o zřejmé rozpory v tvrzení ohledně prokázání původu zboží, ohledně přesných informací o dováženém zboží i o použití dotčených právních předpisů. I přesto, že žalobkyně v celních prohlášeních nyní u popisu zboží uvádí, že se jedná o oděvy určené k dalšímu prodeji, celní orgány nadále zboží proclívají preferenční sazbou 0 %. Pracovníci německých a rakouských celních orgánů konstatovali, že v jejich zemi obnošené oblečení dovezené ze Švýcarska určené k dalšímu prodeji je vždy spojeno s celní preferenční sazbou 0 %. Žádost žalobkyně o písemné stanovisko k dané věci odmítli s tím, že žalobkyně je bez jakéhokoli právního vztahu k těmto zemím. Žalobkyně pouze dostala doporučení, nechť se obrátí na orgány Evropské unie s žádostí o výklad právních předpisů. Žalovaný se snaží bagatelizovat skutečnost, že dodatečné platební výměry neobsahovaly právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Žalobkyně společně s replikou předložila osvědčení o pohybu zboží tzv. EUR.1 a prohlášení vývozce o původu zboží.

12. Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že je nadále přesvědčen o nedůvodnosti žalob. S právními předpisy doplněnými odvolacími rozhodnutími do výroku dodatečných platebních výměrů pracoval celní úřad již v prvostupňovém řízení (např. ve stanovisku doručeném žalobkyni dne 25. 7. 2018). Současně byl v průběhu kontroly používán kód nomenklatury, tedy celní sazebník. Pojem „původní produkty“ použil celní úřad např. v kontrolním zjištění i v odůvodnění prvoinstančních rozhodnutí. Žalobkyně tedy jednoznačně věděla, z jakých právních předpisů celní úřad vycházel, a mohla na to odpovídajícím způsobem reagovat. Pokud jde o neověřování celních prohlášení, žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které shrnují princip celního řízení a význam propouštění zboží do navržených režimů. Celní orgány v některých případech ověřují přijatá celní prohlášení (namátkově nebo např. na základě výsledků rizikové analýzy), nicméně většina zboží je propouštěna do volného oběhu na základě údajů uvedených do celních prohlášení bez ověřování údajů, aby nebyl zpomalován tok zboží. Veškerou odpovědnost za údaje uvedené v celních prohlášeních nesou osoby uvedené v čl. 15 odst. 2 celního kodexu [resp. v čl. 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství; dále jen „staré prováděcí nařízení“]. Ve věci žalobkyně nebyla celní prohlášení po jejich přijetí ověřována. O tom svědčí mj. údaje v kolonkách E, kód výsledku rozhodnutí, kde je vždy uvedeno „A2 – považováno za souhlasí“, nikoli „A1 – souhlasí“ jako výsledek ověření.
13. Pokud žalobkyně i nadále podává celní prohlášení s návrhem na propuštění obnošeného textilu do režimu volného oběhu a uvádí, že se jedná o obnošené oděvy určené k dalšímu prodeji, a současně v odst. 36 celního prohlášení uvádí kód 300 a v odst. 34 kód zemi původu, která má s EU uzavřenou dohodu o poskytování preferenčních výhod, pak je logické, že je jí přiznána preferenční sazba cla (pokud ovšem není celní prohlášení ověřováno). Celní prohlášení jsou podávána elektronicky, a pokud nejsou ověřována, pak elektronický systém vypočte clo na základě údajů, které jsou uvedeny v elektronickém celním prohlášení (bez ohledu na slovní popis zboží v kolonce 31). Tato skutečnost není bagatelizací tvrzení žalobkyně. Jedná se o reálný a dlouhodobý postup celních orgánů. Obsah údajného vyjádření rakouských a německých celních orgánů není žalovanému znám. Tuzemské celní orgány nejsou nijak vázány ústními vyjádřeními neidentifikovaných pracovníků celních orgánů jiných členských států.
14. V podání označeném jako „doplnění žalobních tvrzení“ ze dne 17. 3. 2020 žalobkyně namítá, že žalovaný nesprávně vykládá čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I Regionální úmluvy

o celoevropsko-středomořských preferenčních pravidlech původu (dále jen „dodatek I“ a „úmluva“), neboť obnošené oděvy a použité textilní výrobky nelze považovat za upotřebené předměty tam sebrané. Žalobkyně podotýká, že dodatek I nikde pojem upotřebené předměty nespecifikuje (na rozdíl např. od pojmů materiál, produkt, zboží aj.). Jako důkaz k podpoře tohoto tvrzení žalobkyně předkládá dopis zástupce jednatele žalobkyně adresovaný Generálnímu finančnímu ředitelství v Drážďanech a e-mailovou odpověď pověřeného pracovníka, ze které vyplývá, že u obnošených oděvů dovážených ze Švýcarska je zajištěna preferenční sazba 0 % bez podmínky jejich opětovného zpracování. Žalobkyně dále přikládá elektronický celní tarif ze dne 20. 2. 2020, který podnikatele informuje o výši celní sazby při dovozu zboží v rámci EU a který při zadání číselného kódu pro obnošené oděvy ze Švýcarska zobrazí od 20. 12. 1972 celní preferenci 0 %. Není možné, aby v rámci EU byly rozdílně vykládány celní sazebníky.

15. V reakci na podání ze dne 17. 3. 2020 žalovaný uvedl, že stanovisko německých celních orgánů je zcela nezávazným vyjádřením právního názoru konkrétního pracovníka německé celní správy, nejedná se o akt aplikace práva. Pojem upotřebené předměty nelze podle žalovaného vyložit jinak, než že se jedná o předměty již používané či opotřebené v důsledku jejich používání, nejedná se o věci zcela nové, nepoužité. Upotřebenými předměty se tak nutně rozumí i použité oděvy dovezené žalobkyní. Pro simulaci výpočtu cla prostřednictvím elektronického celního tarifu je nutné použít vždy den vzniku celního dluhu. V žalovaných věcech vznikl celní dluh přijetím celních prohlášení v letech 2015 až 2018, nikoli dne 20. 2. 2020. Podmínky a právní předpisy pod odkazy v tabulce lze zobrazit. Je mezi nimi i odkaz na nařízení č. 2840/72. Jak tuzemský integrovaný tarif, tak i evropská databáze TARIC rovněž zobrazí nulovou preferenční sazbu cla a také odkaz na tento předpis. Je třeba vycházet právě z obsahu odkazovaných právních předpisů, nikoli ze sazby cla bez dalšího. Z reakcí německých celních orgánů není zřejmé, zda se zabývaly zněním konkrétních ustanovení příslušné mezinárodní dohody, jak to učinil žalovaný. Žalobkyní předložená stanoviska nejsou ani závaznými informacemi o původu zboží.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

16. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné.
17. Soud vycházel při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námitek.
18. Soud o věci rozhodl při jednání, neboť žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání.
19. Při jednání účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
20. Soud nevyhověl důkazním návrhům žalobkyně vzneseným v žalobách a jejich doplnění. K důvodům, pro které navrhované důkazy neprovedl, se soud vyjadřuje níže v rámci odůvodnění. Stručně však lze shrnout, že provedení navržených důkazů považoval s ohledem na níže uvedený právní názor za nadbytečné.

Zjištění vycházející z obsahu správních spisů

21. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci.
22. Žalobkyně v letech 2015 až 2018 dovážela ze Švýcarska do České republiky obnošené oděvy, které následně prodávala ve své kamenné prodejně a na e-shopu (šlo o tzv. *second hand* oděvy). Na dovážené zboží při propouštění do navrhovaného celního režimu vždy uplatňovala preferenční zacházení s kódem preference 300 (preferenční celní sazba použitelná bez podmínek nebo omezení – použití preferenčních celních sazeb podle příslušné dohody). V odst. 31 celních prohlášení (popis zboží) bylo zboží označeno jako „obnošené a použité oděvy“, v odst. 33 (zbožový kód) bylo zboží zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 6309 00 00 (obnošené oděvy a jiné použité výrobky). Na základě preferenčního zacházení žalobkyně uplatňovala sazbu cla 0 %.
23. Celní úřad žalobkyni oznámil dne 8. 3. 2018 zahájení kontroly po propuštění zboží. Předmětem kontroly byla správnost deklarovaných údajů se zaměřením na ověření přiznaného preferenčního zacházení a celní hodnoty zboží u jedenácti celních prohlášení označených v oznámení o zahájení kontroly evidenčními čísly s datem propuštění 11. 9. 2015, 11. 11. 2015, 17. 2. 2016, 28. 4. 2016, 11. 8. 2016, 17. 10. 2016, 19. 1. 2017, 12. 4. 2017, 30. 6. 2017, 6. 10. 2017 a 25. 1. 2018. Současně na předmět a rozsah kontroly po propuštění zboží zahájil doměřovací řízení podle § 21 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „celní zákon“).
24. Dne 16. 3. 2018 celní úřad žalobkyni vyzval podle čl. 15 odst. 1 celního kodexu k předložení obchodních dokladů, účetních záznamů a dalších písemností souvisejících se zbožím, jehož propuštění bylo předmětem kontroly (dovozní faktury, přepravní dokumenty, kupní smlouvy, objednávky, doklady o zaúčtování faktur, účel použití dovezeného zboží, výpis z bankovního účtu). Žalobkyně při jednání dne 16. 4. 2018 předložila celnímu úřadu knihy faktur, kontaktní lístky včetně příloh (celní prohlášení, zahraniční faktury, faktury za dopravu, CMR listy, doklady EUR.1, doklady o úhradě, výpisy z bankovního účtu). K otázkám celního úřadu žalobkyně sdělila, že dovážené zboží (obnošené a použité oděvy) pořídila za účelem následného prodeje. Zboží po propuštění žalobkyně přetřídí a dále prodává. K prodeji je určeno veškeré zboží.
25. V úředním záznamu ze dne 4. 6. 2018 celní úřad uvedl, že podle sdělení jednatele žalobkyně jsou dovážené oděvy určeny k dalšímu prodeji. Uvedené podporuje i skutečnost, že žalobkyně provozuje obchod – kamennou prodejnu S. h. S. a velkoobchod (e-shop) S. h. S. (s odkazem na webovou stránku X). Celní úřad v úředním záznamu dále slovně popsal a zdokumentoval fotografiemi podobu kamenné prodejny.
26. Dne 6. 6. 2018 celní úřad žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobkyně během seznámení k otázkám celního úřadu uvedla, že údaje v celních prohlášeních vyplňuje celní deklarantka paní H.. Ta také navrhla preferenční sazbu s kódem preference 300. Doklad EUR.1 přichází spolu s doklady. Celní úřad dále žalobkyni seznámil se svým názorem, který vyšel z výkladu čl. 4 písm. h) dodatku I (definice pojmu „původní produkty“ a metody správní spolupráce) úmluvy. Žalobkyní dovážené zboží není použito k opětovnému získání surovin, ale k prodeji jako *second hand* textil k dalšímu používání (nošení), tudíž nejsou splněny podmínky citovaného ustanovení pravidel původu zboží pro získání preferenčního původu. Z toho důvodu nelze zboží přiznat preferenční zacházení a deklarovanou preferenční sazbu 0 %, ale je nutno uplatnit smluvní sazbu cla ve výši 5,3 %.

V celních prohlášeních tak došlo k chybné deklaraci údajů v odst. 36 (kód preference) a v odst. 37 (celní sazba, výpočet poplatků).

27. Dne 2. 7. 2018 uplatnila žalobkyně námitky k výsledku kontrolního zjištění. Namítla, že jí není zřejmé, jaké právní předpisy, u nichž je vytýkáno nesprávné použití, měl celní úřad na mysli. Definice pojmu „původní produkty“ je obsažena v protokolu 4 rozhodnutí č. 71/2015, nikoli v dodatku I. Celním úřadem aplikované ustanovení se netýká zboží dováženého ze Švýcarska představujícího obnošené oděvy a použité textilní výrobky. Celní úřad neuvádí žádné konkrétní ustanovení, podle kterého je splnění čl. 4 písm. h) dodatku I úmluvy podmínkou pro užití preferenční sazby týkající se obnošených oděvů pod kódem 6309 00 00. Žalobkyně vždy postupovala v souladu s pokyny a postupy vývozce zboží, celních deklarantů a celních orgánů Švýcarska, kteří vždy deklarovali, že se jedná o zboží a doklady identické s jinými zákazníky z Evropské unie s tarifní preferenční sazbou 0 %. Žalobkyně postupovala též v souladu s pokyny a postupy dle webových stránek celní správy a tam uvedených odkazů pro výpočet cla, prostřednictvím informací TARIC. Žalobkyně dále namítla, že kontrolu byly oprávněny provést celní orgány Švýcarska, nikoli České republiky.
28. Dne 20. 7. 2018 celní úřad oznámil žalobkyni ukončení kontroly po propuštění zboží. Součástí oznámení o ukončení kontroly bylo též stanovisko celního úřadu k námitkám a zpráva o kontrole po propuštění zboží. V ní celní úřad zopakoval závěry uvedené ve výsledku kontrolního zjištění a uzavřel, že *„existuje důvodné podezření, že výše popsaným jednáním došlo u CP s pořadovým číslem 1-4 k porušení právní povinnosti dané čl. 62 starého celního kodexu, a to tím, že v předmětném CP byly uvedeny nesprávné údaje. U celních prohlášení s pořadovým číslem č. 5 až 11 došlo k porušení právní povinnosti dané čl. 15 odst. 2 celního kodexu, a to tím že v celních prohlášeních byly uvedeny nesprávné údaje.* Podle celního úřadu došlo u kontrolovaného zboží k chybnému uvádění nesprávných údajů v odst. 36 (preference) a v odst. 47 (sazba cla, částka poplatku cla), čímž došlo k úniku cla ve výši 216 878 Kč.
29. Žalobkyně brojila proti všem dodatečným platebním výměrům odvoláními obsahujícími shodné námitky. Při zadání kódu TARIC 6309 a země původu (Švýcarsko) je preferenční sazba 0 %. Tuto skutečnost potvrdily švýcarské orgány a podporuje ji též stanovisko Generálního ředitelství cel Německa (Drážďany). Německo i další země EU používají při dovozu obnošených oděvů preferenční tarif 0 % a Česká republika 5,3 %. Jde o porušení jednotného systému dovozních cel EU. Upotřebenými předměty se rozumějí pouze průmyslové a technické výrobky, nikoli obnošené oděvy určené k dalšímu prodeji. Kontrolu byly oprávněny provést orgány Švýcarska.
30. Žalovaný v záhlaví popsanými rozhodnutími dodatečné platební výměry změnil tak, že do jejich výroku doplnil odkaz na dvě nařízení (srov. bod 2 tohoto rozsudku). Z hlediska výše doměřeného cla ponechal dodatečné platební výměry beze změny. V odůvodnění uvedl, že celní úřad nezkoumal pravdivost nebo správnost průvodního osvědčení EUR.1 a nezabýval se jím. Protože nebyl prokázán opak, platí presumpce správnosti průvodního osvědčení. Celní úřad se zabýval tím, jak bylo s dovozeným zbožím po propuštění do režimu volného oběhu naloženo a zda způsob naložení se zbožím není překážkou uplatnění nulové preferenční sazby cla. Zvýhodněné preferenční zacházení se zbožím v zemi dovozu spočívající ve snížené či nulové sazbě cla dopadá pouze na zboží původní (tedy zcela získané nebo alespoň dostatečným způsobem opracované) v zemi vývozu, přičemž jak země dovozu, tak země vývozu jsou smluvními stranami příslušné mezinárodní dohody

upravující podmínky preferenčního zvýhodnění (v daném případě jde o Dohodu mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací uzavřenou již v roce 1972, publikovanou nařízením č. 2840/72; dále jen „dohoda“). Pokud by zboží reálně splnilo veškeré podmínky pro preferenční zacházení dané dohodou, podléhalo by preferenční sazbě cla 0 %. Tomu odpovídají i podklady z databáze TARIC předložené žalobkyní. V daném případě však podmínky pro uplatnění tarifní preference ve výši 0 % nebyly splněny. Protokol 3 dohody upravuje, jaké produkty se považují za pocházející ze Švýcarska a získané ve Švýcarsku. V dané věci mělo jít o produkty zcela získané ve Švýcarsku ve smyslu čl. 1 odst. 2 písm. a) a čl. 4 protokolu 3. Podle čl. 4 písm. h) protokolu 3 se upotřebené, tedy použité (opotřebené či používané), nikoliv nové (nepoužívané) předměty ve Švýcarsku sebrané považují za zcela získané ve Švýcarsku pouze tehdy, pokud je lze využít výhradně pro získání surovin. Dále poukázal na obdobné znění čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I úmluvy, které se aplikuje dle novelizovaného protokolu 3 s účinností od 1. 2. 2016. Žalovaný konstatoval, že u upotřebených předmětů je získání původu vázáno nejen na místo jejich sběru, ale i na jejich následné použití v zemi dovozu. Nošené a více či méně opotřebené oděvy sebrané ve Švýcarsku využitelné k jejich dalšímu prodeji a nošení v zemi dovozu nemohou být považovány za produkty zcela získané ve Švýcarsku. Pouhým sběrem nezískávají preferenční původ a nedopadá na ně preferenční zvýhodnění v zemi dovozu. Smysl a cíl pravidel původu spočívá v ochraně vnitřních trhů smluvních stran a v podpoře vzájemné výměny zboží. V tomto kontextu je třeba vyložit pravidla původu ve vztahu k použitému zboží, a to obzvláště u sebraného a použitého textilu, kde by bylo prokázání jeho původu ve Švýcarsku prakticky neproveditelné. Použité výrobky mohou mít ve skutečnosti zcela jiný původ než v zemi vývozu, obecně pouhé sebrání není zpracovatelskou operací vedoucí k získání preferenčního původu, a to právě s výjimkou sebraných výrobků určených pro získávání surovin.

31. Předložená stanoviska německých celních orgánů vyjadřují nezávazný právní názor dotčených pracovníků. Tito pracovníci se nezabývali zněním a výkladem protokolu 3 a dodatku I, tedy platnými pravidly původu. Předložené písemnosti nejsou závazné a poskytnuté informace měl žalovaný za chybné. Žalovaný ani celní úřad netvrdí, že by byly důkazy původu uvedené v kontrolovaných celních prohlášeních nepravé, neplatné nebo padělané. Celní úřad však zjistil, že žalobkyně nepoužila dovezené zboží k získání surovin ani s nimi nenaložila jako s odpadem. Celní úřad nebyl povinen postupovat na základě pověření švýcarských orgánů, žádné takové pověření dohoda neupravuje. Žalovaný nepochyboval o tom, že švýcarské celní orgány vydají důkaz původu ve vztahu k sebraným upotřebeným předmětům, pokud je jim doloženo, že tyto předměty byly sebrány na celním území Švýcarska. Další nakládání se zbožím již nemohou švýcarské celní orgány ovlivnit. I německé celní orgány po zjištění, že nejsou splněny podmínky pro preferenční zacházení s dovezeným zbožím, doměří v případě neoprávněně zvýhodněného zboží příslušné clo. K argumentaci protokolem 4 rozhodnutí č. 71/2015 (dále též „protokol 4“) žalovaný uvedl, že situace by byla naprosto stejná. Též podle čl. 4 odst. 1 písm. h) protokolu 4 platí, že za produkty zcela získané v Evropském hospodářském prostoru se považují upotřebené předměty tam sebrané, jsou-li použitelné pouze k opětovnému získání surovin, včetně použitých pneumatik vhodných pouze k protektorování, nebo k použití jako odpad. Jak protokol 3, tak protokol 4 obsahují prakticky totožnou definici původních výrobků, na které dopadá zvýhodnění v zemi dovozu.

32. Žalovaný neshledal důvody pro zrušení napadených dodatečných platebních výměrů, zjistil však, že celní úřad do výroků neuvedl všechny právní předpisy, podle kterých rozhodoval, což jej vedlo ke změně napadených rozhodnutí.

Posouzení žalob soudem

33. V projednávané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že žalobkyní dovážené zboží mělo být sazebně zařazeno podle kapitoly 63 (ostatní zcela zhotovené celní výrobky; soupravy; obnošené oděvy a použité textilní výrobky; hadry), čísla III (obnošené oděvy a použité textilní výrobky; hadry), do podpoložky 6309 00 00 kombinované nomenklatury – obnošené oděvy a jiné použité výrobky, které jsou zatíženy smluvní celní sazbou 5,3 %. Spor mezi účastníky řízení však panuje v tom, zda toto zboží mělo být zatíženo uvedenou smluvní celní sazbou, či preferenční celní sazbou 0 %.
34. Podle hlavy I, písm. B (všeobecná pravidla pro celní sazby), odst. 1 kombinované nomenklatury jsou celními sazbami uplatňovanými na dovezené zboží pocházející ze zemí, které jsou smluvními stranami Všeobecné dohody o clech a obchodu nebo s nimiž Evropská unie uzavřela dohody obsahující ustanovení o vzájemném poskytování doložky nejvyšších výhod, smluvní celní sazby uvedené ve sloupci 3 celního sazebníku. Není-li stanoveno jinak, použijí se tyto smluvní celní sazby pro jiné zboží, než které je uvedeno výše, dovezené z jakékoliv třetí země. Toto pravidlo se nepoužije, jsou-li stanoveny zvláštní všeobecné celní sazby pro zboží pocházející z určitých zemí nebo jsou-li v souladu s dohodami používány preferenční celní sazby (všeobecná pravidla pro celní sazby, odst. 2).
35. Podle čl. 64 odst. 2 celního kodexu v případě zboží, na které se vztahují preferenční opatření obsažená v dohodách, které Unie uzavřela s určitými zeměmi či územími mimo celní území Unie nebo se skupinami takových zemí či území, se pravidla preferenčního původu stanoví v těchto dohodách [obdobně čl. 27 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se stanoví celní kodex Společenství; dále jen „starý celní kodex“].
36. Podle čl. I nařízení č. 2840/72 dohoda mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací, přílohy této dohody a protokoly k ní, prohlášení připojená k závěrečnému aktu, jakož i dodatková dohoda o platnosti výše uvedené dohody pro Lichtenštejnské knížectví se uzavírají, přijímají a potvrzují jménem Společenství. Znění dohody a závěrečného aktu se připojuje k tomuto nařízení.
37. Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že součástí nařízení č. 2840/72, a tedy i práva Evropské unie, je dohoda mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací podepsaná v Bruselu dne 22. 7. 1972, přílohy této dohody a protokoly k ní, včetně prohlášení připojených k závěrečnému aktu. Na základě této dohody došlo k postupnému zrušení dovozních cel v obchodu mezi EU a Švýcarskem (preferenční celní sazba 0 %; srov. čl. 3 dohody). Součástí dohody je mimo jiné protokol č. 3 „O definici pojmu ‚původní produkty‘ a metodách správní spolupráce“, který s účinností do 31. 1. 2016 upravoval, jaké produkty se považují za pocházející ze Švýcarska a získané ve Švýcarsku.
38. Podle čl. 2 odst. 2 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016 (ve znění rozhodnutí smíšeného výboru ES-Švýcarsko č. 3/2005 ze dne 15. 12. 2005, kterým se mění Protokol č. 3 o definici pojmu „původní produkty“ a o metodách správní spolupráce k dohodě) se pro účely provádění dohody za produkty pocházející ze Švýcarska považují: a) produkty, které byly zcela získány ve Švýcarsku ve smyslu čl. 5; b) produkty, které byly

získány ve Švýcarsku a obsahují materiály, které zde nebyly zcela získány, jestliže byly tyto materiály ve Švýcarsku dostatečně zpracovány nebo opracovány ve smyslu článku 6.

39. Podle čl. 5 písm. h) protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016 se za produkty zcela získané ve Švýcarsku ve smyslu čl. 1 odst. 2 písm. a) považují použité předměty tam sebrané, jsou-li použitelné pouze k opětovnému získání surovin, včetně použitých pneumatik vhodných pouze k protektorování nebo k použití jako odpad.
40. Podle čl. 16 odst. 1 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016 se dohoda vztahuje na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství po předložení jednoho z těchto dokladů o původu zboží: a) průvodního osvědčení EUR.1, jehož vzor je uveden v příloze IIIa; b) průvodního osvědčení EUR-MED, jehož vzor je uveden v příloze IIIb; c) v případech uvedených v čl. 22 odst. 1 prohlášení (dále jen „prohlášení na faktuře“ nebo „prohlášení na faktuře EUR-MED“), uvedeného vývozcem na faktuře, dodacím listu nebo jakémkoli jiném obchodním dokladu a které popisuje dotyčné produkty dostatečně podrobně, aby umožnilo jejich ztotožnění. Znění prohlášení na faktuře jsou uvedena v přílohách IVa a IVb. Průvodní osvědčení EUR.1 nebo EUR-MED vydávají celní orgány země vývozu za podmínek čl. 17.
41. Podle článku 33 odst. 1 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016 dodatečné ověření dokladů o původu zboží se provádí nahodile anebo vždy v případech, kdy mají celní orgány země dovozu odůvodněné pochybnosti o pravosti těchto dokladů, o statusu původu dotyčných produktů nebo o splnění jiných povinností stanovených v tomto protokolu. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení pro účely odstavce 1 vrátí celní orgány země dovozu průvodní osvědčení EUR.1 nebo EUR-MED a fakturu, pokud byla předložena, prohlášení na faktuře nebo prohlášení na faktuře EUR-MED nebo kopii těchto dokladů celním orgánům země vývozu, a případně uvedou důvody pro jejich žádost o ověření. Spolu se žádostí o ověření zašlou rovněž veškeré získané informace nebo doklady nasvědčující, že údaje uvedené v dokladu o původu zboží nejsou správné. Podle odstavce 3 provádějí ověřování celní orgány země vývozu. Pro tyto účely mají právo požadovat jakékoli doklady a provádět jakoukoli kontrolu účtů vývozce nebo jinou kontrolu, kterou považují za účelnou. Podle odstavce 5 celní orgány žádající o ověření jsou informovány o jeho výsledcích co nejdříve. Z výsledků musí být zřejmé, zda jsou doklady pravé, zda lze dotyčné produkty považovat za produkty pocházející ze Společenství, Švýcarska nebo jedné z ostatních zemí uvedených v člancích 3 a 4 a zda tyto produkty splňují ostatní podmínky stanovené v tomto protokolu. Podle odstavce 6, jestliže v případě odůvodněných pochybností neobdrží žádající celní orgány žádnou odpověď ve lhůtě deseti měsíců ode dne podání žádosti o ověření nebo jestliže odpověď neobsahuje údaje, které postačují k rozhodnutí o pravosti daného dokladu nebo o skutečném původu produktů, nepřiznají nárok na preference, s výjimkou mimořádných okolností.
42. Rozhodnutím smíšeného výboru EU-Švýcarsko č. 2/2016 ze dne 3. 12. 2015 o změně protokolu č. 3 k dohodě mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací o definici pojmu „původní produkty“ a metodách správní spolupráce [2016/121] (dále jen „rozhodnutí č. 2/2016“), byl s účinností od 1. 2. 2016 protokol 3 novelizován tak, že byl nahrazen zněním uvedeným v příloze k tomuto rozhodnutí. Podle čl. 1 novelizovaného protokolu 3 se pro účely provádění této dohody použije dodatek I a příslušná ustanovení dodatku II úmluvy.

43. Podle čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I úmluvy, použitého na základě čl. I novelizovaného protokolu 3, se za produkty zcela získané ve smluvní straně při vývozu do jiné smluvní strany považují upotřebené předměty tam sebrané, jsou-li použitelné pouze k opětovnému získání surovin, včetně použitých pneumatik vhodných pouze k protektorování, nebo k použití jako odpad. Význam čl. 4 písm. h) původního znění protokolu 3 dohody se tedy nijak nezměnil ani po jeho novelizaci.
44. Podle čl. 15 dodatku I úmluvy se ustanovení příslušných dohod vztahují na produkty pocházející z jedné ze smluvních stran při dovozu do ostatních smluvních stran po předložení jednoho z těchto dokladů o původu: a) průvodního osvědčení EUR.1, jehož vzor je uveden v příloze IIIa; b) průvodního osvědčení EUR-MED, jehož vzor je uveden v příloze IIIb. Průvodní osvědčení EUR.1 nebo EUR-MED vydávají celní orgány smluvní strany vývozu za podmínek uvedených v čl. 16.
45. Podle čl. 32 dodatku I úmluvy následná kontrola dokladů o původu se provádí namátkou a vždy v případech, kdy mají celní orgány smluvní strany dovozu důvodné pochybnosti o jejich pravosti, o statusu původu dotyčných produktů nebo o splnění ostatních podmínek stanovených v této úmluvě. Postup upravený v odstavcích 2 až 6 tohoto článku je upraven obdobně jako v článku 33 odst. 1 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016.
46. Jak vyložil Soudní dvůr Evropské unie již v rozsudku ze dne 12. 7. 1984, ve věci 218/83, *Les Rapides Savoyards a další*, stanovení původu zboží podle protokolu 3 je založeno na rozdělení pravomocí mezi orgány státu vývozu a orgány státu dovozu v tom smyslu, že původ je stanovován orgány státu vývozu, přičemž kontrola správného fungování tohoto režimu je zajištěna díky spolupráci mezi dotčenými správními orgány obou stran. Tento systém je odůvodněn skutečností, že orgány státu vývozu jsou pro přímé ověření skutečností podmiňujících původ v nejlepší pozici. Pro určení původu zboží má toto rozdělení pravomocí navíc tu výhodu, že vede k bezpečným a jednotným výsledkům, a tím zabraňuje odklonům obchodu a narušení soutěže. Takový systém může však fungovat pouze tehdy, jestliže celní úřad dovozního státu uznává posouzení legálně provedená orgány vývozního státu. Uznávání těchto rozhodnutí celními úřady členského státu je nutné také proto, aby Společenství mohlo od celních orgánů třetího státu vyžadovat dodržování rozhodnutí vydaných orgány členských států ohledně původu výrobků vyvezených do třetího státu ze Společenství (viz též rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 2. 2006, *Sfakianakis*, ve spojených věcech C-23/04 až C-25/04). Náleží tedy celním orgánům vývozního státu, aby posoudily podmínky pro vystavení osvědčení EUR.1 osvědčujícího původ výrobků, přičemž orgány dovozního státu musí platnost takového osvědčení přijmout. Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Sfakianakis* k výkladu čl. 32 odst. 6 protokolu č. 4 k Evropské dohodě zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Maďarskou republikou na druhé straně, který zněl obdobně jako čl. 33 odst. 6 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 32 odst. 6 dodatku I úmluvy, „pouze za podmínek uvedených v čl. 32 odst. 6 protokolu, to je v případě důvodných pochybností a neobdrželi-li odpověď ke dni uplynutí lhůty deseti měsíců po datu žádosti o kontrolu nebo neobsahuje-li odpověď dostatečné informace pro určení pravosti dotčeného dokumentu nebo skutečného původu výrobků, mohou celní orgány, které žádaly o kontrolu po propuštění zboží, odmítnout využití preferenčního režimu. Mimo tyto podmínky nestanoví protokol možnost smluvního státu jednostranně odvolat osvědčení vydaná celními orgány jiného smluvního státu. Z toho vyplývá, že osvědčení řádně vydaná orgány vývozního státu zůstávají v platnosti a mají účinky

stanovené protokolem do doby, dokud nejsou příslušnými správními nebo soudními orgány uvedeného státu odvolána nebo zrušena“. Dále uvedl, že „protokol je založen na systému správní spolupráce, jež spočívá zároveň na rozdělení úkolů a na vzájemné důvěře mezi dotýčnými státy. Podle tohoto systému a s výhradou podmínky podle čl. 32 odst. 6 protokolu nemohou celní orgány dovozního státu jednostranně prohlásit osvědčení EUR.1 řádně vydané celními orgány vývozního státu za neplatné. Také v případě kontroly provedené po propuštění zboží jsou tytéž orgány vázány výsledky takové kontroly. Mimoto podle článku 33 protokolu, pokud se celní orgány dovozního státu neshodují s celními orgány vývozního státu v rámci uvedené kontroly, musí s těmito posledně uvedenými hledat smírné řešení. V případě nemožnosti smírného řešení tedy musí spor předložit Výboru pro přidružení.“

47. Pravomoc týkající se určení původu zboží, včetně posouzení splnění podmínek dohody, je v zásadě udělena celním orgánům státu vývozu, tedy Švýcarské konfederace. Z článků 17 a 33 protokolu č. 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 16 a 32 dodatku I úmluvy použitého na základě čl. I novelizovaného protokolu 3, vyplývá, že švýcarským orgánům přísluší vydávat osvědčení EUR.1, kontrolovat za tímto účelem původ dotýčného zboží, včetně splnění podmínek dohody, resp. úmluvy, a případně se vyjadřovat k pravosti těchto osvědčení. Osvědčení EUR.1 představuje důkaz o preferenčním původu zboží (viz též např. bod 32 rozsudku Soudního dvora z 6. 2. 2014 ve věci C-613/12) a české celní orgány musí posouzení provedené švýcarskými orgány v zásadě uznávat. Jestliže v dané věci bylo žalobkyní předloženo vystavené osvědčení EUR.1 osvědčující švýcarský původ ve smyslu dohody, resp. úmluvy, celní úřad a žalovaný byli povinni toto osvědčení přijmout. Pokud měli důvodné pochybnosti o splnění podmínek pro vydání osvědčení vyvolané způsobem využití, k němuž bylo zboží v České republice určeno, mohli pouze postupem dle článku 33 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 32 dodatku I úmluvy použitého na základě čl. I novelizovaného protokolu 3, požádat celní orgány vývozního státu o kontrolu původu po propuštění zboží, nemohli však jednostranně uplatnění preferenčního zacházení na výrobek dovezený s osvědčením formálně řádně vystaveným celními orgány vývozního státu odmítnout (viz též stanovisko generální advokátky Verici Trstenjak ze dne 13. 3. 2008 ve věci C-204/07 P, C.A.S. SpA, body 78 až 81, a stanovisko generálního advokáta Phillipa Légera ze dne 20. 10. 2005 ve spojených věcech C-23/04 až 25/04, bod 33). Osvědčení formálně řádně vydaná orgány vývozního státu totiž zůstávají v platnosti a mají účinky stanovené protokolem do doby, dokud nejsou příslušnými správními nebo soudními orgány státu vývozu odvolána nebo zrušena. Odmítnout uplatnění preferenčního režimu na dotčené výrobky je v zásadě možné pouze za podmínek uvedených v odstavci 6 výše uvedených článků.
48. Soud se neztotožňuje s žalovaným, že v případě produktů považovaných za získané ve Švýcarsku dle čl. 5 písm. h) protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I úmluvy přísluší celním orgánům státu vývozu posuzovat a ověřit toliko část předpokladů pro jeho aplikaci, a totiž sebrání v zemi vývozu, nikoli již naplnění druhého předpokladu pro posouzení preferenčního původu zboží ve smyslu dohody, resp. úmluvy, tedy že jde o zboží použitelné pouze k opětovnému získání surovin nebo jako odpad. Názor žalovaného neodpovídá textu výše citovaných ustanovení a odporuje Soudním dvorem vymezeným principům, na nichž je systém stanovení preferenčního původu a jeho kontroly založen. Jak bylo výše uvedeno, posouzení, zda lze produkty považovat za produkty pocházející ze Švýcarska ve smyslu protokolu 3 dohody, resp. dodatku I úmluvy, a případná kontrola náleží švýcarským orgánům. V tomto směru není stanovena žádná výjimka pro produkty, které se považují za zcela získané ve

Švýcarsku dle čl. 5 písm. h) protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I úmluvy. Je tedy zásadně na švýcarských orgánech, aby posoudily, zda jsou splněny podmínky dohody, resp. úmluvy, za nichž lze produkty považovat za produkty pocházející ze Švýcarska. Jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2012, č. j. 8 Afs 10/2012 – 41, ověření a doložení preferenčního původu zboží neznamena pouhé zjišťování toho, ve které zemi byl výrobek vyroben (resp. produkty sebrány), ale musí být posouzeno naplnění všech požadavků příslušných dohod. Žalovaný se mylí, pokud má za to, že pro posouzení splnění podmínky preferenčního původu zboží dle čl. 5 písm. h) protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I úmluvy se předpokládá znalost toho, k jakému účelu je zboží následně užito. Uvedená definice totiž není založena na následném použití zboží, ale jeho použitelnosti pouze k určitému účelu (pro získání surovin, resp. jako odpad). Tomu odpovídají i jiná jazyková znění (*les articles usagés ne pouvant servir qu'à la récupération des matières premières [...], used articles collected there fit only for the recovery of raw materials, [...]*). Soud se neztotožňuje s celními orgány, že ve své podstatě nepřezkoumávaly správnost osvědčení EUR.1. Jak bylo již shora uvedeno, pokud s ohledem na určení zboží v České republice měl celní úřad a žalovaný pochybnosti o správnosti osvědčení EUR.1, bylo třeba, aby postupovali dle čl. 33 protokolu 3 dohody ve znění účinném do 31. 1. 2016, resp. čl. 16 a 32 dodatku, a primárně se obrátili na švýcarské orgány. Pokud tak neučinili, byli povinni z osvědčení EUR.1 vycházet. Námitka žalobkyně, že osvědčení EUR.1 prokazovala preferenční sazbu ve výši 0 %, je tedy důvodná.

49. Vzhledem k tomu, že mezi účastníky nebylo sporu o tom, že žalobkyně celním orgánům předložila doklady EUR.1, soud pro nadbytečnost neprováděl dokazování žádostí o zaslání dokladů EUR.1, sdělením celního úřadu k této žádosti a doklady EUR.1. Soud s ohledem na výše uvedený právní názor považoval za nadbytečné provádět dokazování vyjádřením zaměstnanců německé celní správy.
50. Soud k argumentaci žalobkyně doplňuje, že závěr o správnosti uplatněné preferenční sazby nelze založit na výstupech z databáze TARIC či EZT. Pokud by byl totiž kód preference (300) zadán nesprávně, zobrazí se celní sazba 0 %, byť by podmínky pro preferenční zacházení podle příslušné mezinárodní dohody nebyly naplněny. Je to přitom žalobkyně, která odpovídá za správnost údajů uvedených v celních prohlášeních, a to včetně údajů o preferenčním původu zboží. Názor žalobkyně, že povinností celních orgánů bylo provést „řádnou kontrolu dokumentů“ při propuštění zboží do volného oběhu, není správný. Soud se z níže uvedených důvodů neztotožňuje s názorem žalobkyně, podle které je zcela nemyšlitelné, aby celní orgány při propuštění zboží nerealizovaly kontrolu dokladů (včetně průvodních osvědčení EUR.1 a dovezeného zboží).
51. Podle čl. 15 odst. 2 celního kodexu (dříve obdobně čl. 199 starého prováděcího nařízení) se podáním celního prohlášení dotyčná osoba stává odpovědnou: a) za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, oznámení nebo žádosti; b) za pravost, správnost a platnost dokladu podporujícího prohlášení, oznámení nebo žádosti; c) případně za dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním zboží do daného celního režimu nebo s prováděním schválených operací.
52. Podle čl. 188 celního kodexu (dříve obdobně čl. 68 starého celního kodexu) celní orgány *mohou* za účelem ověření správnosti údajů uvedených v celním prohlášení, které bylo přijato, a) kontrolovat prohlášení a podklady; b) požadovat od deklaranta poskytnutí

dalších dokladů; c) kontrolovat zboží; d) odebírat vzorky za účelem analýzy nebo důkladné kontroly zboží.

53. Podle čl. 191 odst. 1 a 2 celního kodexu (dříve obdobně čl. 71 odst. 1 a 2 starého celního kodexu) jsou výsledky ověření celního prohlášení podkladem pro použití ustanovení upravujících celní režim, do kterého je zboží propuštěno. Není-li celní prohlášení ověřováno, použije se odstavec 1 na základě údajů uvedených v dotyčném celním prohlášení.
54. Podle čl. 194 odst. 1 celního kodexu (dříve obdobně čl. 73 odst. 1 starého celního kodexu), jsou-li splněny podmínky stanovené pro propuštění zboží do dotyčného režimu a pod podmínkou, že se na zboží nevztahují žádná omezení ani zákazy, propustí celní orgány zboží ihned poté, co byly údaje uvedené v celním prohlášení ověřeny nebo *přijaty bez ověření*.
55. Ze shora citovaných ustanovení vyplývá, že zboží může být do celního režimu propuštěno po ověření celního prohlášení (tzv. velké celní řízení), nebo bez ověření (tzv. malé celní řízení). Již z uvedeného důvodu proto není správný názor žalobkyně, že by celní orgány měly při propuštění zboží vždy povinnost ověřovat deklarované údaje (ve smyslu jejich správnosti). Účelem evropské celní právní úpravy je zajištění správného uplatňování stanovených poplatků při současném zaručení rychlých a efektivních postupů tím, že celním orgánům není uložena povinnost provádět systematickou kontrolu veškerého zboží, čímž jsou celní formality a kontroly udržovány na co nejnižší úrovni. Jak uvedl Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) např. v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 16/2006 – 120, č. 1059/2007 Sb., celní orgány *nemohou v případě každého jednotlivého dovozu vždy důkladně přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě předtím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu. Takový přístup by zcela jistě vedl k zahlcení celních orgánů, a tím i ke značnému a zcela nepřijatelnému prodloužení doby čekání na propuštění zboží do příslušného režimu; sotva lze usuzovat, že by tato výrazná překážka obchodování s dováženým zbožím mohla být v zájmu dovozců, a že by tedy mohla být vyvážena jistotou, že otázkou celního zařazení zboží se již celní orgány v budoucnu zabývat nebudou. Spravedlivou rovnováhu lze naopak vidět v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku a aniž by se tím zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem podle § 127 celního zákona*. Shora uvedené závěry je nutno vztáhnout nejen na ověřování správnosti sazebního zařazení, ale na ověřování všech údajů uvedených v celních prohlášeních, včetně kódu preference. Rozdělení celního řízení do dvou fází vzhledem k limitované povaze prostředků a zdrojů, kterými disponuje veřejná moc, není jevem unikátním. Takové rozdělení zná např. též řízení daňové (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 27/2008 – 96, č. 1701/2008 Sb. NSS).
56. Z obsahu správních spisů soud ověřil, že v nyní dotčených případech došlo k propuštění zboží do volného oběhu bez ověření, ostatně sama žalobkyně tuto skutečnost v žalobách potvrzuje. Takový postup celních orgánů byl v naprostém souladu se shora citovanou právní úpravou.
57. Správností a úplností informací uvedených v celních prohlášeních se celní orgány následně zabývaly v rámci kontroly po propuštění zboží. Soud na tomto místě pouze pro úplnost připomíná, že i v případě, kdy by při propuštění zboží proběhla tzv. velká celní řízení, nic by nebránilo provedení kontroly po propuštění (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 27/2008 –

- 96). Pro oba typy „propouštěcích“ řízení totiž platí, že jejich obsahem není schválení správnosti údajů uvedených v celním prohlášení, ale otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu.
58. Kontrola po propuštění zboží je upravena v čl. 48 celního kodexu, přičemž se jedná o následnou kontrolu, která je prováděna *ex post* po skončení celního řízení (tj. poté, co již bylo zboží propuštěno do celního režimu). Podle uvedeného ustanovení platí, že po propuštění zboží mohou celní orgány za účelem celních kontrol ověřovat správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, celním prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupním souhrnném celním prohlášení, výstupním souhrnném celním prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu a existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím. Celní orgány mohou toto zboží rovněž kontrolovat nebo z něj odebrat vzorky, je-li jeho kontrola ještě možná.
59. Účelem následné kontroly je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení. Viděno z širší perspektivy, není tato kontrola samoúčelná – tedy správnost a úplnost údajů se nekontroluje pouze kvůli tomuto zjištění samotnému, ale především proto, aby bylo možno posoudit, zda clo a daň z přidané hodnoty byly vyměřeny ve správné výši (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 16/2006 – 120). Celní úřad nenese odpovědnost za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, které přijal v rámci rozhodování o propuštění zboží do celního režimu (včetně zvoleného preferenčního původu).
60. Soud nepochybně, že se žalobkyně při dovážení zboží může setkat s fyzickou kontrolou dokladů i zboží ze strany celních orgánů (žalobkyně zmiňuje i vyložení kamionů se zbožím za účelem jejich kontroly). Toto oprávnění vyplývá ze shora citovaného čl. 188 celního kodexu. Bylo by ovšem v příkrém rozporu s principy evropské celní politiky, která je vedena snahou o minimalizaci překážek a maximalizaci volnosti obchodu mezi státy, aby takové kontroly před propuštěním do volného oběhu probíhaly ve všech případech. Soud nepovažuje za nutné shora uvedený závěr, který vyplývá z oprávnění celních orgánů zakotvených v celním kodexu, dále prokazovat žalobkyní navrhovaným výsledkem celní deklarantky. Výsledek této osoby by nemohl pro posouzení otázky, zda mělo při propuštění dováženého zboží do volného oběhu dojít k posouzení správnosti údajů uvedených v předložených dokladech, přinést žádné relevantní informace.
61. K argumentaci žalobkyně rozhodnutím č. 71/2015 soud uvádí, že tento právní předpis nebyl v posuzovaných věcech aplikován, neboť žalobkyně uplatňovala preferenční celní sazbu na základě jiné mezinárodní smlouvy (Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací pro Lichtenštejnské knížectví ze dne 22. července 1972). Celní orgány proto nepochybily, pokud neaplikovaly rozhodnutí č. 71/2015.
62. Soud nepovažuje za účelné zabývat se postupem žalobkyně při vyplňování celních prohlášení, která nebyla předmětem kontroly v nyní posuzovaných věcech. K hodnocení postupu žalobkyně a celních orgánů při propouštění zboží do volného oběhu na základě celního prohlášení ze dne 12. 12. 2018 není soud v rámci přezkumu žalobou napadených rozhodnutí oprávněn, a soud proto považuje za nadbytečné provádět důkaz tímto celním prohlášením.

63. Soud dále uvádí, že nepovažuje za vadný postup žalovaného, který do dodatečných platebních výměrů doplnil odkaz na dvě nařízení (nařízení č. 2840/72 a kombinovanou nomenklaturu). Žalobkyně touto změnou dodatečných platebních výměrů nemohla být nijak dotčena ve svých procesních právech.
64. Odvolací orgán je oprávněn podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu napadené rozhodnutí změnit. V souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu musí odvolací orgán účastníka řízení seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a dát mu možnost se k nim vyjádřit pouze v případě, provádí-li v rámci odvolacího řízení dokazování, nebo pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žádná z těchto situací však v nyní projednávané věci v odvolacím řízení nenastala. Žalovaný neprováděl dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru. Změny, které hodlal ve výrocích dodatečných platebních výměrů svými rozhodnutími provést, proto nemusel žalobkyni před vydáním rozhodnutí avizovat a dávat jí prostor k vyjádření. Pro žalobkyni přitom provedené změny nemohly být nijak překvapivé.
65. Soud považuje s ohledem na průběh správního řízení tvrzení žalobkyně, že šlo o „nově doplněné právní předpisy“, za účelové. Celní úřad v rámci svých úkonů pracoval jak s nařízením č. 2840/72, tak s kombinovanou nomenklaturou. Zmínit lze například stanoviska celního úřadu k námitkám žalobkyně ze dne 20. 7. 2018 (příloha oznámení o ukončení kontroly), v němž celní úřad výslovně uvedl, že při ověřování správnosti přiznané preferenční sazby u zboží propuštěného na základě celních prohlášení s datem propuštění před 1. 2. 2016 postupoval podle nařízení č. 2840/72. Stejně tak na toto nařízení i na kombinovanou nomenklaturu celní úřad poukázal ve zprávě o kontrole po propuštění zboží (srov. s. 3 a 5 zprávy). Celní úřad v průběhu celého řízení vycházel z předpokladu o zařazení dováženého zboží do podpoložky 6309 00 00 kombinované nomenklatury. Je zjevné, že ani pro žalobkyni nemohl být poukaz na kombinovanou nomenklaturu nijak překvapivý, neboť již při samotném dovozu produktů musela s tímto právním předpisem pracovat. Závěrem k této námitce lze poukázat na to, že ani v žalobách žalobkyně neuvádí žádnou argumentaci týkající se použití a výkladu těchto právních předpisů. Tvrzení, že jí bylo znemožněno proti použití a výkladu uvedených předpisů brojit, tak ze strany žalobkyně zůstává ve zcela obecné rovině.
66. Poslední žalobní námitku nesprávného výkladu čl. 4 písm. h) [správně čl. 4 odst. 1 písm. h), *pozn. soudu*] dodatku I žalobkyně uplatnila až v podání ze dne 17. 3. 2020, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. § 71 odst. 1 a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Soud se proto zabýval otázkou, zda lze argumentaci obsaženou v tomto podání považovat za obsahové rozvinutí včas uplatněného žalobního bodu.
67. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se žalobním bodem rozumí uvedení skutkových a právních důvodů, pro něž považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Za žalobní bod lze považovat každé vyjádření, ze kterého je alespoň v nejhrubších obrysech seznatelné, proč považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Toto vyjádření musí provázet skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu, které žalobce považuje za relevantní k jím tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí. Řádně a včas uplatněný žalobní bod lze argumentačně rozvíjet i po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Zákon ovšem neumožňuje, aby pod zcela nekonkrétní žalobní bod mohl žalobce v rámci řízení před správním soudem následně doplňovat libovolný počet dalších skutečností. Opačný přístup by vedl k tomu, že žaloba by byla pouze formální náležitostí řízení před soudem a veškeré rozhodné skutečnosti by

žalobci předkládali až v průběhu řízení, což však zákon nepovoluje (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 – 407, či ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011 – 239).

68. Žalobkyně z hlediska nesprávného výkladu právních předpisů ve lhůtě pro podání žaloby (v rámci podaných žalob) namítla jen, že *žalovaný nesprávně právně posuzuje a vykládá žalovaného* (správně zřejmě žalobcovy, pozn. soudu) *odvolací důvody uvedené v jeho odvolání ze dne 4. září 2018 do správního rozhodnutí a žalobce si na ně dovoluje odkázat*. Následuje prostý výčet bodů odvolání, uvedený však bez jakékoli další argumentace. Takové žalobní tvrzení soud nepovažuje za řádně uplatněný žalobní bod (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS, či rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Jedná se o zcela obecné tvrzení *nesprávného právního posouzení*, které by ve svém důsledku mohlo pokrýt veškerý nezákonný výklad právních předpisů potenciálně provedený celními orgány, aniž by žalobkyně musela přijít s konkrétními argumenty, které by takovou nezákonnost měly osvědčovat. Takto však přezkum rozhodnutí správních orgánů soudy koncipován není. Žalobce je v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu povinen vylicit alespoň rámcově konkrétní skutkové a právní důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Teprve v podání ze dne 17. 3. 2020 žalobkyně přestřela důvody, pro které považuje výklad čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I za nesprávný. Upřesnila, že dodatek I nikde pojem upotřebené předměty nespecifikuje. Obnošené oděvy a textilní výrobky nelze považovat za upotřebené předměty ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. h) dodatku I. K podpoře těchto tvrzení předkládá dopis zástupce žalobkyně adresovaný pracovníku celní správy v Drážďanech a e-mailovou odpověď na tento dopis a dále výpis z elektronického celního tarifu ze dne 20. 2. 2020. Tuto nově uplatněnou argumentaci nelze považovat za rozvinutí (rozhojnění) již v žalobě včas uplatněného žalobního bodu, neboť, jak soud konstatoval shora, tvrzení v žalobě nelze za řádný žalobní považovat, proto nebylo ani možno jej rozvíjet. Žalobní bod uplatněný v podání ze dne 17. 3. 2020 je tedy opožděný a nelze k němu přihlídnout (§ 71 odst. 1 a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Ze stejného důvodu proto soud nemohl přihlídnout k důkazům, které žalobkyně navrhla k prokázání této žalobní námítky.

Závěr a náklady řízení

69. Soud s ohledem na výše uvedené žalobami napadená rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a vyslovil, že věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným právním názorem jsou správní orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
70. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši celkem 33 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve

spojených věcech je třeba použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení (viz rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 – 87, č. 2149/2010 Sb. NSS). Zástupci žalobkyně náleží odměna za čtyři účelné úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení, sepsí žaloby, sepsí repliky a účast na jednání soudu) ve výši 10 500 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 a § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Výše odměny tedy činí celkem 42 000 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 1 200 Kč. Soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů za sepsí podání ze dne 14. 1. 2020, neboť nejde o podání ve věci ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ale toliko jednoduchý procesní návrh na spojení věci. Obdobně soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů za podání ze dne 4. 2. 2020, v němž žalobkyně ve vztahu k dodatečně spojené žalobě pouze odkázala na dříve podanou repliku a vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání. Soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů za doplnění žalobních tvrzení ze dne 17. 3. 2020, v nichž žalobkyně uplatnila opožděný žalobní bod, který mohl být uveden již v žalobě, a proto náklady na tento další úkon soud nehodnotil jako účelné. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 43 200 Kč, tedy 9 072 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 85 272 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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 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.

Praha 15. ledna 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu