



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **PST CLC, a.s.**
sídlem Nádražní 969/112, 702 00 Ostrava
zastoupená advokátem JUDr. Janem Slunečkem
sídlem Mírové náměstí 48, 440 01 Louny

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 16. 7. 2019, č. j. 20868-2/2019-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce cla“) ze dne 6. 3. 2019, č. j. 885-7/2019-610000-11.5 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Správce cla prvostupňovým rozhodnutím zamítl žádost žalobkyně o opravu celního prohlášení a nevrátil žalobkyni clo vyměřené rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018, ev. č. MRN 18CZ610000127ZFB55. Na základě celního prohlášení podaného žalobkyní bylo do režimu volného oběhu propuštěno zboží, které bylo v kolonce č. 31 označeno jako „*Tkaniny z pramenců (rovings) - TechGlass ze skelných vláken pro vyztužování asfaltových krytů o plošné hmotnosti 185 g/m², v rolích o šířce 1,5 m a 2 m, o vel.buňky 25,0 x 25,0 mm*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

(šířka i délka), neimpregnované, celkem 538 rolí/60 m³“ a v kolonce č. 33 sazebně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury (dále jen „KN“) 7019 40 00 TARIC kódu 50 [tj. tkaniny z pramenců (rovings) – ostatní]. Žádost žalobkyně o změnu celního prohlášení podle čl. 173 odst. 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, (dále jen „celní kodex“) spočívala v tom, že deklarované zboží mělo být nově v kolonce č. 31 označeno jako „*Skleněná vlákna a výrobky z nich – Kompozit ze skelných vláken pro vyztužování asfaltových krytů v rolích o šířce 1,5 a 2,0 m, o vel.buňky 25,4 x 25,4 mm (šířka i délka), 538 rolí/ 60 m³“* a v kolonce č. 33 sazebně zařazeno do podpoložky KN 7019 90 00 TARIC kódu 90 [tj. skleněná vlákna (včetně skleněné vlny) a výrobky z nich (například příze, tkaniny) – ostatní], v důsledku čehož žalobkyně podle čl. 116 a 117 celního kodexu požadovala vrácení cla v celkové výši 515 858 Kč.

2. Žalobkyně v žalobě namítá, že neusilovala o záměnu deklarovaného zboží, jak mylně dovodily celní orgány, ale pouze o opravu jeho popisu a sazebního zařazení. Podle žalobkyně je provedení opravy celního prohlášení co do popisu deklarovaného zboží a jeho sazebního zařazení v praxi celních orgánů běžné, což dokládá rozhodnutím Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 31. 7. 2019, č. j. 371403-3/2019-510000-11 (dále jen „**rozhodnutí CÚHMP ze dne 31. 7. 2019**“). Žalobkyně tak považuje postup celních orgánů, které nevyhověly její žádosti o opravu celního prohlášení a vrácení cla, za nesprávný a nezákonný.
3. Žalobkyně dále z opatrnosti namítá, že dovezené zboží bylo celními orgány nesprávně sazebně zařazeno, přičemž odkazuje na listiny předložené v průběhu předcházejícího řízení, zejména na závaznou informaci o sazebním zařazení zboží Celního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 30. 11. 2018, ref. č. CZ BTI 34/102305/2018-580000-04/01 (dále jen „závazná informace ze dne 30. 11. 2018“), vydanou na stejný druh zboží, které bylo předmětem dovozu v posuzované věci. Žalobkyně uvádí, že dovezené zboží nebylo možné s ohledem na technologii uspořádání pramenců považovat za tkaninu. Podle žalobkyně tak mělo být dovezené zboží správně sazebně zařazeno do položky KN 7019 90.
4. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě uvádí, že rozsah požadované změny celního prohlášení svědčil o tom, že žalobkyně navrhovala propuštění zboží, jehož parametry byly zcela odlišné od zboží původně deklarovaného. Tato skutečnost by podle žalovaného sama o sobě neznemožňovala provedení změny celního prohlášení. Žalovaný však zdůrazňuje, že doklady předložené žalobkyní spolu s celním prohlášením při propuštění zboží do režimu volného oběhu byly natolik obecné, že neodůvodňovaly provedení změny celního prohlášení, přičemž bližší parametry zboží obsahovaly až doklady vytvořené po jeho propuštění. Žalovaný podotýká, že dovezené zboží bylo v celním řízení předloženo správci cla, nicméně do režimu volného oběhu bylo propuštěno bez jeho fyzické kontroly. Žalovaný upozorňuje, že žalobkyně se mohla před propuštěním zboží za účasti správce cla ujistit, jaké zboží bylo skutečně dovezeno a zda odpovídalo celnímu prohlášení. Jelikož tak žalobkyně neučinila a zboží nebylo na základě předložených dokladů spolehlivě identifikovatelné, nebylo podle žalovaného provedení změny celního prohlášení možné. K žalobkyní odkazovanému rozhodnutí CÚHMP ze dne 31. 7. 2019 žalovaný uvádí, že na rozdíl od posuzované věci byla v daném případě provedena změna celního prohlášení na základě poměrně konkrétní faktury ze dne 17. 3. 2019 a chemické analýzy dovezeného zboží provedené před propuštěním zboží do navrhovaného celního režimu.
5. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které uvádí, že žalovaný

fakticky upustil od své argumentace v napadeném rozhodnutí, že změna celního prohlášení nebyla přípustná kvůli zákazu rozšíření působnosti celního prohlášení na jiné zboží. Podle žalobkyně neobstojí tvrzení žalovaného, že důvodnost změny celního prohlášení nebyla prokázána důkazy předloženými před propuštěním zboží, přičemž odkazuje zejména na fakturu ze dne 24. 4. 2018, č. AL180424 (dále jen „faktura ze dne 24. 4. 2018“), a další listiny předložené v průběhu předcházejícího řízení.

II. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

6. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

III. Skutková zjištění ze správního spisu

7. Ze správního spisu zjistil soud následující pro věc relevantní skutečnosti:
8. Dne 26. 6. 2018 podala žalobkyně jakožto nepřímý zástupce společnosti GEOMAT s.r.o. (dále jen „GEOMAT“) celní prohlášení, na jehož základě správce cla rozhodnutím z téhož dne, ev. č. MRN 18CZ610000127ZFB55, propustil do režimu volného oběhu deklarované zboží.
9. Dne 10. 12. 2018 žalobkyně požádala o změnu celního prohlášení s tím, že předmětné zboží bylo deklarováno na základě neúplných informací dodavatele, a proto bylo i nesprávně sazebně zařazeno. Žalobkyně uvedla, předmětem dovozní operace z Číny bylo zboží specifikované ve faktuře ze dne 24. 4. 2018 od dodavatele FEICHENG LIANYI ENGINEERING PLASTICS CO. LTD, SHANDONG, CN (dále jen „dodavatel“), které bylo do Evropské unie dodáno v kontejneru č. NYKU4912952, BL TA8DZ0136300 v dodací paritě DAP (*Delivered At Place*, tedy s dodáním na místo – pozn. soudu) Hradešín. Žalobkyně dále uvedla, že dovezeným zbožím byl ve skutečnosti kompozit ze skelných vláken, který se používá při rekonstrukci vozovek pro zpevnění asfaltových ploch, přičemž vlákna kompozitu byla spojena nití, potažena bitumenovou živicí a tvoří síťovinu o velikosti ok 25,4 x 25,4 mm. Vlákna tohoto kompozitu podle žalobkyně nebyla navzájem provázána v kolmém směru plátňovou, keprovou nebo atlasovou vazbou, a tudíž se nejednalo o tkaninu z pramenců (rovings). Žalobkyně podotkla, že Celní úřad pro Olomoucký kraj vydal na stejné zboží společnosti GEOMAT závaznou informaci ze dne 30. 11. 2018. Žalobkyně proto podle čl. 173 odst. 3 celního kodexu navrhla změnu celního prohlášení v následujícím rozsahu:

Kolonka celního prohlášení	Původní údaj	Správný údaj
31	Tkaniny z pramenců (rovings) ze skleněných vláken TechGlass ze skelných vláken pro vyztužování asfaltových krytů o plošné hmotnosti	Skleněná vlákna a výrobky z nich – Kompozit ze skelných vláken pro vyztužování asfaltových krytů v rolích o šířce 1,5 a 2,0 m, o vel.buňky 25,4 x

	větší než 35g/m ² a menší 420g/m ² , - tj. 185 g/m ² , v rolích o šířce větší 1,5m do 2,2m, o vel.buňky 25,0 x 25,0 mm (šířka i délka), Neimpregnované 538 rolí/ 60 m ³	25,4 mm (šířka i délka), 538 rolí/ 60 m ³
32	7019 40 00 50	7019 90 00 90

Žalobkyně dále s odkazem na čl. 116 a 117 celního kodexu požádala o vrácení částky dovozního cla v celkové výši 515 858 Kč. V průběhu celního řízení žalobkyně předložila mj. tyto písemnosti:

- objednávku (*order*) ze dne 24. 4. 2018, č. OV 180-59,
- e-mailovou akceptaci objednávky,
- proforma fakturu (*proforma invoice*) ze dne 24. 4. 2018, č. AL180424,
- fakturu (*commercial invoice*) ze dne 24. 4. 2018,
- balicí list (*packing list*) ze dne 24. 4. 2018,
- výrobní certifikáty (*manufacturing certificate*) ze dne 24. 4. 2018,
- náložný list (*bill of lading*) ze dne 11. 5. 2018 č. ONEYTA8DZ0136300 (dále jen „náložný list ze dne 11. 5. 2018“),
- dodací list přijatý ze dne 28. 6. 2018, č. 181318008 (dále jen „dodací list přijatý ze dne 28. 6. 2018“),
- fotodokumentaci z vykládky deklarovaného zboží,
- závaznou informaci ze dne 30. 11. 2018,
- prohlášení dodavatele o vlastnostech produktu (*declaration of performance*) č. CPRG14/91953 ze dne 1. 1. 2018,
- prohlášení (*statement*) dodavatele ze dne 14. 2. 2019, že nevyrábí zboží s nomenklaturou 7019 40 00,
- výpis karet zásob s položkami skladových dokladů z informačního systému Money S5 ze dne 22. 3. 2019 (dále jen „skladová evidence společnosti GEOMAT“).

10. Následně správce cla vydal prvostupňové rozhodnutí, jímž žádost žalobkyně o opravu celního prohlášení zamítl. V odůvodnění prvostupňového rozhodnutí uvedl, že žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokazují, jaké zboží bylo ve skutečnosti propuštěno do volného oběhu. Podle správce cla nebylo možné určit objektivní znaky dovezeného zboží v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, které jsou současně rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Správce cla dospěl s ohledem na skutečnost, že nebyla provedena fyzická kontrola předmětného zboží v rámci jeho propuštění do režimu volného oběhu, k závěru, že nově tvrzená informace o nesprávném sazebním zařazení předmětného zboží nebyla řádně prokázána.
11. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž zejména namítala, že dovezené zboží bylo v celním prohlášení chybně označeno jako tkanina v důsledku „komunikačního šumu“ a chybného překladu do českého jazyka, kdy se slovo tkanina obecně používá pro plochý, měkký a pružný materiál dodávaný v rolích bez ohledu na jeho vlastnosti a způsob zpracování. Dále žalobkyně namítala, že vzhledem k technologii uspořádání pramenců se nemohlo jednat o tkaninu, a proto mělo být dovezené zboží

zařazeno do položky 7019 90. Žalobkyně uvedla, že materiálové vlastnosti dovezeného zboží lze rovněž prokázat laboratorní zkouškou, protože toto zboží je podle skladové evidence společnosti GEOMAT stále skladem.

12. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že ve smyslu čl. 116 celního kodexu by v dané věci přicházelo v úvahu vrácení cla pouze z důvodu existence přeplatku nebo v zájmu spravedlnosti. S odkazem na čl. 120 odst. 2 celního kodexu žalovaný možnost vrácení cla v zájmu spravedlnosti vyloučil, jelikož se žalobkyně v porovnání s jinými subjekty vykonávajícími stejnou podnikatelskou činnost nenacházela v mimořádné situaci. Žalovaný se dále zabýval přípustností změny celního prohlášení, která vedla k případnému vzniku přeplatku na cle, přičemž odkázal na čl. 173 odst. 2 písm. c) celního kodexu, podle kterého není změna celního prohlášení po propuštění zboží do navrhovaného celního režimu přípustná. Podle žalovaného by byla změna celního prohlášení přípustná pouze tehdy, byly-li deklarované údaje o dovezeném zboží v rozporu s předloženými doklady. Žalovaný zdůraznil, že dovezené zboží bylo na faktuře i v balícím listu ze dne 24. 4. 2018 označeno jako „*Glass grid to asphal layers*“, tedy skleněná mřížka určená pro tvorbu jednotlivých vrstev asfaltu. V ostatních podkladech (e-mailové komunikaci s dodavatelem, štítcích zboží, fotodokumentaci z vykládky deklarovaného zboží, dodacím listu přijatém ze dne 28. 6. 2018 a skladové evidenci společnosti GEOMAT) je pak deklarované zboží obecně označeno jako „*FiberGlass*“, tedy skleněné vlákno. Takový popis podle žalovaného koresponduje s původním označením dovezeného zboží v kolonce č. 31 celního prohlášení. Podle žalovaného tak celní prohlášení nejeví známky toho, že by deklarované zboží bylo odlišné od toho, které bylo uvedeno v žalobkyní předložených dokladech. K návrhu žalobkyně na fyzické prověření dovezeného zboží žalovaný uvedl, že po propuštění do režimu volného oběhu mohlo být se zbožím libovolně nakládáno, a proto by výsledek případné kontroly nemohl být spolehlivý. Žalovaný dále podotkl, že pokud žalobkyně disponovala neúplnými údaji k sazebnímu zařazení deklarovaného zboží, měla se obrátit na dodavatele se žádostí o jeho specifikaci.

IV. Průběh jednání a posouzení věci soudem

13. Při jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně zdůrazňovala zejména odlišnou praxi orgánů celní správy, kdy kromě rozhodnutí CÚHMP ze dne 31. 7. 2019 doloženého již k žalobě poukázala i na jiné příklady, jež svědčí o standardním vyhovování žádostem o změnu celního prohlášení dokládala rozhodnutím Celního úřadu Praha Ruzyně ze dne 1. 3. 2021, č. j. 24362-5/2021-65000-11 (dále jen rozhodnutí „**CÚ Ruzyně ze dne 1. 3. 2021**“) a rozhodnutím Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 2. 7. 2021, č. j. 431424-4/2021-510000-11 (dále jen rozhodnutí „**CÚHMP ze dne 2. 7. 2021**“). Žalobkyně rovněž připomněla, že před vydáním napadeného rozhodnutí nebyla ze strany žalovaného seznámena s výsledky dokazování postupem dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v této souvislosti poukázala na nosné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 9. 2020, č. j. 6 Afs 107/2020 - 31. Žalovaný oponoval, že v průběhu odvolacího řízení nebyly prováděny žádné nové důkazy, které by nebyly předloženy již v řízení na prvním stupni, šlo pouze o prověření dokladů již předložených. K otázce přípustnosti změny celního prohlášení žalovaný argumentoval, že je především na odpovědnosti deklaranta, aby spolu s celním prohlášením předložil příslušné doklady, které postaví najisto, jaké zboží je propouštěno do navrhovaného celního režimu, a pokud tak neučiní, pak jde k jeho

tíži, že nemůže prokázat, jaké zboží bylo propuštěno, a nemůže žádat o změnu celního prohlášení. K žalobkyní předloženým rozhodnutím orgánů clení správy žalovaný uvedl, že tyto podporují jeho argumentaci, že ke změně celního prohlášení může dojít jen tehdy, pokud důvody změny vyplývají z celního prohlášení a k němu předložených dokladů, tedy kdy je zřejmý vnitřní rozpor mezi samotným prohlášením a mezi doklady k němu připojenými. To ovšem není případ žalobkyně, která dokládala důvody o změnu sazebního zařazení až poté, co již bylo o sazebním zařazení rozhodnuto a kdy zboží již bylo propuštěno.

14. Soud doplnil dokazování žalobkyní dokládanými rozhodnutími orgánů celní správy, z jejichž obsahu zjistil tyto relevantní skutečnosti:

- **Rozhodnutím CÚHMP ze dne 31. 7. 2019** bylo na základě odvolání deklaranta Celní jednateleství Zelinka s. r. o. (dále jen „CJ Zelinka“) změněno rozhodnutí téhož celního úřadu ev. č. 19CZ5100001IP5AMF8 tak, že byl změněn popis zboží včetně kódu nomenklatury a bylo rozhodnuto o vrácení cla ve výši 464 598 Kč. Z odůvodnění vyplývá, že zmiňovaný celní úřad přijal dne 13. 5. 2019 prohlášení CJ Zelinka (coby nepřímého zástupce jiného subjektu) a téhož dne rozhodl o jeho propuštění do volného oběhu a vyměření cla. Právě proti uvedenému rozhodnutí bylo podáno odvolání, jež vyústilo ve změnu sazebního zařazení a vrácení cla.
- **Rozhodnutím CÚ Ruzyně ze dne 1. 3. 2021** byla na základě žádosti deklaranta CJ Zelinka povolena změna celního prohlášení tak, že byl změněn popis zboží včetně kódu nomenklatury a bylo rozhodnuto o vrácení cla ve výši 23 873 Kč. Z odůvodnění vyplývá, že CJ Zelinka coby nepřímý zástupce jiného subjektu podal dne 6. 11. 2020 celní prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu, které CÚ Ruzyně přijal a rozhodl o propuštění do navrženého celního režimu a rozhodl o vyměření cla. Po vydání zmiňovaného rozhodnutí požádal CJ Zelinka o změnu celního prohlášení, a to na základě faktury ze dne 19. 10. 2020 a (blíže nespecifikované) závazné informace o sazebním zařazení, z nichž dovozoval, že deklarované zboží bylo zařazeno do chybné položky. CÚ Ruzyně po zhodnocení obdržených podkladů a vyjádření deklaranta dospěl k závěru, že ve výroku zmiňovaného rozhodnutí byly chybné údaje o specifikaci zboží, a proto s odkazem na čl. 173 odst. 3 Celního kodexu žádosti vyhověl a změnil výrok tak, že upravil popis zboží i jeho nomenklaturní zařazení a rozhodl o vrácení cla.
- **Rozhodnutím CÚHMP ze dne 2. 7. 2021** bylo na základě žádosti deklaranta CJ Zelinka rozhodnuto o vrácení cla ve výši 6 Kč. Z odůvodnění vyplývá, že CJ Zelinka coby nepřímý zástupce jiného subjektu podal dne 2. 12. 2020 celní prohlášení na propuštění zboží do volného oběhu, které CÚHMP přijal a rozhodl o propuštění do navrženého celního režimu a rozhodl o vyměření cla. Po vydání zmiňovaného rozhodnutí požádal CJ Zelinka o změnu celního prohlášení, neboť měl za to, že deklarované zboží bylo zařazeno do chybné položky, což dovozoval z obchodního dokladu ze dne 12. 6. 2020 obsahujícího odlišný popis zboží. CÚHMP žádost CJ Zelinka dle obsahu vyhodnotil jako žádost o vrácení poměrné částky dovozního cla, současně shledal, že původní sazební zařazení bylo nesprávné a že v důsledku tohoto mělo být vyměřené clo o 6 Kč nižší.

15. Soud v mezích uplatněných žalobních bodů uvážil o žalobě takto:

16. Jádrem sporu je v posuzované věci otázka, zda měla být na žádost žalobkyně povolena změna celního prohlášení, na jehož základě bylo rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018,

ev. č. MRN 18CZ610000127ZFB55, deklarované zboží propuštěno do režimu volného oběhu.

17. Pro posouzení věci je klíčové, že žalobkyně podávala svou žádost v okamžiku, kdy již bylo pravomocně rozhodnuto o propuštění zboží do požadovaného celního režimu i do jeho sazebního zařazení. Tato skutečnost nebyla žádnou ze stran sporována. Proto je podstatné předně vymezit, jaké podmínky právní úprava vyžaduje k tomu, aby u již (na základě pravomocného rozhodnutí) propuštěného zboží mohla být připuštěna změna jeho sazebního zařazení (od níž se přímo odvíjí správnost vyměřeného cla):
18. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. „[p]ři výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie nebo tento zákon jinak.“
19. Podle čl. 15 odst. 2 písm. a) celního kodexu „[p]odáním celního prohlášení [...] se dotýčná osoba stává odpovědnou za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, oznámení nebo žádosti.“
20. Z citovaného ustanovení vyplývá, že je primárně povinností deklaranta (srov. čl. 5 bod 15 celního kodexu), aby údaje uvedené v jím předloženém celním prohlášení byly správné a úplné. Řádné splnění této povinnosti umožňuje rychlé a efektivní fungování celních postupů bez nutnosti systematického provádění kontroly veškerého deklarovaného zboží a ověřování všech údajů uvedených v celním prohlášení (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 15. 9. 2011, *DP grup*, C-138/10, body 33-38, a ze dne 9. 7. 2020, *Unipack*, C-391/19, bod 22). Má-li deklarant pochybnost ohledně sazebního zařazení zboží do celní nomenklatury, může podle čl. 33 celního kodexu požádat celní orgány o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží. Neučiní-li tak, nese za sazební zařazení deklarovaného zboží, jakož i za správnost a úplnost dalších informací uvedených v celním prohlášení plnou odpovědnost (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 3/2014 - 40, bod 48).
21. Již přijaté celní prohlášení je zásadně neodvolatelné (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2011, *DP grup*, C-138/10, body 39-41 a stanovisko generálního advokáta M. Poiares Madura ze dne 25. 5. 2005 k věci *Overland Footwear*, C-468/03, body 33-35). Celní kodex nicméně za určitých okolností připouští, aby bylo přijaté celní prohlášení na žádost deklaranta změněno.
22. Podle čl. 173 celního kodexu nadepsaného „Změna celního prohlášení“:

„1. Deklarantovi se na jeho žádost povolí změna jednoho nebo více údajů uvedených v již přijatém celním prohlášení. Změnou však nesmí být rozšířena působnost celního prohlášení na jiné zboží než na zboží, na které se původně vztahovalo.

2. Změna se však nepovolí, jestliže je o její provedení požádáno poté, co došlo k jedné z těchto událostí:

- a) celní orgány informovaly deklaranta o svém záměru provést kontrolu zboží;
- b) celní orgány zjistily nesprávnost údajů uvedených v celním prohlášení;
- c) celní orgány zboží propustily.

3. Na žádost deklaranta podanou do tří let ode dne přijetí celního prohlášení může být povolena změna celního prohlášení po propuštění zboží, aby deklarant mohl splnit své povinnosti v souvislosti s propuštěním zboží do příslušného celního režimu.“

23. Výše citované ustanovení čl. 173 celního kodexu je pro nyní posuzovanou věc zcela klíčové. V odstavci 2 totiž vymezuje negativní podmínky, jež změnu dříve přijatého celního prohlášení obecně nepřipouštějí. Jednou z těchto negativních podmínek je dle čl. 173 odst. 2 písm. c) celního kodexu skutečnost, že celní orgány již zboží propustily, přičemž zde zmiňovaným 'propuštěním' je myšleno propuštění do vybraného celního režimu [srov. definice v čl. 5 odst. 12 a 16 písm. a) až c) celního kodexu]. Tato úprava má svou logiku, neboť právě propuštění zboží do vybraného celního režimu je tím rozhodujícím okamžikem, do kdy může být případná správnost změny jednoduše ověřena celními orgány formou fyzické kontroly daného zboží (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 20. 10. 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, bod 65, a ze dne 10. 7. 2019, *CEVA Freight Holland*, C-249/18, bod 30). Nutno podotknout, že obdobnou úpravu jako stávající čl. 173 odst. 2 písm. c) celního kodexu obsahoval již čl. 113 odst. 2 písm. c) nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (dále jen „modernizovaný celní kodex“) a čl. 65 písm. c) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex Společenství“).
24. V nyní posuzované věci přitom došlo k propuštění zboží žalobkyně do volného oběhu již rozhodnutím správce cla ze dne 26. 6. 2018, ev. č. MRN 18CZ610000127ZFB55. Okamžikem propuštění tohoto zboží do oběhu došlo k naplnění hypotézy čl. 173 odst. 2 písm. c) celního kodexu a od této chvíle již v zásadě nebylo možno změnu předchozího prohlášení povolit. Jedinou možností, jak za dané situace dosáhnout povolení změny celního prohlášení, by bylo naplnit podmínky vymezené v čl. 173 odst. 3 celního kodexu, který upravuje výjimku z obecného pravidla, že po propuštění zboží celními orgány (resp. po nastání jiné skutečnosti předvídané v odst. 2 téhož ustanovení) se již změna celního prohlášení nepovoluje. Tato výjimka je podmíněna tím, že deklarant podá žádost o povolení změny celního prohlášení (i), učiní tak nejpozději do tří let ode dne přijetí celního prohlášení (ii), a zároveň – a to je pro nyní posuzovanou věc nejpodstatnější – tak činí z důvodu, aby „*mohl splnit své povinnosti v souvislosti s propuštěním zboží do příslušného celního režimu*“ (iii). Z uvedeného je zřejmé, že deklarant již v žádosti musí tvrdit existenci určité povinnosti, kterou je jednak povinen splnit v souvislosti s propuštěním zboží do příslušného celního režimu (tj. mezi splněním tvrzení povinnosti a propuštěním zboží musí být dána příčinná souvislost), a kterou zároveň nemůže splnit bez toho, že mu bude povolena změna jeho původního celního prohlášení (tj. že bez povolení změny údajů v celním prohlášení by tvrzená povinnost byla objektivně nesplnitelná). Existenci takové povinnosti by se žádající deklarant měl rovněž pokusit alespoň osvědčit, třebaže otázka, zda taková povinnost skutečně existuje či nikoliv, by již měla být předmětem dokazování ze strany orgánů celní správy. Pokud však deklarant ve své žádosti o změnu celního prohlášení existenci dané povinnosti ani netvrdí, pak logicky není dán prostor pro vyhovění jeho žádosti.
25. Právě v nedostatku relevantního tvrzení spočívá základní problém na straně žalobkyně v nyní posuzované věci. Nejen v žalobě, ale ani v průběhu řízení před orgány celní správy totiž nebylo ze strany žalobkyně namítáno, že by v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu musela splnit určitou povinnost, natož že by splnění této povinnosti nemohla dosáhnout bez současné změny původního celního prohlášení. Jak plyne z obsahu správního spisu, žalobkyně důvody své žádosti o změnu celního prohlášení založila primárně na tvrzení, že jí její dodavatel vystavil dne 24. 4. 2018 fakturu, na které je předmětné zboží popsáno způsobem odůvodňujícím odlišné celní zařazení. Nezmiňovala

se však o žádné zvláštní povinnosti, která by jí vznikla v souvislosti s tím, že jí deklarované zboží bylo propuštěno do volného režimu, a která by navíc bez změny původního celního prohlášení nebyla splnitelná. Tvrzení obsažená v žádosti žalobkyně se argumentačně opírala v zásadě jen o existenci omylu v zařazení zboží (namísto tkanin z pramenců ze skelných vláken mělo jít o sklená vlákna; srov. tabulku v bodě 9 výše), nikoliv o existenci konkrétní povinnosti odvislé od skutečnosti, že žalobkyní deklarované zboží bylo propuštěno do volného režimu. Takto vymezený předmět žádosti však možnost vyhovění prakticky vylučoval.

26. Na tomto místě považuje soud za vhodné zdůraznit, že nevylučuje, že žalobcem deklarované zboží mohlo být v době jeho propouštění do volného oběhu skutečně zařazeno nesprávně. Obsah listin předložených žalobkyní v průběhu řízení před orgány celní správy (zejména faktura ze dne 24. 4. 2018, ale též prohlášení dodavatele o vlastnostech produktu ze dne 1. 1. 2018 či výrobní certifikát) vcelku hodnověrně naznačuje, že charakter zboží byl patrně jiný, než jak bylo deklarováno v původním celním prohlášení. Nicméně i kdyby soud připustil, že tomu tak opravdu bylo, tedy že zboží propuštěné do volného režimu odpovídalo odlišnému nomenklaturnímu zařazení, než jaké zvolila žalobkyně ve svém celním prohlášení ze dne 26. 6. 2018, pak to samo o sobě ještě nestačí k tomu, aby orgány celní správy mohly povolit změnu celního prohlášení. Prokázání skutečnosti odůvodňující odlišné nomenklaturní zařazení totiž samo o sobě nepředstavuje právní titul, jenž by umožňoval 'prolomit' zákaz ve smyslu čl. 173 odst. 2 písm. a) celního kodexu. Skutečnost odůvodňující odlišné nomenklaturní zařazení rovněž sama o sobě (bez spojitosti s jinou relevantní skutečností) nevypovídá nic o existenci povinnosti deklaranta související s propuštěním zboží do volného režimu, čímž není splněn základní předpoklad pro uplatnění výjimky ve smyslu čl. 173 odst. 3 celního kodexu.
27. Jak již soud uvedl výše, žádný z uplatněných žalobních bodů argumentačně nebrojil proti tomu, že by žalovaný či správce cla opomněli či chybně vyhodnotili nějakou skutečnost, která by na straně žalobkyně naznačovala existenci povinnosti odůvodňující uplatnění výjimky ve smyslu čl. 173 odst. 3 celního kodexu, tj. výjimky z obecné nepřípustnosti povolit změnu celního prohlášení po propuštění zboží do příslušného režimu. V tomto směru se žalobní námitky opíraly toliko o argumentaci, že provádění oprav celních prohlášení ve smyslu úpravy popisu zboží a jeho nomenklaturního zařazení (resp. obecně správnosti sazebního zařazení) je v praxi orgánů clenění správy běžné. Soud připouští, že ustálená správní praxe se může stát z hlediska rozhodování závaznou a vytvořit v adresátech legitimní očekávání (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251), a tedy si lze představit, že právě předpoklad určité praxe uplatňované ze strany orgánů celní správy by mohla v deklarantovi vyvolat legitimní očekávání, že v souvislosti s propuštěním jeho zboží do příslušného režimu bude muset splnit nějakou povinnost, resp. že bude povinen něco učinit či strpět. Třebaže takto explicitně to v žalobě vyjádřeno není, lze vycházet z toho, že žalobkyně s přihlédnutím k dříve vydaným rozhodnutím orgánů celní správy patrně očekávala, že tvrzení nesprávného popisu zboží a jeho sazebního zařazení si celní praxe vykládá jako důvod pro naplnění výjimky ve smyslu čl. 173 odst. 3 celního kodexu. Ani z tohoto hlediska však soud nemůže dát žalobkyni za pravdu, neboť má za to, že z žalobkyní předložených rozhodnutí orgánů celní správy nelze takovou praxi dovozovat, a to z následujících důvodů:

28. Pokud jde o rozhodnutí CÚHMP ze dne 31. 7. 2019, tak to bylo vydáno jakožto odvolací rozhodnutí v rámci autoremedury, kdy CÚHMP zcela vyhověl odvolání deklaranta podanému proti rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu (srov. bod 14 výše). Nejednalo se tedy o rozhodnutí vzešlé z řízení o žádosti o změnu celního prohlášení podané po právní moci rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, jako je tomu v nyní posuzované věci, nýbrž o rozhodnutí vzešlé z odvolací námítky brojící proti nesprávnému celnímu zařazení v odvoláním napadeném rozhodnutí prvního stupně. Jinak řečeno, změna povolená na základě rozhodnutí CÚHMP ze dne 31. 7. 2019 představuje změnu učiněnou ještě před právní moci rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, tedy předtím, než došlo k naplnění negativní podmínky ve smyslu čl. 173 odst. 2 písm. c) celního kodexu. Šlo tedy o zcela odlišný typ řízení než v nyní posuzované věci. Rozhodnutí CÚHMP ze dne 31. 7. 2019 proto nelze považovat za příklad ustálené správní praxe v tom smyslu, že by se po propouštění zboží do volného oběhu běžně připouštěla změna původního celního prohlášení, jak se domáhá žalobkyně.
29. Jinak je tomu u rozhodnutí CÚ Ruzyně ze dne 1. 3. 2021 a o rozhodnutí CÚHMP ze dne 2. 7. 2021, neboť ta skutečně vzešla z řízení o žádostech o změnu celního prohlášení podaných až poté, co bylo (zjevně pravomocně) rozhodnuto o propuštění zboží do volného režimu (viz bod 14 výše). V obou zmiňovaných rozhodnutích se tedy procesně jednalo o týž druh řízení jako v případě žádosti žalobkyně v nyní posuzované věci. Současně však nelze přehlédnout, že obě zmiňovaná rozhodnutí byla vydána až v roce 2021, tedy až po vydání napadeného rozhodnutí, tudíž v době rozhodování žalovaného a správce cla ještě neexistovala, a tedy logicky ani nemohla osvědčovat ustálenost správní praxe v době vydání napadeného rozhodnutí. V této souvislosti je nutno připomenout, že pro soudní přezkum napadeného rozhodnutí je rozhodující skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyní CÚ Ruzyně ze dne 1. 3. 2021 a o rozhodnutí CÚHMP ze dne 2. 7. 2021 však – s ohledem na data jejich vydání – zjevně směřují k prokázání stavu pozdějšího (správní praxe na přelomu let 2020 a 2021), který tu v době vydání napadeného rozhodnutí (červenec 2019) ještě nebyl. Zmiňovaná rozhodnutí tudíž neprokazují, že by v době rozhodování žalovaného či správce daně existovala ustálená správní praxe, kterou by oba orgány celní správy musely závazně zohledňovat. Žalovanému tudíž nelze vyčítat, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí k otázce odlišené správní praxe explicitně nevyjádřil, resp. že se nevypořádával s její závazností. Jiné důkazní prostředky k prokázání existence ustálenosti správní praxe v době vydání napadeného rozhodnutí žalobkyně nepředložila.
30. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že argumentace ustálenou správní praxí orgánů celní správy nemohla být úspěšná, přičemž jiné skutečnosti osvědčující existenci nějaké povinnosti vzniklé žalobkyni v souvislosti s propuštěním zboží do volného režimu nebyly tvrzeny, a to ani v žalobě, ale ani v průběhu řízení před žalovaným či správcem cla. Zjevně zde tudíž nebyly předpoklady pro aplikaci výjimky ve smyslu čl. 173 odst. 3 celního kodexu.
31. Nebylo-li možno aplikovat výjimku dle čl. 173 odst. 3 celního kodexu, pak ani nebyl prostor pro úvahu, zda povolit či nepovolit změnu původního celního prohlášení, a tím pádem bylo již zcela bezpředmětné se zabývat otázkou, zda zboží propuštěné do volného oběhu bylo správně označeno a zařazeno pod správnou nomenklaturu. Z tohoto důvodu nemůže být úspěšný druhý žalobní bod brojící právě proti správnosti sazebního zařazení, neboť k otevření dané otázky neměli žalovaný ani správce daně prostor. Proto se

posouzením této otázky nemůže podrobněji zabývat ani soud. Jestliže se žalovaný otázkou správnosti sazebního zařazení v odůvodnění napadeného rozhodnutí přesto zabýval (viz zejm. str. 6-8 napadeného rozhodnutí), bylo to s ohledem na vymezení předmětu žádosti nadbytečné, resp. zcela nad rámec nutného odůvodnění.

32. Pokud jde o námitku žalobkyně, že ji žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil s výsledky dokazování, pak tento žalobní bod nebyl obsažen v písemném vyhotovení podané žaloby. Jedná se tedy o rozšíření žaloby o další bod, které sice lze obecně připustit, ovšem pouze tehdy, dojde-li k němu ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Tento žalobní bod však zazněl poprvé až při soudním jednání dne 15. 7. 2021, tedy zjevně po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Z tohoto důvodu soud nemohl k dané žalobní námitce přihlížet. Pouze nad rámec nutného odůvodnění soud podotýká, že v řízení před orgány celní správy v nyní posuzované věci platila zvláštní úprava dle ustanovení čl. 22 odst. 6 celního kodexu, které je *lex specialis* ve vztahu k žalobkyní připomínanému § 115 odst. 2 daňového řádu, tudíž nosné závěry rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 6 Afs 107/2020 - 31, na nyní posuzovanou věc příliš nepřiléhají.

V. Závěr a náklady řízení

33. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
34. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. července 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.