



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Euro Apple s.r.o.**, IČO: 26736276,
sídlem Kolbenova 159/7, 190 00 Praha 9,
zastoupená Mgr. Alešem Chamrádem, LL.M., advokátem,
sídlem Říční 10, 118 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 11. 2020, č. j. 28585-3/2020-900000-316 a
ze dne 2. 12. 2020 č. j. 41862-3/2020-900000-316

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci a napadená rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 13. 1. 2021, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

(dále jen „soud“), domáhala zrušení dvou rozhodnutí žalovaného, a to (i) rozhodnutí ze dne 13. 11. 2020, č. j. 28585-3/2020-900000-316 (dále jen „*napadené rozhodnutí č. 1*“) a (ii) rozhodnutí ze dne 2. 12. 2020, č. j. 41862-3/2020-900000-316 (dále jen „*napadené rozhodnutí č. 2*“; obě napadená rozhodnutí dále společně jen „*napadená rozhodnutí*“).

2. Napadeným rozhodnutím č. 1 žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně směřujícím proti rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*celní úřad*“) ze dne 14. 4. 2020, č. j. 9785-8/2020-540000-21 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí č. 1*“), tak, že podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí č. 1 potvrdil. Prvostupňovým rozhodnutím č. 1 byl žalobkyni doměřen rozdíl cla v celkové výši 225 571 Kč (k částce původně vyměřené ve výši 182 050 Kč rozhodnutím celního úřadu v celním řízení ze dne 25. 1. 2018 s variabilním symbolem platby 9180045386) za dovoz zboží pánská obuv, zbožíový kód 6402999600 a dámská obuv, zbožíový kód 6403999800 uvedeného v celním prohlášení č. 18CZ540000178X4AH0 (dále jen „*celní prohlášení č. 1*“) pod položkami č. 2 a 4 (dále jen „*předmětné zboží č. 1*“), které bylo předloženo celnímu úřadu k celnímu řízení dne 25. 1. 2018 a propuštěno do navrženého celního režimu volného oběhu téhož dne.
3. Napadeným rozhodnutím č. 2 žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně směřujícím proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 1. 7. 2020, č. j. 9771-8/2020-540000- 21 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí č. 2*“; obě prvostupňová rozhodnutí dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“), tak, že podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí č. 2 potvrdil. Prvostupňovým rozhodnutím č. 2 byl žalobkyni doměřen rozdíl cla v celkové výši 159 558 Kč (k částce původně vyměřené ve výši 159 037 Kč rozhodnutím celního úřadu v celním řízení ze dne 13. 3. 2018 s variabilním symbolem platby 9180126089) za dovoz zboží pánská obuv, zbožíový kód 6404199000 uvedeného v celním prohlášení č. 18CZ54000010I834F8 (dále jen „*celní prohlášení č. 2*“) pod položkou č. 1 (dále jen „*předmětné zboží č. 2*“; obě předmětná zboží dále společně jen „*předmětné zboží*“), které bylo předloženo celnímu úřadu k celnímu řízení dne 13. 3. 2018 a propuštěno do navrženého celního režimu volného oběhu téhož dne.
4. V obou případech měl celní úřad pochybnosti o žalobkyní deklarované celní hodnotě předmětného zboží (ta byla nižší o více než 50 % ve srovnání se střední hodnotou podobného dovezeného zboží) a žalobkyni se v průběhu celního řízení tyto pochybnosti celního úřadu nepodařilo doloženými důkazy vyvrátit. Proto celní úřad určil, že celní hodnota předmětného zboží nemůže být určena podle čl. 70 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění (dále jen „*celní kodex*“), jako žalobkyní deklarovaná prodejní cena předmětného zboží, ale určil ji podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu při použití postupu podle čl. 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu a čl. 141 nařízení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, v platném znění (dále jen „*prováděcí nařízení*“), a to na základě jednotkové ceny zjištěné v databázi celní správy u obdobného zboží stejných podpoložek kombinované nomenklatury dovezeného do České republiky v relevantní době.

II.

Žaloba a její následné doplnění

5. Žalobkyně úvodem své žaloby vymezila napadená a prvostupňová rozhodnutí. Poté uvedla hlavní důvody, pro která má napadená rozhodnutí za nezákonná a nesprávná.

6. Nezákonnost žalobkyně spatřuje v tom, že postup žalovaného i celního úřadu v předmětném celním řízení měl být v rozporu s právními předpisy, jak byly vady popsány v odvoláních a jejich doplnění a dále v předmětné žalobě. Nesprávnost je dle žalobkyně dána především závěry vyplývajících z odůvodnění obou prvostupňových i napadených rozhodnutí, zejména pokud jde o otázku průkaznosti skutečně zaplacené ceny za zboží (převodní hodnoty) a údajné důvodnosti pochybností o skutečně zaplacené ceně zboží, kteréžto pochybnosti vycházejí z neprůkazných poznatků orgánů celní správy o naprosto nesouvisejících obchodních dovozních případech.
7. Žalobkyně dále označila závěry celního úřadu a žalovaného jako rozporné se skutkovým i právním stavem.
8. Dále žalobkyně namítala, že nezákonnost a nesprávnost napadených rozhodnutí spočívá zejména ve skutečnosti, že celní úřad v rozporu s právními předpisy odmítl celní hodnotu deklarovanou žalobkyní v předmětných celních prohlášeních, čímž došlo k porušení článku 70 celního kodexu, dle něhož prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota. Celní úřad neurčil celní hodnotu ani v jednom z uvedených případů v souladu s citovaným ustanovením, ačkoliv žalobkyně předložila veškeré důkazy, které nade vše pochybnosti samy o sobě prokazují splnění zákonných podmínek aplikovatelnosti normy. Podle žalobkyně žalovaný a celní úřad postupovali v rozporu s celním kodexem, a tedy nezákonně, když určili celní hodnotu metodou dle článku 74 odst. 3 celního kodexu, ačkoliv uvedenou metodu lze použít jen v případě, kdy nelze celní hodnotu určit dle článku 70 celního kodexu, potažmo článku 74 odst. 1 celního kodexu.
9. Žalobkyně má za to, že břemeno správnosti tvrzení o výši celní hodnoty a důkazní břemeno unesla a celní správa nedisponuje žádnými důkazy o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti nebo nesprávnosti tvrzení či důkazů žalobkyní předložených. Orgány celní správy naopak důkazní břemeno neunesly.
10. Žalobkyně rovněž namítla, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, zejména pokud jde o skutečnost, jak se celní orgány naprosto nedostatečně, marginálně a tudíž nepřezkoumatelně vypořádaly v obou případech s odvolacími námitkami žalobkyně týkajícími se nezákonnosti vyloučení využití metody převodní ceny pro určení celní hodnoty ze strany celního úřadu, a to z důvodu údajné existence důvodných pochybností a údajných obdobných dovozů, se kterými byly dovozy žalobkyně srovnávány. Napadená rozhodnutí jsou totiž v zásadě jen kompilací tvrzení žalobkyně, shrnutí průběhu předchozího řízení a citací obsahu norem a řady na věc nepoužitelných judikátů, přitom vlastní právní úvahy odvolacího orgánu týkající se tvrzené důvodnosti pochybností orgánů celní správy o správnosti tvrzení žalobkyně či průkaznosti jí předložených důkazů jsou naprosto marginální, iracionální, případně jsou založeny na přepjatě formalistickém přístupu žalovaného opřeném jen o samotný nepřezkoumatelný závěr, že celní správa má důvodné pochybnosti.
11. Žalobkyně má dále za to, že celní úřad porušil v celním řízení rovněž zásadu hospodárnosti a přiměřenosti. Celní úřad požadoval fakticky po žalobkyni předložení dalších a dalších důkazů k prokázání skutečně provedené platby (tj. uplatnitelnosti převodní hodnoty), ačkoliv z podkladů předaných celnímu úřadu plnění nepochybně vyplývalo. Jakékoliv opatřování dalších důkazních prostředků by bylo zcela nepochybně nad rámec hospodárnosti řízení, když k prokázání skutečně uskutečněné platby dle skutečně vystavené faktury musí stačit příslušné potvrzení banky, která na vrub žalobkyně platbu provedla.

12. Žalobkyně poté odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018 – 113, podle kterého primární funkcí kontroly prováděné orgány veřejné moci není trestat či přinejmenším účelově obtěžovat kontrolované subjekty, ale ověřit plnění zákonem stanovených povinností jejich adresáty. Žalobkyně má za to, že funkce orgánů veřejné moci byla v těchto případech překročena.
13. Poté žalobkyně v čl. III. své žaloby podrobně rozvedla a konkretizovala výše uvedené hlavní důvody nezákonnosti obou napadených rozhodnutí. Nejprve namítala nesprávnost postupu při určení celního hodnoty, když podle jejího názoru v obou případech doložila výši ceny zboží, která byla skutečně zaplacená za předmětné zboží, přičemž pochybnosti celního úřadu byly naprosto nepodložené, marginální, přepjatě formalistické, diskriminační a šikanózní. Poté ve vztahu k jednotlivým napadeným rozhodnutím polemizovala se závěry celních orgánů, když namítala neporovnatelnost předmětného zboží se zbožím dle srovnávacích údajů celního úřadu, dále odmítala názor celních orgánů, že platby za zboží byly neprůkazné a že smluvní podmínky mezi stranami obchodu byly nejasné, a poté argumentovala tím, že předložila celnímu úřadu nepřerušovaný řetězec důkazů dokládající správnost jejího tvrzení o celní hodnotě předmětného zboží určené dle převodní ceny. Dále se žalobkyně obsáhle věnovala tvrzené neprávosti postupu při určení celní hodnoty předmětného zboží, který zvolil celní úřad. Namítala zejména neaplikovatelnost doplňkových (subsidiárních) metod určení celní hodnoty, účelovost hodnocení důkazů, nevyhodnocení odvolací námítky o vnitřní rozpornosti prvostupňových rozhodnutí stran aplikace závěrů odkazovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), porušení zásady volného hodnocení důkazů, porušení zásady přiměřenosti a hospodárnosti a konečně i nepředvídatelnost postupu celních orgánů.
14. Úplným závěrem žalobkyně navrhla, aby soud zrušil obě napadená rozhodnutí, jakož i obě prvostupňová rozhodnutí, a dále aby jí soud přiznal náhradu nákladů řízení.
15. Žalobkyně k žalobě kromě napadených rozhodnutí přiložila přílohy č. 1 až 3, jejichž obsahem byla její tvrzení uplatněná již v celních řízeních, a to: (i) přehled důvodů neporovnatelnosti srovnávacích dovozů v případě výstupu z databáze celního úřadu s předmětným zbožím č. 1 (žalobkyní v žalobě označováno jako „Výstup č. 1“); (ii) přehled důvodů neporovnatelnosti srovnávacích dovozů v případě výstupu z databáze celního úřadu s předmětným zbožím č. 2 (žalobkyní v žalobě označováno jako „Výstup č. 2“); a (iii) „excelovou“ tabulku obsahující poznámky žalobkyně k údajům ve Výstupu č. 2 vztahujícím se k napadenému rozhodnutí č. 2.
16. Podáním ze dne 16. 1. 2022, které bylo soudu doručeno dne 24. 1. 2022, žalobkyně doplnila svá tvrzení a návrhy na provedení dokazování o skutečnosti, které dle jejího tvrzení nastaly po podání žaloby. Žalobkyně nejprve v obecné rovině namítala, že celní úřad a žalovaný postupují nezákonným způsobem systematicky, když zpochybňují jednoznačné, nikterak pochybné či podezřelé dokumenty předkládané deklaranty a zatěžují tak deklaranty. Naproti tomu např. celní úřady v SRN akceptují podmínky obchodů sjednávaných dotčenými subjekty a důkazy předložené deklaranty účelově nezpochybňují. Dále pak pouze k napadenému rozhodnutí č. 2 poukázala na fakt, že u celního úřadu byla u dovozu vedeného pod sp. zn. 26736276/002/18CZ54000010I834F8 (viz napadené rozhodnutí č. 2 a související Výstup č. 2) podána celní deklarace pro proclení dovozu obuvi zn. SANDIC pod položkou č. 1 pod zbožíovým kódem 64041990000. Naproti tomu celní úřad v Hamburku v SRN, u něhož byla podána 3 roky po shora uvedeném případě celní deklarace pro proclení dovozu obuvi zn. SANDIC pod položkou č. 2 pod zbožíovým kódem 64041990000, neshledal výši skutečně uhrazené

ceny (převodní hodnotu) nikterak pochybnou, přičemž rozsah předložené dokumentace byl shodný jako v případech dovozů proclívaných u celního úřadu v Karlových Varech. Dále žalobkyně poukázala na to, že v roce 2021 dovoz zboží proběhl za zcela jiných podmínek po razantním nárůstu cen, zejména pak dopravy, přičemž uvedla důvody navýšení ceny dopravy. Závěrem žalobkyně připojila svou domněnku, že celní úřad by zřejmě na rozdíl od německého celního úřadu opět zpochybnil celní hodnotu na základě svých nesmyslných pseudo srovnávacích metod a na rozdíl od sousedních celních orgánů by našel nějakou „mediánovou“ hodnotu, kterou by rozporoval skutečnou celní hodnotu deklarovanou žalobkyní (a akceptovanou v Německu).

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný k předmětné žalobě podal svým vyjádření ze dne 24. 2. 2021 (doručené soudu téhož dne), v jehož úvodu nejprve zrekapituloval předmět sporu a poté poukázal na to, že žalobkyně uplatňuje žalobní námitky obdobné námitkám odvolacím, tudíž odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Poté se přesto k jednotlivým námitkám podrobně vyjádřil následovně.
18. Žalovaný nejprve konstatoval, že s námitkami žalobkyně se zcela jasně a zřetelně vypořádal jak celní úřad, tak následně žalovaný v rámci svých rozhodnutí. Nebylo přitom zjištěno, že by celní úřad postupoval v rozporu s právními předpisy. Postup celního úřadu byl řádně odůvodněn v obou rozhodnutích o doměření cla i v napadených rozhodnutích. Vysvětlení, proč byla určena celní hodnota metodou dle článku 74 odst. 3 celního kodexu, je rovněž podrobně obsaženo v odůvodnění těchto rozhodnutí. Závěry celního úřadu byly v rozhodnutích o doměření cla uskutečněny v souladu se skutkovým i právním stavem a rovněž odůvodnění napadených rozhodnutí byla podložena zcela relevantními podklady, které vedly celní úřad i žalovaného k jednoznačnému závěru ohledně určení celní hodnoty zboží. Dle názoru žalovaného celní úřad hodnotil všechny důkazy a podklady předložené žalobkyní, přičemž to, že na základě vlastní správní úvahy dospěl k odlišnému názoru, nežli žalobkyně, nečiní napadená rozhodnutí nesprávnými. Dle názoru žalovaného bylo celním úřadem rozhodováno na základě spolehlivě zjištěného skutkového stavu a zcela v souladu se zákonem. Žalovaný dále uvádí, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně deklarované hodnoty neunesla, když nedoložila všechny podklady a důkazy, jak požadoval celní úřad. Námitka týkající se nepřiměřenosti a ne hospodárnosti postupu celního úřadu se jeví žalovanému zcela irelevantní, neboť k pochybnostem ze strany celního úřadu prokazatelně došlo, tudíž byl povinen provést příslušné kroky k objasnění vlastního skutkového stavu a vytvoření správní úvahy k předmětné věci.
19. Žalovaný dále uvedl, že celní úřad dostatečným způsobem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost deklarovaných celních hodnot, přičemž v daňovém řízení pro svůj závěr shromáždil dostatek důkazů (podkladů), a tyto důkazy vyhodnotil způsobem odpovídajícím relevantní právní úpravě. Celní úřad nepřijal prohlášené celní hodnoty předmětného zboží důvodně, neboť z provedení dokazování vyplynuly skutečnosti, které u celního úřadu vzbuzovaly opodstatněné pochybnosti o jejich pravdivosti a věrohodnosti, a uváděná hodnota transakce předmětného zboží byla v obou případech výjimečně nízká ve srovnání se střední hodnotou podobného dovezeného zboží, jelikož deklarovaná cena předmětného zboží byla nižší o více než 50 %. K totožné závažné okolnosti uvedl SDEU v bodu 39 rozsudku „EURO 2004. Hungary Kft.“ (C-291/15), že: „*takový cenový rozdíl, jakým je konstatovaný rozdíl [více než 50 %], se jeví dostatečný k odůvodnění pochybností celního orgánu a jeho odmítnutí uváděné celní hodnoty dotčeného*

zboží“. Žalobkyně ve svých vyjádřeních také žádným způsobem nevysvětlila, proč byla cena dovážených výrobků tak nízká. Není pravdou ani tvrzení žalobkyně, že nebyly ve skutečnosti vzneseny pochybnosti ze strany celních orgánů. Tyto pochybnosti vzneseny byly (viz napadená rozhodnutí a rozhodnutí o určení celní hodnoty) a byly i celními orgány za pomoci ustálené judikatury vyargumentovány. Nelze proto tvrdit, že pochybnosti ze strany celních orgánů byly nepodložené, šikanózní atd.

20. Poté se žalovaný vyjádřil k námitkám žalobkyně činěným ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. 1. Žalovaný zejména uvedl, že cena výrobků uvedených žalobkyní v odvolání respektive jeho doplnění není relevantní, neboť není možné posuzovat cenu zboží dle vnitřního trhu. Celní orgány jsou schopné shromáždit údaje o dováženém zboží v rozsahu, v jakém jsou tyto údaje v rámci celního prohlášení povinny uvádět subjekty, které zboží dovážejí. Například údaje o kvalitě jsou zjistitelné pouze v tom rozsahu, v jakém mají kvalitativní znaky dováženého zboží svůj odraz v sazebním zařazení. Evidence celní správy také nezahrnuje existenci ochranné známky, údaje o podrobném materiálovém složení či skutečnosti svědčící o účelu použití zboží, nejsou-li tyto údaje rozhodné pro sazební zařazení. Při absenci údajů o kvalitě, ochranné známce, podrobném materiálovém složení či účelu použití nelze relevantně usuzovat na jakost či pověst zboží a omezeně lze soudit na jeho obchodní zaměnitelnost. Pro účely určení stejného nebo podobného zboží lze v rámci definic v článku 1 odst. 2 prováděcího nařízení identifikovat stejnou zemi výroby, obdobné (či stejné) vlastnosti a méně určité podobné materiálové složení a případně obchodní zaměnitelnost. Je nezbytné také připomenout, že údaje o dovozech konkrétního zboží z ostatních členských států Evropské unie jsou celnímu úřadu nedostupné. Dále žalovaný uvedl, že dle citované judikatury celní úřad musel prokázat své odůvodněné pochybnosti, což učinil. Cena by měla odrážet reálnou hodnotu, jednoznačně stanovené dodací podmínky, platební podmínky atd. Podstatnou otázkou byla důvěryhodnost předložených podkladů, když dovozce neměl k dispozici další dokumentaci, objednávky, mailovou komunikaci a navíc zaplatil za zboží cca 50 000 USD po roce a bez zálohy. Pak ze strany celních orgánů logicky vyvstávaly pochybnosti o takovém obchodu i nadále.
21. Následně se žalovaný vyjádřil k námitkám žalobkyně činěným ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. 2, když odmítl tvrzení, že zboží z výstupů je zbožím neporovnatelným, neboť výstupy vycházejí z jednotlivých položek stejné kombinované nomenklatury. Z jiných údajů týkajících se deklarovaného zboží celní orgány ani vycházet nemohou.
22. Poté k namítané obdobnosti zboží žalovaný uvedl, že celní úřad v rámci použití metody určení celní hodnoty dle čl. 74 odst. 3 celního kodexu použil metodu „podobného zboží“ s rozumnou pružností v tom smyslu, že jako „podobné zboží“ vzal v potaz zboží stejného sazebního zařazení. Respektoval tedy stejnou zemi výroby zboží, jeho druh, podobnost vlastností zboží, podobnost jeho materiálového složení a předpokládanou obchodní zaměnitelnost. Pro absenci relevantních údajů u předcházejících dovozů nevzal v potaz eventuální existenci ochranné známky, pověst zboží a jeho jakost. Současně pak již neuvažoval při hodnocení obchodní úroveň prodeje a množství dříve dovezeného zboží, neboť nebyl schopen shromáždit podklady natolik relevantní, na základě nichž by mohla být provedena úprava ceny podobného zboží. V rámci použití metody určení celní hodnoty dle čl. 74 odst. 3 celního kodexu dle výše uvedených východisek vycházel celní úřad z údajů obsažených v databázi celní správy, ve které zjišťoval jednotkové ceny u zboží stejného sazebního zařazení se zbožím hodnoceným, a to, při použití čl. 5 Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu a Protokolu k ní (zveřejněno Vyhláškou ministra zahraničních věcí pod č. 120/1984 Sb.; dále jen

„Dohoda“) k čl. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu (dále jen „GATT“), dovezeného v období 90 dnů přede dnem dovozu hodnoceného zboží. Aby se co nejvíce přiblížil kritériím obchodní úrovně a dováženého množství, uvažoval pouze dovozy zboží propuštěného do režimu volného oběhu v tuzemsku, kde byla celní hodnota stanovena na základě metody hodnoty transakce. Takto vymezená kritéria považuje žalovaný za relevantní, neboť poskytují možnost přiblížit okolnosti dovozu hodnoceného zboží okolnostem předchozích dovozů zboží referenčního. Z celkové zjištěné množiny dovozů pak celní úřad zjišťoval tzv. středovou hodnotu (medián). Na tomto místě je vhodné podotknout, že celní úřad nevycházel při určování celní hodnoty z databáze EUROSTAT, jak žalobkyně mylně soudí, což celní úřad v odůvodnění rozhodnutí o doměření cla uvedl. Uvažoval-li hodnoty dovezeného zboží zahrnuté v uvedené databázi jako indicii pro důvodné pochybnosti stran deklarované celní hodnoty, nelze z toho usuzovat, že na základě těchto hodnot současně určoval celní hodnotu, vyplývá-li z dalšího postupu, že tak zjevně nečinil. Použitím metody zjišťování středové hodnoty z množiny předchozích dovozů zboží postupem výše uvedeným nepochybně zaručuje značnou míru objektivizace zjišťovaných údajů. Použití této metody vylučuje, aby byla celní hodnota hodnoceného zboží ovlivněna celními hodnotami u předchozích dovozů, které byly extrémně nízké (či naopak extrémně vysoké), čímž je zajištěno, že celní hodnota hodnoceného zboží nebude založena na minimálních celních hodnotách. Současně tato metoda zajišťuje, že celní hodnota hodnoceného zboží nebude založena na hodnotách libovolných či fiktivních, neboť středová hodnota je vždy prezentována konkrétním případem dovozu konkrétního zboží.

23. Žalovaný dále s odkazem na postup dle § 92 daňového řádu uvedl, že v případě prokázání pochybností v celním řízení přechází důkazní břemeno na žalobkyni, a proto bylo v rámci daného řízení její povinností navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jí uvedené v celním prohlášení nebo k jejichž prokázání byla celním úřadem v průběhu celního řízení vyzvána. Pokud žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla, mělo to za následek, že se z jí tvrzených skutečností nevycházelo, což umožnilo celnímu úřadu určit rozhodnutím to, že celní hodnota deklarovaná při prvotním celním řízení nebude celním úřadem akceptována a bude celním úřadem stanovena v jiné výši, případně, že nebude určena podle metody převodní hodnoty, ale podle dalších v celním kodexu uvedených doplňkových metod (nadále v součinnosti s žalobkyní), neboť jej k tomu opravňuje článek 140 prováděcího nařízení. Přitom celní orgány prokázaly, že jejich pochybnosti jsou důvodné, což následně i aplikovaly při určení celní hodnoty dle čl. 74 celního kodexu, čímž unesly i důkazní břemeno na podporu svých tvrzení.
24. K námitce o neaplikovatelnosti doplňkových metod pro určení celní hodnoty předmětného zboží žalovaný uvedl, že pravidla, podle kterých se určuje celní hodnota, a která byla převzata do příslušných ustanovení celního kodexu a prováděcího nařízení jsou obsaženy v GATT a v Dohodě. Ustanovení Dohody jsou právně závazným výkladem článku VII GATT, přičemž však neobsahují pouze normativní ustanovení, ale formulují i principy a zásady pro jejich aplikaci. Celní hodnota dovezeného zboží se zakládá na ceně skutečně placené za dovezené zboží nebo na ceně skutečně placené za stejné nebo podobné zboží a nemá se zakládat na prodejní ceně zboží vyrobeného ve společenství nebo na libovolných či fiktivních hodnotách. Není-li možné určit celní hodnotu podle převodní hodnoty (článek 70 celního kodexu), je nutné celní hodnotu určit pomocí doplňkových metod uvedených dále pod článkem 74 odst. 2 písm. a) až d) celního kodexu. Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle článků 70 nebo 74 odst. 2 celního kodexu, určí se ve smyslu článku 74 odst. 3 celního kodexu na

základě údajů dostupných v Unii s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními mezinárodních dohod a příslušné kapitoly celního kodexu. V projednávané věci žalovaný konstatoval, že poté, co celní úřad vyčerpал možnosti k určení celní hodnoty uvedené v čl. 74 odst. 2 písm. a), b), c), d) (viz odůvodnění napadených rozhodnutí a rozhodnutí o doměření cla), přistoupil k určení celní hodnoty poslední metodou za použití vhodných prostředků slučitelných s mezinárodními smlouvami dle článku 74 odst. 3 celního kodexu. Byly zmírněny podmínky (a aplikováno jejich pružné uplatnění), jichž bylo nutno se přidržet v předcházejících metodách celního hodnocení, a to zejména okolnost daná ustanovením článku 141 odst. 1 prováděcího nařízení, že podobné zboží musí být prodáno pro vývoz na celní území Unie na stejné obchodní úrovni v zásadě stejném množství jako hodnocené zboží, aby mohlo být považováno za podobné.

25. K obsáhlé argumentaci žalobkyně o nepoužitelnosti Výstupů č. 1 a 2. jako pomůcky k určení celní hodnoty předmětného zboží žalovaný nejdříve uvedl, že bylo dostatečně prokázáno, že u předmětných dovozních případů se v souladu s článkem 74 odst. 3 celního kodexu s rozumnou pružností jednalo o zboží podobné dle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Aby bylo zboží považováno za podobné, musí být výrobky mezi sebou obchodně zaměnitelné (zboží má podobné charakteristiky a stejné materiálové složení, které umožňují, aby plnilo stejnou funkci), což bylo beze zbytku splněno. K zjištěné odchylce v podmínkách obchodu již celní úřad nemusel při svém rozhodování přihlížet. K tomu žalovaný doplnil, že žalobkyně neuvedla, jakým způsobem nabyla v takto nízké ceně zboží, respektive proč jeho navrhovaná celní hodnota byla výrazně nižší než střední hodnota dovozu tohoto zboží do České republiky, a to konkrétně v případě celního prohlášení č. 1 pol. 2 o více než 69 % a pol. 4 o více než 61 % a v případě celního prohlášení č. 2 pol. 1 o více než 50 %. Proto byl žalovaný nucen použít v předmětném případě pro srovnání pomůcky v souladu se zákonem.
26. K námitkám žalobkyně, že Výstupy č. 1 a 2 zjevně obsahují obuv naprosto rozdílného charakteru i užití (viz přílohy č. 1 a č. 2 žaloby), žalovaný uvedl, že žalobkyně nespécifikovala, jak na tato tvrzení bez podkladu přišla, tudíž jde o její spekulaci. K námitkám žalobkyně vůči určení mediánu žalovaný odkázal na rozhodovací praxi správních soudů s tím, že klíčové v posuzovaném případě bylo, zda žalobkyně dokázala spolehlivě odpovědět celním orgánům na zásadní otázku, proč se jím deklarovaná celní hodnota výrazně liší (o víc jak o polovinu) od celních hodnot obdobného zboží, o kterých má celní správa údaje ve svých databázích. Pokud žalobkyně reagovala pouze tak, že nepředložila žádné objednávky, internetové nabídky, např. e-mailovou komunikaci, ceníky, rabaty, které by dokázaly vysvětlit spolehlivě tak výraznou cenovou odchylku, a stále jen opakovala, že předložila fakturu a výpis z účtu, aniž by tyto okolnosti nějak uspokojivě vysvětlila, pak nerozptýlila pochybnosti celního orgánu. Bylo totiž na žalobkyni, aby prokázala, že vykázaná celní hodnota není fiktivně stanovenou hodnotou, nýbrž hodnotou odrážející skutečnou reálnou cenu dováženého zboží. To mohla učinit tak, že by předestřela věrohodnou skutkovou verzi o tom, jak předmětné obchody proběhly a jaká byla celková částka zaplacená nebo splatná podle příslušného článku kodexu.
27. Žalovaný též odmítl námitku o vnitřní rozpornosti prvostupňových rozhodnutí, resp. jejich nepřezkoumatelnosti, když se i s touto námitkou v napadených rozhodnutích vypořádal. Připomenul, že mimo jiné uvedl, že celní úřad může odmítnout deklarovanou cenu, pokud tyto pochybnosti trvají i poté, co požádal o předložení veškerých

doplňkových informací nebo dokumentů a poskytl žalobkyni náležitou příležitost vyjádřit svůj názor na důvody uvedených pochybností. Zdrojů pochybností celních orgánů může být více. Medián tím, že reprezentuje množinu dovozů v dané podpoložce, zahrnuje v sobě zboží různých cenových kategorií i kvality, je však druhově podobné včetně podobnosti materiálového složení a vlastností zboží. Tím, že je zvolena střední hodnota, jsou eliminovány odchylky extrémně nízké i vysoké a navíc teprve od této středové hodnoty se ještě bere výrazná tolerance 50%, když celní úřad zpochybňuje hodnoty až pod touto hranicí. To už je skutečně odůvodněná pochybnost, kterou je třeba vysvětlit.

28. Konečně, žalovaný odmítl i námitku, že by postup celních orgánů měl být pro žalobkyni překvapivý. Žalobkyně je sice dlouhodobě dovozcem obuvi, ale je rovněž zapotřebí uvést, že nezanedbatelné množství dovozů bylo předmětem kontroly celního úřadu v souvislosti s pochybnostmi o celní hodnotě zboží. Celní úřad má jasně deklarované postupy při určování celní hodnoty a rozhodně není tento postup utajený. Lze připustit, že se žalobkyně v některých případech v minulosti vešla do cenové hladiny, a tudíž celní úřad neměl odůvodněné pochybnosti, nicméně tyto pochybnosti má až za předpokladu, že deklarovaná hodnota je o více než 50 % nižší, což nastalo v předmětném případě. Nelze předpokládat, že cena zůstane neměnná. Je zde hodnoceno riziko možného podhodnocení v době návrhu na propuštění do volného oběhu (cenovou hladinu zboží v době tří měsíců) a nelze argumentovat dovozy v minulosti.
29. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou v celém jejím rozsahu zamítl.

IV.

Průběh řízení a soudní jednání

30. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti dvěma napadeným rozhodnutím byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena, když (i) napadené rozhodnutí č. 1 bylo žalobkyni doručeno dne 13. 11. 2020 a (ii) napadené rozhodnutí č. 2 bylo žalobkyni doručeno dne 2. 12. 2020, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 13. 1. 2021. Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem obou napadených rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal obě napadená rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadeným rozhodnutím není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
31. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 15. 3. 2021, č. l. 64), soud konal dne 25. 1. 2022 jednání.
32. Žalobkyně při jednání setrvala na své dosavadní argumentaci a v podrobnostech odkázala na podanou žalobu. Dále ve stručnosti poukázala na význam předmětného případu pro její obchodní činnost, když je v nejistotě, jaké podklady k dováženému zboží by měla celnímu úřadu dokládat. Žalovaný též setrval na své argumentaci a v podrobnostech odkázal na své písemné vyjádření k žalobě.
33. Soud při jednání konstatoval obsah obou prvostupňových rozhodnutí a obou napadených rozhodnutí, což ve spojení s obsahem správního spisu považoval za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Žalobkyní navržené listiny týkající se jejího celního případu z roku 2021 řešeného před německými celními orgány (navrženo v doplňujícím podání ze dne 16. 1. 2022) soud k důkazu neprovedl, neboť byly pro posuzovaný případ irelevantní (jednalo se o jiný obchodní případ, navíc řešený před Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

orgány německé celní správy). Soud dále pro nadbytečnost neprovedl v žalobě navržené listiny (které byly dílem listinami tvořícími součást správního spisu, dílem žalobkyní vytvořené analýzy důvodů neporovnatelnosti srovnávacích dovozů a související poznámky), neboť šlo o listiny a tvrzení žalobkyně, které již byly uplatněny v rámci řízení před správními orgány, tudíž jsou součástí správního spisu. Žalovaný žádné důkazní návrhy neučinil.

V.

Posouzení věci soudem

34. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady napadeného rozhodnutí neshledal.
35. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadená rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

V.1 Rekapitulace průběhu správních řízení

36. Průběh celních řízení byl shrnut v úvodu napadených rozhodnutí, přičemž žalobkyně ve své žalobě proti takto shrnutému průběhu řízení nic nenamítala. Soud po prostudování správního spisu rekapituluje průběh celních řízení následovně.

(i) Napadené rozhodnutí č. 1

37. Celní úřad přijal dne 25. 1. 2018 celní prohlášení č. 1 s návrhem na propuštění předmětného zboží č. 1 do celního režimu volného oběhu, které bylo rozděleno do položek č. 1 až 4. Jako důkazy podporující tvrzené skutečnosti žalobkyně předložila následující dokumenty a listiny: (i) kopii dokladu „COMMERCIAL INVOICE“ č. ZSHT-1767 ze dne 14. 12. 2017 znějící na celkovou částku 50 706,00 USD na obchodní paritě FOB XIAMEN, CHINA (dále také „faktura č. 1767“), (ii) kopii dokladu „PACKING LIST“ č. ZSHT-1767 ze dne 14. 12. 2017, (iii) kopii daňového dokladu č. 20180086 ze dne 24. 1. 2018 [týká se dopravy kontejneru Hamburk – Praha], (iv) kopii dokladu „CERTIFICATE“ [nedatované potvrzení o přijetí platby za námořní přepravu kontejneru], (v) kopii dokladu „MEZINÁRODNÍ NÁKLADNÍ LIST“ č. CZ 0005683“ [týká se dopravy kontejneru Hamburk – Praha] a (vi) doklad D.V.1 (prohlášení o údajích o celní hodnotě) ze dne 25. 1. 2018.
38. Celní úřad pristoupil k ověření přijatého celního prohlášení č. 1 a dokladů k němu přiložených. Vzhledem k pochybnostem celního úřadu o pravdivosti a přesnosti údajů o celní hodnotě předmětného zboží č. 1 založených na údajích, které měl celní úřad k dispozici o obdobných dovozech zboží o výrazně vyšší celní hodnotě, než byla hodnota žalobkyní navrhovaná, celní úřad sdělil tyto pochybnosti dne 25. 1. 2018 zástupci žalobkyně během ústního jednání (sepsán protokol č. j. 5505/2018-540000-22.1). Současně si celní úřad u žalobkyně vyžádal s odkazem na čl. 244 prováděcího nařízení poskytnutí dodatečné jistoty pro pokrytí rozdílu mezi částkou cla vyplývající z údajů uvedených žalobkyní v předmětném celním prohlášení a částkou, která může být pro předmětné zboží nakonec vyměřena, a to ve výši 225 571 Kč. Žalobkyně dozajistila celní dluh formou záruční listiny. Předmětné zboží č. 1 proto bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu.

39. Výzvou ze dne 26. 1. 2018, č. j. 5505-2/2018-540000-22.1 celní úřad vyzval žalobkyni k předložení dodatečného důkazu, který by prokázal, že prohlašovaná celní hodnota u předmětného zboží č. 1 odpovídá ceně skutečně placené, nebo která má být za dovezené zboží zaplacená, případně upravené podle článku 71 a 72 celního kodexu. Dne 2. 2. 2018 celní úřad obdržel od žalobkyně podání (zaevidováno pod č. j. 5505-3/2018-540000-22.1) k prokázání jí prohlašované celní hodnoty zboží, v rámci kterého žalobkyně předložila (i) Bill of Lading č. HLCUXM1171140310 (námořní konosament) a (ii) sken vývozního dokladu čínské strany s datem 8. 12. 2017 (kromě číslic celý v čínštině). Dne 7. 2. 2018 zaslal celní úřad žalobkyni „Oznámení o probíhajícím řízení o určení celní hodnoty“ (evidováno pod č. j. 5505-5/2018-540000-22.1), ve kterém celní úřad konstatoval, že žalobkyně nepředložila žádné relevantní dodatečné důkazy a pochybnosti celního úřadu nebyly vyvráceny. Proto celní úřad přistoupil k mezinárodnímu dožádání v zemi vývozu (Čína) za účelem úředního ověření deklarovaných údajů a předložených dokladů, přičemž žádost čínským celním orgánům doložil doklady předloženými žalobkyní. Žádost o realizaci mezinárodního dožádání byla žalovaným odeslána dne 23. 2. 2018 kompetentním čínským celním orgánům. O tomto svém kroku celní úřad informoval žalobkyni s tím, že s konečným rozhodnutím ve věci určení celní hodnoty zboží vyčká do doby vyřízení mezinárodního dožádání.
40. Celní správa ovšem žádnou odpověď v rámci mezinárodního dožádání od čínské celní správy neobdržela. Ani tímto krokem nebyly odstraněny pochybnosti celního úřadu o prohlašované celní hodnotě předmětného zboží č. 1. Proto celní úřad po vyhodnocení všech podkladů neuznal žalobkyní prohlašovanou celní hodnotu u dotčeného zboží, přičemž o této skutečnosti byla žalobkyně vyrozuměna sdělením č. j. 9785-2/2020-540000-21 ze dne 6. 3. 2020.
41. Žalobkyně na výše uvedené sdělení reagovala vyjádřením doručeným dne 13. 3. 2020 spolu s doklady k prokázání celní hodnoty předmětného zboží č. 1. Mezi těmito doklady byly, nad rámec dokladů již doložených (viz výše), (i) dokument vystavený Komerční bankou a.s. dne 10. 3. 2020 obsahující informaci o zahraniční platbě provedené dne 16. 4. 2019 v částce 83 919 EUR od žalobkyně ve prospěch subjektu *FUJIAN ZONSUN IMPORT AND EXPORT* (VS 16183, 1767), a (ii) nedatované potvrzení od *FUJIAN ZONSUN IMPORT AND EXPORT* o obdržení platby 83 919 EUR vztahující se k faktuře č. 1767 (na částku 50 706 USD a za tam specifikované zboží) a faktuře č. 16183 (na částku 42 897 USD), včetně souhlasu s platbou v měně EUR. Celní úřad však vyhodnotil i tyto doklady jako nevěrohodné a neprůkazné (viz str. 9 prvostupňového rozhodnutí č. 1). Poté celní úřad na základě shromážděného spisu a podkladů pro určení celní hodnoty vydal dne 14. 4. 2020 prvostupňové rozhodnutí č. 1, ve kterém rozhodl, že celní hodnota u předmětného zboží č. 1 nemůže být určena podle článku 70 odst. 1 celního kodexu s tím, že určil celní hodnotu tohoto zboží podle článku 74 odst. 3 celního kodexu při použití s rozumnou pružností postupu podle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu a článku 141 prováděcího nařízení, a to ve výši 1 857 072 Kč (u položky č. 2 celního prohlášení č. 1) a ve výši 200 303 Kč (u položky č. 4 celního prohlášení č. 1).
42. Proti prvostupňovému rozhodnutí č. 1 žalobkyně podala dne 14. 5. 2020 odvolání (zaevidováno pod č. j. 67463/2020-540000-11), které posléze doplnila podáním ze dne 19. 6. 2020 (zaevidováno pod č. j. 31627/2020-900000-316) a poté ještě podáním ze dne 19. 10. 2020 (zaevidováno pod č. j. 53244/2020-900000-316). Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím podané odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí č. 1 potvrdil, jak již bylo uvedeno výše.

(ii) Napadené rozhodnutí č. 2

43. Celní úřad přijal dne 13. 3. 2018 celní prohlášení č. 2 s návrhem na propuštění předmětného zboží č. 2 do celního režimu volného oběhu. Jako důkazy podporující tvrzené skutečnosti žalobkyně předložila následující dokumenty a listiny: (i) kopii dokladu „*COMMERCIAL INVOICE*“ č. ETB18SH-KM221-06 ze dne 29. 1. 2018 znějící na částku 44 037,79 USD na obchodní paritě FOB XIAMEN, CHINA (dále jen „*faktura*“ č. *ETB18SH-KM221-06*“), (ii) kopii dokladu „*PACKING LIST*“ ze dne 29. 1. 2018, (iii) kopii daňového dokladu č. 20180461 ze dne 7. 3. 2018 [týká se dopravy kontejneru Hamburk – Praha], (iv) kopii dokladu „*CERTIFICATE*“ [nedatované potvrzení o přijetí platby za námořní přepravu kontejneru], (v) kopii dokladu „*MEZINÁRODNÍ NÁKLADNÍ LIST*“ č. CZ 0001237“ [týká se dopravy kontejneru Hamburk – Praha] a (vi) doklad D.V.1 (prohlášení o údajích o celní hodnotě) ze dne 13. 3. 2018.
44. Celní úřad přistoupil k ověření přijatého celního prohlášení č. 2 a dokladů k němu přiložených. Vzhledem k pochybnostem celního úřadu o pravdivosti a přesnosti údajů o celní hodnotě předmětného zboží č. 2 založených na údajích, které měl celní úřad k dispozici o obdobných dovozech zboží o výrazně vyšší celní hodnotě, než byla žalobkyní navrhovaná, celní úřad sdělil tyto pochybnosti dne 13. 3. 2018 zástupci žalobkyně během ústního jednání (sepsán protokol č. j. 15680/2018-540000-22.1). Současně si celní úřad u žalobkyně vyžádal s odkazem na čl. 244 prováděcího nařízení poskytnutí dodatečné jistoty pro pokrytí rozdílu mezi částkou cla vyplývající z údajů uvedených žalobkyní v předmětném celním prohlášení a částkou, která může být pro předmětné zboží nakonec vyměřena, a to ve výši 159 558 Kč. Žalobkyně dozajistila celní dluh formou záruční listiny. Předmětné zboží č. 2 proto bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu.
45. Výzvou ze dne 13. 3. 2018, č. j. 15680-2/2018-540000-22.1 celní úřad vyzval žalobkyni k předložení dodatečného důkazu, který by prokázal, že prohlašovaná celní hodnota u předmětného zboží č. 2 odpovídá ceně skutečně placené, nebo která má být za dovezené zboží zaplacená, případně upravené podle článku 71 a 72 celního kodexu.
46. Dne 14. 3. 2018 byly celnímu úřadu od zástupce žalobkyně osobně předloženy dodatečné důkazy k prokázání žalobkyní prohlašované celní hodnoty zboží, a to (i) kopie dokladu „*SALES CONTRACT*“ č. ETB18SH KM221 06 ze dne 25. 9. 2017 uzavřený mezi POINTER INVESTMENT a žalobkyní na dodávku předmětného zboží č. 2 shodujícího se s výše uvedenou fakturou č. 2 (dále také „*Kupní smlouva*“), (ii) kopie dokladu *Sea Waybill* č. HLCUXM1180130090 ze dne 3. 2. 2018 (námořní konosament na přepravu kontejneru), a (iii) kopie vývozního dokladu čínské strany s datem 29. 1. 2018 (převážně v čínštině). Celním úřadem byly tyto dodatečné doklady zaevidovány pod č. j. 15680-4/2018-540000-22.1.
47. Dne 16. 3. 2018 zaslal celní úřad žalobkyni „*Oznámení o probíhajícím řízení o určení celní hodnoty*“ (evidováno pod č. j. 15680-6/2018-540000-22.1), ve kterém celní úřad konstatoval, že žalobkyně nepředložila žádné relevantní dodatečné důkazy a pochybnosti celního úřadu nebyly vyvráceny. Proto celní úřad přistoupil k mezinárodnímu dožádání v zemi vývozu (Čína) za účelem úředního ověření deklarovaných údajů a předložených dokladů, přičemž žádost čínským celním orgánům doložil doklady předloženými žalobkyní. Žádost o realizaci mezinárodního dožádání byla žalovaným odeslána dne 21. 5. 2018 a opětovně dne 15. 4. 2019 kompetentním čínským celním orgánům. O tomto svém kroku celní úřad informoval žalobkyni s tím, že s konečným rozhodnutím ve věci určení celní hodnoty zboží vyčká do doby vyřízení mezinárodního dožádání.

48. Celní správa ovšem žádnou odpověď v rámci mezinárodního dožádání od čínské celní správy neobdržela. Ani tímto krokem nebyly odstraněny pochybnosti celního úřadu o prohlašované celní hodnotě předmětného zboží č. 2. Proto celní úřad po vyhodnocení všech podkladů neuznal žalobkyní prohlašovanou celní hodnotu u dotčeného zboží, přičemž o této skutečnosti byla žalobkyně vyrozuměna sdělením č. j. 9771-4/2020-540000-21 ze dne 20. 5. 2020.
49. Žalobkyně na výše uvedené sdělení reagovala vyjádřením doručeným dne 19. 6. 2020 spolu s doklady k prokázání celní hodnoty předmětného zboží č. 2, a to (i) výpisem z účtu žalobkyně vedeného u Komerční banky a.s. ze dne 8. 6. 2018 za období 8. 5. 2018 až 8. 6. 2018 [na výpisu je uveden vklad hotovosti 50 000 USD dne 9. 5. 2018 a tentýž den platba ve výši 44 038 USD ve prospěch subjektu POINTER INVESTMENT (v popisu platby uvedena faktura č. ETB18SH-KM221-06), (ii) nedatované potvrzení od POINTER INVESTMENT o obdržení platby 44 038 USD vztahující se k faktuře č. ETB18SH-KM221-06, včetně souhlasu s platbou v měně USD, (iii) tabulky se specifikací a cenou vzorku obuvi dodané žalobkyní odběrateli Globus ČR v. o. s. a (iv) daňový doklad č. 20200044 ze dne 13. 3. 2020 na dodávku obuvi od žalobkyně odběrateli Globus ČR v. o. s. Celní úřad však vyhodnotil i tyto doklady jako nevěrohodné a neprůkazné (viz str. 8 a 9 prvostupňového rozhodnutí č. 2). Na základě shromážděného spisu a podkladů pro určení celní hodnoty poté celní úřad vydal dne 1. 7. 2020 prvostupňové rozhodnutí č. 2, ve kterém rozhodl, že celní hodnota u předmětného zboží č. 2 nemůže být určena podle článku 70 odst. 1 celního kodexu a určil celní hodnotu podle článku 74 odst. 3 celního kodexu při použití s rozumnou pružností postupu podle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu a článku 141 prováděcího nařízení, a to ve výši 1 885 176 Kč.
50. Proti prvostupňovému rozhodnutí č. 2 žalobkyně podala dne 30. 7. 2020 odvolání (zaevidováno pod č. j. 107317/2020-540000-11), které posléze doplnila podáním ze dne 24. 8. 2020, v rámci kterého předložila fakturu č. 2019000435 ze dne 12. 12. 2019 na dodávku obuvi od žalobkyně odběrateli Dvina-Markt Irina Yabrova. Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím podané odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí č. 2 potvrdil, jak již bylo uvedeno výše.

V.2 K námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí

51. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný v případě obou napadených rozhodnutí nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, když odůvodnění napadených rozhodnutí žalobkyně vytýkala naprosto marginální vlastní právní úvahy odvolacího orgánu.
52. K otázce přezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, jak se podává např. v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 4 As 304/2020 – 34: „K náležitostem odůvodnění správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyslovil ve své judikatuře. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91, v němž NSS konstatoval, že „[o]bsahem odůvodnění rozhodnutí je především rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, správní orgán musí uvést, jakými úvahami se při jejich hodnocení řídil, dále jakými úvahami se řídil při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí.“ V odstavci 18. rozsudku ze dne 30. 7. 2013, č. j. 4 As 76/2013 - 21, pak NSS uvedl, že „podle § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, musí správní orgán v odůvodnění uvést důvody výroku, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se vypořádal s návrhy a

námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. Smyslem a účelem odůvodnění je ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 3. 1997, sp. zn. III. ÚS 271/96, č. 24/1997 Sb. ÚS).“ Není-li z odůvodnění zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou argumentaci účastníka řízení a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho nesouhlasu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 As 11/2010 - 80).“

53. Jak vyplynulo ze správního spisu a z napadených rozhodnutí, žalovaný dospěl k závěru, že celní úřad v obou posuzovaných případech nepochybil a jeho prvostupňová rozhodnutí jsou náležitě odůvodněná, mají oporu v okolnostech případu a jsou zákonná. Z odůvodnění napadených rozhodnutí (a potažmo i z prvostupňových rozhodnutí, na která se žalovaný odkazuje) je patrné, z jakých podkladů žalovaný (resp. předtím i celní úřad) v obou posuzovaných případech vycházel a jakými úvahami se řídil. Žalovaný, ve shodě s celním úřadem, nejprve hodnotil žalobkyní doložené listiny z hlediska důvodnosti celním úřadem vyslovených pochybností o tom, zda žalobkyní deklarovaná prodejní cena odpovídala ceně skutečně zaplacené za předmětné zboží, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně důvodné pochybnosti nerozptýlila. To vedlo celní úřad k rozhodnutí, že celní hodnota předmětného zboží nemůže být určena podle článku 70 odst. 1 celního kodexu, ale bude určena postupem dle podle článku 74 odst. 3 celního kodexu při použití postupu podle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu a článku 141 prováděcího nařízení, což žalovaný z jím popsanych důvodů aproboval. Stejně tak se žalovaný v závěru odůvodnění napadených rozhodnutí vypořádal s námitkami žalobkyně směřujícími proti celním úřadem aplikovanému určení celní hodnoty zboží, které žalobkyně začala uplatňovat až v pozdější fázi celních řízení. Své úvahy žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, byť někde i odkazoval na prvostupňová rozhodnutí, což je přípustné, pokud současně zdůvodnil, proč se s postupem celního úřadu ztotožnil. Soud tudíž hodnotil obě napadená rozhodnutí jako přezkoumatelná.
54. K dílčí námitce žalobkyně, že žalovaný nevyhodnotil jednu z odvolacích námitek, a to konkrétně námitku pod bodem IV.3 odvolání týkající se namítané vnitřní rozpornosti prvostupňových rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v nesprávně vyložených závěrech celním úřadem citovaného rozhodnutí SDEU, soud konstatuje, že tomu tak nebylo. V obou napadených rozhodnutích se žalovaný i této odvolací námitce věnoval (srov. str. 16 napadeného rozhodnutí č. 1 a str. 18 a 19 napadeného rozhodnutí č. 2), když uvedl, proč nepovažuje postup celního úřadu aplikující citované závěry z judikatury SDEU za nesprávný.
55. Z těchto důvodů soud hodnotil žalobkyní vznesenou námitku nepřezkoumatelnosti jako nedůvodnou, a proto mohl přistoupit k posouzení žalobní námítka nezákonnosti (a potažmo nesprávnosti) napadených rozhodnutí.

V.3 K námitce nezákonnosti napadených rozhodnutí

56. S ohledem na obsáhlost jak žaloby, včetně jejích příloh, tak i napadených rozhodnutí, resp. vyjádření žalovaného k žalobě, soud předně odkazuje na v judikatuře obecně přijímaný právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, že: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně

vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ Soud tudíž pro účely odůvodnění svého rozhodnutí identifikoval v obsáhlých procesních stanoviscích obou stran sporu podstatu jejich argumentace, se kterou se dále vypořádává, přičemž odůvodnění svého rozhodnutí postavil na vlastním uceleném argumentačním systému vycházejícím z výše uvedené rekapitulace obou celních řízení, jejichž samotný průběh nebyl mezi účastníky sporný.

57. Žalobní námitku o nezákonnosti napadených rozhodnutí lze rozdělit do tří základních okruhů, a to (i) namítaná nedůvodnost pochybností celního úřadu o hodnotě předmětného zboží uvedené žalobkyní v celních prohlášeních, (ii) namítaná nesprávnost postupu celního úřadu při určení celní hodnoty předmětného zboží, resp. neaplikovatelnost doplňkových metod určení celní hodnoty, a (iii) pochybení celního úřadu při dokazování a porušení některých právních zásad řízení (porušení zásady volného hodnocení důkazů, zásady přiměřenosti a hospodárnosti a poté zásady předvídatelnosti postupu celních orgánů).
58. Soud ve svém posouzení vyšel v první řadě z následující relevantní právní úpravy týkající se hodnoty zboží pro celní účely.
59. Z ustanovení § 1 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*celní zákon*“) vyplývá, že v právním řádu České republiky (dále též jen „*ČR*“), coby členského státu Evropské unie (dále též jen „*EU*“ nebo „*Unie*“), je právní úprava cel primárně obsažena v přímo použitelných předpisech EU, mezi které patří v první řadě celní kodex a dále prováděcí nařízení.
60. Podle článku 70 odst. 1 celního kodexu *prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená.*
61. Podle článku 74 odst. 1 celního kodexu *nemůže-li být celní hodnota zboží určena podle článku 70, pokračuje se postupně podle odst. 2 písm. a) až d), přičemž se celní hodnota zboží určí podle prvního z těchto písmen, podle něž ji lze určit.*
62. Podle článku 74 odst. 3 celního kodexu *nemůže-li být celní hodnota určena podle odstavce 1, určí se na základě údajů dostupných na celním území Unie s použitím přiměřených prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními: a) dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu, b) článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu, c) této kapitoly [Kapitoly 3 celního kodexu].*
63. Článek 140 prováděcího nařízení v odst. 1 stanovuje, že *mají-li celní orgány odůvodněné pochybnosti, zda deklarovaná převodní hodnota odpovídá celkové částce, která podle čl. 70 odst. 1 kodexu byla nebo má být zaplacená, mohou po deklarantovi požadovat, aby poskytl další informace; v odst. 2 pak stanovuje, že pokud jejich pochybnosti nejsou rozptýleny, mohou celní orgány rozhodnout, že hodnotu zboží nelze podle čl. 70 odst. 1 kodexu určit.*
64. Podle článku 141 odst. 1 prováděcího nařízení *při určování celní hodnoty dováženého zboží v souladu s čl. 74 odst. 2 písm. a) nebo b) kodexu se použije převodní hodnota stejného nebo podobného zboží prodávaného na stejné obchodní úrovni a v zásadě stejném množství jako hodnocené zboží.*
65. Podle článku 144 odst. 1 prováděcího nařízení *při určování celní hodnoty podle čl. 74 odst. 3 kodexu lze při používání metod uvedených v článku 70 a čl. 74 odst. 2 kodexu uplatnit přiměřenou pružnost. Takto určená hodnota se má co nejvíce zakládat na dříve určených celních hodnotách.*

(i) *K důvodnosti pochybností celního úřadu*

66. Ve vztahu k prvému okruhu žalobních námitek soud ve svém posouzení vyšel, vedle již výše zmíněné právní úpravy, z následující relevantní právní úpravy a judikatury týkající se prokazování skutkového stavu v řízení před celními orgány.
67. Podle § 2 odst. 1 celního zákona platí, že *při výkonu působnosti podle tohoto zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie nebo tento zákon jinak.*
68. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
69. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 Afs 40/2017-18 se podává: „*Ohledně prokazování skutkového stavu v řízení před celními orgány, se uplatní zásady daňového řízení. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 - 71, č. 542/2005 Sb. NSS: „Pokud celní orgán jako správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, prokáže existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených celním (daňovým) subjektem, je důkazní břemeno na celním subjektu, jehož povinností podle § 31 odst. 9 citovaného zákona je navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl celním orgánem v průběhu celního řízení vyzván. Pokud celní subjekt toto důkazní břemeno neunes, celní orgán podle okolností uloží povinnost zaplatit clo v jiné výši, než odpovídá údajům uvedeným celním subjektem při propuštění dovezeného zboží do volného oběhu“ (pozn. NSS v současnosti jde o § 92 daňového řádu).*“
70. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019 – 73 poukázal na to, že výkladem § 92 daňového řádu, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, přičemž odkázal například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, ve kterém bylo popsáno rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit*

konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 AfS 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 AfS 39/2010 - 124, či č. j. 2 AfS 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. i v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 AfS 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 AfS 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 AfS 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 AfS 75/2011 - 62.“

71. Jak je patrné z výše popsaného průběhu předmětných celních řízení, u celního úřadu v rámci ověřování údajů deklarovaných v předmětných celních prohlášeních vznikly pochybnosti o deklarované celní hodnotě předmětného zboží, která byla výrazně nižší než střední hodnota dovozu srovnatelného zboží (zboží sazebně zařazeného do stejné podpoložky kombinované nomenklatury) do ČR, a to konkrétně v případě celního prohlášení č. 1 u položky č. 2 o více než 69 %, resp. položky č. 4 o více než 61 % a v případě celního prohlášení č. 2 u položky č. 1 o více než 50 %. Celní úřad v obou případech své pochybnosti sdělil žalobkyni. Následně celní úřad v obou případech učinil vůči žalobkyni řádnou výzvu k odstranění pochybností, z níž bylo jasné patrné, že žalobkyně byla vyzvána k předložení dodatečných důkazů, které budou osvědčovat, že deklarovaná hodnota předmětného zboží odpovídá částce skutečně placené, popř. upravené podle článku 71 a 72 celního kodexu, přičemž byly příkladmo uvedeny údaje a doklady, které lze předložit (včetně údajů o formě platby a bližší specifikaci o provedené platbě). V odůvodnění obou výzev bylo též blíže rozvedeno, v čem tkvěla pochybnost celního úřadu, tedy že vznikla porovnáním předmětného dovozu s rozhodnutím v referenčním celním řízení, kde byla určena střední hodnota (medián) jednotkových cen zboží stejných podpoložek kombinované nomenklatury, jako byly případy předmětného zboží, taktéž dovezeného z Číny do ČR v období předcházejících 3 měsíců. Ve výzvách též byla uvedena pravidla pro výpočet mediánu a poté konkrétní výpočet porovnávací jednotkové celní hodnoty. Ve výzvách se též upozorňovalo na to, že žalobkyně v rámci dokladů přiložených k celním prohlášením nedoložila žádný důkaz o tom, že cena za předmětné zboží byla skutečně zaplacená v deklarované výši (předložené faktury skutečně zaplacení ceny nedokládají). I přes jasné formulované výzvy k odstranění pochybností žalobkyně ve stanovené lhůtě nedoložila takové doklady, které by pochybnosti celního úřadu o deklarované hodnotě předmětného zboží rozptýlily.
72. V případě předmětného zboží č. 1 deklarovaného v celním prohlášení č. 1, kdy celní úřad učinil výzvu vůči žalobkyni již dne 26. 1. 2018, žalobkyně až dne 13. 3. 2020 (tedy s odstupem více jak dvou let od marného uplynutí ve výzvě stanovené lhůty 30 dní) doložila dokument od Komerční banky a.s. potvrzující, že až dne 16. 4. 2019 byla realizována zahraniční platba (v EUR) na fakturu č. 1767 vystavenou již dne 14. 12. 2017 za předmětné zboží č. 1 dodané do ČR již v lednu 2018, a poté nedatované prohlášení čínského dodavatele žalobkyně, že platbu na předmětnou fakturu č. 1767 přijal a že souhlasil s platbou v EUR (namísto fakturované měny USD). Celní úřad i tyto dodatečně doložené doklady vyhodnotil jako nevěrohodné a neprůkazné, a to z důvodů, které jsou popsány na str. 9 prvostupňového rozhodnutí č. 1 (zejména že platba byla realizována s odstupem více než 1 roku od dovozu zboží, navíc v době, kdy již celní úřad zpochybnil hodnotu zboží, dále nebyla doložena žádná ujednání o způsobu platby a platebních

podmínkách pro předmětnou dodávku zboží).

73. V případě předmětného zboží č. 2 deklarovaného v celním prohlášení č. 2, kdy celní úřad učinil výzvu vůči žalobkyni dne 13. 3. 2018, žalobkyně až dne 19. 6. 2020 (tedy s odstupem více jak dvou let od marného uplynutí ve výzvě stanovené lhůty 30 dní) doložila výpis ze svého bankovního účtu vedeného u Komerční banky a.s., ze kterého vyplynulo, že dne 9. 5. 2018 byl na uvedený účet nejprve proveden vklad hotovosti 50 000 USD a hned poté byla realizována platba ve výši 44 038 USD ve prospěch dodavatele žalobkyně na předmětnou fakturu č. ETB18SH-KM221-06. Dále žalobkyně doložila nedatované prohlášení svého čínského dodavatele, že platbu na uvedenou fakturu přijal a že souhlasil s platbou v USD. Již dříve pak žalobkyně doložila Kupní smlouvu na předmětné zboží č. 2, ve které ovšem nejsou uvedeny žádné platební podmínky ohledně ceny za dodávané zboží. Celní úřad i v tomto případě doložené doklady vyhodnotil jako nevěrohodné a neprůkazné, a to z důvodů, které jsou popsány na str. 8 prvostupňového rozhodnutí č. 2 (zejména že platba byla realizována až s odstupem času cca 2 měsíců, navíc v době, kdy již celní úřad zpochybnil hodnotu zboží, nebyla doložena žádná ujednání o způsobu platby a platebních podmínkách pro předmětnou dodávku zboží).
74. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně nikdy v průběhu celního řízení (ovšem ani v řízení soudním) nevysvětlila, proč byly platby za předmětné zboží učiněny až s tak velkým časovým odstupem, a to v době, kdy již probíhalo celní řízení a kdy celní úřad vyslovil své pochybnosti, zda opravdu deklarovaná cena zboží (uvedená na doložených fakturách) byla skutečnou cenou, která byla či měla být za předmětné zboží zaplacená. Stejně tak žalobkyně nikdy nezřejmila rámec obchodní spolupráce, v rámci které bylo předmětné zboží do ČR dovezeno a kde musela existovat obchodní ujednání o platebních podmínkách prodeje ceny dováženého zboží.
75. Je tudíž zřejmé, že v posuzovaném případě celní úřad důvodně pojal pochybnosti o deklarované převodní ceně předmětného zboží, a to z důvodu, že deklarovaná cena byla výrazně nižší než střední hodnota dovozu srovnatelného zboží. Soud se ztotožnil s celními orgány, že za srovnatelné zboží lze považovat zboží, které je sazebně zařazené do stejné podpoložky kombinované nomenklatury a které bylo v rozhodné době dovezeno z Číny do ČR. Celní orgány ve svých rozhodnutích náležitě vysvětlily důvody, pro které takto v praxi postupují, přičemž v posuzovaném případě žalobkyně se nejednalo o žádný excés z jejich praxe. Postup celních orgánů soud považuje za logický a odůvodněný a navíc mající oporu i v odkazované judikatuře SDEU, podle které, je-li cenový rozdíl mezi posuzovaným a srovnatelným zbožím vyšší než 50 %, pak jde o dostatečný důvod pro pochybnosti celního orgánu. V tomto ohledu soud nesouhlasil se žalobkyní, že by celní orgány činily odkaz na citovanou judikaturu „nemístně“, jak je namítáno v žalobě.
76. Stejně tak je zřejmé, že žalobkyně na základě řádné výzvy ani v jednom z případů neodstranila náležitě odůvodněné a prokázané pochybnosti celního úřadu o tom, zda deklarovaná celní hodnota předmětného zboží opravdu odpovídá převodní ceně, kterou žalobkyně skutečně zaplatila za dodávku tohoto zboží. Za daného stavu celní úřad podle názoru soudu nepochybil, pokud rozhodl o tom, že celní hodnota předmětného zboží nemůže být určena podle článku 70 odst. 1 celního kodexu, jak tento postup předpokládá článek 140 odst. 2 prováděcího nařízení. Celní úřad též postupoval plně v souladu s § 92 daňového řádu, resp. se zásadami uplatňovanými při prokazování skutkového stavu v řízení před celními orgány.

77. První okruh námitek žalobkyně proto soud shledal nedůvodným.

(ii) *Ke správnosti určení celní hodnoty předmětného zboží celním úřadem*

78. V situaci, kdy celní úřad důvodně rozhodl o tom, že celní hodnota předmětného zboží nemůže být určena podle článku 70 odst. 1 celního kodexu (tedy jako převodní cena odvíjející se od ceny skutečně zaplacené za zboží), musel přistoupit k určení celní hodnoty předmětného zboží náhradní metodou ve smyslu článku 74 celního kodexu.

79. Jak vyplývá z obou napadených rozhodnutí, celní úřad při určení náhradní metody za účelem stanovení celní hodnoty předmětného zboží postupoval následovně. Poté, co celní úřad vyčerpал možnosti k určení celní hodnoty uvedené v článku 74 odst. 2 písm. a), b), c), d) celního kodexu (blíže viz str. 10 až 15 prvostupňového rozhodnutí č. 1 a str. 10 až 14 prvostupňového rozhodnutí č. 2), přistoupil k určení celní hodnoty poslední metodou za použití vhodných prostředků slučitelných s mezinárodními smlouvami dle článku 74 odst. 3 celního kodexu. Byly zmírněny podmínky (a aplikováno jejich pružné uplatnění), jichž bylo nutno se přidržet v předcházejících metodách celního hodnocení, a to zejména okolnost daná ustanovením článku 141 odst. 1 prováděcího nařízení, že podobné zboží musí být prodáno pro vývoz na celní území Unie na stejné obchodní úrovni v zásadě stejném množství jako hodnocené zboží, aby mohlo být považováno za podobné (srov. str. 9 obou napadených rozhodnutí).

80. Konkrétně pak u předmětného zboží č. 1 byla celní hodnota určena následovně (srov. str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí č. 1):

„Odvolační orgán s ohledem na výše uvedené konstatuje, že bylo dostatečně prokázáno, že u dovozního případu MRN 17CZ5100001ASUSIW6 (vztahující se k položce č. 2 předmětného celního prohlášení) v položce č. 2 (jednotková cena 450,947 Kč/1 kg); u dovozního případu MRN 18CZ5100001FFMITT6 (vztahující se k položce č. 4 předmětného celního prohlášení) v položce č. 4 (jednotková cena 571,639 Kč/1 kg) se v souladu s ustanovením článku 74 odst. 3 celního kodexu s rozumnou pružností jedná o zboží podobné dle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Aby bylo zboží považováno za podobné ve smyslu právní definice dané článkem 1 odst. 2 pododst. 14 prováděcího nařízení, resp. v článku 3 a článku 15 odst. 2 písm. b) Dohody, a výkladu pojmu „podobné zboží“ dle Komentáře 1.1 TVCHWCO, musí být výrobky mezi sebou obchodně zaměnitelné (zboží má podobné charakteristiky a stejné materiálové složení, které umožňují, aby plnilo stejnou funkci), což je podle soudu celního úřadu beze zbytku splněno. K zjištěné odchylce v podmínkách obchodu, tedy k rozdílnému množství dovezeného a podobného zboží, resp. obchodní úrovni, či k diferenci mezi náklady ve smyslu článku 71 odst. 1 písm. e) celního kodexu, při využití metody určení celní hodnoty s použitím vhodných (rozumných) prostředků na podkladě článku 74 odst. 3 celního kodexu, již celní úřad nemusel při svém rozhodování přiblížit.

Celní hodnota dotčeného zboží byla stanovena na základě údajů dosažitelných v zemi dovozu, a to jednotkové ceny zjištěné v databázi Celní správy ČR u obdobného zboží stejné podpoložky kombinované nomenklatury 64029996 a 64039998, které bylo prodáno pro vývoz do stejné země dovozu, dovážené ve stejnou nebo skoro stejnou dobu (za období posledních tří měsíců, maximálně však šesti měsíců před dovozem ve vztahu k předmětnému celnímu prohlášení). Jednotková cena byla celním úřadem zjištěna ve výši: 2. položka – 450,947 Kč/1 kg (dovozní případ MRN 17CZ5100001ASUSIW6 - 2 ze dne 28. 11. 2017). Výpočtem (450,947 x 4118,16 kg) byla celní hodnota u dotčeného zboží určena na výši 1.857.072 Kč a 4. položka – 571,639 Kč/1 kg (dovozní případ MRN 18CZ5100001FFMITT6 ze dne 15. 1. 2018). Výpočtem (571,639 x 350,4 kg) byla celní hodnota u dotčeného zboží určena na výši 200.303 Kč.“

81. U předmětného zboží č. 2 pak byla celní hodnota určena následovně (srov. str. 9 a 10 Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

napadeného rozhodnutí č. 2):

„Odvolací orgán s ohledem na výše uvedené konstatuje, že bylo dostatečně prokázáno, že u dovozního případu MRN 18CZ53000014WY8SH0 v položce č. 3 (jednotková cena 297,722 Kč/kg) se v souladu s ustanovením článku 74 odst. 3 celního kodexu s rozumnou pružností jedná o zboží podobné dle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Aby bylo zboží považováno za podobné ve smyslu právní definice dané článkem 1 odst. 2 pododst. 14 prováděcího nařízení, resp. v článku 3 a článku 15 odst. 2 písm. b) Dohody, a výkladu pojmu „podobné zboží“ dle Komentáře 1.1 TVCHWCO, musí být výrobky mezi sebou obchodně zaměnitelné (zboží má podobné charakteristiky a stejné materiálové složení, které umožňují, aby plnilo stejnou funkci), což je podle soudu celního úřadu beze zbytku splněno. K zjištění odchylky v podmínkách obchodu, tedy k rozdílnému množství dovezeného a podobného zboží, resp. obchodní úrovni, či k diferenci mezi náklady ve smyslu článku 71 odst. 1 písm. e) celního kodexu, při využití metody určení celní hodnoty s použitím vhodných (rozumných) prostředků na podkladě článku 74 odst. 3 celního kodexu, již celní úřad nemusel při svém rozhodování přihlížet.

Celní hodnota dotčeného zboží byla stanovena na základě údajů dosažitelných v zemi dovozu, a to jednotkové ceny zjištěné v databázi Celní správy ČR u obdobného zboží stejné podpoložky kombinované nomenklatury 64041990, které bylo prodáno pro vývoz do stejné země dovozu, dovážené ve stejnou nebo skoro stejnou dobu (za období posledních tří měsíců, maximálně však šesti měsíců před dovozem ve vztahu k předmětnému celnímu prohlášení). Jednotková cena byla celním úřadem zjištěna ve výši 297,722 Kč/kg (dovozní případ MRN 18CZ53000014WY8SH0 – 3 ze dne 17. 1. 2018). Výpočtem (297,722 x 6.332 kg) byla celní hodnota u dotčeného zboží určena na výši 1 885 176 Kč.“

82. Je tudíž patrné, že celní orgány náležitě odůvodnily svůj postup, proč v rámci náhradních metod dle článku 74 odst. 3 celního kodexu zvolily metodu podobného zboží dle článku 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu aplikovaného s rozumnou pružností ve smyslu čl. 144 odst. 1 prováděcího nařízení. Podle názoru soudu jsou z uvedeného odůvodnění patrné úvahy celních orgánů, které soud shledává logickými a souladnými se zjištěnými okolnostmi případu. Správní uvážení celních orgánů je tak odůvodněné a opodstatněné, nikoli svévolné či vymykající se stanoveným zákonným mezím. Soud se proto s odůvodněním celních orgánů z hlediska aplikace náhradní metody pro určení celní hodnoty předmětného zboží ztotožnil.
83. Soud v dané souvislosti poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že: „Není nezbytné, aby odvolací orgán ve vztahu k správnímu orgánu prvního stupně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25), či soud ve vztahu k předchozímu správnímu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS), každou již dříve vznesenou námitku vypořádaly originálním odůvodněním, podstatné je, aby z rozhodnutí bylo patrné, že se touto argumentací zabývaly, a jakým způsobem se s ní vypořádaly. To lze učinit i vyjádřením souhlasu s tím, jak již totožné okolnosti hodnotil dříve rozhodující orgán.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019 – 39).
84. S ohledem na to, že soud neshledal nedostatky ve výše popsaném správním uvážení celních orgánů při aplikaci náhradní metody pro určení celní hodnoty předmětného zboží, soud se k jednotlivým výhradám žalobkyně činěným vůči postupu celních orgánů již vyjadřuje pouze ve stručnosti.
85. Pokud žalobkyně namítala, že v případě předmětného zboží byly splněny veškeré

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

požadavky pro uplatnění převodní ceny jako celní hodnoty zboží a že celní úřad neunesl důkazní břemeno ohledně jím vyjádřených pochybností, pak s ohledem na shora uvedené s tímto nelze souhlasit. Žalobkyně neprokázala, a to ani poté, co byla řádně vyzvána k odstranění pochybností, jaké byly sjednané platební podmínky při koupi předmětného zboží, přičemž i později (až po lhůtě určené ve výzvách) doložené doklady o úhradě kupní ceny, a to s odstupem více jak 1 roku (v případě předmětného zboží 1.), resp. více jak 2 měsíců (v případě předmětného zboží č. 2), byly za daných okolností případu (nedoložené platební podmínky a nezvykle nízká cena zboží) nevěrohodné. Za tohoto stavu byl celní orgán oprávněn rozhodnout, že celní hodnotu zboží nelze určit podle ceny převodní.

86. Nelze souhlasit ani s námitkou žalobkyně, že by Výstupy č. 1 a č. 2 obsahující celním úřadem aplikované srovnatelné případy pro určení střední hodnoty zboží zařazeného do stejných položek kombinované nomenklatury byly nepoužitelné. Jak bylo podrobně vysvětleno v napadených rozhodnutích, celní úřad vycházel ze své databáze dovozů zboží ve stejném sazebním zařazení, tudíž lze souhlasit s tím, že se jednalo o zboží obdobné (nikoli zboží stejné, které nebylo k dispozici). Dále bylo vysvětleno, že celní úřad použil právě dovozy z Číny do ČR jako jednu z podmínek srovnatelnosti a že uvažoval pouze dovozy zboží propuštěného do režimu volného oběhu v tuzemsku, kde byla celní hodnota stanovena na základě metody hodnoty transakce, aby se co nejvíce přiblížila reálné hodnotě dováženého zboží. Přitom aplikoval z určené množiny srovnatelného zboží cenu střední (medián), aby byly vyloučeny vlivy celních hodnot extrémně nízkých či naopak extrémně vysokých. Argumentace žalobkyně o značkovosti a neznačkovosti srovnávaného zboží je zavádějící, neboť lze těžko stanovit hranici, kdy jde o takovou značku, která ospravedlňuje zásadně vyšší dovozní cenu zboží vyrobeného v Číně (přitom zvláště u značkového zboží bude dovozní cena výrazně nižší než cena velkoobchodní, na kterou poukazovala žalobkyně, popř. i cena maloobchodní). Nelze také ponechat stranou, že žalobkyně ani věrohodně neprokázala, že by se skutečně jednalo o tak odlišné zboží od zboží srovnávaného celním úřadem, které by bylo možné pořídit za převodní ceny o více jak 50 % (či dokonce 61 %, resp. 69 %) nižší než byla mediánová cena zboží sazebně zařazeného do stejné položky kombinované nomenklatury. Navíc celní orgány upozornily na to, že právě mediánová cena eliminuje i extrémně vysoké dovozní ceny (které u některého značkového zboží lze připustit). Soud proto nepřisvědčil námitce žalobkyně, že by celním úřadem použité srovnávací hodnoty obdobných dovozů obsažené v databázi celních orgánů byly neověřitelné, neprůkazné či neurčitě. Naopak tyto srovnávací hodnoty ukazují na skutečné převodní ceny obdobného zboží (zboží stejného sazebního zařazení) dovezeného z Číny do ČR v dané době.
87. S ohledem na výše uvedené soud shledal nedůvodným i druhý okruh námitek žalobkyně směřujících k tvrzené nezákonnosti napadených rozhodnutí.

(iii) K ostatním výhradám žalobkyně vůči postupu celního úřadu

88. Poslední okruh námitek se týkal žalobkyní tvrzených pochybení celního úřadu při dokazování a porušení některých právních zásad řízení, přičemž společné těmto námitkám bylo to, že byly spíše obecného rázu. Tomu pak odpovídá i odůvodnění soudu.
89. K námitce účelovosti hodnocení důkazů soud uvádí, že v postupu celního úřadu nespátňuje účelovost, pokud tento v rámci zjišťování skutkového stavu přistoupil k mezinárodnímu dožádání v zemi vývozu (Čína) za účelem úředního ověření

deklarovaných údajů a předložených dokladů a poté, co se ukázalo, že mezinárodní dožádání nic nepřinese (z důvodu nespolupráce čínské strany), dále pokračoval v řízení. Žalobkyně tento krok celního úřadu chybně interpretuje jako snahu o prokázání jeho pochybností, neboť ty již byly prokázány tím, že deklarovaná hodnota předmětného zboží byla výrazně nižší (o více než 50 %) než celním úřadem používaná srovnávací hodnota. Soud souhlasil s žalovaným v tom, že celní úřad se tímto krokem snažil zjistit skutkový stav ve prospěch žalobkyně, přičemž skutečnost, že s mezinárodním dožádáním neuspěl (nikoli svým zaviněním), znamenalo pouze to, že ani po tomto kroku celní úřad nemohl mít za rozptýlené pochybnosti o deklarované hodnotě předmětného zboží.

90. Pokud jde o námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů, tak ani tuto soud neshledal důvodnou. Ze shora popsaného průběhu správního řízení, jakož i z obsahu prvostupňových rozhodnutí celního úřadu i napadených rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, že celní úřad předložené důkazy neignoroval a hodnocení důkazů neprováděl selektivně či libovolně. Soud souhlasil se žalovaným v tom, že celní úřad postupoval v souladu s právními předpisy, když požadoval předložení důkazů, které měly osvědčovat deklarovanou celní hodnotu předmětného zboží. Ve výzvách celní úřad dostatečně odůvodnil své pochybnosti o celní hodnotě a vyzval podle článku 140 odst. 1 prováděcího nařízení s přihlédnutím k článku 15 celního kodexu, a podle § 89 daňového řádu k předložení dodatečného důkazu, který by prokazoval, že prohlašovaná celní hodnota předmětného zboží odpovídala částce skutečně placené, nebo která měla být za dovezené zboží zaplacená. Celní úřad nepožadoval předložení důkazů o skutečnostech, na kterých se žalobkyně nepodílela, ale o skutečnostech, které se týkaly jí dovezeného zboží a ohledně kterých měla mít doklady v držení.
91. Soud nesouhlasil s žalobkyní ani v tom, že by celní orgány porušily zásady přiměřenosti a hospodárnosti. Z výše popsaného postupu celního úřadu je jasné patrné, že tento postupoval zcela adekvátně tomu, že mu vznikly důvodné pochybnosti o deklarované hodnotě předmětného zboží, které ovšem žalobkyně ani poté, co byla řádně vyzvána k odstranění pochybností, nerozptýlila. Požadavky celních orgánů proto nelze hodnotit jako nepřiměřené či nevhodné, jak namítala žalobkyně.
92. Ani námitku žalobkyně o překvapivosti postupu celního úřadu v předmětných dvou případech soud neshledal důvodnou. Jak příznačně uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě (a žalobkyně to v dalších fázích řízení nezpochybnila), žalobkyně sice je dlouhodobě dovozcem obuvi, ovšem v minulosti již některé její dovozy byly předmětem kontroly celního úřadu v souvislosti s pochybnostmi o celní hodnotě zboží. Tudíž postup celního úřadu by pro ni neměl být překvapivý, zvláště v situaci, kdy celní úřad má jasné deklarované postupy při určování celní hodnoty, které nejsou před dovozci utajovány. Navíc žalovaný poukázal na to, že celní orgány jsou otevřeny komunikaci s dovozci ohledně správného postupu při určení celní hodnoty zboží, resp. dokladů, které celní orgány vyžadují. Skutečnost, že se žalobkyně v některých případech v minulosti vešla do cenové hladiny, a tudíž celní úřad neměl odůvodněné pochybnosti, nevylučuje, že tyto pochybnosti mohou nastat v jiných případech za předpokladu, že deklarovaná hodnota je o více než 50 % nižší, což nastalo i v předmětném případě. Takovýto přístup celních orgánů shledal soud transparentním a postup celního úřadu proto v předmětném případě nelze hodnotit jako překvapivý pro žalobkyni, která je zavedeným podnikatelem v oboru dovozů zboží z Číny do ČR.
93. Soud neměl za důvodné ani námitky předložené žalobkyní v doplňujícím vyjádření krátce před soudním jednáním. Ze shora popsaného průběhu celního řízení, resp.

postupu celního úřadu v předmětné věci totiž rozhodně nelze souhlasit se žalobkyní, že by celní orgány postupovaly nezákonným způsobem systematicky. V případě žalobkyně totiž rozhodně nelze hovořit o tom, že by *došlo ke zpochybnění jednoznačných, nikterak pochybných či podezřelých dokumentů*, jak bylo tvrzeno žalobkyní. Žalobkyní odkazovaný postup německých celních orgánů ohledně jiného celního případu (navíc z roku 2021), byť by šlo o zboží dovezené žalobkyní, je pro posuzovaný případ zcela irelevantní, neboť předmětem přezkumu soudu v projednávané věci nebyl správní spis, resp. průběh celního řízení, ve kterém německé celní orgány vydaly žalobkyní odkazované rozhodnutí.

94. Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal v postupu žalovaného, jakož i celního úřadu, žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadených rozhodnutí. Celní orgány v projednávané věci dostatečně zjistily skutkový stav věci, když si opatřily dostatek relevantních podkladů, a jejich závěry tak vycházejí ze shromážděného spisového materiálu a mají náležitou oporu v platné právní úpravě.

VI.

Rozhodnutí soudu

95. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadeným rozhodnutím nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

96. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 25. ledna 2022

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu