



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **SURPRISE DRINKS a. s.**
sídlem Biskupský dvůr 2095/8, 110 00 Praha 1 - Nové Město
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Skybou
sídlem Preslova 9, 702 00 Moravská Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 13479/2021-900000-314,
ve věci doměřeného cla,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 4. 2021 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021 č. j. 13479/2021-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný částečně změnil, v zásadě však potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 6. 8. 2020, doměřující žalobci clo vzniklé v souvislosti s celním prohlášením.

2. Žalobce dováží od svého dodavatele z třetí země (Číny) 2D a 3D hračky z plastu, zpravidla inspirované animovaným filmem (dále „dovezené zboží“), které přidává jako dárek k jím prodávanému nápoji (dále „konečný výrobek“). Předmětem kontroly celního úřadu po propuštění zboží bylo ověření správnosti a úplnosti celní hodnoty dovezeného zboží, deklarované ve 47 celních prohlášeních, kterými bylo dovezené zboží propuštěno do celního režimu volný oběh. Do celní hodnoty žalobce nezahrnul licenční poplatky. Podle celního úřadu však zahrnuty být měly, a proto celní úřad rozhodl o doměření cla ve výši 50 541 Kč. Proti rozhodnutím o dodatečném doměření cla podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím.
3. Žalobce nesouhlasí s tím, že by licenční poplatky měly být zahrnuty do celní hodnoty dovezeného zboží. Podle žalobce žalovaný pochybil při výkladu článku 71 bod 1 písm. c) celního kodexu Unie [nařízení Evropského parlamentu a Rady – (EU) č. 952/2013 z 9. 10. 2013], (dále jen „celní kodex“). Ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že licenční poplatky tvoří součást celní hodnoty zboží jen tehdy, týkají – li se hodnoceného zboží. Předmětem licenčního poplatku je však až konečný výrobek, tedy nápoj, nikoli dovezené hračky a etikety. Závěr žalovaného, že na zahrnutí licenčních poplatků do celní hodnoty zboží nemá vliv, že licenční poplatky jsou hrazeny až z hodnoty nápoje, je proto nesprávný.
4. V době dovozu nelze ani stanovit, v jaké době, resp. jaké množství dovezeného zboží bude použito a prodáno jako součást konečného výrobku. Neplatí ani předpoklad, že se licenční poplatek placený za rok 2017 bude vztahovat k dovezenému zboží propuštěnému na základě celních prohlášení v roce 2017. To by totiž platilo pouze v případě, kdy by veškeré dovezené zboží bylo zpracováno a přidáno ke konečnému výrobku a také v roce 2017 prodáno, což nelze prokázat ani doložit. Pokud není možné výši licenčních poplatků určit při dovozu zboží a licenční poplatky se nevztahují k dovezenému zboží, nebyl žalobce povinen licenční poplatky připočítávat k hodnotě dovezeného zboží a ani žádat celní úřad o stanovení částek pro účely celního prohlášení ve smyslu čl. 73 celního kodexu Unie.
5. Žalovaný a celní úřad provedli přiměřenou úpravu licenčních poplatků v souladu s ust. čl. 136 odst. 3 prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447 dále jen „prováděcí nařízení“), a to tak, že vycházeli z procentuální hodnoty dovezeného zboží ve vztahu k hodnotě konečného výrobku a v tomto poměru pak stanovili poměrnou část licenčního poplatku, kterou přičetli k hodnotě dovezeného zboží. Takto stanovený poměr však nezohledňuje skutečnost, že veškeré dovezené zboží není možné spotřebovat, protože v rámci výrobního procesu dochází ke ztrátám, a také část zboží je použita na výrobu konečných výrobků, které jsou distribuovány do dalších zemí (USA, Austrálie), kde licenční poplatky neplatí žalobce, ale odběratel. Takto zvolená úprava je diskriminační a vede k tomu, že se clo vybírá z upravené ceny dovezeného zboží v neprospěch žalobce.
6. Žalobce namítl i nesplnění druhé podmínky pro to, aby byly podle čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu licenční poplatky zahrnuty do celní hodnoty, kterou je podmínka povinného uhrazení licenčních poplatků kupujícím jako podmínka prodeje hodnoceného zboží. Vzhledem k tomu, že etikety ani hračky nejsou samostatně prodávány, a licenční poplatky se platí až z prodeje konečného výrobku, nemusí žalobce platit licenční poplatky

jako podmínku prodeje dovezeného zboží. Není pravdou ani tvrzení žalovaného, že vlastník licence si zachovává určitou kontrolu, neboť schvaluje subjekt oprávněný dovezené zboží vyrábět. Vlastník licence neschvaluje žalobci žádné subjekty či nákupy a výrobu jednotlivých komponentů. Žalobce zdůraznil, že zbožím, u kterého se určuje celní hodnota, jsou dovezené etikety a hračky, nikoliv nápoj, za jehož distribuci se platí licenční poplatky. Samotné schválení konečného produktu vlastníkem licenčních práv není podmínkou prodeje dovezeného zboží, když hrazení licenčních poplatků se vztahuje až k prodeji konečného výrobku. Je tak nesprávný argument žalovaného, že bez licenčního oprávnění by žalobce nebyl schopen připojit dovezené zboží ke konečnému výrobku. Žalobce nadto řadu materiálů, resp. komponentů nakupuje v Číně a v tomto případě licenční poplatky z nich nehradí, a to ani při jejich expedici do USA či Austrálie, neboť zde hradí licenční poplatky odběratelé žalobce, kteří mají vlastní licenční smlouvy.

7. Žalobce nesouhlasil ani s žalovaným přijatým výkladem čl. 136 odst. 4 prováděcího nařízení, podle kterého je podmínkou pro to, aby se licenční poplatky považovaly za zaplacené jako podmínka prodeje dovezeného zboží, to, že kupujícím nemůže být zboží prodáno ani je nemůže zakoupit, aniž by uhradil poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky jejich poskytovateli. Žalobce nakupuje dovezené zboží volně od čínského dodavatele a tento prodej není nijak podmíněn zaplacením licenčního poplatku.
8. Žalobce ze všech těchto důvodů navrhl zrušit jak napadené rozhodnutí, tak jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí.

Stanovisko žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Zopakoval, že skutečnost, že licenční poplatek je vypočítán až z tzv. stanovené čisté prodejní ceny konečného výrobku, tedy poté, co je předmětná hračka připojena k výrobku žalobce, nijak nevyvrací, že se licenční poplatek týká dovezeného zboží. Tato čistá prodejní cena totiž tvoří základ pro výpočet licenčního poplatku, ale nemá další vliv na to, že licencovaným zbožím jsou stále ony hračky a etikety. Již samotná povinnost žalobce uhradit licenční poplatek při uvedení dovezeného zboží jako součást konečného výrobku do prodeje vypovídá o tom, že je povinen tyto hradit jako podmínku prodeje. V opačném případě by totiž došlo k porušení sjednaných smluvních ujednání.
10. Žalovaný trvá na svém právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí, že nevedení či nesprávné vedení evidencí ve vztahu k dovezenému zboží a konečnému výrobku, k němuž je připojeno, jde pouze k tíži žalobce. Nelze-li stanovit, zda se licenční poplatek zaplacený v roce 2017 vztahuje k dovezenému zboží propuštěnému do celního režimu dovoz v tomtéž roce, nemá to vliv na posouzení věci. Nemožnost stanovení přesné výše licenčních poplatků v době podání celních prohlášení není překážkou v jejich následném zahrnutí do celních prohlášení, neboť právní úprava umožňuje zahrnutí licenčních poplatků do celní hodnoty zboží po jeho propuštění do navrhovaného celního režimu. Tomu odpovídá i judikatura Evropského soudního dvora a Kompendium textů. Žalobce v žalobě setrvává na své argumentaci v podaném odvolání a nijak nereflektuje vypořádání jeho námitky v napadeném rozhodnutí.

11. Žalobce dále namítá provedení přiměřené úpravy licenčních poplatků, jak je provedl celní úřad, ale nenabízí žádnou jinou formu výpočtu, kterou by považoval za vhodnější. Poté, co byl žalobce informován celním úřadem o jeho právním názoru na nutnost zahrnutí licenčních poplatků do celní hodnoty dovezeného zboží, bylo na žalobci, aby s celním úřadem spolupracoval a navrhl pokud možno jejich co nejpřesnější zahrnutí do celní hodnoty zboží a řádně svůj návrh doložil důkazními prostředky. Žalobce takto nepostupoval, ačkoliv je to on, kdo je nejlépe obeznámen se všemi skutečnostmi, které mají vliv na skutečnou výši licenčních poplatků.
12. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobce, že vlastník licence neschvaluje žádné subjekty či nákup a výrobu jednotlivých komponentů, neboť sám žalobce ve své výpovědi zachycené v protokole o ústním jednání výslovně uvedl, že jedinou podmínkou vystavovatele licence je, že tento výrobce musí jim být předem schválen. To vypovídá o úrovni kontroly nad výrobou a lze důvodně předpokládat, že nákup dovezeného zboží je možné provést pouze u těch výrobců licencovaného zboží, kteří splnili požadavky vlastníka licence.
13. Závěr žalovaného, že bez licenčního oprávnění by žalobce nebyl schopen připojit dovezené zboží ke konečnému výrobku, když teprve prodej konečného výrobku podléhá licenčnímu oprávnění, vychází z myšlenky, že již ze samotné podstaty sjednaných licenčních ujednání vyplývá, že pouze tyto umožňují žalobci legálním způsobem předmětné zboží přijímat a nakládat s ním dle smluvně vymezeného účelu, za což je hrazena vlastníkově licence sjednaná odměna. Pokud smluvní ujednání explicitně nestanoví, že bez jejich sjednání žalobce nesmí, resp. není oprávněn dovezené zboží prodat s konečným výrobkem, to neznamená, že by bez existence licenčního ujednání byl toto legální cestou schopen činit. Není ani souvislost mezi žalobcem uváděným nákupem jiných komponentů v Číně, ze kterých licenční poplatky neplatí, ani to, že některé zboží prodané do třetích zemí licenci nepodléhá, neboť pro určení celní hodnoty zboží je podstatný stav v době jeho propuštění do navrhovaného celního režimu. Žalobní argumentace koresponduje s podaným odvoláním, kterým žalobce brojil proti prvoinstančnímu rozhodnutí, a žalovaný proto odkázal na napadené rozhodnutí.
14. U nařízeného jednání oba účastníci na svých tvrzeních setrvali.

Posouzení krajským soudem:

15. Mezi účastníky není sporné, že žalobce dováží zboží – hračky a etikety - od svého dodavatele z Číny za účelem jejich připojení jako dárek a překvapení k nápoji, který prodává. Hračky a etikety jsou inspirovány animovanými dětskými filmy. Toto zboží je předmětem licenčních smluv a licenčních poplatků, které žalobce hradí osobě odlišné od dodavatele. Výše licenčního poplatku a jeho splatnost se odvíjí až od prodeje konečného výrobku. Dne 30. 11. 2018 zahájil celní úřad u žalobce kontrolu po propuštění dovezeného zboží, jejímž předmětem bylo ověření správnosti a úplnosti informací v celních prohlášeních, rozsah kontroly byl prověření deklarované celní hodnoty dovezeného zboží; současně bylo zahájeno doměřování řízení. Kontrola vyústila v doměření cla, neboť žalobce licenční poplatky nezahrnul do celní hodnoty dovezeného zboží. Proti rozhodnutí o doměření podal žalobce odvolání. Rozhodnutí o odvolání je nyní napadeným rozhodnutím.

16. Mezi účastníky je sporné, zda licenční poplatky jsou součástí celní hodnoty dovezeného zboží. Žalobce svůj názor, že licenční poplatky nejsou předmětem celní hodnoty dovezeného zboží, odůvodnil několika argumenty, které v podstatě kopírují jeho odvolání, aniž by žalobce reflektoval jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí. Jak dovodila judikatura správních soudů, v takovém případě postačí, aby soud odkázal na napadené rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 75/2005 z 27. 7. 2008), což zde bude krajský soud následovat..
17. Podle čl. 69 celního kodexu, *celní hodnota zboží pro účely použití společného celního sazebníku a nesazebních opatření, stanovených ve zvláštních předpisech Unie upravujících obchod se zbožím, se určuje v souladu s čl. 70 a 74.*
18. Podle čl. 70 celního kodexu, *metoda určování celní hodnoty na základě převodní hodnoty je stanovena takto:*
- 1) *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, příp. upravená.*
 - 2) *Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se rozumí částka celkové platby, která byla nebo má být uskutečněna mezi kupujícím a prodávajícím nebo mezi kupujícím a třetí stranou ve prospěch prodávajícího za dovezené zboží, a které zahrnuje veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dovezeného zboží.*
19. Podle čl. 71, odst. 1, písm. c) celního kodexu, *při určování celní hodnoty podle čl. 70 se k ceně, která byla nebo má být za dovezené zboží skutečně zaplacená, připočítávají poplatky za užívání práv a licenční poplatky týkající se hodnoceného zboží, které musí přímo nebo nepřímo uhradit kupující jako podmínku prodeje hodnoceného zboží, pokud tyto poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená.*
20. K celnímu kodexu je vydáno prováděcí nařízení Komise EU 2015/2447, podle jehož čl. 136 odst. 4 písm. c), *poplatky za užívání práv a licenční poplatky se považují za zaplacené jako podmínka prodeje dovezeného zboží, je-li splněna kterákoliv z těchto podmínek: kupujícímu nemůže být zboží prodáno ani je nemůže koupit, aniž by uhradil poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky jejich poskytovateli.*
21. Žalobce předně namítal, že licenční poplatky nejsou placeny za dovezené zboží, ale až z konečného výrobku.
22. Při odpovědi na tuto žalobní námitku je nutno vyjít z rozhodnutí Soudního dvora EU z 9. 3. 2017, ve věci C-173/15 GE Healthcare GmbH proti Hauptzollamt Düsseldorf, ve kterém SDEU odpověděl na předběžnou otázku vztahující se k výkladu čl. 32 odst. 1 písm. c) a čl. 32 odst. 5 písm. b) Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. 10. 1992, kterým se vydává starý celní kodex společenství. Spor se týkal zohlednění licenčních poplatků při určování celní hodnoty zboží dovezeného ze třetích zemí za účelem jeho propuštění do volného oběhu na území Evropské unie.

23. Podle čl. 32 odst. 1 písm. c) tohoto starého celního kodexu, *při určení celní hodnoty podle čl. 29 se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovezené zboží skutečně zaplacená, licenční poplatky týkající se hodnoceného zboží, kterou (které) musí platit kupující přímo nebo nepřímě jako podmínku prodeje hodnoceného zboží, pokud tyto poplatky nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená.* Podle čl. 29 odst. 1., *celní hodnota dovezeného zboží je hodnota transakce, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případě upravená podle článků 32 a 33 (...).* Porovnáním tohoto ustanovení s aplikovaným článkem 70 odst. 2 celního kodexu, jak je citován výše, je zřejmé, že jde o prakticky totožnou úpravu.
24. Podle SDEU musí být citovaný článek 32 odst. 1 písm. c) celního kodexu *vykládán v tom smyslu, že k tomu, aby licenční poplatky byly považovány za týkající se hodnoceného zboží, toto ustanovení neukládá, aby jejich výše byla stanovena v okamžiku uzavření licenční smlouvy, nebo v okamžiku vzniku celního dluhu, a dále že umožňuje, aby se licenční poplatky „týkaly hodnoceného zboží“, i když se tyto poplatky týkají pouze části uvedeného zboží.*
25. Na tento rozsudek navázal Soudní dvůr EU dne 9. 7. 2020 ve věci C-76/19 při výkladu téhož ustanovení a uzavřel, že musí být vykládáno v tom smyslu, že poměrná část licenčních poplatků hrazených určitou společností jejich mateřské společnosti jako protiplnění za poskytnutí know-how k výrobě konečných výrobků *musí být připočtena k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená za dovezené zboží za okolností, kdy je toto zboží určeno k tomu, aby se spolu s dalšími složkami stalo součástí uvedených konečných výrobků, a prvně uvedená společnost toto zboží získá od jiných prodejců, než je mateřská společnost, pokud*
- *licenční poplatky nebyly zahrnuty do ceny, která byla nebo má být za uvedené zboží skutečně zaplacená,*
 - *se vztahují k dovezenému zboží, což předpokládá, že mezi licenčními poplatky a tímto zbožím existuje dostatečně úzký vztah,*
 - *placení licenčních poplatků představuje podmínku prodeje uvedeného zboží, takže v případě jejich nezaplacení by nebyla uzavřena kupní smlouva týkající se dovezeného zboží a nedošlo by tedy k jeho dodání, a*
 - *je možné provést přiměřené rozvržení licenčních poplatků na základě objektivních a měřitelných údajů, což musí ověřit předkládající soud s ohledem na všechny relevantní okolnosti a zejména na právní a faktické vztahy mezi kupujícími, jednotlivými prodávajícími a poskytovatelem licence.*
26. V posuzované věci výše licenčního poplatku vyplývá z ceny konečného výrobku, ke kterému je dovezené zboží připojeno, ačkoliv předmětem licenčních smluv je dovezené zboží, jak soud z licenčních smluv ověřil. Jde tedy o situaci stejnou, jako v cit. věci C-175/15, neboť se licenční poplatky týkají pouze části konečného výrobku, ze kterého se poplatek platí. SDEU i za této situace považoval licenční poplatky za součást celní hodnoty zboží, a tento závěr lze vztáhnout i na posuzovanou věc. Krajský soud k tomu dodává, že stěžní je okolnost, že chtěl – li žalobce nakládat s dovezeným zbožím zamýšleným účelem, tzn. připojit je jako dárek k prodávanému konečnému výrobku, nemohl tak učinit, aniž by zaplatil licenční poplatek. Bez zaplaceného licenčního poplatku by nebylo možné legálně nápoj a spolu s ním hračku prodat. Byť je tedy výše licenčního

poplatku a okamžik jeho splatnosti vázán nikoliv na prodej dovezeného zboží, ale na prodej konečného výrobku, jehož je součástí, placení licenčních poplatků představuje podmínku jeho prodeje (podmínka dle cit. C-76/19).

27. V posuzované věci jsou splněny i další shora uvedené podmínky podle SDEU ve věci C-76/19. Licenční poplatek nebyl zahrnut do ceny, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, tedy kterou žalobce skutečně svému dodavateli zaplatil, neboť tento licenční poplatek je hrazen až v okamžiku prodeje konečného výrobku. Mezi licenčním poplatkem a dovezeným zbožím je vztah, neboť licenční ujednání v licenčních smlouvách se vztahuje na dovezené zboží. K poslední podmínce, možnosti přiměřené rozvržení licenčních poplatků na základě objektivních a měřitelných údajů, se krajský soud vyjádří níže (viz odstavec 31 tohoto rozsudku).
28. Žalobce namítal, že dovezené zboží není samostatně prodáváno a licence je hrazena nikoliv dodavateli, ale třetí osobě.
29. Krajský soud se k této námitce vyjádřil již výše tak, že není vyžadován přímý prodej licencovaného zboží, ale postačí, aby žalobce nemohl dovezené zboží použít k zamýšlenému účelu. Co se rozumí „podmínkou prodeje“ totiž nebylo definováno ve starém a není definováno ani v novém celním kodexu a ani v prováděcím nařízení. Jak uvedl SDEU ve věci C 775/19 (bod 40), za účelem zachování přednosti metody hodnoty transakce musí být pojmy vykládány široce, což platí i pro pojem „podmínka prodeje“. Soudní dvůr ve věci C 76/19 (viz zejm. bod 50) dovodil, že licenční poplatky tvoří cenu předmětného dovezeného zboží i tehdy, kdy dovezené zboží se stalo součástí výrobku, na který až se vztahuje licence; podstatnou indicií je podle SDEU v takovém případě okolnost, že toto zboží bylo specificky koncipováno k zabudování do licencovaného výrobku, aniž bylo zamýšleno jiné vhodné použití. V nyní posuzované věci je situace posunuta tak, že předmětem licence je dovezené zboží, které je koncipováno k připojení ke konečnému výrobku, nicméně jinak jde o stejný případ a vyslovený závěr zcela dopadá na případ žalobce. Dovozené licencované zboží bylo koncipováno k připojení ke konečnému výrobku a nebylo zamýšleno jiné vhodné použití. Krajský soud se tedy ztotožňuje s žalovaným, že zaplacení licenčního poplatku i v posuzované věci je podmínkou prodeje ve smyslu celního kodexu.
30. Dovodil-li SDEU ve věci C 173/15, že licenční poplatky představují podmínku prodeje hodnoceného zboží, jestliže jsou vyžadovány v rámci jedné skupiny společností, je možno tento výklad aplikovat i na posuzovanou věc. Nyní sice nejde o společnosti v jedné skupině, nicméně jde o řetězec tří subjektů spojených jedním souvisejícím ekonomickým záměrem: dodavatel dovezeného zboží ze třetí země, žalobce – plátcе licenčních poplatků, a poskytovatel licence. Subjekty spojuje dovezené zboží, které žalobce dovezl za účelem jeho připojení k prodávanému konečnému výrobku, což však nemůže učinit bez zaplacení licenčního poplatku. Ačkoliv tedy jsou tyto licenční poplatky placeny třetí osobě odlišné od dodavatele, představují podmínku prodeje v tom smyslu, že bez jejich zaplacení by žalobce nemohl naložit s předmětným zbožím zamýšleným způsobem, pro který bylo toto předmětné dovezené zboží propuštěno do volného oběhu. Lze tedy přisvědčit žalovanému, že situace je podřaditelná pod shora citovaný článek 136 odst. 4 písm. c) prováděcího

nařízení, které dopadá na situaci, kdy poskytovatel licenčních poplatků je osoba odlišná od prodejce.

31. Žalobce dále namítal, že výše licenčního poplatku nebyla při dovozu známá, neboť veškeré dovezené zboží není zpracováno ani prodáno v témže roce. Tím žalobce mj. sporuje naplnění čtvrtého kritéria vytyčeného ve věci C-76/19 (viz výše odstavec 27 tohoto rozsudku). Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na čl. 77 celního kodexu, podle kterého celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení. Z toho dovodil, že povinnost uvést celní hodnotu zboží při dovozu je spojena s celním prohlášením a tuto hodnotu je deklarant, zde žalobce, povinen stanovit zejména v souladu s čl. 70 a 71 celního kodexu. Současně žalovaný poukázal na čl. 73 celního kodexu, který odpovídá na otázku, jak postupovat v případě, že není možné vyčíslit částku poplatku v době přijetí celního prohlášení. Na základě těchto ustanovení dovodil, že žalobce mohl v době podání celního prohlášení zvolit racionální výpočet, na jehož základě by bylo možné stanovit přiměřenou výši licenčních poplatků, které měly být zahrnuty do celní hodnoty zboží. O případný přeplatek mohl žalobce požádat v souladu s čl. 116 celního kodexu do tří let od propuštění zboží. V případě nedoplatku naopak mohl dostat své povinnosti deklarovat správné a úplné informace v celním prohlášení a iniciovat v souladu s § 21 odst. 1 celního zákona doměření cla.
32. Krajský soud se s tímto posouzením zcela ztotožňuje, když žalobce nepředkládá žádnou argumentaci, která by rozporovala závěry žalovaného. Podle čl. 73 celního kodexu, *celní orgány mohou na žádost povolit, aby byly na základě specifických kritérií stanoveny níže uvedené částky, nejsou-li tyto částky vyčíslitelné ke dni přijetí celního prohlášení: a) částky, které mají být zahrnuty do celní hodnoty v souladu s čl. 70 odst. 2, a b) částky podle čl. 71 a 72; č. 71 písm. c) se týká licenčních poplatků.* Žalobci tedy nic nebránilo požádat o specifická kritéria, podle kterých budou částky předpokládané hodnoty zaplacených licenčních poplatků stanoveny, tedy provést „racionální výpočet“, zohledňující jak předpokládané ztráty při výrobě, tak časový nesoulad mezi dovozem zboží a jeho prodejem v konečném výrobku, podle kterého by bylo možno postupovat. Nepřesnosti ve výpočtu pak umožňuje řešit v případě vzniku přeplatku postup podle § 116 celního kodexu, v případě nedoplatku pak postup podle § 21 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., (dále jen „celní zákon“). Podle názoru krajského soudu je splněno i poslední kritérium podle SDEU ve věci C-76/19, tedy možnost přiměřené rozvržení licenčních poplatků na základě objektivních a měřitelných údajů. Ani tato námitka žalobce není důvodná.
33. Krajský soud proto uzavírá, že celní hodnota dovezeného zboží musí být navýšena o licenční poplatky, neboť až takto navýšená bude odpovídat ceně, kterou v konečném důsledku žalobce platí, byť dvěma subjektům, kupní cenu dodavateli a licenční poplatek třetí osobě. Jedině tak bude cena odpovídat celní hodnotě ve smyslu citovaného čl. 70 odst. 2 celního kodexu.
34. Žalobce dále namítal, že nemá povinnost deklarace ani povinnost důkazní, protože poplatky nemají být připočítávány k hodnotě dovezeného zboží. Ani tato námitka není důvodná. Jak soud uzavřel výše, licenční poplatky musí být připočítávány k celní hodnotě dovezeného zboží. Za této situace je to žalobce, kdo má povinnost deklarace i povinnost důkazní. Podle § 3 odst. 1 celního zákona postupuje správce cla při výkonu působnosti

podle celního zákona podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis EU nebo celní zákon jinak. V posuzované věci nestanoví ani přímo použitelný předpis EU ani celní zákon jinak a uplatní se tedy daňový řád. Mezi použitelná pravidla daňového řádu patří v celním řízení i pravidla dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 – 71, na který navázal za účinnosti zákona č. 280/2019 Sb., daňového řádu, pod č. j. 4 Afs 40/2017-18 dne 27. 4. 2017), přičemž důkazní povinnost žalobce vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Žalobce byl povinen výši licenčních poplatků deklarovat v celní hodnotě zboží a byl tedy povinen je i prokázat. Žalobce však licenční poplatky do celní hodnoty dovezeného zboží nezahrnul. Celní úřad správně vyzval žalobce k doložení úhrady celních poplatků. Pokud tak žalobce neučinil, resp. jak sám uvádí, nevedl žádnou evidenci, postupoval v rozporu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.

35. Žalobce konečně namítal nepřiměřenost stanoveného licenčního poplatku. Poukázal na to, že ne všechny etikety a hračky jsou při výrobě zpracovány a je zde určitý odpad.

36. Z napadeného rozhodnutí vyplývá postup, jakým způsobem celní úřad a žalovaný dospěli k výpočtu licenčního poplatku. Celní úřad vyšel ze znění smluvních ujednání, podle kterého základ pro stanovení licenčního poplatku tvoří tři veličiny, a sice čisté fakturované tržby, čisté tržby a čistá prodejní cena. Současně se vyjádřil k ztrátám, které žalobce tvrdil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl následující: *„Na tuto část lze navázat námitkou odvolatele, že postup výpočtu nezohledňuje ztráty ve výrobě a skutečnost, že výrobní závody obecně nespotřebují veškeré dovezené výrobky či suroviny, které jsou určeny na výrobu konečného výrobku. S ohledem na obsah spisového materiálu je nutno si nejprve uvědomit, že při stanovení licenčních poplatků bylo možné vycházet buď z fakturovaných částek licenčních poplatků, nebo z jiného přiměřeného způsobu. Smyslem a účelem přitom bylo zjištění provizorního postupu, který povede k co nejpresnějšímu stanovení cla a bude vycházet z předložených smluvních ujednání. Tvrzené ztráty ve výrobě pak zatěžují důkazním břemenem odvolatele, který je povinen jejich existenci prokázat, čehož by ve vztahu ke konkrétním celním prohlášením opět nebyl schopen. CÚ proto volil postup, kterým je možné zohlednit konkrétní množství zboží uvedeného na každém celním prohlášení skutečně zaplacené licenční poplatky a zároveň procentní sazbu v licenčním ujednání. Jelikož nejsou k dispozici údaje o osudu předmětného zboží deklarovaného na jednotlivých celních prohlášeních, tzn. zda bylo spotřebováno a prodáno spolu s nápojem (došlo k naplnění licenčního ujednání a vzniku poplatku), nebo je nebylo možné z jakéhokoliv důvodu spotřebovat (nedošlo k naplnění licenčního ujednání a vzniku poplatku), je nutno pouze prověřovat, zda byl postup CÚ přiměřený, racionální a vycházel ze smluvních ujednání. (...) Na základě toho se odvolacímu orgánu jeví metoda stanovení licenčního poplatku jako přiměřená, ostatně jinak než přiměřenou ji odvolací orgán nemůže hodnotit, neboť lze jen stěží detailně zkoumat vznik licenčních poplatků ve vztahu ke zboží, které není řádně evidováno“*.

37. Krajský soud se s tímto posouzením zcela ztotožňuje. Jak bylo podrobně vysvětleno výše, žalobce měl povinnost tvrzení a povinnost důkazní k výši licenčních poplatků, které měly být zahrnuty do ceny hodnoty zboží. Tuto svou povinnost nesplnil ani v části tvrzení, ani v části důkazní, neboť podle vlastního vyjádření, nevedl evidenci, která by

umožňovala stanovit ztráty při výrobě a to, kdy byl skutečně zaplacen licenční poplatek vztahující se k dovezenému zboží. Za této situace nelze vyčítat žalovanému, resp. celnímu úřadu, že nepočítali se ztrátami ve výrobě, ani s tím, že některé předmětné zboží bylo zpracováno v jiném roce, než ve kterém bylo dovezeno. Žalobce ani v odvolání, ani v žalobě nenabízí jiný postup, omezuje se pouze na konstatování nepřiměřenosti. Krajský soud však žádnou nepřiměřenost v úvahách žalovaného a celního úřadu neshledal. Ani tato námitka není důvodná.

38. Krajský soud pro úplnost dodává, že se blíže nezabýval námitkou žalobce o kontrole vlastníka licence nad předměty, které licenci podléhají, neboť na závěr o tom, že celní hodnotu dovezeného zboží tvoří též licenční poplatky, nemá žádný vliv.

Závěr a náhrada nákladů řízení

39. Vzhledem k tomu, že není důvodná žádná žalobní námitka, soud žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
40. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 25. ledna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu