



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Euro Apple s.r.o.**, se sídlem Kolbenova 159/5, Praha 9, zast. Mgr. Alešem Chamrádem, LL.M., advokátem se sídlem Říčn 456/10, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 1. 2022, č. j. 57 Af 5/2021-92,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 1. 2022, č. j. 57 Af 5/2021-92, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí 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, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 600 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Aleše Chamráda, LL.M., advokáta se sídlem Říčn 456/10, Praha 1, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutími ze dne 14. 4. 2020, č. j. 9785-8/2020-540000-21, a ze dne 1. 7. 2020, č. j. 9771-8/2020-540000-21, doměřil žalobkyni rozdíl cla na obuv dováženou z Číny. V prvním případě byla výše doměřeného cla 225 571 Kč, přičemž zbožím, za něž bylo clo doměřeno, byla obuv spadající pod kódy kombinované nomenklatury 6402 99 96 00 (pánská obuv se zevní podešví z plastů a svrškem z kaučuku/plastů, se stélkou 24 cm a více) a 6403 99 98 00

(dámská obuv se zevní podešví z kaučuku, plastů, usně nebo kompozitní usně a se svrškem z usně, se stélkou 24 cm a více; viz Přílohu I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku). V druhém případě byla výše doměřeného cla 159 558 Kč a zbožím, za něž bylo clo doměřeno, byla obuv spadající pod kód kombinované nomenklatury 6404 19 90 00 (obuv se zevní podešví z plastů a se svrškem z textilu, se stélkou 24 cm a více).

[2] V obou případech měl celní úřad pochybnosti o pravosti žalobkyní deklarované celní hodnoty zboží. Žalobkyni se nepodařilo vyvrátit jeho pochybnosti o tom, že kupní cenu skutečně uhradila v deklarované výši, žalobkyní deklarovaná jednotková cena zboží byla totiž o více než 50 % nižší než střední hodnota (medián) u obdobného zboží dováženého do České republiky, tj. zboží zařazeného pod stejný zbožíový kód. Protože žalobkyně pochybnosti nevyvrátila, celní úřad dospěl v souladu s čl. 140 odst. 2 prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „prováděcí nařízení“), k závěru, že celní hodnotu zboží nelze určit podle převodní hodnoty ve smyslu čl. 70 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“).

[3] Protože se celnímu úřadu nepodařilo celní hodnotu zboží určit žádným ze způsobů uvedených v čl. 74 odst. 2 celního kodexu, postupoval podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu a celní hodnotu žalobkyní deklarovaného zboží určil tak, že ve svých evidencích identifikoval dovozní případy zboží pod stejným zbožíovým kódem jakožto zboží podobného a podle jednotkové ceny tohoto zboží určil jednotkovou cenu zboží deklarovaného žalobkyní, což vyústilo v doměření cla.

[4] Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobkyně a napadená rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Jak žalovaný, tak krajský soud se ztotožnili se závěry celního úřadu.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka má za to, že náležitě doložila jak výši ceny deklarovaného zboží, tak skutečnost, že tuto cenu skutečně zaplatila, a proto byly naplněny podmínky pro postup podle čl. 70 celního kodexu. Celní úřad postupuje od počátku nesprávně, neboť jeho pochybnosti byly založeny na tom, že deklarovaná hodnota žalobkyní dovezeného zboží byla výrazně nižší než v jiných dovozních případech spadajících pod stejný zbožíový kód. Pod tento zbožíový kód, resp. kódy, však spadá zboží lišící se od sebe naprosto zásadním způsobem kvalitou i cenou, což stěžovatelka rovněž náležitě doložila. Pouhá skutečnost, že stěžovatelkou dovážená levná obuv se deklarovanou hodnotou liší od jiné obuvi, proto nemohla založit odůvodněnou pochybnost o pravosti deklarované ceny zboží. Krajský soud se s tvrzeními stěžovatelky nevypořádal a v podstatě pouze přejal

pokračování

odůvodnění napadených správních rozhodnutí. Zároveň nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene, neboť stěžovatelka doložila požadované doklady s tvrzením, že obchodní podmínky a další detaily byly zcela v souladu se zákonem domlouvány buďto nearchivovanou elektronickou komunikací, nebo ústně. Bylo proto na celním úřadu, aby prokázal, že tento způsob obchodování je neobvyklý či nejasný, což však neučinil, a tudíž neunesl své důkazní břemeno.

[7] Stěžovatelka rovněž zpochybnila způsob, kterým celní úřad určil celní hodnotu deklarovaného zboží poté, co odmítl postup podle čl. 70 celního kodexu. Celní úřad podle ní nemohl odmítnout postup podle čl. 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu, tedy určení celní hodnoty podle převodní hodnoty podobného zboží, aby následně určil celní hodnotu podle převodní hodnoty podobného zboží, pouze s odkazem na čl. 70 odst. 3 celního kodexu. Příčinou postupu celního úřadu je to, že není schopen prokázat, že srovnávané zboží je co do vlastností opravdu podobné. Celní úřad totiž nedisponuje vzorky ani informacemi o vlastnostech jednotlivých dovážených druhů obuvi pod shodným tarifním zařazením. Naopak stěžovatelka opakovaně předkládala důkazy vyvracející srovnatelnost dovozů, avšak s těmito důkazy se krajský soud řádně nevypořádal. Celní úřad také nahodile vybírá cílové země dovozů, přestože měl vycházet z dovozů do celé EU. Podle stěžovatelky měl vyzvat vybrané dovozce, aby mu poskytli vzorek zboží, a ověřit tak, zda se skutečně jedná o srovnatelné zboží.

[8] Krajský soud věcné argumenty stěžovatelky nevypořádal a pouze převzal argumentaci celních orgánů, případně se věnoval nepodstatným otázkám, jako je prodlení plateb provedených stěžovatelkou, a nikoliv jádru sporu, kterým je otázka, zda lze celním úřadem použité dovozy považovat za podobné stěžovatelkou deklarovanému zboží.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za správný. Žalovaný ve svém rozhodnutí náležitě odůvodnil, proč nebyl použit čl. 70 celního kodexu. Stěžovatelka nebyla schopna vysvětlit, proč je cena dovážených výrobků tak nízká, nadto ani náležitě nedoložila, že tuto cenu skutečně zaplatila. Krajský soud se s jeho argumentací ztotožnil. Ke způsobu určení celní hodnoty žalovaný uvedl, že definice podobného zboží podle čl. 1 odst. 14 prováděcího nařízení je velice přísná. Údaje, které je pro naplnění definice nutno posoudit, žádný deklarant v dostatečné míře při deklarování celní hodnoty neuvádí, neboť k tomu nejsou nuceni. Celní orgány proto nemají potřebná data k dispozici. Z toho důvodu byla celní hodnota určena podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu na základě skutečných dovozů na celní území EU. Celní orgány při tom vykazaly řádnou péči a využily všechny relevantní informace a databáze. Žalovaný se nedomnívá, že se krajský soud věnoval otázkám pro věc nepodstatným. Podstatné v tomto případě bylo, že deklarovaná celní hodnota se významným způsobem lišila od střední hodnoty obdobných dovozů a stěžovatelka žádným relevantním způsobem pochybnosti celního úřadu nevyvrátila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že

napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] V prvním okruhu námitek stěžovatelka napadá závěry celního úřadu a žalovaného vedoucí k odmítnutí určení celní hodnoty postupem podle čl. 70 celního kodexu.

[13] Celní úřad pojal prvotní pochybnost o správnosti stěžovatelkou deklarované hodnoty zboží, neboť byla o více než 50 % nižší než střední hodnota (medián) jednotkové ceny zboží vypočtené na základě dovozů zboží pod stejným kódem kombinované nomenklatury. Vyzval ji proto k doložení, že deklarovaná hodnota opravdu odpovídá částce skutečně placené, nebo částce, která má být za zboží zaplacená (výzvy k odstranění pochybností ze dne 26. 1. 2018, č. j. 5505-2/2018-540000-22.1, a ze dne 13. 3. 2018, č. j. 15680-2/2018-540000-22.1). Na výzvu v první věci stěžovatelka reagovala dodáním vývozního dokladu čínské strany a námořního konosamentu, v druhé věci dodala kontrakt a námořní konosament. Ani tyto dokumenty však podle celního úřadu s jistotou neprokázaly, že deklarovaná částka byla stěžovatelkou skutečně uhrazena. Protože celní orgány Čínské lidové republiky na mezinárodní dožádání celního úřadu nijak nereagovaly a celní úřad měl za to, že jeho pochybnosti stále nebyly vyvráceny, sdělil podle čl. 22 odst. 6 celního kodexu stěžovatelce důvody, na jejichž základě hodlal rozhodnout, a dal jí lhůtu 30 dnů k vyjádření (sdělení ze dne 6. 3. 2020, č. j. 9785-2/2020-540000-21, a ze dne 20. 5. 2020, č. j. 9771-4/2020-540000-21).

[14] Na sdělení v první věci ze dne 6. 3. 2020 stěžovatelka ve lhůtě zareagovala a zaslala celnímu úřadu fakturu, balicí list, vývozní doklad čínské strany, námořní konosament, potvrzení vystavené Komerční bankou, a. s. (dále jen „Komerční banka“) o provedené platbě, jakož i potvrzení prodávajícího o tom, že platbu přijal. Z potvrzení Komerční banky o provedené platbě vyplývá, že stěžovatelka dne 16. 4. 2019 provedla platbu ve výši 83 919 EUR na účet příjemce FUJIAN ZONSUN IMPORT AND EXPORT, a to za faktury identifikované čísly 16183 a 1767. Číslo faktury 1767 se shoduje s číslem faktury za stěžovatelkou deklarované zboží, druhou ze zmíněných faktur celní úřad rovněž dohledal ve své evidenci. Faktura č. 1767 byla vystavena na částku 50 706 USD, faktura č. 16183 na částku 42 897 USD. Tyto údaje se shodují s údaji v potvrzení vystaveném příjemcem platby, tedy prodávajícím, který v potvrzení rovněž uvedl, že se se stěžovatelkou dohodli na platbě v eurech. Celní úřad měl však i nadále pochybnosti o proběhlé platbě, neboť byla provedena po více než dvou letech, resp. jednom roce, po dovozu daného zboží a předložené doklady neobsahují žádné údaje o způsobu platby. Žalovaný následně zpochybnil také výši platby.

[15] Pro posouzení, zda platba skutečně proběhla či nikoliv, podle NSS v prvé řadě není relevantní, s jakým odstupem stěžovatelka platbu provedla. Stěžovatelka doložila celními orgány nezpochybněné potvrzení od českého bankovního ústavu, že tak skutečně učinila. NSS se stěžovatelkou souhlasí v tom, že jen stěží mohla skutečné provedení platby doložit dokumentem s větší důkazní silou, než je potvrzení od bankovního ústavu se sídlem v ČR o provedení platby. Skutečnost, že platbu provedla s velkým časovým odstupem, případně že nepředložila výslovně sjednané platební podmínky, může svědčit toliko o platební morálce stěžovatelky, případně o povaze obchodních vztahů mezi ní a prodávajícím, ale

pokračování

sama o sobě nijak nevyvrací, že platba skutečně proběhla. Stěžovatelka rovněž vysvětlila, že podrobnosti jednotlivých transakcí dojednává její jednatel prostřednictvím nearchivovaných on-line komunikačních prostředků typu WeChat, což odpovídá komunikačním trendům v mezinárodním obchodu. Její tvrzení, že jde o standardní postup v obchodních vztazích, celní orgány nijak nevyvrátily (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 54).

[16] Věrohodnost stěžovatelkou předložených dokladů nevyvrací ani to, že platba byla provedena v eurech namísto dolarů, jak uvedl žalovaný. Prodávající v doloženém potvrzení výslovně uvedl, že si platbu v eurech se stěžovatelkou dohodli. Jak v potvrzení od prodávajícího, tak v potvrzení vystaveném bankou jsou identifikovány faktury, na které byla platba provedena, které celní úřad následně ztotožnil se svou evidencí. Stěžovatelka zároveň neuhradila 50 706 EUR namísto 50 706 USD, jak chybně uvádí žalovaný, ale celkem 83 919 EUR na faktury vystavené na celkem 93 603 USD. Celní úřad o výši částky pochybnosti neměl, žalovaný pak nijak relevantně nezpochybnil, že by částka provedené platby neodpovídala směnnému kurzu v daném období.

[17] Nelze konečně přistoupit ani na argument krajského soudu, který stěžovatelce vyčetl, že potvrzení o platbě doložila až po dvou letech od vydání lhůty k odstranění pochybností. Tuto prodlevu lze totiž klást na vrub také celnímu úřadu, který od 6. 2. 2018 až do 28. 2. 2020 (tedy po dobu krajským soudem zmíněných dvou let) vyčkával na výsledky mezinárodního dožádání od čínských úřadů a s výjimkou opakovaného zasílání informace o čekání na výsledky dožádání nečinil v řízení žádné úkony. Stěžovatelka poté řádně doložila potvrzení o provedené platbě ve lhůtě stanovené ve sdělení ze dne 6. 3. 2020, jednala proto zcela v souladu se svými procesními právy, což jí nemůže být kladeno k tíži.

[18] Ve druhé věci stěžovatelka v reakci na sdělení ze dne 20. 5. 2020 zaslala celnímu úřadu mimo jiné výpis z účtu vedeného u Komerční banky a potvrzení prodávající strany o přijetí platby. Z výpisu z účtu vyplývá, že stěžovatelka zaslala dne 9. 5. 2018 částku ve výši 44 038 USD na účet příjemce POINTER INVESTMENT (H.K.) LTD. Tato částka koresponduje s částkou uvedenou na dovozním dokladu (44 037,79 USD), jakož i s částkou uvedenou na faktuře přiložené k dovoznímu dokladu. Číslo faktury uvedené na výpisu z účtu souhlasí s číslem faktury přiložené k dovoznímu dokladu a s číslem uvedeným v potvrzení platby od prodávajícího, v němž je dále uvedeno, že příjemce potvrzuje přijetí uvedené částky jako platby za zmíněnou fakturu. Celní úřad zpochybnil důvěryhodnost těchto dokladů z několika důvodů.

[19] Prvním z nich bylo, že faktura byla vystavena na částku 44 037,79 USD, zatímco stěžovatelka uhradila 44 038 USD. Tento argument se podle Nejvyššího správního soudu nachází na hranici absurdity. Z výše zmíněných dokladů jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka uhradila předloženou fakturu prodávajícímu v odpovídající částce. Skutečnost, že tato částka byla zaokrouhlena o 21 centů (!) nahoru, nijak nevyvrací průkaznost potvrzení vystaveného českým bankovním ústavem. NSS opět není zřejmé, jakým průkaznějším dokumentem, než potvrzením od banky, resp. výpisem z účtu, by stěžovatelka mohla provedení platby doložit.

[20] Druhým a třetím z důvodů předestřených celním úřadem bylo, že stěžovatelka výpis z účtu předložila nikoli již v reakci na první výzvu ze dne 13. 3. 2018, ale až po

doručení sdělení z 20. 5. 2020. Dále měl podezření, že platba mohla být provedena účelově až v reakci na zpochybnění stěžovatelkou deklarované hodnoty zboží, přičemž na žádném z dokladů nebyly uvedeny konkrétní platební podmínky, které jsou jinak běžnou součástí obchodních dokladů. K tomu NSS uvádí, že stěžovatelka logicky nemohla doložit důkaz o provedené platbě již v reakci na první výzvu celního úřadu, neboť platbu provedla až dva měsíce po vydání této výzvy. Z právních předpisů zároveň nijak nevyplyvá povinnost, aby bylo zboží již v okamžiku deklarace uhrazeno a byl předložen doklad o zaplacení. Čl. 70 celního kodexu pro určení celní hodnoty výslovně počítá s cenou, *kteřá byla nebo má být skutečně zaplacená*, a tedy i s případnou prodlevou platby.

[21] Stěžovatelka tedy doklad o provedené platbě sice nedoložila bezprostředně po jejím provedení, učinila tak ale v zákonné lhůtě, kterou jí celní úřad poskytl ve sdělení ze dne 20. 5. 2020. Jednala proto opět zcela v souladu se svými procesními právy, což jí nemůže být kladeno k tíži. NSS také musí opakovaně dodat, že důvodem daného prodlení mohla být mimo jiné skutečnost, že od 14. 3. 2018 až do 20. 5. 2020, kdy bylo stěžovatelce zasláno výše uvedené sdělení, tedy po dobu více než dvou let, celní úřad čekal na výsledky mezinárodního dožádání a s výjimkou opakovaného zasílání informace o čekání na výsledky dožádání nečinil v řízení žádné úkony. Pokud jde o absenci platebních podmínek, sám celní úřad ve svém rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka měla s prodávajícím sjednanou platbu bezhotovostním převodem, podle čehož také jednala. Stěžovatelka rovněž vysvětlila, že podrobnosti jednotlivých transakcí dojednávají její jednatel prostřednictvím nearchivovaných on-line komunikačních prostředků typu WeChat, což odpovídá komunikačním trendům mezinárodního obchodu. V situaci, kdy stěžovatelka doložila všechny uvedené doklady, zejména výpis z účtu, které bez pochyb dokládají provedení platby za deklarované zboží, udělala podle NSS vše, co mohla, aby vyvrátila pochybnosti celního úřadu o pravosti předložených dokladů a o uhrazení deklarované částky za zboží.

[22] NSS proto dospěl k závěru, že stěžovatelka náležitě vyvrátila pochybnost celního úřadu o pravosti jí předložených dokladů a o tom, zda skutečně provedla platby v deklarované výši. Stěžovatelkou deklarovanou hodnotu zboží tudíž nebylo možné zpochybnit na základě zpochybnění pravosti předložených dokladů.

[23] Deklarovanou hodnotu zboží je nicméně možné zpochybnit i tehdy, neexistuje-li pochybnost o pravosti předložených dokladů [bod 41 rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „SD EU“) ze dne 16. 6. 2016, C-291/15, *EURO 2004. Hungary Kft*]. Zbývá tedy posoudit, zda, navzdory nezpochybněné pravosti stěžovatelkou předložených dokladů, celní úřad relevantně zpochybnil samotnou deklarovanou hodnotu zboží.

[24] Celnímu úřadu vznikly pochybnosti o deklarované hodnotě zboží proto, že byla o více než 50 % nižší než medián jednotkové celní hodnoty vypočtené na základě dovozů zboží pod stejným kódem kombinované nomenklatury. Tento způsob zpochybnění deklarované hodnoty zboží celní úřad zakládá na citovaném rozsudku SD EU ve věci *EURO 2004*. V něm SD EU uvedl, že k odůvodnění pochybností celního orgánu a odmítnutí deklarované celní hodnoty zboží postačuje, je-li deklarovaná cena „*ve srovnání se statistickým průměrem kupních cen při dovozu podobného zboží neobvykle nízká*.“ Celnímu orgánu nelze vytknout, postupuje-li v souladu se závěry judikatury SD EU. Nic nelze vytknout ani tomu, že celní úřad namísto aritmetického průměru, který byl použit

pokračování

maďarskými celními orgány v citované věci, vychází z mediánu, neboť tak učinil s náležitým a přesvědčivým odůvodněním.

[25] Celní úřad, žalovaný i krajský soud však v nyní projednávané věci opomíjejí, že SD EU v rozsudku ve věci *EURO 2004* hovořil o srovnání s *podobným zbožím*. Podobné zboží je v čl. 1 odst. 2 bodu 14 prováděcího nařízení definováno jako *zboží vyrobené v téže zemi, které přestože není stejné ve všech ohledech, má obdobné vlastnosti a obdobné materiálové složení, díky nimž může plnit stejné funkce a být obchodně zaměnitelné; při určování, zda se jedná o podobné zboží, se přihlíží mimo jiné ke kvalitě, pověsti a existenci ochranné známky*. Důraz na to, jak je definováno podobné zboží, zde NSS klade proto, že ve smyslu rozsudku SD EU ve věci *EURO 2004* jsou pochybnosti o deklarované hodnotě zboží odůvodněné právě tehdy, pokud je deklarovaná hodnota zboží výrazně nižší než u zboží, které je se zbožím deklarovaným v zásadě zaměnitelné. Pochybnosti celních orgánů proto nelze bez dalšího považovat za odůvodněné, pokud jsou vlastnosti porovnávaného zboží, jeho materiálové složení, kvalita a pověst výrazně odlišné od zboží, které je použito pro stanovení referenční (mediánové) hodnoty. V takovém případě je totiž rozdíl v ceně srovnávaného zboží, tedy výrazná odchylka od mediánové hodnoty, pochopitelný a jednoduše vysvětlitelný, neboť vyplývá z rozdílu kvality, a tedy i hodnoty, srovnávaného zboží. Celní orgány v takovém případě mohou výraznou odchylku deklarované ceny zboží od mediánu považovat za prvotní indicii vedoucí k dalšímu prověřování, avšak své pochybnosti o správnosti deklarované hodnoty zboží budou muset podpořit také dalšími důkazy, jinak neunesou své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

[26] Ačkoliv celní úřad, a na několika místech také žalovaný, používají záměrně (viz str. 19 rozhodnutí žalovaného z 13. 11. 2020) namísto pojmu „podobné zboží“ pojem „obdobné zboží“, výše uvedené logice srovnávání zboží se ani v takovém případě vyhnout nemohou – srovnávat lze totiž pouze srovnatelné, jinak nemá srovnání žádnou výpovědní hodnotu a svědčí pouze o tom, že zboží různé kvality má zpravidla různou hodnotu. NSS zde zdůrazňuje, že *a priori* nevylučuje srovnávání zboží zařazeného pod totožný kód kombinované nomenklatury jako zboží podobného. V řadě případů lze zboží dovážené pod stejným kódem považovat za vzájemně srovnatelné (obdobně rozsudek SD EU ze dne 9. 6. 2022, C-599/20, „*Baltic Master*“ *UAB*, body 43–56). Celní orgány však v projednávaném případě samy přiznaly, že pod danými kódy kombinované nomenklatury může být deklarováno zboží s výrazně odlišnou kvalitou, a tedy i hospodářskou hodnotou, což však nejsou schopny ověřit, neboť k tomu ve svých databázích nemají potřebná data. NSS však připomíná, že důkazní břemeno v tomto směru tíží celní orgány, a nikoliv deklaranta. Je tedy na celních orgánech, aby náležitě doložily, že jejich pochybnosti o deklarované hodnotě zboží se zakládají na relevantních datech, a to zejména v situaci, kdy deklarant namítá, že ke zpochybnění jím deklarované hodnoty zboží došlo na základě srovnání se zbožím výrazně odlišné kvality.

[27] Právě o takovou situaci se jednalo v nyní projednávaném případě. Stěžovatelka v řízení před celním úřadem i žalovaným tvrdila a dokládala, že zboží, které dovezla, je levnou, neznačkovou obuví, prodávanou na domácím trhu za výrazně nižší cenu, než zboží, které celní úřad použil pro určení srovnávací hodnoty. Ačkoliv celní orgány v zásadě správně uvádějí, že celní hodnotou dováženého zboží podle čl. 70 a 74 celního kodexu je převodní hodnota zboží prodávaného pro vývoz na celní území EU, a nikoliv

cena na domácím trhu, nebrání to samo o sobě tomu, aby stěžovatelka pochybnosti celního úřadu o deklarované hodnotě zboží vyvrátila mimo jiné také předložením důkazů o tom, za jakou cenu je zboží na domácím trhu prodáváno. Celní hodnota určená podle čl. 70 celního kodexu totiž musí „odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží.“ (rozsudek SD EU ze dne 16. 11. 2006, C-306/04, *Compaq Computer International Corporation*, bod 30; či rozsudek SD EU ze dne 12. 12. 2013, C-116/12, *Christodoulou a další*, bod 40) Prodejní ceny na domácím trhu proto nepochybně mohou sloužit jako jeden z důkazů vyvracejících pochybnosti celních orgánů o tom, zda deklarovaná hodnota zboží není nepřiměřeně nízká, resp. nepravdivá.

[28] Celní úřad však zpochybnění stěžovatelkou deklarované hodnoty postavil primárně na zpochybnění pravosti dokladů o uskutečnění platby za zboží (které, jak je uvedeno výše, neobstojí), zatímco svůj závěr o výrazně nižší deklarované hodnotě, než je medián, nijak dál nerozvedl. Tento nedostatek se pokusil do určité míry zhojit žalovaný, ani jeho úvahy však s ohledem na výše uvedené neobstojí. Celní orgány tudíž neunesly své důkazní břemeno ohledně zpochybnění stěžovatelkou deklarované hodnoty zboží, a proto nemohly odmítnout určit celní hodnotu deklarovaného zboží postupem podle čl. 70 celního kodexu. Protože krajský soud se s nedostatečně odůvodněným posouzením celních orgánů beze zbytku ztotožnil, je naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[29] Závěr NSS o nesprávném odmítnutí postupu podle čl. 70 celního kodexu postačuje ke zrušení jak rozsudku krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného. NSS však z důvodu procesní ekonomie považuje za vhodné vypořádat také druhou část kasační stížnosti, věnující se otázce náhradního stanovení celní hodnoty.

[30] Čl. 74 celního kodexu stanoví:

1. *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.*

Na žádost deklaranta se pořadí uplatnění písmen c) a d) odstavce 2 obrátí.

2. *Celní hodnotou podle odstavce 1 je:*

a) převodní hodnota u stejného zboží prodávaného pro vývoz na celní území Unie a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je ohodnocováno;

b) převodní hodnota u podobného zboží prodávaného pro vývoz na celní území Unie a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je ohodnocováno;

c) hodnota založená na jednotkové ceně, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné dovážené zboží prodává na celním území Unie v největším úhrnném množství osobám, kterou nejsou ve vzájemném spojení s prodávajícími; nebo

d) vypočtená hodnota sestávající ze součtu těchto položek:

i) nákladů na materiál a výrobu nebo jiné zpracování provedené při produkci dováženého zboží, nebo hodnota těchto položek;

pokračování

ii) částky představující zisk a všeobecné výdaje ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodeje zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží určené k vývozu do Unie;

iii) nákladů na položky uvedené v čl. 71 odst. 1 písm. e) nebo jejich hodnoty.

3. 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.

[31] Mezi kritérii uvedenými v čl. 70 a 74 celního kodexu, podle nichž je určována celní hodnota, existuje vztah subsidiarity. To znamená, že pouze v případě, že celní hodnotu nelze určit na základě dřívějšího ustanovení, se použije ustanovení, které po něm v rámci stanoveného pořadí bezprostředně následuje (rozsudek SD EU ve věci *Christodoulou a další*, bod 43; rozsudek SD EU ve věci *EURO 2004*, bod 29; či rozsudek SD EU ve věci „*Baltic Master*“ *UAB*, bod 45). Celní orgány mají zároveň povinnost v rozhodnutí uvést „důvody, které je vedly k odmítnutí metod určení celní hodnoty stanovených v článcích 29 a 30 tohoto kodexu, před tím, než mohou přijmout závěr o použití metody stanovené v článku 31 tohoto kodexu...“ [rozsudek SD EU ze dne 9. 11. 2017, C-46/16, „*LS Customs Services*“ *SIA*; pozn. NSS: čl. 29 až 31 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, jež zde SD EU aplikoval, byly nahrazeny stejně formulovanými čl. 70 a 74 nynějšího celního kodexu].

[32] Celní úřad podle NSS dostatečně zdůvodnil, z jakého důvodu nemohl určit celní hodnotu zboží podle čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu, tedy že nedisponoval potřebnými daty, aby určil, zda se jedná ve všech ohledech o stejné zboží [metoda podle písm. a)], resp. aby mohl upravit jednotkovou cenu s ohledem na rozdílné úrovně obchodu a množství podobného zboží [metoda podle písm. b)]. Tento postup odpovídá judikatuře SD EU, podle které jsou celní orgány „*povinny konzultovat všechny zdroje informací a databáze údajů, které mají k dispozici.*“ (rozsudek SD EU ve věci *LS Customs Services*, bod 56, podtržení doplněno NSS).

[33] NSS se však již neztotožňuje se způsobem, jakým celní úřad odůvodnil nepoužití postupu podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu ve spojení s čl. 142 prováděcího nařízení (metoda odvozené hodnoty). Celní úřad v obou rozhodnutích totožně uvedl: „*Jednotková cena může být určena odkazem na ceník nebo na skutečné prodeje a ceník je možné použít pouze v případech, kdy je deklarant schopen prokázat, že ceny uvedené v ceníku odpovídají prodejm uskutečněným za tyto jednotkové ceny. Je-li jednotková cena stanovena na základě konkrétních prodejů, musí být prodej (nebo prodeje) dovezeného (nebo stejného nebo podobného) zboží doložen důkazem o době dovozu. Deklarant musí předložit buď prodejní fakturu dokladující prodej největšího úhrnného množství, nebo ověřené prohlášení o výši jednotkové ceny obsahující potřebné informace (např. údaje o zákaznících – odběratelích zboží, čísla objednávek apod.) umožňující provedení verifikace prohlášení. Celní úřad od deklaranta*

takové podklady neobdržel, proto přistoupil k další metodě celního hodnocení.“ Jak ze znění daného ustanovení celního kodexu, tak z odůvodnění poskytnutého samotným celním úřadem, vyplývá, že určení celní hodnoty zboží podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu vyžaduje součinnost deklaranta. Ze správního spisu však nevyplývá, že by celní úřad stěžovatelku na tuto možnost upozornil a vyzval ji k doložení podkladů pro určení celní hodnoty podle tohoto ustanovení. Stěžovatelka přitom takovými podklady patrně disponovala, neboť se některými z nich pokoušela vyvrátit pochybnosti celního úřadu o správnosti deklarované hodnoty zboží. Ze sdělení ze dne 6. 3. 2020 a 20. 5. 2020 však vyplývá, že již před vydáním samotných rozhodnutí byl celní úřad rozhodnut stanovit celní hodnotu zboží podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu. V odůvodnění těchto rozhodnutí se poté spokojil s pouhým konstatováním, že od stěžovatelky žádné podklady pro stanovení celní hodnoty podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu neobdržel.

[34] Pokud však celní úřad stěžovatelku nijak neupozornil na možnost stanovení celní hodnoty podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu a nevyzval ji, aby za tím účelem předložila příslušné podklady, fakticky tím zabránil určení celní hodnoty podle tohoto ustanovení. Celní úřad má ovšem povinnost postupovat s řádnou péčí a ke stanovení celní hodnoty zboží podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu přistoupit teprve tehdy, nelze-li ji určit podle ustanovení předcházejících (rozsudek SD EU ve věci *LS Customs Services*, bod 52). SD EU uvedl ve vztahu k čl. 30 odst. 2 písm. a) starého celního kodexu, jenž odpovídá nynějšímu čl. 74 odst. 2 písm. a) celního kodexu, že celní orgán musí „umožnit dotyčnému hospodářskému subjektu sdělit mu všechny informace, které mohou přispět k určení celní hodnoty zboží na základě tohoto ustanovení.“ Je-li pak určení celní hodnoty podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu zcela závislé na podkladech, kterými disponuje deklarant, a nikoliv celní úřady, je takový postup zcela nezbytný. Pokud však celní úřad zůstane pasivní, stal by se čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu zcela zbytečným ustanovením, jehož aplikaci mohou celní orgány „přeskočit“ s paušálním odůvodněním, že deklarant potřebné doklady nedodal. NSS má tudíž za to, že celní úřad odmítl určit celní hodnotu zboží podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu v rozporu se zákonem.

[35] Celní úřad navíc dostatečně neodůvodnil určení celní hodnoty podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu. Celní úřad v obou rozhodnutích vybral konkrétní dovozní případ odpovídající středové hodnotě (mediánu), k němuž uvedl, že „*má za to, že je dostatečně prokázáno, že u dovozního případu [...] 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.*“ Čl. 74 odst. 3 celního kodexu umožňuje určení celní hodnoty s „rozumnou pružností“. Závěr celního úřadu, že jím zvolené dovozní případy se týkaly podobného zboží, však ani při „pružné“ aplikaci pojmu podobné zboží neobstojí. Jak již bylo uvedeno výše, celní orgány samy přiznávají, že nemají žádné informace o tom, jaké vlastnosti a kvalitu mělo zboží v dovozních případech, které pro určení celní hodnoty celní úřad vybral. V takovém případě lze podle NSS jen stěží konstatovat, jak to učinil celní úřad, že je prokázáno, že kritéria podobnosti jsou „beze zbytku“ splněna – rozhodnutí jsou v tomto směru vnitřně rozporná. Tím spíše k takovému závěru nelze dojít, namítala-li stěžovatelka,

pokračování

že pod danými kódy kombinované nomenklatury je dováženo zboží s výrazně odlišnými vlastnostmi a kvalitou.

[36] NSS zdůrazňuje, že pochybení celního úřadu zde spočívá primárně v nedostatečném odůvodnění zvoleného postupu a vypořádání námitek stěžovatelky, nikoliv nutně ve zvolené metodě (srov. rozsudek SD EU ve věci „*Baltic Master*“ UAB, bod 54). Nemůže-li totiž celní úřad určit celní hodnotu podle čl. 74 odst. 3 ve spojení s čl. 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu (čl. 144 odst. 1 prováděcího nařízení), může ji určit i jinou odpovídající metodou (čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení). V každém případě však musí být způsob určení celní hodnoty náležitě odůvodněn, aby bylo možné vyloučit, že k určení došlo na základě libovolné hodnoty [čl. 144 odst. 2 písm. g) prováděcího nařízení]. Aby mohl celní úřad v nyní projednávaném případě ve smyslu čl. 74 odst. 3 celního kodexu aplikovat s přiměřenou pružností čl. 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu, resp. použít jinou odpovídající metodu, musí postupovat s řádnou péčí a náležitě, tedy nikoliv jen obecně a vágně, odůvodnit volbu „podobného“ dovozního případu, a zároveň vypořádat případné námítky stěžovatelky proti takovému postupu. Protože tak v nyní projednávaném případě neučinil, postupoval v rozporu se zákonem.

[37] NSS tedy uzavírá, že v nyní projednávaném případě nebyly splněny podmínky pro odmítnutí postupu podle čl. 70 celního kodexu. Celní orgány rovněž pochybily při stanovení náhradní celní hodnoty podle čl. 74 celního kodexu. Vzhledem k tomu, že odůvodnění rozhodnutí celního úřadu, žalovaného i krajského soudu je v zásadě totožné, jsou stejnou nezákonností stížena všechna tato rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zrušil NSS i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[39] V dalším řízení se žalovaný bude řídit závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[40] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. v případě, že NSS zruší rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., má proto úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který neměl ve věci úspěch.

[41] Stěžovatelka byla v řízení o žalobě i o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Ze soudních spisů vyplývá, že v řízení před krajským soudem učinil zástupce stěžovatelky tři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu právního zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. V řízení před NSS učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy učinil čtyři úkony právní služby podle advokátního tarifu. Odměna za čtyři úkony právní

služby dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu činí 12 400 Kč. Dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je k této částce třeba přičíst 1 200 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů za čtyři úkony právní služby. Celkem tedy odměna činí 13 600 Kč. Stěžovatelka také uhradila soudní poplatky za žalobu ve výši 6 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobkyni 24 600 Kč na náhradě nákladů řízení k rukám jejího zástupce Mgr. Aleše Chamráda, LL.M., advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. dubna 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu