



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **ALL SPORTS, a.s.**, IČO: 26770164
sídlem Blanenská 1996/12a, Kuřim
zastoupená advokátem Mgr. Liborem Valentou
sídlem Pražákova 1024/66a, Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 54455-4/2021-900000-312, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Libora Valenty, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) vydal dne 11. 11. 2020 celkem čtyřicet dodatečných platebních výměrů (společně dále jen „dodatečné platební výměry“;

v jednom případě byl následně dodatečný platební výměr opraven rozhodnutím o opravě zřejmé nesprávnosti - pozn. soudu), jimiž doměřil žalobkyni clo za dovoz textilního zboží v souhrnné výši 81 252 Kč. Celní úřad dospěl k závěru, že žalobkyně deklarovala v celních prohlášeních nesprávné údaje o celní hodnotě dovezeného zboží, neboť do ní v rozporu s čl. 71 odst. 1 písm. c) nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“) nezahrnula veškeré celními předpisy předvídané náklady, které žalobkyně jako kupující musela uhradit poskytovatelům licencí jako podmínku prodeje a které nebyly zahrnuty v ceně, která byla za zboží skutečně zaplacená.

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobkynina odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 23. 12. 2021 (právní předchůdkyní žalobkyně) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí i všech jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů.

Žaloba

4. Žalobkyně má napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečné platební výměry za *nesprávné, nezákonné, nepřezkoumatelné a dokonce snad i protiústavní*. I přes rozsah odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný nevypořádal s námitkami, jež žalobkyně uplatnila v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný jako by se ani neseznámil nebo nechtěl seznámit s některými částmi správního spisu. Žalobkyně vytýká žalovanému, že nehodnotil předložené důkazy, a to konkrétně prohlášení společnosti BasicNet S.p.A. ze dne 4. 5. 2020 a emailovou komunikaci z listopadu 2019 mezi žalobkyní a společnostmi Nantong Apparel-tech co., Ltd., Tex Alliance SA, ZEN Corporation Group, MHC Industrial Co. Ltd., Formosinho International – Texteis S.A. Stejně tak se žalovaný nevypořádal s návrhem, aby si prostřednictvím mezinárodní právní pomoci vyžádal potvrzení společností BasicNet S.p.A. (dále jen „Basic Net“) a Basic Trademark S.A. (dále jen „Basic Trademark“) o tom, že licenční poplatky uvedené ve smlouvě o distribuci a licencování uzavřené mezi žalobkyní a uvedenými dvěma společnostmi (dále jen „licenční smlouva“) byly při dovozu zboží zahrnuty v ceně dováženého zboží. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že předložené emaily jsou nedostatečné, neboť nebyly autorizovány a přeloženy do češtiny, měl žalobkyni poučit a vyzvat k doplnění jejich překladu. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 5 As 1/2020 (míněn patrně rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2010, čj. 5 As 1/2010-76, na nějž poukazoval žalovaný v napadeném rozhodnutí – pozn. soudu). Navíc celní úřad neodmítl tyto důkazy proto, že nebyly v českém jazyce, ale z důvodu jejich neprůkaznosti.
5. Dále žalobkyně namítá, že nebyla splněna ani jedna ze tří podmínek pro zahrnutí žalobkyní zvlášť uhrazených částek mezi poplatky za užívání práv a licenční poplatky podle čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Žalovaný navíc opomenul čl. 72 písm. g) celního kodexu, podle něhož se do celní hodnoty nezahrnují, *aniž je dotčen čl. 71 odst. 1 písm. c), platby uskutečněné kupujícím za právo distribuovat nebo přeprodávat dovážené zboží, jestliže tyto platby nejsou podmínkou prodeje dováženého zboží určeného k vývozu do Unie*.
6. Konečně žalobkyně namítá nesprávné a rozporné hodnocení již jednou zmíněné emailové komunikace, kterou předložila jako důkaz. Žalovaný na jednu stranu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že tento důkaz byl správně odmítnut, neboť listiny nebyly v českém jazyce a zároveň nebyly autorizovány, a proto nelze hodnotit jejich obsah. Zároveň

ale k tomuto důkazu přihlédl a učinil na jeho základě skutkový závěr o tom, že zaplacení licenčních poplatků žalobkyní bylo nepřímou podmínkou prodeje zboží, z něhož vyšel při posouzení naplnění jedné z podmínek plynoucích z čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Takový způsob hodnocení důkazů je nepřijatelný.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje její zamítnutí a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ohledně neprovedení mezinárodního dožádání, žalovaný uvedl, že skutkový stav vyplývá z obsahu listin založených ve správním spise. Podle licenční smlouvy jsou poplatky hrazeny zvlášť a způsobem uvedeným v licenční smlouvě. Tomu odpovídá i obsah žalobkyní předložených faktur, které se týkají úhrad poplatků vymezených stejně jako v licenční smlouvě. Tuto skutečnost potvrdil při ústním jednání i jednatel žalobkyně. Nebyl proto důvod mezinárodní dožádání provádět nehledě na to, že takové prohlášení poskytovatelů licence si měla opatřit sama žalobkyně. Dále žalovaný poznamenal, že žalobkyně směřuje poplatky hrazené výrobcí zboží poskytovatelům licence s poplatky z licenční smlouvy, které je povinna platit žalobkyně. Předložené emaily se vztahují k licenčním poplatkům, které platí výrobcí zboží, jejichž hodnota je zahrnuta do ceny zaplacené za licencované zboží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí *upozornil* žalobkyni, že veškeré důkazy je třeba předkládat v českém jazyce a že předmětným emailům chybí autorizace. I přesto je vyhodnotil způsobem, se kterým žalobkyně nesouhlasí. Dále žalovaný na základě obsahu licenční smlouvy a předložených emailů a s poukazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) konstatoval, že jedním z plnění, které poskytovatelé licence poskytují žalobkyni na základě licenční smlouvy, je přístup k elektronickému systému zadávání objednávek. Uzavření licenční smlouvy a objednání licencovaného zboží skrze internetové stránky poskytovatelů licence je faktickou podmínkou prodeje zboží, protože jinak by výrobce k prodeji nepřistoupil. Celní úřad proto postupoval správně, pokud poplatky z licenční smlouvy přičetl k celní hodnotě dovezeného zboží.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
9. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
10. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť postupoval dle § 76 odst. 1 s. ř. s.

Stručné shrnutí postupu celních orgánů

11. Dne 28. 3. 2019 byla u žalobkyně zahájena kontrola po propuštění zboží zaměřená na ověření správnosti a úplnosti údajů o celní hodnotě zboží deklarovaného v celních prohlášeních specifikovaných v oznámení o zahájení kontroly. Kontrola byla následně rozšířena o další celní prohlášení, což bylo žalobkyni oznámeno dne 14. 8. 2019.
12. V průběhu kontroly předložila žalobkyně (neparafovaný) text licenční smlouvy. Dále žalobkyně předložila prohlášení společnosti korporace BasicNet S.p.A. ze dne 4. 5. 2020 v anglickém jazyce s překladem (dále jen „prohlášení BasicNet S.p.A.“) a emailovou

komunikaci v anglickém jazyce se společnostmi Nantong Apparel-tech co., Ltd., Tex Alliance SA, ZEN Corporation Group, MHC Industrial Co. Ltd., Formosinho International – Texteis S.A (dále jen „emaily výrobců“).

13. Kontrola byla ukončena dne 10. 11. 2020 s výsledky obsaženými ve zprávě o kontrole po propuštění zboží ze dne 10. 11. 2020. Celní úřad dospěl k závěru, že žalobkyně v kontrolovaných celních prohlášeních deklarovala nesprávné (nižší) údaje o celní hodnotě dovezeného zboží, neboť do ní nezahrnula veškeré připočítávané položky podle čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Šlo o náklady, které jako kupující musela uhradit poskytovatelům licencí jako podmínku prodeje a které nebyly zahrnuty v ceně, která byla za zboží skutečně zaplacená.
14. Celní úřad poté čtyřiceti dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 11. 2020 doměřil příslušné částky dovozního cla. Žalobkyně proti všem dodatečným platebním výměrům podala odvolání.
15. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobkynina odvolání a všech čtyřicet dodatečných platebních výměrů potvrdil.

Posouzení žaloby

16. Žalobkyně v prvé řadě namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s námitkami, které uplatnila v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Dále však námitku nekonkretizovala. Soud nemůže domýšlet za žalobkyni, jaké konkrétní námitky dle jejího názoru žalovaný opomenul nebo na ně v odůvodnění napadeného rozhodnutí reagoval nedostatečně. V opačném případě by přestal být nestranným arbitrem sporu a stal by se advokátem jedné ze stran. Proto může tento žalobní bod vypořádat pouze se stejnou mírou obecnosti, v jaké byl uplatněn. Soud tedy konstatuje, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí reagoval na všechny klíčové argumenty, které žalobkyně v odvolacím řízení uplatnila. Zabýval se jak hodnocením předložených důkazů, důvodností návrhu na provedení mezinárodního dožádání, tak i otázkou naplnění podmínek plynoucích z čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného může být sice důvodem pro uplatnění žalobních námitek týkajících se případné nezákonnosti meritorního posouzení věci, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí však sám o sobě nezakládá. Soud tedy shledal tuto námitku nedůvodnou.
17. Nedůvodnost shora uvedené námitky přitom ale nebrání tomu, aby soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným (i bez výslovně uplatněné námitky), pokud dospěje k závěru, že mu takový nedostatek odůvodnění brání v meritorním posouzení ostatních uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS).

Emaily výrobců

18. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že celní úřad oprávněně odmítl provést dokazování emaily výrobců z důvodu, že nebyly přeloženy do češtiny a autorizovány. Tento názor je v rozporu s tím, že žalovaný sám z obsahu listin vycházel.
19. Dle názoru soudu si žalobkyně ne zcela správně vykládá závěry vyslovené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, stejně jako úvahy, jimiž se s těmito listinami vypořádal celní úřad. V této souvislosti je třeba vysvětlit kontext, v jakém žalovaný a celní úřad zmíněné úvahy vyslovili.

20. Předmětné emaily výrobců žalobkyně předložila v průběhu kontroly k prokázání tvrzení, že licenční poplatky, resp. platby uskutečněné žalobkyní za právo distribuovat dovezené zboží již byly zahrnuty v ceně dováženého zboží. Předmětem jedné skupiny emailů (přílohy vyjádření žalovaného ze dne 4. 5. 2020, č. j. 22899-12/2020-530000-51) jsou odpovědi výrobců (prodávajících) na otázku položenou zaměstnankyní žalobkyně: „*Is a license you pay to BasicNet/Trade included in the value of the goods?*“ (v překladu: „*Je licence, kterou [vy] platíte BasicNet/Trade, zahrnuta do hodnoty zboží?*“). Dotazovaní výrobci na otázku odpověděli většinou kladně tak, že poplatky, které platí, jsou součástí kupní ceny. Předmětem druhé skupiny emailů (příloha č. 2, 3 a 4 protokolu o ústním jednání č.j. 64373-16/2019-530000-51) je komunikace ohledně ceny, způsobu a doby dodání, příp. vyřizování tří objednávek, aniž by zde však byly zmiňovány jakékoliv licenční poplatky.
21. Celní úřad se nejprve ve sdělení ze dne 10. 11. 2020, č. j. 22899-27/2020-530000-51, k první skupině emailů vyjádřil tak, že jde o čestná prohlášení výrobců, která nepatří mezi důkazní prostředky uvedené v § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Celní úřad tak naznal, že „*[č]estnými prohlášeními v předložených e-mailech nelze ověřit skutečnost rozhodnou pro správné zjištění a stanovení daně, a proto vzhledem ke své povaze nemohou být provedeny jako důkaz.*“ Na to ale hned navázal konstatováním, že „*[z] předmětných e-mailových zpráv není možné zjistit jaká částka licenčních poplatků byla údajně zaplacená, k jakému zboží se licenční poplatky vztahují, kdy byla zaplacená, kdo byl příjemcem platby licenčních poplatků atd., neboť tato tvrzení nebyla doložena ničím, z čeho by bylo možné si udělat úsudek o tom, že se tato prohlášení zakládají na pravdě. Naopak celní úřad z účetnictví kontrolované osoby zjistil, že předmětné licenční poplatky hradila kontrolovaná osoba v souladu s podmínkami sjednanými ve Smlouvě.*“
22. Ve zprávě o kontrole po propuštění zboží, jejíž obsah tvoří odůvodnění dodatečných platebních výměrů, a je tedy z hlediska soudního přezkumu rozhodný, však již celní úřad uvedl pouze to, že „*[p]ředloženou e-mailovou komunikaci (č.j. 22899-12/2020-530000-51) kontrolní skupina shledává bezvýznamnou pro řízení, neboť se jedná o neformální korespondenci, která není podložena žádnými důkazními prostředky.*“
23. Z uvedeného plyne, že celní úřad původně (ve vyjádření ze dne 10. 11. 2020) měl výhrady vůči použitelnosti dotčených listin, a proto uvedl, že nemohou být provedeny jako důkaz. Taková úvaha není zcela nesprávná, neboť i podle konstantní judikatury NSS je použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení vyloučeno (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 24. 1. 2011, čj. 7 Afs 45/2009-104). Na druhou stranu se ale uvedené závěry vztahují zejména k čestnému prohlášení samotného daňového subjektu, které není ve vztahu k jeho daňové povinnosti ničím jiným, než prostým tvrzením. Jde-li o vyjádření jiné osoby, nelze předložené čestné prohlášení zcela pominout (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34, ze dne 31. 8. 2015, čj. 4 Afs 123/2015-53).
24. V daném případě celní úřad obsah emailů výrobců zjevně nepominul, neboť i přes původní (dle názoru soudu nepřiléhavé) konstatování, že čestná prohlášení nemohou být provedena jako důkaz, nakonec ve zprávě o kontrole po propuštění zboží tyto důkazy a jejich obsah hodnotil. S jejich obsahem se přitom zjevně seznámil (viz vyjádření ze dne 10. 11. 2020), přičemž daňový řád pro způsob provedení listinných důkazů žádný formální postup nevyžaduje. Celní úřad tak dokazování emaily výrobců neodmítl provést, pouze dospěl k závěru, že s ohledem na ostatní shromážděné podklady a důkazy nejsou způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně („*shledává bezvýznamnou pro řízení*“).

25. Za této situace se jeví jako nepřesné konstatování žalovaného o tom, že celní úřad nepochybil, pokud *tento důkaz odmítl*. Celní úřad totiž důkazy provést neodmítl, jak bylo shora uvedeno. Místo použití slova *odmítnout* tak měl žalovaný uvést, že celní úřad shledal důkazy neprůkaznými, resp. neprokazují tvrzení, k jejichž prokázání byly navrženy. V tomto ohledu lze žalobkyni přisvědčit. Tato nepřesnost však dle názoru soudu v kontextu celého odůvodnění napadeného rozhodnutí není vadou, která by sama o sobě mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (k tomu viz níže).
26. Z hlediska přezkoumatelnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí je však klíčové zejména to, jak žalovaný reagoval na námitky uplatněné v odvoláních. Žalobkyně v nich vyjádřila především nesouhlas se závěrem celního úřadu o tom, že prohlášení výrobců *nejsou podložena žádnými důkazními prostředky*. Dle jejího názoru představují emaily samy o sobě důkaz o skutečnostech, které není nutno dále prokazovat. Pokud měl tedy celní úřad za to, že emaily výrobců jako důkaz nedostačují, pak měl žalobkyni poučit a vyzvat k odstranění vad a nedostatků. Právě na tuto námitku žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela správně reagoval odkazem a citací rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2010, čj. 5 As 1/2010-76, podle něhož „[p]oučovací povinnost správních orgánů v řízeních, která vedou, je obecně zaměřena na poučení o procesních právech a povinnostech (ustanovení § 4 odst. 2 správního řádu). Toto obecné pravidlo nachází odraz v dalších ustanoveních správního řádu, která přiznávají účastníkům řízení konkrétní procesní práva. Do poučovací povinnosti však již nepatří návod, co by účastník řízení měl nebo mohl činit, aby dosáhl žádaného výsledku.“ Skutečně platí, a to i v řízení dle daňových a celních předpisů, že není povinností správních orgánů poskytovat poučení o hmotněprávních otázkách, neboť poučovací povinnost se váže jen k otázkám procesním. V tomto ohledu je reakce žalovaného zcela přiléhavá.
27. Pokud jde o otázku jazykového znění předložených emailů výrobců, je třeba zdůraznit, že žalovaný se paradoxně touto otázkou zabýval zcela nad rámec uplatněných odvolacích námitek. Poukázal přitom na § 76 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého*. Žalobkyni proto vytkl, že emaily výrobců předložila pouze v originálním znění bez překladu a že z tohoto důvodu „nemohl **celkově** zhodnotit jejich obsah, neboť jsou pro něj nesrozumitelné“ (viz první odstavec na str. 4 napadeného rozhodnutí). To samé pak jinými slovy zopakoval i v čtvrtém odstavci na str. 4 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že „z formálního hlediska zdůrazňuje, že tato komunikace není přeložena do českého jazyka, ani nijak autorizována, a proto lze její autenticitu pouze předpokládat s určitou pravděpodobností.“
28. Taková reakce je možná pochopitelná, ale vyvolává pochybnosti, jak mohl žalovaný uvedené listiny hodnotit, když sám uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že *pro něj nejsou srozumitelné*. Žalovaný k tomu v pátém odstavci na str. 8 napadeného rozhodnutí uvedl, že „[n]avrhnutí důkazu v cizím jazyce bez překladu do češtiny je postup v rozporu s daňovým řádem. CÚ má právo odmítnout návrh důkazu nesplňující zákonné požadavky. Odvolací orgán nicméně uvedl, že nemůže zhodnotit obsah takových důkazů komplexně, nikoliv zcela. Z výše uvedeného textu je zřejmé, že odvolací orgán si tuto e-mailovou komunikaci přeložil, a posoudil ji podle jejího obsahu.“ Žalovaný tak zjevně chtěl vysvětlit, co měl na mysli předchozími poznámkami o absenci překladu. Lapidárně řečeno, chtěl žalobkyni vytknout, že nepředložila překlad originálních emailů v anglickém jazyce. Ale i přesto se s jejich obsahem seznámil, neboť si emaily výrobců sám přeložil, a vycházel z nich, byť je nemohl hodnotit komplexně.
29. Soud by nespátroval výslovný rozpor v tom, že žalovaný na jednu stranu žalobkyni vytknul,

že s písemností v anglickém jazyce nepředložila celnímu úřadu i její překlad, jak jí to ukládá § 76 odst. 2 daňového řádu, ale zároveň si tyto písemnosti vlastní činností přeložil a hodnotil jejich obsah. Rozpor je ale v tvrzeních žalovaného, že emaily výrobců *pro něj nejsou srozumitelné*, ačkoliv současně uvedl, že jejich obsah přeložil, přičemž ale *nemůže zhodnotit obsah takových důkazů komplexně, nikoliv zcela*. Soudu není zřejmé, co tím vlastně měl žalovaný na mysli.

30. Podle soudu není přípustné, aby žalovaný hodnotil určité důkazy, pokud mu jejich obsah v cizím jazyce není plně srozumitelný. Jen stěží lze naplnit zásadu volného hodnocení důkazů (*jednotlivě a ve vzájemných souvislostech*), pokud správní orgán rozumí obsahu důkazu jen *zčásti*, a nemůže proto důkazy hodnotit komplexně. Žalovaný tak měl za dané situace v zásadě tři možnosti, buď si mohl sám obsah listin přeložit spolehlivějším způsobem, nebo vyzvat žalobkyni k předložení překladu, případně mohl uložit vyhotovení překladu tlumočnickovi. Nic takového žalovaný neučinil, a spokojil se jen s dílčí, přiznaně neuspokojivou znalostí textu. V tomto ohledu lze tedy žalobkyni přisvědčit, že došlo k pochybení.
31. Soud nicméně i přes shora uvedené pochybení a nesrozumitelnost úvah žalovaného, musí konstatovat, že celou polemiku obou stran ohledně provedení/neprovedení dokazování listinnými důkazy v anglickém jazyce považuje za zcela irelevantní z hlediska výsledku řízení. Procesní pochybení správního orgánu v řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí správního orgánu, je důvodem k jeho zrušení pouze za podmínky, že pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správního orgánu.
32. V projednávané věci žalobkyně navrhla emaily výrobců jako důkaz k prokázání tvrzení o tom, že *licenční poplatky, resp. platby uskutečněné žalobkyní za právo distribuovat zboží již byly zahrnuty v ceně dováženého zboží*. Obsah emailové komunikace se však dotčených plateb, jež žalobkyně platila společností BasicNet a Basic Trademark a z nichž jí bylo později doměřeno clo, vůbec netýká. První skupina emailů výrobců (viz bod 20 tohoto rozsudku) zachycuje odpovědi výrobců zboží (prodávajících) na dotaz žalobkyně, zda jsou součástí kupní ceny dovezeného zboží i poplatky, které *výrobci sami hradí společnosti/tem BasicNet/Trade*. Čili, tato prohlášení výrobců se týkají zcela jiných poplatků, než byly základem pro doměření cla. Komunikace obsažená v druhé skupině emailů se o licenčních poplatcích vůbec nezmiňuje, a rovněž tedy o platbách poplatků nic nesvědčí.
33. Je zřejmé, že obsah předložených emailů výrobců neprokazuje žalobkynino tvrzení o zahrnutí poplatků do kupní ceny, za něž dovážené zboží nakupovala od zahraničních výrobců. Obsah předložených písemností je tak skutečně z hlediska prokázání tohoto tvrzení *bezvýznamný*, jak správně uvedl již celní úřad ve zprávě o kontrole po propuštění zboží. Veškerá další polemika žalobkyně a žalovaného (i celních orgánů navzájem) ohledně povahy prohlášení výrobců, absence překladu či důvodnosti odmítnutí/neodmítnutí důkazů je tak dle soudu nadbytečná, neboť podstatné je pouze to, že ob stojí závěr o neprůkaznosti předložených písemných důkazů. V této souvislosti soud znovu zdůrazňuje i to, že nebylo povinností celních orgánů vyzývat žalobkyni k předložení jiných důkazů, pokud již dospěly k závěru, že dotčené písemnosti její tvrzení neprokazují.
34. Soud tedy shrnuje, že i přes shora uvedené nepřesnosti a nesprávnosti v úvahách žalovaného, výsledný závěr, o tom, že emaily výrobců neprokazují tvrzení žalobkyně, ob stojí. Námitka proto není důvodná.

Mezinárodní dožádání

35. Dále žalobkyně namítá, že se žalovaný nevyjádřil k jejímu důkaznímu návrhu na provedení mezinárodního dožádání. Soud musí zdůraznit, že je při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí vázán uplatněnými žalobními body, z nichž není až na výjimky oprávněn vybočit, domýšlet si je či doplňovat. Namítala-li tedy žalobkyně pouze to, že se žalovaný k tomuto návrhu nevyjádřil, konstatuje soud, že to není pravda, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí po zhodnocení ostatních důkazů uvedl: „*Skutkový stav byl na základě těchto skutečností zjištěn dostatečně přesně, a nebyl zde proto důvod, aby CÚ prováděl důkaz prostřednictvím mezinárodního dožádání u poskytovatelů licence, bez ohledu na to, že to je daňový subjekt, který má povinnost předkládat důkazy.*“ Není proto pochyb o tom, že žalovaný shledal navržený důkaz z hlediska zjišťování skutkového stavu nadbytečným, neboť skutkový stav vyplynul z obsahu jiných podkladů a důkazů. Tím se s návrhem dostatečně, byť stručně vypořádal. Námitka není důvodná.

Poplatky dle licenční smlouvy

36. Klíčový žalobní bod se týká samotného merita věci, a to otázky, zda při určení celní hodnoty zboží dovezeného žalobkyní je na místě převodní hodnotu zboží upravit i o poměrnou část plateb, které žalobkyně vedle kupní ceny hrazené výrobcům zboží platila společností Basic Trademark a BasicNet na základě licenční smlouvy. Podle názoru žalovaného jde o poplatky za užívání práv a licenční poplatky podle čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu, o které je třeba poměrně navýšit převodní hodnotu zboží podle čl. 70 celního kodexu. Naopak žalobkyně soudí, že podmínky pro aplikaci čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu nebyly naplněny.
37. Z obsahu licenční smlouvy, z faktur předložených žalobkyní i z vyjádření samotné žalobkyně plyne, že žalobkyně platí na základě licenční smlouvy celkem tři typy poplatků. Zaprvé platí společnosti Basic Trademark tzv. příspěvek na celosvětovou strategickou reklamu (dále jen „příspěvek CSR“), jehož prostřednictvím se žalobkyně podílí na celosvětové marketingové a propagační činnosti obchodní značky. Zadruhé žalobkyně platí společnosti Basic Trademark licenční poplatky za použití jejích ochranných známek (KAPPA a související). Zatřetí platí žalobkyně společnosti BASICNET licenční poplatky za použití know-how definovaného ve smlouvě.
38. Ve všech třech případech jsou poplatky/příspěvky hrazeny přímo společností Basic Trademark a BasicNet formou minimální garantované částky splatné na počátku kalendářního pololetí. Následně po skončení pololetí je vyúčtován balanční doplatek ve výši rozdílu mezi sjednaným procentem z čistého obrátu a minimální garantovanou částkou. Konečná výše poplatků zaplacených tímto způsobem žalobkyní v obou pololetích roku 2018 vyplývá z obsahu faktur, které žalobkyně předložila správci daně.
39. Relevantní právní úprava týkající se určení celní hodnoty zboží a jejích úprav je obsažena primárně v čl. 70, 71 a 72 celního kodexu.
40. Čl. 70 odst. 1 celního kodexu stanovil: „*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.*“
41. Čl. 70 odst. 2 celního kodexu stanovil: „*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 dovážené zboží*

a která zahrnuje veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží.“

42. Čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu stanovil: „*Při určování celní hodnoty podle článku 70 se k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená, připočítají [...] c) 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.*“
43. Čl. 71 odst. 3 celního kodexu stanovil: „*Při určování celní hodnoty se k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, nepřipočtou žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku.*“
44. Čl. 72 písm. g) celního kodexu stanovil: „*Při určování celní hodnoty podle článku 70 se nezahrnuje žádná z těchto položek: [...] g) aniž je dotčen čl. 71 odst. 1 písm. c), platby uskutečněné kupujícím za právo distribuovat nebo přeprodávat dovážené zboží, jestliže tyto platby nejsou podmínkou prodeje dováženého zboží určeného k vývozu do Unie.*“
45. K citovaným ustanovením se dále vážou pravidla upravená v prováděcím nařízení Komise č. 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „*prováděcí nařízení*“).
46. Východiskem pro stanovení celní hodnoty zboží je převodní hodnota. Tou se dle čl. 70 odst. 2 celního kodexu rozumí cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená. Cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se následně upravuje o položky stanovené v čl. 71 celního kodexu (směrem nahoru) a o položky stanovené v čl. 72 celního kodexu (směrem dolů). Pouze v případě, že nelze celní hodnotu zboží určit na základě převodní hodnoty, stanoví se jinými metodami [čl. 74 odst. 2 písm. a) až d) celního kodexu].
47. Jak uvedl opakovaně SDEU, účelem unijního práva týkajícího se celní hodnoty je „*zavedení spravedlivého, jednotného a nestranného systému, který vylučuje používání libovolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota tedy musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu*“ (srov. rozsudky SDEU ze dne 16. 11. 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, bod 30, ze dne 9. 3. 2017, *GE Healthcare GmbH*, C-173/15, bod 30). „*I když je základem pro výpočet celní hodnoty zpravidla cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, je tak tato cena údaj, který musí být případně předmětem úpravy, pokud je tato operace nezbytná pro to, aby nebyla stanovena svévolná nebo fiktivní celní hodnota*“ (rozsudek SDEU ze dne 20. 6. 2019, *Oribalt Rīga*, C-1/18, body 22 a 23).¹

Příspěvky CSR

48. V projednávané věci bylo žalobkyni doměřeno dovozní clo mj. i z poměrné části příspěvků CSR uhrazených žalobkyní v roce 2018. Z licenční smlouvy, jejíž obsah celní orgány nezpochybnily a vycházely z něj, nicméně plyne, že s úhradou těchto příspěvků není spojen převod jakýchkoliv práv na žalobkyni. Soud v této souvislosti odkazuje na závěry vyslovené

¹ Veškerá rozhodnutí SDEU citovaná v tomto rozsudku se vztahují k právní úpravě obsažené v nařízení Rady č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. Jelikož však textace, smysl a účel úpravy jednotlivých ustanovení nebyly podstatně změněny, lze závěry nadále aplikovat i ve vztahu k právní úpravě obsažené v aktuální celním kodexu, aplikovatelném na projednávanou věc.

v rozsudku SDEU ze dne 19. 11. 2020, *5th AVENUE Products Trading*, C-775/19. V bodu 29 SDEU uvedl: „je třeba konstatovat, že pojmy ‚poplatky za užívání práv‘ a ‚licenční poplatky‘ uvedené v těchto ustanoveních se týkají pouze plateb, které kupující poskytuje prodávajícímu za užívání práv duševního vlastnictví.“

49. Žalobkyně se prostřednictvím příspěvku CSR podílí na celosvětové marketingové strategii společnosti BasicTrademark, zejména v oblasti sportu, jejímž prostřednictvím jsou v celosvětovém měřítku propagované ochranné známky a produkty, které se k nim vážou. Žalobkyně za tuto platbu nedostává přímo žádné protiplnění, resp. právo, které by bylo obsaženo ve zboží (čl. 136 odst. 1 prováděcího nařízení). Žalobkyně pouze těží z případného zvýšení obratu, který celosvětová strategická reklama podporuje. Příspěvky CSR tedy v podstatě představují marketingový výdaj určený k propagaci ochranných známek BasicTrademark a produktů, které jsou jimi označeny, nicméně nevztahují se přímo k hodnocenému zboží, jak to vyžaduje čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu (k tomu viz níže).
50. Soud proto musí konstatovat, že celní orgány postupovaly chybně, pokud do celní hodnoty jednotlivých položek dováženého zboží zahrnuly poměrnou část příspěvků CSR zaplacených žalobkyní společnosti Basic Trademark, ačkoliv na tento typ marketingových plateb citované ustanovení vůbec nedopadá. Ostatně důvody, proč příspěvky CSR zahrnuli do celní hodnoty zboží, celní úřad ani žalovaný nikterak neodůvodnili, a napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry jsou tedy v tomto rozsahu zároveň nepřezkoumatelné.
51. Soud pouze poznamenává, že se zabýval i možností, zda nelze platbu příspěvků CSR zahrnout do celní hodnoty zboží z jiného důvodu než jako licenční poplatky. Dospěl však k závěru, že nikoliv, neboť příspěvek CSR nelze podřadit pod žádnou z položek uvedených v čl. 71 celního kodexu. Podle čl. 71 odst. 3 celního kodexu přitom nelze k převodní hodnotě přičíst žádné jiné platby než položky uvedené v tomto článku.

Licenční poplatky

52. Dále se tedy bude soud věnovat zbývajícím dvěma položkám, o které byla převodní hodnota navýšena, a to licenčnímu poplatku placenému společnosti BasicNet za poskytnutí know-how a licenčnímu poplatku placenému společnosti Basic Trademark za poskytnutí práv k užívání ochranných známek.
53. Jak správně uvedl žalovaný, ze znění čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu vyplývá, že poplatky za užívání práv a licenční poplatky lze zahrnout do celní hodnoty zboží, pokud jsou kumulativně splněny tři základní podmínky. Zaprvé, že *poplatky nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená* (čl. 70 odst. 2 celního kodexu), že *se poplatky za užívání práv a licenční poplatky týkají hodnoceného zboží*, a zatřetí, že *přímá nebo nepřímá úhrada poplatků kupujícím je podmínkou prodeje* (srov. rozsudek SDEU ze dne 9. 7. 2020, C-76/19, „Curtis Balkan“ EOOD, bod 39).
54. Soud ve shodě s žalovaným nemá pochybnost o splnění **první podmínky** plynoucí z čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Z obsahu licenční smlouvy i faktur vystavených společnostmi BasicNet a Basic Trademark plyne, že platby byly prováděny samostatnou úhradou, a to na účet a ve prospěch poskytovatelů práv jako úplata z poskytnutí práv k know-how a k ochranným známkám. Licenční poplatky zjevně nebyly uhrazeny s platbou kupní ceny, za kterou žalobkyně hodnocené zboží nakoupila od výrobců. Platbám určeným

výrobcům zboží (prodávajícím) a platbám určeným poskytovatelům práv k know-how a ochranným známkám navíc odpovídala odlišná protiplnění. Ani sama žalobkyně nezpochybnila, že licenční poplatky platila přímo poskytovatelům práv, nikoliv jako součást kupní ceny uhrazené prodávajícím. Obecné tvrzení o tom, že licenční poplatky byly zahrnuty v ceně, za kterou zboží pořídila, žalobkyně nikterak nevysvětlila ani nedoložila (např. výpočtem, jak mělo dojít k navýšení převodní ceny o poměrnou část licenčních poplatků). Ani předložené emaily výrobců, jak již bylo uvedeno, toto tvrzení nedokládají. Ostatně bylo by překvapivé a hospodářsky nesmyslné, pokud by žalobkyně hradila tentýž poplatek dvakrát, jednou přímo společností BasicNet a Basic Trademark, a podruhé nad rámec povinností plynoucích z licenční smlouvy i jako součást kupní ceny hrazené výrobcům zboží (prodávajícím).

55. Jak uvedl celní úřad ve zprávě o kontrole po propuštění zboží: „*k fakturované hodnotě dováženého zboží převedené prostřednictvím platného celního kurzu byly připočteny dle čl. 71, odst. 1, písm. i) [celního kodexu] náklady na dopravu a pojištění dováženého zboží do místa, než vstoupilo na celní území Unie.*“ Žalobkyně netvrdila opak. Neuváděla, že převodní hodnota zboží byla pro účely stanovení celní hodnoty zboží již před propuštěním zboží do oběhu navýšena o částku odpovídající poměrné části licenčních poplatků. Sama přitom vystupovala jako příjemce a deklarant zboží, takže by o takovém navýšení celní hodnoty zboží musela vědět. Navýšení převodní hodnoty nevyplývá ani z podkladů obsažených ve správním spise, zejména z celních prohlášení, která jsou součástí správního spisu.
56. Žalobkyně současně netvrdila ani skutečnosti, z nichž by vyplynulo, že platby licenčních poplatků provedla sice prostřednictvím společností BasicNet a Basic Trademark, ale ve prospěch prodávajících (výrobců zboží). V takovém případě by poskytovatelé práv k know-how a ochranným známkám museli platby dále „převést“ na výrobce zboží, od nichž žalobkyně zboží nakoupila. Z obsahu licenční smlouvy, z prohlášení společnosti BasicNet ani z tvrzení žalobkyně ovšem nic takového neplyne.
57. Pokud se žalobkyně dovolávala obsahu komunikace obsažené v přeložených emailech výrobců, soud již shora vysvětlil (bod 20 a 31 tohoto rozsudku), že sdělení o tom, že cena zboží zahrnuje licenční poplatky, se vztahuje k licenčním poplatkům, které platí výrobci zboží (prodávající) společností skupiny BasicNet, nikoliv k licenčním poplatkům hrazeným žalobkyní. Jde zjevně o poplatky, které souvisí s použitím ochranných známek, know-how, autorských práv či jiných typů duševního vlastnictví při výrobě a prodeji oděvního zboží, které výrobci produkují. Bez licence opravňující je k využití duševního vlastnictví by ostatně nemohli produkty legálně vyrábět. Rozhodně tak nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že žalovaný účelově vytvořil dvě skupiny licenčních poplatků. Žalobkyně buď nechápe, jakým způsobem probíhá výroba, distribuce a prodej výrobků v systému, jehož se sama účastní, nebo (a to spíše) uplatňuje tuto námitku zcela účelově. Navíc je to sama žalobkyně, kdo položil dotčeným výrobcům otázku takovým způsobem, aby se vyjádřili jen k licenčním poplatkům, které oni sami hradí, nikoliv k licenčním poplatkům hrazeným žalobkyní.
58. **Druhou podmínkou** zahrnutí licenčních poplatků do převodní hodnoty je, že se *poplatky za užívání zboží a licenční poplatky týkají hodnoceného zboží*. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že tato podmínka je splněna. Tento závěr však učinil pouze na základě skutečnosti, že zboží je označeno ochrannými známkami poskytovatelů licence a v licenční smlouvě je uvedeno, že odvolatel platí poplatky mj. za právo distribuovat licencované zboží na území České republiky. Ani celní úřad tento svůj totožný závěr nikterak blíže nevysvětlil.

59. Soud má za to, že shora uvedené odůvodnění je hrubě zjednodušující a nedostatečné.
60. Čl. 136 prováděcího nařízení stanoví:
- „1. Poplatky za užívání práv a licenční poplatky se týkají dováženého zboží, zejména pokud jsou práva převedena na základě dohody o licenci nebo o poplatcích za užívání práv obsažena ve zboží. Způsob výpočtu částky poplatků za užívání práv nebo licenčních poplatků není rozhodující.*
- 2. Jestliže se způsob výpočtu výše poplatků za užívání práv nebo licenčních poplatků odvíjí od ceny dováženého zboží, má se, pokud se neprokáže opak, za to, že se platba uvedených poplatků za užívání práv nebo licenčních poplatků týká daného zboží, jehož hodnota se má určit.*
- 3. Pokud se poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky týkají částečně hodnoceného zboží a částečně jiných složek nebo součástí, které byly po dovozu ke zboží připojeny, nebo činností či služeb poskytnutých po dovozu, provede se přiměřená úprava.“*
61. Pokud jde o **práva k ochranným známkám**, společnost Basic Trademark udělila žalobkyni *právo na distribuci a prodej produktů nesoucích ochranné známky sjednaným způsobem na území České republiky a dále licenci k používání ochranných známek v souvislosti s distribucí a prodejem*. Toto plnění tak má dvě základní složky: a) **právo na distribuci a prodej produktů** a b) **licenci k použití ochranných známek v souvislosti s tím**.
62. SDEU již v rozsudku ve věci *5th AVENUE Products Trading* konstatoval, že poplatek za převod práva distribuovat zboží označené ochrannou známkou na určitém území nelze podřadit pod pojem *poplatek za užívání a licenční poplatek* ve smyslu čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Může se však jednat o platby uskutečněné kupujícím za právo distribuovat nebo přeprodávat dovážené zboží, jak jsou zmiňovány v čl. 72 písm. g) celního kodexu. Ty se do celní hodnoty nezahrnují, jestliže **nejsou podmínkou prodeje** dováženého zboží určeného k vývozu do Unie. *A contrario*, pokud platby za právo distribuovat nebo přeprodávat dovážené zboží **jsou podmínkou prodeje**, pak je lze do převodní hodnoty zahrnout, a to na základě čl. 70 odst. 2 celního kodexu, podle něhož převodní cena zahrnuje veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží.
63. Z uvedeného lze dovodit, že první z uvedených složek licenčního poplatku hrazeného společností Basic Trademark, tedy poměrná část licenčního poplatku odpovídající úplatě za právo zboží označené ochrannou známkou distribuovat a prodávat, nelze do celní hodnoty zboží započítat na základě čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Neuplatní se tudíž shora uvedené podmínky plynoucí z tohoto ustanovení (viz bod 53 tohoto rozsudku). Nicméně tuto složku lze započítat do celní hodnoty zboží, pokud je její platba **podmínkou prodeje** (k této podmínce viz níže).
64. Druhou složku licence k ochranným známkám Basic Trademark představuje **licence k používání ochranných známek v souvislosti s distribucí a prodejem hodnoceného zboží**. Z obsahu správního spisu plyne, že distribuce a prodej se týká hodnoceného zboží označeného dotčenými ochrannými známkami (žalobkyně ani netvrdila opak). Pokud tedy používá žalobkyně ochranné známky v souvislosti s prodejem a distribucí dovezeného zboží, je zřejmé, že se hodnoceného zboží tato složka licenčního poplatku týká. Uplatní se zde vyvratitelná domněnka podle čl. 136 odst. 2 prováděcího nařízení. V tomto (dílčím) rozsahu, pokud jde o tuto složku licenčního poplatku, je tedy úvaha žalovaného o naplnění druhé podmínky správná. Složka licenčního poplatku, jež je úplatou za **licenci k používání ochranných známek v souvislosti s distribucí a prodejem hodnoceného zboží**, se týká

hodnoceného zboží.

65. Pokud jde o práva k **know-how**, společnost BasicNet udělila žalobkyni na základě licenční smlouvy oprávnění k užívání a využívání know-how k dotčeným produktům v souvislosti s licenci k ochranným známkám. Samotné know-how je smlouvou poměrně široce definováno jako soubor údajů relevantních pro: a) design, výrobní specifikace a získávání produktů prostřednictvím tzv. zásobovacích středisek, b) prezentaci a odbyt produktů, c) marketingová sdělení a řízení klientů, d) administrativu, logistiku a finanční řízení, e) všechna obchodní tajemství a další informace s použitím v odvětví, odkazující nebo týkající se povahy, vlastností nebo účelu produktů, způsobů výroby nebo distribuce či komercializace produktů nebo poskytování služeb dávajících žalobkyni konkurenční nebo ekonomické výhody a přínosy.
66. Lze odkázat na komentář č. 3 vypracovaný Výborem pro celní kodex (Kompéndium textů o celní hodnotě Výboru pro celní kodex z ledna 2007, TAXUD/800/2002-CS), jenž v bodu 9 uvádí: *„Know-how poskytované na základě licenční smlouvy zahrnuje často modely, předpisy, vzorce a základní pokyny týkající se používání výrobku, na který se vztahuje licence. Pokud se toto know-how týká dováženého zboží, je nutno zvážit zahrnutí jakýchkoliv licenčních poplatků s ním souvisejících do celní hodnoty. Některé licenční smlouvy (například v oblasti franšizingu) však stanoví poskytování služeb, jako je školení zaměstnanců držitele licence pro výrobu licenčních výrobků nebo používání strojů/zřízení. Může se jednat rovněž o technickou pomoc v oblastech řízení, správy, uvádění na trh, účetnictví atd. Licenční poplatky hrazené za tento typ služeb se nezahrnují do celní hodnoty.“* (zvýraznění doplněno soudem). Ke komentářům a závěrům Výboru pro celní kodex se SDEU již vyjádřil tak, že „i když nejsou právně závazné, představují významné prostředky zajištění jednotného používání celního kodexu celními orgány členských států a jako takové mohou být považovány za právoplatný prostředek pro výklad uvedeného kodexu“ (rozsudky SDEU ze dne 9. 3. 2017, *GE Healthcare*, C-173/15, bod 45, a ze dne 10. 9. 2020, *BMW Bayerische Motorenwerke AG*, C-509/19, bod 21).
67. Jak je v projednávané věci zřejmé ze shora uvedené definice obsažené v licenční smlouvě, know-how poskytnuté žalobkyni zahrnuje množství složek. U některých je zjevné, že se vztahují k hodnoceným výrobkům [např. položka a) design, výrobní specifikace a získávání produktů prostřednictvím tzv. zásobovacích středisek], u jiných složek [např. položka d) administrativu, logistiku a finanční řízení] to však může být sporné. Vztah mezi poskytnutým know-how na straně jedné a dotčeným zbožím na straně druhé přitom musí být dostatečně úzký (srov. rozsudek SDEU ve věci *„Curtis Balkan“ EOOD*, bod 49) Celní úřad ani žalovaný si nepoložili otázku, zda a do jaké míry se poskytnuté know-how a jeho jednotlivé složky vztahují k hodnocenému zboží a nakolik úzký je tento vztah. Konstatování, že podmínka je naplněna jenom z toho důvodu, že hodnocené zboží je označeno ochrannými známkami, k jejichž užívání byla žalobkyni poskytnuta licence, je proto nepřipustně zjednodušující a paušalizující, neboť neříká zhola nic o skutečném obsahu know-how, jeho účelu a vztahu k hodnocenému zboží. Jelikož z napadeného rozhodnutí ani ze zprávy o kontrole po propuštění zboží nevyplývají relevantní úvahy, na jejichž základě celní orgány dospěly k závěru, že licenční poplatek za know-how (všechny jeho složky) se týká v plném rozsahu hodnoceného zboží, nezbyvá soudu než konstatovat, že napadené rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné.
68. Zbývá tedy posoudit naplnění **třetí podmínky** zahrnutí licenčních poplatků do převodní hodnoty, tedy že *přímá nebo nepřímá úhrada poplatků kupujícím je podmínkou prodeje*. Tato podmínka se uplatní i ve vztahu k zahrnutí distribuční složky licenčního poplatku hrazené za právo distribuovat a prodávat hodnocené zboží (body 62 a 63 tohoto rozsudku). V obou

případech je třeba pojem „podmínka prodeje“ vykládat shodně (viz bod 42 rozsudku SDEU ve věci *5th AVENUE Products Trading*).

69. Podle čl. 136 odst. 4 prováděcího nařízení platí, že: *„Poplatky za užívání práv a licenční poplatky se považují za zaplacené jako podmínka prodeje dováženého zboží, je-li splněná kterákoli z těchto podmínek:*
a) prodávající nebo osoba, která je s ním ve spojení, platbu od kupujícího vyžaduje;
b) kupující provádí platbu za účelem splnění podmínky prodávajícího v souladu se smluvními podmínkami;
c) kupujícímu nemůže být zboží prodáno ani je nemůže zakoupit, aniž by uhradil poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky jejich poskytovateli.
70. Čl. 127 prováděcího nařízení stanoví:
„1. Pro účely této kapitoly se za osoby ve spojení považují dvě osoby, které splňují jednu z těchto podmínek:
[...],
e) jedna z nich přímo nebo nepřímo kontroluje druhou;
f) obě přímo nebo nepřímo kontroluje třetí osoba;
g) společně přímo nebo nepřímo kontrolují třetí osobu; [...].
[...].
3. Pro účely odst. 1 písm. e), f) a g) se osoba považuje za kontrolující jinou osobu, je-li z právního nebo provozního hlediska v postavení, jež jí dovoluje usměrňovat druhou osobu.“
71. Žalovaný učinil ohledně podmínění prodeje hodnoceného zboží zaplacením licenčních poplatků poměrně prostou úvahu. Konstatoval, že podle licenční smlouvy je žalobkyně oprávněna zadávat objednávky dováženého zboží pouze prostřednictvím internetových stránek Basicproduction.net, což potvrzuje i emailová komunikace žalobkyně se dvěma výrobci (přílohy č. 2 a 3 protokolu o ústním jednání č.j. 64373-16/2019-530000-51). Jelikož je přístup k tomuto elektronickému systému jedním z plnění, které společnost BasicNet, jako poskytovatel know-how poskytuje žalobkyni, je zřejmé, že uzavření licenční smlouvy a objednání zboží prostřednictvím internetových stránek Basicproduction.net jsou podmínkou prodeje zboží.
72. Uvedené skutkové okolnosti, o nichž není mezi účastníky řízení sporu, však podle soudu nejsou dostatečnou oporou pro závěr o podmínění prodeje zboží zaplacením licenčních poplatků. Je pravdou, že jak uvedl žalovaný, taková podmínka nemusí být explicitně smluvně upravena, a může ze smluvních vztahů vyplývat implicitně (komentář č. 3 Výboru pro celní kodex, bod 12), a dle názoru soudu může být i výsledkem faktického postupu kupujícího, prodávajícího a poskytovatele práv. V každém případě však z judikatury SDEU ohledně *podmínky prodeje* vyplývá, že *„tento požadavek je splněn, jestliže v rámci smluvních vztahů mezi prodávajícím nebo osobou s ním spojenou a kupujícím je zaplacení licenčních poplatků pro prodávajícího natolik důležité, že by bez jejich zaplacení nepřistoupil k prodeji“* (viz rozsudky SDEU ve věci *GE Healthcare*, bod 60, a ve věci *„Curtis Balkan“ EOOD*, bod 62).
73. V projednávané věci žalobkyně platila licenční poplatky nikoliv prodejcům zboží, ale společnostem BasicNet a Basic Trademark, jako poskytovatelům know-how a práv k používání ochranných známek. *A priori* přitom nešlo o majetkově či personálně propojené osoby.
74. K naplnění *podmínky prodeje* by mohlo dojít v některém z případů uvedených v čl. 136 odst.

4 prováděcího nařízení. Žalovaný ani celní úřad nekonkretizovali, o jakou z tam uvedených variant šlo v tomto případě. Dle názoru soudu však jejich stávající skutková zjištění a prezentované hodnocení neumožňují dospět k závěru, že šlo o jakoukoliv z těchto tří variant.

75. Aby šlo o případ uvedený v čl. 136 odst. 4 písm. a) prováděcího nařízení (*prodávající nebo osoba, která je s ním ve spojení, platbu od kupujícího vyžaduje*), muselo by být prokázáno, že výrobci, od nichž žalobkyně zboží nakupovala, a společnosti BasicNet či Basic Trademark, jsou **osobami ve spojení**. V úvahu zde přichází aplikace čl. 127 odst. 1 písm. e), f) a g) a odst. 3 prováděcího nařízení. Ve všech těchto případech spojení osob je podstatou kontrola jedné osoby nad druhou. V daném případě by se zřejmě jednalo o kontrolu společností BasicNet a Basic Trademark nad výrobcí, kteří jsou v licenční smlouvě označováni jako *zásobovací střediska*.
76. Je však třeba zdůraznit, že žalovaný se výkonem kontroly nad výrobcí (zásobovacími středisky) ze strany poskytovatelů know-how a práv k ochranným známkám nezabýval, resp. zabýval jen zcela okrajově. Jedinou jeho úvahu v tomto směru představuje závěr, že žalobkyně si jejich prostřednictvím (resp. prostřednictvím Basicproduction.net) objednávala zboží. Nicméně tuto okolnost nelze zcela vytrhávat z kontextu všech vztahů mezi všemi zúčastněnými osobami. Jak totiž plyne z komentáře Výboru pro celní kodex č. 11, je třeba zohlednit celou řadu demonstrativně uvedených faktorů:

„Při určení, zda jsou naplněny znaky kontroly, je třeba analyzovat následující faktory:

- poskytovatel licence si zvolí výrobce a přikáže jej kupujícímu;*
- poskytovatelem licence a prodávajícím existuje přímá smlouva o výrobě;*
- poskytovatel licence vykonává skutečnou přímou či nepřímou kontrolu nad výrobou (výrobní střediska nebo výrobní metody);*
- poskytovatel licence vykonává skutečnou přímou či nepřímou kontrolu nad logistikou a dopravou zboží až ke kupujícímu;*
- poskytovatel licence rozhoduje, komu může výrobce prodávat zboží, nebo omezuje okruh potenciálních kupujících;*
- poskytovatel licence stanoví cenové podmínky, za kterých musí výrobce/proávající své zboží prodávat, nebo cenové podmínky, za kterých dovozce/kupující musí zboží dále prodávat;*
- poskytovatel licence má právo přezkoumávat účetnictví výrobce nebo kupujícího;*
- poskytovatel licence rozhoduje o výrobních postupech, které mají být použity/dodává modely atd.;*
- poskytovatel licence určuje dodavatele materiálů nebo součástí nebo jejich volbu podřizuje omezení;*
- poskytovatel licence omezuje množství, která může výrobce vyrobit;*
- poskytovatel licence nepovolí kupujícímu nakupovat přímo od výrobce, ale prostřednictvím majitele ochranné známky (poskytovatele licence), který může rovněž jednat jako obchodní zástupce dovozce;*
- výrobce není oprávněn vyrábět konkurenční výrobky (bez licence) bez souhlasu poskytovatele licence;*
- vyrobený výrobek je specifický pro poskytovatele licence (ohledně návrhu/designu a ochranné známky);*
- vlastnosti výrobku a použité technologie určuje poskytovatel licence.“*

77. Uvedený výčet je demonstrativní (neuzavřený), v každé konkrétní věci mohou tedy existovat i další relevantní faktory. Bylo však povinností celních orgánů zhodnotit, zda ve

světle shora uvedených faktorů naplňují výrobci, od nichž žalobkyně zboží nakupovala, a společnosti BasicNet či Basic Trademark, definici osob ve spojení. Žalovaný měl zkoumat, zda zmíněné faktory umožňují poskytovatelům práv z *právního nebo provozního hlediska usměrňovat výrobce* (zásobovací střediska) ve smyslu čl. 127 odst. 3 prováděcího nařízení. Tomuto požadavku však žalovaný nedostál a omezil se na jediný z celé palety faktorů. Ze zprávy o kontrole po propuštění zboží (str. 57) je patrné, že se o takovou úvahu pokusil alespoň celní úřad. Nicméně ani jeho hodnocení se neopírá o komplexní posouzení alespoň většiny shora zmíněných faktorů. Byť tomu může obsah licenční smlouvy a tvrzení žalobkyně nasvědčovat, soudu nepřisluší, aby úvahy a hodnocení celních orgánů ohledně naplnění *podmínky prodeje* doplňoval, a prakticky tak nahrazoval jejich činnost.

78. Aby šlo o případ uvedený v čl. 136 odst. 4 písm. b) prováděcího nařízení (*kupující provádí platbu za účelem splnění podmínky prodávajícího v souladu se smluvními podmínkami*), musely by celní orgány zkoumat obsah smluv o prodeji hodnoceného zboží uzavřených mezi žalobkyní a výrobcí zboží. To však neučinily, přičemž žalobkyni ani nevyzvaly k jejich předložení, příp. doložení jejich obsahu. Za daných okolností tak nelze aplikovat čl. 136 odst. 4 písm. b) prováděcího nařízení. Ani v tomto ohledu tedy nemůže soud suplovat úlohu celních orgánů.
79. Konečně, nebylo ani prokázáno, že šlo o případ uvedený v čl. 136 odst. 4 písm. c) prováděcího nařízení (*kupujícímu nemůže být zboží prodáno ani je nemůže zakoupit, aniž by uhradil poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky jejich poskytovateli*). Z citovaného ustanovení plyne, že požadavek *podmínky prodeje* by byl splněn, jestliže žalobkyně mohla nakoupit zboží pouze v případě úhrady licenčního poplatku. *A contrario* jde o otázku, zda nezaplacení licenčních poplatků představuje právní či faktickou překážku prodeje zboží. Úvahy žalovaného však směřují jiným směrem, neboť se soustředí pouze na zjištěnou skutečnost, že hodnocené zboží lze objednat pouze prostřednictvím internetových stránek Basicproduction.net. Jinými slovy, žalovaný se zabývá pouze tím, co musí žalobkyně splnit, aby si získala a dlouhodobě udržela přístup k objednávkovému systému BasicNet. Co by se ale stalo v případě řádného a včasného nezaplacení licenčního poplatku společnosti BasicNet a zda by to znamenalo ztrátu možnosti objednávat zboží prostřednictvím Basicproduction.net, to již z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Detailní úvaha o následcích nezaplacení je tím spíše potřebná v případě licenčního poplatku hrazeného společností Basic Trademark, která sama žalobkyni žádná práva k používání systému Basicproduction.net neposkytuje. Zda by i v případě nezaplacení licenčního poplatku za používání ochranných známek a právo distribuovat zboží žalobkyně ztratila možnost zboží nakoupit, je otázkou, kterou bylo třeba se také zabývat. V této souvislosti má ostatně relevanci i žalobkyní předložené prohlášení společnosti BasicNet ze dne 4. 5. 2020, podle něhož „*platba licenčních poplatků za použití ochranných známek společností skupiny BasicNet Group není podmínkou prodeje produktů ze strany výrobců společnosti Sporttime.*“²
80. Soud za daných okolností musí konstatovat, že ze shromážděných podkladů a z úvah prezentovaných v odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze spolehlivě usuzovat ani na možnost aplikace čl. 136 odst. 4 písm. c) prováděcího nařízení.
81. Pokud jde o naplnění **třetí podmínky** zahrnutí licenčních poplatků do převodní hodnoty, tedy že *přímá nebo nepřímá úhrada poplatků kupujícím je podmínkou prodeje*, soud shrnuje, že

² SPORTTIME, s.r.o. je právní předchůdkyní žalobkyně, jejíž jmění na žalobkyni přešlo v důsledku fúze sloučením.

na základě skutkových zjištění a úvah celních orgánů nelze učinit spolehlivý závěr o tom, že úhrada licenčních poplatků byla podmínkou prodeje hodnoceného zboží. Ačkoliv řada indicií skutečně nasvědčuje jejímu naplnění, úvahy žalovaného v tomto směru jsou kusé a vytržené z kontextu vztahů mezi žalobkyní, prodávajícími a poskytovateli know-how a licenci k ochranným známkám. Závěry žalovaného jsou zčásti nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a zčásti nemají oporu ve shromážděných podkladech, a skutkový stav je tak zjištěn nedostatečně. K těmto vadám soud musel přihlídnout i bez výslovně uplatněné námítky, neboť brání přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí v mezích uplatněného žalobního bodu.

82. Závěrem soud dodává, že v žádném případě nevyklučuje naplnění podmínek pro zahrnutí licenčních poplatků či jejich části do celní hodnoty hodnoceného zboží. Žalovaný však bude muset své úvahy a závěry vztahující se k jednotlivým podmínkám (bod 53 tohoto rozsudku) doplnit a specifikovat, jak je naznačeno shora, a to ve vztahu ke všem složkám poplatků/příspěvků, které žalobkyně poskytovatelům práv platí. Stávající nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí a nedostatky skutkových zjištění soudu brání udělat si o této otázce konečný úsudek. Soudu zároveň nepřísluší nahrazovat nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí vlastními úvahami, případně podstatnou měrou doplňovat skutková zjištění nezbytná pro posouzení věci.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

83. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a zčásti pro nedostatečně zjištěný skutkový stav [§ 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]. Věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
84. V dalším řízení se žalovaný bude znovu v intencích závěrů soudu a judikatury SDEU zabývat zejména naplněním podmínek pro poměrné zahrnutí licenčních poplatků do převodní hodnoty zboží. Bude přitom respektovat zejména následující závěry. Příspěvky CSR nelze do převodní hodnoty zahrnout. V případě licenčních poplatků hrazených společnosti Basic Trademark je třeba rozlišovat dvě složky úplaty: a) za právo na distribuci a prodej produktů a b) za licenci k použití ochranných známek v souvislosti s tím. Úplatu za právo na distribuci a prodej produktů nelze podřadit pod čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu, nicméně lze ji započítat do převodní hodnoty, pokud je její zaplacení podmínkou prodeje (čl. 70 odst. 2 celního kodexu). Druhou složku licenčních poplatků hrazených společnosti Basic Trademark za licenci k použití ochranných známek i licenční poplatky hrazené společnosti BasicNet lze započítat do převodní hodnoty hodnoceného zboží za podmínek uvedených v čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. V rozsahu této části licenčních poplatků je třeba znovu posoudit, zda je splněna podmínka, že se týkají hodnoceného zboží, a to zejména ve vztahu k úplatě za poskytnutí práv k používání know-how. Vztah mezi poskytnutým know-how a hodnoceným zbožím musí být dostatečně úzký. Stejně tak musí být ve vztahu k licenčním poplatkům splněn předpoklad, že jejich úhrada je podmínkou prodeje hodnoceného zboží. Žalovaný v této souvislosti jednoznačným způsobem zhodnotí a odůvodní, o jakou variantu skutkové podstaty dle čl. 136 odst. 4 prováděcího nařízení, případně ve spojení s čl. 127 prováděcího nařízení, v tomto případě jde. Komplexně přitom zhodnotí všechny relevantní skutkové okolnosti, a za tímto účelem případně doplní skutková zjištění týkající se podmínění prodeje zboží zaplacením licenčních poplatků. Licenční poplatky (s výhradou části licenčního poplatku za právo distribuovat a přeprodávat zboží) lze v poměrné výši započítat do převodní hodnoty pouze, pokud budou naplněny

všechny podmínky plynoucí z čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu. Pokud jde o listinné důkazy předložené v anglickém jazyce, žalovaný si nejprve vyjasní, zda obsahu těchto písemností v anglickém jazyce plně rozumí či nikoliv, a v případě, že nikoliv, učiní úkony nezbytné k tomu, aby se s jejich obsahem mohl seznámit. Následně posoudí, zda způsob, jakým se celní úřad s těmito písemnostmi vypořádal, je logický a řádně odůvodněný, a jeho úvahy případně doplní či jinak odstraní zjištěné vady.

85. Soud neprovedl dokazování žalobkyní navrženými listinami, neboť jsou všechny obsahem předloženého správního spisu, jehož obsahem se v řízení před soudy ve správním soudnictví dokazování neprovádí.
86. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci plně úspěšná, a proto má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení. Ty tvoří soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady spojené se zastoupením advokátem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.) ve výši stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za zastoupení činí 9 300 Kč za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a návrhu na záměnu účastníka podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], k čemuž náleží paušální náhrada hotových výdajů v celkové výši 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto mu náleží též náhrada této daně ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni k jejím rukám ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 11. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu