



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složené z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **IMEXTRA CZ s.r.o.**, se sídlem Chrudimská 2526/2a Praha, zast. Mgr. Alešem Chamrádem, LL.M, advokátem se sídlem Říční 100, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 11. 2022, č. j. 77 Af 20/2021-61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 11. 2022, č. j. 77 Af 20/2021-61, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2021, č. j. 23680-4/2021-900000-316, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 600 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Aleše Chamráda, LL.M., advokáta se sídlem Říční 456/10, Praha 1, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2021, č. j. 23680-4/2021-900000-316, ve věci určení celní hodnoty.

[2] Stěžovatel dne 11. 10. 2018 navrhl propuštění zboží kódu 61159500 *Ponožky z bavlny, pletené/háčkované – 85 % BA, 10 % polyester, 5 % elastan – 70 % BA, 27 % polyester, 3 % elastan, 604 kartonů, 104 720 párů, čistá hmotnost 7 420 kg* (položka č. 1) a zboží kódu 61159900 *Ponožky, z ostatních textilních materiálů, pletené/háčkované – 95 % bambusové vlákno, 3 % polyamid, 2 % elastan, 190 kartonů, 45 600 párů, čistá hmotnost 3 610 kg* (položka č. 2) dovezeného z Číny do volného oběhu. Celní úřad na základě pochybností o celní hodnotě

dovezeného zboží vedl se stěžovatelem řízení a následně mu doměřil rozdíl cla. Pochybnosti o celní hodnotě dovezeného zboží založil celní úřad na výrazném nepoměru mezi deklarovanou jednotkovou cenou dovezeného zboží (81,427 Kč/kg u položky č. 1, resp. 68,82 Kč/kg u položky č. 2 oproti jednotkovým cenám obdobného zboží dle statistických dat celních operací v interních databázích celní správy a dle dat statistického úřadu EU (mediánová cena 282,695 Kč/kg u položky č. 1, resp. 216,16 Kč/kg u položky č. 2). Dále byly dle celního úřadu nejasné a neobvyklé okolnosti smluvního vztahu; stěžovatel nijak nevysvětlil, proč by celní hodnota dováženého zboží měla být výrazně nižší než u obdobně dováženého zboží. Celní úřad proto konstatoval, že celní hodnotu nelze určit podle čl. 70 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále „celní kodex“), na základě převodní hodnoty, a že je třeba ji určit podle celní hodnoty stejného nebo podobného zboží dle čl. 74 odst. 3 celního kodexu. Ve vztahu k položce č. 1 proto celní úřad neuznal deklarovanou celní hodnotu 604 186 Kč, clo 72 503 Kč, a celní hodnotu určil ve výši 2 097 560 Kč, clo 251 708 Kč. Ve vztahu k položce č. 2 celní úřad neuznal deklarovanou celní hodnotu 248 475 Kč, clo 29 817 Kč, a celní hodnotu určil ve výši 780 338 Kč, clo 93 641 Kč. Celkově tak celní úřad stěžovateli doměřil rozdíl cla ve výši 243 029 Kč.

[3] Proti rozhodnutí celního úřadu podal stěžovatel odvolání a předložil doplňující doklady, po jejich vyhodnocení žalovaný dospěl shodně jako celní úřad k závěru, že stěžovatel neprokázal, že hodnota dovezeného zboží nebyla podhodnocena a odvolání stěžovatele zamítl.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel **žalobu**, ve které namítl, že celní úřad nedůvodně odmítl deklarovanou celní hodnotu na základě srovnání s naprosto nesouvisejícími obchodními dovozními případy. Tvrdil, že unesl důkazní břemeno ohledně deklarované celní hodnoty, oproti tomu orgány celní správy neunesly důkazní břemeno ohledně existence důvodných pochybností, protože řádně nezpochybnilly tvrzení stěžovatele; rovněž nesprávně uctily celní hodnotu postupem podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu. Stěžovatel označil pochybnosti celního úřadu o deklarované celní hodnotě za spekulativní hypotézy, dle stěžovatele převodní cena odpovídala deklarované hodnotě zboží, což vyplývá z celého neporušeného a vzájemně propojeného řetězce důkazů od faktury za zboží, přes balný list, náložný list, faktury za přepravu, potvrzení proběhlých plateb, až po dovozní doklad. Orgány celní správy oproti těmto dokumentům neprokázaly, že cena zboží byla dohodnuta jinak, byla ve skutečnosti zaplacená v jiné výši, a že dovezené zboží je skutečně podobné s referenčními dovozními případy, které celní správa použila pro srovnání a určení jednotkové ceny. Podotkl, že srovnávací rámec byl statisticky naprosto nevýznamný a pro neurčitost informací nelze zjistit informace o zboží pro materiálové porovnání; nelze-li zboží identifikovat, nelze je ani srovnávat. Stěžovatel namítl, že jednotlivé položky mají společný charakter - užití na dolní končetiny, jinak jde o zcela rozdílné výrobky (ponožky, podkolenky, punčochy) rozdílného výrobního postupu a objemu dovozu. Stěžovatel je přesvědčen, že splnil vše proto, aby celní hodnota byla určena na základě převodní hodnoty dle čl. 70 celního kodexu. Za toho stavu nebylo možné použít subsidiární metody určení celní hodnoty podle čl. 74 celního kodexu. Podkladem pro subsidiární určení celní hodnoty bylo stejné srovnání údajně podobných dovozních případů, které celní správě posloužilo jako zdroj původních pochybností o deklarované celní hodnotě. Stěžovatel tvrdí, že využití pomůcky – seznamu údajně srovnatelných obdobných

pokračování

dovozů je excesem, dovozy jsou obdobné jen tím, že údaje do systému o nich byly vloženy pod stejným kódem, z hlediska jeho kvality jde o zcela nepoužitelný dokument, přičemž uvedl konkrétní výhrady. Stěžovatel uplatnil rovněž obecné procesní námitky vůči účelovosti hodnocení důkazů a porušení zásady přiměřenosti a hospodárnosti.

[5] **Krajský soud** dospěl k závěru, že celní orgány dospěly důvodně k pochybnostem o celní hodnotě dovezených ponožek, přičemž stěžovatel tyto pochybnosti dle krajského soudu nevyvrátil a neprokázal, jak byla stanovena kupní cena a že zahrnuje veškeré platby. Náhradní (doplňkové) stanovení celní hodnoty podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu bylo dle krajského soudu racionální, na základě dostatečných podkladů.

[6] **Krajský soud** předeslal, že základní způsob určení celní hodnoty vymezuje čl. 70 celního kodexu; podle něj je prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží převodní hodnota, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená (odst. 1). 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 (odst. 2). Dále odkázal na článek 140 nařízení Komise (EU) č. 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 (dále jen „prováděcí nařízení“), dle kterého mají-li celní orgány odůvodněné pochybnosti, zda deklarovaná převodní hodnota odpovídá celkové částce, která podle čl. 70 odst. 1 kodexu byla nebo má být zaplacená, mohou po deklarantovi požadovat, aby poskytl další informace (odst. 1); pokud jejich pochybnosti nejsou rozptýleny, mohou celní orgány rozhodnout, že hodnotu zboží nelze podle čl. 70 odst. 1 kodexu určit (odst. 2).

[7] **Krajský soud** dále odkázal na relevantní ustanovení daňového řádu upravující rozložení důkazního břemene (§ 92 daňového řádu); konstatoval, že bylo prvotně na stěžovateli, aby nejprve předložil bezvadnou dokumentaci a v případě pochybností správce daně prokázal její pravdivost. Dle krajského soudu pochybnost celního úřadu založená na výrazném nepoměru mezi deklarovanou jednotkovou cenou dovezeného zboží oproti jednotkovým cenám obdobného zboží dle statistických dat celních operací v interních databázích celní správy a dle dat statistického úřadu EU (srov. protokol o ústním jednání ze dne 11. 10. 2018, výzva k odstranění pochybností ze dne 12. 10. 2018 a podklady ke stanovení celní hodnoty) je vážnou a důvodnou pochybností o souladu celního prohlášení se skutečností (rozsudek SD EU ve věci C-291/15 *EURO 2004, Hungary Kft.* ze dne 16. 6. 2016). V průběhu řízení pak celní úřad považoval za nejasné a neobvyklé i okolnosti smluvního vztahu (platební podmínky, nesoulad obchodních podmínek Incoterms FOB × CIF aj.). Z těchto okolností bez pochyb nevyplývalo, jak byla utvořena cena zboží a zda zahrnovala všechny související platby – například platbu za lodní přepravu (srov. čl. 70 odst. 2 celního kodexu, který vyžaduje zohlednění veškerých plateb, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží).

[8] **Krajský soud** konstatoval, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, že převodní hodnota zboží byla skutečně nízká a že nejde o účelové podhodnocení pro celní účely; mohl tak dle soudu učinit například tím, že předloží faktury, smlouvy, doklady o pojištění zásilek,

objednávky, nabídky, korespondenci (srov. výzvu celního úřadu k odstranění pochybností z 12. 10. 2018), jimiž mohl osvětlit průběh kontraktace, způsob určení ceny i to, zda jsou v ní zahrnuty veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží. Stěžovatel ovšem nijak nedoložil, jak byla cena utvořena, zda zahrnuje všechny související platby, nevysvětlil, proč by celní hodnota dováženého zboží měla být výrazně nižší, než u obdobně dováženého zboží; z předložených podkladů, tyto skutečnosti nevyplývají, což orgány celní správy dle krajského soudu přiléhavě vysvětlily. Krajský soud tak shodně s žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal správnost jím tvrzené celní hodnoty dovezených ponožek, neunesl důkazní břemeno a ani nerozptýlil pochybnosti celního úřadu. Žalovaný tudíž oprávněně dospěl k závěru, že hodnotu zboží nelze určit podle čl. 70 odst. 1 celního kodexu.

[9] Krajský soud se dále zabýval otázkou určení výše celní hodnoty. Odkázal na relevantní ustanovení celního kodexu (čl. 70, čl. 74 odst. 1, odst. 2 písm. a) až d), odst. 3) a prováděcího nařízení (čl. 1 odst. 14, čl. 140, čl. 141, čl. 144). Dle krajského soudu bylo namíste určit celní hodnotu metodou podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu; tento způsob určení celní hodnoty celní úřad podrobně popsal – ve své podstatě jde o srovnání s převodní hodnotou obdobného zboží, ovšem s přiměřenou pružností (srov. čl. 144 odst. 1 prováděcího nařízení). Jako podklad vypovídající o hodnotě obdobného zboží celní úřad opět použil jednotkové ceny dle statistických dat celních operací v interních databázích celní správy a dle dat statistického úřadu EU.

[10] Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že údaje o aplikovaných srovnatelných případech pro určení střední hodnoty zboží zařazeného do stejných položek kombinované nomenklatury byly nepoužitelné; celní úřad vycházel ze své databáze dovozu zboží ve stejném sazebním zařazení, tudíž lze souhlasit s tím, že se jednalo o zboží obdobné; celní úřad použil právě dovozy z Číny do ČR jako jednu z podmínek srovnatelnosti, přičemž zvažoval pouze dovozy zboží propuštěného do režimu volného oběhu v tuzemsku, kde byla celní hodnota stanovena na základě metody hodnoty transakce, aby se co nejvíce přiblížila reálné hodnotě dováženého zboží; přitom aplikoval z určené množiny srovnatelného zboží cenu střední (medián), aby byly vyloučeny vlivy celních hodnot extrémně nízkých či naopak extrémně vysokých.

[11] Krajský soud dospěl k závěru, že nedošlo k pochybení při konstrukci způsobu určení celní hodnoty podle obdobného zboží s přiměřenou pružností, a že stěžovatel neprokázal konkrétními důkazy celkovou nespolehlivost určení cla. Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že nemohl prokazovat odlišnost dováženého zboží od zboží porovnávaného celním úřadem, když nemá k dispozici jeho vzorky či specifikaci; bylo na něm, aby nesl důkazní břemeno, a to právě v celním řízení, přičemž tomu měl přizpůsobit svou činnost, neboť toto důkazní břemeno nelze dostatečně unést v řízení před soudem (proto byl nadbytečný důkazní návrh směřující k vyžádání produktové specifikace a fotografií). Krajský soud podotkl, že odlišnost od „obvyklého zboží“, o kterém vypovídají statistické údaje celní správy, mohl stěžovatel prokázat nepřímo: například právě tím, že prokáže, z jakých důvodů by dovezené zboží mělo mít tak mimořádně nízkou hodnotu; k tomu byl ostatně celním úřadem i vyzván. Stěžovatel však věrohodně neprokázal, že by dovážel zboží tak odlišné od zboží srovnávaného celním úřadem, které by bylo možné pořídit za převodní ceny o více než 50 % nižší, než byla mediánová cena zboží sazebně zařazeného do stejné

pokračování

položky kombinované nomenklatury. Nepodařilo se mu tedy prokázat celkovou nespolehlivost výsledné celní povinnosti.

[12] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesprávně posouzená nezákonnost postupu celního úřadu dle stěžovatele spočívala v tom, že celní úřad odmítl celní hodnotu deklarovanou stěžovatelem, čímž došlo k porušení čl. 70 celního kodexu, dle něhož prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota. Stěžovatel opětovně tvrdí, že doložil výši ceny zboží, která byla skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Evropské unie, tedy dovoz na území EU, resp. ČR, hodnota zboží deklarovaná v celních prohlášeních tak byla správně uvedena ve výši převodní hodnoty v souladu s citovanými ustanoveními. Celní úřad žádné odůvodněné pochybnosti ve skutečnosti nevznesl, veškeré pochybnosti byly naprosto nepodložené, marginální, iracionální, přepjatě formalistické, diskriminační. Stěžovatel dále uvádí (shodně jako v žalobě - viz, tabulka str. 5 obsahuje důkaz, dokazovanou skutečnost a poznámku o přímé důkazní souvislosti) jednotlivé důkazy předložené v celním řízení, ze kterých dle jeho přesvědčení vyplynulo, že převodní cena odpovídá deklarované hodnotě zboží (balný list s identifikací zabaleného zboží, fakturu s uvedením zboží položkově korespondující se seznamem kupovaného zboží dle balného listu, přepravní, vývozní a dovozní dokumenty korespondující s balným listem a fakturou, doklad o platbě ceny za fakturu a potvrzení o přijetí platby). Stěžovatel tvrdí, že poskytl orgánům celní správy celý nepřerušovaný a vzájemně propojený řetězec důkazů, přičemž žádný z nich není způsobilý vzbudit pochybnosti o ceně dováženého zboží, když na sebe logicky a naprosto přesně bez jakýchkoliv nedostatků navazují. Oproti tomu žalovaný nepředložil žádné důkazy o tom, že cena nebyla takto dohodnuta, případně byla dohodnuta jinak, že tvrzená dohodnutá cena nebyla takto zaplacená, případně byla zaplacená ve skutečnosti v jiné výši nebo že zboží ze seznamu dovozů, jak byl seznam vygenerován celním úřadem, je skutečně obdobné a obchodně zaměnitelné se zbožím stěžovatele.

[13] Stěžovatel tvrdí, že postup celního úřadu legitimizovaný napadeným rozsudkem je a priori nesprávný; celní úřad v prvním kroku zřejmě vygeneruje přehled deklarovaných hodnot jednotlivých dovozů v jím ad hoc vybraných zemích EU pro stejný zbožíový kód, pod kterým deklaruje dovoz stěžovatel, z nesusoudných dat a hodnot týkajících se zboží, které se liší naprosto zásadně si následně celní úřad vyvodí pochybnost o deklarované celní hodnotě a pak sverpě a formalisticky bez ohledu na tvrzení stěžovatele odmítá argumenty a důkazy prokazující zaplacení té jediné, dohodnuté, skutečné kupní (převodní) ceny. Krajský soud, který tento postup považoval za správný, posoudil věc v rozporu se zákonem. Paušální zatřídění zboží do jednotlivých skupin, na základě libovůle celních deklarantů, které je zcela nepřezkoumatelné, je v daném případě až příliš zobecňující, zcela neobjektivní a neporovnatelné.

[14] Dle stěžovatele celní úřad postupoval zcela v rozporu s požadavky stanovenými v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2019, ve věci C-1/18, C-1/18, *Oribalt Riga SIA, dříve Oriola Riga SIA, proti Valsts ienēmumu dienests*, dle kterého je celní úřad povinen při „identifikaci „podobného zboží“ zohlednit všechny relevantní skutečnosti, jako je příslušné složení tohoto zboží, jeho nahraditelnost s ohledem na jeho účinky a jeho obchodní zaměnitelnost, přičemž provede věcné posouzení se zohledněním všech skutečností, které mohou mít dopad na skutečnou hospodářskou hodnotu uvedeného zboží, včetně postavení dováženého zboží a jeho výrobce na

trhu." Celní úřad však pouze zcela formalisticky provedl výstup z databáze dovozů, kdy podobnost zboží založil na jediném znaku, a to stejném kódu zařazení zboží, aby následně soud dle odůvodnění napadeného rozhodnutí přenesl důkazní povinnost ohledně srovnání se zbožím na stěžovatele, ke kterémužto porovnávánému zboží však ten nikdy neměl na rozdíl od celního úřadu možnost přístupu.

[15] Stěžovatel namítá, že samotná skutková podstata pochybností o převodní ceně dle čl. 70 celního kodexu a čl. 140 prováděcího nařízení je založena na důvodnosti této pochybnosti o skutečné výši zaplacené ceny, nikoli na výši transakcí uskutečněných v naprosto odlišných případech. S důkazy stran neporovnatelnosti zboží dokládávaného přílohami k žalobě (přehledem důvodů neporovnatelnosti srovnávacích dovozů v případě výstupu) se soud vypořádal naprosto nedostatečně; tím rovněž zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Dle stěžovatele je napadený rozsudek v zásadě jen kompilací tvrzení žalovaného, resp. celního úřadu, shrnutí průběhu předchozího řízení a citací obsahu norem, přitom vlastní právní úvahy soudu týkající tvrzené důvodnosti pochybností orgánů celní správy o správnosti tvrzení stěžovatele či průkaznosti předložených důkazů, jsou naprosto marginální a prakticky neodůvodněné. Soud tak prakticky jen zopakoval závěry žalovaného, přičemž stěžovatel předložil soudu k vyvrácení pochybností veškerá reálně doložitelná tvrzení, které podepřel důkazy.

[16] Zcela nepodložené jsou dle stěžovatele závěry soudu v bodě 22 až 25. Soud zcela opominul jednak v žalobě podrobně popsany řetězec doložených důkazů, ale také důkaz v podobě záznamů v účetních knihách stěžovatele jako poskytovatele platby. Maximalistické požadavky soudu na „*odstranění pochybností o nepřiměřeně nízké hodnotě*“ jsou zjevně nepřiměřené a nedůvodné. Pokud se jedná o doložku FOB, pak je zřejmé, že s ohledem na skutečnost, že zboží bylo uhrazeno fakticky dle doložky CIF Hamburg (viz Bill Of Landing vystavený s údajem „*Freight prepaid*“ což znamená, že doprava byla uhrazena čínskou stranou), je údaj o doložce FOB chybou, kterou na dokladech způsobila prodávající strana. Reálná hodnota zboží k okamžiku, kdy zboží opustilo ČLR, tedy odpovídala částce fakturované prodávajícím a zaplacené kupujícím. Doložený vývozní doklad byl tedy v tomto údaji chybný, což však nelze klást k tíži stěžovatele. Stejně tak není schopen stěžovatel zajistit, aby prodávající strana (zahraniční partner z ČLR) doložila dokumenty v podobě požadované celním úřadem; k tomu nedisponuje stěžovatel žádnými nástroji ani k tomu nemá žádný rozumný nebo snad zákonný důvod. Tvrzení stěžovatele dokládaly důkazy, které byly předloženy v rámci celního řízení a odvolacího řízení i soudu a nachází se v soudním spise.

[17] Dle stěžovatele krajský soud rovněž nesprávně právně posoudil otázku rozložení důkazního břemene při prokazování existence pochybností. Celní úřad (žalovaný) svou pochybnost založil na argumentech nejasnosti a neobvyklosti podmínek smluvního vztahu, aniž by současně prokázal, jak je právním řádem nebo judikaturou vymezena obvyklost srovnatelného obchodu, neunesl důkazní břemeno. Samotným účastníkům byly podmínky obchodu naprosto jasné, srozumitelně dohodnuté, sjednané podmínky byly dohodnuty a potvrzeny dokumenty, které tvoří ucelený řetězec důkazů (viz strana 3 a 4 této stížnosti). Dle stěžovatele žalovaný neprokázal, že pochybnosti ohledně deklarované celní hodnoty jsou důvodné, jak to vyžadují ustanovení celního kodexu, resp. prováděcího nařízení pro postup dle čl. 74 celního kodexu.

pokračování

[18] Stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení zákonnosti postupu celních orgánů při aplikaci doplňkových metod určení celní hodnoty dle čl. 74 celního kodexu. Postup celního úřadu označený soudem jako správný je dle stěžovatele zjevně nepřezkoumatelný. Dle stěžovatele celní úřad, žalovaný i soud legitimizují jako správný ten postup, že celní úřad provede výstup z databáze pro zboží ve stejném sazebním zařazení určuje, že tento soubor obsahuje srovnatelné (obdobné) zboží; následně celní úřad vyloučí vůči deklarantovi (stěžovateli) metodu skutečně zaplacené ceny opírajíc se o mediánovou hodnotu tohoto souboru s tím, že skutečně zaplacená kupní cena je oproti mediánu obdobného zboží příliš nízká; celní úřad určí, že nelze užít metody určení celní hodnoty podobného zboží a konečně poté soud konstatuje, že *u extrema ratio* metody, kdy se hodnota určí s použitím přiměřených prostředků slučitelných se zásadami, obsahuje databáze dovozů zboží obdobné. Stěžovatel má za to, že popsany postup je nezákonný a v rozporu se závěry obsaženými v rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-1/18, *Oribalt Riga SIA, dříve Oriola Riga SIA, proti Valsts ienēmumu dienests*“, jakož i v rozporu se stanoviskem generálního advokáta v řízení o předběžné otázce ze dne 20. 1. 2022, ve věci C-599/20, *Baltic Master UAB*, stran určení celní hodnoty, z něhož stěžovatel cituje. Krajský soud nerozhodl proto správně, když potvrdil metodu určení celní hodnoty *extrema ratio*, která nenaplnila generálním advokátem specifikované podmínky: 1. ověřitelnost údajů o předchozích dovozech deklaranty i příslušnými soudy (viz bod 73 citovaného stanoviska), 2. přihlídnutí k vlastnostem zboží (viz bod 77 citovaného stanoviska), 3. přezkum údajů v zemích EU (viz bod 82 citovaného stanoviska)

[19] Stěžovatel poukazuje na to, že postup celního úřadu potvrzený nesprávně soudem jako správný, představuje ve skutečnosti neschopnost celního úřadu prokázat, že zboží je opravdu co do vlastností obdobné. Závěr krajského soudu o odmítnutí navrhovaného provedení důkazu (produktové specifikace výrobků) pro nadbytečnost byl zjevně účelový. Ze spisu celního úřadu je zřejmé, že žádné takové šetření vůbec provedeno nebylo; celní úřad si vybíral nahodile i cílové země dovozů, použité výstupy z databáze dovozů ovšem nejsou tvořeny dovozy do zemí EU, jak vyžaduje ustanovení celního kodexu jako „celní území Unie“, tj. všechny země; s touto námitkou se krajský soud naprosto nevypořádal. Stěžovatel poukazuje především na to, že založení porovnávacího rámce na pouhých 2 případech v případě položky č. 2 i pouhých 18-ti dovozech u položky č. 1 je naprosto absurdní; srovnávací rámec dovozů je statisticky naprosto nevýznamný, aby na něm bylo možno učinit závěry týkající se dovozů zboží stěžovatele z Číny, ze které míří nejen do Evropy nesporně tuny takového zboží a nikdo se jistě nedomnívá, že by byl dovoz ponožek do Evropské unie zajištěn těmito 20-ti dovozy. K vygenerovanému souboru srovnávacích údajů obsaženému ve spise stěžovatel opakovaně namítá, že údaje o dovozech jsou naprosto neurčité, nelze dohledat žádné informace o zboží, aby mohlo být provedeno jakékoliv materiální porovnání, údaje nejsou generovány pro území Evropské unie, ale ryze výběrově a účelově pro území ČR, Slovenska a Polska; dovozy z dalších 24 zemí EU celní úřad naprosto ignoruje a do tabulky nezahrnuje, přitom minimálně dovozy do Německa by logicky měly být zohledněny vzhledem k tomu, že hlavním místem pro dopravu zboží daného typu je přístav v Hamburku, údaje v tabulkách jsou založeny ryze na tvrzení deklarantů bez toho, aby byl schopen celní úřad doložit míru srovnatelnosti založenou na jiném argumentu vyjma toho, že je zboží zaříděno pod daný kód zboží daným deklarantem, srovnávané dovozy obsahují naprosto nesrovnatelné zboží nesrovnatelné kvality, kupní

i prodejní ceny, jakož i jejího určení. Stěžovatel uvedené namítal již v žalobě s tím, že celní úřad srovnává zboží, které nejde ani identifikovat natož srovnávat. Výstupy používané celním úřadem pro určování cen „obdobného či obchodně zaměnitelného zboží“ jsou zcela zjevně zatíženy neurčitostí a nepřezkoumatelností a nejsou pro určení celní hodnoty zboží dovezeného žalobkyní použitelné. Krajský soud se však uvedenými námitkami nezabýval, postup celního orgánu aproboval, přičemž odmítl provedení navrhovaného důkazu – detailní produktové specifikace a fotodokumentace srovnávaného zboží. Stěžovatel stran podmínek pro uplatnění metody hodnoty transakce, výběru metody určení celní hodnoty a povinnosti celních orgánů odůvodnit zvolenou metodu poukazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. listopadu 2017, ve věci C-46/16, *LS Customs Services. SIA*.

[20] Stěžovatel s ohledem na shora uvedené tvrdí, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s věcnými argumenty stěžovatele, zejména ve vztahu k nesrovnatelnosti výstupů z databáze dovozů, které celní úřad použil jednak jako předběžný nástroj pro svévolné posouzení ceny dovozu pro vznesení jinak důvodně nepodložených pochybností o ceně zboží a dále jako nástroj pro určení celní hodnoty dle mediánu tohoto výstupu. Stěžovatel uplatnil zcela konkrétní námitky v této otázce v části III. žaloby. Krajským soudem provedené posouzení považuje stěžovatel pro nedostatek relevantní argumentace k argumentům stěžovatele za zcela nedostatečné a nepřezkoumatelné.

[21] Žalovaný ve **vyjádření** uvádí, že vzhledem ke skutečnosti, že nyní uplatněné námitky jsou až na výjimky obdobné námitkám, které byly uplatněny ve správní žalobě, odkazuje na své vyjádření k žalobě ze dne 9. 12. 2021, kde se s námitkami dostatečně vypořádal, a také na napadené rozhodnutí, kde se rovněž obdobnými námitkami zabýval. Dle žalovaného argumentace krajského soudu jednoznačně podporuje pochybnosti ze strany celních orgánů, které ve výsledku vedly ke stanovení nové celní hodnoty zboží. Žalovaný zdůrazňuje, že postup celních orgánů rozhodně nebyl nesprávný a nezákonný, neboť probíhá z ČLR do ČR mnoho obdobných dovozů zboží a celní správa zcela nezávisle vybírá a prověřuje zejména ty, kde je deklarovaná cena zboží nižší o více než 50 %, než je střední hodnota podobného dovezeného zboží.

[22] Žalovaný poukazuje na to, že celní úřad dostatečným způsobem prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost deklarovaných celních hodnot, přičemž pro svůj závěr shromáždil dostatek důkazů; z provedeného dokazování vyplynuly skutečnosti, které u celního úřadu vzbuzovaly opodstatněné pochybnosti o jejich pravdivosti a věrohodnosti, a uváděná hodnota transakce předmětného zboží byla výjimečně nízká ve srovnání se střední hodnotou podobného dovezeného zboží, jelikož deklarovaná cena předmětného zboží byla nižší o více než 50 % (viz rozsudek SDEU ze dne 16. 6. 2016, ve věci C-291/15, *EURO 2004, Hungary Kft.*). Rozhodně se tedy nejednalo o výsledek libovůle, jak tvrdí stěžovatel; nemůže být pravdou ani tvrzení o neunesení důkazního břemene ze strany celního úřadu.

[23] Co se týká platebních podmínek, žalovaný konstatuje, že tyto byly již podrobně rozebrány ve všech rozhodnutích a byl vyvrácen stěžovatelem zmiňovaný tzv. „celý řetězec důkazů“, kterými měl prokázat výši převodní ceny v deklarované hodnotě. Kromě pochybností formálního či věcného charakteru (např. deklarovaná extrémně nízká cena zboží atd.), byly i nalezeny další pochybnosti, které pak byly celními orgány podrobně

pokračování

vyargumentovány v jejich rozhodnutích. K takzvanému formalistickému výstupu z databáze dovozů žalovaný uvádí, že není pravdou, že by celní úřad zcela účelově vybíral údaje se zbožím pro Českou republiku atd. Odůvodněné pochybnosti celního úřadu o prohlašované celní hodnotě u položky č. 1 celního prohlášení spočívaly ve výrazné disproporci mezi deklarovanými jednotkovými cenami a jednotkovými cenami obdobného zboží dováženého do České republiky dle statistických dat celních operací v databázích Celní správy České republiky, tedy na základě srovnání celního prohlášení s jinými dovozy stejného či podobného zboží uskutečněnými v době 3 měsíců před dovozem hodnoceného zboží. Výstupem pak bylo, že u položky č. 1 celního prohlášení byla střední hodnota cena vygenerována z celkem 18 dovozních případů, které splňovaly zadané parametry. Navrhovaná celní hodnota byla výrazně nižší než střední hodnota dovozu tohoto zboží do České republiky, a to více než o 71 %. U položky č. 2 celního prohlášení pochybnosti spočívaly ve výrazné disproporci mezi jednotkovou cenou obdobného zboží podpoložky kombinované nomenklatury 61159900 dováženého do Evropské unie poskytnutou Evropskou komisí ve smyslu článku 17 odst. 2 nařízení Rady (ES) č. 515/97 ze dne 13. března 1997 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů. Celní úřad ve svých databázích zjistil relevantní případ dovozu obdobného zboží a vycházel z údajů skutečně realizovaných dovozů zboží ve výše uvedené podpoložce na území Evropské unie, nevycházel tedy v tomto případě ze střední hodnoty jednotkové ceny jako u položky č. 1 celního prohlášení. Stěžovatelem navrhovaná celní hodnota byla v tomto případě výrazně nižší, než zjištěná srovnávací jednotková cena, a to více než o 68 %. U položky č. 2 celního prohlášení proto vycházel celní úřad z hodnoty průměrné spravedlivé ceny zveřejněné OLAF (European Anti-Fraud Office Evropský úřad pro boj proti podvodům). Žalovaný doplňuje, že nelze generovat data pro Evropskou unii, cena je poskytována OLAF a k ní je připojeno celní prohlášení s nejbližší odpovídající jednotkovou cenou z dovozů za 90 dnů předcházejících datu přijetí v tomto případě zpochybněné položky č. 2 celního prohlášení. Není proto pravdou, že by v předmětném případě byly údaje o dovozech naprosto neurčité a účelové, jak tvrdí stěžovatel.

[24] Žalovaný konstatuje, že se nejedná o neidentifikovatelné a nesrovnatelné zboží, jak uvádí stěžovatel, neboť toto zboží lze i později identifikovat a srovnávat. Nelze taktéž souhlasit s tím, že jsou ignorovány dovozy z ostatních zemí Evropské unie, neboť se vychází i právě prostřednictvím OLAF z ceny poskytnuté Evropskou unií. Žalovaný proto konstatuje, že postup celního úřadu byl zcela v souladu se zákonem a s ustálenou judikaturou. K postupu celního úřadu při aplikaci doplňkových metod určení celní hodnoty dle čl. 74 celního kodexu v kasační stížnosti stěžovatel pouze cituje z rozsudku krajského soudu, přičemž dospívá k závěru, že soud věc nesprávně posoudil. Žalovaný tuto pasáž ponechává na posouzení NSS, nicméně se přiklání na stranu krajského soudu a jeho argumentaci, neboť se mu jeví zcela logická a relevantní ve vztahu k meritu věci.

[25] K vyjádření generálního advokáta ve věci C-599/20, žalovaný uvádí, že pokud stěžovatel cituje, že „*hodnoty musí být, pokud možno založeny na dříve určených celních hodnotách, které jsou ověřitelné deklaranty a případně příslušnými soudy*“, toto vše medián splňuje. Výstupy obsahují údaje o konkrétních skutečně realizovaných dovozech zboží na území EU v době dovozu. Ve všech případech se jedná o reálné dříve určené celní hodnoty zboží prodávaného pro vývoz na území EU. S ohledem na výše uvedené a ustálenou

judikaturu se jeví námitka stěžovatele ohledně vyjádření generálního advokáta zcela irelevantní, neboť je zřejmé, že celní orgány postupovaly ve shodě se zákonem (ve shodě i s výklady příslušných soudů, např. rozsudek SDEU ve věci *EURO 2004. Hungary Kft*, C-291/15) a paradoxně i s citovanou interpretací generálního advokáta.

[26] Pokud stěžovatel napadá, že si celní úřady vybírají nahodile i cílové země dovozu, žalovaný podotýká, že v daném případě byla použita metoda dle čl. 74 odst. 3 celního kodexu využitím přiměřené pružnosti (v souladu s čl. 144 odst. 1 prováděcího nařízení), kde celní správa posuzuje vývozy zboží na celním území EU. Pokud jsou všechny případy dovozu do zemí EU, tak o nahodilosti nelze hovořit, jedná se o jedno celní území definované v článku 4 celního kodexu, z jehož dovozu celní správa čerpá. K argumentaci, že použité výstupy z databáze dovozu nejsou tvořeny dovozy do zemí EU, jak vyžaduje ustanovení celního kodexu, se proto nezakládají na pravdě, neboť celní orgány nedisponují databázemi, jež obsahují dovozy do jiných zemí než EU. Co se týká vlastností zboží, medián dovozu zahrnuje právě dovozy všech cenových hladin a vlastností i jakosti a středová hodnota jako taková byla stávající judikaturou shledána objektivní, neboť nebylo vycházeno ani z hodnot nejvyšších ani nejnižších.

[27] Co se týká rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 11. 2017, ve věci C-46/16, *Augstākā tiesa – Lotyšsko*, žalovaný uvádí, že právě medián splňuje obsah tohoto rozsudku, že byly uvedeny obvyklé výše převodní hodnoty příslušného zboží při jeho proclívání. Dle názoru žalovaného celní orgány vykazaly řádnou péči při provádění každé z metod, byly dožadovány pouze relevantní informace pro danou věc a byly využity i relevantní databáze, které měla celní správa k dispozici. Pokud stěžovatel namítá, že by celní úřad snadno ověřil vlastnosti zboží dotazem u identifikovaných potenciálních dovozců, lze toliko uvést, že při takové aktivitě by celní úřad získal pouze informace o zboží, které se nachází již ve volném oběhu a těžko by identifikoval, že se jednalo o zboží náležící k nějakému konkrétnímu dovozu. Navíc nakládání se zbožím, které není pod celním dohledem, je zcela na vůli vlastníka tohoto zboží.

[28] Žalovaný se plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu uvedenou v napadeném rozsudku a kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[29] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Obsah a kvalita kasačních námitek proto do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

pokračování

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti zopakoval uplatněné žalobní body (dříve shodně odvolací námitky) bez další argumentace směřující proti odůvodnění krajského soudu; nad rámec žalobních námitek pouze citoval z judikatury SDEU; tuto však v žalobě neuplatnil, stěží lze tedy krajskému soudu vyčítat, že se s ní nevypořádal. Stěžovatel krajskému soudu fakticky vytkl, že pouze opakuje tvrzení žalovaného, resp. celního úřadu, pouze shrnul průběh předchozího řízení a cituje z obsahu norem, přitom vlastní právní úvahy soudu týkající tvrzené důvodnosti pochybností orgánů celní správy o správnosti tvrzení stěžovatele či průkaznosti předložených důkazů jsou naprosto marginální a prakticky neodůvodněné; dále ve vztahu ke krajskému soudu namítl neprovedení důkazu fotodokumentací srovnatelného zboží při jednání.

[33] Nejvyšší správní soud podotýká, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případech shody mezi svým názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, či ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Takto může soud nepochybně postupovat toliko v případech, je-li rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelné a dostatečně a přesvědčivě odůvodněné.

[34] Krajskému soudu lze dát především zapravdu v tom, že většina žalobních námitek se shodovala s námitkami odvolacími, které žalovaný vypořádal. Pokud se žalovaný s námitkami vyrovnal a krajský soud shledal závěry žalovaného správnými, je možné, aby si tyto závěry osvojil, namísto aby se pokoušel jinými slovy říci totéž. Krajský soud proto nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pokud v situaci, kdy stěžovatel v žalobních bodech fakticky opakoval svoji odvolací argumentaci, zopakoval závěry žalovaného. Otázka správnosti učiněných závěrů je pak předmětem meritorního přezkumu.

[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Takovou vadu Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku neshledal.

[36] Stěžovatel shodně jako to učinil již v žalobě, namítl nezákonnost postupu při aplikaci čl. 70 celního kodexu. S touto námitkou se vypořádal žalovaný, potažmo krajský soud zcela dostatečně. Pochybnosti, které měl celní úřad ohledně hodnoty dovezeného zboží stěžovatelem, byly stěžovateli srozumitelně a dostatečně sděleny. Ze spisu se podává, že celní úřad zasílal stěžovateli opakovaně informace o probíhajícím řízení ve věci určení celní hodnoty, informoval jej o probíhajícím mezinárodním dožádání, součástí informací poskytovaných stěžovateli bylo i sdělení celního úřadu, že stěžovatel během řízení může dokládat vlastní důkazy potvrzující tvrzení o celní hodnotě. Stěžovatel tak neučinil. Skutečnost, že celní úřad ani po opakovaných výzvách neobdržel vyjádření čínských orgánů ohledně dožádání, nebylo stěžovateli přičítáno nikterak k tíži; z této skutečnosti samy o sobě pochybnosti celního úřadu nepramenily.

[37] Žalovaný stěžovateli zaslal výzvu dle § 115 daňového řádu, ve které jej vyrozuměl o tom, jaké doplnění písemnosti (stěžovatelem dodatečně doložené k odvolání) byly zaevidovány, současně byl vyzván, aby se vyjádřil ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují a příp. navrhl jejich doplnění ve lhůtě 15 dnů. Žalovaný ve výzvě na 21 stranách podrobně odůvodnil jak své pochybnosti, tak následný postup (de facto reagoval na jednotlivé odvolací námitky stěžovatele). Stěžovatel byl současně srozuměn s tím, že může nahlédnout do příslušné části daňového spisu. Stěžovatel reagoval na uvedenou výzvu s tím, že z dosavadního řízení vyplývá, že cílem žalovaného není provést objektivní posouzení odvolání, ale pouze obhajoba celního úřadu, postup úřadu má stěžovatel za nesprávný a navrhuje, aby věc byla předána orgánům mimo Plzeň, dále uvedl, že trvá na svém odvolání, poukazuje na neschopnost celního úřadu zajistit mezinárodní dožádání, což nemůže být přičítáno k tíži stěžovatele, navrhuje, aby byl odvolací spis doplněn o přehled žádostí celního úřadu o mezinárodní dožádání do Číny za období 2018 – červen 2021 a odpovědi ze strany čínských úřadů. Stěžovatel tedy nikterak nereagoval na relevantní zjištění týkající se pochybností stran samotné celní hodnoty dovezeného zboží. Krajský soud zcela případně konstatoval, že stěžovatel mohl např. předložit faktury, smlouvy, doklady o pojištění zásilek, objednávky, nabídky, korespondenci, resp. jakékoli jiné podklady, které mohly osvětlit průběh kontraktace, způsob určení ceny, jakož i to, zda jsou v ní zahrnuty veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží. Stejně tak mohl vysvětlit, proč celní hodnota dováženého zboží mohla být výrazně nižší než u obdobně dováženého zboží. Stěžovatel tak však neučinil, neunesl tedy důkazní břemeno a ani nerozptýlil pochybnosti celního úřadu. Závěr žalovaného a probraný krajským soudem, že nebylo možno určit celní hodnotu dle čl. 70 celního kodexu, dle Nejvyššího správního soudu ob stojí.

[38] Konstatuje-li stěžovatel, že nebylo pochyb o tom, co si strany ujednaly a jaká byla cena, která nadto byla uhrazena, Nejvyšší správní soud podotýká, že je věcí stěžovatele, jak uzpůsobí své podnikání tomu, aby byl schopen následně ať již v daňovém či celním řízení prokázat skutečnosti, ohledně kterých nese důkazní břemeno. Bylo na stěžovateli především, aby prokázal, na základě čeho byla jím deklarovaná cena dováženého zboží tak mimořádně nízká. Mohlo by tomu tak zcela jistě být i z různých představitelných důvodů; stěžovatel však žádné takové důvody netvrdil ani nedoložil, byť k tomu měl dostatek možností.

[39] Nejvyšší správní soud podotýká, že nebylo ve věci sporu o pravosti stěžovatelem předložených dokladů svědčících o transakcích, včetně provedení platby; navzdory tomu přetrvávaly pochybnosti ohledně správnosti prohlášené celní hodnoty, resp. o tom, zda celní hodnota odpovídá převodní ceně.

[40] Deklarovanou hodnotu zboží je nicméně možné zpochybnit i tehdy, neexistuje-li pochybnost o pravosti předložených dokladů (bod 41 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 16. 6. 2016, ve věci C-291/15, *EURO 2004. Hungary Kft*). 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*

pokračování

podobného zboží neobvykle nízká“. Celnímu orgánu, potažmo žalovanému ani krajskému soudu nelze vytknout, postupoval-li v intencích této judikatury. O podobnosti srovnávaného zboží dle seznamu položkových dovozů užitého celním úřadem nemá Nejvyšší správní soud pochyb.

[41] Stěžovatel dále namítá nesprávnou aplikaci doplňkových metod určení celní hodnoty dle čl. 74 celního kodexu. Krajský soud odkázal na rozhodnutí žalovaného a záznam o určení celní hodnoty, přičemž konstatoval, že bylo namístě určit celní hodnotu metodou podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu; tento způsob určení celní hodnoty celní úřad podrobně popsal.

[42] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že závěry krajského soudu v této části neobstojí. Krajský soud bez dalšího aproboval odůvodnění žalovaného, co se týče užití jednotlivých metod určení celní hodnoty, nicméně postupu žalovaného nelze přisvědčit.

[43] 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 prodáváného 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 prodáváného 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;

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.

[44] 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 *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 člancích 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].

[45] Celní úřad 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).

[46] Nejvyšší správní soud 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 záznamu o určení celní hodnoty ze dne 4. 3. 2021 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 prodejům 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 stěžovatele na tuto možnost upozornil a vyzval jej k doložení podkladů pro určení celní hodnoty podle tohoto ustanovení.

[47] Nejvyšší správní soud konstatuje, že otázkou stran určení celní hodnoty ve skutkové obdobné věci se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 4. 2023, č. j. 9 Afs 42/2022-38, kterým byl zrušen právě rozsudek krajského soudu ze dne 25. 1. 2022, č. j. 57 Af 5/2021-92, jehož se dovolával ve své argumentaci žalovaný a na nějž rovněž odkazuje stěžovatele (zastoupeného týmž advokátem) nyní krajský soud ve svém odůvodnění v bodě 13 napadeného rozsudku.

[48] V rozsudku č. j. 9 Afs 42/2022-38 Nejvyšší správní soud uvedl: *„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*

pokračování

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.

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

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.“

[49] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud v citované věci neobstál postup celních orgánů, který byl zcela identický i v nyní projednávané věci, nemůže ve světle závěrů výše

vyslovených devátým senátem, od nichž neshledal senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, obstat ani v nyní projednávané věci.

[50] Nejvyšší správní soud uzavírá, že celní orgány 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.

[51] 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 Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se žalovaný bude řídit závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[52] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. v případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem.

[53] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., zčásti ve spojení s § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který neměl ve věci úspěch. Stěžovatel byl v řízení o žalobě i o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Ze soudních spisů vyplývá, že v řízení před krajským soudem učinil zástupce stěžovatele 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 Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatele 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. Stěžovatel uhradil soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit stěžovateli 21 600 Kč na náhradě nákladů řízení k rukám jeho 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 8. března 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu