



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudce Mgr. Aleše Smetanky a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Euro Apple s.r.o.**
sídlem Kolbenova 159/7, 190 00 Praha 9
zastoupená advokátem Mgr. Alešem Chamrádem, LL.M.
sídlem Janáčkovo nábřeží 471/49, 150 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4070-2/2023-900000-316 a
č. j. 4245-2/2023-900000-316,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4070-2/2023-900000-316, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4245-2/2023-900000-316, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 19.068 Kč to do třiceti dnů od nabytí právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Aleše Chamráda, LL.M.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Napadená rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobami ze dne 25. 9. 2023 domáhala zrušení dvou rozhodnutí žalovaného, a to (i) rozhodnutí ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4070-2/2023-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“) a (ii) rozhodnutí ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4245-2/2023-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“; obě napadená rozhodnutí dále společně jen „napadená rozhodnutí“).
2. Napadeným rozhodnutím č. 1 žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně směřujícímu proti rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 24. 11. 2022, č. j. 37086-8/2022-540000-21 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí č. 1“), tak, že podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí č. 1 potvrdil. Prvostupňovým rozhodnutím č. 1 byl žalobkyni doměřen rozdíl cla v celkové výši 271.514 Kč (k částce původně vyměřené ve výši 236.462 Kč) za dovoz zboží „*Obuv se zevní podešví z kaučuku nebo plastů a se svrškem z textilních materiálů (kromě pantoflí a domácí obuvi)*“, zbožíový kód 6404 19 90 00 uvedeného v celním prohlášení č. MRN 20CZ54000015ABQP52 (dále jen „celní prohlášení č. 1“) pod položkou č. 1 (dále jen „předmětné zboží č. 1“).
3. Napadeným rozhodnutím č. 2 žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně směřujícímu proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 24. 11. 2022, č. j. 37082-8/2022-540000-21 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí č. 2“; tak, že podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí č. 1 potvrdil. Prvostupňovým rozhodnutím č. 2 byl žalobkyni doměřen rozdíl cla v celkové výši 202 210 Kč (k částce původně vyměřené ve výši 226 859 Kč) za dovoz zboží „*Obuv se zevní podešví z kaučuku nebo plastů a se svrškem z textilních materiálů (kromě pantoflí a domácí obuvi)*“ zbožíový kód 6404 19 90 00 uvedeného v celním prohlášení č. MRN 20CZ5300001DGFXA64, (dále jen „celní prohlášení č. 2“) pod položkou č. 1 (dále jen „předmětné zboží č. 2“; obě předmětná zboží dále společně jen „předmětné zboží“).
4. Usnesením ze dne 3. 10. 2023, č. j. 57 Af 13/2023-30 došlo ke spojení obou výše uvedených věcí ke společnému projednání.
5. V obou případech měl celní úřad pochybnosti o žalobkyní deklarované celní hodnotě předmětného zboží (ta byla nižší o více než 50 % ve srovnání se střední hodnotou podobného dovezeného zboží) a žalobkyni se v průběhu celního řízení tyto pochybnosti celního úřadu nepodařilo doloženými důkazy vyvrátit. Proto celní úřad určil, že celní hodnota předmětného zboží nemůže být určena podle čl. 70 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění (dále jen „celní kodex“), jako žalobkyní deklarovaná prodejní cena předmětného zboží, ale určil ji podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu při použití postupu podle čl. 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu a čl. 141 nařízení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, v platném znění (dále jen „prováděcí nařízení“), a to na základě jednotkové ceny

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zjištěné v databázi celní správy u obdobného zboží stejných podpoložek kombinované nomenklatury dovezeného do České republiky v relevantní době.

II.

Žaloba

6. Žalobkyně zdůrazňuje, že orgány celní správy v řízení, v němž vydaly napadaná rozhodnutí, postupovaly naprosto shodným způsobem jako ve věci, ve kterém ve prospěch žalobkyně rozhodl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. j. 9 Afs 42/2022 – 3 ze dne 20. 4. 2023 (dále jen „Rozsudek NSS“), který příslušná rozhodnutí celních orgánů zrušil pro jejich nezákonnost. Vzhledem k tomu, že NSS rozhodoval ve věci, která je, co své podstaty shodná, dopadají závěry citovaného Rozsudku NSS i na postup celních orgánů v řízení, jehož nezákonnost napadá žalobkyně touto žalobou.
7. Nesprávnost je pak dána především závěry vyplývajících z odůvodnění prvostupňových rozhodnutí a napadených rozhodnutí, zejména pokud jde o otázku průkaznosti skutečně zaplacené ceny za zboží (převodní hodnoty) a údajné důvodnosti pochybností o skutečně zaplacené ceně zboží, kteréžto pochybnosti vycházejí z neprůkazných poznatků orgánů celní správy o naprosto nesouvisejících obchodních dovozních případech.
8. Nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí spočívá zejména ve skutečnosti, že celní úřad v rozporu s právními předpisy odmítl celní hodnotu deklarovanou žalobkyní v předmětném celním prohlášení, čímž došlo k porušení článku 70 celního kodexu, dle něhož prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota a žalovaný takový postup jak správný v napadeném rozhodnutí potvrdil.
9. Celní úřad neurčil celní hodnotu v souladu s citovaným ustanovením, ačkoliv žalobkyně předložila veškeré důkazy, které nade vší pochybnosti samy o sobě prokazují splnění zákonných podmínek aplikovatelnosti normy. Celní úřad postupoval v rozporu s celním kodexem, a tedy nezákonně, když určil celní hodnotu metodou dle článku 74 odst. 3. celního kodexu, ačkoliv uvedená metoda lze použít jen v případě, kdy nelze celní hodnotu určit dle článku 70 celního kodexu, potažmo článku 74 odst. 1 celního kodexu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tyto skutečnosti v rozporu se zákonnou úpravou potvrdil. Žalobkyně v souladu se závěry Rozsudku NSS v obdobné věci konstatuje, že pro odmítnutí postupu podle čl. 70 celního kodexu nebyly splněny podmínky.
10. Žalobkyně břemeno správnosti tvrzení o výši celní hodnoty a důkazní břemeno unesla a celní správa nedisponuje žádnými důkazy o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti nebo nesprávnosti tvrzení či důkazů žalobkyní předložených. Orgány celní správy naopak důkazní břemeno neunesly.
11. Žalobkyně má dále rovněž za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, zejména pokud jde o skutečnost, jak se celní orgány prvního i druhého stupně naprosto nedostatečně, marginálně a tudíž nepřezkoumatelně vypořádaly s odvolacími námitkami žalobkyně týkajícími se nezákonnosti vyloučení využití metody převodní ceny pro určení celní hodnoty ze strany celního úřadu, a to z důvodu údajné existence důvodných pochybností a údajných obdobných dovozů, se kterými byly dovozy žalobkyně srovnávány. Napadená rozhodnutí jsou totiž v zásadě jen kompilací tvrzení žalobkyně, shrnutí průběhu předchozího řízení a citací obsahu norem a řady na věc nepoužitelných judikátů, přitom vlastní právní úvahy odvolacího orgánu týkající tvrzené důvodnosti (!) pochybností orgánů celní správy o správnosti tvrzení žalobkyně či průkaznosti jí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

předložených důkazů, jsou naprosto marginální, iracionální, případně jsou založeny na přepjatě formalistickém přístupu odvolacího orgánu opřeném jen o samotný nepřezkoumatelný závěr, že celní správa má důvodné pochybnosti.

12. Celní úřad přitom postupoval zcela v rozporu s požadavky stanovenými v rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-1/18, v řízení „Oribalt Rīga“ SIA, dříve „Oriola Rīga“ SIA, proti Valsts ieņēmumu 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.“
13. Žalobkyně v souladu se závěry Rozsudku NSS v obdobné věci konstatuje, že celní orgány pochybily rovněž při stanovení náhradní celní hodnoty, kterou určily v rozporu s právními předpisy.
14. Žalobkyně má rovněž za to, že celní úřad porušil v celním řízení rovněž zásadu hospodárnosti a přiměřenosti. Celní úřad požadoval fakticky po žalobkyni předložení dalších a dalších důkazů k prokázání skutečně provedené platby (tj. uplatnitelnosti převodní hodnoty), ačkoliv z podkladů předaných celnímu úřadu plnění nepochybně vyplývalo. Jakékoliv opatřování dalších důkazních prostředků by bylo zcela nepochybně nad rámec hospodárnosti řízení, když k prokázání skutečně uskutečněné platby dle skutečně vystavené faktury musí stačit příslušné potvrzení banky, která na vrub žalobkyně platbu provedla.
15. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. j. 1 Afs 363/2018 – 113 ze dne 14. 11. 2019, primární funkcí kontroly prováděné orgány veřejné moci není trestat či přinejmenším účelově obtěžovat kontrolované subjekty, ale ověřit plnění zákonem stanovených povinností jejich adresáty. Žalobkyně má za to, že funkce orgánů veřejné moci byla v těchto případech překročena.
16. Žalobkyně dále citovala znění čl. 70 celního kodexu a čl. 140 prováděcího nařízení, odkázala rovněž na obsah prvoinstančních rozhodnutí.
17. Žalobkyně v posuzované věci v celním řízení doložila 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 celním prohlášení žalobkyně tak byla správně uvedena ve výši převodní hodnoty v souladu s citovanými ustanoveními. Celní úřad jistě obecně mohl mít ohledně deklarované převodní hodnoty odůvodněné pochybnosti, žádné odůvodněné pochybnosti však ve skutečnosti nevznikly, veškeré pochybnosti celního úřadu byly naprosto nepodložené, marginální, iracionální, přepjatě formalistické, diskriminační až šikanózní.
18. Žalobkyně shrnuje, že pochybnosti celního úřadu vyjádřené spekulativními nepodloženými hypotézami, se kterými se ztotožnil žalovaný, jsou naprosto nedůvodné. Žalobkyně předložila veškeré důkazy, které objektivně dokáže opatřit.
19. Je však výhradně na celním úřadu/žalovaném, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, což však neučinil. Celní úřad však neuvedl ani žádné konkrétní důvodné a podložené pochybnosti o nesouladu dokladů a důkazů se skutečností.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

20. K tomu ostatně Nejvyšší správní soud v odst. 21. Rozsudku NSS konstatoval, že: „V situaci, kdy stěžovatelka doložila všechny uvedené doklady, zejména výpis z účtu, které bez pochyb dokládají provedení platby za deklarované zboží, udělala podle NSS vše, co mohla, aby vyvrátila pochybnosti celního úřadu o pravosti předložených dokladů a o uhrazení deklarované částky za zboží.“ Žalobkyně zdůrazňuje, že v posuzované věci rovněž předložila celním orgánům výpis z účtu danou platbu dokládající, k čemuž mimochodem konstatoval Nejvyšší správní soud v Rozsudku NSS, že: „NSS opět není zřejmé, jakým průkaznějším dokumentem, než potvrzením od banky, resp. výpisem z účtu, by stěžovatelka mohla provedení platby doložit.“
21. Dle ustálené judikatury Ústavního soudu ČR platí, že: „Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením dokladů, splnil svou zákonnou povinnost, a pak bylo na správci daně, aby stěžovateli jeho nárok uznal nebo aby prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně (...) důkazní „břemeno“ přesunulo na správce daně).“
22. Celní úřad nedisponuje jediným důkazem prokazujícím jakoukoliv vadu jakéhokoli důkazu, celní úřad neunesl své důkazní břemeno.
23. Skutečnost, že převodní cena odpovídá deklarované hodnotě zboží, vyplynula ze žalobkyní předloženého řetězce předložených důkazů, jak je uvedeno níže a jako bylo uvedeno rovněž v Odvolání žalobkyně takto:
24. Důkazy v jejich vzájemné souvislosti dokládají správnost deklarované hodnoty.
25. Pakliže došli celní úřad a žalovaný k závěru o nevěrohodnosti a neprůkaznosti předložených důkazů, pak je zřejmé, že nepochybně nehodnotil důkazy v jejich souvislosti a tím porušil principy plynoucí ze zásady volného hodnocení důkazů, která požadavek na hodnocení důkazů jednotlivě, ale současně i v jejich souvislosti obsahuje. Výběr a hodnocení důkazů bylo provedeno selektivně. Hodnotící a skutkové závěry celního úřadu jsou dle žalobkyně výsledkem libovůle, když nejsou opřeny o racionální myšlenkový proces odpovídající požadavkům formální logiky týkající se procesu hodnocení důkazů.
26. Skutečnost, že převodní cena odpovídá deklarované hodnotě zboží, vyplynula z těchto žalobkyní předložených důkazů:
- Faktura č. FLL- 20200325
 - Packing list ze dne 24. 6. 2020
 - Kupní smlouva (Sales Contract)
 - Sea Waybill č. ONEYXMNA44393600
 - Doklady o provedené úhradě kupní ceny ze dne 14. 8. 2020
 - Vývozní doklad vč. 18 místného čísla
27. Žádný ze shora označených důkazů není způsobilý vzbudit dle žalobkyně žádné pochybnosti o ceně dováženého zboží, když na sebe logicky a naprosto přesně bez jakýchkoli nedostatků navazují.

28. Oproti shora uvedenému komplexnímu řetězci důkazů celní úřad a žalovaný vznášejí nedůvodné a neodůvodněné pochybnosti, sám však neposkytuje žádné důkazy důvodnost pochybností prokazující.
29. Nepředkládá zejména žádné důkazy o tom, že:
- cena nebyla takto dohodnuta, případně byla dohodnuta jinak
 - tvrzená dohodnutá cena nebyla takto zaplacená, případně byla zaplacená ve skutečnosti v jiné výši
 - zboží ze seznamu dovozů, jak byl seznam vygenerován celním úřadem, je skutečně obdobná a obchodně zaměnitelná se zbožím dle předmětného celního případu
30. Žalobkyně dále odkázala na čl. 14 a čl. 18 Mezinárodní úmluvy o koupi zboží a uvedla, že dle ustanovení § 2079 občanského zákoníku kupní smlouvou se prodávající zavazuje, že kupujícímu odevzdá věc, která je předmětem koupě, a umožní mu nabýt vlastnické právo k ní, a kupující se zavazuje, že věc převezme a zaplatí prodávajícímu kupní cenu. Závěry o povrchním zpracování kontraktu jsou zjevně nesprávné a v kontextu české právní úpravy zcela neobhajitelné. Žalobkyně připomíná, že předmětem dodávky, byl toliko kontejner kusového zboží, niko-liv dodávka rozsáhlého investičního celku, či dokonce „atomové elektrárny“, kde by byl požadavek na detailněji upravené smluvní podmínky zcela namístě. Smlouvu, kterou žalobkyně uzavřela, zcela odpovídá běžným standardům v mezinárodním ob-chodě, které jsou mj. inkorporovány do Úmluvy o mezinárodní koupi zboží, kterou je Česká re-publika vázána, jakož i požadavkům českého občanského zákoníku.
31. Jak konstatoval ve svém rozsudku NSS, je na celních orgánech, aby tvrzení žalobkyně o standardním postupu v obchodních vztazích, vyvrátily a pokud tak neučiní, neunášejí důkazní břemeno
32. V otázce doby splatnosti kupní ceny žalobkyně uvádí, že mj. ze statistik společnosti Roger, která je součástí skupiny Komerční banky, vyplývá, že průměrná splatnost faktur v logistice činila 68 dnů, viz blíže - <https://www.roger.cz/prumerna-splatnost-faktur-v-roce-2021/>.
33. Závěry o „*nestandardně provedené platbě až po výzvě celního úřadu a 15 dní po obdržení zboží*“ jsou tak zjevně nesprávné a neobhajitelné.
34. Navíc, ani podle českých účetních a daňových předpisů nejsou bankovní spojení, ani podmínky splatnosti povinnou náležitostí daňového dokladu (viz § 29 zákona o DPH)
35. Kupní cena byla uhrazena v návaznosti na sjednané smluvní podmínky bezhotovostním převodem dne 14. 8. 2020.
36. K tomu ostatně nutno poukázat na závěr uvedený v bodě 20. rozsudku NSS, dle něhož: „*Z právních předpisů zároveň nijak nevyplývá povinnost, aby bylo zboží již v okamžiku deklarace uhrazeno a byl předložen doklad o zaplacení. Čl. 70 celního kodexu pro určení celní hodnoty výslovně počítá s cenou, která byla nebo má být skutečně zaplacená, a tedy i s případnou prodlevou platby.*“ Z uvedeného tak vyplývá, že okamžik zaplacení ceny je v rámci celního řízení naprosto irelevantní.
37. Pokud se jedná o výhradu, že účetní doklady neobsahují jméno osoby, která účetní doklady vystavila, celní úřad zjevně požaduje informace, které jdou nad rámec požadavků

stanovenými českými právními předpisy. Žalobkyně v tomto ohledu odkazuje na § 29 zákona o DPH. Skutečnost, že daňový doklad případně neobsahuje údaj o splatnosti či údaj o fyzické osobě, která měla daňový doklad zpracovat, v žádném případě žádné pochybnosti na straně celního úřadu nemůže zakládat.

38. Žalobkyně dále odkázala na znění čl. 7 a čl. 15 Úmluvy Organizace spojených národů o námořní přepravě zboží. Povinnou náležitostí konosamentu v žádném případě není ujednání o ceně zboží, jak logicky vyplývá ze základní právní definice konosamentu. Takový požadavek je zcela v rozporu s Námořní úmluvou a závazky České republiky, ale také zcela v rozporu s obvyklou praxí u námořní přepravy, kterou Námořní úmluva reflektuje. Skutečnost, že konosament jako obchodovatelný cenný papír a neobsahuje ujednání o ceně zboží, je zcela konformní, odpovídá Námořní úmluvě o správné praxi v mezinárodní lodní námořní přepravě. Naopak, pokud by takový údaj (údaj o ceně zboží) konosament obsahoval, jednalo by se o zcela pochybný a nedůvěryhodný dokument vytvořený pouze pro účely celního řízení.
39. Žalobkyně tedy své důkazní břemeno stran správnosti deklarované hodnoty unesla, když předložila veškeré doklady, které v jejich vzájemné souvislosti správnost prokazují a tyto dokumenty nově doplnila.
40. Je zcela na celním úřadu, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, což však neučinil. Celní úřad neuvedl ani žádné konkrétní důvodné a podložené pochybnosti.
41. Celní úřad nedisponuje jediným důkazem prokazujícím jakoukoliv vadu jakéhokoli důkazu, celní úřad neunesl své důkazní břemeno.
42. S ohledem na skutečnosti uvedené výše, zejména tedy, že celní úřad žádné relevantní pochybnosti v napadeném rozhodnutí nezdůvodnil, měla být tudíž dle citovaných ustanovení celní hodnota, která byla deklarována žalobkyní dle převodní hodnoty, shledána ze strany celního úřadu za správnou, když, jak vyplývá ze shora uvedeného, odpovídala hodnota deklarovaná žalobkyní, jakožto deklarantkou, převodní ceně ve smyslu čl. 70 Celního kodexu.
43. Žalobkyně zdůrazňuje, že v obdobné věci, kterou posuzoval NSS v řízení mezi týmiž účastníky sp. zn. 9 Afs 42/2022 a kde žalobkyně předložila obdobné dokumenty, NSS konstatoval, že: *„(stěžovatelka) udělala podle NSS vše, co mohla, aby vyvrátila pochybnosti celního úřadu o pravosti předložených dokladů a o uhrazení deklarované částky za zboží. NSS proto dospěl k závěru, že stěžovatelka náležitě vyvrátila pochybnost celního úřadu o pravosti jí předložených dokladů a o tom, zda skutečně provedla platby v deklarované výši. Stěžovatelkou deklarovanou hodnotu zboží tudíž nebylo možné zpochybnit na základě zpochybnění pravosti předložených dokladů.“*
44. NSS v Rozsudku pak na základě toho došel k závěru, že podmínky pro odmítnutí postupu dle čl. 70 celního kodexu nebyly splněny.
45. Žalobkyni bylo ukládáno, aby předložila důkazy o hodnotě obdobného dováženého zboží resp. o tom, proč je hodnota jí dováženého zboží nižší než v případech nahodile vytipovaných celním úřadem, tedy aby předložila důkazy o skutečnostech, které jsou mimo sféru jejího vlivu, o skutečnostech, na kterých se daňový subjekt nepodílel, což je ve smyslu judikatury Ústavního soudu České republiky (viz např. nález IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

46. Žalobkyně, jak je uvedeno shora, předložila v celním řízení nepřerušovaný řetězec důkazů dokládajících správnost jejího tvrzení o celní hodnotě zboží určené dle její převodní ceny.
47. Žalobkyně tvrdí a v celním řízení prokázala, že v případě dovozu, o němž byla vydána napadená rozhodnutí, byly splněny veškeré formální i věcné požadavky pro uplatnění převodní ceny jako deklarované hodnoty zboží. Tvrzení žalobkyně dokládají důkazy, které byly předloženy v rámci celního řízení a odvolacího řízení a nachází se ve spisu předmětného odvolacího řízení, ve kterých bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími.
48. Svá tvrzení doložila žalobkyně souvislou řadou přímých i nepřímých důkazů, které společně dokládají správnost, úplnost a pravdivost tvrzení.
49. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na skutečnost, že je to celní úřad, jehož tíží důkazní břemeno při prokazování existence pochybností. Je to celní úřad, který prokazuje:
- skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce;
 - skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem;
 - skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.
50. Dle ustálené judikatury Ústavního soudu ČR platí, že: „Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením dokladů, splnil svou zákonnou povinnost, a pak bylo na správci daně, aby stěžovateli jeho nárok uznal nebo aby prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně (...) důkazní „břemeno“ přesunulo na správce daně).“
51. Celní úřad (potažmo žalovaný) neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., dle něhož správce daně (celní úřad) prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobkyně má za to, že Celní úřad neprokázal, že jeho pochybnosti jsou důvodné, jak to vyžadují shora citovaná ustanovení Celního kodexu resp. prováděcího kodexu pro to, aby celní úřad mohl postupovat dle čl. 74 Celního kodexu.
52. Dle článku 74 Celního kodexu platí, že „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.*“
53. Neprokázal-li celní úřad důvodnost svých pochybností a přesto neurčil celní hodnotu podle článku 70, tj. jako převodní hodnotu, postupoval v rozporu s Celním kodexem a tudíž nezákonně.
54. Zboží, které je tvořeno údajně srovnatelnými dovozy (vycházejícími z tabulek srovnávacích údajů celního úřadu ve spise odvolacího orgánu pod č. a označením: „01_ID-354346-2020-540000_obdobné dovozy KN64041990“, „02_ID-354347-2020-540000_obdobné dovozy KN64041990“, „02_ID-354347-2020-540000_obdobné dovozy KN64041990 upr 45+45“ = výstup databáze společně dále jen: „Výstup č. 1“), je zbožím naprosto neporovnatelným.

55. Ať již by byl Výstup použit jako odůvodnění pochybností celní správy ohledně převodní hodnoty nebo jako pomůcka k určení celní hodnoty, nepovažuje žalobkyně Výstup za použitelné. Samotný Výstup obsahuje neověřitelná, neprůkazná a neurčitá data. Z údajů ve Výstupech uvedených nelze s jistotou určit ani to, o jakou porovnávané zboží se jedná, natož to, že se jedná o zboží obdobné, s obdobnou charakteristikou, vlastnostmi, užitím či kvalitou.
56. Výstup je fakticky nepřezkoumatelným dokumentem, což ostatně vyplývá i z odůvodnění napadených rozhodnutí. Pakliže se totiž pokusila žalobkyně v dobré víře vedena snahou najít ve Výstupu obchodně zaměnitelné zboží se zbožím, které sama dováží, a tedy identifikovat dovozy ostatních dovozců.
57. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013 – 58, bylo k použitelnosti pomůcky (k určení daně či cla obecně) uvedeno:
58. *„Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. Jejich naprostou absenci.“*
59. Žalobkyně konstatuje, že využití uvedené pomůcky (tj., Výstupu - seznamů údajně srovnatelných obdobných dovozů) je v posuzovaných věcech takovým jednoznačným excesem a úvahy orgánů celní správy jsou logicky neudržitelné:
- každý daný Výstup je informačním systémem vygenerovaným přehledem dovozů, které jsou obdobné jen tím, že údaje do systému o nich byly vloženy pod stejným kódem
 - celní úřad vychází jen z prohlášení celních deklarantů, aniž by jakkoliv ověřoval jejich správnost, či věrohodnost
 - konkrétní zboží, které je uvedeno v rámci jednotlivých dovozních případů u Výstupů, není bez součinnosti deklarantů identifikovatelné
 - některé dovozy jsou dokonce založeny na „zjednodušených dovozech“
 - Výstup zjevně obsahuje zboží naprosto rozdílného charakteru i užití
 - Výstupy zjevně obsahují i zboží zjevně nesprávně zatříděnou
 - určení mediánu je pak ryze matematickou hodnotou bez jakéhokoliv racionálního a odůvodnitelného správního uvážení ve vztahu k faktické obdobnosti dovozních případů a obchodní zaměnitelnosti dováženého zboží
 - zboží vložené do daného celního systému pod předmětným kódem zboží nikterak nezohledňuje individuální rozdíly dováženého zboží, jedná-li se o zboží:
 - značkové či značkové

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

- vyšší či nižší jakosti
 - shodného zaměnitelného určení (tj. substituty)
 - specifických vlastností
60. tj. zdali jde o skutečně (nikoliv jen teoreticky „ponožka jako podkolenka“) obchodně zaměnitelné zboží.
61. Výklad celního úřadu, potažmo žalovaného, opřený o Výstup je naprosto neudržitelný, iracionální a zjevně excesivní. Žalobkyně považuje využití takového seznamu údajně srovnatelných dovozů pro zpochybnění celní hodnoty dovozů žalobkyně za nezákonné a nesprávné.
62. Celní úřady si sice neopatrují vzorky zboží, ale pořizují jeho fotodokumentaci, celní úřady tak mají k dispozici alespoň fotografie zboží, které jsou předmětem jednotlivých dovozů a pokud je nemají, nelze toto klást k tíži žalobkyně. Je tvrzením celního orgánu, že se v případě dovozů ve Výstupu jedná o „dovozy obdobného zboží“, „obchodně zaměnitelného zboží“ apod. (viz odůvodnění Rozhodnutí) a ohledně těchto tvrzení celní úřad tíží břemeno důkazu, nikoliv žalobkyni. Žalobkyně má s ohledem na shora uvedené za to, že doložila veškeré dostupné doklady a nad rámec svého břemene tvrzení a důkazního břemene vynaložila značné množství času i personálních a finančních zdrojů na prověřování správnosti tvrzení, které by ovšem měl prokazovat celní orgán (tj. relevance srovnávacích dovozů).
63. Výstup používaný orgány celní správy 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.
64. Žalobkyně v tomto směru odkazuje mj. na odst. (25 a 26) Rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 42/2022 – 41.
65. Pokud se tak jedná o způsob určení náhradní celní hodnoty, uzavřel Nejvyšší správní soud v bodě 37 rozsudku (ve věci, ve které postupovaly celní orgány identicky jako v napadeném řízení), že celní orgány pochybily a nepostupovaly v souladu s právními předpisy.
66. S ohledem na skutečnost, že veškerá tvrzení žalobkyně uskutečněná v rámci celního řízení byla pravdivá, mělo být výsledkem dožádání odstranění nedůvodných pochybností, které celní úřad v té době případně mohl mít. Pokud jde o celním úřadem nedůvodně tvrzenou neprůkaznost a nevěrohodnost dokladů předložených v celním řízení, žalobkyně odkazuje na výklad obsažený.
67. Pakliže došel Celní úřad a žalovaný k závěru o nevěrohodnosti a neprůkaznosti předložených důkazů, pak je zřejmé, že nepochybně nehodnotil důkazy v jejich souvislosti a tím porušil principy plynoucí ze zásady volného hodnocení důkazů, která požadavek na hodnocení důkazů jednotlivě, ale současně i v jejich souvislosti obsahuje.
68. Řetězec důkazů, jak byl uveden v žalobě shora, prokazuje řádnost jejího tvrzení o deklarované hodnotě zboží.
69. Provedenou selekcí důkazů porušily orgány celní správy principy plynoucí ze zásady volného hodnocení důkazů. Pokud orgány celní správy k důkazům buďto nepřihlíděly vůbec nebo je hodnotily jen plytce, iracionálně a nepřezkoumatelně, je zřejmé, že ve

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

skutečnosti nehledaly skutkový stav, který nevzbuzuje pochybnosti při umožnění uplatnění plných procesních práv daňového subjektu, ale jejich postup byl neobjektivní a nikoliv nestranný s cílem obhájit svůj předem vykonstruovaný právní názor za účelem vydání rozhodnutí o doměření cla, čímž Celní úřad porušil rovněž zásadu zákonnosti daňového řízení.

70. Hodnotící a skutkové závěry celního úřadu jsou dle žalobkyně výsledkem libovůle, když nejsou opřeny o racionální myšlenkový proces odpovídající požadavkům formální logiky týkající se procesu hodnocení důkazů.
71. Z napadených rozhodnutí vyplývá, že orgány celní správy považují za adekvátní, aby v případě, že mají nějaké pochybnosti, které samy vymezují velice obecným způsobem, deklaranti dokládali nejrůznější údaje do naprosté podrobnosti, ať již jsou nebo nejsou schopni je vůbec doložit.
72. Žalobkyně namítá, že požadavky orgánů celní správy na doložení dalších důkazů nad rámec toho, co již předložila, jsou nepřiměřené a řízení samo o sobě nevhodné, a to nejen na straně orgánů státní správy, tak i na straně žalobkyně, které postup orgánů celní správy již dnes způsobil újmu nejen co do neoprávněně doměřeného cla ale i ve formě dalších vynaložených nákladů.
73. Žalobkyně v tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 42/2022 - 41, zejména jeho odstavce (35) a (37).

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

74. Žalovaný úvodem tohoto vyjádření konstatuje, že s ohledem na takřka totožný obsah obou žalob, které vykazují odlišnosti primárně formálního rázu (dvě napadená rozhodnutí, dvě celní prohlášení), přistoupil k vydání společného vyjádření k oběma žalobám. Žalobkyně opírá své žalobní námitky především o závěry Nejvyššího správního soudu, učiněné v rozsudku ze dne 20. 4. 2023, č. j. 9 Afs 42/2022-38 (dále jen „rozsudek NSS“). Tato skutečnost je žalovanému známa z opakovaných odkazů na tento rozsudek v průběhu textu obou žalob (žalobkyně nepřesně uvádí č. j.). Žalovaný proto v reakcích na jednotlivé žalobní námitky využije relevantních závěrů rozsudku NSS. Žalovaný k rozsudku NSS dále podotýká, že analogie co do vymezení věci (část I. rozsudku NSS; odst. 1-4) je s nyní projednávanými případy zjevná. Závěry Nejvyššího správního soudu nicméně nelze i přes obdobné vymezení věci ipso facto přenést na napadená rozhodnutí, neboť dle názoru žalovaného je nutné identifikovat specifické důvody, pro které Nejvyšší správní soud kasační stížnosti stěžovatelky (žalobkyně) v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Afs 42/2022 vyhověl. Zhodnocení těchto důvodů lze v rozsudku NSS nalézt zejména v odst. 28, 29 a 36.
75. Žalobkyně obdobně jako v podaných odvoláních i v žalobách namítá údajnou nezákonnost, nesprávnost a nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Žalovaný v napadených rozhodnutích (v části III.) vymezil legislativní rámec přílehlavých ustanovení celního kodexu a prováděcího nařízení. Přítomný výčet relevantních ustanovení odkazuje v souvislostech na legitimitu postupu celních orgánů požadovat po deklarantovi poskytnutí dalších informací, v případě, že tyto mají odůvodněné pochybnosti, zda deklarovaná převodní hodnota odpovídá celkové částce, která byla nebo má být zaplacená. U obou přijatých celních prohlášení, na jejichž základě bylo předmětné

zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu, pojal celní úřad důvodné podezření o podhodnocení zboží dováženého ve prospěch žalobkyně, jinými slovy pochybnosti o tom, zda deklarovaná celní hodnota odpovídá částce celkové platby. Odůvodněnost těchto pochybností je založena ve výrazné disproporci mezi deklarovanou jednotkovou cenou zboží a jednotkovými cenami obdobně popsaného zboží dováženého z Číny do České republiky. Tyto pochybnosti celní úřad doložil výstupem (tabulkou) obsahujícím záznamy o skutečných, nikoli fiktivních, dovozních operacích zboží obdobného popisu uskutečněných na území České republiky v době tří měsíců před dovozem předmětného zboží. Data tabulky pocházejí z interních databází Celní správy ČR, přičemž výsledný soubor je generován interním systémem Celní správy ČR. Celní úřad následně provedl kontrolu deklaranty uvedených popisů zboží a vyčlenil z množiny dovozních operací celkem 31 záznamů, které neodpovídaly popisu předmětného zboží (viz odst. 36 napadených rozhodnutí). Žalovaný je proto přesvědčen, že prvotní pochybnost (srov. odst. 13 rozsudku NSS) o správnosti žalobkyní deklarovaných celních hodnotách zboží byla celním úřadem žalobkyni řádným, transparentním a prokazatelným způsobem sdělena a vysvětlena.

76. Žalobkyně zcela identicky jako v podaných odvoláních konstatuje, že celní úřad postupoval v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 20. 6. 2019, C-1/18, EU:C:2019:519. Na podporu svého tvrzení žalobkyně předložila vybranou část rozsudku. S ohledem na totožné znění žalobní námitky si žalovaný dovoluje odkázat na své podrobné závěry obsažené v odst. 66-68 napadených rozhodnutí, kde se s touto námitkou vypořádal.
77. Žalovaný i nyní znovu odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 16. 6. 2016, C-291/15, EU:C:2016:455 (dále jen „rozsudek C-291/15“): *„Za těchto okolností je třeba se domnívat, že takový cenový rozdíl, jakým je konstatovaný rozdíl [více než 50 %], se jeví dostatečný k odůvodnění pochybností celního orgánu a jeho odmítnutí uváděné celní hodnoty dotčeného zboží.“* Žalobkyně v podaných žalobách mj. uvádí, že *„[c]elní úřad požadoval fakticky po žalobkyni předložení dalších a dalších důkazů k prokázání skutečně provedené platby [...]“*. Tento postup pak žalobkyně shledává v rozporu se zásadami hospodárnosti a přiměřenosti. Smyslem řízení bylo z pozice orgánů celní správy opatřit takové důkazy, jež by prokazatelným způsobem osvědčovaly žalobkyní deklarovanou celní hodnotu zboží. Protichůdně ve vztahu k výše uvedené žalobní námitce působí následující tvrzení žalobkyně, že *„postup byl neobjektivní a nikoliv nestranný s cílem obhájit svůj předem vykonstruovaný právní názor“*. Orgány celní správy požadovaly na žalobkyni primárně vyvrácení důvodných pochybností o podhodnocení zboží, přičemž dle závěrů rozsudku NSS *„[c]elní orgány v takovém případě mohou výraznou odchylku deklarované ceny zboží od mediánu považovat za prvotní indicii vedoucí k dalšímu prověřování [...]“*. Žalobkyně ve snaze vyvrátit prvotní pochybnosti poskytla celnímu úřadu několik dokumentů (hodnoceny zejména v odst. 45-48 napadených rozhodnutí), které se přímo dotýkají předmětných dovozních operací v jednotlivých fázích transakce („Commercial Invoice“, „Packing List“, „Sales Contract“, „Sea Waybill“, čínský vývozní doklad či výpis z bankovního účtu). Žalovaný předložené dokumenty hodnotil jednak po stránce formální/obsahové, ale též v kontextu jím pojatých pochybností, tzn. zda jsou předložené dokumenty způsobilé osvědčit neobvykle nízké celní hodnoty zboží. Kýženým obsahem informací v dané věci mohly disponovat např. dokumenty „Commercial Invoice“, „Packing List“ či „Sales Contract“. Zmíněné podklady vlivem velmi strohého obsahu však

prvotní pochybnosti celního úřadu nevyvrátily, neboť neposkytují žádné informace ospravedlňující abnormálně nízkou celní hodnotu dováženého zboží.

78. Povinností členských států EU ve vztahu k OLAF, resp. k EU je kontrola dovozů textilních výrobků a obuvi z ČLR, z důvodu zabránění riziku extrémního podhodnocení takovýchto dovozů (srov. odst. 39 napadených rozhodnutí). Nelze proto racionálně usuzovat, že k vyvrácení pochybností o podhodnocení konkrétní zásilky (dovezeného zboží) postačí deklarantovi předložení toliko formálně správných dokladů, nutno podotknout s minimem až absencí bližších informací o kvalitě zboží, smluvních podmínkách, položkách převodní hodnoty apod. Přesvědčení žalobkyně, že tento postup je dostačující popírá smysl a účel výše nastíněných kontrol členskými státy. Žalovaný proto konstatuje, že pokud celní orgány na základě kontroly interních databází pojmu pochybnosti o podhodnocení dováženého zboží, nelze tyto pochybnosti vyvrátit pouze tím, že deklarant prokáže uhrazení takto zpochybněné hodnoty. *„Jakékoliv opatřování dalších důkazních prostředků by bylo zcela nepochybně nad rámec hospodárnosti řízení, když k prokázání skutečně uskutečněné platby dle skutečně vystavené faktury musí stačit příslušné potvrzení banky, která na vrub žalobkyně platbu provedla (viz str. 3 žalob).“* Podhodnocení dováženého zboží lze obecně kvalifikovat jako koordinované úmyslné jednání zainteresovaných osob transakce vedoucí k zastření skutečné a úplné celní hodnoty zboží s cílem získat finanční prospěch v podobě neodvedeného cla. Z tohoto důvodu lze jen stěží očekávat, že dokumenty k vývozní operaci předložené deklaranty budou z formálního hlediska a priori vykazovat zásadní nesrovnalosti. Je proto zcela namístě, aby celní orgány po předložení formálně správných dokladů nerezignovaly na svoje povinnosti a kladly důraz na další prověřování (další prověřování připouští také rozsudek NSS). Pakliže předložené dokumenty od počátku neprokazují konkrétní skutečnosti o důvodech enormně nízké celní hodnoty zboží, nemůže být tímto hospodárnost a přiměřenost dotčena. Žalovaný s přihlédnutím k výše uvedenému odmítá, že by jeho postup byl v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, na který odkázala žalobkyně. Celní úřad požadoval pouze takové podklady a důkazní prostředky, které by mohly jednoznačně prokázat adekvátnost navržené celní hodnoty ze strany žalobkyně. Ačkoli byly celnímu úřadu předloženy dokumenty, které z formálního hlediska obsahují identické částky (52.680 EUR a 50.570,40 EUR), nelze z žádného z nich odvodit opodstatněnost takto nízké ceny (celní hodnoty).
79. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že *„doložila 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 celním prohlášení žalobkyně tak byla správně uvedena ve výši převodní hodnoty v souladu s citovanými ustanoveními“*. Žalovaný k tomuto podotýká, že žalobkyně předně doložila dokumenty obsahující celním úřadem zpochybněnou celní hodnotu, přičemž samotné předložení dokumentů obsahujících zpochybněnou celní hodnotu nevypovídá o tom, že *„hodnota zboží deklarovaná v celním prohlášení žalobkyně tak byla správně uvedena“*. Žalovaný opakuje, že legitimitu svých pochybností opírá o rozsudek SDEU C- 291/15, jehož využitelnost explicitně připustil Nejvyšší správní soud také v rozsudku NSS (viz odst. 23 a 24 rozsudku NSS). Žalovaný se v napadených rozhodnutích zabýval žalobkyní předloženými podklady, přičemž tyto hodnotil jednak v rovině formální, ale taktéž (a především) v rovině materiální. Absence některých údajů (u dané transakce očekávaných údajů) navýšila pochybnosti nad průběhem celého obchodu. Jednalo se zejména o absenci detailů platby na fakturách

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

(„Commercial Invoice“) a ve smlouvách („Sales Contract“), tj. bankovní spojení – IBAN, SWIFT, platební podmínky nebo splatnost, dále např. vágní popis předmětu smlouvy (popis zboží) či chybějící informace o položkách převodní hodnoty ve smyslu čl. 71 a 72 celního kodexu ve smlouvách, a to i přes uvedení podmínky INCOTERMS „CIF Hamburg“, kdy tato podmínka vyjadřuje, že pojištění je povinen sjednat prodávající. Právě pojištění může být jednou z položek převodní hodnoty ve smyslu čl. 71 odst. 1 písm. e) bod i) celního kodexu. Uvedené nedostatky a priori nevypovídají o nesprávnosti předložených dokladů, avšak lze se důvodně domnívat, že tyto smluvní formalities musely být stranami dovozní operace taktéž projednávány. K tomuto však žalobkyně ničeho nepředložila. K tomuto srov. rozsudek NSS: *„Stěžovatelka rovněž vysvětlila, že podrobnosti jednotlivých transakcí dojednává její jednatel prostřednictvím nearchivovaných on-line komunikačních prostředků typu WeChat, což odpovídá komunikačním trendům v mezinárodním obchodu. Její tvrzení, že jde o standardní postup v obchodních vztazích, celní orgány nijak nevyvrátily [...]“*. Ačkoli žalobkyně v nyní projednávané věci doposud neargumentovala údajnou nearchivovanou komunikací skrze sociální síť WeChat, považuje žalovaný za žádoucí upřesnit (s ohledem na obdobné vymezení věci), že komunikace prostřednictvím sociální sítě WeChat je standardním archivovaným komunikačním prostředkem, což je patrné např. z oficiálních webových stránek sociální sítě WeChat. Pokud však žalobkyně komunikaci průběžně odstraňuje (jiným způsobem nelze docílit „nearchivace“), činí tak vědomým zásahem, kdy lze mít zcela důvodné a vážné pochybnosti o tom, že tak není činěno v souladu s *„komunikačními trendy v mezinárodním obchodu“*. Sjednání obchodní transakce zejména v obchodní úrovni velkoobchodu (tj. celokamionových, celokontejnerových zásilek) je důležité pro nastavení zejména reklamačních podmínek, specifikace a vlastností zboží. Žalovaný k výše uvedenému shrnuje (zvláště pak ke kontraktačnímu procesu), že nelze s jistotou tvrdit, že „žalobkyně předložila veškeré důkazy, které objektivně dokáže opatřit“, neboť absence výše zmíněných náležitostí v předložených dokumentech svědčí o tom, že tyto musely být stranami v rámci sjednání obchodu řešeny.

80. Žalovaný dále reaguje na předložený výpis z bankovního účtu. Žalovaný ve světle odůvodnění
81. napadených rozhodnutí (srov. odst. 47 napadených rozhodnutí) konstatuje následující. Dokumenty „Commercial Invoice“ (faktura) a „Sales Contract“ (smlouva) lze charakterizovat jako prvotní dokumenty zachycující žalobkyní deklarovanou celní hodnotu, kdy teprve po jejich vystavení došlo k úhradě fakturované částky (celní hodnota). Pokud celní úřad pojal pochybnosti nad skutečnou výší celní hodnoty, vznikly tyto pochybnosti primárně ve fázi kontraktační. Žalovaný proto nezpochybňuje, že částka 52.680 EUR a 50.570,40 EUR byla z bankovního účtu č. 115-4190650247/0100 poukázána ve prospěch příjemců plateb. K tomuto však žalovaný dodává, že bankovní účet čínských společností (vývozců zboží) nelze prostřednictvím ostatních žalobkyní předložených podkladů jakkoliv ztotožnit s čísly účtů uvedenými v bankovním výpisu, neboť tato nejsou nikde uvedena, a proto lze uhrazení shora uvedených částek ve prospěch konkrétních vývozců zboží nanejvýše presumovat.
82. Žalobkyně mj. uvádí, že *„[h]odnotící a skutkové závěry celního úřadu jsou dle žalobkyně výsledkem libovůle, když nejsou opřeny o racionální myšlenkový proces odpovídající požadavkům formální logiky týkající se procesu hodnocení důkazů.“* Žalovaný tyto závěry odmítá, neboť prvotní pochybnost o podhodnocení zboží byla žalobkyni řádně sdělena a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vysvětlena. Postup, jakým byla tato pochybnost zjištěna a ověřena, shledal Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS v souladu s relevantní judikaturou SDEU (odst. 23 a 24 rozsudku NSS). Zjištěné pochybnosti mohly být žalobkyní následně vyvráceny a doloženy např. poukázáním na nižší jakost dováženého zboží. V rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2017, č. j. 57 Af 1/2016-43 ve věci celní hodnoty, kdy žalobkyně argumentovala kvalitou, soud uvedl, že „[p]okud měla žalobkyně za to, že kvalita či množství dovezeného zboží neodpovídá „představě“ správních orgánů, nic jí nebránilo, aby kvalitu a množství zboží v celním řízení prokázala. Současně je nezbytné uvést, že nebyla-li prokázána kvalita dovezeného zboží, nemohly správní orgány pochybit tím, že „ignorovaly nižší jakost zboží“.“

83. Žalobkyně v úvodu žalob chronologicky zobrazuje seznam předložených důkazů. Žalovaný nezpochybňuje, že uvedený výčet dokumentů na sebe logicky nenavazuje, na straně druhé však tato skutečnost žádným způsobem neprokazuje, že zboží, jež je předmětem těchto dokumentů, nebylo podhodnocené. Žalobkyně tímto nepřímou naznačuje, že rozhodující aspekt v dané věci je vzájemná formální správnost uvedených částek v předložených důkazech (dokumentech). Pakliže uvedené částky vzájemně korespondují, jsou dle odvolatele hodnotící a skutkové závěry celních orgánů výsledkem libovůle. Je-li žalobkyně přesvědčena, že celní hodnota předmětného zboží skutečně dosahuje jí uvedených částek, žalovaný v reakci na to kontruje, že v tomto případě musí být předmětné zboží specifické např. svoji kvalitou, jakostí, použitými materiály či výrobními postupy, aby si bylo schopné enormně nízkou deklarovanou celní hodnotu obhájit. Žalobkyně tímto směrem orientované důkazy během řízení nepředložila.
84. Žalobkyně na str. 6-8 žalob dále vznáší žalobní body, týkající se formálních náležitostí jednotlivých předložených dokumentů v kontextu mezinárodně právní úpravy a tuzemské právní úpravy. Tyto námitky (odvolací námitky) žalobkyně vznesla již v rámci podaných odvolání, proto se žalovaný k tomuto blíže nevyjadřuje. Žalovaný nicméně konstantně uvádí, že zjistí-li orgány celní správy pochybnosti o podhodnocení zboží, nelze předložené důkazy hodnotit toliko formální optikou, což je v souladu se závěry rozsudku NSS (odst. 23).
85. Není pravdou, že by orgány celní správy žalobkyni ukládaly, aby předložila důkazy o hodnotě obdobného dováženého zboží, jak žalobkyně konstatuje v podaných žalobách (viz str. 9). V záznamech o určení celní hodnoty (č. j. 37086-7/2022-540000-21 a č. j. 37082-7/2022-540000-21) celní úřad, v rámci hodnocení přípustnosti jednotlivých metod určení celní hodnoty, pouze prohlásil, že žalobkyně nepředložila relevantní údaje o podobném zboží dle čl. 74 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Povinnost předložit tyto údaje však celní úřad žalobkyni v průběhu obou řízení neuložil (viz spisové materiály). Žalobkyně dále označuje srovnávané údaje (vygenerované systémem celní správy) za „nahodile vytipované celním úřadem“. Žalovaný konstatuje, že celní orgány postupují „na základě údajů dostupných na celním území Unie“ (viz čl. 74 odst. 3 celního kodexu). Vychází tedy z maxima informací, kterými disponují. Celní úřad vycházel ze své databáze dovozu zboží (resp. z databáze celní správy) ve stejném sazebním zařazení, tudíž se jednalo „obdobně popsané zboží“. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že tento pojem použil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 Afs 40/2017-18. Dále bylo vysvětleno, že celní úřad použil právě dovozy z Číny do ČR jako jednu z podmínek srovnatelnosti a že uvažoval pouze o dovozech 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. K tomu lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 7. 2017, č. j. 62 Af 33/2015-129, kde je uvedeno, že „[s] ohledem na neprokázání skutečné celní hodnoty zboží žalobcem bylo třeba přistoupit k náhradnímu určení hodnoty předmětu transakce tak, aby bylo clo stanoveno ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu), tedy tak, aby se náhradními metodami určená celní hodnota zboží co nejvíce blížila hodnotě tohoto typu dovozu, tedy dovozu obdobného zboží za stejných či obdobných obchodních podmínek v daném období“. Žalovaný uzavírá, že případy (žalobkyní označeny jako „nahodile vytipované celním úřadem“), byly vygenerovány v souladu s výše předestřenými legitimními kritérii a jedná se o veškeré dovozní operace filtrované na základě těchto aspektů v daném časovém horizontu.

86. Žalobkyně je toho názoru, že orgány celní správy požadovaly, „aby předložila důkazy o skutečnostech, které jsou mimo sféru jejího vlivu, o skutečnostech, na kterých se daňový subjekt nepodílel“. Vztahuje-li se výrok žalobkyně výhradně k důkazům o hodnotě obdobného dováženého zboží, lze se s tímto výrokem ztotožnit, neboť jen stěží lze tyto důkazy od žalobkyně vyžadovat. Žalovaný ale zdůrazňuje, že takové důkazy nebyly po žalobkyni během řízení požadovány. Žalovaný je však přesvědčen, že bližší informace o procesu objednání zboží, internetových nabídkách zboží, jakosti, kvalitě či použitých materiálech předmětného zboží, dováženého ve prospěch žalobkyně, tj. konkrétního zboží konkrétní transakce, musí vést žalobkyně alespoň v patrnosti. Žalobkyně však orgánům celní správy nesdělila a tím spíše ani neprokázala některý z důvodů, pro který jsou deklarované celní hodnoty na takto nízké úrovni.
87. Celní úřad neměl k dispozici žádné důkazy svědčící o tom, že enormně nízké celní hodnoty jsou v daných případech opodstatněné. Žalovaný odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl.ÚS 38/95: „Státní úředník tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, jak tvrdí navrhovatel, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám.“ Deklaruje-li žalobkyně celní hodnotu zboží, jejíž výše byla orgány celní správy zpochybněna, měla by tuto ve smyslu citované judikatury náležitě prokázat. Žalobkyně na str. 12 žalob poukazuje na odst. 26 rozsudku NSS, kdy tento současně zvýrazňuje (viz „Je tedy na celních orgánech, aby náležitě doložily, že jejich pochybnosti o deklarované hodnotě zboží se zakládají na relevantních datech, a to zejména v situaci, kdy deklarant namítá, že ke zpochybnění jím deklarované hodnoty zboží došlo na základě srovnání se zbožím výrazně odlišné kvality.“). V nyní projednávané věci ale žalobkyně nenamítá a ničím nedokládá, že ke zpochybnění jí deklarovaných celních hodnot zboží došlo na základě srovnání se zbožím výrazně odlišné kvality. Pokud by tak jednala, musela by předložit důkazy svědčící o kvalitě předmětného zboží a rovněž důkazy o kvalitě srovnávaného zboží, což neučinila. Citované závěry rozsudku NSS proto nelze bez dalšího vztáhnout k nyní projednávané věci.
88. Žalovaný potvrzuje, že celní úřad srovnával předmětné zboží jednak výhradně se zbožím stejné podpoložky KN, včetně identického TARIC kódu, ale zároveň též se zbožím s podobným popisem. Žalovanému tedy není zřejmé, na základě jakých důkazů je žalobkyně přesvědčena, že „výstup zjevně obsahuje zboží naprosto rozdílného charakteru i užití“ a že „výstupy zjevně obsahují i zboží zjevně nesprávně zařazené“. Obdobnost srovnávaného zboží je v projednávané věci promítnuta nejenom ve shodném sazebním zařazení zboží, ale právě v obdobném popisu, což celní úřad navýšil zpřesněním, resp.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vyčleněním 31 dovozních operací, aby následně množina dovozních operací obsahovala pouze zboží s obdobným popisem. Celní úřad proto nemohl mít v důsledku toho současně pochybnosti o objektivitě takto uplatňovaného způsobu srovnání, když vycházel z maxima údajů dostupných na celním území Unie. Srov. odst. 32 rozsudku NSS: „Tento postup odpovídá judikatuře SD EU, podle které jsou celní orgány *„povinný konzultovat všechny zdroje informací a databáze údajů, které mají k dispozici.“* (rozsudek SD EU ve věci LS Customs Services, bod 56, podtržení doplněno NSS).“ Dále lze v tomto ohledu odkázat na rozsudek SDEU ze dne 9. 7. 2020, C-391/19, EU:C:2020:547, ve kterém SDEU zdůraznil deklaratorní systém celního kodexu, viz odst. 22 tohoto rozsudku: „Úvodem je třeba připomenout, že celní kodex Unie je založen na deklaratorním systému (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2011, DP grup, C-138/10, EU:C:2011:587, body 33 a 34), aby byly v co největším možném rozsahu omezeny formality a celní kontroly, přičemž bude zabráněno podvodům či nesrovnalostem, které by mohly poškodit rozpočet Unie. Vzhledem k významu, který mají tato předchozí prohlášení pro řádné fungování celní unie, ukládá celní kodex Unie v článku 15 deklarantům povinnost poskytnout správné a úplné informace.“ Žalovaný opakuje, že v rámci celního řízení nejsou celní orgány povinny odebírat vzorky, současně upřesňuje, že celní orgány rovněž nejsou povinny pořizovat fotodokumentaci o každém dovezeném zboží, proto domnění žalobkyně, že „celní úřady pořizují fotodokumentaci“, je zavádějící. Vzhledem k deklaratornímu systému celního kodexu (viz výše) toto nelze na celních orgánech vynucovat a žalobkyně proto nemůže celnímu úřadu vytýkat, že nedisponuje fotografiemi jednotlivých dovozů, pokud je celní kodex nastaven tímto způsobem. Určení mediánu shodně jako určení aritmetického průměru je matematickou hodnotou, přičemž využití mediánu bylo v obdobné věci rozsudkem NSS výslovně umožněno. Žalovaný je přesvědčen, že i v nyní projednávané věci náležitě a přesvědčivě využití mediánu odůvodnil.

89. Nejvyšší správní soud v odst. 26 rozsudku NSS s odkazem na rozsudek SDEU ze dne 9. 6. 2022, C-599/20, EU:C:2022:457 uvedl, že „*a priori nevylučuje srovnávání zboží zařazeného pod totožný kód kombinované nomenklatury jako zboží podobného*“. Z množiny srovnávaných dovozních operací, resp. z popisu tohoto zboží jsou patrné následující základní rysy. V drtivé většině se jedná o obuv se zevní podešví z plastů nebo kaučuku a se svrškem z textilních materiálů. Dále je v řadě případů explicitně vyloučena např. obuv sportovní, obuv s kovovou špičkou a obuv bez dřevěného základního dílu. Nutno podotknout, že pro sportovní obuv existuje primárně odlišné sazební zařazení (k datu 30. 7. 2020 KN 6404 11 00, s kódem TARIC 00). Mezi srovnávanými dovozy se též nevyskytují ani pantofle či domácí obuv (taktéž odlišné sazební zařazení KN 6404 19 10, s kódem TARIC 00). V několika případech je výslovně uvedeno, že se jedná o obuv nízkou (označeno jako „polobotka“, ve dvou případech slovy „nepokrývající kotník“). Pouze v jednom případě (20CZ5800001JGIKE35) je přiznáno, že se jedná o obuv kotníkovou, avšak daná položka obsahuje také obuv nízkou (polobotka), nicméně i přesto se jednotková cena tohoto zboží nachází pod hranicí zvoleného mediánu. Předmětné zboží bylo v obou případech identicky označeno jako „*Obuv se zevní podešví z kaučuku nebo plastů a se svrškem z textilních materiálů (kromě pantoflí a domácí obuvy)*“ Porovná-li žalovaný uvedené, resp. dostupné znaky/rysy předmětného zboží se zbožím srovnávaným, nelze z blíže neobjasněných, ničím nepodložených a pouze obecných důvodů dospět k závěru, že popis zboží nelze podrobit vzájemné komparaci. Problematikou srovnání zboží se v minulosti zabýval např. Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 57 Af 1/2016-43 takto: „*Nebyla-li žalobkyní prokázána*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zejména kvalita dovezeného zboží, nelze žalovanému důvodně vytýkat, že při určení celní hodnoty vycházel z dovozů, které byly dovozům žalobkyně podobné v prvcích, které byly prokázány. Tj. blízká časová souvislost, položka sazebního zařazení, země původu, způsob dopravy, hmotnost záslky. Žalovaný tak nevycházel z libovolných nebo fiktivních hodnot, nýbrž z hodnot ve známých prvcích shodných se zbožím žalobkyně. Vyházení z tzv. středové hodnoty (mediánu) se pak jeví jako racionální, když vycházení z vyšších než středových hodnot by bylo neodůvodněné v neprospěch žalobkyně a stejně tak vycházení z nižších než středových hodnot by zase bylo neodůvodněné ve prospěch žalobkyně. Není zde totiž při shodnosti porovnávaných hodnot kritérium pro přiblížení se vyšším nebo naopak nižším dovozům. Tvrdí-li žalobkyně, že z příslušných tabulek nelze zjistit kvalitu zboží, je třeba s ní souhlasit. Je tomu však nikoli pro pochybení žalovaného, nýbrž z toho důvodu, že žalobkyně kvalitu jí dováženého zboží v celním řízení neprokázala. Není-li známa kvalita zboží žalobkyně, nelze z okruhu jiných dovozů dohledávat dovozy se stejnou nebo podobnou kvalitou zboží.“ Žalobkyně k tomuto odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013-58, neboť je přesvědčena, že využití pomůcky (výstupu – tabulky) je v posuzovaných věcech takovým jednoznačným excesem a úvahy orgánů celní správy jsou logicky neudržitelné. Žalovaný upřesňuje, že meritem věci daného rozsudku bylo využití pomůcek ke stanovení daně z příjmů právnické osobě. Žalovanému proto není známo, z jakého důvodu lze tyto závěry aplikovat v rámci určení celní hodnoty zboží, když právní rámec této problematiky je součástí výhradně celního kodexu, potažmo prováděcího nařízení? Výše předestřené úvahy o výběru srovnávaného zboží i přesto dle žalovaného nemohou svědčit o excesu výsledného výstupu.

90. K bodu III. 4) žaloby („Účelovost hodnocení důkazů = důvod nezákonnosti Rozhodnutí“) žalovaný pouze podotýká, že s ohledem na patrně chybějící závěr těchto částí žalob není zřejmé, jaké skutečnosti žalobkyně žalovanému vytýká. V bodě III. 5) žalob („Porušení zásady volného hodnocení důkazů = důvod nezákonnosti Rozhodnutí“) žalobkyně zmiňuje, že „[p]rovedenou selekcí důkazů porušily orgány celní správy principy plynoucí ze zásady volného hodnocení důkazů“. Žalovanému není známo, že by během řízení (prvostupňového i odvolacího) celní orgány „selekcí důkazů“ provedly, neboť jak rozhodnutí celního úřadu, tak napadená rozhodnutí obsahují hodnocení předložených podkladů žalobkyní. Žalobkyně k tomuto ani neuvádí, jaké konkrétní důkazy měly být předmětem jí tvrzené „selekcce“. Žalovanému tak vlivem obecného, nepodloženého a nepravdivého tvrzení není umožněno cíleně reagovat na vznesenou žalobní námitku. Nadto žalovaný konstatuje, že předložené důkazy byly hodnoceny v míře rozsáhlosti svého obsahu s cílem objasnit skutkový stav věci. Spatřuje-li tak žalobkyně hodnocení důkazů jako „plytké, iracionální a nepřezkoumatelné“, lze toto přičítat, pakliže žalovaný obrazně přistoupí na tato tvrzení, především strohému obsahu předložených dokumentů, které ve vztahu k hodnocení opodstatněnosti enormně nízké celní hodnoty neumožnily celnímu úřadu a žalovanému dospět k rozsáhlejším závěrům.
91. Závěrem tohoto vyjádření lze podotknout, že během ústních jednání konaných dne 31. 7. 2020 celní úřad sdělil žalobkyni, že „přistoupí [...] za účelem ověření k zahájení řízení o odmítnutí prohlašované celní hodnotě s využitím všech institutů ustanovení čl. 69 až 74 UCC [...]“. Celní úřad tímto žalobkyni mj. upozornil na možné určení celní hodnoty některou z doplňkových metod dle čl. 74 odst. 2 celního kodexu. Na základě (i) obsahu spisových materiálů, resp. reakcí žalobkyně činěných prostřednictvím svého zástupce v průběhu řízení, (ii) řízení, které bylo předmětem rozsudku NSS a (iii) opakovaných dovozů zboží z Číny, lze mít důvodně za to, že žalobkyně je subjektem zjevně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

orientujícím se v této právní oblasti. Z uvedených důvodů proto žalovaný neshledává konflikt s odst. 33 a 34 rozsudku NSS a konstatuje, že žalobkyně disponovala možností po celou dobu řízení předkládat i další důkazy (podobně jako v řízení, které bylo předmětem rozsudku NSS), přičemž před vydáním napadených rozhodnutí žalobkyně již prokazatelně byla seznámena s rozsudkem NSS a mohla s přihlédnutím k jeho obsahu doplnit podané odvolání. To že žalobkyně ustrnula na konstatování, že doposud předložené podklady jsou dostačující, bez toho, aniž by konkrétně označila pasáže těchto podkladů, které podle jejího názoru jednoznačně svědčí o legitimitě výše deklarované celní hodnoty, nelze klást k tíži celnímu úřadu či žalovanému.

IV.

Posouzení věci soudem

92. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
93. Žaloba je důvodná.

A.

94. Předmětem sporu mezi účastníky je v první řadě otázka zákonnosti postupu celních orgánů spočívajícím v odmítnutí určení celní hodnoty postupem podle čl. 70 celního kodexu.
95. Úvodem je nezbytné předeslat, že soud, na rozdíl od žalovaného, neshledal důvod, proč na nyní projednávanou věc neaplikovat pregnantní závěry kasačního soudu obsažené v rozsudku č. j. 9 Afs 42/2022 – 38 ze dne 20. 4. 2023, který překonal argumentaci senátu 57 zdejšího soudu vyjádřenou v rozsudku ze dne 25. 1. 2022, č. j. 57 Af 5/2021-92. Tato úvaha zdejšího soudu vychází ze shodného skutkového i právního rámce daných věcí týkajících se téže žalobkyně, když v obou případech, jak bude rozvedeno níže, bylo z hlediska stanovení celní hodnoty zboží s podobnou charakteristikou (levná obuv z Číny) vedeno celní řízení totožným způsobem a celní orgány vyjevily stejné právní závěry (a to jak z hlediska odůvodnění svých pochybností o deklarované hodnotě zboží, tak při následném náhradním stanovení celní hodnoty).
96. Jak již uvedl kasační soud v bodu 23 shora odkazovaného rozsudku, celní orgány mají možnost zpochybnit deklarovanou celní hodnotu v případě pochybností buď o pravosti předložených dokladů, nebo mohou učinit spornou samotnou deklarovanou hodnotu zboží. Zdejší soud k tomu doplňuje, že ke zpochybnění pravosti typicky slouží prokázané pochybnosti ohledně toho, zda vůbec k transakci došlo (tyto pochyby jsou typicky opřeny o neúplnou smluvní dokumentaci, nezaplacení ceny apod.), zatímco druhá alternativa možného odmítnutí určení celní hodnoty postupem podle čl. 70 celního kodexu předpokládá uskutečnění dovozu včetně reálného zaplacení ceny, avšak ve výši, která se vymyká standardům cenové hladiny (konkrétně například mediánu kupních cen při dovozu) za podobné zboží. Tyto obecné úvahy zdejší soud nezmiňuje samoúčelně, ale proto, že celní orgán, resp. žalovaný, k daným alternativám přistupují do určité míry zmatečně, a promiskuitně vztahují okolnosti relevantní toliko pro první alternativu vyloučení aplikace čl. 70 celního kodexu (tj. pochyby o pravosti transakce) k alternativě druhé (tj. pochyby o výši deklarované hodnoty zboží). Konkrétně jde o to, že celní orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

podporují svůj závěr o nepřiměřeně nízké celní hodnotě zboží odkazem na jimi tvrzené nejasnosti ve smluvní dokumentaci týkající se dovozu (viz např. body 45 a 46 napadeného rozhodnutí). S tímto argumentačním mechanismem se zdejší soud nemohl ztotožnit. Je třeba si uvědomit, že pokud celní orgány zpochybňují výši reálně zaplacené ceny, resp. ceny, která má být skutečně zaplacená ve smyslu čl. 70 celního kodexu (tj. aplikují druhou alternativu), pak z hlediska okolností potenciálně vedoucích k prokázání těchto pochybností nemůže být relevantní obsah a kvalita smluvní dokumentace týkající se dovozního případu, která zachycuje toliko formální rámec transakce, a případně může hrát roli ve vztahu k případným pochybnostem o samotném uskutečnění dovozu, tedy k první shora vymezené alternativě, ale klíčovým faktorem, o něhož se musí opírat odůvodnění pochyb celních orgánů stran výše celní hodnoty, představuje samotná povaha dováženého zboží, tj. vymezení jeho vlastností a skutečné hodnoty za účelem nalezení „podobného zboží“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 bodu 14 prováděcího nařízení, vůči němuž bude porovnávána cena dovozu v konkrétním případě, a od případného rozdílu budou odvozovány pochybnosti vedoucí k odmítnutí aplikace čl. 70 celního kodexu.

97. Pokud se jedná o pochybnosti celních orgánů o pravosti předložených dokladů, pak soud plně odkazuje na závěry kasačního soudu obsažené ve výše citovaném rozsudku (viz body 13 – 22). Stejně jako v daném případě, i v nyní projednávané věci byly po vznesení prvotních pochybností ze strany celního úřadu o správnosti deklarované celní hodnoty žalobkyní předloženy kupní smlouvy, balící listy, námořní konosamenty, vývozní doklady čínské strany, faktury a potvrzení o provedených platbách vystavené tuzemským bankovním ústavem (Komerční bankou a.s.) ve výši odpovídající vystaveným fakturám, které zároveň v popisu platby obsahují čísla daných faktur. Ve shodě s Nejvyšším správním soudem má zdejší soud za to, že potvrzení o provedených platbách představují klíčový důkaz o reálné povaze transakce. K tomu, aby tento důkaz mohl být zpochybněn, nejsou rozhodně dostatečné závěry celních orgánů o tom, že platby byly provedeny z větším časovým odstupem a po výzvě celního úřadu, neboť, jak přesně uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku (viz bod 15), *„skutečnost, že platbu (žalobkyně) provedla s velkým časovým odstupem, případně že nepředložila výslovně sjednané platební podmínky, může svědčit toliko o platební morálce stěžovatelky, případně o povaze obchodních vztahů mezi ní a prodávajícím, ale sama o sobě nijak nevyvrací, že platba skutečně proběhla.“* Zároveň kasační soud v této souvislosti dovodil (viz bod 21), že ani doložení, resp. provedení platby, v zákonné lhůtě poskytnuté celním úřadem, nemůže být žalobkyni kladeno k tíži. Sama o sobě nemůže závěr o skutečně proběhlé platbě za zboží zpochybnit izolovaná úvaha žalovaného obsažená v bodě 47 napadeného rozhodnutí, podle níž *„nelze však s určitostí tvrdit, že uvedené bankovní spojení náleží prodávajícímu, neboť z jiných předložených dokladů není bankovní účet prodávajícího patrný“*, která představuje toliko spekulaci bez reálného základu (celní orgány například netvrdily, že by si žalobkyně posílala peníze na vlastní účet, aby simulovala daný obchodní případ apod.). Lze proto shrnout, že žalobkyně v rámci celního řízení prezentovala a důkazně doložila věrohodnou verzi skutkové reality o skutečně proběhlé obchodní transakci, kterou celní úřady v průběhu řízení nijak nevyvrátily.
98. Celní orgány se řádně nezhostily ani druhé alternativy umožňující odmítnout aplikaci čl. 70 celního kodexu, tj. zpochybnit samotnou deklarovanou hodnotu zboží. V tomto směru soud zcela odkazuje na argumentaci kasačního soudu v bodech 23 až 27 citovaného

rozsudku, neboť úvahy celních orgánů stran dané otázky jsou zcela shodné jako v nyní posuzovaném případě.

99. Nejvyšší správní soud konkrétně uvážil, že:
100. „[25] Celní úřad, žalovaný i krajský soud však v nyní projednávané věci opomíjejí, že SD EU v rozsudku ve věci EURO 2004 hovořil o srovnání s podobným zbožím. Podobné zboží je v čl. 1 odst. 2 bodu 14 prováděcího nařízení definováno jako zboží vyrobené v téže zemi, které přestože není stejné ve všech ohledech, má obdobné vlastnosti a obdobné materiálové složení, díky nimž může plnit stejné funkce a být obchodně zaměnitelné; při určování, zda se jedná o podobné zboží, se přihlíží mimo jiné ke kvalitě, pověsti a existenci ochranné známky. Důraz na to, jak je definováno podobné zboží, zde NSS klade proto, že ve smyslu rozsudku SD EU ve věci EURO 2004 jsou pochybnosti o deklarované hodnotě zboží odůvodněné právě tehdy, pokud je deklarovaná hodnota zboží výrazně nižší než u zboží, které je se zbožím deklarovaným v zásadě zaměnitelné. Pochybnosti celních orgánů proto nelze bez dalšího považovat za odůvodněné, pokud jsou vlastnosti porovnávaného zboží, jeho materiálové složení, kvalita a pověst výrazně odlišné od zboží, které je použito pro stanovení referenční (mediánové) hodnoty. V takovém případě je totiž rozdíl v ceně srovnávaného zboží, tedy výrazná odchylka od mediánové hodnoty, pochopitelný a jednoduše vysvětlitelný, neboť vyplývá z rozdílu kvality, a tedy i hodnoty, srovnávaného zboží. Celní orgány v takovém případě mohou výraznou odchylku deklarované ceny zboží od mediánu považovat za prvotní indicii vedoucí k dalšímu prověřování, avšak své pochybnosti o správnosti deklarované hodnoty zboží budou muset podpořit také dalšími důkazy, jinak neunesou své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.
101. [26] Ačkoliv celní úřad, a na několika místech také žalovaný, používají záměrně (viz str. 19 rozhodnutí žalovaného z 13. 11. 2020) namísto pojmu „podobné zboží“ pojem „obdobné zboží“, výše uvedené logice srovnávání zboží se ani v takovém případě vyhnout nemohou – srovnávat lze totiž pouze srovnatelné, jinak nemá srovnání žádnou výpovědní hodnotu a svědčí pouze o tom, že zboží různé kvality má zpravidla různou hodnotu. NSS zde zdůrazňuje, že a priori nevylučuje srovnávání zboží zařazeného pod totožný kód kombinované nomenklatury jako zboží podobného. V řadě případů lze zboží dovážené pod stejným kódem považovat za vzájemně srovnatelné (obdobně rozsudek SD EU ze dne 9. 6. 2022, C-599/20, „Baltic Master“ UAB, body 43–56). Celní orgány však v projednávaném případě samy přiznaly, že pod danými kódy kombinované nomenklatury může být deklarováno zboží s výrazně odlišnou kvalitou, a tedy i hospodářskou hodnotou, což však nejsou schopny ověřit, neboť k tomu ve svých databázích nemají potřebná data. NSS však připomíná, že důkazní břemeno v tomto směru tíží celní orgány, a nikoliv deklaranta. Je tedy na celních orgánech, aby náležitě doložily, že jejich pochybnosti o deklarované hodnotě zboží se zakládají na relevantních datech, a to zejména v situaci, kdy deklarant namítá, že ke zpochybnění jím deklarované hodnoty zboží došlo na základě srovnání se zbožím výrazně odlišné kvality.
102. [27] Právě o takovou situaci se jednalo v nyní projednávaném případě. Stěžovatelka v řízení před celním úřadem i žalovaným tvrdila a dokládala, že zboží, které dovezla, je levnou, neznačkovou obuví, prodávanou na domácím trhu za výrazně nižší cenu, než zboží, které celní úřad použil pro určení srovnávací hodnoty. Ačkoliv celní orgány v zásadě správně uvádějí, že celní hodnotou dováženého zboží podle čl. 70 a 74 celního kodexu je převodní hodnota zboží prodávaného pro vývoz na celní území EU, a nikoliv cena na domácím trhu, nebrání to samo o sobě tomu, aby stěžovatelka pochybnosti celního úřadu o deklarované hodnotě zboží vyvrátila

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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

103. I v nyní projednávané věci celní orgány, ač byly konfrontovány s tvrzením žalobkyně ohledně povahy jí dovážené obuvi, jejíž materiálové složení a kvalita není podle žalobkyně srovnatelná se zbožím použitým pro stanovení referenční hodnoty, nevyvinuly stran nalezení „podobného zboží“ další dodatečnou aktivitu, která by navazovala jejich prvotní (důvodné) pochybnosti, spokojily se s pouhým odkazem na statisticky zjištěnou veličinu – za situace, v níž však celní orgány samy přiznávají, že svých databázích nemají relevantní data pro zjištění vlastností zboží, nemůže být tento prostý odkaz na zboží zařazené pod stejným kódem kombinované nomenklatury ve smyslu shora citovaných závěrů kasačního soudu dostatečným pro unesení důkazního břemena, které tíží stran této otázky celní orgány.

B.

104. Žalobkyně dále namítala nesprávnou aplikaci doplňkových metod určení celní hodnoty podle čl. 74 celního kodexu.

105. 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 nějž 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.“*

106. Jak uvedl kasační soud v bodu 31 rozsudku „mezi kritérii uvedenými v čl. 70 a 74 celního kodexu, podle nichž je určována celní hodnota, existuje vztah subsidiarity. To znamená, že pouze v případě, že celní hodnotu nelze určit na základě dřívějšího ustanovení, se použije ustanovení, které po něm v rámci stanoveného pořadí bezprostředně následuje (rozsudek SD EU ve věci *Christodoulou a další*, bod 43; rozsudek SD EU ve věci *EURO 2004*, bod 29; či rozsudek SD EU ve věci „*Baltic Master*“ UAB, bod 45). Celní orgány mají zároveň povinnost v rozhodnutí uvést „důvody, které je vedly k odmítnutí metod určení celní hodnoty stanovených v 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].“
107. 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).
108. Zdejší 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 záznamech o určení celní hodnoty uvedl: „*Jednotková cena může být určena odkazem na ceník nebo na skutečné prodeje a ceník je možné použít pouze v případech, kdy je deklarant schopen prokázat, že ceny uvedené v ceníku odpovídají prodejm uskutečněným za tyto jednotkové ceny. Je-li jednotková cena stanovena na základě konkrétních prodejů, musí být prodej (nebo prodeje) dovezeného (nebo stejného nebo podobného) zboží doložen důkazem o době dovozu. Deklarant musí předložit buď prodejní fakturu dokladující prodej největšího úhrnného množství, nebo ověřené prohlášení o výši jednotkové ceny obsahující potřebné informace (např. údaje o zákaznících – odběratelích zboží, čísla objednávek apod.) umožňující provedení verifikace prohlášení. Celní úřad od deklaranta takové podklady neobdržel, proto přistoupil k další metodě celního hodnocení.*“ Jak ze znění daného ustanovení celního kodexu, tak z odůvodnění poskytnutého samotným celním úřadem, vyplývá, že určení celní hodnoty zboží podle čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu vyžaduje součinnost deklaranta. Ze správního spisu však nevyplývá, že by celní úřad žalobkyni na tuto možnost upozornil a vyzval ji k doložení podkladů pro určení celní hodnoty podle tohoto ustanovení.
109. Kasační soud k této otázce v citovaném rozsudku uvedl:
110. „*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*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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

111. 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.
112. 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 námitky stěžovatelky proti takovému postupu. Protože tak v nyní projednávaném případě neučinil, postupoval v rozporu se zákonem.“

113. Zdejší 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 kasačním soudem obstát ani v tomto případě.

C.

114. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V.

Náklady řízení

115. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobkyně, jenž měla ve věci plný úspěch.
116. Odměna za jeden úkon právní služby podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 a § 12 odst. 3 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“) činí 5.100 Kč, když tarifní hodnota je 100.000 Kč (jde o součet tarifních hodnot spojených věcí). Za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby) tak odměna činí 10.200 Kč. Dále žalobkyni náleží náhrada hotových výdajů v souvislosti se dvěma úkony právní služby ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu), celkem tedy 600 Kč. Zástupce je plátcem DPH, proto soud připočetl částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést, ve výši 2.268 Kč. Žalobkyně dále uhradila soudní poplatky v celkové výši 6.000 Kč.
117. Celková výše nákladů řízení, které je žalovaný povinen nahradit žalobkyni, činí 19.068 Kč. Žalovanému byla ke splnění povinnosti stanovena lhůta, jež je přiměřená možnosti danou platbu realizovat.

Poučení:

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

Plzeň 21. května 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.