



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Karly Cháberové a soudců JUDr. Dany Černé a JUDr. Ladislava Hejtmánka v právní věci žalobce: **JUST CS spol. s r. o.**, se sídlem Praha 10, U továren 256/14, IČ 47122412, zastoupen JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem v Domažlicích, nám. Míru 143, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobách proti rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 21. 6. 2012, č.j. 6876-20/2012-170100-21, č.j. 6876-21/2012-170100-21, č.j. 6876-22/2012-170100-21, č.j. 6876-23/2012-170100-21, č.j. 6876-24/2012-170100-21, č.j. 6876-25/2012-170100-21, č.j. 6876-26/2012-170100-21, č.j. 6876-27/2012-170100-21, č.j. 6876-28/2012-170100-21, č.j. 6876-29/2012-170100-21 a č.j. 6876-30/2012-170100-21,

t a k t o :

- I.** Žaloby **s e z a m í t a j í.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobami podanými u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 21. 6. 2012, č.j. 6876-20/2012-170100-21, č.j. 6876-21/2012-170100-21, č.j. 6876-22/2012-170100-21, č.j. 6876-23/2012-170100-21, č.j. 6876-24/2012-170100-21, č.j. 6876-25/2012-170100-21, č.j. 6876-26/2012-170100-21, č.j. 6876-27/2012-170100-21, č.j. 6876-28/2012-170100-21, č.j. 6876-29/2012-170100-21, a č.j. 6876-30/2012-170100-21(dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, vydaným Celním úřadem Praha 1, dne 22.6.2010 pod č. j. 18455-4/2010-176100-021 č. j. 18455-5/2010-176100-021, č. j.

18455-6/2010-176100-021, č. j. 18455-7/2010-176100-021, č.j. 18455-8/2010-176100-021, č.j 18455-9/2010-176100-021, č.j 18455-10/2010-176100-021, č.j 18455-11/2010-176100-021, č.j 18455-12/2010-176100-021, č.j 18455-13/2010-176100-021 a č.j. 18455-14/2010-176100-021 (dále jen „dodatečné platební výměry“).

Usnesením ze dne 4. 10. 2012 byly věci, vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6Af 32/2012, 6 Af 33/2012, 6 Af 34/2012, 6 Af 35/2012, 6 Af 36/2012, 6 Af 37/2012, 6 Af 38/2012, 6 Af 39/2012, 6 Af 40/2012, 6 Af 41/2012, 6 Af 42/2012 spojeny ke společnému projednání s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 6Af 32/2012. Usnesení nabylo právní moci dne 12. 10. 2012.

Podle ustanovení § 69 s. ř. s. soud, vzhledem ke změně organizační struktury celní správy v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., ve znění zákona č. 407/2012 Sb. ke dni 1. 1. 2013, namísto původního žalovaného Celního ředitelství Praha, které zaniklo, dále jednal na straně žalované s Generálním ředitelstvím cel, na něhož přešla pravomoc rozhodovat o řádných opravných prostředcích.

Žalobce v podaných žalobách shodně namítl, že ze strany celních orgánů nebylo v nezbytném rozsahu a bez důvodných pochybností zjištěno a prokázáno, že by se v dotčeném případě jednalo o zboží sazebního zařazení 2106 90 92 60, neboť v době následné kontroly již kapsle s rybím olejem nebyly fakticky k dispozici a ze strany celních orgánů nemohly být fyzicky zkoumány. Dle žalobce, předložil-li žalovaný v době následné kontroly vzorek kapslí s rybím olejem, nešlo již o kapsle dovezené právě v těchto konkrétních případech. Z tohoto důvodu výsledky dle protokolu o zkoušce a stanovisko k sazebnímu zařazení na předmětné zboží nedopadají a nelze je aplikovat za účelem skutkového posouzení dotčených případů. Žalobce poukázal na to, že celní orgány nesou důkazní břemeno pro účely eventuálního dodatečného vyměření cla a v tomto případě toto břemeno ohledně změny sazebního zařazení neunesly, neboť dle žalobce nebylo možné spolehlivě stanovit sazební zařazení předmětného zboží pod kód TARIC 2106 90 92 60.

Žalobce dále namítl, že pokud by bylo původně zboží nesprávně sazebně zařazeno, a jeho správné zařazení by odpovídalo kódu Taric 2106 90 92 60, jak tvrdí celní orgán, tak i přesto by toto zboží nepodléhalo celní povinnosti, neboť na zboží s řádně prokázaným původem ve Francii a zpět dovážené ze Švýcarska do Evropské unie se vztahuje Dohoda mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací (dále jen „Dohoda“), což je pokryto Protokolem č. 2 předmětné Dohody. Podle protokolu č. 2 čl. 1 bod 1 se tato Dohoda vztahuje na produkty uvedené v tabulce I, kde je zboží sazebního zařazení 2106 90 uvedeno. Dle žalobce je tedy zřejmé, že na předmětné zboží dopadá preferenční sazební zacházení na základě Dohody jako na zboží původem ve Společenství zpět dovážené ze Švýcarska do Společenství (původ zboží ve Francii).

Žalovaný dle názoru žalobce v odůvodnění napadených rozhodnutí mlčky připouští, že předmětné zboží je Protokolem č. 2 Dohody pokryto, a bez dalšího sděluje v odůvodnění těchto rozhodnutí názor, že Dohoda se s ohledem na ustanovení čl. 16 odst. 1 Protokolu č. 3 vztahuje jen na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství po předložení dokladu o původu zboží. K této argumentaci žalovaného žalobce namítá, že mu bylo odepřeno se k tomuto právnímu posouzení vyjádřit, přestože o to v rámci odvolacího řízení požádal, tedy tímto jednáním žalovaného bylo žalobci odepřeno právo obrany (žalobce nepovažuje tento výklad za správný), což mělo dle žalobce za následek nezákonné rozhodnutí žalovaného. Dále se

žalobce v žalobě vyjádřil k té skutečnosti, zda se Dohoda vztahuje i na předmětné zboží. Podle žalobce je podstatný pro aplikaci předmětné Dohody čl. 4 odst. 4.

V další námitce žalobce uvedl, že i kdyby předmětné zboží bylo skutečně chybně sazebně zařazeno a nevztahovalo by se na ně preferenční sazební zacházení, nemohly z něj celní orgány dodatečně vyměřit a vybrat clo podle čl. 220 odst. 1 nařízení Rady č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), neboť takový postup by byl v rozporu s ustanovením čl. 220 odst. 2 písm. b) tohoto kodexu. Podle ustanovení čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se dodatečné zúčtování cla neprovede, pokud částka dlužného cla ze zákona nebyla zúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných právních předpisů týkající se celního prohlášení. Žalobce uvedl, že předmětné zboží zařadil do sazebního zařazení v souladu se závaznou informací celních orgánů Švédska ze dne 26. 6. 2007, č. SETV1-2007-04857 s platností do 25. 6. 2013. Celní orgány se dle žalobce dopustily té chyby, že kapsle s rybím olejem zařadily nejprve do kapitoly 15 a k prosazování tohoto názoru vydávaly závazné informace o sazebním zařazení a vedly soudní spory a následně dodatečně vyměřovaly cla.

Žalovaný správní orgán ve vyjádření k žalobám odmítl žalobcem namítanou nesprávnost a nezákonnost napadených rozhodnutí. K námitce žalobce týkající se prokázání sazebního zařazení zboží pod kód 2106 90 92 60 s ohledem na následnou kontrolu, kdy kapsle s rybím olejem nebyly fyzicky k dispozici a tedy nemohly být celními orgány zkoumány, žalovaný uvedl, že přesný popis zboží je zcela zásadní pro správné sazební zařazení zboží. Z popisu zboží uvedeného v celních prohlášeních a v přiložených fakturách nebylo možné správnost sazebního zařazení zboží uvedeného deklarantem při celním řízení celním orgánem ověřit. Podle čl. 199 nařízení Komise EHS č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex, podáním celního prohlášení vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost deklaranta za správnost uvedených údajů. Dle žalovaného během následné kontroly předložil žalobce doklad o složení předmětného zboží s názvem „Kapsle s rybím olejem“ vydaný a potvrzený výrobcem předmětného zboží (nikoliv vzorek). Žalovaný vycházel z té skutečnosti, že složení předmětného zboží uvedené na dokladu odpovídá složení předmětného zboží v době dovozu. K námitce žalobce, že se v dokladu jednalo o obecnou charakteristiku zboží, kterou nelze přiřadit ke konkrétnímu dováženému výrobku, žalovaný uvedl, že ze složení předmětného zboží uvedeného v dokladu je zcela zřejmé, že obsah jednotlivých složek je uveden s přesností na tisíce procent, a tudíž takovéto údaje nelze dle žalovaného označit za obecné. Je povinností žalobce předložit správci daně veškeré požadované správné doklady. Žalovaný dále uvedl, že rovněž v rámci odběru vzorku zboží v průběhu následné kontroly, bylo zástupcem žalobce sděleno, že ve všech kontrolovaných dovozech se jednalo o stejné zboží a že nelze přiřadit konkrétní kapsle s rybím olejem k určitému dovozu podle šarže nebo jiného označení. Během odběru vzorku zboží nebylo dle žalovaného ze strany žalobce nijak zpochybněno, že se jedná o zboží totožné se zbožím, které bylo předmětem kontrolovaných dovozů. Žalovaný uvedl, že z dokladu o složení předmětného zboží vyplývá, že se jedná o potravinový doplněk obsahující majoritní složku rybí tuk (cca 67%) a ostatní doplňkové látky k rybímu tuku přidané, které nejsou v rybím tuku obsaženy. Jedná se tedy o kapsle obsahující nejen rybí tuk, ale i koncentrát z řasy *Algae Dunalliella* a selenid sodný, tudíž se žalovaný domnívá, že označení „kapsle obsahující rybí tuk“ je pro účely sazebního zařazení nevhodný a zavádějící. Žalovaný dále uvedl, že při posouzení předmětného zboží v souladu s nařízením Rady ze dne 23. července 1987 o společném celním sazebníku č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře (dále jen „nařízení o celní a statistické nomenklatuře“) předmětné zboží nelze

zařadit pod č. 1504 Harmonizovaného systému, neboť se nejedná o „tuky a oleje a jejich frakce z ryb nebo mořských savců, též rafinované, avšak chemicky neupravené“. Jedná se o potravinový doplněk obsahující směs aktivních látek, který patří do položky 210690 Harmonizovaného systému jako potravinový přípravek, jinde neuvedený ani nezahrnutý: - Ostatní (jiné než Bílkovinné koncentráty a bílkovinné texturované látky). S tvrzením žalobce, že kapsle v rámci následné kontroly předložil žalovaný, nelze dle žalovaného souhlasit, neboť v rámci následné kontroly předložil kapsle žalobce. Žalovaný v tomto případě uznává, že se nejednalo o kapsle dovozené právě v tomto konkrétním případě, proto výsledky analýz v protokolu předloženého vzorku neaplikoval a v napadeném rozhodnutí tyto výsledky hodnotil jako podklady, které pouze podporují přeražení předmětného zboží do kódu celní nomenklatury 2106909260, provedené na základě písemných podkladů poskytnutých žalobcem. Žalovaný konstatoval, že bez ohledu na odebraný vzorek a odborný posudek Celně technické laboratoře zn. PH2228/09-611, patří předmětné zboží do podpoložky 21069092 celního sazebníku, TARIC kódu 2106909260. K námitce žalobce, která se týká dopadu Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací, žalovaný uvedl, že Dohoda se vztahuje na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství po předložení dokladu o původu zboží. Dle žalovaného žalobce nesprávně dovozuje, že se Dohoda vztahuje na případ dovozu zboží ze Švýcarska do Společenství při deklarovaném původu ve Společenství, neboť zboží je uvedeno v tabulce I, Protokolu 2 Dohody pod kódem 21 06 90. Dle platných pravidel původu v Protokolu č. 3 Dohody je možné při dovozu zboží ze Švýcarska do EU prokazovat preferenční původ zboží EU, pokud toto zboží bylo do Švýcarska dovezeno z EU s prokázaným preferenčním původem. Z předloženého prohlášení na faktuře žalovaný zjistil, že vývozce zboží prohlásil, že se jedná o zboží původem ze Švýcarska, není-li uvedeno jinak. V případě předmětného zboží byla však ve všech případech uvedena na faktuře jako země původu Francie (vývozce Švýcarsko), což nepovažuje žalovaný za „prokázání preferenčního původu zboží ve Společenství“. Dle žalovaného žalobce neprokázal dostatečně preferenční původ předmětného zboží, tudíž mu nelze přiznat preferenční sazbu cla. K další námitce žalobce ohledně dodatečného vyměření a vybrání cla z předmětného zboží v rozporu s čl. 220 odst. 1 celního kodexu, žalovaný uvedl, že k jeho aplikaci je nutné splnit celkem tři kumulativní podmínky: je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných celních orgánů, dále aby chyba, které se dopustily celní orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a dále, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkajících se jejího celního prohlášení. Podle čl. 199 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, podáním celního prohlášení vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost deklaranta nebo jeho zástupce za správnost uvedených údajů a pravost přiložených dokladů. Celní úřad je dle žalovaného oprávněn, nikoliv povinen, kontrolovat správnost sazebního zařazení zboží. Žalovaný k této otázce ve svém vyjádření odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006 sp. zn. 1 Afs 16/2006-120 a zdůraznil, že pro správné sazební zařazení zboží je přesný popis zboží zcela zásadní. V přiložených fakturách předložených žalobcem a v celním prohlášení nebylo možné při celním řízení celními orgány ověřit správnost sazebního zařazení zboží uvedeného deklarantem. Další možností zjištění správného kódu celní nomenklatury je dle žalovaného institut závazné informace o sazebním zařazení zboží, kterou mohl žalobce využít. Vzhledem k výše uvedenému žalobce nedodržel vzhledem k popisu předmětného zboží v celním prohlášení všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení, tedy dle žalovaného žalobce nesplnil žádnou z podmínek jednání v dobré víře v souladu se zněním čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným, vplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti.

Dne 1.9.2009 byla Celním úřadem Praha 2 u žalobce zahájena následná kontrola po propuštění zboží za účelem ověření správnosti deklarovaného sazebního zařazení zboží označeného jako „Kapsle s rybím olejem“ („dále též předmětné zboží), dále celní hodnoty a vedlejších pořizovacích nákladů, částky cla (daně) na základě těchto údajů určené, a to v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu na základě údajů v níže uvedených celních prohlášeních.

V celních prohlášeních evid. č. 07CZ1761001333167-6 ze dne 10. 5. 2007 položka č. 1, evid. č. 07CZ1761001335238-6 ze dne 18. 7. 2007 položka č. 10 a 14, ev. č. 07CZ1761001336986-4 ze dne 12. 9. 2007 položka č. 16, evid. č. 07CZ1761001338698-0 ze dne 2. 11. 2007 položka č. 8, evid. č. 07CZ1761001340037-6 ze dne 10. 12. 2007 položka č. 16, evid. č. 08CZ1761001341144-4 ze dne 5. 2. 2008 položka č. 15, evid. č. 08CZ1761001345155-0 ze dne 22. 5. 2008 položka č. 8, evid. č. 08CZ1761001347187-9 ze dne 11. 7. 2008 položka č. 12, evid. č. 08CZ1761001330116-2 ze dne 19. 9. 2008 položka č. 7, evid. č. 09CZ1761001330848-0 ze dne 3. 2. 2009 položka č. 13, evid. č. 09CZ1761001332265-0 ze dne 31. 3. 2009 položka č. 14, evid. č. 09CZ1761001333697-0 ze dne 19. 5. 2009 položka č. 15, evid. č. 09CZ1761001335295-0 ze dne 14. 7. 2009 položka č. 13 vztahující se k předmětnému zboží žalobce popsal zboží slovy „kapsle s rybím olejem“ se zemí původu Francie s výjimkou celního prohlášení evid. č. 07CZ1761001333167-6 ze dne 10. 5. 2007 v položce č. 1, evid. č. 07CZ1761001335238-6 ze dne 18. 7. 2007 v položce č. 10, ve kterých je u výše uvedeného výrobku označena země původu Švýcarsko. V celním prohlášení evid. č. 09CZ1761001332265-0 ze dne 31. 3. 2009 je uvedena u výše zmíněného zboží země původu Evropská unie.

V průběhu následné kontroly byl žalobcem poskytnut vzorek předmětného zboží, který byl analyzován v Celně technické laboratoři. Dne 14. 12. 2009 byl Celně technickou laboratoří sepsán Protokol o zkoušce č. j. 10804-10/2009-176400-31, sp. zn. PH2228/09.

Dne 4. 1. 2010 bylo žalovaným vydáno stanovisko č. j. 20856/2009 – 170100-22, na základě žádosti Celního úřadu Praha 2 ze dne 8. 10. 2009 o sazební zařazení zboží do kódu KN Společného celního sazebníku Evropského společenství a na základě podkladů poskytnutých Celně technickou laboratoří, které zařazuje zboží „kapsle s rybím olejem“ pod kód č. 2106 90 92, neboť se jedná dle tohoto stanoviska o potravinový doplněk stravy.

Podle kontrolního protokolu o provedení následné kontroly č. j. 2763-4/2010-176400-031, ev. č. SPR: NK012/09/1764 ze dne 16. 6. 2010 bylo předmětem kontroly posouzení správnosti sazebního zařazení zboží s obchodním názvem „Kapsle s rybím olejem“. Podle protokolu bylo zboží dovezeno ze Švýcarska. V dovozech evid. č. 07CZ1761001333167-6 ze dne 10. 5. 2007 v položce č. 1, evid. č. 07CZ1761001335238-6 ze dne 18. 7. 2007 v položce č. 10 byl prokázán původ zboží Švýcarsko. U ostatních dovozů byl prokázán původ zboží Francie. Z výsledku prováděné následné kontroly pod ev. č. NK012/09/1764 vyplývá, že v kontrolovaných celních prohlášeních byly uvedeny chybné údaje, tedy konkrétně chybné sazební zařazení, chybná celní hodnota, dopravní náklady, kromě JSD 09CZ1761001333697-0), čímž vznikl nedoplatek na cle ve výši 220.293,- Kč. Žalobce zařadil zboží pod obchodním názvem „Kapsle s rybím olejem“ do podpoložky Taricu 1504 20 90 00 jako „tuky a oleje a jejich frakce z ryb nebo mořských savců, též rafinované, avšak chemicky neupravené. Podle

kontrolního protokolu mělo být zboží zařazeno do potravinových přípravků, jinde neuvedených ani nezahrnutých, tedy do podpoložky Taricu 2106 90 92 60 v souladu s nařízením Komise (ES) č. 1031/2008 ze dne 19. 9. 2008, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

V písemném vyjádření ze dne 7. 6. 2010 ke kontrolnímu protokolu žalobce uvedl, že nesouhlasí s názorem celního úřadu, že při převedení zboží do podpoložky Taricu 2106 90 92 60 nedopadá na zboží preferenční zacházení dle Dohody mezi EHS a Švýcarskem a je třeba vyměřit clo ve výši 12,8 %. Dle žalobce se podle čl. 2 bod ii) Dohoda použije mimo jiné i na produkty ze Společenství a ze Švýcarska uvedené v Protokolu č. 2 čl. 1 bod 1 (produkty uvedené v tabulkách I a II, tedy i na zboží sazebního zařazení 2106 90). Podle žalobce Dohoda neupravuje rozdíly mezi původem zboží ze Společenství a ze Švýcarska, vztahují se tedy na ně stejná pravidla.

Dne 22. 6. 2010 byly vydány Celním úřadem Praha 1 na základě výsledků následné kontroly dodatečné platební výměry č. j. 18455-2/2010-176100-021, č. j. 18455-3/2010-176100-02, č. j. 18455-4/2010-176100-021, č. j. 18455-5/2010-176100-021, č. j. 18455-6/2010-176100-021, č. j. 18455-7/2010-176100-021, č. j. 18455-8/2010-176100-021, č. j. 18455-9/2010-176100-021, č. j. 18455-10/2010-176100-021, č. j. 18455-11/2010-176100-021, č. j. 18455-12/2010-176100-021, č. j. 18455-13/2010-176100-021 a č. j. 18455-14/2010-176100-021. Celní úřad v odůvodnění těchto rozhodnutí konstatoval, že byla zjištěna nesrovnalost v sazebním zařazení u zboží deklarovaného jako „kapsle s rybím olejem“, a to chybné zařazení do podpoložky KN 1504209000 „Tuky a oleje a jejich frakce z ryb nebo mořských savců, též rafinované, avšak chemicky neupravené – Tuky a oleje a jejich frakce z ryb, jiné než oleje z jater – Ostatní“ s celní sazbou 0%. Zboží bylo zařazeno v souladu s nařízením Komise (ES) č. 1031/2008 ze dne 19. 9. 2008, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku Celním úřadem do podpoložky Taricu 2106909260. Preferenční celní sazba je nulová, pokud dodavatel prokáže původ zboží Švýcarsko. U původu zboží „Francie“ označených v celním prohlášení aplikovat preferenční sazbu cla nelze.

Proti dodatečným platebním výměrům č. j. 18455-2/2010-176100-021 a č. j. 18455-3/2010-176100-021 ze dne 22. 6. 2010 podal žalobce odvolání a na základě tohoto odvolání byly tyto dva dodatečné platební výměry zrušeny a odvolací řízení zastaveno.

Proti dodatečným platebním výměrům č. j. 18455-4/2010-176100-021, č. j. 18455-5/2010-176100-021, č. j. 18455-6/2010-176100-021, č. j. 18455-7/2010-176100-021, č. j. 18455-8/2010-176100-021, č. j. 18455-9/2010-176100-021, č. j. 18455-10/2010-176100-021, č. j. 18455-11/2010-176100-021, č. j. 18455-12/2010-176100-021, č. j. 18455-13/2010-176100-021 a č. j. 18455-14/2010-176100-021 ze dne 22. 6. 2010 podal žalobce odvolání. Ve všech podaných odvoláních žalobce namítl nesprávnost a nezákonnost dodatečných platebních výměrů týkající se opravy jednotlivých položek z hlediska nesprávného uvedení dopravních nákladů. Dále žalobce poukázal na nezákonnost dodatečných platebních výměrů s ohledem na konstatování nesprávného sazebního zařazení zboží a neoprávněnost přiznání preferenčního sazebního zacházení. Žalobce konstatoval, že napadená rozhodnutí jsou v této části nezákonná, neboť byla tato tvrzení postavena na nesprávném zjištění skutkového stavu a nesprávném právním posouzení. Dle žalobce nebylo v nezbytném rozsahu a bez pochybností zjištěno a prokázáno celním orgánem, že by se jednalo o zboží sazebního zařazení 2106 90 92 60, neboť v době následné kontroly již zboží nebylo k dispozici a celní orgány tak nemohly toto zboží zkoumat. Žalobce dále v odvolání polemizoval nad tím, že pokud by předmětné

zboží bylo původně nesprávně zařazeno, tak i za této situace by zboží s prokázaným původem ve Francii a do EU zpět dovážené ze Švýcarska nebylo podrobeno dle žalobce clu. Žalobce na rozdíl od celního orgánu tvrdí, že zboží je plně pokryto Protokolem č. 2 Tabulky II Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací, tedy vztahuje se na něj preferenční sazební zacházení. Dále žalobce uvedl, že i v případě, že by dané zboží bylo chybně sazebně zařazeno a podléhalo by clu, jak tvrdí celní orgán, nebylo by možné dodatečně clo vybrat, neboť takový postup by byl v rozporu s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu s ohledem na chybu celních orgánů. Žalobce poukázal na skutečnost, že Celní úřad Praha 1 ne zahájil řízení o dodatečném vyměření cla a přesto vydal napadené rozhodnutí. Tímto postupem tedy úřad nedal možnost žalobci vyjádřit se k věci a navrhopvat důkazy. Žalobce v doplnění odvolání podaném dne 30. 9. 2010 proti rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 22. 6. 2010, sp. zn. 18455-4/2010-176100-021 dále namítl prekluzi práva dodatečně vyměřit clo.

Dne 29. 5. 2012 sp. zn. 6876-2/2012-170100-21 vyzval žalovaný v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům č. j. 18455-4 až 18455-14/2010.176100-021 ze dne 22. 6. 2010 žalobce k vyjádření se k daňovému řízení o dodatečném vyměření celního dluhu Celním úřadem Praha 1. Žalovaný ve výzvě konstatoval, že námitka žalobce uplatněná v odvolání týkající se vady ne zahájení řízení Celním úřadem Praha 1 je opodstatněná a je nutné tuto vadu odstranit v odvolacím řízení v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tedy ve výzvě dal žalobci možnost vyjádřit se k věci a navrhopvat důkazy.

Dne 8. 6. 2012 se žalobce na základě výzvy žalovaného ze dne 29. 5. 2012, sp. zn. 6876-2/2012-170100-21 vyjádřil v odvolacím řízení tak, že uplatňuje všechny odvolací důvody uvedené v odvoláních a upozorňuje, že odvolacími důvody jsou i námitky uplatněné v rámci následné kontroly. Namítal, že napadená rozhodnutí jsou ve výrokové části nesrozumitelná a zmatečná, žádná částka ve výroku těchto rozhodnutí není označena jako celní dluh dodatečně vyměřený.

Napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platovým výměrům. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný shodně k první odvolací námitce týkající se nesrozumitelnosti napadených rozhodnutí ohledně nesprávného uvedení dopravních nákladů konstatoval, že žalobce v kontrolovaných celních prohlášeních uvedl nižší ceny za přepravu zboží, než byly fakturované částky za přepravu zboží, zaúčtované v účetní evidenci přepravní společnosti. Dle žalovaného bylo jednoznačně zjištěno pochybení na straně žalobce při uvedení nižší částky nákladů za dopravu při celním řízení. Podle čl. 199 celního kodexu podáním celního prohlášení vzniká odpovědnost deklaranta za správnost uvedených údajů. Z napadených rozhodnutí je dle žalovaného zcela zřejmé, že celní úřad rozhodl o dodatečném vyměření celního dluhu, který je v dodatečných platebních výměrech přesně specifikován a že byl stanoven na základě následné kontroly. Nesrozumitelnost, případně žalobcem namítanou nezákonnost těchto rozhodnutí žalovaný nespátřuje. K další odvolací námitce týkající se nesprávného sazebního zařazení zboží a následné kontroly žalovaný konstatoval, že během následné kontroly žalobce předložil doklad o složení předmětného zboží označeného jako „Kapsle s rybím olejem“ vydaný a potvrzený výrobcem předmětného zboží. Jednalo se tedy o písemný doklad, nikoliv o vzorek zboží. Žalovaný vycházel z toho, že zboží uvedené v dokladu odpovídá složení předmětného zboží v době dovozu. Z dokladu dle žalovaného vyplývá, že zboží je potravinovým doplňkem, obsahující majoritní složku rybí tuk (67%), dále koncentrát z řasy *Algae Dunalliella* a sloučeninu selenidu sodného. Tyto složky jsou k rybímu tuku přidány, nejsou v něm obsaženy a mají tedy účinky potravinového doplňku. Dle žalovaného se jedná o kapsle obsahující směs aktivních

látek. Ohledně posouzení předmětného zboží podle Nařízení Rady č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění pozdějších smluv a nařízení, ve znění platném v době dovozu (dále jen „celní sazebník“) žalovaný uvedl, že předmětné zboží nelze zařadit do čísla 1504 Harmonizovaného systému, neboť se nejedná o „tuky a oleje a jejich frakce z ryb nebo mořských savců, též rafinované, avšak chemicky neupravené“. Předmětné zboží je potravinovým doplňkem, který patří do položky 210690 Harmonizovaného systému. Předmětné zboží tak splňuje parametry uvedené ve znění podpoložky 21069092 kombinované nomenklatury. Toto zboží dle žalovaného bylo možné na základě předloženého dokladu o složení předmětného zboží žalobcem zařadit do tohoto kódu celní nomenklatury. K odběru zboží žalovaný uvedl, že vzorek zboží byl odebrán až v průběhu následné kontroly a zástupce žalobce sdělil celnímu orgánu, že ve všech kontrolovaných dovozech se jednalo o stejné zboží a během odběru vzorku zboží nebylo žalobcem nijak zpochybněno, že se jedná o zboží totožné se zbožím, které bylo předmětem kontrolovaných dovozů. Žalovaný uvedl, že účelem následné kontroly bylo ověřit parametry podpoložky 21069092 kombinované nomenklatury a zdůraznil, že tyto parametry bylo možné zjistit již z písemného dokladu předloženého žalobcem. Z tohoto důvodu lze protokol o zkoušce a stanovisko k sazebnímu zařazení považovat pouze za podklady, které podporují zařazení zboží do kódu celní nomenklatury. Žalovaný poukázal na čl. 199 celního kodexu, ve kterém je proklamována odpovědnost deklaranta za popis zboží uvedeného v celních prohlášeních. Bez ohledu na následný odběr vzorku zboží tak patří předmětné zboží do podpoložky 21069092 celního sazebníku, TARIC kódu 2106909260. K další odvolací námitce týkající se polemiky nad tím, že pokud by předmětné zboží bylo původně nesprávně zařazeno, tak i za této situace by zboží s prokázaným původem ve Francii a zpět dovážené ze Švýcarska do Evropské unie nebylo podrobeno clu, neboť je plně pokryto Protokolem č. 2 Tabulky II Dohody mezi EHS a Švýcarskou konfederací, tedy vztahuje se na něj preferenční sazební zacházení, žalovaný konstatoval, že v souladu se zněním článku 16, Hlavy V Protokolu č. 3 o definici pojmu „Původní produkty“ a o metodách správní spolupráce (úřední věstník č. L45/3 dne 15. 2.2006) se Dohoda mezi EHS a Švýcarskou konfederací vztahuje na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství po předložení dokladu o původu zboží. V případě žalobce byl při dovozu zboží ze Švýcarska deklarován původ zboží Francie. Dle žalovaného v případě, že by předmětné zboží bylo původem ze Švýcarska a dováželo by se do Společenství, uplatnila by se na něho preferenční sazba cla i při sazebním zařazení do kódu celní nomenklatury 210690. Žalovaný uvedl, že není správné tvrzení žalobce, že preferenční sazební zacházení se vztahuje na zboží při dovozu ze Švýcarska do Společenství při deklarovaném původu ve Společenství, neboť zboží zařazené do kódu celní nomenklatury 210690 je uvedeno v tabulce I, Protokolu 2 Dohody. Dle platných pravidel o původu uvedených v Protokolu č. 3, která jsou součástí Dohody, je možné při dovozu zboží ze Švýcarska do EU prokazovat preferenční původ zboží EU, pokud toto zboží bylo do Švýcarska dovezeno z EU s prokázaným preferenčním původem. Z těchto důvodů nelze předmětnému zboží přiznat preferenční sazbu cla. K námitce žalobce ohledně odpovědnosti celních orgánů za chybné zaúčtování cla s ohledem na čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, žalovaný uvedl, že k aplikaci tohoto článku je nutné splnit tři kumulativní podmínky, tedy je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných celních orgánů, dále aby chyba nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna a aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkajících se jejího celního prohlášení. Podle článku 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 za správnost údajů v celním prohlášení odpovídá deklarant, nikoliv celní úřad. Dle žalovaného z popisu předmětného zboží v celním prohlášení a z faktur nebylo možné celními orgány ověřit správnost sazebního zařazení zboží uvedeného

deklarantem. Žalovaný poukázal skutečnost, že žalobce mohl využít institut závazné informace o sazebním zařazení zboží, neboť tento institut je možností pro obchodníky, jak se ujistit o správném zařazení zboží a odstranit tak pochybnosti. Dle žalovaného bylo na žalobci, aby zjistil správný kód celní nomenklatury. Žalobce nesplnil podmínku jednání v dobré víře v souladu se zněním čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. K prekluzi práva dodatečně vyměřit clo, kterou žalobce namítl v odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 ze dne 22. 6. 2010, sp. zn. 18455-4/2010-176100-021, žalovaný uvedl, že podle čl. 201 celního kodexu celní dluh vzniká propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu nebo dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Celní dluh vzniká již přijetím celního prohlášení. Dané zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu dne 12. 9. 2007 rozhodnutím v celním řízení ev. č. 07CZ1761001336986-4, celní prohlášení bylo přijato dne 10. 9. 2007, celní dluh tedy tohoto dne. Žalovaný konstatoval, že podle čl. 221 odst. 3 celního kodexu je sice stanovena prekluzivní lhůta sdělení vzniku celního dluhu žalobci (tedy dnem 10. 9. 2010), ale běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku. V daném případě podal žalobce opravný prostředek dne 22. 7. 2010, tedy před uplynutím tří let od vzniku celního dluhu, k namítané prekluzi práva tedy nedošlo. K další námitce žalobce týkající se skutečnosti, že Celní úřad Praha 1 nezařadil řízení o dodatečném vyměření cla a přesto vydal napadené rozhodnutí a tím zkrátil práva žalobce na vyjádření se k věci a práva navrhopat důkazy, žalovaný uvedl, že dodatečné platební výměry byly vydány na základě Kontrolního protokolu ev. č. 2763-4/2010-176400-031, ev. č. SPR: NK012/09/1764 ze dne 16. 6. 2010 po provedené kontrole, bez dalšího dokazování. Kontrolní protokol žalobce převzal a byl s ním seznámen. Následná kontrola byla provedena dle žalovaného v součinnosti se žalobcem, který měl možnost podle § 127 odst. 10 celního zákona předkládat důkazní prostředky, vyjádření atd. Ve výše uvedeném kontrolním protokolu bylo jasně stanoveno, že věc bude předána na Celní úřad Praha 1, odd. 21 k vystavení dodatečných platebních výměrů. Žalovaný ohledně této námítky dospěl k závěru, že daňové řízení o dodatečném vyměření celního dluhu vedené Celním úřadem Praha 1 má vadu nezařazení tohoto řízení. Dle žalovaného se jedná o vadu formální, neboť Celní úřad Praha 1 neprováděl žádné dokazování a rozhodnutí vydal pouze na základě výsledků následné kontroly. V rámci odvolacího řízení bylo žalobci umožněno vyjádřit se k daňovému řízení o dodatečném vyměření celního dluhu, navrhopat důkazy, a to na základě výzvy č. j. 6876-2/2012-170100-21 ze dne 29. 5. 2012, na kterou žalobce reagoval doplněním podání ze dne 8. 6. 2012. Tuto skutečnost považuje žalovaný za zhojení vady nezařazení výše uvedeného řízení. K námitkám žalobce uplatněným na základě výzvy žalovaného ze dne 29. 5. 2012, sp. zn. 6876-2/2012-170100-21 žalovaný konstatoval, že námitky uplatněné žalobcem v rámci následné kontroly byly vypořádány Celním úřadem Praha 2 v kontrolním protokolu č. j. 2763-4/2010-176400-031 ze dne 16. 6. 2010. K otázce nesrozumitelnosti výroků dodatečných platebních výměrů žalovaný uvedl, že výroky těchto rozhodnutí obsahují tabulku s uvedením kompetentních původních a nových údajů, které byly novými výměry změněny. Dispozice pro úhradu jednotlivých celních dluhů jsou naprosto jednoznačné.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, které jejich vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně. Soud rozhodl bez jednání, neboť se žalobce a žalovaný nevyjádřili k výzvě soudu podle § 51 odst. 1 s. ř. s., že na jednání trvají.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle článku 62 odst. 1 celního kodexu písemné celní prohlášení musí být podáno na tiskopise odpovídajícím úřednímu vzoru předepsanému pro tento účel. Musí být podepsáno a obsahovat veškeré náležitosti nezbytné pro použití předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení.

Podle článku 199 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, aniž je dotčeno případné použití trestněprávních předpisů, má se za to, že podáním celního prohlášení podepsaného deklarantem nebo jeho zástupcem celnímu úřadu vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost za

- správnost údajů uvedených v celním prohlášení,
- pravost přiložených dokladů

a

- dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním dotyčného zboží do daného celního režimu.

Žalobce v podaných žalobách shodně namítal, že ze strany celních orgánů nebylo v nezbytném rozsahu a bez důvodných pochybností zjištěno a prokázáno, že by se v dotčeném případě jednalo o zboží sazebního zařazení 2106 90 92 60, neboť v době následné kontroly již kapsle s rybím olejem nebyly fakticky k dispozici a ze strany celních orgánů nemohly být fyzicky zkoumány. Předložil-li žalobce v době následné kontroly vzorek kapslí s rybím olejem, nešlo již o kapsle dovezené právě v těchto konkrétních případech. Z tohoto důvodu výsledky dle protokolu o zkoušce a stanovisko k sazebnímu zařazení na předmětné zboží nedopadají a nelze je aplikovat za účelem skutkového posouzení dotčených případů. Žalobce dále poukázal na to, že celní orgány nesou důkazní břemeno pro účely eventuálního dodatečného vyměření cla a v daném případě toto břemeno ohledně změny sazebního zařazení neunesly, neboť dle žalobce nebylo možné spolehlivě stanovit sazební zařazení předmětného zboží pod kód Taric 2106 90 92 60.

Podle čl. 199 nařízení Komise 2454/93, kterým se provádí celní kodex, podáním celního prohlášení podepsaného deklarantem nebo jeho zástupcem celnímu úřadu vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, pravost přiložených dokladů a dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním dotyčného zboží do daného celního režimu. Podle čl. 63 celního kodexu celní prohlášení splňující podmínky stanovené v čl. 62 přijmou celní orgány okamžitě za předpokladu, že zboží, na které se vztahuje, bylo předloženo k celnímu řízení. Podle čl. 68 celního kodexu celní orgán „může“ za účelem přijatých celních prohlášení kontrolovat celní prohlášení a doklady k nim přiložené a může požadovat, aby jim deklarant předložil další doklady potvrzující správnost údajů uvedených v celním prohlášení, dále celní orgán může kontrolovat zboží a případně za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy odebrat zboží. Podle čl. 71 celního kodexu není-li celní prohlášení ověřováno, opírá se použití celních předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží propuštěno, o údaje uvedené v celním prohlášení.

Podle čl. 78 odst. 1 celního kodexu v rozhodném znění po propuštění zboží mohou celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat. Podle odstavce 2 uvedeného ustanovení po propuštění zboží mohou celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se

přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo.

Podle § 127 odst. 1 celního zákona, ve znění do 30.6.2011 celní orgány jsou oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení.

Účelem následné kontroly je tedy dle výše uvedeného ustanovení ověření správnosti a úplnosti údajů uvedených v celních prohlášeních, ověření pravosti dokladů, správnost vyměření cla, daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.9.2006, č.j. 1 Afs 16/2006-120 uvedl, že předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti zařazení zboží pod podpoložku celního sazebníku. Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že předmětem rozhodování celního úřadu o propuštění zboží do určitého režimu není schvalování celního zařazení zboží (zde odkázal na shodný názor Ústavního soudu v usnesení II. ÚS 68/01 ze dne 12.6.2001), ale otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do navrženého režimu; „celní orgány nemohou v každém jednotlivém případě přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě před tím, než rozhodnou o propuštění do navrhovaného celního režimu, spravedlivou rovnováhu lze spatřovat v tom, že relativně rychle propustí zboží do navrhovaného režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží a aniž by se tím zabývaly možností správnosti tohoto zařazení následně zkontrolovat postupem dle § 127 celního zákona.“

V rozsudku ze dne 29.8.2014, č.j. 5 Afs 3/2014-40 Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22.11.2012, Digitalnet, spojené věci C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11 uvedl, že „v souladu s čl. 78 odst. 2 nařízení č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství může být kontrola zboží po jeho propuštění do navrženého celního režimu a změna jeho sazebního zařazení provedena na základě písemných dokumentů, aniž celní orgány musí dotčené zboží fyzicky kontrolovat.“

V daném případě bylo předmětné zboží na základě údajů uvedených žalobcem v celním prohlášení celními orgány propuštěno do volného oběhu. Za účelem ověření správnosti deklarovaného sazebního zařazení předmětného zboží byla u žalobce po propuštění zboží zahájena následná kontrola, v jejímž průběhu byl žalobcem předložen doklad o složení předmětného zboží potvrzený jeho výrobcem a dále byl žalobcem poskytnut vzorek daného zboží, který byl následně analyzován Celně technickou laboratoří, a na základě těchto podkladů pak bylo žalovaným vydáno stanovisko k celnímu zařazení předmětného zboží.

Na základě popisu předmětného zboží uvedeného v dokladu o jeho složení předloženém žalobcem v rámci následné kontroly celní orgány předmětné zboží, původně žalobcem zařazené do podpoložky celního sazebníku pod kód Taric 1504 20 90 00, přeřadily do podpoložky celního sazebníku pod kód Taric 2106 90 92 60. Vycházely přitom z předpokladu, že složení předmětného zboží uvedené na dokladu odpovídá složení zboží

v době dovozu. Tuto skutečnost žalobce v průběhu následné kontroly nikterak nezpochybnil, a to ani při předkládání vzorku zboží určeného k analýze.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že změna sazebního zařazení předmětného zboží byla celními orgány provedena na základě údajů uvedených v dokladu o složení zboží předloženém žalobcem. K námitce, že výsledky dle protokolu o zkoušce na předmětné zboží nedopadají a nelze je aplikovat za účelem skutkového posouzení dotčených případů, je třeba uvést, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že výsledky analýzy žalobcem předloženého vzorku zaznamenané v protokolu o zkoušce ze dne 14.12.2009 pouze podpořily správnost úvahy celních orgánů o nutnosti změny sazebního zařazení předmětného zboží, ale nebyly přímým podkladem, ze kterého by celní orgány při změně celního zařazení vycházely. Jak již bylo uvedeno shora, byla změna sazebního zařazení provedena na základě písemného dokladu o složení zboží předloženého žalobcem. V tomto dokladu byl obsah jednotlivých složek zboží vyjádřen s přesností na tisíce procent, tudíž nelze dle názoru soudu přisvědčit námitce žalobce, že se jednalo o obecnou charakteristiku zboží, kterou nelze přiřadit ke konkrétnímu dováženému výrobku. Z uvedeného tedy vyplývá, že závěr o zařazení předmětného zboží pod kód Taric 2106 90 92 60 byl celními orgány učiněn bez ohledu na odebraný vzorek a posudek celně technické laboratoře.

K námitce žalobce, že celní orgány neunesly důkazní břemeno ohledně změny sazebního zařazení, neboť nebylo možné spolehlivě stanovit sazební zařazení předmětného zboží pod kód Taric 2106 90 92 60 je třeba uvést, že to byl žalobce, kdo byl zodpovědný za správnost celního zařazení (čl. 199 nařízení Komise 2454/93, kterým se provádí celní kodex. V případě nejistoty ohledně sazebního zařazení předmětného zboží měl žalobce možnost postupovat podle čl. 12 celního kodexu a požádat o závaznou informaci. Neučinil-li tak a navzdory skutečnosti, že si musel být vědom, že nese plnou odpovědnost za sazební zařazení dovezeného zboží a správnost předkládané dokumentace, rezignoval na ověření správnosti podepsaného celního prohlášení. Vzhledem k tomu, že celní orgány měly pochybnosti o správnosti sazebního zařazení, byla u žalobce zahájena následná kontrola, v jejímž průběhu žalobce předložil doklad o složení předmětného zboží potvrzený jeho výrobcem. Jak již bylo uvedeno výše, celní orgány z tohoto písemného dokladu při posuzování správnosti sazebního zařazení vycházely a na jeho základě přeřadily předmětné zboží do kódu celní nomenklatury 2106 90 92 60. Z uvedených skutečností vyplývá, že to byl žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno o správnosti tvrzení v podaném celním prohlášení.

S výsledkem prováděné následné kontroly ohledně chybného sazebního zařazení předmětného zboží byl žalobce seznámen, a jak plyne z kontrolního protokolu ze dne 16.6.2010, konkrétně z jeho přílohy č. 5, měl žalobce možnost podat své kvalifikované vyjádření a vznést proti jednotlivým závěrům následné kontroly své námitky a bylo na něm takové vyjádření a námitky podat a vyvrátit výsledky kontrolních zjištění, a to jak ve vztahu ke ztotožnění zboží, tak ve vztahu k jeho celnímu zařazení. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 7.6.2010 vyjádřil pouze nesouhlas s tvrzením celního orgánu, že na předmětné zboží nedopadá preferenční zacházení dle dohody mezi EHS a Švýcarskou konfederací. Za této situace nelze dle názoru soudu uznat jako důvodnou námitku žalobce ohledně neunesení důkazního břemene ze strany celních orgánů.

Žalobce dále namítal, že pokud by bylo předmětné zboží původně nesprávně sazebně zařazeno, tak i za této situace by zboží s prokázaným původem ve Francii a zpět dovážené ze Švýcarska do Evropské unie nebylo podrobena clu, neboť je plně pokryto Protokolem č. 2

dohody mezi EHS a Švýcarskou konfederací, tedy vztahuje se na něj preferenční sazební zacházení.

Při posuzování této námitky vycházel soud z následující právní úpravy.

Podle čl. 2 Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací se dohoda vztahuje na produkty pocházející ze Společenství a ze Švýcarska

a) kapitol 25-99 Bruselské nomenklatury s výjimkou produktů v příloze I

b) uvedené v příloze II

b) uvedené v protokolu č. 2 s patřičným ohledem na tento protokol

Podle čl. 9 Dohody Protokol č. 2 stanoví celní režim a opatření pro některé zboží získané zpracováním zemědělských produktů

Podle Protokolu č. 3 hlavy V. čl. 16 Dohody mezi Evropským hospodářským společenstvím a Švýcarskou konfederací upravující prokazování původu

1. Dohoda se vztahuje na produkty pocházející ze Společenství při dovozu do Švýcarska a na produkty pocházející ze Švýcarska při dovozu do Společenství po předložení jednoho z těchto dokladů o původu zboží:

a) průvodního osvědčení EUR.1, jehož vzor je uveden v příloze IIIa;

b) průvodního osvědčení EUR-MED, jehož vzor je uveden v příloze IIIb;

c) v případech uvedených v čl. 22 odst. 1 prohlášení (dále jen "prohlášení na faktuře" nebo "prohlášení na faktuře EUR-MED"), uvedeného vývozcem na faktuře, dodacím listu nebo jakémkoli jiném obchodním dokladu a které popisuje dotyčné produkty dostatečně podrobně, aby umožnilo jejich ztotožnění. Znění prohlášení na faktuře jsou uvedena v přílohách IVa a IVb.

2. Bez ohledu na odstavec 1 se Dohoda vztahuje na původní produkty ve smyslu tohoto protokolu v případech stanovených v článku 27, aniž by bylo nutné předložit některý z dokladů o původu zboží uvedených v odstavci 1.

Z uvedeného ustanovení vyplývá, že pro přiznání preferenčních výhod (preferenční sazby cla) pro výrobky původem ve Společenství musí být splněny podmínky uvedené v čl. 16 Protokolu č. 3 Dohody. Tímto požadavkem je předložení platného průvodního osvědčení EUR 1, nebo prohlášení vývozce na faktuře.

V daném případě byl při dovozu zboží ze Švýcarska deklarován původ zboží Francie. Z faktur předložených žalobcem vyplývá, že jsou na nich uvedeny mimo jiného zboží i kapsle s rybím olejem, u kterých je jako původ země uvedena Francie. Jako vývozce zboží na fakturách je uvedeno Švýcarsko s tím, že vývozce na fakturách prohlásil, že se jedná o zboží původem ze Švýcarska, není-li uvedeno jinak. Uvedené prohlášení vývozce na fakturách se dle názoru soudu vztahuje na ostatní zboží na fakturách uvedených, tedy pouze na zboží původem ze Švýcarska, nikoliv na předmětné zboží – kapsle s rybím olejem, u kterého je uveden pouze údaj o původu zboží (Francie). Uvedení tohoto údaje na faktuře dle názoru soudu neznamena, že byl doložen preferenční původ předmětného zboží ve Společenství, jak je stanoveno v pravidlech v Protokolu 3 Dohody. Samotná skutečnost, že předmětné zboží prošlo Švýcarskem a vrátilo se zpět do Evropské unie dle názoru soudu, ještě neznamena, že má původ v Evropské unii. V této souvislosti vycházel soud rovněž z názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 20.7.2011, č.j. 1 Afs 42/2011-209, ve

kterém se uvedený soud zabýval otázkou preferenčního původu zboží a prostého původu zboží, a uvedl, že *zatímco prostý původ zboží, tj. kde byl určitý výrobek vyroben, nemá zpravidla na celní řízení žádný vliv a jeho určení nebývá problematické, ověření a doložení preferenčního původu zboží může být skutkově náročnou záležitostí. Neznamená totiž pouhé zjišťování toho, ve které zemi byl výrobek vyroben, ale též musí být naplněny požadavky Protokolu a jeho příloh ohledně původu a zpracování surovin, součástí a směsí, které byly na jeho výrobu použity.*

S ohledem na uvedené lze přisvědčit závěru žalovaného, že za této situace nemohla být předmětnému zboží přiznána preferenční sazba cla a v tomto směru tedy nelze napadené rozhodnutí považovat za nezákonné. Stejně tak skutečnost, že žalobce nebyl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen s právním posouzením uvedené námitky ze strany žalovaného, nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť takový požadavek je nad rámec zákona. Z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost správního orgánu před vydáním rozhodnutí seznamovat účastníka řízení s tím, jak na věc nahlíží po právní stránce a tedy s právním hodnocením věci. Žalobce měl možnost (a také ji využil) brojít proti napadenému rozhodnutí žalobou. Ke shodné žalobní námitce soud zákonnost napadeného rozhodnutí přezkoumal.

Žalobce dále namítal, že i kdyby předmětné zboží bylo skutečně chybně sazebně zařazeno a i kdyby se na něj nevztahovalo preferenční sazební zacházení, nemohly z něj celní orgány dodatečně vyměřit a vybrat clo podle ustanovení § 220 odst. 1 celního kodexu, neboť takový postup byl v rozporu s ustanovením čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

Podle článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu s výjimkou případů uvedených v čl. 217 odst. 1 druhém a třetím pododstavci se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.

Výkladem uvedeného ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.7.2008, č.j. 1 Afs 27/2008-96, ve kterém uvedl, že „*K aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, je nutné splnit tři kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále, aby tato chyba, které se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně, aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení. Pouze tehdy, jestliže jsou tyto tři podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno.*“

V rozsudku ze dne 29.8.2014, č.j. 5 Afs 3/2014-40 pak Nejvyšší správní soud uvedl „*Pokud jde hned o první z uvedených podmínek, které se v zásadě domáhá stěžovatel, je důležité připomenout, že cílem článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání či nevybrání cla. Legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo je ovšem hodné ochrany jen tehdy, pokud základ, na němž spočívá toto očekávání, způsobily celní orgány. Právo na to, aby dovozní clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno, zakládají tedy pouze chyby přičitatelné aktivnímu jednání příslušných orgánů (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 6. 1991, Mecanarte, C-348/89, Recueil, I-3277, body 19*

a 23).....K posouzení naplnění těchto podmínek je možné poukázat na znění čl. 71 odst. 2 celního kodexu, podle kterého: „Není-li celní prohlášení ověřováno, opírá se použití předpisů uvedených v odstavci 1 o údaje uvedené v celním prohlášení.“

Při posuzování naplnění první z uvedených podmínek v projednávané věci, tedy že clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, vycházel soud z čl. 199 nařízení Komise 2454/93, kterým se provádí celní kodex, dle kterého podáním celního prohlášení vzniká v souladu s platnými předpisy odpovědnost deklaranta, nebo jeho zástupce za správnost údajů uvedených v celním prohlášení a pravost přiložených dokladů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.9.2006, č.j. 1 Afs 16/2006-120 odmítl, že by za správnost zařazení zboží nesl odpovědnost celní úřad, který zařazení pod položku celního sazebníku „schválil“ v rámci svého rozhodování o propuštění zboží do určitého celního režimu. Uvedl, že předmětem řízení o propuštění zboží do určitého režimu totiž není schvalování celního zařazení zboží. Předmětem rozhodování celního úřadu není „schválení zařazení zboží do položky celního sazebníku tak, jak jej provedl žalobce, ale právě otázka, zda jsou splněny předpoklady pro propuštění zboží do režimu volného oběhu. Pokud tedy při následné kontrole dospěje celní úřad k závěru, že celní zařazení zboží je nesprávné, a doměří z tohoto důvodu clo a daň z přidané hodnoty, nelze tvrdit, že opakovaně - a nadto opačně - posuzuje právní otázku, kterou se již jednou zabýval.“

Je tedy nepochybné, že při rozhodování o propuštění zboží do volného oběhu není současně rozhodnuto o správnosti jeho zařazení podle celního sazebníku a že předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti zařazení zboží pod položku celního sazebníku. Chybné zařazení zboží zjištěné v průběhu následné kontroly pak má vliv na správnost výše cla a při zjištění pochybení je povinností celního úřadu clo doměřit ve správné výši. Odůvodňují-li následnou kontrolou zjištěné skutečnosti dodatečné vyměření celního dluhu, je nástrojem ke zjednáání nápravy dodatečný platební výměr (shodně viz rozsudek NSS ze dne 30.7.2008 č.j. 1 Afs 27/2008 – 96). Tak tomu bylo i v projednávané věci, kdy celní úřad žalobci v návaznosti na zjištění o nesprávném celním zařazení zboží učiněná při následné kontrole dodatečnými platebními výměry žalobci doměřil dlužnou částku cla.

S ohledem na uvedené má soud za to, že v daném případě nebyla naplněna hned první podmínka čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, tedy, že clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, neboť odpovědnost za správné sazební zařazení předmětného zboží nesl v daném případě žalobce. Jestliže ten v celním prohlášení zařadil předmětné zboží do nesprávné položky, nejednalo se o chybu ze strany celních orgánů. V této souvislosti je třeba zdůraznit a zopakovat to, co již bylo uvedeno shora, že v případě nejistoty ohledně sazebního zařazení předmětného zboží měl žalobce možnost postupovat podle čl. 12 celního kodexu a požádat o závaznou informaci. Neučinil-li tak, rezignoval na ověření správnosti podaného celního prohlášení.

Chybný (ve smyslu nedostatečný) údaj o popisu zboží v písemném celním prohlášení učinil nepochybně sám žalobce a nikoliv orgán celní správy. Vzhledem k výše uvedenému nelze hovořit o tom, že by v projednávané věci - slovy čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu – "částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů."

Jako splnění podmínek čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu uvádí žalobce postup v souladu s publikovanými názory celních orgánů EU, konkrétně v souladu se závaznou

informací celních orgánů Švédska ze dne 26.6.2007, č. SETV 1-2007-04857 s platností do 25.6.2013.

Podle čl. 10 a 11 nařízení Komise č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex, se závazné informace smí dovolávat pouze z ní oprávněná osoba, a to vůči celním orgánům, které ji vydaly a vůči celním orgánům jiných členských států.

Vzhledem k tomu, že předmětná závazná informace celních orgánů Švédska nebyla vydána pro žalobce, nemůže se jí tento s ohledem na shora citované čl. 10 a 11 nařízení Komise č. 245/93 v projednávané věci dovolávat a tvrzení žalobce, že postupoval v souladu s touto závaznou informací, tak nemůže založit důvod k odkázání žalobce na jednání v dobré víře.

Nehledě k tomu, že v dané věci nebyla splněna již první podmínka, tedy existence chyby na straně celních orgánů, má soud za to, že s ohledem na uvedené není splněna ani druhá podmínka aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

Pokud se jedná o třetí podmínku aplikace čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, podle níž musí osoba povinná zaplatit clo dodržet všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení, ani tato podmínka v daném případě nebyla splněna, neboť popis předmětného zboží učiněný žalobcem v celním prohlášení a v přiložených fakturách nebyl dostatečně přesný pro účely sazebního zařazení.

Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 21. prosince 2016

JUDr. Karla Cháberová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zuzana Lazecká