Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 23. ledna 2025 [1]

Věc C-782/23

„Tauritus“ UAB
proti
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
za účasti:
Kauno teritorinė muitinė

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy)]

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Nařízení (EU) č. 952/2013 – Celní kodex Unie – Společný celní sazebník – Celní hodnota – Převodní hodnota – Určení – Zboží dovezené na základě smlouvy s uvedením předběžné kupní ceny – Konečná cena neznámá ke dni přijetí celního prohlášení“

1. Spor, který je předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, se týká výše úroků z prodlení splatných za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) při dovozu.

2. Za účelem stanovení těchto úroků je třeba stanovit přesnou výši DPH při dovozu. Výše DPH při dovozu závisí na způsobu výpočtu celní hodnoty dováženého zboží v souladu s nařízením (EU) č. 952/2013 [2].

I. Právní rámec

A. Celní kodex

3. Článek 15 („Poskytování informací celním orgánům“) odst. 2 stanoví:

„Podáním celního prohlášení […] určitou osobou celním orgánům […] se dotyčná osoba stává odpovědnou:

a) za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, oznámení nebo žádosti;

[1] – Původní jazyk: španělština.

[2] – Nařízení Evropského parlamentu a Rady ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1, a oprava v Úř. věst. 2016, L 267, s. 2). Dále jen „celní kodex“.

[…]“.

4. Článek 48 („Kontrola po propuštění zboží“) stanoví:

„Po propuštění zboží mohou celní orgány za účelem celních kontrol ověřovat správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení […] a existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím […]“.

5. Článek 70 („Metoda určování celní hodnoty na základě převodní hodnoty“) stanoví:

„1. Prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená.

2. Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacena, se rozumí částka celkové platby, která byla nebo má být uskutečněna mezi kupujícím a prodávajícím nebo mezi kupujícím a třetí stranou ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží a která zahrnuje veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží.

3. Převodní hodnota se uplatní, jsou-li splněny všechny tyto podmínky:

[…]

b) prodej nebo cena nepodléhají podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze ve vztahu ke zboží, které je ohodnocováno, určit;

[…]“.

6. Článek 71 („Položky převodní hodnoty“) a článek 72 („Položky, které se do celní hodnoty nezahrnují“) stanoví úpravy, které je třeba provést za účelem určení celní hodnoty podle článku 70[3].

7. Článek 73 („Zjednodušení“) stanoví:

„Celní orgány mohou na žádost povolit, aby byly na základě specifických kritérií stanoveny níže uvedené částky, nejsou-li tyto částky vyčíslitelné ke dni přijetí celního prohlášení:

a) částky, které mají být zahrnuty do celní hodnoty v souladu s čl. 70 odst. 2; a

b) částky podle článků 71 a 72.“[4]

[3] – Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením celního kodexu (Úř. věst. 2015, L 343, s. 558), stanoví v čl. 128 („Převodní hodnota“) odst. 1 následující upřesnění:
„Převodní hodnota zboží prodávaného pro vývoz na celní území Unie se určí v době přijetí celního prohlášení na základě prodeje, ke kterému došlo bezprostředně před vstupem zboží na dané celní území.“
Článek 133 téhož prováděcího nařízení („Určování hodnoty podmínek a plnění“) stanoví:
„Podléhá-li prodej nebo cena dováženého zboží podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu lze ve vztahu k hodnocenému zboží určit, považuje se tato hodnota za součást ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacena […]“.

8. Článek 74 („Doplňkové metody určování celní hodnoty zboží“) 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 něhož ji lze určit.

[…]

2. Celní hodnotou podle odstavce 1 je:

a) převodní hodnota u stejného zboží […];

b) převodní hodnota u podobného zboží […];

c) hodnota založená na jednotkové ceně […]; 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 […];

   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“ [5].

9. Článek 101 („Vyměření výše dovozního nebo vývozního cla“) stanoví:

„1. Výši splatného dovozního nebo vývozního cla vyměří celní orgány […], jakmile k tomu mají potřebné údaje.

2. Aniž je dotčen článek 48, mohou celní orgány souhlasit, aby výši splatného dovozního nebo vývozního cla vyměřil deklarant.

[…].“

[5] – Článek 144 („Náhradní metoda“) odst. 1 prováděcího nařízení 2015/2447 stanoví: „Při určování celní hodnoty podle čl. 74 odst. 3 kodexu lze při používání metod uvedených v článku 70 a čl. 74 odst. 2 kodexu uplatnit přiměřenou pružnost. Takto určená hodnota se má co nejvíce zakládat na dříve určených celních hodnotách.“

10. Článek 166 („Zjednodušené celní prohlášení“) odst. 1 stanoví:

„Celní orgány mohou osobě povolit propuštění zboží do celního režimu na základě zjednodušeného celního prohlášení, které nemusí obsahovat některé údaje uvedené v článku 162 nebo podklady uvedené v článku 163.“

11. Článek 167 („Doplňkové celní prohlášení“) stanoví:

„1. V případě zjednodušeného celního prohlášení podle článku 166 […] deklarant u příslušného celního úřadu ve stanovené lhůtě podá doplňkové celní prohlášení obsahující údaje, které jsou nezbytné pro daný celní režim.[6]

V případě zjednodušeného celního prohlášení uvedeného v článku 166 musí být nezbytné podklady v držení deklaranta a být celním orgánům k dispozici ve stanovené lhůtě.

Doplňkové celní prohlášení může být obecné, pravidelné nebo souhrnné povahy.

[…]

4. Zjednodušené celní prohlášení uvedené v článku 166 nebo zápis do záznamů deklaranta uvedený v článku 182 a doplňkové celní prohlášení se považují za jeden nedělitelný doklad, který nabývá účinku dnem přijetí zjednodušeného celního prohlášení v souladu s článkem 172, respektive dnem zápisu zboží do záznamů deklaranta.

[…].“

12. Článek 172 („Přijetí celního prohlášení“) odst. 2 stanoví:

„Není-li stanoveno jinak, je dnem přijetí celního prohlášení celními orgány den, který se použije pro použití ustanovení upravujících celní režim, do kterého je zboží v celním prohlášení navrženo, a pro veškeré další dovozní nebo vývozní formality.“

13. Článek 173 („Změna celního prohlášení“) stanoví:

„1. Deklarantovi se na jeho žádost povolí změna jednoho nebo více údajů uvedených v již přijatém celním prohlášení. Změnou však nesmí být rozšířena působnost celního prohlášení na jiné zboží než na zboží, na které se původně vztahovalo.

[…]

3. Na žádost deklaranta podanou do tří let ode dne přijetí celního prohlášení může být povolena změna celního prohlášení po propuštění zboží, aby deklarant mohl splnit své povinnosti v souvislosti s propuštěním zboží do příslušného celního režimu.“

6 – Článek 146 („Doplňkové celní prohlášení“) nařízení v přenesené pravomoci 2015/2446, ve znění použitelném na skutkový stav, stanoví:
„1. Mají-li celní orgány zaúčtovat částku splatného dovozního či vývozního cla v souladu s čl. 105 odst. 1 prvním pododstavcem kodexu, musí být doplňkové celní prohlášení uvedené v čl. 167 odst. 1 prvním pododstavci kodexu podáno do 10 dnů od propuštění zboží.
2. Dojde-li k zaúčtování v souladu s čl. 105 odst. 1 druhým pododstavcem kodexu a doplňkové celní prohlášení je obecné, pravidelné nebo souhrnné povahy, období, kterého se doplňkové celní prohlášení týká, nepřesáhne jeden kalendářní měsíc.
3. Lhůtu pro podání doplňkového celního prohlášení uvedeného v odstavci 2 stanoví celní orgány. Lhůta nepřesáhne 10 dní od konce období, jehož se doplňkové celní prohlášení týká.“

B. Směrnice 2006/112/ES[7]

14. Článek 85 stanoví:

„Při dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství“.

II. Skutkový stav, spor a předběžné otázky

15. Popis skutkového stavu obsažený v předkládacím rozhodnutí je následující:

– Na základě rozhodnutí ze dne 26. května 2017 provedl Kauno teritorinė muitinė (celní úřad v Kaunasu, Litva)[8] daňovou kontrolu společnosti „Tauritus“ UAB za období od 1. října 2015 do 30. dubna 2017.

– Celní úřad zjistil, že společnost Tauritus během tohoto období nakoupila různá množství motorové nafty a paliva od různých dodavatelů a dovezla je na území Litevské republiky.

– Smlouvy uzavřené s dodavateli a *pro forma* faktury vystavené těmito dodavateli uváděly předběžnou cenu, kterou měla společnost Tauritus za nákup tohoto zboží zaplatit.

– Při deklarování takto nakoupených a dovezených pohonných hmot za účelem jejich propuštění do volného oběhu a uvedení na trh uvedla společnost Tauritus v dovozních prohlášeních jako celní hodnotu zboží předběžnou cenu. V těchto prohlášeních rovněž uvedla, že pro určení celní hodnoty zboží byla použita metoda stanovená v čl. 74 odst. 3 celního kodexu.

– Podle smluv uzavřených s dodavateli byla předběžná cena následně upravena, aby byly zohledněny okolnosti, které nastaly po dovozu zboží, jako jsou průměrné ceny pohonných hmot na trhu v rozhodném období a průměrný směnný kurz pro rozhodné období.

– Tato revidovaná cena (dále jen „konečná cena“) byla mezi společností Tauritus a jejími dodavateli dohodnuta prostřednictvím dodatků připojených ke smlouvám, na jejichž základě dodavatelé vystavili opravné faktury. Konečná cena byla v závislosti na výše zmíněných výkyvech tržních cen a směnných kurzů v některých případech vyšší než předběžná cena, v jiných případech nižší.

– Po přijetí těchto opravných faktur od dodavatelů požádala společnost Tauritus z vlastního podnětu o úpravu hodnoty zboží deklarované ve výše zmíněných dovozních prohlášeních.

– V rámci téže kontroly bylo zjištěno, že v období od 29. září 2016 do 1. února 2017 předložila společnost Tauritus celnímu úřadu třináct dovozních prohlášení (dále jen „dotčená prohlášení“), v nichž byla jako celní hodnota dovážených pohonných hmot uvedena předběžná cena dohodnutá s dodavateli.

– Dne 6. února a 15. března 2017 vystavili dodavatelé společnosti opravné faktury, v nichž uvedli konečné ceny dovážených pohonných hmot, které byly vyšší než celní hodnota deklarovaná v dotčených prohlášeních.

[7] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

[8] – Dále jen „celní úřad“.

– Na rozdíl od jiných případů společnost Tauritus nepožádala celní orgány o úpravu celní hodnoty zboží uvedené v dotčených prohlášeních a neodvedla do státního rozpočtu dodatečnou částku DPH při dovozu před zahájením daňové kontroly (26. května 2017) [9].

– Celní úřad použil metodu určení hodnoty stanovenou v čl. 70 odst. 1 celního kodexu a přijal konečnou cenu uvedenou v opravných fakturách jako celní hodnotu dotčeného zboží, přičemž společnosti Tauritus uložil povinnost zaplatit úroky z prodlení ve vztahu k DPH při dovozu za období ode dne přijetí dotčených prohlášení celními orgány do dne vyhotovení zprávy celního úřadu [10].

16. Společnost Tauritus, která s rozhodnutím celního úřadu nesouhlasila, uplatnila svůj nesouhlas postupně před Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (celní odbor ministerstva financí Litevské republiky), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) a Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu, Litva), přičemž všechny tyto orgány rozhodly, že výpočet dotčených úroků z prodlení je odůvodněný.

17. Společnost Tauritus podala proti rozsudku soudu prvního stupně kasační opravný prostředek k Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy), který rozsudkem ze dne 17. června 2020 vrátil věc celní správě k opětovnému posouzení.

18. Podle Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud) celní orgán neodůvodněně vypočítal celní hodnotu dotčeného zboží za použití metody „převodní hodnoty“. Použití čl. 70 odst. 1 celního kodexu nemohlo vycházet z konečné ceny, která v okamžiku dovozu dotčeného zboží a v okamžiku podání původních prohlášení nebyla a nemohla být známa.

19. Po opětovném posouzení věci celní správou byla rozhodnutím celního odboru ze dne 31. prosince 2020, které potvrdilo rozhodnutí celního úřadu, znovu potvrzena povinnost společnosti Tauritus zaplatit dotčené úroky z prodlení. Podle celní správy:

– Po přijetí opravných faktur s konečnou cenou od dodavatelů měla společnost Tauritus povinnost vypočítat celní hodnotu zboží v souladu s čl. 70 odst. 1 celního kodexu, a sice s přijetím konečné ceny uvedené na opravných fakturách jako převodní hodnoty.

– Vzhledem k tomu, že společnost Tauritus tuto povinnost nesplnila před zahájením kontroly celního úřadu, byl tento celní úřad oprávněn vypočítat úroky z prodlení ode dne podání původních prohlášení.

[9] – Jak uvedla litevská vláda na jednání, společnost Tauritus podala žádost o úpravu (ve svůj prospěch) pouze tehdy, když konečná hodnota zboží byla nižší než původně uvedená předběžná hodnota.

[10] – Zpráva č. 7KM320048M ze dne 14. září 2017. Výše úroků činí 4 853 eura.

20. Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí potvrdil Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu) rozsudkem ze dne 19. ledna 2022, podala společnost Tauritus nový opravný prostředek k Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud), který položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 70 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že se odstavec 1 tohoto článku nepoužije na takovou situaci, jako je situace v projednávané věci, kdy je v okamžiku přijetí celního prohlášení a z titulu prodeje, ke kterému došlo bezprostředně před vstupem zboží na celní území, známa pouze předběžná cena, která je následně (tedy po podání prohlášení a propuštění zboží do volného oběhu) zvýšena nebo snížena v závislosti na okolnostech, které strany dané transakce nemohly ovlivnit a nebyly v okamžiku podání prohlášení známy?

2) Musí být čl. 173 odst. 3 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že deklarant nemá povinnost požádat celní orgány o změnu celní hodnoty určené a uvedené v celním prohlášení v souladu s článkem 74 tohoto [kodexu], pokud, jako je tomu v projednávané věci, je cena, která má být za zboží skutečně zaplacena, jak je uvedeno v čl. 70 odst. 1 tohoto [kodexu], jež nebyla a nemohla být známa v okamžiku podání prohlášení, zjištěna až po propuštění tohoto zboží do volného oběhu?“

III. Řízení před Soudním dvorem

21. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 19. prosince 2023.

22. Písemná vyjádření předložily španělská a litevská vláda, jakož i Evropská komise.

23. Jednání konaného dne 6. listopadu 2024 se zúčastnily španělská, francouzská a litevská vláda, jakož i Komise.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky

24. Jak jsem již uvedl, předmětem sporu je určení výše úroku z prodlení, který byl společnosti vyměřen po zaplacení DPH při dovozu.

25. Spor se týká metody použité pro určení celní hodnoty dováženého zboží[11]. Na této hodnotě závisí výše daňového dluhu, a tudíž i výpočet splatných úroků z prodlení.

26. Společnost Tauritus konkrétně stanovila celní hodnotu za použití *doplňkové metody* uvedené v čl. 74 odst. 3 celního kodexu. Tato metoda je stanovena pro případy, kdy není možné použít *hlavní metodu* podle článku 70 téhož kodexu[12]. Celní orgán naopak tvrdí, že na projednávanou věc je třeba použít výše uvedenou hlavní metodu.

[11] – Diskuse se netýká rozsahu kontrolních pravomocí povolených článkem 48 celního kodexu, na které odkazuje Komise.

[12] – Podle článku 70 celního kodexu je prvotním podkladem pro výpočet „převodní hodnota“, která je definována jako „cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená“.

27. Předkládající soud zdůrazňuje, že spor „se týká pouze částky úroků z prodlení, jejichž zaplacení bylo navrhovatelce uloženo“, o které má za to, že „přímo souvisí s částkou nedoplatku na dani a s okamžikem vzniku daňové povinnosti“ [13].

28. Nicméně předkládající soud nepokládá Soudnímu dvoru žádnou otázku týkající se časové působnosti úroků z prodlení, tedy ohledně okamžiku jejich splatnosti. V tomto ohledu, opakuji, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce mlčí, což znamená, že otázka počátečního a konečného data pro výpočet úroků, které nejsou předmětem předběžných otázek, zůstává otevřená.

29. Pokud jde o „částku nedoplatku na dani“, která je dalším faktorem, na který odkazuje předkládající soud, zdá se, že společnost Tauritus nezpochybnila výši nakonec požadované DPH jako takovou. Je-li tomu tak (což přísluší ověřit předkládajícímu soudu), je třeba to chápat tak, že implicitně uznává celní hodnotu – a tedy základ daně – zboží *pro účely zaplacení DPH při dovozu*.

30. V této souvislosti vyvstává hypotetická povaha tvrzení předkládajícího soudu, na němž je založeno předkládací rozhodnutí: „Pokud by bylo […] zjištěno, že celní hodnota, tedy i základ daně, byla určena nesprávně, nebylo by […] možné prohlásit, že dotčené úroky z prodlení (jejich část) jsou odůvodněné“ [14].

31. Pokud osoba povinná k dani nevznese námitky proti výši „nedoplatku na dani“ (z titulu DPH), stanoveného právě na základě převodní hodnoty, nevidím důvod vyvolávat diskusi o *stejné převodní hodnotě* s ohledem na zaplacení úroku z prodlení [15].

32. Na jednání tak byly vyjádřeny pochybnosti o užitečnosti odpovědi, kterou by mohl Soudní dvůr poskytnout předkládajícímu soudu. Pokud by jeho otázky byly kvalifikovány jako hypotetické (nikoli nezbytně nutné k rozhodnutí původního sporu) [16], byla by žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepřípustná.

33. V každém případě se k nim vyjádřím pro případ, že se Soudní dvůr rozhodne provést věcnou analýzu předběžných otázek na základě domněnky relevance.

B. První předběžná otázka

34. Předkládající soud žádá o výklad článku 70 celního kodexu. Táže se, zda se jeho odstavec 1 použije na situaci, kdy „je v okamžiku přijetí celního prohlášení a z titulu prodeje, ke kterému došlo bezprostředně před vstupem zboží na celní území, známa pouze předběžná cena, která je následně (tedy po podání prohlášení a propuštění zboží do volného oběhu) zvýšena nebo snížena v závislosti na okolnostech, které strany dané transakce nemohly ovlivnit a nebyly v okamžiku podání prohlášení známy“.

[13] – Předkládací rozhodnutí, bod 22.

[14] – Předkládací rozhodnutí, bod 22 *in fine*.

[15] – Předkládající soud vylučuje, že by transakce dotčené ve sporu měly za následek daňový únik, zneužití práva nebo jinou formu vyhýbání se daňovým povinnostem.

[16] – Litevská vláda na tuto možnost poukázala na jednání.

35. Soudní dvůr se již vyjádřil k určení celní hodnoty dováženého zboží. Jeho judikatura obsahuje následující tvrzení:

– „[Ú]čelem unijního práva týkajícího se celní hodnoty [je] zavedení spravedlivého, jednotného a neutrálního systému, který vylučuje používání svévolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota tedy musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu“ [17].

– „Zejména na základě článku 29 [nyní článku 70] celního kodexu je celní hodnotou dováženého zboží hodnota transakce, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, s výhradou úprav, které musí být případně provedeny podle článku 32 [nyní článku 71] tohoto kodexu“ [18].

– „[C]elní hodnota musí být určena přednostně podle takzvané metody ‚hodnoty transakce‘ dováženého zboží […]. Tato metoda určení celní hodnoty se tak považuje za nejvhodnější a nejčastěji používanou“ [19].

– „Cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacena, zpravidla tvoří základ pro výpočet celní hodnoty, i když je tato cena údajem, který musí být případně upravena, pokud je tato operace nezbytná pro to, aby nebyla stanovena svévolná nebo fiktivní celní hodnota“ [20].

36. S ohledem na tato kritéria by se na spor v původním řízení měla v zásadě použít hlavní metoda určování hodnoty (článek 70 celního kodexu). Na rozdíl od toho, co tvrdili někteří zúčastnění na jednání, nemůže dovozce dle svého uvážení zvolit metodu určení hodnoty zboží; to je podle mého názoru mylná teze, která je v rozporu s předpokladem, že existuje hierarchie mezi po sobě jdoucími metodami určení hodnoty, výslovně stanovená samotným celním kodexem.

37. Naopak mám za to, že dovozce musí použít metodu, která odpovídá podmínkám každé transakce. K použití hlavní metody (metody podle článku 70 celního kodexu) nemusí přihlédnout pouze v případě, že nejsou splněny požadavky stanovené v tomto článku. Pouze v takovém případě může použít některou z doplňkových metod (čl. 74 odst. 1 celního kodexu), která nejlépe odpovídá okolnostem dovozu, a v krajním případě zbytkovou metodu podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu.

38. Podle předkládajícího soudu existuje několik důvodů, které v projednávané věci hovoří proti (povinnému) použití metody podle článku 70 celního kodexu:

– V okamžiku podání celního prohlášení nebyla známa cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena.

– Článek 70 odst. 3 celního kodexu vylučuje použití převodní hodnoty, jestliže cena podléhá podmínkám, které brání určení hodnoty zboží.

[17] – Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984; dále jen „rozsudek Hamamatsu Photonics Deutschland“), bod 24 a citovaná judikatura.

[18] – Rozsudek ze dne 19. listopadu 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; dále jen „rozsudek 5th AVENUE Products Trading“), bod 23.

[19] – Rozsudek 5th AVENUE Products Trading, bod 24.

[20] – Rozsudek 5th AVENUE Products Trading, bod 25.

– Pokud konečná cena není v okamžiku podání celního prohlášení známa, nelze po deklarantovi požadovat, aby použil metodu převodní hodnoty, neboť podle čl. 15 odst. 2 písm. a) celního kodexu je odpovědný za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení.

– Podle rozsudku Hamamatsu Photonics Deutschland nelze „jako celní hodnotu […] použít dohodnutou hodnotu transakce, která se skládá zčásti z částky původně uvedené na faktuře a vykázané v celním prohlášení a zčásti z paušální úpravy provedené po uplynutí období vyúčtování, [k níž] dojde ve smyslu zvýšení či snížení“ [21].

39. Podle předkládajícího soudu okolnosti, které vyjmenovává, vedou k použití jedné z doplňkových (zbytkových) metod určení hodnoty uvedených v článku 74 celního kodexu; konkrétně v projednávané věci metody uvedené v jeho odstavci 3.

40. Domnívám se, ve světle všech informací poskytnutých Soudnímu dvoru, že nic nebránilo tomu, aby byl v projednávané věci použit čl. 70 odst. 1 celního kodexu, neboť:

– Prvotním podkladem pro určení celní hodnoty je převodní hodnota, tj. cena, která byla nebo *má být* skutečně zaplacena za zboží, určená v okamžiku přijetí celního prohlášení a zahrnující veškeré platby, které byly nebo *mají být uskutečněny* jako podmínka prodeje zboží.

– Převodní hodnota může (a musí) být následně upravena, pokud jsou dodržena ustanovení čl. 70 odst. 1 celního kodexu a v souladu s odst. 3 písm. b) tohoto článku. Pro tento účel je nezbytné, že „[…] prodej nebo cena nepodléhají podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze ve vztahu ke zboží […] určit“.

41. Cena deklarovaná společností Tauritus byla přitom předběžná, jak bylo dohodnuto ve smlouvách o prodeji zboží [22]. V těchto smlouvách a jejich přílohách bylo uvedeno, že konečná cena bude záviset na dvou faktorech, které mohou být známy až po dovozu, a to na průměrných cenách pohonných hmot na trhu a na průměrném směnném kurzu [23].

42. Tyto dva faktory představují „podmínky prodeje“ ve smyslu čl. 70 odst. 1 a odst. 3 písm. b) celního kodexu. Jako takové vedou k vyčíslení plateb, které mají na základě smluvního vztahu mezi kupujícím a prodávajícím pro prodávajícího takový význam, že pokud by nebyly zaplaceny, prodej by se neuskutečnil [24].

43. Je pravda, že se jednalo o platby, jejichž výše nebyla v době celního prohlášení zcela *určena*. Podmínky jejího konečného výpočtu však od samotného podpisu smluv činily tento výpočet dokonale *určitelným*. Pouze pokud by tomu tak nebylo, měla by být metoda převodní hodnoty vyloučena podle čl. 70 odst. 3 písm. b).

[21] – Rozsudek Hamamatsu Photonics Deutschland, bod 35.

[22] – Pro tento účel je irelevantní, že k celnímu prohlášení byly původně předloženy *pro forma* faktury. Článek 145 prováděcího nařízení 2015/2447 nevylučuje tuto formu faktury z podkladů odůvodňujících deklarovanou převodní hodnotu, pokud se jedná o předběžnou cenu, která má být doplněna později.

[23] – Tento postup je v kupních smlouvách, které hlavní hospodářské subjekty na trhu s pohonnými hmotami uzavírají se svými zákazníky, běžný. Jak Komise uvedla v bodech 29 a 30 svého písemného vyjádření, v rámci Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu 1994 (Úř. věst. 1994, L 336, s. 119; Zvl. vyd. 11/21, s. 205) je určení celní hodnoty zboží součástí procesu, v němž případná revize cen automaticky nevyžaduje vyloučení metody převodní hodnoty.

[24] – V tomto smyslu rozsudek 5th AVENUE Products Trading, bod 41.

44. Jak na jednání uvedla španělská vláda, přičemž francouzská vláda se s tím ztotožnila, obě podmínky prodeje (průměrné ceny pohonných hmot a průměrný směnný kurz) nezávisí na výlučné vůli některé ze smluvních stran, ale na objektivních vnějších okolnostech. Zjištění těchto okolností bylo snadno ověřitelné celními orgány, kterým mohl deklarant prokázat cenu, kterou nakonec zaplatil po přičtení nebo odečtení dohodnutých úprav, vyplývajících ze zveřejněných faktorů, k předběžné ceně.

45. Na rozdíl od toho, co zřejmě tvrdí předkládající soud [25], se domnívám, že úvahy, které vedly Soudní dvůr k vydání rozsudku Hamamatsu Photonics Deutschland, nelze přenést na tuto věc. V tomto posouzení souhlasím s jednomyslným stanoviskem, které na jednání vyjádřily vlády, které se ho zúčastnily, a Komise.

46. Smlouvy uzavřené společností Tauritus stanovily, že konečná prodejní cena podléhá snadno ověřitelným objektivním podmínkám, na rozdíl od věci Hamamatsu Photonics Deutschland. V posledně uvedené věci společnost nakupovala od své mateřské společnosti zboží fakturované za ceny v rámci skupiny a výše fakturovaných částek byla pravidelně přezkoumávána a případně opravována na základě metody tzv. „rozdělení zbytkového zisku“. Taková metoda vyžadovala kombinaci přidělení minimálního zisku s proporcionálním rozdělením zbytkového zisku a stanovení cílového rozpětí určujícího uskutečnění dodatečných dobropisů nebo vrubopisů [26].

47. Podmínky pro určení hodnoty zboží ve věci Hamamatsu Photonics Deutschland byly tedy podstatně složitější a zejména pro celní orgán obtížněji ověřitelné než podmínky v projednávané věci. Mám tedy za to, že judikaturu tohoto rozsudku nelze vztáhnout i na toto řízení.

48. Stručně řečeno, jsem toho názoru, že za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, bylo třeba uplatnit hlavní metodu podle čl. 70 odst. 1 celního kodexu. Cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za dovezené zboží (která je, jak jsem již uvedl, zpravidla základem pro výpočet celní hodnoty) mohla být následně upravena podle faktorů již stanovených v kupní smlouvě a snadno objektivizovatelných, aby odrážela skutečnou hospodářskou hodnotu tohoto zboží.

C. Druhá předběžná otázka

49. Předkládající soud žádá o výklad čl. 173 odst. 3 celního kodexu. Zejména se táže, zda je deklarant povinen požádat celní orgány o *změnu* celní hodnoty určené a uvedené v celním prohlášení v souladu s článkem 74 tohoto kodexu, pokud „je cena, která má být za zboží skutečně zaplacena, jak je uvedeno v čl. 70 odst. 1 tohoto [kodexu], jež nebyla a nemohla být známa v okamžiku podání prohlášení, zjištěna až po propuštění tohoto zboží do volného oběhu“.

50. Odpověď na druhou předběžnou otázku by nebyla nezbytná, pokud by se potvrdilo, že převodní hodnota musí být v projednávané věci vypočtena prostřednictvím hlavní metody uvedené v článku 70 celního kodexu.

51. V každém případě, s ohledem na znění druhé otázky předkládajícího soudu, zaměřím svou analýzu na tuto otázku, což vyžaduje určit mechanismus pro úpravu konečné ceny, pokud její výpočet závisí na určitých budoucích (ale snadno objektivizovatelných) faktorech.

[25] – Bod 29 předkládacího rozhodnutí cituje bod 35 rozsudku Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] – Rozsudek Hamamatsu Photonics Deutschland, body 14 a 15.

52. V takovém případě se úprava konečné ceny provádí ve dvou krocích: a) v okamžiku prohlášení, kdy je známa pouze předběžná cena; b) v okamžiku, kdy je stanovena konečná cena zboží propuštěného do volného oběhu po splnění zbývajících podmínek prodeje.

53. Za tímto účelem celní kodex stanoví dva mechanismy:

– Zaprvé mechanismus uvedený v jeho článku 166: připouští se, že lze „osobě povolit propuštění zboží do celního režimu na základě zjednodušeného celního prohlášení, které nemusí obsahovat některé údaje uvedené v článku 162 nebo podklady uvedené v článku 163“ [27]. Ke zjednodušenému celnímu prohlášení se následně připojuje doplňkové celní prohlášení podle článku 167 téhož kodexu.

– Zadruhé mechanismus uvedený v jeho článku 73: celní orgány mohou povolit, aby byly „na základě specifických kritérií stanoveny [určité] částky, nejsou-li tyto částky vyčíslitelné ke dni přijetí celního prohlášení“.

54. V souladu s mechanismem stanoveným v článku 166 celního kodexu dovozce nejprve vykáže předběžnou cenu zboží a následně prostřednictvím doplňkového celního prohlášení (článek 167 téhož kodexu) konečnou cenu.

55. Naproti tomu mechanismus článku 73 celního kodexu je vyhrazen pro částky, které jsou ke dni přijetí celního prohlášení vyčíslitelné pouze na základě *specifických kritérií stanovených celními orgány*.

56. Vzhledem ke skutkovým okolnostem sporu mám za to, že bylo třeba použít mechanismus článku 166, a nikoli článku 73 celního kodexu, neboť dva faktory výpočtu stanovené v kupních smlouvách (průměrná cena pohonných hmot a průměrný směnný kurz) umožňovaly určit výši konečné ceny ke dni celního prohlášení. Stačilo tedy použít zjednodušené celní prohlášení podle článku 166 a následně podat doplňkové celní prohlášení podle článku 167.

57. Při existenci prvků, které samy o sobě umožňují vyčíslit částky určující celní hodnotu, není nutné použít mechanismus článku 73 celního kodexu, tj. prostřednictvím stanovení dalších *specifických kritérií*.

58. Mechanismus článků 166 a 167 celního kodexu kromě toho, že splňuje požadavky na správnost (článek 15 tohoto celního kodexu), v konečném důsledku zaručuje určení skutečné hospodářské hodnoty zboží. Naproti tomu mechanismus článku 73 celního kodexu takovou správnost neumožňuje, neboť funguje na základě kritérií, která jsou sice specifická, ale nikdy nemohou poskytnout tak přesný výsledek jako prvky ceny, které správně určují skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží.

59. Již jsem vysvětlil, proč byla doplňková metoda určení hodnoty použitá společností Tauritus (metoda podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu) nevhodná. Jedná se o čistě zbytkovou metodu, která je omezena na případy, kdy není možné určit celní hodnotu ani podle metod stanovených v odstavci 1 téhož článku 74. Tyto metody jsou použitelné pouze tehdy, pokud nelze použít hlavní metodu podle článku 70 celního kodexu, neboť cena zboží (převodní hodnota) podléhá podmínkám, které brání určení jeho hodnoty.

[27] – Konkrétně článek 162 celního kodexu odkazuje na „veškeré náležitosti nezbytné pro použití ustanovení upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení“.

60. Pokud, jak tvrdím, byly podmínky smluv uzavřených mezi společností Tauritus a jejími dodavateli takové, že umožňovaly snadné a objektivní určení konečné ceny, měla být ke zjištění skutečné hodnoty transakce použita hlavní metoda (článek 70 celního kodexu).

61. Dodávám, že zbytkovou metodu podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu nelze *přirozeně*, mohu-li to tak říci, doplnit postupem změny podle článku 173 téhož kodexu. Jinými slovy, tato dvě ustanovení nelze spojit tak, aby tvořila komplexní postup, jako je tomu u článků 166 a 167 celního kodexu.

62. Zjednodušené celní prohlášení podle článku 166 celního kodexu má totiž v doplňkovém celním prohlášení podle článku 167 celního kodexu svůj nezbytný doplněk, aby bylo celní prohlášení integrováno jako celek (podle čl. 167 odst. 4 celního kodexu se obě „považují za jeden nedělitelný doklad“).

63. Za těchto okolností, v souladu se zněním druhé předběžné otázky, není článek 173 celního kodexu, který upravuje „*změnu* celního prohlášení“, použitelný.

64. Změny přípustné podle článku 173 celního kodexu nejsou určeny k *doplnění* předchozího *prozatímního* prohlášení, ale k *opravě* obsahu prohlášení, které bylo původně podáno jako úplné a konečné. Kromě toho je třeba zohlednit skutečnost, že použití změn, jakožto výjimky ze zásady nezměnitelnosti celního prohlášení, podléhá restriktivnímu režimu [28].

65. Jinými slovy, celní prohlášení odrážející konečnou cenu, která nepodléhá následné úpravě, mohou být případně změněna (nikoli však doplněna) na základě článku 173 celního kodexu. Naproti tomu prohlášení obsahující předběžnou cenu, která podléhá pozdějším snadno ověřitelným úpravám, se musí řídit články 166 a 167 téhož kodexu.

66. Pokud je od počátku (již v okamžiku prohlášení) známo, že cena zboží je pouze předběžná, není možné tuto informaci před celní správou zatajit a čekat, až bude známa konečná cena, a informovat ji o ní prostřednictvím změny původního celního prohlášení podle článku 173.

67. Z důvodů správnosti a úplnosti informací obsažených v původním prohlášení, jak vyžaduje čl. 15 odst. 2 písm. a) celního kodexu, je třeba tuto skutečnost sdělit v samotném okamžiku původního celního prohlášení.

68. Mám tedy za to, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, mělo mít původní celní prohlášení povahu zjednodušeného celního prohlášení (článek 166 celního kodexu), které mělo být následně doplněno v souladu s článkem 167 téhož kodexu. Neměl se použít článek 173 celního kodexu ke *změně* celního prohlášení podaného podle čl. 74 odst. 3 celního kodexu za účelem *opravy* údajů, o nichž bylo od počátku známo, že jsou neúplné.

69. Výše uvedené logicky nebrání celním orgánům, aby v rámci daňové kontroly ověřily správnost a úplnost údajů uvedených v celních prohlášeních. Tyto orgány jsou zejména oprávněny ověřit, jaká byla hospodářská hodnota dováženého zboží (cena skutečně zaplacená po příslušných úpravách předběžné ceny), a vyvodit příslušné důsledky pro výpočet DPH při dovozu a úroků z prodlení.

70. Druhá předběžná otázka se však netýká kontrolních pravomocí celních orgánů.

[28] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. června 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457), body 41 až 48.

V. Závěry

71. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) následovně:

„1) Článek 70 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie,

musí být vykládán v tom smyslu, že

se použije na situaci, kdy jsou v okamžiku přijetí celního prohlášení a z titulu prodeje, ke kterému došlo bezprostředně před vstupem zboží na celní území, kromě jeho předběžné ceny známy podmínky, které určí jeho konečnou cenu, pokud tyto podmínky splňují objektivní kritéria, která může celní orgán snadno ověřit, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu.

2) Článek 173 odst. 3 nařízení č. 952/2013

musí být vykládán v tom smyslu, že

umožňuje deklarantovi na jeho žádost změnit jeden nebo více údajů v celním prohlášení, avšak tato změna není vhodným mechanismem v případě, že má být podáno doplňkové celní prohlášení podle článku 167 nařízení č. 952/2013.“