Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 23. januára 2025 [1]

Vec C-782/23

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Colná únia – Nariadenie (EÚ) č. 952/2013 – Colný kódex Únie – Spoločný colný sadzobník – Colná hodnota – Prevodná hodnota – Určenie – Tovar dovezený na základe zmluvy, v ktorej je uvedená predbežná kúpna cena – Konečná cena, ktorá nie je známa ku dňu prijatia colného vyhlásenia“

1. Spor, ktorý viedol k podaniu tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa týka výšky úrokov z omeškania splatných z dôvodu oneskoreného zaplatenia dane z pridanej hodnoty (DPH) pri dovoze.

2. Na určenie týchto úrokov je potrebné stanoviť presnú výšku DPH pri dovoze. Výška DPH pri dovoze závisí od spôsobu výpočtu colnej hodnoty dovezeného tovaru v súlade s nariadením (EÚ) č. 952/2013 [2].

I. Právny rámec

A. Colný kódex

3. Článok 15 („Poskytovanie informácií colným orgánom“) ods. 2 uvádza:

„Osoba, ktorá podáva colné vyhlásenie…, zodpovedá za všetky tieto body:

a) presnosť a úplnosť informácií uvedených vo vyhlásení, oznámení alebo žiadosti;

[1] Jazyk prednesu: španielčina.

[2] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (Ú. v. EÚ L 269, 2013, s. 1). Ďalej len „colný kódex“.

…“

4. Článok 48 („Kontrola po prepustení“) stanovuje:

„Colné orgány môžu na účely colných kontrol overiť presnosť a úplnosť informácií uvedených v colnom vyhlásení… a existenciu, pravosť, presnosť a platnosť každého podporného dokladu a môžu preskúmať účtovné záznamy deklaranta a iné záznamy vzťahujúce sa na operácie s daným tovarom…“

5. Článok 70 („Metóda určovania colnej hodnoty založená na prevodnej hodnote“) znie:

„1. Prvotným základom colnej hodnoty tovaru je prevodná hodnota, t. j. skutočne zaplatená cena alebo cena, ktorá sa má zaplatiť za tovar predaný na vývoz na colné územie Únie a ktorá je podľa potreby upravená.

2. Skutočne zaplatená cena alebo cena, ktorá sa má za tovar zaplatiť, je celková platba, ktorú zaplatil alebo má zaplatiť kupujúci predávajúcemu alebo kupujúci tretej strane v prospech predávajúceho za dovezený tovar, a zahŕňa všetky platby, ktoré sa zaplatili alebo majú zaplatiť ako podmienka predaja dovezeného tovaru.

3. Prevodná hodnota sa uplatňuje, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

…

b) predaj alebo cena nepodliehajú žiadnym podmienkam alebo protiplneniam, ktorých hodnotu vo vzťahu k hodnotenému tovaru nie je možné zistiť;

…“

6. Článok 71 („Prvky prevodnej hodnoty“) a článok 72 („Prvky nezahrnuté do colnej hodnoty“) stanovujú úpravy, ktoré sa majú vykonať na určenie colnej hodnoty pri uplatňovaní článku 70. [3]

7. Článok 73 („Zjednodušenie“) znie:

„Colné orgány môžu na žiadosť povoliť, aby sa na základe osobitných kritérií stanovili nasledujúce sumy, pokiaľ nie sú v čase prijatia colného vyhlásenia vyčísliteľné:

a) sumy, ktoré sa majú zahrnúť do colnej hodnoty v súlade s článkom 70 ods. 2; a

b) sumy uvedené v článkoch 71 a 72.“ [4]

[3] Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2447 z 24. novembra 2015, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení colného kódexu (Ú. v. EÚ L 343, 2015, s. 558), stanovuje v článku 128 („Prevodná hodnota“) odseku 1 toto spresnenie:
„Prevodná hodnota tovaru predávaného na vývoz na colné územie Únie sa určuje v čase prijatia colného vyhlásenia na základe predaja, ktorý sa uskutočnil tesne pred tým, ako sa tovar prepravil na uvedené colné územie.“
Článok 133 („Určovanie hodnoty podmienok a protiplnení“) toho istého vykonávacieho nariadenia stanovuje:
„Ak predaj alebo cena dovážaného tovaru podlieha určitej podmienke alebo protiplneniu, ktorých hodnotu možno určiť so zreteľom na tovar, ktorého colná hodnota sa určuje, takáto hodnota sa považuje za súčasť skutočne zaplatenej ceny alebo splatnej ceny…“

[4] Článok 71 („Zjednodušenie“) delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) 2015/2446 z 28. júla 2015, ktorým sa dopĺňa nariadenie (EÚ) č. 952/2013, pokiaľ ide o podrobné pravidlá, ktorými sa bližšie určujú niektoré ustanovenia Colného kódexu Únie (Ú. v. EÚ L 343, 2015, s. 1), v znení uplatniteľnom na skutkový stav, v odseku 1 stanovuje:
„1. Povolenie uvedené v článku 73 kódexu sa môže udeliť, ak sú splnené tieto podmienky:
a) uplatnenie postupu uvedeného v článku 166 kódexu by za daných okolností predstavovalo neprimerané administratívne náklady;
b) stanovená colná hodnota sa nebude výrazne líšiť od hodnoty stanovenej v prípade neexistencie povolenia.“

8. Článok 74 („Náhradné metódy určovania colnej hodnoty“) uvádza:

„1. Ak colnú hodnotu tovaru nemožno určiť podľa článku 70, určuje sa postupne od písmena a) po d) odseku 2, a to podľa prvého písmena, podľa ktorého môže byť colná hodnota tovaru určená.

…

2. Colná hodnota podľa odseku 1 je:

a) prevodná hodnota rovnakého tovaru…;

b) prevodná hodnota podobného tovaru…;

c) hodnota založená na jednotkovej cene…; alebo

d) vypočítaná hodnota, ktorá pozostáva:

   i) z ceny alebo hodnoty materiálu a výroby alebo iného zušľachtenia, ktoré sa použije pri výrobe dovážaného tovaru;

   ii) zo sumy zisku a všeobecných výdavkov…;

   iii) z nákladov na položky uvedené v článku 71 ods. 1 písm. e) alebo z ich hodnoty.

3. Ak colnú hodnotu nemožno určiť podľa odseku 1, určuje sa na základe údajov dostupných na colnom území Únie s použitím rozumných prostriedkov zlučiteľných so všetkými týmito zásadami a všeobecnými ustanoveniami:

a) dohody o uplatňovaní článku VII Všeobecnej dohody o clách a obchode;

b) článku VII Všeobecnej dohody o clách a obchode;

c) tejto kapitoly.“ [5]

9. Článok 101 („Určenie sumy dovozného alebo vývozného cla“) stanovuje:

„1. Sumu dovozného alebo vývozného cla, ktorá sa má zaplatiť, určujú colné orgány… ihneď ako majú potrebné informácie.

2. Bez toho, aby bol dotknutý článok 48, môžu colné orgány prijať sumu dovozného cla alebo vývozného cla, ktorá sa má zaplatiť, určenú deklarantom.

…“

[5] Podľa článku 144 („Núdzová metóda“) ods. 1 vykonávacieho nariadenia 2015/2447: „Pri určovaní colnej hodnoty podľa článku 74 ods. 3 kódexu sa metódy stanovené v článkoch 70 a 74 ods. 2 kódexu môžu uplatňovať s primeranou pružnosťou. Takto určená hodnota je v čo najväčšej možnej miere založená na predtým určených colných hodnotách.“

10. Článok 166 („Zjednodušené colné vyhlásenie“) ods. 1 uvádza:

„Colné orgány môžu súhlasiť s tým, že sa osobe prepustí tovar do colného režimu na základe zjednodušeného colného vyhlásenia, ktoré nemusí obsahovať niektoré údaje uvedené v článku 162 a sprievodné doklady uvedené v článku 163.“

11. Článok 167 („Dodatočné colné vyhlásenie“) stanovuje:

„1. V prípade zjednodušeného colného vyhlásenia podľa článku 166… deklarant podáva dodatočné colné vyhlásenie obsahujúce údaje potrebné pre príslušný colný režim na príslušnom colnom úrade v stanovenej lehote.[6]

V prípade zjednodušeného colného vyhlásenia podľa článku 166 sú potrebné sprievodné doklady v držbe deklaranta a k dispozícii colným orgánom v stanovenej lehote.

Dodatočné colné vyhlásenie môže mať všeobecný, pravidelný alebo súhrnný charakter.

…

4. Zjednodušené colné vyhlásenie uvedené v článku 166 alebo zápis do evidencie deklaranta uvedený v článku 182 a dodatočné colné vyhlásenie sa považujú za jediný a nedeliteľný nástroj, ktorý nadobúda účinnosť dňom prijatia zjednodušeného colného vyhlásenia v súlade s článkom 172, respektíve dňom zapísania tovaru do evidencie deklaranta.

…“

12. Článok 172 („Prijatie colného vyhlásenia“) ods. 2 uvádza:

„Ak nie je ustanovené inak, deň prijatia colného vyhlásenia colnými orgánmi je dňom, ktorý sa použije na uplatnenie ustanovení upravujúcich colný režim, do ktorého je tovar navrhovaný, a na všetky ďalšie formality týkajúce sa dovozu alebo vývozu.“

13. Článok 173 („Oprava colného vyhlásenia“) stanovuje:

„1. Deklarantovi sa na základe jeho žiadosti povolí oprava jedného alebo viacerých údajov uvedených v colnom vyhlásení po tom, ako uvedené vyhlásenie prijali colné orgány. Opravu nie je možné vykonať, ak by sa colné vyhlásenie vzťahovalo na iný tovar, ako tovar pôvodne uvedený v colnom vyhlásení.

…

6 Podľa článku 146 („Dodatočné colné vyhlásenie“) delegovaného nariadenia 2015/2446, v znení uplatniteľnom na skutkový stav:
„1. Ak majú colné orgány v súlade s článkom 105 ods. 1 prvým pododsekom kódexu zapísať sumu dovozného alebo vývozného cla, ktorá sa má zaplatiť, do účtovnej evidencie, musí sa dodatočné colné vyhlásenie uvedené v článku 167 ods. 1 prvom pododseku kódexu podať v lehote 10 dní od prepustenia tovaru.
2. Ak dôjde k zápisu do účtovnej evidencie v súlade s článkom 105 ods. 1 druhým pododsekom kódexu a ak má dodatočné colné vyhlásenie všeobecný, pravidelný alebo súhrnný charakter, obdobie, na ktoré sa dodatočné colné vyhlásenie vzťahuje, nesmie presiahnuť jeden kalendárny mesiac.
3. Lehotu na podanie dodatočného colného vyhlásenia podľa odseku 2 stanovia colné orgány. Nesmie presiahnuť 10 dní od konca obdobia, na ktoré sa dodatočné colné vyhlásenie vzťahuje.
…“

3. Na žiadosť deklaranta možno do troch rokov od dátumu prijatia colného vyhlásenia povoliť opravu colného vyhlásenia po prepustení tovaru, aby si mohol deklarant splniť povinnosti týkajúce sa prepustenia tovaru do dotknutého colného režimu.“

B. Smernica 2006/112/ES[7]

14. Podľa článku 85:

„Základom dane pri dovoze tovaru je hodnota určená na colné účely v súlade s platnými ustanoveniami Spoločenstva.“

II. Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

15. Skutkový stav uvedený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania je nasledujúci:

– Na základe rozhodnutia z 26. mája 2017 Kauno teritorinė muitinė (Územný colný úrad Kaunas, Litva)[8] vykonal daňovú kontrolu v spoločnosti „Tauritus“ UAB za obdobie od 1. októbra 2015 do 30. apríla 2017.

– Územný úrad zistil, že počas tohto obdobia Tauritus nakúpila rôzne množstvá nafty a paliva od rôznych dodávateľov a doviezla ich na územie Litovskej republiky.

– V zmluvách uzatvorených s dodávateľmi a zálohových faktúrach vystavených týmito dodávateľmi je uvedená cena, ktorú má Tauritus predbežne zaplatiť za nákup tovaru.

– Pri deklarovaní takto nakúpeného a dovezeného paliva na účely prepustenia do voľného obehu a uvedenia na trh Tauritus uviedla v dovozných colných vyhláseniach predbežnú cenu ako colnú hodnotu tovaru. V uvedených vyhláseniach tiež uviedla, že na určenie colnej hodnoty tovaru sa použila metóda stanovená v článku 74 ods. 3 colného kódexu.

– Podľa zmlúv uzatvorených s dodávateľmi bola predbežná cena následne upravená tak, aby zohľadňovala určité okolnosti, ktoré nastali po dovoze tovaru, ako boli priemerné ceny pohonných hmôt na trhu za príslušné obdobie a priemerný výmenný kurz za príslušné obdobie.

– Tauritus a jej dodávatelia sa dohodli na tejto upravenej cene (ďalej len „konečná cena“) prostredníctvom dodatočných dohôd, na základe ktorých dodávatelia vystavili upravené faktúry. V závislosti od výkyvov trhových cien bola konečná cena v niektorých prípadoch vyššia ako predbežná cena a v iných prípadoch nižšia.

– Po prijatí upravených faktúr od dodávateľov Tauritus z vlastnej iniciatívy podala žiadosti o opravu hodnoty tovaru uvedenej v svojich dovozných colných vyhláseniach.

– Počas tej istej kontroly sa zistilo, že v období od 29. septembra 2016 do 1. februára 2017 Tauritus predložila územnému úradu trinásť dovozných colných vyhlásení (ďalej len „sporné vyhlásenia“), v ktorých bola predbežná cena dohodnutá s dodávateľmi označená ako colná hodnota dovezených palív.

[7] Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

[8] Ďalej len „územný úrad“.

– Dňa 6. februára a 15. marca 2017 dodávatelia vystavili spoločnosti upravené faktúry, v ktorých boli uvedené konečné ceny za dovezené palivá, ktoré boli vyššie ako colná hodnota deklarovaná v sporných vyhláseniach.

– Na rozdiel od iných prípadov Tauritus nepožiadala colné orgány o opravu colnej hodnoty tovaru v sporných vyhláseniach a neodviedla dodatočnú DPH pri dovoze do štátneho rozpočtu pred začatím daňovej kontroly (26. mája 2017). [9]

– Územný úrad, uplatňujúc metódu určovania colnej hodnoty uvedenú v článku 70 ods. 1 colného kódexu, akceptoval konečnú cenu uvedenú v upravených faktúrach ako colnú hodnotu tovaru a nariadil spoločnosti Tauritus zaplatiť úroky z omeškania z DPH pri dovoze za obdobie odo dňa prijatia sporných vyhlásení colnými orgánmi do dňa vypracovania vlastnej správy úradu. [10]

16. Tauritus, ktorá nesúhlasila s rozhodnutím územného úradu, sa obrátila na Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Colný odbor Ministerstva financií Litovskej republiky), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) a Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva), ktoré rozhodli, že výpočet úrokov z omeškania bol odôvodnený.

17. Tauritus sa proti rozsudku súdu prvého stupňa odvolala na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva), ktorý rozsudkom zo 17. júna 2020 vrátil vec colnému orgánu na opätovné preskúmanie.

18. Podľa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd) colný orgán nesprávne vypočítal colnú hodnotu tovaru uplatnením metódy „prevodnej hodnoty“. Uplatnenie článku 70 ods. 1 colného kódexu nemôže byť založené na konečnej cene, ktorá nebola a nemohla byť známa v čase dovozu tovaru a v čase podania pôvodných colných vyhlásení.

19. Vec bola vrátená colnému orgánu, ktorý rozhodnutím Colného odboru z 31. decembra 2020, ktorým potvrdil rozhodnutie územného úradu, opätovne potvrdil povinnosť spoločnosti Tauritus zaplatiť úroky z omeškania. Podľa tohto rozhodnutia:

– po prijatí upravených faktúr obsahujúcich konečnú cenu od dodávateľov bola Tauritus povinná vypočítať colnú hodnotu tovaru v súlade s článkom 70 ods. 1 colného kódexu tak, že za prevodnú hodnotu mala uznať konečnú cenu uvedenú na týchto upravených faktúrach,

– keďže Tauritus si nesplnila túto povinnosť pred začatím kontroly colného orgánu, colný orgán bol oprávnený vypočítať úroky z omeškania odo dňa predloženia pôvodných colných vyhlásení.

[9] Ako objasnila litovská vláda na pojednávaní, Tauritus by predložila žiadosti o úpravu (v jej prospech) len vtedy, ak by konečná hodnota tovaru bola nižšia ako pôvodne deklarovaná predbežná hodnota.

[10] Správa č. 7KM320048M zo 14. septembra 2017. Výška úrokov predstavuje sumu 4 853 eur.

20. Keďže toto rozhodnutie potvrdil Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius) rozsudkom z 19. januára 2022, Tauritus podala ďalší opravný prostriedok na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd), ktorý položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 70 [colného kódexu] vykladať v tom zmysle, že jeho odsek 1 sa neuplatní na situáciu, akou je situácia v prejednávanej veci, keď v čase prijatia colného vyhlásenia a na základe predaja, ku ktorému došlo bezprostredne pred vstupom tovaru na colné územie, je známa len predbežne splatná cena, ktorá je následne (t. j. po podaní colného vyhlásenia a prepustení tovaru do voľného obehu) upravená smerom nahor alebo nadol vzhľadom na okolnosti, ktoré strany [predaja] nemôžu ovplyvniť a ktoré neboli známe v čase podania colného vyhlásenia?

2. Má sa článok 173 ods. 3 [colného kódexu] vykladať v tom zmysle, že deklarant nie je povinný požiadať colné orgány o opravu colnej hodnoty určenej a deklarovanej v súlade s článkom 74 tohto [kódexu], ak sa tak ako v prejednávanej veci skutočná cena tovaru uvedená v článku 70 ods. 1 tohto [kódexu], ktorá nebola a nemohla byť známa v čase podania colného vyhlásenia, zistí až po prepustení tohto tovaru do voľného obehu?“

III. Konanie na Súdnom dvore

21. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 19. decembra 2023.

22. Písomné pripomienky predložili španielska a litovská vláda, ako aj Európska komisia.

23. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 6. novembra 2024, sa zúčastnili španielska, francúzska a litovská vláda, ako aj Komisia.

IV. Analýza

A. Úvodné poznámky

24. Ako som už uviedol, cieľom sporu je určiť výšku úrokov z omeškania, ktoré má spoločnosť zaplatiť po zaplatení DPH pri dovoze.

25. Spor sa týka metódy použitej na určenie colnej hodnoty dovezeného tovaru.[11] Od tejto hodnoty závisí výška daňového dlhu, a teda aj výpočet splatných úrokov z omeškania.

26. Konkrétne, Tauritus stanovila colnú hodnotu uplatnením *náhradnej metódy* uvedenej v článku 74 ods. 3 colného kódexu. Táto metóda je stanovená pre prípady, keď nie je možné uplatniť *prevládajúcu metódu* uvedenú v článku 70 tohto kódexu.[12] Colný orgán naopak navrhuje uplatnenie vyššie uvedenej prevládajúcej metódy na prejednávanú vec.

[11] Diskusia sa netýka rozsahu kontrolných právomocí priznaných článkom 48 colného kódexu, na ktoré odkazuje Komisia.

[12] Podľa článku 70 colného kódexu je prvotným základom výpočtu „prevodná hodnota“, ktorá je definovaná ako „skutočne zaplatená cena alebo cena, ktorá sa má zaplatiť za tovar predaný na vývoz na colné územie Únie a ktorá je podľa potreby upravená“.

27. Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že spor „sa týka len výšky úroku z omeškania vyrubeného žalobkyni“, pričom výška úroku z omeškania „priamo súvisí s výškou daňového nedoplatku a okamihom vzniku povinnosti splniť daňovú povinnosť“. [13]

28. Vnútroštátny súd však Súdnemu dvoru nekladie žiadnu otázku týkajúcu sa časovej pôsobnosti úrokov z omeškania, teda kedy sa stávajú splatnými. Opakujem, že v tomto ohľade sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nič neuvádza, čo ponecháva otvorenú otázku, pokiaľ ide o počiatočný a konečný dátum výpočtu úrokov, ktoré nie sú predmetom prejudiciálnych otázok.

29. Pokiaľ ide o „výšku nezaplateného daňového dlhu“, ktorá je ďalším faktorom, na ktorý sa odvoláva vnútroštátny súd, zdá sa, že spoločnosť Tauritus ako taká nespochybnila výšku DPH, ktorá bola nakoniec vyrubená. Ak je to tak (čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu), treba vychádzať z toho, že implicitne akceptuje colnú hodnotu – a teda základ dane – tovaru *na účely zaplatenia DPH pri dovoze*.

30. V tejto súvislosti zdôrazňuje hypotetickú povahu tvrdenia vnútroštátneho súdu, na ktorom je založený návrh na začatie prejudiciálneho konania: „ak by sa zistilo, že colná hodnota, teda aj základ dane, bola určená nesprávne, nebolo by možné vyhlásiť, že časť požadovaných úrokov z omeškania je oprávnená“. [14]

31. Ak osoba povinná zaplatiť daň nenamieta proti výške „nezaplateného daňového dlhu“ (v súvislosti s DPH), ktorá bola stanovená práve na základe prevodnej hodnoty, nevidím dôvod na začatie diskusie *o tej istej prevodnej hodnote*, pokiaľ ide o zaplatenie úrokov z omeškania. [15]

32. Na pojednávaní tak boli vyjadrené určité pochybnosti o užitočnosti odpovede, ktorú by Súdny dvor mohol poskytnúť vnútroštátnemu súdu. Ak kvalifikuje jeho otázky za hypotetické (ktoré nie sú nevyhnutne potrebné na vyriešenie pôvodného sporu), [16] návrh na začatie prejudiciálneho konania by bol neprípustný.

33. V každom prípade, ak by sa Súdny dvor rozhodol vykonať vecnú analýzu prejudiciálnych otázok na základe svojej domnienky relevantnosti, vyjadrím sa k týmto otázkam.

B. Prvá prejudiciálna otázka

34. Vnútroštátny súd žiada o výklad článku 70 colného kódexu. Chce vedieť, či sa odsek 1 uplatní na situáciu, keď „v čase prijatia colného vyhlásenia a na základe predaja, ku ktorému došlo bezprostredne pred vstupom tovaru na colné územie, je známa len predbežne splatná cena, ktorá je následne (t. j. po podaní colného vyhlásenia a prepustení tovaru do voľného obehu) upravená smerom nahor alebo nadol vzhľadom na okolnosti, ktoré strany predaja nemôžu ovplyvniť a ktoré neboli známe v čase podania colného vyhlásenia“.

[13] Návrh na začatie prejudiciálneho konania, bod 22.

[14] Návrh na začatie prejudiciálneho konania, bod 22, *in fine*.

[15] Vnútroštátny súd vylučuje, že by transakcie, o ktoré ide v spore, viedli k podvodu, zneužitiu práva alebo akejkoľvek inej forme daňového úniku.

[16] Litovská vláda na túto možnosť poukázala na pojednávaní.

35. Súdny dvor už rozhodol o určení colnej hodnoty dovezeného tovaru. Jeho judikatúra obsahuje tieto tvrdenia:

– „Cieľom právnej úpravy Únie týkajúcej sa colného ohodnotenia [je] vytvorenie spravodlivého, jednotného a nestranného systému, ktorý by vylučoval uplatňovanie svojvoľných alebo fiktívnych colných hodnôt. Colná hodnota musí teda odrážať skutočnú hospodársku hodnotu dovezeného tovaru a zohľadňovať všetky zložky tohto tovaru, ktoré majú hospodársku hodnotu.“ [17]

– „Konkrétne podľa článku 29 [teraz článok 70] colného kódexu colnou hodnotou dovážaného tovaru je jeho prevodná hodnota, t. j. cena, ktorá je skutočne zaplatená alebo sa má zaplatiť za tovar predávaný na vývoz na colné územie Únie, s výhradou úprav, ktoré sa musia prípadne uskutočniť okrem iného podľa článku 32 [teraz článok 71] tohto kódexu.“ [18]

– „Colná hodnota sa musí prednostne určiť na základe metódy tzv. ‚prevodnej hodnoty‘ dovezeného tovaru… Táto metóda určenia colnej hodnoty sa tak považuje za najvhodnejšiu a najčastejšie používanú.“ [19]

– „Cena, ktorá je skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť za tovar, teda tvorí vo všeobecnosti základ pre výpočet colnej hodnoty, aj keď je táto cena údajom, ktorý prípadne podlieha úprave, ak je tento krok potrebný na to, aby sa zabránilo určeniu svojvoľnej alebo fiktívnej colnej hodnoty.“ [20]

36. Vzhľadom na tieto kritériá by sa na pôvodný spor mala v zásade uplatniť prevládajúca metóda určenia hodnoty (článok 70 colného kódexu). Na rozdiel od toho, čo uviedli niektorí vedľajší účastníci konania na pojednávaní, dovozca si nemôže podľa vlastného uváženia zvoliť metódu určenia tovaru, čo je podľa môjho názoru nesprávne a v rozpore s predpokladom, že existuje hierarchia medzi po sebe nasledujúcimi metódami určenia, ktorú výslovne stanovuje samotný colný kódex.

37. Naopak, domnievam sa, že dovozca sa musí riadiť metódou, ktorá zodpovedá podmienkam každej transakcie. Uplatnenie prevládajúcej metódy (metódy uvedenej v článku 70 colného kódexu) môže nezohľadniť len vtedy, ak nie sú splnené požiadavky, ktoré sú uvedené v tomto článku. Iba za tohto predpokladu môže použiť niektorú z náhradných metód (uvedených v článku 74 ods. 1 colného kódexu), ktorá najlepšie zodpovedá okolnostiam dovozu, a napokon zostatkovú metódu podľa článku 74 ods. 3 colného kódexu.

38. Podľa vnútroštátneho súdu by (povinné) uplatnenie metódy stanovenej v článku 70 kódexu Spoločenstva bolo v prejednávanej veci vylúčené z viacerých dôvodov:

– v čase podania colného vyhlásenia nebolo možné zistiť skutočne zaplatenú cenu alebo cenu, ktorá sa má zaplatiť,

[17] Rozsudok z 20. decembra 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984; ďalej len „rozsudok Hamamatsu Photonics Deutschland“), bod 24 a citovaná judikatúra.

[18] Rozsudok z 19. novembra 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948; ďalej len „rozsudok 5th AVENUE Products Trading“), bod 23.

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

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

– článok 70 ods. 3 colného kódexu vylučuje uplatnenie prevodnej hodnoty, ak cena podlieha podmienkam, ktoré znemožňujú zistiť hodnotu tovaru,

– keďže konečná cena nebola v čase podania colného vyhlásenia známa, nemožno od deklaranta požadovať, aby uplatnil metódu prevodnej hodnoty, pretože podľa článku 15 ods. 2 písm. a) colného kódexu je deklarant zodpovedný za presnosť a úplnosť informácií uvedených vo vyhlásení,

– podľa rozsudku Hamamatsu Photonics Deutschland „ako colnú hodnotu [nemožno použiť] dohodnutú prevodnú hodnotu, ktorá sa skladá čiastočne zo sumy pôvodne uvedenej vo faktúre a deklarovanej v colnom vyhlásení a čiastočne z paušálnej úpravy vykonanej po uplynutí zúčtovacieho obdobia…, [ktorá] sa má upraviť smerom nahor alebo nadol“. [21]

39. Podľa vnútroštátneho súdu by okolnosti, ktoré uvádza, viedli k uplatneniu jednej z náhradných (zostatkových) metód určenia hodnoty stanovených v článku 74 colného kódexu, konkrétne v prejednávanej veci metódy uvedenej v článku 74 ods. 3.

40. Podľa môjho názoru vzhľadom na všetky informácie poskytnuté Súdnemu dvoru nič nebránilo tomu, aby sa v prejednávanej veci uplatnil článok 70 ods. 1 colného kódexu, keďže:

– prvotným základom colnej hodnoty tovaru je prevodná hodnota, t. j. skutočne zaplatená cena *alebo cena, ktorá sa má zaplatiť*, ktorá je určená v čase prijatia colného vyhlásenia a zahŕňa všetky platby, ktoré sa zaplatili *alebo majú zaplatiť* ako podmienka predaja tovaru,

– prevodná hodnota sa môže (a musí) následne upraviť za predpokladu, že sa dodržia ustanovenia článku 70 ods. 1 colného kódexu a v súlade s odsekom 3 písm. b) tohto článku. Na tento účel je potrebné, aby „… predaj alebo cena nepodlieh[ali] podmienkam…, ktorých hodnotu… nie je možné zistiť.“

41. Cena deklarovaná spoločnosťou Tauritus však bola predbežná, ako bolo dohodnuté v zmluvách o predaji tovaru. [22] V tých istých zmluvách a ich prílohách sa uvádza, že konečná cena bude závisieť od dvoch faktorov, ktoré budú známe až po dovoze, a to od priemernej ceny pohonných hmôt na trhu a priemerného výmenného kurzu. [23]

42. Oba faktory predstavujú „podmienky predaja“ v zmysle článku 70 ods. 1 a článku 70 ods. 3 písm. b) colného kódexu. Ako také vedú k vyčísleniu platieb, ktoré majú na základe zmluvného vzťahu medzi kupujúcim a predávajúcim pre predávajúceho taký význam, že ak by sa nevykonali, predaj by sa napokon neuskutočnil. [24]

[21] Rozsudok Hamamatsu Photonics Deutschland, bod 35.

[22] Na tento účel je irelevantné, že na účely colného vyhlásenia boli pôvodne predložené zálohové faktúry. Článok 145 vykonávacieho nariadenia 2015/2447 nevylučuje túto formu faktúry z dokladov potvrdzujúcich deklarovanú prevodnú hodnotu, ak ide o predbežnú cenu, ktorá sa má následne doplniť.

[23] Tento postup je bežný v kúpnych zmluvách, ktoré uzatvárajú hlavné subjekty na trhu s pohonnými hmotami so svojimi zákazníkmi. Ako uviedla Komisia v bodoch 29 a 30 svojich písomných pripomienok, v rámci Dohody o vykonaní článku VII Všeobecnej dohody o clách a obchode z roku 1994 (Ú. v. ES L 336, 1994, s. 119; Mim. vyd. 11/021, s. 91) je určenie colnej hodnoty tovaru súčasťou procesu, v ktorom akákoľvek revízia cien nevedie automaticky k vylúčeniu metódy prevodnej hodnoty.

[24] Pozri v tomto zmysle rozsudok 5th AVENUE Products Trading, bod 41.

43. Samozrejme, išlo o platby, ktorých výška nebola v čase podania colného vyhlásenia úplne *určená*. Podmienky pre ich konečný výpočet však umožnili, že už v čase podpisu zmlúv bola ich výška presne *určiteľná*. Iba ak by to tak nebolo, metóda prevodnej hodnoty by sa mala vylúčiť podľa článku 70 ods. 3 písm. b).

44. Ako uviedla španielska vláda a ako potvrdila francúzska vláda na pojednávaní, obe podmienky predaja (priemerné ceny pohonných hmôt a priemerný výmenný kurz) nezáviseli od výlučnej vôle niektorej zo zmluvných strán, ale od objektívnych vonkajších okolností. Stanovenie týchto okolností bolo ľahko overiteľné colnými orgánmi, ktorým mohol deklarant preukázať konečnú cenu zaplatenú po pripočítaní alebo odpočítaní dohodnutých úprav vyplývajúcich z verejne zverejnených faktorov k predbežnej cene.

45. Na rozdiel od toho, čo zrejme tvrdí vnútroštátny súd,[25] domnievam sa, že úvahy, ktoré viedli Súdny dvor k vydaniu rozsudku Hamamatsu Photonics Deutschland, nemožno uplatniť na tento prípad. Súhlasím s jednomyseľným stanoviskom, ktoré na pojednávaní vyjadrili vlády, ktoré sú vedľajšími účastníkmi konania, a Komisia.

46. V zmluvách uzavretých spoločnosťou Tauritus sa stanovilo, že konečná predajná cena podlieha ľahko overiteľným objektívnym podmienkam, na rozdiel od veci Hamamatsu Photonics Deutschland. V uvedenej veci spoločnosť nakúpila od svojej materskej spoločnosti tovar fakturovaný za transferové ceny a výška súm fakturovaných výrobkov sa pravidelne preskúmavala a prípadne upravovala na základe metódy tzv. „rozdelenia zostávajúceho zisku“. Takáto metóda zahŕňala kombináciu rozdelenia minimálneho zisku s rozdelením zostávajúceho zisku na pomernom základe a stanovenie cieľového pásma výnosnosti, ktoré určovalo, či sa náklady dodatočne znížia alebo zvýšia.[26]

47. Podmienky určenia hodnoty tovaru vo veci Hamamatsu Photonics Deutschland boli teda podstatne zložitejšie, a najmä pre colný orgán ťažšie overiteľné ako podmienky v prejednávanej veci. Podľa môjho názoru preto nemožno doktrínu tohto rozsudku uplatniť na toto konanie.

48. Stručne povedané, zastávam názor, že prevládajúca metóda uvedená v článku 70 ods. 1 colného kódexu bola vhodná za takých okolností, ako sú okolnosti pôvodného sporu. Cena, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť za dovezený tovar (ktorá, ako som už uviedol, je vo všeobecnosti základom pre výpočet colnej hodnoty), mohla byť upravená *a posteriori* na základe faktorov, ktoré už boli stanovené v kúpnej zmluve a ktoré sú ľahko merateľné, aby odrážala skutočnú ekonomickú hodnotu tohto tovaru.

C. Druhá prejudiciálna otázka

49. Vnútroštátny súd žiada o výklad článku 173 ods. 3 colného kódexu. Konkrétne chce vedieť, či je deklarant povinný požiadať colné orgány *o opravu* colnej hodnoty určenej a deklarovanej v súlade s článkom 74 tohto kódexu, ak sa „skutočná cena tovaru uvedená v článku 70 ods. 1 tohto [kódexu], ktorá nebola a nemohla byť známa v čase podania colného vyhlásenia, zistí až po prepustení tohto tovaru do voľného obehu“.

[25] Bod 29 rozhodnutia vnútroštátneho súdu, v ktorom sa cituje bod 35 rozsudku Hamamatsu Photonics Deutschland.

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

50. Odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku by nemusela byť potrebná, ak sa potvrdí, že prevodná hodnota mala byť v prejednávanej veci vypočítaná podľa prevládajúcej metódy uvedenej v článku 70 colného kódexu.

51. V každom prípade vzhľadom na formuláciu druhej otázky vnútroštátneho súdu sa zameriam na jej analýzu, ktorá si vyžaduje objasnenie mechanizmu úpravy konečnej ceny, keď jej výpočet závisí od určitých budúcich (ale ľahko merateľných) faktorov.

52. V tomto prípade sa konečná cena upraví prostredníctvom procesu v dvoch fázach: a) v čase podania vyhlásenia, keď je známa len predbežná cena; b) v čase, keď sa po splnení zostávajúcich podmienok predaja stanoví konečná cena prepusteného tovaru.

53. Colný kódex na tento účel stanovuje dva mechanizmy:

– v prvom rade mechanizmus uvedený v článku 166: uznáva sa, že „sa osobe prepustí tovar do colného režimu na základe zjednodušeného colného vyhlásenia, ktoré nemusí obsahovať niektoré údaje uvedené v článku 162 a sprievodné doklady uvedené v článku 163“.[27] Zjednodušené colné vyhlásenie je potrebné následne doplniť dodatočným colným vyhlásením, ktoré je upravené v článku 167 toho istého kódexu,

– v druhom rade mechanizmus uvedený v článku 73: colné orgány môžu povoliť, aby „sa na základe osobitných kritérií stanovili [určité sumy], pokiaľ nie sú v čase prijatia colného vyhlásenia vyčísliteľné“.

54. Podľa mechanizmu uvedeného v článku 166 colného kódexu dovozca najprv deklaruje predbežnú cenu tovaru a následne prostredníctvom dodatočného colného vyhlásenia (článok 167 tohto kódexu) konečnú cenu.

55. Na druhej strane mechanizmus uvedený v článku 73 colného kódexu je vyhradený pre sumy, ktoré sú v deň prijatia colného vyhlásenia vyčísliteľné len na základe *osobitných kritérií stanovených colnými orgánmi*.

56. Vzhľadom na skutkové okolnosti sporu sa domnievam, že je potrebné použiť mechanizmus uvedený v článku 166, a nie v článku 73 colného kódexu, keďže dva faktory výpočtu stanovené v kúpnych zmluvách (priemerná cena pohonných hmôt a priemerný výmenný kurz) umožnili určiť výšku konečnej ceny v čase podania colného vyhlásenia. Stačilo teda použiť zjednodušené colné vyhlásenie stanovené v článku 166, kým sa nepodá dodatočné colné vyhlásenie uvedené v článku 167.

57. V prípade existencie prvkov, ktoré samy osebe umožňujú vyčísliť sumy určujúce colnú hodnotu, nie je potrebné použiť mechanizmus uvedený v článku 73 colného kódexu, t. j. prostredníctvom stanovenia ďalších *osobitných kritérií*.

58. Mechanizmus uvedený v článkoch 166 a 167 colného kódexu okrem toho, že spĺňa požiadavky presnosti (článok 15 tohto kódexu), v konečnom dôsledku zabezpečuje určenie skutočnej ekonomickej hodnoty tovaru. Na druhej strane mechanizmus uvedený v článku 73 colného

[27] Článok 162 colného kódexu konkrétne odkazuje na „všetky údaje nevyhnutné na uplatňovanie ustanovení upravujúcich colný režim, do ktorého je tovar navrhovaný“.

kódexu neumožňuje takúto presnosť, pretože funguje na základe kritérií, ktoré sú síce osobitné, ale nikdy nemôžu priniesť taký presný výsledok ako výsledok s prvkami ceny, ktoré presne určujú skutočnú ekonomickú hodnotu dovezeného tovaru.

59. Už som uviedol, prečo náhradná metóda určenia hodnoty, ktorú uplatnila Tauritus (metóda podľa článku 74 ods. 3 colného kódexu), nebola vhodná. Ide o čisto zostatkovú metódu, ktorá sa obmedzuje na prípady, keď nie je možné určiť colnú hodnotu ani metódami stanovenými v odseku 1 tohto článku 74. Tie sú uplatniteľné len vtedy, ak nemožno použiť prevládajúcu metódu uvedenú v článku 70 colného kódexu, pretože cena tovaru (prevodná hodnota) podlieha podmienkam, ktoré znemožňujú zistiť jeho hodnotu.

60. Ak podmienky stanovené v zmluvách uzavretých medzi spoločnosťou Tauritus a jej dodávateľmi – ako tvrdím – umožňovali jednoduché a objektívne určenie konečnej ceny, na zistenie skutočnej hodnoty transakcie by sa mala použiť prevládajúca metóda (článok 70 colného kódexu).

61. Dodávam, že zostatkovú metódu podľa článku 74 ods. 3 colného kódexu nemožno *prirodzene* doplniť postupom opravy podľa článku 173 tohto kódexu. Inými slovami, tieto dve ustanovenia nemožno spojiť tak, aby tvorili komplexný postup, ako sú spojené články 166 a 167 colného kódexu.

62. Zjednodušené colné vyhlásenie uvedené v článku 166 colného kódexu má totiž v dodatočnom colnom vyhlásení podľa článku 167 colného kódexu svoj nevyhnutný doplnok, aby sa colné vyhlásenie začlenilo do celku (podľa článku 167 ods. 4 colného kódexu obe „sa považujú za jediný a nedeliteľný nástroj“).

63. Za týchto okolností, v súlade so znením druhej prejudiciálnej otázky, článok 173 colného kódexu, ktorý stanovuje „*opravu* colného vyhlásenia“, nebol uplatniteľný.

64. Opravy prípustné podľa článku 173 colného kódexu nie sú určené na *doplnenie* predchádzajúceho *predbežného* colného vyhlásenia, ale na *opravu* obsahu colného vyhlásenia podaného v tom čase ako úplné a konečné colné vyhlásenie. Okrem toho treba zohľadniť skutočnosť, že použitie opráv, ako výnimka zo zásady neodvolateľnosti colného vyhlásenia, podlieha reštriktívnemu režimu. [28]

65. Inými slovami, colné vyhlásenia, v ktorých je uvedená konečná cena, ktorá nepodlieha ďalším úpravám, môžu byť v prípade potreby opravené (nie však doplnené) na základe článku 173 colného kódexu. Na druhej strane colné vyhlásenia, v ktorých je uvedená predbežná cena, ktorá podlieha ľahko overiteľným následným úpravám, sa riadia článkami 166 a 167 toho istého kódexu.

66. Ak je od začiatku (už v čase podania colného vyhlásenia) známe, že cena tovaru je len predbežná, túto informáciu nemožno pred colným orgánom zatajiť a čakať, kým bude známa konečná cena, a potom colný orgán na ňu upozorniť prostredníctvom opravy pôvodného colného vyhlásenia podľa článku 173.

67. V záujme presnosti a úplnosti informácií uvedených v pôvodnom colnom vyhlásení, ako to vyžaduje článok 15 ods. 2 písm. a) colného kódexu, by sa tieto informácie mali oznámiť v čase podania pôvodného colného vyhlásenia.

[28] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júna 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457), body 41 až 48.

68. Domnievam sa teda, že za okolností, o aké ide vo veci samej, malo byť pôvodné colné vyhlásenie zjednodušeným colným vyhlásením (článok 166 colného kódexu), ktoré sa malo následne doplniť podľa článku 167 tohto kódexu. Na *opravu* colného vyhlásenia podaného podľa článku 74 ods. 3 tohto kódexu s cieľom *opraviť* údaje, o ktorých sa od začiatku vedelo, že sú neúplné, nebolo vhodné použiť článok 173 colného kódexu.

69. Uvedené samozrejme nebráni colným orgánom, aby v rámci daňovej kontroly overili správnosť a úplnosť informácií uvedených v colných vyhláseniach. Tieto orgány sú predovšetkým oprávnené preskúmať ekonomickú hodnotu dovezeného tovaru (cenu skutočne zaplatenú po úprave predbežnej ceny) a vyvodiť príslušné dôsledky na účely výpočtu DPH pri dovoze a úrokov z omeškania.

70. Druhá prejudiciálna otázka sa však netýka kontrolných právomocí colných orgánov.

V. Návrh

71. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva) takto:

1. Článok 70 ods. 1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie,

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   sa uplatňuje na situáciu, keď v čase prijatia colného vyhlásenia a na základe predaja, ku ktorému došlo bezprostredne pred vstupom tovaru na colné územie, sú okrem predbežnej ceny známe aj podmienky, ktoré určia jeho konečnú cenu, za predpokladu, že tieto podmienky spĺňajú objektívne kritériá, ktoré môže colný orgán ľahko overiť, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

2. Článok 173 ods. 3 nariadenia č. 952/2013

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   umožňuje deklarantovi na jeho žiadosť opraviť jeden alebo viac údajov uvedených v colnom vyhlásení aj bez toho, aby takáto oprava bola vhodným mechanizmom v prípade, že sa má podať dodatočné colné vyhlásenie podľa článku 167 nariadenia č. 952/2013.