

Věc C-75/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

13. února 2020

Předkládající soud:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva)

Datum předkládacího rozhodnutí:

29. ledna 2020

Žalobkyně a navrhovatelka:

„Lifosa“ AB

Žalovaný a odpůrce:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Celní oddělení Ministerstva financí Litevské republiky, Litva)

[...]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Nejvyšší správní soud Litvy)

USNESENÍ

29. ledna 2020

Vilnius

Senát Nejvyššího správního soudu Litvy, [...] [složení senátu]

se na svém zasedání v rámci písemného odvolacího řízení zabýval odvoláním týkajícím se správní věci žalobkyně, akciové společnosti „Lifosa“, proti rozsudku, který dne 28. února 2017 vydal Vilniaus apygardos administracinis teismas

(Krajský správní soud ve Vilniusu) ve správním řízení o žalobě, kterou podala žalobkyně, akciová společnost „Lifosa“, proti žalovanému, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Celní oddělení Ministerstva financí Litevské republiky) [za účasti dotčených třetích stran: Kauno teritorinė muitinė (Celní úřad v Kaunasu) a společnost s ručením omezeným „Transchema“], a kterou se domáhala zrušení rozhodnutí a zprávy.

Senát

rozhodl takto:

I.

1. V projednávané věci se jedná o daňový spor mezi žalobkyní, akciovou společností „Lifosa“, (dále jen „žalobkyně“ nebo „společnost“) a žalovaným, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministijos (Celní oddělení Ministerstva financí Litevské republiky; dále jen „žalovaný“ nebo „ministerstvo“), týkající se inspekční zprávy č. 7KM320012M vydané Celním úřadem v Kaunasu dne 9. února 2017 (dále jen „zpráva“), kterou byla mimo jiné upravena celní hodnota dováženého zboží deklarovaná žalobkyní.

Právní základ. Unijní právo

2. Článek 29 odst. 1 a 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/004, s. 307) (dále jen „celní kodex Společenství“) stanoví:

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je převodní hodnota, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33, jestliže [...] b) prodej nebo cena nejsou podrobeny podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze určit ve vztahu ke zboží, které je hodnoceno [...]

3. a) Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží; zahrnuje veškeré platby, které kupující uskutečnil nebo má uskutečnit jako podmínku prodeje dováženého zboží prodávajícímu nebo třetí osobě k uspokojení závazku prodávajícího. Platba nemusí být učiněna v penězích. Může být uskutečněna akreditivem nebo obchodovatelnými cennými papíry a může být provedena přímo nebo nepřímo [...]

3. Článek 32 odst. 1 až 3 celního kodexu Společenství mimo jiné stanoví:

„1. Při určení celní hodnoty podle článku 29 se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená, [...] e) i) náklady na dopravu

[...] dováženého zboží [...] až na místo, kde zboží vstupuje na celní území Společenství.

2. Každá položka, která je na základě tohoto článku připočtena k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, vychází z údajů, které jsou objektivní a měřitelné.
3. K ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, se při určení celní hodnoty nepřipočítávají žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku.“
4. Článek 164 písm. c) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), stanoví, že „[p]ro účely čl. 32 odst. 1 písm. e) [...] [celního] kodexu [Společenství] platí tato pravidla: [...] Je-li doprava prováděna zdarma nebo si ji zajišťuje kupující, zahrnují se do celní hodnoty náklady na dopravu na místo vstupu vypočtené podle sazeb obvykle používaných pro stejný druh dopravy.“
5. Článek 70 („Metoda určování celní hodnoty na základě převodní hodnoty“) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1) (dále jen „celní kodex Unie“) stanoví:
 - „1. Prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená.
 2. Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se rozumí částka celkové platby, která byla nebo má být uskutečněna mezi kupujícím a prodávajícím nebo mezi kupujícím a třetí stranou ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží a která zahrnuje veškeré platby, které byly nebo mají být uskutečněny jako podmínka prodeje dováženého zboží.
 3. Převodní hodnota se uplatní, jsou-li splněny všechny tyto podmínky: [...] b) prodej nebo cena nepodléhá podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze ve vztahu ke zboží, které je ohodnocováno, určit [...]“
6. Článek 71 („Položky převodní hodnoty“) celního kodexu Unie stanoví:
 - „1. Při určování celní hodnoty podle článku 70 se k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená, připočítají: [...] e) níže uvedené náklady vzniklé před tím, než se zboží dostalo na místo, kde vstoupilo na celní území Unie: i) náklady na dopravu [...] dováženého zboží [...]
 2. Každá položka, která bude na základě odstavce 1 připočtena k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, vychází výlučně z údajů, které jsou objektivní a měřitelné.

3. K ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, se při určení celní hodnoty nepřipočítávají žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku.“

7. Článek 138 („Náklady na dopravu“) prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2015, L 343, s. 558) v odstavci 3 stanoví, že „[j]e-li doprava poskytována zdarma nebo si ji zajišťuje kupující, vypočítají se náklady na dopravu, které mají být zahrnuty do celní hodnoty zboží, podle přepravních sazeb obvykle používaných pro stejný druh dopravy“.

Relevantní skutkové okolnosti

8. Žalobkyní je akciová společnost se sídlem v Litvě, která mimo jiné vyrábí hnojiva. Na základě smlouvy uzavřené dne 23. září 2011 získala žalobkyně v době od 1. ledna 2014 do 31. října 2016 od společnosti s ručením omezeným „Transchema“ (dále jen „Transchema“ UAB“) různá množství technické kyseliny sírové (dále jen „dotčené zboží“) vyrobené běloruským podnikem „Naftan“ OAO (dále jen „výrobce“), kterou dovezla na celní území Evropské unie.
9. Pro každé nabytí byla uzavřena doplňková smlouva, ve které byla mimo jiné sjednána zvláštní cena a bylo rovněž stanoveno, že dodávka/nabytí musí být provedena v souladu s jednou z mezinárodních obchodních doložek vypracovaných Mezinárodní obchodní komorou („Incoterms 2000“), konkrétně DAF, Bělorusko-Litva [...], což mimo jiné znamená, že dodavatel (prodávající) hradí veškeré náklady na přepravu zboží na místo určení.
10. Bylo rovněž zjištěno, že společnost „Transchema“ UAB získala dotčené zboží od výrobce, který je dodal za podmínek doložky DAF (Bělorusko-Litva) ze závodu na území Běloruska na hraniční přechod Gudogai.
11. Celní hodnota dotčeného dovezeného zboží uvedená v prohlášeních předložených žalobkyní byla tvořena částkami žalobkyní za uvedené zboží skutečně zaplacenými nebo splatnými, které odpovídají částkám uvedeným na fakturách s DPH vystavených společností „Transchema“ UAB.
12. Po provedení inspekce přijal celní úřad v Kaunasu dne 9. února 2017 zprávu, kterou upravil celní hodnotu dotčeného zboží, kterou deklarovala žalobkyně, tak, že do ní zahrnul náklady na přepravu dotčeného zboží mimo celní území Evropské unie (Společenství). V důsledku toho bylo žalobkyni dodatečně vyměřeno clo ve výši 25 876 eur a úroky z prodlení ve výši 412 eur, daň z přidané hodnoty ve výši 187 152 eur a úroky z prodlení ve výši 42 492 eur a byla jí uložena pokuta ve výši 42 598 eur (20%).

13. Místní daňový úřad přijal toto rozhodnutí poté, co zjistil, že celní hodnota dotčeného zboží deklarovaná žalobkyní byla nižší, než náklady na přepravu tohoto zboží na území Běloruska, které skutečně vznikly výrobcí při přepravě zboží po železnici z jeho závodu na hraniční přechod mezi Běloruskou republikou a Litevskou republikou.
14. Proti tomuto rozhodnutí místního daňového úřadu podala žalobkyně stížnost u ministerstva, které rozhodnutím ze dne 25. května 2017 [...] potvrdilo částky, které byly ve zprávě dodatečně vyměřeny.
15. Žalobkyně, která s uvedeným rozhodnutím žalovaného nesouhlasila, proti němu podala žalobu ke Krajskému správnímu soudu ve Vilniusu, v níž mimo jiné zdůraznila, že:
 - 15.1. dotčené náklady na dopravu byly na základě podmínek sjednaných ve smlouvě hrazeny výrobcem a byly zahrnuty do ceny zboží zaplacené společností „Transchema“ UAB;
 - 15.2. cena dotčeného zboží byla určena následujícími objektivními faktory: 1) technická kyselina sírová je vedlejším produktem výrobního procesu prováděného výrobcem; 2) výrobce není schopen tento produkt (technickou kyselinu sírovou) zpracovat nebo skladovat; a 3) recyklace těchto produktů by byla spojena s velmi vysokými náklady, protože částka ekologické daně uložené v Běloruské republice, která by byla splatná za recyklaci dotčeného zboží, by přesáhla součet deklarované celní hodnoty a přepravních nákladů, což znamená, že ačkoli cena zboží nepokrývá všechny náklady na přepravu vzniklé výrobcí, je cena pro výrobce přiměřená a ekonomicky výhodná.
16. Rozsudkem ze dne 28. listopadu 2017 zamítl Krajský správní soud ve Vilniusu žalobu podanou společností jako neopodstatněnou. Žalobkyně proto podala odvolání k Nejvyššímu správnímu soudu Litvy.

Senát

rozhodl takto:

II.

17. Projednávaná věc vyvolává otázku výkladu čl. 29 odst. 1 a čl. 32 odst. 1 písm. e) bodu i) celního kodexu Společenství a čl. 70 odst. 1 a čl. 71 odst. 1 písm. e) bodu i) celního kodexu Unie. Je proto třeba obrátit se s předběžnou otázkou na Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) [...] [odkaz na vnitrostátní právo].
18. V projednávané věci vyvstává konkrétně otázka, zda uvedená ustanovení musí být vykládána v tom smyslu, že převodní (celní) hodnota musí být upravena tak, aby zahrnovala veškeré náklady skutečně vynaložené výrobcem na přepravu zboží na místo vstupu na celní území Evropské unie (Společenství), pokud, stejně jako v projednávané věci, 1) povinnost hradit tyto náklady má dle dodacích podmínek

(„Incoterms 2000“ – DAF) výrobce a 2) tyto náklady na dopravu převyšují cenu, která byla sjednána a byla kupujícím skutečně zaplacená (splatná), ale 3) cena kupujícím skutečně zaplacená (splatná) odpovídá skutečné hodnotě zboží, ačkoli tato cena nepostačuje k pokrytí všech nákladů na dopravu vzniklých výrobcí.

Úvodní poznámky

19. V této věci nic nenaznačuje tomu, že by výrobce převzal povinnost bezplatně přepravovat dotčené zboží na místo vstupu na celní území Evropské unie (Společenství), což znamená, že sjednaná prodejní cena nezahrnovala náklady na dopravu. Informace obsažené ve spise však objektivně potvrzují, že náklady, které výrobce skutečně vynaložil na přepravu tohoto zboží až na uvedené místo, překročily cenu skutečně zaplacenou kupujícím ve smyslu čl. 29 odst. 3 písm. a) celního kodexu Společenství a čl. 70 odst. 2 celního kodexu Unie. Jelikož, jak bylo uvedeno výše, bylo toto zboží přepravováno za podmínek, dle nichž byl výrobce odpovědný za pokrytí všech nákladů na dopravu, neměla žalobkyně nebo společnost „Transchema“ UAB žádnou povinnost přispívat na náklady, které tuto cenu přesahovaly.
20. Je třeba rovněž zdůraznit, že daňový úřad nezpochybňuje skutečnost, že celní hodnota dotčeného zboží musela být vypočtena způsobem stanoveným v článku 29 celního kodexu Společenství a článku 70 celního kodexu Unie, to znamená v souladu s metodou převodní hodnoty. Krom toho v této věci neexistuje žádná skutečnost podporující závěr, že cena za dotčené zboží skutečně zaplacená žalobkyní nebo společností „Transchema“ UAB byla fiktivní, byla stanovena podvodně nebo na základě zneužití práva.

K podstatě otázky položené v řízení o předběžné otázce

21. Nejprve je třeba poznamenat, že pro účely použití čl. 29 odst. 1 celního kodexu Společenství nebo čl. 70 odst. 1 celního kodexu Unie je „hodnotou transakce“ třeba rozumět hodnotu upravenou, jakmile dojde ke splnění podmínek pro úpravu (rozsudek ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, bod 28). Konkrétně stran úpravy uvedené v čl. 29 odst. 1 celního kodexu Společenství, Soudní dvůr uvedl, že celní hodnota musí odrážet skutečnou *hospodářskou hodnotu* dováženého zboží a zohledňovat veškeré prvky toho zboží, které mají hospodářskou hodnotu [viz rozsudek ze dne 11. května 2017, Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362, bod 28 a citovaná judikatura (dále jen „rozsudek Shirtmakers“); viz rovněž rozsudek ze dne 15. července 2010, Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, bod 29].
22. Článek 32 celního kodexu Společenství a článek 71 celního kodexu Unie konkrétně odkazují na položky, které se pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží připočtou k ceně, která byla nebo má být za toto zboží skutečně

zaplacená (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další, C-116/12, EU:C:2013:825, bod 47).

23. Soudní dvůr již v minulosti rozhodl, že pojem „náklady na dopravu“ uvedený v čl. 32 odst. 1 písm. e) bodě i) celního kodexu Společenství je autonomním pojmem unijního práva (rozsudek *Shirtmakers*, bod 22). Tento pojem musí být vykládán široce tak, že zahrnuje veškeré hlavní nebo vedlejší náklady spojené s přepravou zboží na celní území Evropské unie (Společenství), a že rozhodujícím kritériem k tomu, aby náklady mohly být považovány za „náklady na dopravu“ ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. e) bodu i) celního kodexu je dále skutečnost, že jsou spojeny s přepravou zboží na celní území Evropské unie (Společenství) bez ohledu na to, zda jsou tyto náklady inherentní skutečné přepravě tohoto zboží nebo pro ni nezbytné (rozsudek *Shirtmakers*, body 24 a 25; rozsudek *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, body 29 až 31).
24. Na základě výše uvedeného lze na jedné straně logicky dovodit, že pro účely použití čl. 32 odst. 1 písm. e) bodu i) celního kodexu Společenství nebo čl. 71 odst. 1 písm. e) bodu i) celního kodexu Unie musí být k převodní hodnotě připočteny všechny (jakékoli) skutečně vynaložené náklady na dopravu, bez ohledu na to, kým byly vynaloženy a co zapříčinilo jejich vznik, pokud tyto náklady nebo jejich část nebyly zahrnuty do skutečně zaplacené nebo splatné ceny. Jinými slovy, pouhá skutečnost, že část těchto nákladů na dopravu nebyla zahrnuta do ceny žalobkyní nebo společností „Transchema“ UAB skutečně zaplacené nebo splatné, sama o sobě znamená, že převodní hodnota, a tedy i celní hodnota, by měla být upravena tak, aby do ní byly zahrnuty všechny skutečné náklady na dopravu, bez ohledu na skutečnost, že tyto náklady skutečně vynaložil pouze prodávající (výrobce).
25. Zdá se, že toto posouzení je podporováno ustanoveními prováděcích nařízení Komise uvedených v bodech 4 a 7 tohoto usnesení, která vyžadují, aby náklady na dopravu byly zahrnuty do celní hodnoty zboží, je-li doprava prováděna zdarma. Je vskutku namístě se domnívat, že skutečnost, že zboží je přepravováno kupujícímu (dovozci) zdarma nebo že kupující nepřispívá na náklady na přepravu zboží, by neměla být posuzována odlišně, pokud jde o určení celní hodnoty zboží.
26. Na druhé straně informace předložené žalobkyní v projednávané věci (zejména informace uvedené v bodě 15.2. tohoto usnesení), které žalovaný nezpochybňuje, naznačují, že skutečnost, že náklady na dopravu byly vyšší než cena skutečně zaplacená výrobcem za dotčené zboží, může být v projednávaném případě odůvodněna individuálními okolnostmi prodeje dotčeného zboží na celní území Evropské unie (Společenství).
27. V této fázi řízení skutečně existuje důvod pro tvrzení, že dotčené zboží, a sice technická kyselina sírová, je vedlejším produktem výrobního procesu prováděného výrobcem, který tento není schopen skladovat nebo zpracovat.

Recyklace tohoto vedlejšího produktu v Běloruské republice by navíc byla spojena s vysokými náklady. V důsledku toho bylo pro výrobce ekonomicky výhodné (hodnotné) prodat dotčené zboží za cenu zaplacenou společností „Transchema“ UAB, i když tato cena nepokryla veškeré náklady vzniklé výrobcí při přepravě tohoto zboží na celní území Evropské unie (Společenství).

28. Tyto skutečnosti, podložené důkazy shromážděnými v projednávané věci, naznačují, že cena skutečně zaplacená za dotčené zboží odpovídá skutečné hodnotě zboží, ačkoli sjednaná prodejní cena nepokryla veškeré náklady na přepravu zboží, které vznikly výrobcí.
29. Za těchto okolností a ve světle omezení stanovených v čl. 32 odst. 3 celního kodexu Společenství a čl. 71 odst. 3 celního kodexu Unie senát rozhodl, že za účelem odstranění pochybností, které má ohledně výkladu dotčených ustanovení unijních právních předpisů, je vhodné položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

30. Nejvyšší správní soud Litvy je soudem rozhodujícím v posledním stupni ve správních věcech [článek 21 Administracinių bylų teisenos įstatymas (správní řád)], takže pokud vyvstane otázka ohledně výkladu právních opatření přijatých orgány Evropské unie, která musí být přezkoumána, aby bylo možné rozhodnout ve věci, musí tento soud položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku (čl. 267 třetí pododstavec SFEU), [...] [odkaz na vnitrostátní právo].
31. Za těchto okolností je za účelem odstranění pochybností týkajících se výkladu a použití ustanovení unijního práva relevantních pro dotčené právní vztahy třeba požádat Soudní dvůr o výklad sporných unijních pravidel. Odpověď na otázky uvedené v důvodové části tohoto usnesení je pro projednávanou věc zásadní, protože by umožnila jednoznačné a jasné určení skutečného rozsahu daňových povinností žalobkyně souvisejících s dovozem dotčeného zboží, zejména zajištění přednosti unijního práva.

S ohledem na výše uvedené a v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie [...] [odkaz na vnitrostátní právo] senát Nejvyššího správního soudu Litvy

rozhodl takto:

V řízení ve věci samé se pokračuje.

Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládá k rozhodnutí následující předběžná otázka: je čl. 29 odst. 1 a čl. 32 odst. 1 písm. e) bod i) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, a čl. 70 odst. 1 a čl. 71 odst. 1 písm. e) bod i) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, třeba vykládat v tom smyslu, že převodní (celní) hodnota musí být upravena tak, aby

zahrnovala všechny náklady skutečně vynaložené prodávajícím (výrobce) na přepravu zboží na místo vstupu na celní území Evropské unie (Společenství), pokud, stejně jako v projednávané věci, 1) povinnost hradit tyto náklady má dle dodacích podmínek („Incoterms 2000“ – DAF) prodávající (výrobce) a 2) tyto náklady na dopravu převyšují cenu, která byla sjednána a byla kupujícím (dovozcem) skutečně zaplacená (splatná), ale 3) cena kupujícím (dovozcem) skutečně zaplacená (splatná) odpovídá skutečné hodnotě zboží, ačkoli tato cena nepostačuje k pokrytí všech nákladů na dopravu vzniklých prodávajícímu (výrobci)?

Toto správní řízení se přerušuje do doby, než Soudní dvůr Evropské unie vydá rozhodnutí o předběžné otázce.

[...]

[složení senátu]

PRACOVNÍ DOKUMENT