

Věc C-782/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

19. prosince 2023

Předkládající soud:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

Datum předkládacího rozhodnutí:

13. prosince 2023

Žalobkyně v prvním stupni a navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:

„Tauritus“ UAB

Žalovaný v prvním stupni a odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Za účasti:

Kauno teritorinė muitinė

[omissis]

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(Nejvyšší správní soud Litvy)

USNESENÍ

13. prosince 2023

[omissis] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu Litvy [složení soudu]

přezkoumal v průběhu písemného kasačního řízení správní věc týkající se kasačního opravného prostředku podaného navrhovatelkou, společností s ručením omezeným Tauritus, proti rozsudku Vilniaus apygardos administracinis teismas

(krajský správní soud ve Vilniusu, Litva) vydanému dne 19. ledna 2022 ve správní věci týkající se žaloby o zrušení rozhodnutí podané navrhovatelkou, společností s ručením omezeným Tauritus, jako žalobkyní proti žalovanému, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (celní odbor ministerstva financí Litevské republiky), za účasti Kauno teritorinė muitinė (celní úřad v Kaunasu, Litva) jakožto vedlejšího účastníka řízení.

Rozšířený senát

vedl následující skutečnosti:

I.

- 1 Projednávaná věc se týká daňového sporu mezi navrhovatelkou, společností s ručením omezeným Tauritus (dále jen „společnost“), a odpůrcem, celním odborem ministerstva financí Litevské republiky (dále jen „odbor“). Spor v projednávané věci se týká zejména té části zprávy o kontrole č. 7KM320048M vydané celním úřadem v Kaunasu dne 14. září 2017 (dále jen „zpráva“), v níž byly společnosti vyměřeny úroky z prodlení ve výši 4 853 EUR z titulu daně z přidané hodnoty při dovozu (dále jen „DPH“) a uložena povinnost tyto úroky z prodlení zaplatit.

Právní základ: právo Evropské unie

- 2 Článek 15 odst. 2 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie“), stanoví:

„2. Podáním celního prohlášení [...] se dotyčná osoba stává odpovědnou:

a) za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, oznámení nebo žádosti; [...]“

- 3 Článek 70 celního kodexu Unie mimo jiné 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 nepodléhají podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze ve vztahu ke zboží, které je ohodnocováno, určit; [...]"

- 4 Článek 173 odst. 3 celního kodexu Unie stanoví, že „[n]a 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“.
- 5 Článek 128 odst. 1 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 (dále jen „prováděcí nařízení“), stanoví, že „[p]řevodní 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“.
- 6 Článek 133 prováděcího nařízení stanoví, že „[p]odléhá-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 zaplacená [...]"
- 7 Podle článku 85 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty platí, že „[p]ři dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství“.

Rozhodné skutečnosti

- 8 V souladu s usnesením ze dne 26. května 2017 vykonal celní úřad v Kaunasu daňovou kontrolu společnosti za období od 1. října 2015 do 30. dubna 2017, v jejímž průběhu zjistil, že během tohoto kontrolovaného období společnost mimo jiné nakoupila různá množství motorové nafty a tryskového paliva od různých dodavatelů a dovezla je na území Litevské republiky.
- 9 Smlouvy uzavřené s dodavateli a *pro forma* faktury vystavené společnosti uváděly prozatímní cenu, kterou měla společnost za nákup tohoto zboží zaplatit (dále jen „prozatímní cena“).
- 10 V celních prohlášeních k propuštění zakoupených a dovezených pohonných hmot do volného oběhu a jejich používání v tuzemsku uvedla společnost tuto prozatímní cenu ve svých dovozních prohlášeních jako celní hodnotu zboží. Společnost tak ve svých prohlášeních uvedla pro dotčené zboží kód určení celní hodnoty „6“, tedy určila tuto hodnotu použitím náhradní metody zakotvené v čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie a článku 144 prováděcího nařízení.
- 11 Podle ustanovení zakotvených ve smlouvách s dodavateli byla prozatímní 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 společnostmi a jejich dodavateli dohodnuta prostřednictvím doplňkových dohod (příloh ke smlouvám), na jejichž základě dodavatelé vystavili revidované faktury (konečná cena byla v závislosti na výše zmíněných výkyvech tržních cen v některých případech vyšší než prozatímní cena, v jiných případech nižší).

- 12 Po přijetí těchto revidovaných faktur od dodavatelů požádala společnost z vlastního podnětu o úpravu hodnoty zboží deklarované ve výše zmíněných dovozních prohlášeních.
- 13 Kontrola rovněž zjistila, že v období od 29. září 2016 do 1. února 2017 předložila společnost celnímu úřadu třináct dovozních prohlášení (dále jen „dotčená prohlášení“), v nichž byla jako celní hodnota dovážených pohonných hmot (dále jen „dotčené zboží“) uvedena prozatímní cena dohodnutá s dodavateli. Dne 6. února 2017 a 15. března 2017 vystavili dodavatelé společnosti revidované faktury (dále jen „revidované faktury“), v nichž uvedli konečné ceny dovážených pohonných hmot, které byly vyšší než celní hodnota deklarovaná v dotčených prohlášeních.
- 14 Na rozdíl od jiných případů společnost nepožádala celní orgány o úpravu celní hodnoty zboží v dotčených prohlášeních a neodvedla do státního rozpočtu dodatečnou částku DPH při dovozu před zahájením daňové kontroly (26. května 2017).
- 15 Celní úřad v Kaunasu použil metodu určení celní hodnoty stanovenou v čl. 70 odst. 1 celního kodexu Unie a přijal konečnou cenu uvedenou v revidovaných fakturách jako celní hodnotu dotčeného zboží, přičemž společnost mimo jiné dodatečně vyměřil úroky z prodlení ve vztahu k DPH při dovozu za období ode dne přijetí dotčených prohlášení celními orgány do dne vyhotovení zprávy (14. září 2017) a uložil jí povinnost tyto úroky z prodlení zaplatit.
- 16 Daňový spor týkající se tohoto rozhodnutí místního daňového orgánu byl předmětem posouzení odboru, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky) a krajského správního soudu ve Vilniusu, přičemž všechny tyto orgány rozhodly, že výpočet dotčených úroků z prodlení je odůvodněný.
- 17 Rozhodnutím ze dne 17. června 2020 Nejvyšší správní soud Litvy, který projednal kasační opravný prostředek podaný navrhovatelkou, vrátil tento daňový spor odboru k opětovnému posouzení, přičemž v podstatě rozhodl, že daňový orgán neodůvodněně vypočetl celní hodnotu dotčeného zboží za použití metody „převodní hodnoty“. Tento soud měl v podstatě za to, že použití čl. 70 odst. 1 celního kodexu Unie nemohlo vycházet z konečné ceny, která v okamžiku dovozu dotčeného zboží a v okamžiku podání původních prohlášení nebyla a nemohla být známa.
- 18 Rozhodnutím ze dne 31. prosince 2020 odbor po opětovném posouzení stížnosti navrhovatelky proti dotčené části zprávy tuto část rozhodnutí celního úřadu

v Kaunasu potvrdil, tedy potvrdil povinnost navrhovatelky zaplatit dotčené úroky z prodlení.

- 19 Tento (ústřední) daňový orgán měl zejména za to, že skutkové okolnosti posuzované v rozsudcích unijních soudů, na které bylo odkazováno při přijetí výše uvedeného rozhodnutí ze dne 17. června 2020, se lišily od skutkových okolností projednávaného daňového sporu, a měl tudíž mimo jiné za to, že po přijetí revidovaných faktur s konečnou cenou od dodavatelů měla společnost povinnost požádat o úpravu dotčených dovozních prohlášení, tedy vypočítat celní hodnotu zboží v souladu s čl. 70 odst. 1 celního kodexu Unie, a sice přijetím konečné ceny uvedené na revidovaných fakturách jako převodní hodnoty. Odbor konstatoval, že vzhledem k tomu, že společnost tuto povinnost před zahájením daňové kontroly nesplnila, byl celní úřad v Kaunasu oprávněn dotčená prohlášení upravit, jak je popsáno výše, a vypočítat úroky z prodlení ode dne podání původních prohlášení celním orgánům.
- 20 Vzhledem k tomu, že krajský správní soud ve Vilniusu svým rozhodnutím ze dne 19. ledna 2022 stanovisko odboru potvrdil a žalobu společnosti zamítl, podala navrhovatelka kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu Litvy.

Rozšířený senát

dospěl k následujícímu závěru:

II.

- 21 Ve světle správní praxe vnitrostátního daňového orgánu, kterou jasně ilustrují okolnosti dotčeného daňového sporu, vyvstává v projednávané věci otázka výkladu článku 70 a čl. 173 odst. 3 celního kodexu Unie. V projednávané věci je tedy nezbytné předložit Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu těchto unijních pravidel [*omissis*] [důvody pro podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru].

Úvodní poznámky

- 22 V této fázi řízení je namístě uvést, že zaprvé, i když se spor v projednávané věci týká pouze částky úroků z prodlení, jejichž zaplacení bylo navrhovatelce uloženo, tato částka úroků z prodlení se přímo vztahuje k částce nedoplatků na dani a k okamžiku vzniku daňové povinnosti. Pokud by tedy bylo například zjištěno, že celní hodnota, tedy i zdanitelná hodnota, byla určena nesprávně, nebylo by v projednávané věci možné prohlásit, že dotčené úroky z prodlení (jejich část) jsou odůvodněné.
- 23 Zadruhé, jak je uvedeno výše, v projednávané věci celní úřad v Kaunasu považoval konečné ceny dotčeného zboží, tak jak byly dohodnuty navrhovatelkou s dodavatelem po propuštění dotčeného zboží, za převodní hodnotu, tedy přijal

deklarovanou prozatímní cenu, která byla následně revidována (upravena) tak, aby odražela konečnou cenu, jako převodní hodnotu.

23.1. Tato konečná cena, jak byla uznána celním úřadem v Kaunasu a samotným odborem, nebyla a nemohla být známa ke dni přijetí prohlášení celním úřadem [předložené smlouvy s dodavatelem a vysvětlení navrhovatelky, které daňový orgán nerozporuje, potvrzují, že při určení konečné ceny byla prozatímní cena revidována (upravena) na základě průměru tržních cen zveřejněných zvláštními agenturami a průměrných výkyvů směnných kurzů během dotčeného období].

23.2. Kromě toho, údaje shromážděné během daňové kontroly rovněž objektivně potvrzují, že ve srovnání s prozatímní cenou byla v některých případech konečná cena vyšší a v jiných případech nižší (prozatímní cena dohodnutá společností s jejími dodavateli ke dni přijetí prohlášení mohla být následně upravena směrem dolů nebo směrem nahoru).

- 24 Zatřetí, v projednávané věci nic nenasvědčuje tomu, že dotčené transakce zahrnovaly daňový podvod, zneužití práv nebo jakoukoli jinou formu daňového úniku.

(Ne)použití metody „převodní hodnoty“ při určení celní hodnoty

- 25 Zaprvé je nutno ověřit, zda článek 70 celního kodexu Unie musí být vykládán v tom smyslu, že se odstavec 1 tohoto článku nepoužije, pokud je v okamžiku přijetí celního prohlášení a z titulu prodeje, k němuž došlo bezprostředně před vstupem zboží na celní území, známa pouze prozatímně splatná cena, která je následně (tedy po podání prohlášení a propuštění zboží do volného oběhu) zvýšena nebo snížena v závislosti na okolnostech, jež strany dané transakce nemohly ovlivnit a které nebyly v okamžiku podání prohlášení známy.
- 26 V tomto ohledu je třeba uvést, že z článku 70 celního kodexu Unie a z čl. 128 odst. 1 prováděcího nařízení lze rozumně vyvodit, že použití metody „převodní hodnoty“ při určení celní hodnoty vyžaduje, aby cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená, byla známa (nebo byla určitelná) v okamžiku podání prohlášení u celního orgánu.
- 27 Článek 70 odst. 3 písm. b) celního kodexu Unie navíc výslovně stanoví, že dotčená metoda se neuplatní, pokud prodej nebo cena podléhají podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze ve vztahu ke zboží, které je ohodnocováno, určit. V projednávané věci je (byla) následná úprava prozatímní ceny součástí „podmínek prodeje“ dotčeného zboží, a to i pro účely tohoto ustanovení celního kodexu Unie (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 19. listopadu 2020, 5th AVENUE Products Trading, C-775/19, EU:C:2020:948, body 38 až 42). Jak je však uvedeno výše, konečná cena nebyla v okamžiku podání dotčených prohlášení známa, přičemž následně mohlo dojít k jejímu zvýšení nebo snížení, má se tedy za to, že v okamžiku uvedení tohoto zboží do

oběhu nebyl a nemohl být zohledněn dopad dotčené podmínky prodeje na konečnou cenu, která měla být skutečně zaplacená.

- 28 Má se rovněž za to, že požadovat po deklarantovi použití metody „převodní hodnoty“ za situace, kdy cenu, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz, nelze v okamžiku podání prohlášení určit (není známa), by bylo neslučitelné s povinností stanovenou v čl. 15 odst. 2 písm. a) celního kodexu Unie. Uvedení prozatímní ceny v prohlášení, která je následně snížena nebo zvýšena, by navíc mohlo vést ke stanovení svévolné nebo fiktivní celní hodnoty, což by bylo neslučitelné s uplatněním dotčené metody určení celní hodnoty (v tomto smyslu viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 9. června 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, body 26 a 27, jakož i citovaná judikatura).
- 29 Je třeba rovněž uvést, že v bodě 35 rozsudku ze dne 20. prosince 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland* (C-529/16; EU:C:2017:984), Soudní dvůr rozhodl, že „[...] jako celní hodnotu [nelze] použít dohodnutou hodnotu transakce, která se skládá zčásti z částky původně uvedené na faktuře a vykazané v celním prohlášení a zčásti z paušální úpravy provedené po uplynutí období vyúčtování, aniž je možné vědět, zda na konci období vyúčtování k této úpravě dojde ve smyslu zvýšení či snížení“. Jak uvádí odbor, skutkový základ ve věci, [*omissis*] v níž byl vydán rozsudek *Hamamatsu Photonics Deutschland*, se sice liší od skutkových okolností projednávané věci, avšak toto posouzení bylo založeno na obecných zásadách výkladu práva uvedených v bodech 24 až 33 uvedeného rozsudku, což vede k závěru, že ani v projednávané věci nemohla být metoda „převodní hodnoty“ v okamžiku podání dotčených prohlášení (původních prohlášení) na společnost uplatněna.

Povinnost změnit deklarovanou celní hodnotu zboží propuštěného do volného oběhu

- 30 V projednávané věci rovněž vyvstává otázka, zda čl. 173 odst. 3 celního kodexu Unie musí být 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 cena, která má být za zboží skutečně zaplacená, jak je uvedeno v čl. 70 odst. 1 tohoto kodexu, jež nebyla a nemohla být známa v okamžiku podání prohlášení, bude zjištěna až po propuštění tohoto zboží do volného oběhu.
- 31 V projednávané věci celní úřad v Kaunasu a odbor v podstatě rozhodly, že po obdržení revidovaných faktur měla společnost povinnost požádat o změnu dotčených prohlášení a vypočítat celní hodnotu zboží postupem stanoveným v čl. 70 odst. 1 celního kodexu Unie, přičemž jako převodní hodnota by byla uvedena konečná cena dohodnutá po podání prohlášení a propuštění zboží do volného oběhu. Vzhledem k tomu, že se společnost na příslušný celní úřad neobrátila, celní úřad v Kaunasu celní hodnotu upravil sám, jak je popsáno výše.

- 32 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že čl. 173 odst. 2 celního kodexu Unie stanoví obecné pravidlo, podle něhož po propuštění zboží, jako je tomu v projednávané věci, již není deklarant (dovozce) oprávněn celní prohlášení měnit. Jako výjimku z tohoto pravidla čl. 173 odst. 3 tohoto kodexu stanoví, že na žádost deklaranta může být povolena změna celního prohlášení po propuštění zboží, aby deklarant mohl splnit své povinnosti v souvislosti s propuštěním zboží do příslušného celního režimu.
- 33 Ve světle těchto ustanovení je třeba připomenout, že na jedné straně musí celní hodnota odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží a musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 22. dubna 2021, Lifosa, C-75/20, EU:C:2021:320, bod 24 a citovaná judikatura). Na druhou stranu z čl. 173 odst. 3 celního kodexu Unie nevyplývá, že toto ustanovení stanoví povinnost na straně deklaranta a nikoli právo žádat o změnu prohlášení, přičemž i slovo „změna“ implikuje existenci chyb nebo nepřesností v celním prohlášení, které je třeba opravit. V tomto ohledu není zřejmé, zda lze za takovou chybu nebo nepřesnost považovat neuplatnění metody určení celní hodnoty, která nemohla být použita v okamžiku podání prohlášení.
- 34 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá zejména to, že v souladu se zásadou neodvolatelnosti prohlášení poté, co je přijato, mohou být údaje v něm uvedené měněny pouze v případech striktně vymezených unijními předpisy (v tomto smyslu viz například rozsudek ze dne 17. září 2014, Baltic Agro, C-3/13, EU:C:2014:2227, bod 43 a citovaná judikatura), přičemž možnost změnit prohlášení zakotvenou v čl. 173 odst. 3 celního kodexu Unie je nutno vykládat restriktivně (rozsudek ze dne 8. června 2023, Zes Zollner Electronic, C-640/21, EU:C:2023:[457], bod 43).
- 35 V tomto ohledu je namístě uvést, že čl. 176 pododstavec 1 písm. c) celního kodexu Unie pověřuje Evropskou komisi stanovením postupu pro změny celního prohlášení po propuštění zboží podle čl. 173 odst. 3. Ovšem prováděcí nařízení, které, jak vyplývá z bodu 39 jeho odůvodnění, bylo přijato zejména za účelem upřesnění „[...] případ[ů], kdy celní prohlášení může být po propuštění zboží změněno [...]“, neupravuje změnu prohlášení v takové situaci, jako je situace v projednávané věci, kdy teprve změny smluv o dodávkách po podání prohlášení vedou ke zjištění ceny, jež má být za zboží skutečně zaplacena. Právě naopak, například čl. 130 odst. 3 prováděcího nařízení výslovně zakazuje, aby se přihlíželo ke slevám založeným na úpravách provedených ve smlouvě po přijetí celního prohlášení.

III.

1. [omissis] [povinnost podat žádost podle čl. 267 třetího pododstavce SFEU]
2. Za těchto okolností je za účelem rozptýlení pochybností ohledně výkladu a použití ustanovení unijního práva relevantních pro právní vztahy dotčené

v projednávaném sporu namíste požádat Soudní dvůr o výklad dotčených ustanovení unijního práva. Odpověď na otázky uvedené ve výroku tohoto usnesení je pro projednávanou věc zásadní, neboť by umožnila posoudit rozsah povinnosti navrhovatelky k DPH při dovozu a okamžik vzniku této povinnosti, tedy okolnosti, se kterými je přímo spjata mimo jiné i možnost daňového orgánu uložit povinnost zaplatit úroky z prodlení z titulu této daně, a současně odpověď na tyto otázky zejména zajistí přednost unijního práva.

Ve světle výše uvedených úvah [*omissis*] [odkaz na ustanovení procesního práva] [*omissis*] tento senát

rozhodl takto:

[*omissis*] [standardní procesní formulace]

Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

1) Musí být článek 70 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, 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 prozatímně splatná 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 nařízení (EU) č. 952/2013 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 nařízení, pokud, jako je tomu v projednávané věci, bude cena, která má být za zboží skutečně zaplacená, jak je uvedeno v čl. 70 odst. 1 tohoto nařízení, jež nebyla a nemohla být známa v okamžiku podání prohlášení, zjištěna až po propuštění tohoto zboží do volného oběhu?

[*omissis*] [standardní procesní formulace a složení soudu] [*omissis*]