

Věc C-73/24 [Keladis II¹]**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

30. ledna 2024

Předkládající soud:

Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Řecko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. listopadu 2023

Žalobkyně:

WI

Žalovaný:

Anexartiti Archi Dimosion Esodon

Předmět původního řízení

Žaloba znějící na zrušení platebních výměrů, kterými byla žalobkyně prohlášena za společně odpovědnou za trestné činy pašování, bylo jí za tyto trestné činy vyměřeno zvýšené clo, byla prohlášena za společně a nerozdílně odpovědnou za zaplacení celé částky tohoto zvýšeného cla a částka DPH (daně z přidané hodnoty) neodvedené při každém prohlášení o dovozu jí byla vyměřena společně a nerozdílně s ostatními společně odpovědnými osobami.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Clo – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Celní hodnota – Prohlášení o nižší celní hodnotě, než je skutečná hodnota – Základ DPH – Tržní hodnota – Určení – Způsob určení tržní hodnoty

¹ Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

Předběžné otázky

1. Pokud existují důvodné pochybnosti o tom, že celní hodnota dováženého zboží je skutečnou smluvní hodnotou zboží, ale ověřením po propuštění zboží není možné smluvní hodnotu určit na základě metod uvedených v čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) (hodnota transakce u stejných a podobných výrobků) nařízení č. 2913/92 a čl. 74 odst. 2 nařízení č. 952/2013, neboť jednak zboží nebylo zajištěno, a není tedy možné provést jeho fyzickou kontrolu, a jednak je popis zboží v dokladech přiložených k prohlášení o dovozu obecný a nepřesný, je s ustanoveními čl. 30 odst. 2 písm. c) nařízení č. 2913/92 a čl. 74 odst. 2 písm. c) nařízení č. 952/2013 slučitelná správní praxe, podle které se za použití „metody odvozené hodnoty“ stanovené v těchto ustanoveních jako základ pro určení tržní hodnoty zboží použijí takzvané „vstupní ceny“ definované v automatizovaném monitorovacím nástroji (AMT) programu Unie pro boj proti podvodům (AFIS) a stanovené statistickými metodami?
2. V případě záporné odpovědi na první otázku: je přípustné použít výše uvedené „vstupní ceny“ za použití některé z dalších metod popsaných v člancích 30 a 31 nařízení č. 2913/92 a čl. 74 odst. 1 až 3 nařízení č. 952/2013? A to zejména s ohledem jednak na přiměřenou flexibilitu, kterou se musí vyznačovat použití „náhradní metody“ podle článku 31 nařízení č. 2913/92 a čl. 74 odst. 3 nařízení č. 952/2013, a jednak na výslovný zákaz určit celní hodnotu na základě minimálních celních hodnot, který stanoví tatáž „náhradní metoda“ (čl. 31 odst. 2 písm. f) celního kodexu Společenství a čl. 144 odst. 2 písm. f) nařízení č. 2015/2447)?
3. V případě záporné odpovědi na obě předchozí otázky: umožňuje unijní právo nevyměřit neodvedenou DPH dovozci, u něhož se následně zjistí, že (systematicky) dovážel zboží za nižší ceny, než jsou ceny stanovené jako minimální platné obchodní ceny, pokud celní orgány nejsou schopny při kontrole po propuštění zboží určit celní hodnotu dováženého zboží některou z metod popsaných v člancích 30 a 31 nařízení č. 2913/92 a čl. 74 odst. 1 až 3 nařízení č. 952/2013, anebo je v takovém případě přípustné ji v krajním případě vyměřit na základě statisticky stanovených věrohodných minimálních cen, jak již bylo připuštěno v případě přičtení, ze strany Komise, ztráty vlastních zdrojů členskému státu, který neprovedl příslušné celní kontroly (viz rozsudek SDEU ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království, C-213/19, EU:C:2022:167)?
4. V případě kladné odpovědi na předchozí druhou nebo třetí otázku: musí statisticky určené minimální ceny představovat dovozy, které se uskutečnily ve stejném období jako kontrolované dovozy nebo v časově blízkém období, a pokud ano, jaký je maximální přípustný časový odstup mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a kontrolovanými dovozy (např. lze analogicky použít devadesát dnů stanovených v čl. 152 odst. 1 písm. b) nařízení č. 2454/93 a čl. 142 odst. 2 nařízení č. 2015/2447)?

5. V případě kladné odpovědi alespoň na jednu z prvních tří otázek týkajících se použití „vstupních cen“ pro určení tržních hodnot dováženého zboží: v případě, že se během dovozu použije postup podle článku 81 nařízení č. 2913/92 a článku 177 nařízení č. 952/2013 za účelem zjednodušení postupu při vyplňování celních prohlášení seskupením TARIC kódů zboží, je se zásadou zákazu určování libovolných nebo fiktivních celních hodnot slučitelná správní praxe, na základě které se celní hodnota veškerého zboží dováženého v rámci každého prohlášení o dovozu vypočítá na základě „vstupní ceny“ stanovené pro konkrétní výrobek, jehož kód TARIC je uveden v prohlášení o dovozu, neboť celní orgán musí být považován za vázaný, podle čl. 222 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2015/2447, seskupením provedeným dovozcem, anebo naopak musí být hodnota každého výrobku určena na základě jeho sazebního čísla, i když tento kód není uveden v prohlášení o dovozu, aby se předešlo riziku uložení libovolného cla?

Relevantní ustanovení unijního práva a judikatura Soudního dvora

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. 02/04 s. 307): čl. 29 odst. 1, články 30, 31, 78, 81 (dále jen „celní kodex Společenství“)

Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3): čl. 142 odst. 1, čl. 150 odst. 1, čl. 151 odst. 1, článek 152, článek 181a a příloha 23

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): článek 48, čl. 70 odst. 1, článek 74, čl. 177 odst. 1 (dále jen „celní kodex Unie“)

Prováděcí 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. L 343, s. 558): čl. 1 odst. 2, čl. 128 odst. 1, článek 140, čl. 141 odst. 1, články 142, 144 a 222

Rozsudky Soudního dvora ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128); ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825); ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455); ze dne 9. listopadu 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839); ze dne 20. června 2019, Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519); ze dne 22. dubna 2021, Lifosa (C-75/20, EU:C:2021:320); ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167); ze dne 9. června 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457); a ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458).

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

Nomos 2960/2001, Ethnikos teloneiakos kodikas (FEK A' 265/22.11.2001) [zákon č. 2960/2001 o vnitrostátním celním kodexu (řecký úřední věstník A'265/22.11.2001)]:

článek 28 odst. 1 až 3, čl. 29 odst. 1 a 2, článek 31 a článek 142.

Článek 150: „1. Osobám, které se jakýmkoli způsobem podílejí na porušení celních předpisů ve smyslu čl. 142 odst. 2 tohoto kodexu a podle míry účasti každé z nich, bez ohledu na jejich trestní stíhání, se v souladu s ustanoveními článků 152, 155 a následujících tohoto kodexu uloží, a to každé osobě osobně a všem společně a nerozdílně, zvýšené clo ve výši, která se může pohybovat od trojnásobku do pětinasobku cla použitelného na předmět porušení, a to za všechny spoluodpovědné osoby. Za tímto účelem se clo vypočítá v souladu s ustanoveními celního kodexu Společenství a příslušnými vnitrostátními právními předpisy upravujícími vznik celního dluhu. V případě [...] podfakturace je základem daně pro výše uvedené zvýšené clo rozdíl mezi clem vyplývajícím z hodnoty získané v době proclení a současnou tržní hodnotou. Pokud je trojnásobek částky cla a jiných poplatků odpovídající pašovanému zboží nižší než jeden tisíc pět set eur (1 500,00), stanoví se sankce v této výši v případě výrobků podléhajících spotřební dani a v poloviční výši v případě ostatních výrobků [...]. Clo, daně a jiné poplatky, které nebyly zaplacený, ačkoli celní dluh vznikl ze zákona, mohou být vyměřeny samostatně odůvodněným platebním výměrem. [...]“

Článek 155

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Dovozece oděvů založil v roce 2014 samostatný podnik pro velkoobchodní prodej oděvů se sídlem v Soluni. Do konce roku 2016 podnik předložil stovky prohlášení o dovozu s vykázanou hodnotou zboží přibližně 6 000 000,00 eur. V roce 2016 byl podnik kontrolován celním úřadem na základě stížnosti na podfakturaci dovážených výrobků.
- 2 Audit odhalil nesrovnalosti ve fungování podniku a v dovozech, které podnik uskutečnil. Mimo jiné se ukázalo, že údajný dovozece je zaměstnancem jiného obchodníka s oděvy. Kromě toho se zboží podrobené fyzické kontrole množstevně shodovalo se zbožím uvedeným v jednotlivých prohlášeních o dovozu, ale lišilo se kvalitou, složením, velikostí a provedením, jakož i hodnotou, která se neodrážela v dovozních fakturách přiložených k prohlášením, a vykázané hodnoty byly podle názoru auditorů zjevně nižší než hodnoty skutečné.
- 3 Po kontrole celní úřad dospěl k závěru, že podnik byl pouze formálně vlastněn dovozcem, zatímco skutečným provozovatelem byl výše uvedený obchodník s oděvy, jehož byla žalobkyně v projednávané věci zaměstnankyní. Podle kontrolních orgánů fungoval pašerácký řetězec následovně: podnikatelé, kteří měli

zájem o dovoz oděvů z Turecka, nejprve cestovali do Turecka a kontaktovali dodavatele, kteří platili v hotovosti. Dohoda stanovila, že zboží nebude vyvážet přímo prodávající, ale bude dodáno přepravní společnosti, která se postará o přepravu do Řecka. Zboží bylo zabaleno tak, že uvádělo řecké celní orgány v omyl ohledně jeho kvality a hodnoty. Pro proclení zboží byla jinou tureckou společností vystavena faktura s nepřesnou hodnotou (podfakturace), která zahrnovala veškeré zboží a uváděla podnik jako kupujícího. Na předmětné faktuře bylo zboží uvedeno obecně a uvedené hodnoty byly mnohem nižší než hodnoty, které řečtí podnikatelé skutečně zaplatili tureckým dodavatelům.

- 4 Po proclení bylo zboží přepraveno jinou přepravní společností skutečným kupujícím po celém Řecku. Protiplnění za přepravu z Turecka platili koneční příjemci v hotovosti a bez vystavení daňové faktury, zatímco DPH odpovídající faktuře vystavené společností byla rovněž zaplacená v hotovosti. Hodnoty uvedené na fakturách za prodej na vnitřním trhu byly jen o málo vyšší než hodnoty deklarované při dovozu, zatímco množství uvedená na většině faktur byla nepřesná, protože většina příjemců si nepřála, aby faktury odrážely skutečně přijatá množství.
- 5 Příslušný celní úřad v Soluni odhadl celkovou částku daní a dalších poplatků, které nebyly zaplacený u téměř všech dovozů společnosti, na 6 211 300,19 eur. Pokud jde zejména o zapojení žalobkyně do výše uvedeného pašeráckého řetězce, kontrolní zpráva uvádí, že byla registrována jako zaměstnankyně podniku a že byla přímou spolupracovnicí obchodníka s oděvy, že byla plně obeznámena s jeho činností a že přijímala a plnila jeho příkazy, přičemž samotná žalobkyně popřela, že by došlo k jakémukoli protiprávnímu jednání nebo že by se na něm podílela.
- 6 Následně byly vydány platební výměry napadené žalobkyní, podle nichž je za trestný čin pašování odpovědný jednak konečný příjemce zboží v jednotlivých prohlášeních a skutečný dovozce, a jednak žalobkyně a další čtyři osoby spojené s činností podniku, včetně dovozce a obchodníka s oděvy. Bylo konstatováno, že jednali ve vzájemné shodě s úmyslem připravit řecký stát o daňové poplatky, které měly být vybrány ze zboží dováženého ze zahraničí, a vyhnout se tak placení DPH splatné za zboží přijaté konečným příjemcem, a získat tak odpovídající přímou hospodářskou výhodu.
- 7 Na základě výše uvedeného byla přehodnocena hodnota zboží dovezeného s každým prohlášením a byla vypočtena výše nezaplacené DPH na dovozce a na prohlášení, která byla uložena společně a nerozdílně všem spoluodpovědným osobám, a současně bylo uloženo zvýšené clo ve výši trojnásobku neodvedené DPH.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 8 Žalobkyně popírá, že by došlo k podfakturaci dotčeného zboží. Žalobkyně zejména tvrdí, že hodnota zboží nebyla v souladu se zákonem stanovena pomocí „spravedlivých cen“ nebo „vstupních cen“, jelikož tyto statistické údaje týkající se

dovozních cen mohly sloužit pouze jako základ pro zpochybnění deklarované hodnoty, a nikoli jako metoda pro určení celní hodnoty, neboť toto určení mohlo být provedeno pouze na základě metod stanovených v ustanoveních celního kodexu Unie.

- 9 Kromě toho žalobkyně tvrdí, že cena byla v každém případě protiprávně stanovena na základě kódu TARIC uvedeného v každém prohlášení v rámci zjednodušeného postupu, neboť tento kód byl uveden dovozcem na návrh celních úředníků za účelem urychlení uvedení deklarovaného zboží na trh a neodpovídal skutečně dovezenému zboží. Domnívá se tedy, že auditoři pochybili, když neprovedli fyzickou kontrolu dotčeného zboží a při kvalifikaci druhu dováženého zboží vycházeli pouze z uvedených kódů.
- 10 Kromě toho žalobkyně zdůrazňuje, že pouze v některých prohlášeních se vyžadovalo seskupení položek celního sazebníku, a proto v ostatních prohlášeních neexistoval ani materiální základ pro stanovení hodnoty pomocí jediného kódu TARIC. Kromě toho byla v mnoha případech při dovozu zboží uvedeného ve sporných prohlášeních údajně provedena fyzická kontrola, aniž by byl zjištěn jakýkoli rozpor mezi povahou a kvalitou dováženého zboží a jeho deklarovanou cenou, zatímco celní úředníci následně určili jeho hodnotu nikoli na základě skutečně dovezeného zboží, nýbrž na základě jiných výrobků s jiným kódem TARIC, a tedy s vyšší „vstupní cenou“.
- 11 Tímto způsobem byla podle žalobkyně pro každý výrobek stanovena nepravdivě vysoká cena, v důsledku čehož zjištění celního úřadu o podfakturaci nebylo opodstatněné, neboť v projednávané věci se dovozy týkaly výrobků prodávaných za obzvláště nízké ceny.
- 12 Žalovaný s těmito argumenty nesouhlasí a tvrdí, že použitý způsob určení hodnoty zboží byl legitimní a přiměřený. Ve všech dotčených prohlášeních byl údajný dovozce údajně požádán, aby použil zjednodušený postup „seskupování položek“ podle článku 177 celního kodexu Unie. Žádostem bylo vyhověno v plném rozsahu, takže zboží se nyní považovalo za jediný druh zboží, zboží nadřazeného čísla sazebníku.
- 13 Následně, poté, co auditor zjistil podfakturaci zboží, byla položka celního sazebníku uvedená v prohlášení během zjednodušeného postupu brána jako základ pro výpočet nezaplacených daňových poplatků.
- 14 Žalovaný zejména poukazuje na to, že v napadených aktech nebyly použity metody určení založené na hodnotě transakce stejného a podobného zboží (čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 celního kodexu Unie), neboť by to bylo neproveditelné vzhledem k tomu, že zboží nebylo zajištěno, a popis zboží na fakturách přiložených k prohlášením o dovozu byl obecný a nepřesný.
- 15 Namísto toho se použila metoda stanovená v čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství („metoda odvozené hodnoty“) a zejména se určila hodnota

jednotkové ceny odpovídající prodejm dovoženého zboží nebo stejného či podobného zboží, které představují v úhrnu větší množství, uskutečněným na celním území Unie s jinými osobami než prodávajícími v Unii v době dovozu dotyčného zboží nebo v době blízké této době.

- 16 Při použití této metody celní úřad, který má přístup k systému AMT (Automated Monitoring Tool) [platformy] AFIS (program Unie pro boj proti podvodům), zohlednil „vstupní ceny“ stanovené ve výši 50 % spravedlivé ceny za kilogram zboží a obsažené v tomto systému a nakonec stanovil celní hodnotu na úrovni „vstupní ceny“. Celní úřad zejména dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že tyto ceny (tj. polovina průměrných spravedlivých cen dovožených výrobků, které jsou založeny na zpracování statistických údajů, které má Unie k dispozici o dovozech uskutečněných na jejím území) byly určujícím faktorem pro stanovení minimální hodnoty, pod kterou by nebylo udržitelné provést jakoukoli zákonnou obchodní transakci s dotčeným zbožím, pokud je cena uvedena na faktuře nižší než tato prahová hodnota, existuje domněnka o podfakturaci zboží.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 17 Podle předkládajícího soudu mohou celní orgány v případě, že mají důvodné pochybnosti o souladu mezi deklarovanou smluvní hodnotou a skutečně zaplacenou cenou, a tedy celní hodnotou dovoženého zboží, odmítnout deklarovanou hodnotu a určit cenu na základě jedné z metod popsanych v článku 30 celního kodexu Společenství a článku 74 celního kodexu Unie. V projednávané věci se předkládající soud na základě předložených důkazů domnívá, že tyto pochybnosti byly celním úřadem vzneseny důvodně.
- 18 Dále však vyvstává otázka, jak určit celní hodnotu zboží za účelem určení, aby bylo možné jednak zjistit, zda v každém jednotlivém případě dovozu zboží byla skutečně zjištěna podfakturace, a jednak vyměřit nezaplacené daně (dovozní DPH) a odpovídající zvýšené clo.
- 19 Celní úřad použil „metodu odvozené hodnoty“ a při této příležitosti zohlednil „vstupní ceny“. Statistická metoda určení správných průměrných cen a minimálních přijatelných cen však byla vyvinuta především jako nástroj analýzy rizik, nikoli jako metoda pro určení celní hodnoty konkrétního zboží v rámci kontroly po propuštění zboží. Kromě toho má předkládající soud za to, že tato metoda určení minimálních dovozních cen, jakožto čistě statistická metoda, může vést k určitému procentu falešně pozitivních výsledků, aniž by se jednalo o případ podfakturace.
- 20 Na tomto základě má předkládající soud za to, že „vstupní ceny“ stanovené v systému AMT nemohou být použity pro účely určení celní hodnoty po propuštění zboží „metodou odvozené hodnoty“, zejména s ohledem na skutečnost, že podle znění těchto ustanovení musí být stanovena jednotková prodejní cena dovoženého zboží nebo stejného či podobného zboží. V důsledku toho vzniká při použití této metody také problém nemožnosti fyzické kontroly dovoženého zboží

za účelem zjištění, zda je stejné nebo podobné, což rovněž vylučovalo použití metod stanovených v čl. 30 odst. 2 písm. b) a c) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. b) a c) celního kodexu Unie.

- 21 Stejně tak podle předkládajícího soudu nelze „vstupní ceny“ použít v souvislosti s žádnou z dalších metod určení hodnot transakcí stanovených v člancích 30 a 31 celního kodexu Společenství a článku 74 celního kodexu Unie. Z těchto ustanovení zejména vyplývá, že metoda vypočtené hodnoty předpokládá znalost přesných vlastností konkrétního zboží, zatímco použití tzv. „náhradní metody“ výslovně zakazuje určení celní hodnoty na základě minimálních celních hodnot.
- 22 Kromě toho je z výše uvedených ustanovení celního kodexu Společenství i celního kodexu Unie zřejmé, že pokud jde o výpočet celní hodnoty zboží v rámci kontrol po propuštění zboží, jsou celní orgány omezeny na použití metod výslovně popsanych v člancích 30 a 31 celního kodexu Společenství a v článku 74 celního kodexu Unie. Z toho vyplývá, že „vstupní cena“ nemůže být použita k dodatečnému zatížení daného dovozce částkou, o kterou je deklarovaná hodnota nižší než výše uvedená „vstupní cena“.
- 23 Z těchto důvodů je třeba napadené akty zrušit, neboť podle výslovného potvrzení celního úřadu bylo určení celní hodnoty dováženého zboží nakonec založeno na „vstupních cenách“ zahrnutých v systému AMT.
- 24 Toto posouzení předkládajícího soudu, které je založeno na výkladu příslušných ustanovení unijního celního práva, však při neexistenci judikatury Soudního dvora týkající se věci se stejnými charakteristikami jako v projednávané věci není bez pochybností. Tento výkladový předpoklad týkající se nemožnosti použít „vstupní ceny“ má za následek zejména to, že dovozci není vyměřeno nevybrané clo, pokud se následně zjistí, že (systematicky) dovážel zboží za ceny nižší, než jsou ceny stanovené jako obchodně přijatelné minimální ceny.
- 25 Je tomu tak proto, že v projednávané věci nemožnost fyzicky zkontrolovat veškeré zboží vzhledem ke značnému časovému odstupu a okamžitému uvedení na trh znemožňuje vypočítat jeho skutečnou smluvní hodnotu, a odůvodnit tak jeho podfakturaci.
- 26 V důsledku toho lze rovněž podpořit stanovisko (které zastává řecký celní orgán), že v případě přičtení jednotlivým dovozcům lze hodnotu dováženého zboží nakonec určit na základě „vstupních cen“, jak je statisticky určují příslušné unijní orgány.
- 27 Pokud by však byl tento výklad přijat, předkládající soud uvádí, že z napadených aktů není zřejmé, jaká přesně byla „vstupní cena“ použita pro každé prohlášení, ani zda byla odvozena ze statistického zpracování dovozů dotčeného zboží, které se uskutečnily ve stejném období nebo v jeho blízkosti. Požadavek časové souvislosti mezi jednotkovou cenou a dovozem konkrétního zboží vzniká výslovně s odkazem na použití metody popsané v čl. 30 odst. 2 písm. b) a c) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. b) a c) celního kodexu Unie,

stanovené v rámci maximálního intervalu devadesáti dnů, ale není výslovně uvedeno, jaký je maximální časový interval od dovozu zboží, který mohou mít ceny vzaté za základ pro statistickou tvorbu „vstupních cen“, pokud se použije jiná metoda určení celní hodnoty.

- 28 Navíc seskupování položek, které zavazuje celní orgán i dovozce, aby v budoucnu nakládali s dováženým zbožím v rámci každého prohlášení o dovozu jako s jedinou položkou, je postup, který, v rámci kontroly po propuštění zboží pro výpočet tržní hodnoty, může vést ke stanovení fiktivní hodnoty zboží seskupeného pod kódem TARIC. Nelze totiž vyloučit, že „vstupní cena“ odpovídající zboží kódu TARIC uvedenému v prohlášení o dovozu je násobkem „vstupní ceny“ jiného zboží dováženého na základě stejného prohlášení o dovozu.
- 29 Zjednodušený postup tak může vyvolat mylný dojem, že některé zboží, jehož skutečná hodnota nákupu nebo prodeje je skutečně uvedena v prohlášení o dovozu, je podfakturováno. Stejný problém by nastal i v případě, že by tržní hodnota dováženého zboží byla stanovena seskupením položek TARIC bez použití „vstupních cen“ za použití jedné z metod určení tržní hodnoty stanovených v člancích 30 a 31 celního kodexu Společenství a článku 74 celního kodexu Unie.
- 30 Proto podle předkládajícího soudu, jelikož tržní hodnota zboží uvedeného v napadených prohlášeních byla určena nikoli na základě hodnoty samotného výrobku, ale výrobku odpovídajícího kódu TARIC uvedenému v prohlášení o dovozu, jsou napadené akty neplatné i z tohoto důvodu. Jak však celní úřad upozorňuje, podle čl. 222 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2015/2447 se zboží, které je předmětem žádosti o zjednodušení, nyní považuje za jednu položku. Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl (rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, body 52 až 54), že nelze považovat za nepřiměřené, že se celní orgány rozhodnou vycházet při určení tržní hodnoty zboží z informací poskytnutých tímž deklarantem, i když je tím stanovena jednotková cena pro zboží, které, i když je zařazeno pod stejný kód TARIC, není stejnorodé. Lze tedy tvrdit, že výše uvedená praxe celních orgánů skutečně vychází z ustanovení unijního celního práva.
- 31 Z výše uvedeného vyplývá, že vzhledem k tomu, že předmětná prohlášení o dovozu se týkají období od dubna 2014 do prosince 2016, je třeba vyložit jak ustanovení celního kodexu Společenství a nařízení č. 2454/93, tak příslušná ustanovení celního kodexu Unie a nařízení č. 2015/2447. Tento výklad není ani zřejmý, ani bez důvodných pochybností, neboť Soudní dvůr dosud nerozhodl o otázce, zda je použití minimálních přijatelných cen nebo „vstupních cen“ přípustné pro určení hodnoty dováženého zboží, ani o otázce, zda je seskupení kódů TARIC závazné pro celní orgány v rámci kontroly po propuštění zboží.
- 32 Vzhledem k výše uvedenému a ke skutečnosti, že existují stovky podobných věcí projednávaných před předkládajícím soudem, v nichž vyvstává stejná právní otázka, musí být tyto otázky položeny Soudnímu dvoru za účelem rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU.