



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 30. března 2017¹

Věc C-46/16

**Valsts ieņēmumu dienests
Další účastnice řízení:
„LS Customs Services“, SIA**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Celní unie – Zboží, které je během vnějšího tranzitu na celním území Unie odňato celnímu dohledu – Určení celní hodnoty – Podmínky pro uplatnění metody hodnoty transakce – Prodej pro vývoz do třetího státu – Určení celní hodnoty na základě údajů dostupných v Unii – Povinnosti celní správy členských států týkající se určování celní hodnoty a odůvodňování“

I. Úvod

1. V době, kdy se na řadě míst opět uvažuje o izolaci a zavádění nových překážek, nabízí uplatňování celního práva nad rámec jeho technické povahy příležitost připomenout si hodnoty a cíle Světové obchodní organizace a Evropské unie v oblasti práva volného obchodu. Tyto hodnoty a cíle spočívají ve vytvoření spravedlivého, jednotného a neutrálního celního systému, který vyhoví ve stejné míře potřebám světového obchodu, hospodářských subjektů a tuzemských ekonomik.

2. V tomto systému má zásadní význam určování celní hodnoty a s ním spojené procesní záruky. Jakýkoli spravedlivý systém celních sazeb se totiž mine účinkem, pokud bude založen na nesprávném a nespravedlivém určování celní hodnoty.

3. Toto řízení v tomto ohledu nastoluje různé otázky. Týká se situace, v níž bylo zboží během vnějšího tranzitu na celním území Unie odňato celnímu dohledu. Vnější tranzit umožňuje přepravit zboží prodané z jedné třetí země do jiné třetí země mezi dvěma místy, která se nacházejí na celním území Unie, aniž by toto zboží podléhalo dovoznímu clu. Pokud však toto zboží nedojde do místa určení, má se za to, že bylo odňato celnímu dohledu, tedy kontrole celními orgány², a tedy že bylo dovezeno na celní území Unie, čímž vzniká celní dluh.

4. V této souvislosti je Soudní dvůr žádán o odpověď na otázku, jakým způsobem má být v takové situaci vypočítána celní hodnota předmětného zboží, které původně nebylo prodáno za účelem vývozu na celní území Unie, nýbrž za účelem vývozu do třetího státu.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – K pojmu „odnětí celnímu dohledu“ ve smyslu celního kodexu srov. rozsudek ze dne 12. června 2014, SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759, bod 28 a citovaná judikatura).

5. Předkládající soud dále žádá Soudní dvůr o informaci o rozsahu povinností celní správy členských států ve vztahu k určování celní hodnoty a odůvodňování, a to s ohledem na metodu použitelnou k určení celní hodnoty.

II. Právní rámec

A. Právo WTO

1. GATT 1994

6. Článek VII odst. 2 písm. a) a b) Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 (dále jen „GATT“)³ stanoví:

„2.

- a) Celní hodnota dovezeného zboží má být založena na skutečné hodnotě dovezeného zboží, z něhož se clo vyměřuje, nebo na skutečné hodnotě obdobného zboží a nemá být založena na hodnotě zboží domácího původu nebo na libovolných či fiktivních hodnotách.
- b) „Skutečnou hodnotou“ má být cena, za kterou se v době a na místě určeném předpisy dovážející země takové nebo obdobné zboží prodává nebo nabízí k prodeji při běžném obchodu za podmínek neomezené soutěže. [...]“

2. Dohoda GATT o celní hodnotě

7. Podle preambule Dohody o provádění článku VII GATT (dále jen „Dohoda GATT o celní hodnotě“)⁴ je prvotním základem pro určení celní hodnoty převodní hodnota definovaná v článku 1 této dohody. V preambuli se dále uvádí, že nemůže-li být celní hodnota určena podle ustanovení článku 1, určí se na základě převodní hodnoty stejného nebo podobného zboží. Není-li ani toto možné, jsou stanoveny různé další metody určení celní hodnoty.

8. Článek 1 odst. 1 Dohody GATT o celní hodnotě zní takto:

„1. Celní hodnota dováženého zboží bude převodní hodnota, to je cena skutečně placená nebo která má být zaplacená za zboží, když bylo prodáno pro vývoz do země dovozu [...]“

9. Článek 2 odst. 1 písm. a) Dohody GATT o celní hodnotě zní:

„1.

- a) Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle ustanovení článku 1, bude celní hodnotou převodní hodnota stejného zboží, prodávaného pro vývoz do stejné země dovozu [...]“

3 – [...] Všeobecná dohoda o clech a obchodu z roku 1994 (GATT), uvedená v příloze 1 A Dohody o zřízení Světové obchodní organizace (WTO), podepsané v Marrákeši dne 15. dubna 1994 a schválené rozhodnutím Rady 94/800/ES ze dne 22. prosince 1994 o uzavření dohod jménem Evropského společenství s ohledem na oblasti, které jsou v jeho pravomoci, v rámci Uruguayského kola mnohostranných jednání (1986–1994) (Úř. věst. 1994, L 336, s. 1; Zvl. vyd. 11/21, s. 80). Zde citované ustanovení pochází z původní dohody GATT z roku 1947, která byla převzata do dohody GATT z roku 1994.

4 – Úř. věst. 1994, L 336, s. 119; Zvl. vyd. 11/21, s. 80.

10. Článek 3 odst. 1 písm. a) Dohody GATT o celní hodnotě stanoví:

„1.

a) Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle ustanovení článků 1 a 2, bude celní hodnotou převodní hodnota podobného zboží, prodávaného pro vývoz do stejné země dovozu [...].“

11. Článek 6 odst. 1 písm. b) Dohody GATT o celní hodnotě stanoví:

„Celní hodnota dováženého zboží, určená uplatněním ustanovení tohoto článku, se bude zakládat na vypočtené hodnotě. Vypočtená hodnota bude sestávat ze součtu:

b) částky pro zisk a všeobecné výlohy ve výši, shodné s částkou obvykle zahrnovanou do prodejů zboží stejného druhu nebo povahy jako hodnocené zboží, uplatňované výrobcí v zemi vývozu pro vývoz do země dovozu;“

12. Článek 7 odst. 1 a 2 písm. e) a g) Dohody GATT o celní hodnotě stanoví toto:

„1. Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena uplatněním ustanovení článků 1 až 6, bude určena přiměřenými prostředky slučitelnými se zásadami a všeobecnými ustanoveními této Dohody a článku VII GATT 1994 a na základě údajů, dosažitelných v zemi dovozu.

2. Celní hodnota, určovaná uplatněním ustanovení tohoto článku, se nebude zakládat na:

[...]

e) ceně zboží prodaného pro vývoz s určením do jiné země než do země dovozu;

[...]

g) libovolných nebo smyšlených hodnotách.“

B. Unijní právo

1. Celní kodex

13. Podle čl. 4 bodu 13 celního kodexu Společenství (dále jen celní kodex [EU] nebo CK)⁵ se dohledem ze strany celních orgánů ve smyslu celního kodexu rozumí „obecná činnost těchto orgánů, jíž se zajišťuje dodržování celních předpisů a případně i dalších právních předpisů vztahujících se na zboží podléhající celnímu dohledu“.

14. Článek 37 odst. 1 a 2 CK stanoví, že „zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Společenství“ a „může být podrobena celním kontrolám“. Zboží, které není zbožím Společenství, „podléhá celnímu dohledu [...] do okamžiku [...] jeho zpětného vývozu“.

5 – 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. 2/4, s. 307), ve znění pozměněném nařízením Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 (Úř. věst. 2009, L 324, s. 23). Nařízení č. 2913/92 mělo být původně nahrazeno nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. 2008, L 145, s. 1), který však z důvodu chybějících prováděcích předpisů nikdy nevstoupil plně v platnost. Nařízení č. 450/2008 bylo zrušeno nařízením 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). Toto nařízení je však v platnosti teprve od roku 2013, resp. 2016, takže na projednávanou věc se vztahuje ještě nařízení č. 2913/92.

15. Článek 6 odst. 1 a 3 CK stanoví:

„1. Jestliže osoba požaduje, aby celní orgány přijaly rozhodnutí v rámci celních předpisů, musí jim poskytnout veškeré skutečnosti a doklady, které celní orgány potřebují k přijetí tohoto rozhodnutí.

[...]

3. Písemná rozhodnutí celních orgánů, jimiž se žádosti zamítají nebo která jsou v neprospěch osob, jimž jsou určena, musí obsahovat odůvodnění. Dále musí obsahovat poučení o právu na odvolání podle článku 243.“

16. V článku 12 CK se stanoví:

„1. Celní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží [...]

2. Závazná informace o sazebním zařazení zboží nebo závazná informace o původu zboží je závazná pro celní orgány ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního zařazení zboží nebo určení původu zboží.

[...] [platnost, podmínky, neplatnost]“

17. V článku 14 CK se stanoví:

„Pro účely používání celních předpisů musí každá osoba, která se přímo nebo nepřímo podílí na dotyčných operacích za účelem obchodu se zbožím, poskytnout celním orgánům na jejich žádost a v případně stanovených lhůtách všechny doklady a informace bez ohledu na použitý nosič údajů a veškerou potřebnou pomoc.“

18. Ustanovení čl. 29 odst. 1 CK je formulováno takto:

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, 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

- a) nejsou stanovena žádná omezení, pokud jde o převod zboží nebo jeho použití kupujícím, s výjimkou omezení, která
 - jsou uložena nebo vyžadována právním předpisem nebo orgány veřejné moci ve Společenství,
 - omezují zeměpisnou oblast, v níž může být zboží dále prodáváno, nebo
 - neovlivňují podstatně hodnotu zboží;
- b) prodej nebo cena nejsou podrobeny podmínkám nebo plněním, jejichž hodnotu nelze určit ve vztahu ke zboží, které je hodnoceno;
- c) žádná část výtěžku jakéhokoliv dalšího prodeje, převodu nebo použití zboží kupujícím nepřipadne přímo ani nepřímo prodávajícímu, kromě případů, kdy lze provést přiměřenou úpravu podle článku 32 a
- d) kupující a prodávající nejsou ve spojení nebo, jsou-li kupující a prodávající ve spojení, je hodnota transakce přijatelná pro celní účely podle odstavce 2.“

19. Článek 30 CK stanoví:

„1. Nemůže-li být celní hodnota určena podle článku 29, určí se postupně podle odst. 2 písm. a), b), c) a d), a to podle prvního z těchto písmen, podle něž ji lze určit, s tím, že pořadí použití písmen c) a d) lze na žádost deklaranta obrátit; pouze tehdy, nelze-li celní hodnotu určit podle určitého písmene, lze použít dalšího písmene v pořadí podle tohoto odstavce.

2. Celní hodnotou určenou podle tohoto článku je

- a) hodnota transakce u stejného zboží prodáváného pro vývoz do Společenství a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno;
- b) hodnota transakce u podobného zboží prodáváného pro vývoz do Společenství a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno;
- c) hodnota založená na jednotkové ceně, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné zboží prodává ve Společenství v největším úhrnném množství osobám, které nejsou ve spojení s prodávajícími;
- d) hodnota vypočtená jako součet
 - nákladů na materiál a výrobu nebo jiné zpracování, které jsou vynaloženy na produkci dováženého zboží, nebo hodnoty těchto položek,
 - částky pro zisk a všeobecné výdaje ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodeje zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží určené k vývozu do Společenství,
 - nákladů na všechny položky uvedené v čl. 32 odst. 1 písm. e) nebo jejich hodnoty.

[...]“

20. Článek 31 CK má toto znění:

„1. Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle článků 29 nebo 30, určí se na základě údajů dostupných ve Společenství s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními

- dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994,
- článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994,
- této kapitoly.

2. Celní hodnota podle odstavce 1 se nezakládá na

- a) prodejní ceně ve Společenství zboží produkovaného ve Společenství;
- b) postupu, který stanoví přijímání vyšší ze dvou možných hodnot pro celní účely;
- c) ceně zboží na domácím trhu v zemi vývozu;
- d) produkčních nákladech jiných než vypočtených hodnotách, které byly určeny pro stejné nebo podobné zboží v souladu s čl. 30 odst. 2 písm. d);

- e) ceně zboží pro vývoz do země, která netvoří součást celního území Společenství;
- f) minimálních celních hodnotách nebo
- g) libovolných nebo fiktivních hodnotách.“

21. Podle čl. 91 odst. 1 písm. a) CK

„1. [r]ežim vnějšího tranzitu umožňuje přepravu mezi dvěma místy v rámci celního území Společenství

- a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž by toto zboží podléhalo dovozním cłm a dalším poplatkům nebo obchodněpolitickým opatřením;“

22. Článek 92 odst. 1 CK stanoví:

„1. Režim vnějšího tranzitu je ukončen a závazky držitele režimu jsou splněny, když je zboží propuštěné do tohoto režimu s požadovanými doklady předloženo celnímu úřadu určení v souladu s podmínkami stanovenými pro tento režim.“

23. Článek 94 CK zní:

„1. Hlavní povinný poskytne jistotu k zajištění úhrady celního dluhu nebo zaplacení jiných poplatků, které mohou u zboží vzniknout.

2. Jistotou se rozumí

- a) jednotlivá jistota, kter[á] se vztahuje na jednu tranzitní operaci, nebo
- b) souborná jistota, kter[á] se vztahuje na více tranzitních operací, pokud hlavnímu povinnému povolily poskytnout takovou jistotu celní orgány členského státu, ve kterém je usazen.

[...]

4. Osobám, které celním orgánům prokáží, že splňují vyšší požadavky na spolehlivost, může být povoleno poskytnout soubornou jistotu se sníženou zaručenou částkou nebo mohou být zproštěny povinnosti jistotu poskytnout. [...]

[...]“

24. Článek 95 odst. 1 CK stanoví:

„1. S výjimkou případů, které budou v případě potřeby stanoveny postupem projednávání ve výboru, se poskytnutí jistoty nevyžaduje při [Výjimky]“

25. Článek 96 odst. 1 CK stanoví:

„1. Hlavním povinným je držitel režimu vnějšího tranzitu Společenství. Je povinen

- a) předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží;
- b) dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.“

26. Článek 192 odst. 1 CK zní následovně:

„1. Stanoví-li celní předpisy povinné poskytnutí jistoty, vyměří celní orgány, s výhradou zvláštních ustanovení pro tranzitní režim přijatých postupem projednávání ve výboru, tuto jistotu ve výši, která se rovná:

- přesné výši daného celního dluhu nebo dluhů, jestliže lze tuto výši bezpečně určit v době, kdy je jistota požadována,
- celními orgány odhadnuté nejvyšší možné výši daného celního dluhu nebo dluhů, které vznikly nebo by mohly vzniknout, v ostatních případech.

[...]“

27. Článek 203 CK stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

- odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.

[...]

3. Dlužníky jsou

[...]

- případně také osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z použití celního režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.“

28. Článek 220 odst. 2 písm. b) CK stanoví:

„2. S výjimkou případů [...] se dodatečné zaúčtování neprovede, pokud [...]

[...]

- b) částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována následkem chyby ze strany celních orgánů, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo přiměřeným způsobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré víře a dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení.

[...]“

2. Nařízení č. 2454/93

29. Ustanovení čl. 147 odst. 1 nařízení č. 2454/93⁶ má následující znění:

„1. Pro účely článku 29 kodexu se skutečnost, že prodávané zboží je v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu, považuje za důkaz prokazující, že bylo prodáno na vývoz na celní území Společenství. V případě dalších prodejů před určením celní hodnoty zboží to platí pouze pro poslední prodej, na jehož základě zboží vstoupilo na celní území Společenství, anebo pro prodej zboží na celním území Společenství před jeho propuštěním do volného oběhu.

Při uvádění ceny týkající se prodeje předcházejícího poslednímu prodeji, na jehož základě zboží vstoupilo na celní území Společenství, musí být celním orgánům uspokojivě prokázáno, že bylo toto zboží prodáno pro účely vývozu na uvedené území.

[...]“

30. Článek 151 nařízení č. 2454/93 je prováděcím ustanovením k čl. 30 odst. 2 písm. b) CK a jeho odstavec 3 stanoví:

„3. Jestliže [se] podle tohoto článku určí více než jedna hodnota transakce u podobného zboží, použije se k určení celní hodnoty dováženého zboží nejnižší z těchto hodnot.“

III. Skutkový stav a původní řízení

31. Dne 2. června 2011 podala společnost SIA LS Customs Services (dále jen „LSCS“) jako hlavní povinná osoba na lotyšském celním úřadu Rīgas brīvostas MKP celní prohlášení týkající se přepravy zboží (dětských jízdních kol a jejich částí) v režimu vnějšího tranzitu z Čínské lidové republiky do Ruské federace přes území Evropské unie. V tranzitním prohlášení byl jako přijímací orgán uveden lotyšský celní úřad Terehovas MKP.

32. Vzhledem k tomu, že předmětné zboží nebylo tomuto orgánu předloženo, nemohla společnost LSCS předložit důkaz o ukončení tranzitního režimu. Lotyšská daňová správa tudíž vycházela z toho, že tranzitní režim nebyl ukončen a povinnosti držitele tohoto režimu nebyly splněny. Toto zboží bylo tudíž odňato celnímu dohledu a společností LSCS vznikl celní dluh. Lotyšská daňová správa následně společností LSCS prvním rozhodnutím ze dne 12. září 2011 a konečným rozhodnutím ze dne 8. listopadu 2011 (dále jen „sporné rozhodnutí“) uložila povinnost zaplatit clo, antidumpingové clo a daň z přidané hodnoty.

33. Co se týče celní hodnoty předmětného zboží, byla lotyšská daňová správa toho názoru, že článek 29 CK není použitelný, neboť toto zboží nebylo prodáno k vývozu na celní území Společenství, ale k vývozu do Ruské federace. Lotyšská daňová správa proto při určování celní hodnoty daného zboží nevycházela z jeho převodní hodnoty. Dále byla daňová správa toho názoru, že neměla k dispozici informace nezbytné k určení celní hodnoty na základě postupů stanovených v článku 30 CK. Celní hodnotu tudíž stanovila podle článku 31 CK, přičemž vycházela z údajů dostupných v Unii.

34. Na základě žaloby společnosti LSCS zrušil Administratīvā rajona tiesa (Okresní správní soud, Lotyšsko) sporné rozhodnutí rozsudkem ze dne 23. srpna 2012 pro nedostatek odůvodnění. Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správní soud, Lotyšsko) tento rozsudek potvrdil rozsudkem ze dne 10. června 2014, neboť ani první rozhodnutí lotyšského daňového orgánu, ani sporné rozhodnutí

6 – 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), ve znění pozměněném nařízením Komise (EU) č. 1063/2010 ze dne 18. listopadu 2010 (Úř. věst. 2010, L 307, s. 1).

neobsahovalo informace, na jejichž základě byla vypočítána celní hodnota dotčeného zboží. Nebylo také odůvodněno, proč nebylo možné zjistit údaje, na jejichž základě mohl být uplatněn jiný postup určení celní hodnoty, než je postup podle článku 31 CK. Lotyšská celní správa společnosti LSCS neumožnila, aby ve správním a soudním řízení uplatnila svá práva.

35. Lotyšská daňová správa podala proti tomu rozsudku opravný prostředek k Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko).

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

36. Nejvyšší soud má za to, že vyřešení sporu v původním řízení závisí na výkladu unijního práva, a položil tudíž Soudnímu dvoru usnesením ze dne 21. ledna 2016 následující předběžné otázky:

- „1. Musí být čl. 29 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, vykládán v tom smyslu, že metoda stanovená v uvedeném článku se použije i tehdy, když k dovozu zboží a jeho propuštění do volného oběhu na celním území Společenství došlo v důsledku odnětí zboží celnímu dohledu během tranzitu, přičemž jde o zboží, které podléhá dovoznímu clo a nebylo prodáno k vývozu na celní území Společenství, ale k vývozu mimo celní území Společenství?
2. Musí být výraz ‚postupně‘ uvedený v čl. 30 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v souvislosti s právem na řádnou správu zakotveným v článku 41 Listiny základních práv Evropské unie a se zásadou povinnosti odůvodnění vykládán v tom smyslu, že k učinění závěru, že se použije metoda uvedená v článku 31, musí celní správa v každém správním aktu odůvodnit, proč za daných okolností nelze použít metody určení celní hodnoty zboží stanovené v článku 29 či článku 30?
3. Stačí pro nepoužití postupu podle čl. 30 odst. 2 písm. a) celního kodexu, když celní správa uvede, že nemá k dispozici náležitě informace, nebo musí celní správa získat informace od producenta?
4. Musí celní správa odůvodnit nepoužití postupů podle čl. 30 odst. 2 písm. c) a d) celního kodexu, když určí cenu podobného zboží na základě čl. 151 odst. 3 nařízení č. 2454/93?
5. Musí rozhodnutí celní správy obsahovat vyčerpávající odůvodnění ohledně existence informací dostupných ve Společenství, nebo může celní správa toto odůvodnění uvést později v soudním řízení a předložit podrobnější důkazy?“

37. V řízení před Soudním dvorem byla písemná vyjádření předložena společností LSCS, lotyšskou vládou a Evropskou komisí.

V. Posouzení

38. Pět uvedených předběžných otázek Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) se týká dvou aspektů povinností celní správ členských států: zaprvé se jedná o určení celní hodnoty zboží, zejména o podmínky pro uplatnění metody hodnoty transakce (viz k tomu níže pod písmenem A). Dále vyvstává otázka povinností celní správy ohledně určování celní hodnoty a odůvodňování (viz k tomu následně pod písmenem B).

A. K podmínkám pro uplatnění metody hodnoty transakce podle článku 29 CK

39. První otázkou se předkládající soud chce dozvědět, zda je metodu hodnoty transakce stanovenou v článku 29 CK nutno na určení celní hodnoty uplatnit také tehdy, když zboží nebylo původně prodáno k vývozu do Unie, ale k vývozu do třetího státu, avšak během vnějšího tranzitu bylo odňato celnímu dohledu.

40. K zodpovězení této otázky je nejprve nutno vyjasnit, do jaké míry je pro uplatnění metody hodnoty transakce nutné, aby cena transakce odpovídala ceně pro vývoz na celní území Unie (viz k tomu níže pod bodem 1). Dále je nutno posoudit, zda je relevantní skutečnost, že odnětím dotčeného zboží celnímu dohledu během vnějšího tranzitu vzniká celní dluh. V této souvislosti je zapotřebí se zabývat argumentem společnosti LSCS, podle něhož se stanovením jistoty, kterou je nutno při vnějším tranzitu poskytnout, předurčuje pozdější stanovení celní hodnoty (k tomu viz dále pod bodem 2).

1. Ke kritériu „prodeje k vývozu na celní území Unie“

41. Lze metodu hodnoty transakce stanovenou v článku 29 CK uplatnit na určení celní hodnoty také tehdy, když cena transakce neodpovídá ceně k vývozu na celní území Unie, nýbrž ceně k vývozu do třetího státu?

42. Proti tomuto postupu hovoří znění článku 29 CK, podle něhož „je hodnota transakce [...] cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané *pro vývoz na celní území [Unie]*“^{7,8}. Soudní dvůr konstatoval, že z toho vyplývá, že v okamžiku prodeje musí být stanoveno, že zboží pocházející ze třetího státu bude zasláno na celní území Unie⁹. Tento princip je zakotven také v čl. 147 odst. 1 druhém pododstavci nařízení č. 2454/93, podle něhož je v případě, kdy je u dalších prodejů uváděna cena předcházející poslednímu prodeji, nutno prokázat, že příslušná transakce byla uzavřena pro účely vývozu na celní území Unie.

43. Ze systematiky a smyslu a účelu ustanovení o stanovování celní hodnoty v člancích 29 až 31 CK na druhou stranu vyplývá, že k výpočtu celní hodnoty lze použít pouze cenu pro vývoz na celní území Unie.

44. Z těchto ustanovení a z ustanovení Dohody GATT o celní hodnotě, z nichž prvně zmiňovaná ustanovení vycházejí, na jednu stranu vyplývá, že hodnota transakce má být pro určení celní hodnoty využívána v co nejširším rozsahu¹⁰. Potvrzuje to nejen preambule Dohody GATT o celní hodnotě, ale také skutečnost, že alternativní metody určování celní hodnoty lze uplatnit pouze tehdy, když celní hodnotu nelze určit pomocí hodnoty transakce¹¹. Soudní dvůr proto konstatoval, že vzhledem k přednostnímu postavení metody hodnoty transakce nelze podmínky pro její uplatnění vykládat příliš úzce¹².

7 – Kurziva provedena autorkou tohoto stanoviska.

8 – Srov. také čl. 1 odst. 1 Dohody GATT o celní hodnotě, podle něhož je převodní hodnotou „cena skutečně placená nebo která má být zaplacená za zboží, *když bylo prodáno pro vývoz do země dovozu*“ (Kurziva provedena autorkou tohoto stanoviska).

9 – Rozsudky ze dne 6. června 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, bod 11), a ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, bod 28).

10 – V tomto směru Soudní dvůr v rozsudku ze dne 19. října 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, bod 22) uvedl, že v rámci „systému vytvořeného celním kodexem (tehdy analogicky k nařízení č. 1224/80) tvoří ‚hodnoty transakce‘ základ pro výpočet celní hodnoty“. K nezbytnosti vykládat unijní celní právo v souladu s právem GATT viz mé stanovisko ve věci The International Association of Independent Tanker Owners a další (C-308/06, EU:C:2007:689, bod 107 a citovaná judikatura).

11 – Rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, body 41 až 43).

12 – K pojmu prodeje uvedenému v čl. 29 odst. 1 CK viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, bod 45).

45. Z uvedených ustanovení a z ustanovení článku VII GATT, z nichž tato prvně zmiňovaná ustanovení vycházejí, vyplývá, že celní hodnota musí odpovídat „skutečné hodnotě“ dováženého zboží. Hodnotu transakce lze tudíž k určení celní hodnoty uplatnit pouze tehdy, když lze vycházet z toho, že odráží skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží a zohledňuje veškeré položky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu¹³.

46. Tak tomu v případě ceny, která nebyla stanovena nebo vyjednána pro vývoz zboží na celní území Unie, nýbrž pro vývoz zboží do třetího státu, není. Cena zboží v dané celní zóně totiž odpovídá situaci na trhu v této zóně¹⁴, a je tudíž faktorem, který se odráží na hospodářské hodnotě zboží: Stojí-li dětské kolo jako v projednávané věci při vývozu z Číny do Ruska 3,90 eura, zdaleka to ještě neznamená, že by při vývozu do Unie bylo prodáváno za stejnou cenu.

47. Proto byla také teoretickou „běžnou cenou“ uvedenou v Bruselské úmluvě o určení celní hodnoty zboží, která až do zavedení metody hodnoty transakce sloužila jako základ pro určení „skutečné hodnoty“ podle článku VII GATT¹⁵, cena za *dovážené zboží v místě vstupu na příslušné celní území*. V žádném případě se naproti tomu nejednalo o cenu za zahraniční zboží vyvážené do jiných zemí, než je země určení¹⁶. Současný systém se touto zásadou „běžné“ či „správné“ ceny řídí tudíž, že transakční hodnota dováženého zboží je k výpočtu celní hodnoty uplatňována sice zásadně, avšak pouze za určitých podmínek.

48. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, je nutno celní hodnotu určit na základě transakční hodnoty stejného nebo podobného zboží. Příslušná ustanovení potvrzují, jak zásadní je při určování celní hodnoty kritérium prodeje pro vývoz na dané celní území: musí se jednat o stejné nebo podobné zboží prodávané *pro vývoz do stejné země dovozu* (Dohoda GATT o celní hodnotě)¹⁷ nebo *pro vývoz do Unie* (Celní kodex Unie)¹⁸. Stejně tak se nesmí celní hodnota, která se vypočítává dalšími možnými postupy v případě, že takové referenční hodnoty chybí, v žádném případě zakládat na ceně zboží prodaného pro vývoz s určením *do jiné země než do země dovozu* (Dohoda GATT o celní hodnotě)¹⁹ nebo *do země, která netvoří součást celního území Unie* (Celní kodex Unie)²⁰.

49. Bylo by v rozporu s cílem unijní právní úpravy týkající se celní hodnoty, kdyby prodejní cena pro vývoz do třetího státu byla uznána jako hodnota transakce ve smyslu článku 29 CK. Účelem této právní úpravy je totiž zavedení spravedlivého, jednotného a nestranného systému, který vylučuje používání svévolných nebo smyšlených celních hodnot²¹. Toto by nebylo možné zajistit, kdyby se za

13 – Rozsudky ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, bod 30), ze dne 15. července 2010, Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, bod 29), a ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, bod 40).

14 – Viz k tomu Krockauer, L., *Zollwert*, 3. vydání, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt nad Mohanem, 1974, s. 24.

15 – Bruselská úmluva o určení celní hodnoty zboží byla podepsána dne 15. prosince 1950 a její zásady byly do práva Společenství převzaty nařízením Rady č. 803/68 ze dne 27. června 1968 o celní hodnotě zboží (Úř. věst. 1968, L 148, s. 6). Bruselská úmluva o celní hodnotě byla v roce 1979 nahrazena Dohodou o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu (Úř. věst. 1980, L 71, s. 1, 107), která byla vyjednána v rámci Tokijského kola GATT, zavedla metodu hodnoty transakce jakožto základ pro určení celní hodnoty a do práva Společenství byla provedena nařízením Rady č. 1224/80 ze dne 28. května 1980 o celní hodnotě zboží (Úř. věst. 1980, L 134, s. 1).

16 – Viz k tomu Krockauer, L., *Zollwert*, 3. vydání, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt nad Mohanem, 1974, s. 24 a 41.

17 – Ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 3 odst. 1 písm. a) Dohody GATT o celní hodnotě.

18 – Ustanovení čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CK.

19 – Ustanovení čl. 7 odst. 2 písm. e) Dohody GATT o celní hodnotě. Viz také čl. 6 odst. 1 písm. b) této dohody, který stanoví, že pokud celní hodnota vychází z vypočtené hodnoty sestávající ze součtu různých faktorů, musí být částka pro zisk a všeobecné výlohy ve výši shodné s částkou obvykle zahrnovanou do prodejů zboží stejného druhu nebo povahy jako hodnocené zboží, uplatňovanou výrobcí v zemi vývozu *pro vývoz do země dovozu*.

20 – Ustanovení čl. 31 odst. 2 písm. e) CK. Viz také ustanovení čl. 30 odst. 2 písm. d) druhou odrážku CK, podle něhož platí, že pokud celní hodnota vychází z vypočtené hodnoty sestávající ze součtu různých faktorů, musí být částka pro zisk a všeobecné výlohy ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodejů zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží *určené k vývozu do Unie*.

21 – Rozsudky ze dne 6. června 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, bod 35), ze dne 19. října 2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, bod 25), ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, bod 30), a ze dne 19. března 2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, bod 20).

účelem určení celní hodnoty zboží na celním území Unie vycházelo z ceny pro vývoz do třetího státu. Jelikož se ceny v závislosti na celním území liší, může být určení celní hodnoty jednotné, spravedlivé a nestranné pouze tehdy, bude-li za základ pro dovoz do dané zóny použita cena pro vývoz do téže zóny.

50. Pokud by tomu tak nebylo, došlo by zejména k nerovnému zacházení a k narušení neutrality hospodářské soutěže mezi subjektem, který doveze do Unie zboží na základě prodeje pro vývoz do Unie, a subjektem, který zboží do Unie doveze na základě prodeje pro vývoz do třetího státu, například prostřednictvím odnětí zboží celnímu dohledu (ať už záměrně, nebo – jako v projednávané věci – zaviněním třetí strany). Tím by se ostatně umožnilo zneužívání v případech, kdy je – jako v projednávané věci – transakční hodnota pro vývoz do třetího státu podstatně nižší než příslušná hodnota pro vývoz na celní území Unie.

2. Ke způsobu, jakým vznikl celní dluh, a k významu poskytnutí jistoty v režimu vnějšího tranzitu

51. Z výše uvedeného vyplývá, že pro použitelnost metody hodnoty transakce nezáleží na tom, jakým způsobem celní dluh při dovozu zboží vznikne (celním prohlášením, kterým bylo zboží propuštěno do volného oběhu, nebo tím, že bylo zboží v režimu tranzitu odňato celnímu dohledu). Rozhodné je naopak pouze to, zda bylo zboží dovezené pro vývoz na celní území Unie prodáno.

52. Ke zjištění, zda tomu tak je, nelze v projednávané věci – jak správně uvádí Komise – uplatnit čl. 147 odst. 1 nařízení č. 2454/93: podle něj se skutečnost, že prodávané zboží je v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu v Unii, považuje za důkaz prokazující, že bylo prodáno na vývoz na celní území Unie. V projednávané věci však zboží nebylo navrženo na propuštění do volného oběhu, nýbrž na propuštění do režimu tranzitu.

53. Jak dále uvádí Komise, neznamená to však, že pokud nedošlo k navržení na propuštění do volného oběhu, je nutno automaticky vycházet z toho, že zboží nebylo prodáno pro vývoz na celní území Unie. Naopak je úkolem celní správy popř. předkládajícího soudu, aby na základě okolností a dostupných dokumentů v daném případě posoudily, zda zboží bylo prodáno pro vývoz na celní území Unie. Přitom je rozhodující, zda prodej, z něhož se má vycházet při výpočtu hodnoty transakce, byl uzavřen pro účely vývozu na celní území Unie. Podle informací poskytnutých společností LSCS a předkládajícím soudem tomu tak v projednávané věci podle všeho není.

54. Společnost LSCS ve skutečnosti především nepopírá, že předmětné zboží nebylo prodáno pro vývoz na celní území Unie. Nezpochybňuje ani to, že vznikl celní dluh a že se sama stala hlavním povinným. Je však toho názoru, že celní dluh nesmí překročit výši jistoty, kterou při propuštění zboží do režimu vnějšího tranzitu poskytla. Vzhledem k tomu, že tato jistota byla vypočítána na základě transakční hodnoty prodeje zboží z Číny do Ruska, musí být také konečná celní hodnota vypočítána metodou hodnoty transakce.

55. Tato argumentace nemůže obstát.

56. Je pravda, že jistota, kterou je hlavní povinný při propuštění zboží do režimu vnějšího tranzitu povinen poskytnout, má zajistit případný celní dluh. Tato jistota má být tudíž stanovena v přesné nebo odhadované maximální výši zajišťovaného celního dluhu²². Podle údajů společnosti LSCS k tomu však v projednávané věci zjevně nedošlo: lotyšské celní orgány tím, že určily celní hodnotu pro výpočet

22 – Viz čl. 192 odst. 1 CK a dále ustanovení týkající se poskytnutí souborné jistoty v článku 379 nařízení 2454/93; podle nich musí hlavní povinný případně složit do úschovy referenční částku a zajistit, aby případný celní dluh na probíhajících operacích tuto částku nepřekročil. Tyto referenční částky mohou být také u každé operace zkontrolovány celními orgány.

poskytované jistoty metodou hodnoty transakce, nedbaly požadavku, podle něhož poskytovaná jistota musí odpovídat maximálnímu možnému celnímu dluhu. Právě při nevyjasněné použitelnosti článku 29 CK v případě, jakým je projednávaná věc, totiž nemohly tyto orgány bez pochybností vycházet z toho, že by možný celní dluh nepřesahoval takto vypočtenou hodnotu.

57. Hlavní povinný se však v situaci, jaká nastala v projednávané věci, nemůže dovolávat legitimního očekávání, že výše celního dluhu odpovídá výši jistoty, která byla poskytnuta při propuštění zboží do režimu vnějšího tranzitu.

58. Zásada ochrany legitimního očekávání na jednu stranu – jak již Soudní dvůr opakovaně zdůraznil – patří k základním zásadám Unie²³. Úspěšně se však této zásady může dovolat pouze ten, jemuž byla poskytnuta konkrétní, nepodmíněná a shodující se ujištění z oprávněných a spolehlivých zdrojů²⁴ a vnitrostátní orgán u něj vyvolal podloženou naději²⁵.

59. Tak tomu v projednávané věci není.

60. Z relevantních ustanovení celního kodexu totiž vyplývá, že výpočet jistoty, kterou musí hlavní povinný poskytnout při propuštění zboží do režimu vnějšího tranzitu, nelze v žádném případě stavět na roveň výpočtu skutečného celního dluhu.

61. Pokud jde o výpočet zmíněné jistoty, není patrně nikde stanoveno, že by se ze strany celních orgánů jednalo o závaznou informaci. Závaznost je naproti tomu v článku 12 CK výslovně stanovena pro jiné informace. Vzhledem k normativní intenzitě celního kodexu lze vycházet z toho, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu stanovit poskytnutí jistoty pro režim tranzitu jako závazné pro pozdější výpočet celního dluhu, učinil by tak rovněž výslovně.

62. Stejná úvaha platí pro explicitní ustanovení celního kodexu, podle nichž je celním orgánům obecně (s výhradou případných ohledů na ochranu legitimního očekávání) umožněno, aby znovu přezkoumaly či zkontrolovaly celní prohlášení po propuštění zboží a vyměřily nový celní dluh²⁶. Také v tomto případě je nutno vycházet z toho, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu stanovit poskytnutí jistoty v režimu tranzitu jako závazné pro stanovení celního dluhu, bylo by nutno podmínky pro pozdější změnu v celním kodexu upravit, k čemuž nedošlo.

63. Proti závazné povaze stanovení jistoty pro pozdější výpočet celního dluhu hovoří dále skutečnost, že za určitých okolností lze od složení takové jistoty upustit nebo lze připustit její snížení²⁷, aniž by bylo upraveno, jak by se to promítlo do pozdějšího výpočtu celního dluhu. To platí také pro možnost pracovat při výpočtu jistoty s paušálními částkami, nejsou-li údaje potřebné pro výpočet potenciálního celního dluhu k dispozici²⁸. A konečně, pokud by stanovení jistoty předurčovalo vyšší později stanovované celní hodnoty, chybělo by odlišení takto dotčených situací od případů, v nichž vůbec není nutno jistotu poskytnout²⁹.

23 – Rozsudky ze dne 5. května 1981, Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94, bod 48), a ze dne 24. března 2011, ISD Polska a další (C-369/09 P, EU:C:2011:175, bod 122).

24 – Rozsudky ze dne 14. června 2016, Marchiani v. Parlament (C-566/14 P, EU:C:2016:437, bod 77), a ze dne 19. července 2016, Kotnik a další (C-526/14, EU:C:2016:570, bod 62); viz kromě toho rozsudky ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 147), a ze dne 16. prosince 2008, Masdar (UK) v. Komise (C-47/07 P, EU:C:2008:726, body 81 a 86).

25 – Rozsudek ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, bod 39).

26 – Viz článek 78 a čl. 220 odst. 2 písm. b) CK, jakož i rozsudek ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, body 17 a násl., zejména body 28, 43 a 44).

27 – Viz čl. 94 odst. 4 CK a čl. 372 odst. 1 písm. a) a čl. 380 odst. 2 a 3 nařízení č. 2454/93.

28 – Viz čl. 379 odst. 2 třetí pododstavec nařízení č. 2454/93.

29 – Viz článek 95 CK.

64. Společnost LSCS tudíž nemohla vycházet z toho, že příslušná ustanovení celního kodexu umožňovala lotyšským celním orgánům, aby jí uznáním výše poskytované jistoty byla poskytnuta jasná a bezpodmínečná ujištění ohledně případného celního dluhu. To platí tím spíše, že společnost LSCS musí být jakožto subjekt provádějící vnější tranzit považována – nejsou-li k dispozici údaje v opačném smyslu – za zkušenou v oblasti celních postupů a obeznámenou s ustanoveními celního práva. Tato společnost se tedy nemůže odvolávat na to, že zmíněné orgány u ní vyvolaly podložené naděje v tom smyslu, že celní dluh nepřesáhne výši jistoty, kterou byla povinna za tranzit poskytnout.

3. Dílčí závěry

65. S ohledem na uvedené úvahy navrhuji odpovědět na první předběžnou otázku následujícím způsobem: čl. 29 odst. 1 CK musí být vykládán v tom smyslu, že postup určování celní hodnoty, který je v něm stanoven, lze uplatnit pouze tehdy, pokud transakční hodnota předmětného zboží odpovídá ceně pro vývoz na celní území Unie. Je přitom nerozhodné, zda celní dluh vznikne tím, že zboží bylo během vnějšího tranzitu odňato celnímu dohledu.

B. K povinnostem celní správy při určování celní hodnoty a odůvodňování

1. K povinnostem celní správy při určování celní hodnoty

66. V rámci třetí otázky předkládající soud žádá Soudní dvůr o informace týkající se povinností celní správy v souvislosti s uplatňováním postupu určování celní hodnoty, který je upraven v čl. 30 odst. 2 písm. a) CK. Podle tohoto ustanovení se celní hodnota určí na základě hodnoty transakce u stejného zboží prodávaného pro vývoz do Unie a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno. Předkládající soud se chce v tomto ohledu dozvědět, zda celní správa může tento postup neuplatnit, pokud nemá k dispozici náležitě informace, nebo zda musí získat informace od producenta.

67. Nejprve je nutno konstatovat, že ani celní kodex ani nařízení č. 2454/93 zjevně nestanoví *povinnost* celní správy získat informace nezbytné pro uplatnění postupu uvedeného v čl. 30 odst. 2 písm. a) CK (nebo i jiného postupu) od producenta dotčeného zboží. Pouze pokud jde o uplatnění čl. 30 odst. 2 písm. d) CK (metoda „hodnoty vypočtené“ na základě nákladů na materiál, zisk atd.), je zmíněno, že celní správa *může údaje* producenta předmětného zboží se *souhlasem* tohoto producenta a orgánů dotčené třetí země ověřit v této zemi³⁰.

68. Celní správa má nicméně při stanovování celní hodnoty určité ověřovací povinnosti. Ze systematiky článků 29 až 31 CK totiž vyplývá, že mezi různými postupy pro určení celní hodnoty existuje vztah subsidiarity³¹. To znamená, že celní správa musí v každém jednotlivém případě s náležitou pečlivostí ověřit, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění dané metody, a teprve pak může přejít k metodě další. Celní kodex pro tyto účely přiznává celním orgánům členských států (s určitými omezeními)³² oprávnění opatřit si informace od osob, které se přímo nebo nepřímo podílejí na dotyčných operacích za účelem obchodu se zbožím³³.

30 – Srov. čl. 153 odst. 1 nařízení č. 2454/93. Bod 1 vysvětlivek k čl. 30 odst. 2 písm. d) CK uvedených v příloze 23 („Vysvětlivky k celní hodnotě“) nařízení č. 2454/93 k tomu doplňuje: „Celní hodnota se podle tohoto ustanovení určuje *zpravidla* na základě *informací, které jsou snadno dostupné ve Společenství*. K určení vypočtené hodnoty však může být třeba prověřit náklady na výrobu hodnoceného zboží a jiné informace, které je nutno opatřit mimo Společenství. Mimo to nebude ve většině případů výrobce zboží podléhat pravomoci orgánů členských států. Použití metody vypočtené hodnoty je všeobecně omezeno na případy, kdy jsou kupující a prodávající ve spojení a výrobce je *ochoten* sdělit orgánům země dovozu údaje potřebné ke zjištění nákladů a *umožnit* jim v případě potřeby pozdější ověření“ (Kurziva provedena autorkou tohoto stanoviska.)

31 – Rozsudky ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, body 41 až 43); ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, body 27 až 29), a ze dne 9. března 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, body 75 až 77).

32 – Viz čl. 153 odst. 1 nařízení č. 2454/93.

33 – Viz článek 14 CK.

69. Povinnost celních orgánů pečlivě ověřit podmínky pro uplatnění konkrétní metody určení celní hodnoty odpovídá také subsidiaritě těchto metod, kterou zamýšlel unijní zákonodárce. Vzhledem k tomu, že tento zákonodárce neponechal příslušným orgánům možnost volby těchto metod, musí se tyto orgány nejprve pokusit o uplatnění metody, jíž je zapotřebí využít přednostně, a až následně mohou uplatnit metody, které jsou další v pořadí.

70. S povinnostmi celní správy v oblasti ověřování a pečlivého přístupu jdou naopak ruku v ruce také určité povinnosti týkající se spolupráce a informování osob, které se na obchodu se zbožím podílejí. Například v čl. 6 odst. 1 CK se uvádí, že jestliže osoba požaduje, aby celní orgány přijaly rozhodnutí v rámci celních předpisů, musí jim poskytnout všechny skutečnosti a doklady, které celní orgány potřebují k přijetí tohoto rozhodnutí. Právě v situaci, kdy – jako v projednávané věci – hospodářský subjekt usiluje o uplatnění pro něj výhodnější metody určení celní hodnoty, se nejeví jako nepřiměřené po tomto subjektu požadovat, aby v rámci svých možností přispěl k poskytnutí údajů, jež jsou pro uplatnění této metody nezbytné.

71. Některá ustanovení celního kodexu a odpovídající prováděcí ustanovení ostatně potvrzují, že ověřovací povinnosti celní správy je nutno v zásadě vykonávat ve spolupráci s dotčenými hospodářskými subjekty. Například je stanoveno, že pokud celní orgány nemohou hodnotu transakce přijmout bez dalšího šetření, měly by poskytnout kupujícímu možnost, aby předložil další podrobné informace³⁴.

72. Vzhledem k tomuto vztahu spolupráce působí v projednávané věci přesvědčivě argumentace Komise. Podle ní je celní správa předtím, než může neuplatnit čl. 30 odst. 2 písm. a) CK, povinna využít veškeré jí dostupné informace a databáze a poskytnout dotčenému hospodářskému subjektu možnost předložit nezbytné údaje³⁵. Povinnost následného průzkumu u výrobce předmětného zboží je naproti tomu nutno odmítnout, neboť by byla spojena se značnými náklady a zpravidla by zasahovala do obchodního tajemství pouze nepřímo zúčastněných podniků.

73. Není však jasné, proč by toto řešení – tak jak je navrhla Komise – bylo nutno omezit na situaci, která nastala v projednávané věci, v níž bylo zboží během tranzitu odňato celnímu dohledu. Není totiž zjevný důvod pro to, aby byl v této situaci oslaben vztah subsidiarity různých metod určování celní hodnoty a nutnost postupného pečlivého ověření použitelnosti té které metody.

74. S ohledem na uvedené úvahy navrhuji odpovědět na třetí předběžnou otázku následujícím způsobem: celní orgán nemá povinnost získávat od výrobce předmětného zboží údaje nezbytné k uplatnění čl. 30 odst. 2 písm. a) CK. Avšak dříve, než tento celní orgán může neuplatnit čl. 30 odst. 2 písm. a) CK, je povinen využít veškeré jemu dostupné informační zdroje a databáze a poskytnout dotčeným hospodářským subjektům možnost předložit údaje nezbytné k uplatnění zmíněného ustanovení.

2. K povinnostem celní správy při odůvodňování

75. Druhá, čtvrtá a pátá předběžná otázka, které je třeba posoudit společně, se týkají povinností celní správy při odůvodňování metody zvolené pro určení celní hodnoty. Předkládající soud se tak chce dozvědět, zda má celní správa povinnost odůvodnit:

- proč k určení celní hodnoty nepoužila metodu stanovenou v člancích 29 a 30 CK, ale metodu stanovenou v článku 31 CK (druhá předběžná otázka);

34 – Viz např. čl. 29 odst. 2 CK a bod 3 vysvětlivek k tomuto ustanovení v příloze 23 („Vysvětlivky k celní hodnotě“) nařízení č. 2454/93.

35 – K nutnosti poskytnout hospodářskému subjektu možnost užitečně a včas vyjádřit své stanovisko viz rozsudky ze dne 18. prosince 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, body 36 a násl.), a ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 38).

- z jakého důvodu nelze použít metodu upravenou v čl. 30 odst. 2 písm. c) a d) CK, když určuje cenu podobného zboží na základě čl. 151 odst. 3 nařízení č. 2454/93 (čtvrtá předběžná otázka);
- a zda rozhodnutí musí obsahovat vyčerpávající odůvodnění existence informací dostupných ve Společenství ve smyslu článku 31 CK, nebo zda lze toto odůvodnění uvést později v soudním řízení a předložit podrobnější důkazy (pátá předběžná otázka).

76. Odpověď na tyto otázky vyplývá již z čl. 6 odst. 3 CK. Podle tohoto ustanovení musí písemná rozhodnutí, která jsou v neprospěch osob, jimž jsou určena, obsahovat odůvodnění.

77. Kromě toho se na vnitrostátní orgány v oblasti uplatňování unijního práva vztahuje obecná povinnost uvádět odůvodnění. Na jednu stranu sice nelze článek 41 Listiny základních práv v případě výkonu unijního práva ze strany členských států uplatnit přímo³⁶. V tomto ustanovení zaručené právo na řádnou správu však na druhou stranu odráží obecnou zásadu unijního práva, takže požadavky vyplývající z tohoto práva je nutno při uplatňování unijního práva ze strany členského státu dodržovat³⁷.

78. Přiměřené odůvodnění je dále nezbytné pro zaručení práva na účinnou soudní ochranu. Pouze takové odůvodnění totiž umožňuje jednotlivci rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je pro něj účelné obrátit se na soud. Dostatečné odůvodnění je také nutné k tomu, aby mohly soudy přezkoumat rozhodnutí orgánu, kterým bylo právo přiznané unijním právem odepráno³⁸.

79. V souladu s těmito požadavky a vzhledem k již zmíněné subsidiaritě metod, jež jsou v celním kodexu stanoveny pro určení celní hodnoty, je zaprvé zjevné, že celní orgán musí ve svém rozhodnutí dostatečně odůvodnit, proč se uplatní jím zvolená metoda určení celní hodnoty, a nikoli některá z metod výše v pořadí. Pokud tedy celní správa použije metodu stanovenou v článku 31 CK, musí uvést, z jakého důvodu nebyly splněny požadavky pro uplatnitelnost metod stanovených v člancích 29 a 30 CK.

80. Ze vztahu subsidiarity po sobě uvedených metod určování celní hodnoty dále vyplývá také to, že není nutné odůvodňovat, proč nebyly uplatněny metody, které mají na seznamu nižší pořadí. Vzhledem k tomu, že čl. 151 odst. 3 nařízení č. 2454/93 je prováděcím ustanovením k čl. 30 odst. 2 písm. b) CK, nemá celní správa při určování celní hodnoty na základě čl. 151 odst. 3 nařízení č. 2454/93 povinnost odůvodňovat, proč se neuplatní metody upravené v čl. 30 odst. 2 písm. c) a d) CK.

81. Povinnost odůvodnění, kterou má celní správa, zatřetí vyžaduje, aby bylo v rozhodnutí uvedeno, jak byla konečná celní hodnota vypočítána. Při určení hodnoty na základě článku 31 CK je tak nutno uvést údaje, které byly v Unii k dispozici a jež byly použity při výpočtu celní hodnoty.

82. A konečně musí být dostatečné odůvodnění v každém případě uvedeno již v rozhodnutí o stanovení celní hodnoty. Povinnost odůvodnění má také dokumentovat postup orgánu při ověřování použitelnosti různých metod určování celní hodnoty. Takto se zajistí, aby bylo splnění požadavků pro použitelnost příslušné metody pečlivě ověřeno. Bez relevantních údajů by ve skutečnosti bylo velmi obtížné zpětně posoudit, zda takové ověření bylo provedeno, nebo zda bude následně potvrzeno pouze

36 – V tomto ohledu viz mé stanovisko ve věci Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, bod 25).

37 – Rozsudek ze dne 8. května 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50); viz také mé stanovisko ve věci Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, bod 33 a citovaná judikatura).

38 – V tomto ohledu viz mé stanovisko ve věci Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, body 28 a 31 a citovaná judikatura). Viz také rozsudek ze dne 23. února 2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, bod 54).

rozhodnutí přijaté z jiných důvodů³⁹. Pro celní správu, která se řídila ustanoveními článků 29 až 31 CK a postupně pečlivě ověřila podmínky použitelnosti různých metod, by tudíž mělo být snadné v konečném rozhodnutí uvést, z jakého důvodu byla uplatněna zvolená metoda určení celní hodnoty, a nikoli některá z metod uvedených výše v pořadí.

83. Možnost takové sebekontroly celní správy by byla oslabena, pokud by bylo dostatečné odůvodnění předloženo teprve na žádost zúčastněné osoby⁴⁰. Platí to tím spíše v případě uvedení odůvodnění později v soudním řízení. V takovém případě by ostatně zúčastněná osoba neměla možnost se s plnou znalostí věci rozhodnout, zda je pro ni účelné obrátit se na soud.

84. Otázku *povinnosti* celních orgánů členských států uvést odůvodnění je ovšem nutno odlišit od otázky *právních následků* nedostatečného odůvodnění *ve vnitrostátním právu*, a tedy od otázky, zda lze nedostatek v odůvodnění odstranit během soudního řízení. Tato otázka není v celním kodexu upravena ani jinde v unijním právu není obsažena žádná obecná úprava následků pochybení spočívajícího v nedostatečném odůvodnění.

85. Je tedy věcí členských států, aby v rámci procesní autonomie upravily následky porušení povinnosti odůvodnění ze strany celních orgánů a stanovily, zda a do jaké míry lze takové porušení napravit během soudního řízení. Členské státy jsou však přitom vázány zásadami rovnocennosti a efektivity⁴¹.

86. S ohledem na uvedené úvahy navrhuji odpovědět na druhou, čtvrtou a pátou předběžnou otázku následujícím způsobem: z čl. 6 odst. 3 CK, z obecné povinnosti celní správy uvést odůvodnění a ze vztahu subsidiarity mezi jednotlivými metodami výpočtu celní hodnoty vyplývá, že celní správa je povinna ve svém rozhodnutí dostatečně odůvodnit, proč použila danou metodu určení celní hodnoty, a nikoli metodu stanovenou výše v pořadí. Celní správa má rovněž povinnost ve svém rozhodnutí dostatečně doložit, jak a na základě jakých údajů vypočetla konečnou celní hodnotu. Otázka, zda a do jaké míry lze chybějící odůvodnění uvést později v soudním řízení, je otázkou vnitrostátního práva a musí ji upravit členské státy, a to při zachování zásad rovnocennosti a efektivity.

VI. Závěry

87. Na základě výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby otázky Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) zodpověděl takto:

- „1) Článek 29 odst. 1 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že postup určování celní hodnoty, který je v něm stanoven, lze uplatnit pouze tehdy, pokud transakční hodnota předmětného zboží odpovídá ceně pro vývoz na celní území Unie. Je přitom nerozhodné, zda celní dluh vznikne tím, že zboží bylo během vnějšího tranzitu odňato celnímu dohledu.
- 2) Celní orgán nemá povinnost získávat od výrobce předmětného zboží údaje nezbytné k uplatnění čl. 30 odst. 2 písm. a) celního kodexu. Avšak dříve, než tento celní orgán může neuplatnit čl. 30 odst. 2 písm. a) CK, je povinen využít všechny jemu dostupné informační zdroje a databáze a poskytnout dotčeným hospodářským subjektům možnost předložit údaje nezbytné k uplatnění zmíněného ustanovení.

39 – V tomto ohledu viz úvahy v mém stanovisku ve věci Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, body 29 a 30).

40 – Tuto možnost uvedenou v bodech 59 až 61 a v bodě 1 výroku rozsudku ze dne 30. dubna 2009, Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279), je nutno v projednávané věci zamítnout zejména proto, že v celním kodexu – na rozdíl od směrnice, která byla základem zmíněného rozsudku – je výslovně stanovena povinnost uvést odůvodnění u rozhodnutí představujících zátěž.

41 – K možnosti odstranění vad spočívajících v porušení unijního práva viz rozsudek ze dne 3. července 2008, Komise v. Irsko (C-215/06, EU:C:2008:380, body 57 a násl.).

- 3) Z článku 6 odst. 3 CK, z obecné povinnosti správních orgánů uvést odůvodnění a ze vztahu subsidiarity mezi jednotlivými metodami výpočtu celní hodnoty vyplývá, že celní správa je povinna ve svém rozhodnutí dostatečně odůvodnit, proč použila danou metodu určení celní hodnoty, a nikoli metodu stanovenou výše v pořadí. Celní správa má rovněž povinnost ve svém rozhodnutí dostatečně doložit, jak a na základě jakých údajů vypočetla konečnou celní hodnotu. Otázka, zda a do jaké míry lze chybějící odůvodnění uvést později v soudním řízení, je otázkou vnitrostátního práva a musí ji upravit členské státy, a to při zachování zásad rovnocennosti a efektivity.“