



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
RIMVYDASE NORKUSE
přednesené dne 8. května 2025¹

Spojené věci C-72/24 [Keladis I] a C-73/24 [Keladis II]ⁱ

HF (C-72/24)

WI (C-73/24)

proti

Anexartiti Archi Dimosion Esodon

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko)]

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Celní kodex Společenství – Nařízení (EU) č. 952/2013 – Celní kodex Unie – Dovoz zboží – Podvody spočívající v podhodnocování dovážených výrobků – Doplnkové metody určování celní hodnoty – Správní praxe používající ‚minimální přijatelnou cenu pro určení celní hodnoty‘ “

I. Úvod

1. Předmětem projednávaných žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce předložených Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko) na základě článku 267 SFEU je výklad unijních pravidel v oblasti cel a obchodu, včetně ustanovení provádějících Všeobecnou dohodu o clech a obchodu.

2. Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů dvou fyzických osob, HF, vlastníka obchodu s textiliemi v Greveně (Řecko), a WI, zaměstnankyně dovozního podniku, s Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Nezávislý úřad pro veřejné příjmy, Řecko) ve věci několika dodatečných platebních výměrů týkajících se toho, že dovozy textilií pocházejících z Turecka podléhají dani z přidané hodnoty (DPH). Těmito výměry bylo HF a WI, kteří jsou údajně zapleteni do pašování, uloženo zvýšené clo za takto spáchané trestné činy. HF a WI požadují ve svých žalobách zrušení uvedených platebních výměrů, přičemž zpochybňují zejména metodu, pomocí které celní orgány vypočetly celní hodnotu dotčeného zboží a která spočívá zejména v použití určitých statistických údajů.

¹ – Původní jazyk: francouzština.

ⁱ Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádné ze zúčastněných stran.

3. Slučitelnost použití těchto statistických údajů k určení celní hodnoty s unijním právem je ústřední právní otázkou v těchto spojených věcech². V souladu s požadavkem Soudního dvora se proto mé stanovisko zaměří na tuto otázku. Ačkoli stávající judikatura již poskytuje určitá vodítka, domnívám se, že výklad Soudního dvora je nezbytný v zájmu právní jistoty, a to tím spíše, že odpověď, která má být poskytnuta předkládajícímu soudu, může mít finanční důsledky jak pro dotčené osoby, tak pro rozpočet Unie. Takový výklad by měl rovněž zajistit jednotné uplatňování metod určování celní hodnoty vnitrostátními orgány³.

II. Právní rámec

A. Mezinárodní právo

4. Pro projednávané případy je relevantní čl. 7 odst. 2 písm. f) Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994⁴.

B. Unijní právo

5. V rámci projednávaných věcí jsou relevantní článek 85 směrnice 2006/112/ES⁵, články 29 až 31 celního kodexu Společenství⁶, články 152 a 181a, jakož i příloha 23 nařízení (EHS) č. 2454/93⁷, články 70, 71 a 74 celního kodexu Unie⁸ a články 140, 142 a 144 prováděcího nařízení (EU) 2015/2447⁹.

C. Řecké právo

6. Článek 29 odst. 1 a 6 Nomos 2960/2001 – Ethnikos Teloniakos Kodikas (zákon 2960/2001 o vnitrostátním celním kodexu) (FEK A' 265, dále jen „celní kodex“) stanoví:

„1. Celním dluhem se rozumí závazek jakékoli fyzické nebo právnické osoby vůči celnímu orgánu zaplatit veškerá cla, daně, včetně daně z přidané hodnoty (DPH), a jiné poplatky a daně uložené státem, které jsou splatné v souvislosti se zbožím a které se na toto zboží uplatňují v souladu s příslušnými předpisy.

² – Jedná se o téma, které je v právní nauce diskutováno. D'Angelo, G., „Customs valuation adjustment in recent CJEU case law“, *Aspects of customs control in selected EU member States*, Bologna University Press, Bologna 2023, s. 172, uvádí, že Soudní dvůr je za určitých okolností připraven povolit použití metody statistické hodnoty, která Evropské komisi umožňuje upravit deklarované celní hodnoty, aby od členských států vybrala tradiční vlastní zdroje, které mají být zaúčtovány do rozpočtu Unie. Není však jasné, zda a za jakých podmínek by v rámci náhradní metody mohly vnitrostátní celní orgány použít metodu statistické hodnoty za účelem úpravy celních hodnot deklarovaných dovozců.

³ – Lyons, T., *EU Customs Law*, 3. vydání, Oxford University Press, Oxford, 2018, s. 160, uvádí, že samotným cílem těchto metod je zajistit jednotné uplatňování pravidel určujících cla.

⁴ – Úř. věst. 1994, L 336, s. 119.

⁵ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

⁶ – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302 s. 1), dále jen „CKS“.

⁷ – Nařízení Komise ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1) ve znění nařízení Komise (ES) č. 46/1999 ze dne 8. ledna 1999 (Úř. věst. 1999, L 10, s. 1), dále jen „prováděcí nařízení k CKS“.

⁸ – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1), dále jen „CKU“.

⁹ – Prováděcí nařízení Komise ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2015, L 343, s. 558, dále jen „prováděcí nařízení k CKU“).

[...]

6. Dlužníkem celního dluhu je deklarant, osoba, jejímž jménem je podáno celní prohlášení o spotřebních daních a jiných daních, a každá jiná osoba, ve vztahu k níž vznikl dluh podle ustanovení celních předpisů [...]"

7. Článek 33 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„Po předložení zboží celnímu orgánu musí vlastník zboží nebo jeho právní zástupce podle platných právních předpisů podat celní prohlášení, aby toto zboží bylo propuštěno do některého celního režimu nebo aby mu bylo přiděleno jedno z celně schválených určení v souladu se zvláštními právními předpisy Společenství.“

8. Článek 155 tohoto kodexu stanoví:

„1. Za pašování se považuje:

[...]

b) jakékoli jednání, jehož cílem je připravit řecký stát nebo Evropskou unii o cla, daně a jiné finanční poplatky, které jim náleží za dovezené nebo vyvezené zboží, včetně případů, kdy byly vybrány v jiné době a jiným způsobem, než stanoví zákon. Protiprávní jednání uvedená v tomto odstavci vedou k uložení zvýšeného cla pachatelům v souladu s ustanoveními tohoto kodexu, a to i v případě, kdy mají příslušné orgány za to, že nebyly naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu pašování.

2. Za pašování se považují:

[...]

g) nákup, prodej a držení zboží dovezeného nebo propuštěného ke spotřebě způsobem, který představuje trestný čin pašování;

[...];

i) podhodnocení nebo nadhodnocení dováženého nebo vyváženého zboží, pokud to vede ke ztrátě na clu, daních a jiných finančních poplatcích [(bod i) nahrazený článkem 1 odst. 60 zákona 3583/2007)].

[...]“

9. Článek 35 odst. 3 Nomos 2859/2000 – Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (zákon č. 2859/2000, kodex upravující DPH) (FEK A' 248/7.11.2000, dále jen „kodex DPH“) stanoví:

„V případě dovozu zboží je osobou povinnou k DPH osoba, která je považována za vlastníka dováženého zboží v souladu s ustanoveními celních předpisů.“

III. Skutkový základ sporů, původní řízení a předběžné otázky

A. Věc C-72/24 (Keladis I)

10. V roce 2014 HF v rámci obchodní činnosti dovezl do Řecka textilie pocházející z Turecka.

11. Celní prohlášení byla podána u celních orgánů v souladu se zjednodušeným postupem pro celní prohlášení stanoveným v článku 81 CKS, který stanoví, že tyto orgány mohou na žádost deklaranta souhlasit s tím, že celá zásilka bude podléhat clu odpovídajícímu sazebnímu zařazení zboží s nejvyšší celní sazbou dovozního cla.

12. Podle rozhodnutí Rady přidružení ES-Turecko č. 1/95 ze dne 22. prosince 1995 o provádění závěrečné etapy celní unie (96/142/CE) (JO 1996, L 35 s. 1) se přitom na zboží pocházející z Turecka nevztahuje clo. Z toho důvodu zboží deklarované dovážející společností podléhalo pouze DPH při dovozu, přičemž jako základ daně byla použita celní hodnota uvedená touto společností v dovozních prohlášeních.

13. V roce 2016 provedly celní orgány na základě stížnosti na podhodnocení dováženého zboží šetření, které odhalilo, že existují indicie, na jejichž základě se lze důvodně domnívat, že celní hodnota uvedená v několika celních prohlášeních je nesprávná a příjemce zboží uvedený v těchto prohlášeních není skutečným vlastníkem zboží.

14. Vzhledem k pochybnostem provedly celní orgány dne 14. prosince 2016 kontrolu všech celních prohlášení po propuštění zboží, na jejímž základě dospěly k závěru, že existuje systém pašování, který vedl k podání 289 nepravdivých dovozních prohlášení. V tomto ohledu celní orgány konstatovaly, že v rámci složitého mechanismu podvodů tento systém zahrnuje prohlášení o celních hodnotách výrazně nižších, než jsou minimální komerčně udržitelné hodnoty.

15. Celní orgány však uvedly, že z důvodu nemožnosti fyzické kontroly zboží po jeho propuštění a jeho obecného popisu v příslušných fakturách nebyly schopny rekonstruovat skutečné ceny reálně zaplacené za toto zboží tureckým dodavatelům.

16. Za těchto podmínek celní orgány za účelem určení celní hodnoty dotčeného zboží určily minimální přijatelnou cenu („lowest acceptable price“) (dále jen „MPC“) za použití nástroje pro hodnocení rizik založeného na údajích na úrovni Unie, který vyvinul Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF).

17. Tato metoda spočívá předně ve výpočtu „upravené průměrné ceny“ („cleaned average price“) (dále jen „UPC“), rovněž nazývané „spravedlivá cena“ („fair price“ nebo „fair value“). UPC se vypočítávají na základě měsíčních dovozních cen dotčených výrobků z Turecka získaných z Comext, referenční databáze pro podrobné statistiky mezinárodního obchodu se zbožím, kterou spravuje Eurostat. Jedná se o statistické odhady cen výrobků uváděných na trh vypočtené na základě údajů, které vylučují extrémní ceny.

18. Nakonec je vypočtena hodnota odpovídající 50 % UPC, která představuje MPC. Tato MPC, která je rovněž vyjádřena v ceně za kilogram, se používá jako prahová hodnota umožňující celním orgánům členských států odhalit obzvláště nízké hodnoty deklarované při dovozu, a tedy dovozy vysoce rizikové z hlediska podhodnocení.

19. Celní orgány všech členských států mají totiž k dispozici komunikační systém, informační systém pro boj proti podvodům (Anti-Fraud Information System – AFIS), do něhož je zapojen i OLAF. Prostřednictvím tohoto systému, konkrétně pomocí automatizovaného monitorovacího nástroje [*Automated Monitoring Tool (AMT)*], jsou schopni odhalit případy podhodnocení.

20. V projednávané věci celní orgány na základě takto vypočtené MPC stanovily „jednotkovou cenu“ ve smyslu čl. 30 odst. 2 písm. c) CKS. Tyto orgány tuto volbu odůvodnily tím, že vzhledem k neúplnému popisu výrobků na fakturách připojených k celním prohlášením se nemohly opřít ani o fiktivní převodní hodnotu dotčených výrobků, které byly záměrně podhodnoceny, ani o převodní hodnotu stejných nebo podobných výrobků vzhledem k neúplnému popisu výrobků na fakturách připojených k celním prohlášením. Kromě toho uvedené orgány nemohly fyzicky zkontrolovat dotčené zboží při kontrole po propuštění, neboť uniklo zajištění.

21. V tomto ohledu celní orgány uvádějí, že žádný z účastníků údajné pašerácké sítě neposkytl v rámci vysvětlení žádné důkazy svědčící o tom, že zjištěné celní hodnoty byly mnohem vyšší než skutečně zaplacené ceny.

22. Celní orgány tedy zjistily, že částka, o kterou byla DPH podvodně zkrácena, činila u veškerého zboží, jež bylo v rámci dotčeného pašeráckého systému předmětem podvodného prohlášení, 6 211 300,18 eura.

23. Pokud jde o zapojení HF do tohoto pašeráckého systému, HF držel v průběhu roku 2014 zboží, které bylo předmětem nepravdivého prohlášení o celní hodnotě, a z tohoto důvodu je podle vnitrostátního práva osobou povinnou odvést nezaplacenou DPH z tohoto zboží.

24. HF podal proti dotčeným dodatečným výměrům žalobu k Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni), předkládajícímu soudu. Tvrdil, že určení celní hodnoty zboží na základě MPC je protiprávní, neboť tyto MPC mohou být jakožto statistické údaje o dovozních cenách použity pouze ke zpochybnění deklarované hodnoty, ale nemohou představovat metodu určení celní hodnoty. Kromě toho měl za to, že byl rozsudkem Trimeles Plimmeiiodikeio Grevenon (tříčlenný senát trestního soudu v Greveně, Řecko) pravomocně zproštěn obžaloby z trestného činu pašování.

25. Předkládající soud předně uvádí, že má za to, že pravomocným rozsudkem o zproštění obžaloby vydaným Trimeles Plimmeiiodikeio Grevenon (tříčlenný senát trestního soudu v Greveně) je vázán pouze v rozsahu, v němž bylo HF na základě platebních výměrů uloženo zvýšené clo, které je třeba zrušit. Naproti tomu má za to, že HF je i nadále povinen odvést nezaplacenou DPH při dovozu.

26. Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni) vyjadřuje pochybnosti o tom, zda je použití prahových cen pro určení celní hodnoty v souladu s unijním právem. Rozhodl se proto přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Splňují statistické hodnoty označované jako ‚prahové ceny‘ (*threshold values*) nebo ‚spravedlivé ceny‘ (*fair prices*), které vycházejí ze statistické databáze Comext Eurostatu a jsou odvozeny z AFIS úřadu OLAF, jehož aplikací je AMT, a jsou k dispozici vnitrostátním celním orgánům prostřednictvím příslušných elektronických systémů, požadavek přístupnosti pro všechny hospodářské subjekty, jak je upřesněn v rozsudku Soudního dvora ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458)? Jsou údaje v nich obsažené pouze

souhrnnými údaji ve smyslu [nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 ze dne 6. května 2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1172/95 (Úř. věst. 2009, L 152, s. 23) a nařízení Komise (EU) č. 113/2010 ze dne 9. února 2010, kterým se provádí nařízení (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi, pokud jde o rozsah obchodu, definici údajů, sestavování statistiky obchodu podle podnikových ukazatelů a fakturační měny a o zvláštní zboží a pohyby], které byla platné v rozhodném období?

- 2) V souvislosti s kontrolou po propuštění zboží, kdy není možné fyzicky zkontrolovat dovážené zboží, mohou vnitrostátní celní orgány použít tyto statistické hodnoty z databáze Comext, pokud jsou považovány za obecně dostupné a neobsahují jen souhrnné údaje, pouze na potvrzení důvodných pochybností o tom, zda hodnota uvedená v celních prohlášeních představuje převodní hodnotu, tj. částku skutečně zaplacenou nebo splatnou za toto zboží, nebo mohou tyto statistické hodnoty využít rovněž k tomu, aby na jejich základě určily celní hodnotu zboží za použití alternativní metody uvedené v čl. 30 odst. 2 písm. c) [CKS], nebo v čl. [74] odst. 2 písm. c) [CKU], nazývané „metoda odečtu“, případně jiné alternativní metody? Jaký vliv na odpověď na tuto otázku má skutečnost, že nelze ověřit, že se tyto statistické hodnoty týkají stejného nebo podobného zboží, které bylo přibližně v této době předmětem transakcí ve smyslu čl. 152 odst. 1 [prováděcího nařízení k CKS]?
- 3) Je v každém případě použití těchto statistických hodnot pro určení celní hodnoty konkrétního dováženého zboží, které je rovnocenné použití minimálních cen, v souladu se závazky vyplývajícími z mezinárodní dohody Světové obchodní organizace (WTO) o celních hodnotách (rovněž označované jako dohoda o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994), jejíž smluvní stranou je Evropská unie, vzhledem k tomu, že tato dohoda výslovně zakazuje použití minimálních cen?
- 4) V souvislosti s předchozí otázkou: Použijí se výhrada ve prospěch obecných zásad a ustanovení výše uvedené Mezinárodní dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994, stanovená v čl. 31 odst. 1 [CKS] pro případ, kdy by byla použita „náhradní metoda“ určení celní hodnoty, a odpovídajícím způsobem i vyloučení použití minimálních hodnot stanovené v čl. 31 odst. 2 [CKS] (které se v odpovídajícím ustanovení čl. 74 odst. 3 [CKU] nenachází) pouze při použití této metody, nebo se jimi řídí všechny alternativní metody určení celní hodnoty?
- 5) V případě, že se zjistí, že v době dovozu bylo použito zjednodušení zařazení položek celního sazebníku podle článku 81 [CKS] (nyní článek 177 [CKU]), je možné použít alternativní metodu uvedenou v čl. 30 odst. 2 písm. c) [CKS] (nebo v čl. 70 odst. 2 písm. c) [CKU]), a to bez ohledu na různorodost zboží vykázaného pod stejným kódem TARIC v témže celním prohlášení a z toho vyplývající fiktivní hodnotu zboží nepatřícího pod tento kód sazebního zařazení?
- 6) Konečně bez ohledu na předchozí otázky: jsou ustanovení řeckých právních předpisů upravující určení osob povinných odvést DPH při dovozu dostatečně přesná z hlediska požadavků [unijního] práva, pokud za osobu povinnou k dani označují „tzv. vlastníka dováženého zboží“?

B. Věc C-73/24 (Keladis II)

27. S výjimkou skutečnosti, že na jedné straně je WI zaměstnankyní podniku, který se zabývá velkoobchodem s textiliemi pocházejícími z Turecka, u níž se má za to, že měla povědomost o dotčeném systému pašování vzhledem k tomu, že byla pověřena větší částí řízení tohoto podniku, a na druhé straně byla dotčená celní prohlášení podána v období od března 2014 do prosince 2016, jsou skutkové okolnosti a odůvodnění předkládacího rozhodnutí ve věci C-73/24 (Keladis II) obdobné skutkovým okolnostem a odůvodnění předkládacího rozhodnutí ve věci C-72/24 (Keladis I).

28. Za těchto podmínek se Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, které mají obdobné znění jako otázky položené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-72/24 (Keladis I):

- „1) Pokud existují důvodné pochybnosti o tom, že celní hodnota dováženého zboží je skutečnou převodní hodnotou zboží, avšak kontrolou po propuštění zboží není možné převodní hodnotu určit na základě metod (převodní hodnota stejných a podobných výrobků) uvedených v čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) [CKS] a v čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) [CKU], neboť jednak zboží nebylo zajištěno, a není tedy možné provést jeho fyzickou kontrolu, a jednak je popis zboží v dokladech přiložených k dovoznímu prohlášení obecný a nepřesný, je s ustanoveními čl. 30 odst. 2 písm. c) [CKS] a čl. 74 odst. 2 písm. c) [CKU] slučitelná správní praxe, podle které se jako základ pro určení převodní hodnoty zboží za použití ‚metody odvozené hodnoty‘ stanovené v těchto ustanoveních použijí takzvané ‚prahové ceny‘ definované v automatizovaném monitorovacím nástroji [AMT] systému [AFIS] a stanovené statistickými metodami?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: je přípustné použít výše uvedené ‚prahové ceny‘ v rámci dalších metod popsanych v člancích 30 a 31 [CKS] a čl. 74 odst. 1 až 3 [CKU]? Jaká bude odpověď na tuto otázku zvláště s ohledem na přiměřenou flexibilitu, kterou se musí vyznačovat použití ‚náhradní metody‘ podle článku 31 nařízení [CKS] a čl. 74 odst. 3 [CKU], a na výslovný zákaz – stanovený ve vztahu k téže ‚náhradní metodě‘ v čl. 31 odst. 2 písm. f) [CKS] a v čl. 144 odst. 2 písm. f) [prováděcího nařízení k CKU] – určit celní hodnotu na základě minimálních celních hodnot?
- 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 obchodně udržitelné ceny, pokud celní orgány nejsou schopny při kontrole po propuštění zboží určit celní hodnotu dováženého zboží některou z metod popsanych v člancích 30 a 31 [CKS] a v čl. 74 odst. 1 až 3 [CKU], anebo je v takovém krajním případě přípustné vyměřit daň na základě statisticky stanovených minimálních přijatelných cen, jak již bylo připuštěno v případě přičtení – ze strany Komise – ztráty vlastních zdrojů členskému státu, který neprovedl odpovídající celní kontroly [viz rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním), C-213/19, EU:C:2022:167]?

- 4) V případě kladné odpovědi na 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? Pokud ano, jaký je maximální přípustný časový odstup mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které byly předmětem kontroly (např. lze analogicky použít časové období [90] dnů stanovené v čl. 152 odst. 1 písm. b) [prováděcího nařízení k CKS] a v čl. 142 odst. 2 [prováděcího nařízení k CKU])?
- 5) V případě kladné odpovědi na jednu z prvních tří otázek týkajících se použití ‚prahových cen‘ pro určení převodních hodnot dováženého zboží[,] v případě, že byl při dovozu použit postup zjednodušení celních prohlášení zařazením zboží do jedné třídy sazebníku – postup stanovený v článku 81 [CKS] a v článku 177 [CKU] – 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 dovozního prohlášení vypočítá na základě ‚prahové ceny‘ stanovené pro konkrétní výrobek, jehož sazební zařazení bylo uvedeno v dovozním prohlášení, neboť celní orgán má za to, že je vázán, zejména podle čl. 222 odst. 2 písm. b) [prováděcího nařízení k CKU], seskupením provedeným dovozcem? Anebo naopak musí být cena každého výrobku určena na základě jeho vlastního sazebního zařazení, ačkoli kód není uveden v dovozním prohlášení, aby se předešlo riziku uložení cla libovolným způsobem?“

IV. Řízení před Soudním dvorem

29. Předkládací rozhodnutí ve věcech C-72/24 (Keladis I) a C-73/24 (Keladis II) ze dne 30. listopadu 2023 došla kanceláři Soudního dvora dne 30. ledna 2024.

30. Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 25. března 2024 byly věci C-72/24 (Keladis I) a C-73/24 (Keladis II) spojeny pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

31. Účastníci původního řízení, řecká, česká, španělská, a francouzská vláda a Evropská komise předložili písemná vyjádření ve lhůtě stanovené v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie.

32. Na jednání konaném dne 29. ledna 2025 předložili vyjádření zástupci účastníků původního řízení, řecké, české a španělské vlády, jakož i Komise.

V. Právní analýza

A. Úvodní poznámky

33. Projednávané spojené věci se v podstatě týkají použitelnosti různých metod určení celní hodnoty v případech, kdy existuje riziko podhodnocení, ale fyzická kontrola dotčeného zboží již není možná, neboť toto zboží uniklo zajištění celními orgány. Vzhledem k nemožnosti určit skutečnou celní hodnotu by se mohlo ukázat jako vhodné použít statistické hodnoty, aby bylo dosaženo hodnoty co nejbližší celní hodnotě. Vystává tedy otázka *přípustnosti takového přístupu*, kterou se budu zabývat v tomto stanovisku z hlediska použitelných celních předpisů.

34. Potřeba vyjasnit tuto otázku vyplývá zejména ze skutečnosti, jak uvedl Soudní dvůr, že fungování celní unie nutně vyžaduje, aby existovala *jednotná kritéria pro určení celní hodnoty zboží* dováženého ze třetích zemí, neboť je to jediný způsob, jak zajistit společnou obchodní politiku¹⁰. Jednotnost těchto kritérií zabraňuje narušením, která by mohla představovat necelní překážky obchodu, a tím v konečném důsledku zajišťuje soulad s normami mnohostranného obchodního systému¹¹.

35. Úvodem je třeba poznamenat, že podle čl. 286 odst. 2 a čl. 288 odst. 2 CKU byl CKS s účinností od 1. května 2016 nahrazen CKU. Nicméně vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti sporu v původním řízení ve věci C-73/24 (Keladis II) nastaly před a po tomto datu, je třeba za účelem odpovědi na položené otázky provést *výklad ustanovení těchto dvou kodexů*. V tomto ohledu jsou články 70 a 74 CKU, které stanoví pravidla pro určení celní hodnoty zboží, v podstatě totožné s pravidly stanovenými v člancích 29 až 31 CKS. Judikatura týkající se CKS je tedy v zásadě použitelná i na CKU.

36. Na žádost Soudního dvora se toto stanovisko zaměří na první až čtvrtou otázku ve věcech C-72/24 (Keladis I) a C-73/24 (Keladis II). Jak vyplývá z výroků v předkládacích rozhodnutích v obou spojených věcech, jednotlivé předběžné otázky předložené Soudnímu dvoru se v řadě ohledů překrývají, a lze je tedy shrnout do tří tematických okruhů. Tyto otázky se týkají zaprvé možnosti použít statistické hodnoty v případě, že celní hodnota nemohla být stanovena v souladu s čl. 29 CKS a čl. 70 CKU¹², zadruhé slučitelnosti prahových hodnot stanovených na základě statistických údajů se zákazem používat minimální celní hodnoty¹³ a zatřetí maximálního přípustného časového intervalu mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které jsou předmětem hodnocení¹⁴. Předběžnými otázkami položenými předkládajícím soudem se budu zabývat v rámci výkladu těchto tří tematických okruhů.

B. K metodám výpočtu celní hodnoty zboží

37. Před posouzením těchto aspektů je však důležité vysvětlit relevanci celní hodnoty zboží a způsob jejího výpočtu celní správou. Celní hodnota se používá k určení hodnoty zboží při jeho propuštění do různých celních režimů. Je zásadní pro určení správné výše cla, které má být zaplacen ze zboží propuštěného do volného oběhu. V Unii se celní hodnota používá též pro výpočet DPH¹⁵. Článek 85 směrnice 2006/112 totiž stanoví, že „[p]ři dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství“. Je třeba rovněž zohlednit výklad těchto ustanovení v judikatuře.

38. Jak uvedl Soudní dvůr ve své judikatuře¹⁶, účelem právní úpravy Společenství týkající se celní hodnoty je zavedení spravedlivého, jednotného a nestranného systému, který vylučuje používání libovolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota tedy musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu¹⁷. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že podle čl. 29 odst. 1

¹⁰ – Viz rozsudek ze dne 12. července 1973, Massey-Ferguson (8/73, EU:C:1973:90, bod 3).

¹¹ – Fabio, M., *Customs Law of the European Union*, 5. vydání, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2020, s. 140.

¹² – Viz bod 48 a násl. tohoto stanoviska.

¹³ – Viz bod 77 a násl. tohoto stanoviska.

¹⁴ – Viz bod 90 a násl. tohoto stanoviska.

¹⁵ – Albert, J.-L., *Le droit douanier de l'Union européenne*, kapitola 3 („Druh, původ, hodnota“), Bruylant, Brusel, 2019, s. 304 a násl.

¹⁶ – Viz rozsudek ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, bod 60).

¹⁷ – Viz rozsudek ze dne 9. července 2020, Direktor na Teritorialna direkcija Jugozapadna Agencija „Mitnici“ (C-76/19, EU:C:2020:543, bod 34).

CKS¹⁸ je základem pro určení celní hodnoty v zásadě „hodnota transakce“ dováženého zboží, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená podle článků 32 a 33 CKS. Proto má pro účely stanovení celní hodnoty *přednost* „hodnota transakce“. Způsob určení celní hodnoty zboží založený na „hodnotě transakce“ je považován za nejvhodnější a nejčastěji používaný¹⁹.

39. V některých případech však nelze celní hodnotu vypočítat na základě hodnoty transakce. Článek 181a prováděcího nařízení k CKS stanoví, že celní orgány nemusí nezbytně určovat celní hodnotu dováženého zboží podle hodnoty transakce, pokud mají odůvodněné pochybnosti, zda uváděná hodnota odpovídá celkové zaplacené nebo splatné částce. V tomto případě mohou odmítnout uváděnou cenu, pokud tyto pochybnosti trvají i poté, co případně požádaly o předložení veškerých doplňkových informací nebo dokumentů, a poté, co poskytly příslušné osobě přiměřenou příležitost vyjádřit názor na důvody těchto pochybností²⁰. Pokud dovozce nerozptýlí oprávněné pochybnosti celních orgánů nebo neodpoví či nepředloží nové důkazy, mohou celní orgány odmítnout deklarovanou hodnotu transakce a použít jinou metodu určení celní hodnoty. Nemůže-li být použita metoda hodnoty transakce nebo je-li deklarovaná hodnota transakce celními orgány zamítnuta, určí se celní hodnota jednou z doplňkových metod oceňování. Podobné ustanovení je obsaženo v článku 140 prováděcího nařízení k CKU.

40. Pokud jde o důvodnost pochybností týkajících se hodnoty transakce, Soudní dvůr uvedl, že celní orgány se mohou domnívat, že deklarovaná hodnota transakce u dováženého zboží je neobvykle nízká ve vztahu k průměrné statistické hodnotě dovozu srovnatelného zboží. Zvláště v případech, kdy je deklarovaná cena o více než 50 % nižší než průměrná statistická cena, se tento cenový rozdíl jeví jako dostatečný k tomu, aby odůvodnil pochybnosti celních orgánů a zamítnutí deklarované celní hodnoty. Právě taková situace nastala v projednávaných věcech²¹.

41. Nemůže-li být celní hodnota určena podle článku 29 CKS pomocí hodnoty transakce u dováženého zboží, postupuje se při určování celní hodnoty podle ustanovení čl. 30 CKS postupným uplatňováním metod stanovených v čl. 30 odst. 2 písm. a) až d) CKS²². Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena ani na základě článku 30 CKS, stanoví se celní hodnota podle ustanovení článku 31 CKS²³ pomocí náhradní metody „fall back“²⁴.

42. Jak uvedl Soudní dvůr, ze znění článků 29 až 31 CKS i z pořadí, v němž je třeba uplatnit kritéria pro určení celní hodnoty na základě těchto článků, vyplývá, že mezi těmito ustanoveními existuje *vztah subsidiarity*²⁵. Pouze v případě, že celní hodnotu nelze určit na základě daného ustanovení, se použije ustanovení, které po něm v rámci stanoveného pořadí bezprostředně následuje²⁶. Je třeba upřesnit, že v souladu s bodem 2 vysvětlivek k celní hodnotě týkajících se

¹⁸ – Viz rovněž odpovídající ustanovení čl. 70 odst. 1 CKU.

¹⁹ – Viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Christodoulou a další (C-116/12, EU:C:2013:825, bod 44).

²⁰ – Viz rozsudek ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, bod 52).

²¹ – Řecké celní orgány měly za to, že metoda založená na hodnotě transakce stanovená v článku 29 CKS musí být vyloučena z důvodu, že deklarované celní hodnoty jsou příliš nízké ve srovnání s „prahovými cenami“ vypočtenými procentem ze „spravedlivých cen“. Tato okolnost podle těchto orgánů odůvodňovala opodstatněné pochybnosti o deklarovaných hodnotách a v důsledku toho i odmítnutí těchto hodnot.

²² – Viz rovněž odpovídající ustanovení čl. 74 odst. 1 CKU.

²³ – Viz rovněž odpovídající ustanovení čl. 74 odst. 3 CKU.

²⁴ – Viz rozsudek ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, bod 28).

²⁵ – Generální advokát M. Campos Sánchez-Bordona vysvětluje v bodě 36 svého stanoviska ze dne 23. ledna 2025 ve věci Tauritus (C-782/23, EU:C:2025:30), že mezi po sobě jdoucími metodami určení hodnoty existuje hierarchie, výslovně stanovená samotným CKU.

²⁶ – Viz rozsudek ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, bod 29).

čl. 31 odst. 1 CKS, které jsou uvedeny v příloze 23 prováděcího nařízení k CKS, je „přiměřená pružnost“ při uplatňování těchto metod v souladu s cíli a ustanoveními čl. 31 odst. 1 tohoto kodexu²⁷.

43. Soudní dvůr uvedl, že s ohledem na vztah subsidiarity, který existuje mezi různými metodami určení celní hodnoty uvedenými v čl. 30 odst. 2 písm. a) až d) CKS, musí celní orgány vykázat řádnou péči při provádění každé z metod, které jsou postupně uvedené v tomto ustanovení, před tím, než mohou přijmout závěr o její nepoužitelnosti²⁸. Pokud tedy celní orgán zamýšlí určit celní hodnotu podle čl. 30 odst. 2 písm. a) CKS, musí založit posouzení na informacích týkajících se stejného zboží, vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno²⁹.

44. Pokud celní orgán poté, co dospěl k závěru, že tuto metodu nelze použít, hodlá určit celní hodnotu podle čl. 30 odst. 2 písm. b) CKS, musí posouzení založit na informacích týkajících se podobného zboží, vyváženého do Unie ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno. S ohledem na povinnost řádné péče, která jim přísluší při provádění čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CKS, jsou celní orgány povinny konzultovat všechny zdroje informací a databáze údajů, které mají k dispozici, za účelem určení celní hodnoty co možná nejpřesnějším způsobem a co možná nejbližší skutečnosti³⁰.

45. Povinnost uvést odůvodnění, která je uložena celním orgánům v rámci provádění těchto ustanovení, musí zaprvé umožňovat jasným a jednoznačným způsobem uvést důvody, které celní orgány vedly k odmítnutí jedné nebo několika metod určení celní hodnoty; zadruhé tato povinnost znamená, že tyto orgány jsou povinny v rozhodnutích stanovících výši dlužného dovozního cla uvést údaje, na základě kterých byla vypočtena celní hodnota zboží, jednak aby bylo adresátovi rozhodnutí o této hodnotě umožněno hájit svá práva za co nejpříznivějších podmínek a rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je účelné podat proti takovému rozhodnutí žalobu, a jednak aby byly soudy plně schopny provést přezkum legality tohoto rozhodnutí³¹.

46. V projednávaných věcech z rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že řecké celní orgány nepoužily metody určení založené na hodnotě transakce stejného nebo podobného zboží uvedené v čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CKS a v čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) CKU, protože tyto metody nemohly být použity z toho důvodu, že zboží uniklo zajištění a jeho popis na fakturách přiložených k dovozním prohlášením byl formulován obecně a nepřesně.

47. Z tohoto hlediska se vnitrostátní soud táže, zda je možné v jedné z doplňkových metod oceňování uvedených v čl. 30 odst. 2 CKS a v čl. 74 odst. 2 CKU použít statisticky vypočtené hodnoty, které jsou uvedeny v AMT. Tato otázka spadá do prvního tematického okruhu, který zahrnuje první dvě předběžné otázky ve věci C-72/24 (Keladis I), jakož i první tři předběžné otázky ve věci C-73/24 (Keladis II), a bude posouzena dále v tomto stanovisku.

²⁷ – Viz rozsudek ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, bod 60) a ze dne 9. března 2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, bod 80).

²⁸ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 35).

²⁹ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 36).

³⁰ – Viz rozsudky ze dne 9. listopadu 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839, bod 56) a ze dne 20. června 2019, Oribalt Riga (C-1/18, EU:C:2019:519, bod 27).

³¹ – Viz rozsudky ze dne 9. listopadu 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839, body 44 a 45), jakož i ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, body 53 a 54).

C. K možnosti použít statistické údaje pro účely určení celní hodnoty

1. Povaha údajů obsažených v AMT a meze pro použití statistických údajů podle judikatury

48. V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr povolil použití statistických údajů v určitých oblastech činnosti celních orgánů. Pro účely projednávané věci považuji za vhodné připomenout případy, kdy bylo použití statistických údajů považováno za slučitelné s požadavky unijního práva. Díky tomu bude možné určit, jak unijní právo tento přístup omezuje.

49. V rozsudku ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455) Soudní dvůr rozhodl, že statistické hodnoty dostupné v AMT mohou celní orgány použít k odmítnutí uváděné hodnoty transakce. Konkrétně Soudní dvůr uvedl, že pokud je uváděná cena o více než o 50 % nižší než statistický průměr cen, je významný cenový rozdíl dostatečný k odůvodnění pochybností celního orgánu a odmítnutí uváděné celní hodnoty dotčeného zboží³².

50. AMT představuje nástroj vytvořený pro účely analýzy rizik, který celním orgánům umožňuje odhalit potenciálně podhodnocená prohlášení, která vyžadují dodatečné celní kontroly. Jak jsem již uvedl výše, řecké celní orgány zvolily právě tento přístup a žádná ze zúčastněných stran nezpochybňuje jeho zákonnost. Řecké celní orgány se však neomezily na použití statistických údajů ke zjištění podhodnocení, ale použily tyto údaje k určení celní hodnoty. Dosavadní judikatura podle mého názoru poskytuje pouze omezené informace pro posouzení oprávněnosti takového použití statistických údajů.

51. V rozsudku ve věci FAWKES, Soudní dvůr rozhodl, že při určování celní hodnoty podle doplňkových metod založených na hodnotě transakce u stejného nebo podobného zboží podle čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CKS musí celní orgány členského státu zkoumat takové prvky, jako jsou fyzické znaky, jakost, pověst, zaměnitelnost zboží, jakož i obchodní úroveň zohledněných prodejů³³.

52. Soudní dvůr rovněž poukázal na význam *povinnosti uvést odůvodnění*³⁴ uvedené v bodě 45 tohoto stanoviska. Je třeba připomenout, že Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že aby bylo hospodářskému subjektu zaručeno právo být informován o údajích použitých k určení celní hodnoty jím dovezeného zboží, musí mít tento subjekt k dispozici informace, které mu umožní napadnout případný nesoulad mezi referenčními údaji použitými celním orgánem a jeho dovozem s ohledem na požadavky obsažené v čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CKS³⁵. Jinak řečeno, hospodářský subjekt musí mít možnost zpochybnit srovnání mezi vlastními dovozy a jinými skutečnými dovozy použitými pro účely použití doplňkových metod pro určení celní hodnoty, což v případě statistických hodnot není z jejich podstaty možné, neboť tyto neodpovídají žádným skutečným dovozům.

53. Je však třeba upřesnit, že věc FAWKES (C-187/21) se týkala určení celní hodnoty pouze na základě čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CKS. Metody stanovené v těchto ustanoveních skutečně vyžadují srovnání některých prvků, jako jsou ty, které jsou uvedeny v bodě 51 tohoto stanoviska³⁶.

³² – Viz rozsudek ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, body 38 a 39).

³³ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 48).

³⁴ – Rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, body 39, 51, 53 a 55).

³⁵ – Rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 54).

³⁶ – Rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 48).

54. Statistické hodnoty obsažené v AMT, ačkoli jsou užitečné pro identifikaci rizik podvodů a podhodnocených dovozů, nejsou vhodné k tomu, aby tvořily součást odůvodnění rozhodnutí celního úřadu o stanovení celní hodnoty na základě ustanovení použitých ve věci FAWKES (C-187/21).

55. Tyto statistické hodnoty totiž neobsahují dostatečně přesné informace o srovnatelných dovozech, které jsou nezbytné pro použití doplňkových metod pro určení celní hodnoty podle článku 30 CKS a čl. 74 odst. 2 CKU. To potvrdila i Komise, která ve svém vyjádření uvedla, že statistické hodnoty označované jako „spravedlivé ceny“, obsažené v ATM, představují pouze *souhrnné údaje a nezohledňují specifické vlastnosti dotčených výrobků*, jako je například kvalita. Navíc se jedná o hodnoty *obecné a nepřímé oproti hodnotám transakce*.

56. Pokud jde o přístupnost údajů obsažených v AMT, Komise v písemném vyjádření vysvětluje, že ceny vypočítané statisticky, nazývané „spravedlivé ceny“ a uvedené v AMT, mohou být sděleny hospodářským subjektům v rámci výkonu práva být vyslechnut. Tento aspekt Komise potvrdila na jednání a žádná ze zúčastněných stran přítomných na jednání jej nezpochybnila. Naproti tomu podle Komise by „prahové ceny“ vypočítané členskými státy na základě procentního podílu statistických hodnot obsažených v AMT, které jsou stanoveny s cílem pomoci celním orgánům při odhalování prohlášení ke kontrole, měly být považovány za informace, které nemají být hospodářským subjektům sdělovány „nekontrolovaně“, aby se zabránilo ohrožení účinnosti systému řízení rizik³⁷.

57. Z tohoto hlediska a s ohledem na vlastnosti, které vykazují statistické hodnoty obsažené v AMT, uvedené v předchozích bodech, a povinnost celních orgánů „ve svých rozhodnutích stanovících výši dlužného dovozního cla uvést údaje, na základě kterých byla vypočtena celní hodnota zboží“³⁸, vyvstává otázka, zda odůvodnění založené na souhrnných statistických údajích mohlo tyto požadavky splnit. Odpověď na tuto otázku předpokládá nejprve nutnost přezkoumat, zda může být použití tohoto druhu údajů povoleno v rámci jakéhokoli doplňkového způsobu určení celní hodnoty.

58. V tomto ohledu je třeba uvést, že ve věci Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19), týkající se určení výše ztrát způsobených vlastním zdrojem Unie, Soudní dvůr rozhodl, že chybí-li dostatečné údaje o kvalitě zboží, které již bylo propuštěno do volného oběhu, a není-li již možné vzhledem k tomu, že celní orgány opomněly přijmout nezbytná opatření (jako jsou fyzické kontroly, žádosti o informace nebo o dokumenty nebo systematický odběr vzorků), stanovit hodnotu tohoto zboží na základě jedné z metodik oceňování stanovených v člancích 29 až 31 CKS, „k odhadu hodnoty tohoto zboží *lze použít pouze statistickou metodiku*“³⁹. Jinak řečeno, Soudní dvůr nevyloučil, že takový přístup může být za určitých okolností považován za *poslední možnost*.

59. Kromě toho je třeba mít na paměti, že správné stanovení celního dluhu je nezbytným úkolem, má-li být výběr těchto tradičních vlastních zdrojů, jako jsou cla, prováděn účinně a v plném rozsahu⁴⁰. Konkrétně Soudní dvůr připomněl, že jakmile existuje přímá souvislost mezi výběrem příjmů z cel a poskytnutím odpovídajících zdrojů Komisi, je povinností členských států, aby

³⁷ – Komise však neupřesňuje, co má na mysli „nekontrolovaným způsobem“ a zda podle ní přístup k prahovým cenám v rámci soudního řízení může rovněž ohrozit účinnost systému řízení rizik.

³⁸ – Rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 54).

³⁹ – Rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 443). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁴⁰ – Rijo, J., *Customs Law in the European Union*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2021.

v souladu se svými povinnostmi podle čl. 325 odst. 1 SFEU chránit finanční zájmy Unie před podvody nebo jinou protiprávní činností, které tyto zájmy ohrožují, přijaly nezbytná opatření k zajištění účinného výběru těchto cel v plném rozsahu, a tedy i těchto zdrojů⁴¹. Právě v tomto kontextu povolil Soudní dvůr použití statistických hodnot ve věci, která vyplynula z řízení o nesplnění povinnosti zahájeného Komisí proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska z důvodu, že Spojené království nesplnilo povinnost správně vybírat tradiční vlastní zdroje podle článku 325 SFEU.

60. Je zajisté třeba uvést, že Soudní dvůr musel rozhodnout o tom, zda byla Komise oprávněna použít statistické hodnoty stanovené na základě metodiky vytvořené OLAF⁴² při výpočtu výše ztrát těchto vlastních zdrojů, a že Soudní dvůr rovněž několikrát zdůraznil zvláštní povahu okolností projednávaného případu⁴³.

61. Je však důležité uvést, že Soudní dvůr souhlasil s použitím statistických hodnot za účelem prokázání ztráty vlastních zdrojů Unie v situaci propuštění dotčeného zboží do volného oběhu, přičemž toto zboží již nemohlo být staženo pro účely kontroly za účelem zjištění jeho skutečné hodnoty⁴⁴, což v podstatě odpovídá skutkovému rámci uvedenému předkládajícím soudem v projednávaných věcech. Ačkoli jsem si vědom aspektů, které odlišují věc Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) od zde projednávaných věcí⁴⁵, jsem toho názoru, že použití statistických hodnot v *zásadě* nelze vyloučit jako přiměřené opatření k ochraně finančních zájmů Unie jako nástroj *poslední instance*, když všechny ostatní metody selžou. Pokud by totiž bylo použití statistických údajů povoleno za účelem určení rozsahu odpovědnosti členského státu za ztrátu vlastních zdrojů Unie, ale současně by bylo absolutně zakázáno používat tytéž hodnoty za účelem stanovení celní hodnoty zboží ve vztahu k hospodářskému subjektu, hrozilo by, že odpovědnost za celní dluh hospodářského subjektu bude přenesena na členský stát, což by vytvořilo trhlinu v celním systému.

62. Jakkoli jsou cíle předcházení podvodům a ochrany finančních zájmů Unie důležité, z judikatury uvedené v předchozích bodech rovněž vyplývá, že jich nelze dosahovat na úkor práv hospodářského subjektu. Z tohoto důvodu by mělo být používání statistických hodnot prováděno tak, aby byla „zaručena rovnováha mezi povinnostmi celních orgánů zajistit řádné uplatňování celních předpisů na jedné straně a právem hospodářských subjektů na spravedlivé zacházení“ na straně druhé, jak vyplývá z bodu 26 odůvodnění CKU. Zvláště je třeba zajistit, aby se bez ohledu na metodu použitou v projednávaném případě celní hodnoty *co nejvíce blížily skutečné hospodářské hodnotě* dováženého zboží.

⁴¹ – Rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 346).

⁴² – Jedná se o metodiku OLAF-JRC (Joint Research Center) (viz rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 53).

⁴³ – Rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167, body 444 a 447).

⁴⁴ – Viz rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 443).

⁴⁵ – Přezkum použití metodiky OLAF-JRC, který Soudní dvůr provedl v rámci řízení o nesplnění povinnosti [Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním)], byl v podstatě zaměřen především na to, aby bylo posouzeno, že tato metodika byla odůvodněna s ohledem na zvláštnosti projednávaného případu a byla dostatečně přesná a věrohodná, jelikož se zakládala na kritériích, která nebyla ani svévolná, ani zkreslená a vycházela z objektivní a soudržné analýzy založené na všech dostupných relevantních údajích, takže nemohla vést ke zjevnému nadhodnocení výše těchto ztrát [viz rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 452)], kdežto cílem určení celní hodnoty je stanovit hodnoty co nejbližší skutečné hospodářské hodnotě dovezeného zboží.

63. Je mimoto třeba připomenout, že Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Baltic Master* (C-599/20), považoval použití informací dostupných ve vnitrostátních databázích za přípustné. Konkrétně Soudní dvůr upřesnil, že údaje obsažené ve vnitrostátní databázi, které se týkají zboží zařazeného pod stejný kód TARIC a pocházejícího od téhož prodávajícího jako dotčené zboží, představují „údaj dostupný v Unii“ ve smyslu čl. 31 odst. 1 CKS, který může být použit jako základ pro účely určení celní hodnoty dotčeného zboží. Podle Soudního dvora totiž odkaz na tyto údaje představuje prostředek k určení uvedené hodnoty, který je „vhodný“ ve smyslu čl. 31 odst. 1 CKS i slučitelný se zásadami a obecnými ustanoveními mezinárodních dohod, jakož i ustanoveními, na která tentýž článek odkazuje⁴⁶.

64. Závěry, které je třeba z posledně uvedeného rozsudku vyvodit pro projednávané věci, jsou však omezené zejména proto, že použití údajů z vnitrostátních databází, které Soudní dvůr ve věci *Baltic Master* (rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457) považoval za přípustné, nebylo omezeno na souhrnné statistické údaje, ale bylo cílenější (zboží téhož kódu TARIC pocházející od stejného prodejce jako dotčené zboží) než v projednávaných věcech. Přesto se domnívám, že tento rozsudek musí být chápán jako uznání užitečnosti všech databází pro celní orgány, včetně databází spravovaných samotnými členskými státy. Tento rozsudek je třeba vykládat ve spojení s výše uvedeným rozsudkem *FAWKES*, v němž Soudní dvůr poukázal na možnost členských států získat prostřednictvím vhodných žádostí přístup k informacím, které mají k dispozici celní orgány jiných členských států nebo unijní orgány a útvary⁴⁷.

2. Soulad statistického přístupu s celním právním rámcem

65. V následujících úvahách se budu zabývat tím, do jaké míry lze při použití doplňkových metod určení celní hodnoty použít statistické hodnoty, aby tento přístup splňoval právní požadavky uvedené v bodě 63 tohoto stanoviska. Uvedu zejména obtíže spojené s každou z metod s cílem navrhnout přístup, který je v souladu s právem Unie. Svou analýzu budu strukturovat podle pořadí *subsidiarity* jednotlivých metod, jak jsem je popsal v tomto stanovisku⁴⁸.

66. Jak ukážu v tomto posouzení, pouze jednu z těchto metod lze podle mého názoru považovat za vhodnou pro použití statistických údajů, a to takzvanou „náhradní metodu“ („fall back“). Z tohoto důvodu se budu ostatními metodami zabývat pouze stručně. Předně je třeba uvést, že použitelnosti těchto metod v zásadě brání dva faktory, a to jednak *nedostatek nezbytných informací o dotčeném zboží* a jednak skutečnost, že *statistické hodnoty, které jsou uvedeny v AMT, představují pouze souhrnné údaje*, které nezohledňují specifické vlastnosti dotčeného zboží.

a) Převodní hodnota stejného nebo podobného zboží

67. S odkazem na to, co jsem uvedl výše⁴⁹, je třeba poznamenat, že samotná povaha statistických hodnot je důvodem, proč se mi jejich použití zdá být vyloučeno v rámci případného použití metody uvedené v čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) CKS a čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) CKU. V rozsahu, v němž tato metoda zahrnuje srovnání zboží, které je považováno za stejné (nebo podobné), se zbožím, u něhož je požadováno určení celní hodnoty, jsou pro posouzení řady kritérií uvedených Soudním dvorem v jeho judikatuře nezbytné některé informace, jako jsou fyzické znaky, jakost,

⁴⁶ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master* (C-599/20, EU:C:2022:457, body 54 až 56).

⁴⁷ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, *FAWKES* (C-187/21, EU:C:2022:458, body 56 a 57).

⁴⁸ – Viz body 38 a 41 tohoto stanoviska.

⁴⁹ – Viz body 51 až 58 tohoto stanoviska.

pověst, zaměnitelnost zboží a obchodní úroveň prodeje⁵⁰. Údaje obsažené v AMT přitom z důvodu svých vlastností neposkytují přesné informace pro provedení takového srovnání. V této souvislosti je třeba poznamenat, že řecké orgány rovněž vyloučily použití této metody v projednávané věci.

b) Metoda odečtu

68. Metoda odečtu uvedená v čl. 30 odst. 2 písm. c) CKS a čl. 74 odst. 2 písm. c) CKU je založena na jednotkové ceně, což je cena, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné dovážené zboží prodává v Unii ve stejnou nebo přibližně stejnou dobu jako zboží, které je předmětem hodnocení. K použití této metody totiž celní orgány potřebují znát určité informace týkající se výrobků, jako jsou vyplacené nebo sjednané provize, ziskové marže a režijní náklady, aby je mohly odečíst od ceny použité jako celní hodnota. V projednávané věci řecké celní orgány použily metodu odečtu z důvodu nemožnosti vycházet z převodní hodnoty dotčených výrobků, které byly záměrně podhodnoceny, nebo z převodní hodnoty stejných nebo podobných výrobků vzhledem k neúplnému popisu výrobků na fakturách připojených k prohlášením.

69. Jak uvádí Komise ve svém vyjádření, existuje několik důvodů, které vedou k vyloučení použitelnosti této metody v projednávaném případě. Zvláště je obtížné pochopit, jak může být průměrná cena vypočtená na základě dovozních hodnot přijatých v minulosti užitečná při použití metody odečtu založené na prodejních cenách. Pro použití této metody totiž musí celní orgány vycházet z konkrétních jednotkových cen vypočtených v souladu s pravidly stanovenými v čl. 152 odst. 1 písm. a) prováděcího nařízení k CKS a v čl. 142 odst. 5 prováděcího nařízení k CKU. Podle těchto pravidel je jednotková cena vždy určována na základě prodejní ceny stejného nebo podobného dováženého zboží v daném okamžiku. Jak přitom uvádí Komise, tyto prodejní ceny nejsou v AMT dostupné.

c) Metoda vypočtené hodnoty

70. Co se týče metody vypočtené hodnoty, je třeba poznamenat, že její použití předpokládá, že celní orgány mají k dispozici konkrétní informace o nákladech na materiál a výrobu nebo jiné zpracování provedené při produkci výrobků, nebo o hodnotě těchto položek, jakož i o částkách představujících zisk a všeobecné výdaje, které se rovnají částce obvykle zohledňované při prodeji zboží téhož druhu nebo téže povahy jako hodnocené zboží vyrobené výrobcí v zemích vývozu do Unie.

71. Jak však vysvětluje Komise ve svém vyjádření, statistické hodnoty, které jsou označovány jako „spravedlivé ceny“ a jsou dostupné v AMT, tyto informace nezahrnují. Proto nelze statistické hodnoty dostupné v AMT použít k výpočtu celní hodnoty dováženého zboží. Kromě toho je třeba zohlednit skutečnost, že v takovém případě, jako je projednávaný případ, kdy zboží uniklo zajištění a není k dispozici pro fyzickou kontrolu, neumožňují údaje dostupné v databázích členských států celním orgánům takové informace získat. Je tedy třeba vyloučit i použití metody vypočtené hodnoty.

⁵⁰ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 48).

d) Použití „prahových hodnot“ v rámci náhradní metody

72. Poslední metodou stanovenou právními předpisy pro účely určení celní hodnoty je náhradní metoda uvedená v čl. 31 odst. 2 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU, přičemž je třeba upřesnit, že celní právo Unie stanoví *dva různé způsoby*.

73. Na jedné straně poskytuje náhradní metoda „přiměřenou pružnost“ v souladu s bodem 2 vysvětlivky k celní hodnotě týkající se čl. 31 odst. 1 CKS⁵¹. Pojem „přiměřená pružnost“ znamená zejména to, že doplňkové metody výpočtu celní hodnoty mohou být použity s *určitou pružností kritérií pro jejich použití*⁵².

74. Na druhé straně z čl. 31 odst. 1 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU vyplývá, že celní hodnotu lze určit s použitím „přiměřených prostředků“. Posledně uvedené ustanovení je třeba vykládat ve spojení s čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU, který stanoví, že k určení celní hodnoty mohou být použity „jiné odpovídající metody“. Ačkoli v režimu CKS neexistuje žádné rovnocenné ustanovení, domnívám se, že takový přístup je možný i v režimu tohoto kodexu, neboť neexistuje žádné ustanovení, které by celním orgánům výslovně bránilo v použití takových „odpovídajících metod“. Článek 144 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU totiž pouze upřesňuje rozsah pravomocí svěřených správním orgánům.

75. *Oba způsoby podle mého názoru v zásadě nabízejí možnost použít statistické údaje pro účely určení celní hodnoty.* Druhý způsob se však díky široce formulovanému znění výše uvedených ustanovení jeví jako nejvhodnější k tomu, aby sloužil jako základ pro inovativní přístupy vyvinuté správním orgánem. Navíc se tento způsob vzhledem ke své podpůrné povaze jasně vztahuje na nástroje poslední instance v situacích vyznačujících se nedostatkem informací o dotčeném zboží.

76. Odhlédneme-li od rozdílů, které tyto dva způsoby charakterizují, mají společné to, že jejich použití je podmíněno tím, že *metody, které mají být použity, nespadají pod některý ze zákazů uvedených v čl. 31 odst. 2 písm. a) až g) CKS a čl. 74 odst. 3 CKU* ve spojení s čl. 144 odst. 2 písm. a) až g) prováděcího nařízení k CKU. Podle těchto ustanovení se žádná celní hodnota neurčuje zejména *na základě minimálních celních hodnot* a libovolných nebo fiktivních hodnot.

1) Slučitelnost se zákazem minimálních celních hodnot

77. Zákaz určování celní hodnoty na základě minimálních celních hodnot, který je předmětem třetí a čtvrté předběžné otázky ve věci C-72/24 (Keladis I) a druhé a třetí předběžné otázky ve věci C-73/24 (Keladis II), představuje druhé téma, které je třeba v těchto závěrech posoudit.

78. Tento zákaz je konkrétně uveden v čl. 31 odst. 2 písm. f) CKS a v čl. 144 odst. 2 písm. f) prováděcího nařízení k CKU. Kromě toho je třeba poznamenat, že čl. 31 odst. 1 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU odkazují na *zásady a obecná ustanovení článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994* a dohody o provádění článku VII této dohody a obsahují, stejně jako uvedené dohody, zákaz určování celní hodnoty na základě minimálních hodnot. Unijní právo tak

⁵¹ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457, bod 48).

⁵² – Niestedt, M., *EU-Außenwirtschaftsrecht und Zollrecht* (Krenzler/Herrmann/Niestedt), Mnichov 2024 (viz rovněž čl. 74 bod 7 CKU) vysvětluje, že „pružné“ uplatňování ostatních metod může zahrnovat velkorysejší reakci na jednotlivé požadavky ostatních metod. Podle autora lze jako „přiměřené prostředky“ použít výsledky pozorování trhu na úrovni Unie, *obchodní statistiky* a průzkumy cen. Stanovení celní hodnoty pomocí náhradní metody nevyžaduje stanovení tržní ceny. Jedná se především o odhad jednotlivých prvků celní hodnoty, v jehož rámci jsou akceptovány nepřesnosti.

provádí ustanovení práva mnohostranného obchodního systému, která smluvním stranám zakazují jednostranně stanovovat celní hodnoty za účelem ochrany vnitrostátních průmyslových odvětví⁵³.

79. V tomto ohledu se stejně jako Komise domnívám, že použití „prahových cen“ založených na statistických hodnotách celními orgány za účelem určení celních hodnot by mohlo za určitých podmínek tento zákaz porušit. Tak by tomu bylo zvláště v případě, kdy by *tato správní praxe byla systematická a hospodářský subjekt by byl zbaven možnosti odůvodnit nízké ceny uvedené v jeho prohlášení*. Taková praxe, která by vylučovala přijetí převodních hodnot nižších než „prahová hodnota“ a znamenala by úpravu deklarovaných celních hodnot směrem nahoru, tedy až k dotčené „prahové hodnotě“, by totiž ve skutečnosti představovala systém minimálních hodnot.

80. Je nicméně třeba uvést, že, jak vyplývá z vyjádření zúčastněných stran na jednání, takový přístup neodpovídá praxi celních orgánů. Naopak ve věcech v původním řízení se situace jeví tak, že došlo k několika výměnám informací mezi řeckými celními orgány a žalobci s cílem určit jak povahu, tak hodnotu dotčeného zboží. Z tohoto důvodu nelze tvrdit, že žalobci v původním řízení neměli možnost poskytnout dodatečné informace v rámci správního řízení před celními orgány. Ke scénáři, před kterým varovala Komise, tedy nedošlo.

81. Navíc připouštím relevanci argumentu francouzské vlády, že „prahové ceny“, pokud nevycházejí z právních předpisů státu, nelze ztotožňovat s minimálními celními hodnotami. Jak bylo uvedeno výše, cílem dotčeného zákazu je zabránit státům jednostranně ukládat obchodní omezení v podobě minimálních hodnot. Pouze ve velmi úzce vymezeném případě popsaném v tomto stanovisku by však „prahové ceny“ mohly mít případně podobný účinek, a to pouze *de facto*.

82. Z toho vyplývá, že použití „prahových cen“ založených na UPC dostupných v AMT v zásadě představuje možnost určit celní hodnotu dováženého zboží, která *by byla v souladu s požadavky unijního práva*. Tyto „prahové ceny“ by mohly být považovány za „údaje dostupné v [Unii]“ v souladu s čl. 31 odst. 1 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU. Použití „prahových cen“ tedy neporušuje zákaz minimálních celních hodnot.

83. Tím je zodpovězena v podstatě totožná otázka, zda je použití „prahových cen“ pro určení celní hodnoty zboží v souladu s Dohodou o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994, na kterou odkazuje čl. 31 odst. 1 CKS a čl. 74 odst. 3 písm. a) CKU, a to na základě přístupu, podle něhož mají tyto ceny povahu „minimálních cen“.

84. Vzhledem k tomu, že použití statistických hodnot připadá v úvahu pouze při použití náhradní metody upravené v čl. 31 odst. 2 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU, není čtvrtá předběžná otázka ve věci C-72/24 (Keladis I), která se týká vyloučení minimálních hodnot a výhrady ve prospěch zásad a obecných ustanovení Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu, při použití *všech alternativních metod* určení celní hodnoty, nadále relevantní a není třeba na ni odpovídat.

⁵³ – Rosenow, S./O'Shea, B., *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, Cambridge University Press, Cambridge 2010, s. 127, vysvětlují, že před vstupem Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 v platnost řada zemí (zvláště rozvojových) používala úřední nebo minimální hodnoty mimo jiné z důvodu ochrany domácího průmyslu. Další používání minimálních hodnot rozvojovými zeměmi podléhá výhradám a souhlasu ostatních členů WTO. Jinak jsou tyto minimální hodnoty zakázány.

2) Nepřímé a přímé použití průměrných statistických cen

85. Komise ve svém vyjádření zastává názor, podle něhož by bylo možné použít průměrné statistické ceny („spravedlivé ceny“) dostupné v AMT pouze k *identifikaci prohlášení týkajících se podobného zboží*. Prohlášení sloužící jako referenční bod by mohlo být následně použito pro určení celní hodnoty dováženého zboží. Jak Komise vysvětluje, *statistické průměry hodnot by se nepoužívaly přímo jako hodnoty nahrazující deklarované celní hodnoty*, ale pouze nepřímo k výběru prohlášení představujícího převodní hodnotu podobného zboží, které by se použilo k určení podhodnocené celní hodnoty. Komise má za to, že na tento přístup se vztahuje „přiměřená pružnost“ povolená při použití metody převodních hodnot podobných výrobků.

86. Výhoda tohoto přístupu spočívá ve skutečnosti, že věrně odráží skutečnou hodnotu. Navíc se zdá, že uvedený přístup je v souladu se zásadou, podle které se celní hodnoty určené podle ustanovení čl. 31 odst. 1 CKS musí v co největší míře *zakládat na dříve určených celních hodnotách*, jak vyplývá z bodu 1 vysvětlivky k celní hodnotě týkající se tohoto ustanovení. Tato zásada vyplývá rovněž z čl. 144 odst. 1 prováděcího nařízení k CKU, který stanoví přiměřenou pružnost při uplatňování metod stanovených v článku 70 a čl. 74 odst. 2 CKU.

87. Podle mého názoru však možnost nepřímého použití statistických hodnot k identifikaci prohlášení týkajících se podobného zboží zcela neodpovídá popisu případu předkládaným soudem, který uvádí, že údaje o vlastnostech dováženého zboží zcela chybí, což by mohlo představovat překážku pro identifikaci dovozu podobného zboží. S nemožností určit celní hodnotu podle čl. 144 odst. 1 prováděcího nařízení k CKU počítá rovněž čl. 144 odst. 2 tohoto nařízení, přičemž otevírá cestu k použití „jiných odpovídajících metod“. Stejně jako španělská a francouzská vláda mám za to, že za okolností, kdy nejsou k dispozici žádné relevantnější údaje, zejména z důvodu nedostatku spolupráce ze strany dotčeného hospodářského subjektu, který poskytl celní prohlášení obsahující nepřesné nebo nedostatečné údaje, a nemožnosti provést fyzickou kontrolu zboží, se použití souhrnných statistických údajů shromážděných na úrovni Unie jeví jako „přiměřený“ prostředek k určení celní hodnoty ve smyslu čl. 31 odst. 1 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU, neexistují-li jiné způsoby, a odpovídá tedy „jiným odpovídajícím metodám“ ve smyslu čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU⁵⁴.

88. Zbývá určit, zda by požadavek na odůvodnění rozhodnutí celních orgánů stanovený v čl. 6 odst. 3 CKS a v čl. 22 odst. 2 CKU ve spojení s judikaturou uvedenou v bodě 45 tohoto stanoviska mohl bránit použití statistických údajů pro účely určení celní hodnoty. Francouzská vláda tvrdí, že údaje založené na souhrnných statistikách mohou být celními orgány použity pro účely určení celní hodnoty zboží pouze za podmínky, že mohou být sděleny dotčenému hospodářskému subjektu a být součástí odůvodnění vyžadovaného čl. 6 odst. 3 CKS. Soudní dvůr totiž výslovně vyloučil z odůvodnění požadovaného čl. 6 odst. 3 CKS „důvěrné údaje pocházející z databáze, jejímž cílem je prostřednictvím metod statistického vyhledávání odhalovat obchodní modely, které by mohly představovat případy podvodu“⁵⁵.

⁵⁴ – Viz bod 75 tohoto stanoviska.

⁵⁵ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 55).

89. *Požadavek odůvodnění však musí být přizpůsoben povaze každého celního rozhodnutí*⁵⁶, které by v daném případě mělo odrážet použití náhradní metody pro účely určení celní hodnoty. Jak však Komise vysvětlila, statisticky vypočtené ceny obsažené v AMT mohou být hospodářským subjektům sděleny⁵⁷. Kromě toho nelze vyloučit, že požadavek na odůvodnění může být splněn, pokud jsou souhrnné údaje z důvěrných databází použity v kombinaci s jinými údaji, jako jsou údaje z vnitrostátních databází, se kterými by mohl být hospodářský subjekt seznámen. Rovněž je třeba vzít v úvahu možnost danou každému hospodářskému subjektu doložit jinou celní hodnotu, než na kterou ukazují statistické hodnoty. Pokud celní orgán odmítne údaje poskytnuté hospodářským subjektem, je povinen takové odmítnutí odůvodnit. Nedostatek spolupráce ze strany hospodářského subjektu však nemůže vést k tomu, že celní orgán nebude moci splnit povinnosti, které mu ukládá unijní právo. Z tohoto důvodu považuji v případě nedostatečné spolupráce za odůvodněné povolit celnímu orgánu, aby odůvodnil svá rozhodnutí na základě statistických hodnot, které má k dispozici⁵⁸.

D. K maximálnímu přípustnému časovému intervalu mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které jsou předmětem posouzení

90. Předmětem dalšího tematického okruhu, který je třeba prozkoumat ve zbývající části tohoto stanoviska a který se konkrétně týká čtvrté předběžné otázky ve věci C-73/24 (Keladis II), je maximální přípustný časový interval mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které jsou předmětem kontroly, a zvláště otázka, zda se má pro tento účel *per analogiam* použít lhůta 90 dnů stanovená v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS a v čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU. Posouzení těchto otázek logicky předpokládá možnost použití statistických hodnot pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží, což bylo potvrzeno v předchozích bodech tohoto stanoviska.

91. V tomto ohledu je třeba předem poznamenat, že *všechny doplňkové metody zohledňují časový prvek*, neboť existence významných časových odstupů může ovlivnit hodnotu zboží a vést k použití hodnot, které neodpovídají realitě hodnocené operace. Je tedy nezbytné tuto skutečnost zohlednit při použití náhradní metody uvedené v článku 31 CKS a v čl. 74 odst. 3 CKU, jelikož se na ni vztahují stejné důvody, jako jsou důvody pro stanovení časové reference blízké posuzované operaci v rámci jiných metod. Tímto není dotčena možnost použít kritérium „přiměřené pružnosti“, kterým se budu zabývat dále v tomto stanovisku.

92. Mám za to, že analýza judikatury potvrzuje relevanci časového prvku. V rozsudku vydaném ve věci FAWKES (C-187/21), měl totiž Soudní dvůr za to, že období 90 dnů, z nichž 45 dnů připadá na dobu před proclením a 45 dnů na dobu po proclení zboží, které je hodnoceno, se jeví jako

⁵⁶ – V tomto ohledu viz judikaturu týkající se článku 296 SFEU, podle níž musí být odůvodnění požadované tímto ustanovením přizpůsobeno povaze dotčeného aktu. Požadavek odůvodnění musí být posuzován v závislosti na okolnostech případu, zejména v závislosti na obsahu aktu, povaze dovolávaných důvodů a zájmu, který mohou mít osoby, kterým je akt určen, nebo jiné osoby, kterých se akt bezprostředně a osobně dotýká, na získání těchto vysvětlení. Není požadováno, aby odůvodnění upřesňovalo *všechny relevantní skutkové a právní okolnosti*. Otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky tohoto ustanovení, musí být posuzována s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (viz rozsudek ze dne 30. dubna 2009, Komise v. Itálie a Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, bod 48). Z tohoto hlediska mám za to, že náhradní metoda poskytuje pružnost požadovanou k tomu, aby bylo akceptováno odůvodnění celního rozhodnutí založené na statistikách.

⁵⁷ – Viz bod 56 tohoto stanoviska.

⁵⁸ – Hospodářský subjekt, který odmítne spolupracovat s celními orgány tím, že poskytne nedostatečné informace o zboží, které deklaroval, se nemůže dovolávat protiprávnosti celního rozhodnutí pouze z důvodu, že nedostatečné informace nutí tyto orgány, aby vycházely ze statistik. Takové jednání by mělo být kvalifikováno jako *venire contra factum proprium*.

dostatečně blízké datu vývozu, aby se zabránilo riziku podstatné změny obchodních praktik a tržních podmínek, které ovlivňují ceny hodnoceného zboží⁵⁹. Vystává však otázka, zda lze použití takové lhůty v projednávaném případě právně odůvodnit.

93. Podle mého názoru je třeba na tuto otázku odpovědět kladně, zejména pokud vycházíme z toho, že použití této lhůty odráží „přiměřenou pružnost“. V tomto kontextu je třeba připomenout, že v rozsudku vydaném ve věci Oribalt Rīga, Soudní dvůr rozhodl, že lhůta 90 dnů stanovená v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS tedy představuje výjimku ze zásady stanovené v čl. 152 odst. 1 písm. a) tohoto nařízení, a musí být z tohoto důvodu předmětem *striktního výkladu*⁶⁰.

94. Příloha 23 prováděcího nařízení k CKS, nadepsaná „Vysvětlivky k celní hodnotě“, přitom stanoví, pokud jde o výklad čl. 31 odst. 1 CKS, že metody hodnocení, které mají být použity podle tohoto ustanovení, jsou vymezené v článku 29 až čl. 30 odst. 1 a 2, avšak „přiměřená pružnost“ při uplatňování těchto metod je v souladu s cíli a ustanoveními článku 31 CKS⁶¹. Tato příloha uvádí určité příklady pro ilustraci toho, co je třeba rozumět „přiměřenou pružností“. Pokud jde o použití metody odečtu stanovené v čl. 30 odst. 2 písm. c) CKS, je uvedeno, že *lhůta 90 dnů může být pružně upravena*. Totéž by mělo platit pro ustanovení CKU.

95. *Lhůta 90 dnů se mi proto jeví jako přiměřená k tomu, aby byly zohledněny požadavky mezinárodního obchodu* vyplývající jak z pravidel mezinárodního obchodu, tak z výše uvedené judikatury. Jak uvedla Komise na jednání, taková lhůta se jeví jako přiměřená i při použití druhého způsobu náhradní metody uvedeného v čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU. Naproti tomu poukazují na to, že několik zúčastněných stran se ve svých vyjádřeních vyslovilo proti použití čtyřleté lhůty s odůvodněním, že taková lhůta je nepřiměřeně dlouhá⁶². Ztotožňuji se rovněž s tímto názorem, neboť takto dlouhá lhůta může ohrozit cíl, kterým je umožnit určení co nejpresnější celní hodnoty, která se co nejvíce blíží skutečnosti.

96. Vzhledem k tomu, že celní orgány jsou při uplatňování unijního práva povinny dodržovat požadavky proporcionality, může být stanovení delší lhůty podle mého názoru odůvodněno pouze výjimečně a jako poslední možnost, zejména pokud nejsou k dispozici spolehlivější informace a obecného cíle ochrany finančních zájmů Unie, jak je uznán v článku 325 SFEU, nelze dosáhnout jinak, zejména pokud se jedná o zajištění účinného a úplného výběru tradičních vlastních zdrojů, které tvoří clo⁶³.

97. S ohledem na výše uvedené mám za to, že čl. 31 odst. 1 CKS a čl. 74 odst. 3 CKU musí být vykládány v tom smyslu, že *nebrání použití per analogiam lhůty 90 dnů* stanovené v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS a v čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU za účelem určení maximální přípustné doby mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které jsou předmětem kontroly, přičemž tato lhůta může být mírnější, avšak nikoli nepřiměřená, aby nedošlo k ohrožení cíle sledovaného tímto časovým omezením.

⁵⁹ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458, bod 71).

⁶⁰ – Rozsudek ze dne 20. června 2019, Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519, bod 33). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

⁶¹ – Viz rozsudek ze dne 9. června 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457, bod 48).

⁶² – Komise při jednání zdůraznila, že statistické údaje v databázi AMT nyní odkazují na období jednoho měsíce namísto 48 měsíců. Komise rovněž tvrdila, že by proto bylo možné zohlednit údaje, které jsou z časového hlediska přesnější. Mám však za to, že Soudní dvůr nemá k dispozici přesné informace týkající se tohoto způsobu vyhledávání, který nemůže být v žádném případě použitelný na spor v původním řízení.

⁶³ – Viz body 59 a 60 tohoto stanoviska.

E. Dílčí závěry

98. Výše uvedená analýza ukázala, že používání statistických hodnot je v zásadě *vhodným opatřením k ochraně finančních zájmů Unie*, neboť umožňuje správním orgánům stanovit celní dluhy a předcházet podvodům poškozujícím její finanční zájmy.

99. Použití statistických hodnot pro účely určení celní hodnoty přichází v úvahu jako *krajní opatření*, pokud tohoto cíle nelze dosáhnout jinými metodami. Takový přístup je zvláště relevantní za okolností vyznačujících se *nedostatečnou spoluprací ze strany dotčeného hospodářského subjektu*, který předložil celní prohlášení obsahující nesprávné nebo nedostatečné informace, jakož i *nemožností celních orgánů provést fyzickou kontrolu zboží*. Jejich použití je však podmíněno dodržáním určitých požadavků unijního práva.

100. „Prahové ceny“, které jsou založeny na statisticky vypočtených hodnotách dostupných v AMT, *nemohou být z povahy věci použity k určení celní hodnoty* dovezeného zboží jednou z doplňkových metod uvedených v čl. 30 odst. 2 CKS a v čl. 74 odst. 2 CKU.

101. Jako metoda poslední instance upravená v článku 31 CKS a v čl. 74 odst. 3 CKU, a nejsou-li k dispozici žádné další konkrétní údaje, však mohou být pro účely určení celní hodnoty použity souhrnné statistické údaje zjištěné na úrovni Unie, pokud rozhodnutí celního orgánu splňuje požadavky na odůvodnění podle čl. 6 odst. 3 CKS a čl. 22 odst. 6 CKU.

102. Moje analýza navíc ukázala, že použití „prahových cen“ neporušuje zákaz určování celní hodnoty na základě minimálních hodnot, pokud má hospodářský subjekt možnost odůvodnit nízké ceny uvedené v prohlášení.

103. Konečně bylo prokázáno, že *lhůta 90 dnů* stanovená v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS a v čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU *může být použita per analogiam* pro účely určení maximálního přípustného časového intervalu mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které jsou předmětem kontroly, přičemž tato lhůta může být mírnější, nicméně nikoli nepřiměřená, aby nedošlo k ohrožení cíle sledovaného tímto časovým omezením.

VI. Závěry

104. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko) následovně:

„1) Článek 30 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, a čl. 74 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se vydává celní kodex Unie,

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání tomu, aby byly souhrnné statistické údaje zjištěné na úrovni Unie použity celními orgány pro účely určení celní hodnoty zboží za použití doplňkových metod uvedených v těchto člancích.

2) Článek 31 nařízení č. 2913/92 a čl. 74 odst. 3 nařízení č. 952/2013

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby celní orgány při použití náhradní metody uvedené v těchto člancích pro účely určení celní hodnoty zboží využívaly souhrnné statistické údaje zjištěné na úrovni Unie a poskytovaly je hospodářským subjektům, aby jim zaručily právo být vyslechnut, pod podmínkou, že je využití takových údajů výjimečné a omezuje se na případy, kdy celní orgán poté, co vyčerpал všechny postupy stanovené právními předpisy, není schopen celní hodnotu určit pomocí žádné jiné ze stanovených metod.

- 3) Použití souhrnných statistických údajů zjištěných na úrovni Unie v rámci náhradní metody uvedené v článku 31 nařízení č. 2913/92 a v čl. 74 odst. 3 nařízení č. 952/2013 nelze považovat za uplatňování systému minimálních cen, pokud je hospodářskému subjektu dána možnost odůvodnit nízké ceny uvedené v prohlášení.
- 4) Lhůtu 90 dnů stanovenou v čl. 152 odst. 1 písm. b) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení (EHS) č. 2913/92 ve znění nařízení Komise (ES) č. 46/1999 ze dne 8. ledna 1999 a v čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení (EU) č. 952/2013, lze použít *per analogiam* za účelem stanovení maximálního přípustného časového intervalu mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy podléhajícími kontrole, přičemž tato lhůta může být mírnější, nicméně nikoli nepřiměřená, aby nedošlo k ohrožení cíle sledovaného tímto časovým omezením.“