



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

9. června 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Celní kodex Společenství – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Článek 29 – Určení celní hodnoty – Hodnota transakce – Článek 29 odst. 1 písm. d) – Pojem ‚osoby ve spojení‘ – Článek 31 – Zohlednění informací pocházejících z vnitrostátní databáze za účelem určení celní hodnoty – Nařízení (EHS) č. 2454/93 – Článek 143 odst. 1 písm. b), e) a f) – Situace, v nichž se má za to, že jsou osoby ve spojení – Článek 181a – Odůvodněné pochybnosti ohledně pravdivosti deklarované ceny“

Ve věci C-599/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) ze dne 3. listopadu 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 13. listopadu 2020, v řízení

„Baltic Master“ UAB

proti

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za přítomnosti:

Vilniaus teritorinė muitinė,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (zpravodaj)
a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. listopadu 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za „Baltic Master“ UAB D. Aukštuolytė, advokáté,

* Jednací jazyk: litevština.

- za litevskou vládu K. Dieninise, S. Grigonise a V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, jako zmocněnci,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu N. Grünberg, jako zmocněnkyní,
- za španělskou vládu J. Rodríguez de la Rúa Puigem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. Bainem, A.-L. Desjonquères, D. Duboisem a C. Mosser, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu K. Bulterman a A. Hanje, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. ledna 2022,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 29 odst. 1 písm. d) a čl. 31 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 82/97 ze dne 19. prosince 1996 (Úř. věst. 1997, L 17, s. 1; Zvl. vyd. 02/08, s. 179) (dále jen „celní kodex Společenství“), jakož i čl. 143 odst. 1 písm. b), e) a f) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 46/1999 ze dne 8. ledna 1999 (Úř. věst. 1999, L 10, s. 1; Zvl. vyd. 02/09, s. 65) (dále jen „prováděcí nařízení“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi „Baltic Master“ UAB a Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (celní odbor ministerstva financí Litevské republiky) týkajícího se určení celní hodnoty určitého dovezeného zboží.

Právní rámec

Celní kodex Společenství

- 3 Článek 29 odst. 1 a 2 celního kodexu Společenství stanoví:

„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

[...]

- 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.
2. a) Při určování, zda je hodnota transakce přijatelná pro účely odstavce 1, není skutečnost, že kupující a prodávající jsou ve spojení, sama o sobě dostatečným důvodem pro to, aby hodnota transakce byla považována za nepřijatelnou. Pokud to je nutné, prověří se okolnosti prodeje a hodnota transakce se přijme, jestliže spojení neovlivnilo cenu. Jestliže na základě informací poskytnutých deklarantem nebo získaných z jiných zdrojů mají celní orgány důvody považovat cenu za ovlivněnou spojením, sdělí své důvody deklarantovi a poskytnou mu přiměřenou možnost k vyjádření. Požádá-li o to deklarant, sdělí se mu důvody písemně.
- b) Při prodeji mezi osobami, které jsou ve spojení, se hodnota transakce přijme a zboží ohodnotí v souladu s odstavcem 1, prokáže-li deklarant, že je tato hodnota velmi blízká některé z následujících hodnot ze stejné doby nebo přibližně ze stejné doby:
- i) hodnotě transakce z prodejů stejného nebo podobného zboží pro vývoz do Společenství mezi kupujícími a prodávajícími, kteří nejsou ve spojení;
 - ii) celní hodnotě stejného nebo podobného zboží určené podle čl. 30 odst. 2 písm. c);
 - iii) celní hodnotě stejného nebo podobného zboží určené podle čl. 30 odst. 2 písm. d).

Při použití předchozích kritérií je třeba přihlédnout k prokázaným rozdílům ve stupních prodeje, v množství, v položkách uvedených v článku 32 a v nákladech, které prodávající nese při prodejkách, při nichž prodávající a kupující nejsou ve spojení, a které nenese při prodejkách, při nichž jsou prodávající a kupující ve spojení.

- c) Kritéria stanovená v písmenu b) se použijí na podnět deklaranta a pouze pro účely srovnání. Náhradní hodnoty podle uvedeného písmene nelze určit.“

4 Článek 30 tohoto kodexu 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 něhož 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 prodávajícího 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 prodávajícího 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 prodejů 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.

3. Další podmínky a prováděcí pravidla k odstavci 2 se stanoví postupem projednávání ve výboru.“

5 Článek 31 uvedeného kodexu stanoví:

„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,

[a]

- 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.“

Prováděcí nařízení

6 Článek 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení stanoví:

„Ve smyslu této hlavy se rozumí

[...]

d) „podobným zbožím“ zboží vyrobené v téže zemi, které, přestože není stejné ve všech ohledech, má obdobné vlastnosti a obdobné materiálové složení, které mu umožňuje plnit stejné funkce a být obchodně zaměnitelné; při stanovení, zda lze zboží považovat za podobné, se kromě jiného přihlíží k jakosti zboží, jeho pověsti a existenci ochranné známky“.

7 Článek 143 odst. 1 písm. b), e) a f) tohoto nařízení stanoví:

„Pro účely hlavy II kapitoly 3 kodexu a této hlavy se za osoby ve spojení považují pouze osoby,

[...]

b) které jsou právně uznanými obchodními společníky;

[...]

e) z nichž jedna přímo nebo nepřímo kontroluje druhou;

f) jež obě přímo nebo nepřímo kontroluje třetí osoba“.

8 Článek 181a uvedeného nařízení stanoví:

„1. Celní orgány nemusí nezbytně určovat celní hodnotu dováženého zboží podle hodnoty transakce, pokud v souladu s postupem uvedeným v odstavci 2 mají odůvodněné pochybnosti, zda uváděná hodnota odpovídá celkové částce zaplacené nebo splatné podle článku 29 kodexu.

2. Pokud mají celní orgány pochybnosti zmíněné v odstavci 1, mohou v souladu s čl. 178 odst. 4 požádat o doplňkové informace. Pokud pochybnosti trvají, musí celní orgány před přijetím konečného rozhodnutí vyrozumět dotyčnou osobu, a to písemně, jsou-li o to požádány, o důvodech těchto pochybností a poskytnout jí přiměřenou příležitost k odpovědi. Konečné rozhodnutí s odůvodněním se sdělí příslušné osobě písemně.“

- 9 Příloha 23 prováděcího nařízení, nadepsaná „Vysvětlivky k celní hodnotě“, obsahuje zejména vysvětlivky týkající se čl. 29 odst. 2 a 3, jakož i čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 143 odst. 1 písm. e) tohoto nařízení:

Čl. 29 odst. 2	<p>1. [Článek 29 o]dst. 2 písm. a) a písm. b) poskytují odlišné prostředky pro zjištění přijatelnosti hodnoty transakce.</p> <p>2. Odst. 2 písm. a) stanoví, že jsou-li kupující a prodávající ve spojení, musí být prověřeny okolnosti prodeje a hodnota transakce je přijata jako celní hodnota za předpokladu, že spojení neovlivnilo cenu. Není třeba prověřovat okolnosti vždy, když jsou kupující a prodávající ve spojení. Prověření se vyžaduje pouze tehdy, jsou-li tu pochybnosti o přijatelnosti ceny. Nemají-li celní orgány o přijatelnosti ceny pochybnosti, může být přijata, aniž by od deklaranta požadovaly další informace. Celní orgány mohly například spojení prověřit již dříve nebo již mohou mít podrobné informace o kupujícím a prodávajícím a mohly se již tímto prověřením nebo informacemi přesvědčit, že spojení neovlivnilo cenu.</p> <p>3. Nemohou-li celní orgány přijmout hodnotu transakce bez dalšího šetření, mají poskytnout deklarantovi příležitost, aby předložil další podrobné informace, které potřebují k prověření okolností prodeje, a v této souvislosti by měly být celní orgány připraveny prověřit příslušné stránky převodu [transakce] včetně způsobu, jakým kupující a prodávající uspořádávají své obchodní vztahy, a způsobu, kterým se dospělo k dané ceně, aby určily, zda ji spojení ovlivnilo. Lze-li prokázat, že kupující a prodávající, ačkoli jsou ve spojení ve smyslu článku 143 tohoto nařízení, kupují a prodávají mezi sebou, jako kdyby ve spojení nebyli, dokazuje to, že cena nebyla spojením ovlivněna. Byla-li například cena dohodnuta způsobem, který odpovídá běžné praxi stanovování cen v daném průmyslovém odvětví, nebo způsobem, jímž prodávající sjednává prodejní ceny pro kupující, s nimiž ve spojení není, dokazuje to, že cena nebyla spojením ovlivněna. Dalším příkladem je stav, kdy je prokázáno, že cena je přiměřená k zajištění úhrady všech nákladů a k dosažení zisku, který odpovídá celkovému zisku dosaženému podnikem za reprezentativní období (například za rok) při prodeji zboží téže povahy nebo téhož druhu, což dokazuje, že cena nebyla ovlivněna.</p> <p>4. Odst. 2 písm. b) poskytuje deklarantovi příležitost, aby prokázal, že hodnota transakce je velmi blízká „testovací“ hodnotě, která byla dříve přijata celními orgány, a proto je přijatelná podle článku 29. Je-li některé z měřítek podle odst. 2 písm. b) splněno, není třeba zkoumat otázku ovlivnění podle odst. 2 písm. a). Mají-li již celní orgány dostatek informací, aby došly bez dalšího podrobného šetření k závěru, že některé z měřítek podle odst. 2 písm. b) je splněno, nemají důvod požadovat, aby deklarant prokázal, že měřítko může být splněno.</p>
Čl. 29 odst. 2 písm. b)	<p>K určení, zda je určitá hodnota „velmi blízká“ jiné, se přihlíží k několika činitelům. Mezi ně patří povaha dováženého zboží, povaha samotného průmyslového odvětví, období, ve kterém se zboží dováží, a zda je rozdíl v hodnotách obchodně významný. Protože tyto činitele se mohou v jednotlivých případech lišit, nelze použít ve všech případech jednotný standard, například pevný procentní podíl. Například při zjišťování, zda je hodnota transakce velmi blízká „testovacím hodnotám“ uvedeným v čl. 29 odst. 2 písm. b), může být malý rozdíl v hodnotě u jednoho druhu zboží nepřijatelný, zatímco velký rozdíl u jiného druhu zboží může být přijatelný.</p>
[...]	[...]
Čl. 31 odst. 1	<p>1. Celní hodnoty určované podle čl. 31 odst. 1 se mají co nejvíce zakládat na dříve určených celních hodnotách.</p> <p>2. Podle čl. 31 odst. 1 mají být použity metody hodnocení vymezené v článku 29 a [ž] čl. 30 odst. 2, avšak přiměřená pružnost používání při uplatňování metod je v souladu s cíli a s ustanoveními čl. 31 odst. 2.</p> <p>3. Některé příklady přiměřené pružnosti: [...] b) <i>podobné zboží</i> – požadavek, aby podobné zboží bylo vyváženo ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako hodnocené zboží, může být vykládán pružně; podkladem pro určení celní hodnoty může být podobné dovážené zboží vyrobené v jiné zemi než v zemi vývozu hodnoceného zboží; mohou být použity celní hodnoty podobného dováženého zboží již určené podle čl. 30 odst. 2 písm. c) a d); [...]</p>
[...]	[...]
Čl. 143 odst. 1 písm. e)	<p>Osoba se považuje za kontrolující jinou osobu, je-li z právního nebo provozního [nebo faktického] hlediska v postavení, jež jí dovoluje omezovat nebo usměrňovat druhou osobu.</p>

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 V letech 2009 až 2012 dovezla společnost Baltic Master do Litvy různá množství zboží pocházejícího z Malajsie, které koupila od společnosti Gus Group (dále jen „prodávající“). V celních prohlášeních bylo toto zboží popsáno jako „části klimatizačních zařízení“. V těchto prohlášeních byl uveden pouze jediný kód TARIC, k němuž byla doplněna celková hmotnost tohoto zboží v kilogramech. Společnost Baltic Master v uvedených prohlášeních jako celní hodnotu uvedla hodnotu transakce uvedeného zboží, tedy cenu uvedenou na nákupních fakturách za uvedené zboží.
- 11 Po kontrole těchto dovozů Vilniaus teritorinė muitinė (regionální celní správa ve Vilniusu, Litva) vypracoval tento celní orgán zprávu, ve které vysvětlil, že odmítl zohlednit hodnotu transakce uvedenou ve 23 dovozních prohlášeních vzhledem k tomu, že s ohledem na povahu obchodních vztahů, které společnost Baltic Master udržuje s prodávajícím, je třeba tyto podniky považovat za osoby ve spojení ve smyslu čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství a není možné celní hodnotu dotčeného zboží určit na základě článků 29 a 30 tohoto kodexu. V této zprávě uvedený orgán stanovil celní hodnotu v souladu s článkem 31 uvedeného kodexu, přičemž vycházel z údajů obsažených v celním informačním systému pro určování hodnoty zboží pro celní účely vnitrostátních celních orgánů.
- 12 Společnost Baltic Master tuto zprávu zpochybnila u celního odboru ministerstva financí Litevské republiky, který ji potvrdil rozhodnutím ze dne 31. března 2014.
- 13 Společnost Baltic Master podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek u Mokestinių ginčių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komise vlády Litevské republiky pro daňové spory). Dne 2. července 2014 posledně uvedená komise uvedené rozhodnutí potvrdila, ale společnost Baltic Master zprostilá povinnosti zaplatit úroky z prodlení.
- 14 Společnost Baltic Master následně podala žalobu k Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu, Litva), v rámci níž navrhla, aby byla Soudnímu dvoru předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článků 29, 30 a 31 celního kodexu Společenství, jakož i článku 143 prováděcího nařízení. Rozsudkem ze dne 5. ledna 2015 uvedený soud tuto žalobu zamítl, přičemž měl za to, že žádný výklad unijního práva není třeba poskytnout.
- 15 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy), a sice předkládající soud, k němuž byl podán kasační opravný prostředek proti tomuto rozsudku, uvedený rozsudek potvrdil rozsudkem ze dne 22. března 2016.
- 16 V návaznosti na rozsudek ESLP ze dne 16. dubna 2019, Baltic Master LTD v. Litva (CE:ECHR:2019:0416JUD005509216), ve kterém tento soud, k němuž společnost Baltic Master podala stížnost proti Litevské republice, konstatoval porušení čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, z důvodu nedostatečného odůvodnění týkajícího se skutečnosti, že litevské soudy odmítly předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, předkládající soud vyhověl návrhu na znovuotevření řízení podanému společností Baltic Master.

- 17 Podle posledně uvedeného soudu spis, který má k dispozici, neobsahuje žádný dokument, který by osvědčoval existenci spojení mezi prodávajícím a společností Baltic Master ve smyslu čl. 143 odst. 1 prováděcího nařízení. Podle něj totiž neexistuje informace, na jejímž základě by bylo možné mít za to, že tyto podniky jsou právně uznanými obchodními společníky ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. b) tohoto nařízení nebo že existuje vztah přímé nebo nepřímé kontroly, který je uveden v tomto čl. 143 odst. 1 písm. e) a f).
- 18 Předkládající soud však uvádí, že je prokázáno, že zaprvé prodávající a společnost Baltic Master uzavřeli dlouhodobý obchodní vztah, zadruhé bylo zboží dodáno, aniž existovala kupní smlouva, která by upřesňovala podmínky dodání, platby, vrácení zboží a další podmínky charakteristické pro tento druh operace, zatřetí zboží bylo dodáno, aniž byla uhrazena sebemenší záloha, a to i přes to, že společnost Baltic Master stále dlužila prodávajícímu značné částky na základě předchozích dodávek, začtvrté i přes význam výše dotčených operací nebylo zřízeno nebo stanoveno žádné zajištění nebo opatření k minimalizaci rizik, zapáté neexistuje žádná skutečnost, která by umožňovala mít za to, že prodávající dohlížel na řádné provedení dlužných plateb a dalších povinností, a konečně zašesté byly zjištěny případy, kdy zaměstnanci společnosti Baltic Master získali zmocnění k tomu, aby jednali jménem prodávajícího a používali jeho razítko.
- 19 Skutečnosti uvedené v předchozím bodě podle něj umožňují předpokládat existenci zvláště úzké vazby mezi společností Baltic Master a prodávajícím, vzhledem k níž byly dotčené operace uskutečněny za podmínek, které se v běžné obchodní praxi neuplatňují, přičemž neexistuje objektivní skutečnost, která by mohla odůvodňovat hospodářskou logiku těchto operací. Taková jednání odpovídají jednáním, ke kterým dochází v situacích, kdy jedna ze stran kontroluje druhou, nebo kdy obě strany kontroluje třetí osoba.
- 20 Předkládající soud má tedy za to, že z uvedených skutkových okolností může vyplývat faktická kontrola a že účastníci operace mohou být považováni za osoby ve spojení podle čl. 143 odst. 1 písm. e) nebo f) prováděcího nařízení. Tento soud dodává, že na základě těchto skutečností měla regionální celní správa ve Vilniusu za to, že společnost Baltic Master a prodávající jsou osoby ve spojení v souladu s čl. 143 odst. 1 písm. b) tohoto nařízení, tj. osoby, které jsou fakticky společníky, avšak klade si otázku týkající se opodstatněnosti takové kvalifikace s ohledem na znění posledně uvedeného ustanovení, které odkazuje na osoby, které jsou právně uznanými obchodními společníky.
- 21 Kromě toho si uvedený soud klade otázku ohledně možnosti použít metodu určení celní hodnoty stanovenou v čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství v takové situaci, jako je situace v původním řízení, jestliže za tímto účelem celní orgány použijí informace obsažené ve vnitrostátní databázi týkající se pouze jediného dovozu zboží, kterému je sice přiřazen stejný kód TARIC a má stejný původ, nelze jej však považovat za podobné zboží ve smyslu čl. 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení.
- 22 Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 29 odst. 1 písm. d) [celního kodexu Společenství] a čl. 143 [odst. 1] písm. b), e) a f) [prováděcího nařízení] vykládány v tom smyslu, že kupující a prodávající je třeba považovat za osoby, které jsou ve spojení, v případech, kdy jako v projednávané věci neexistují žádné dokumenty (oficiální informace) prokazující, že se jedná o obchodní společníky nebo o vztah kontroly, avšak podmínky uzavírání operací jsou na základě objektivních důkazů typické nikoliv pro výkon hospodářské činnosti za běžných podmínek, nýbrž naopak pro případy, kdy

[zprvÉ] mezi účastníky operace existují obzvlášt' úzké obchodní vztahy založené na vysokém stupni vzájemné důvěry, nebo kdy [zadruhé] jeden účastník operace kontroluje druhého nebo třetí osoba kontroluje oba účastníky operace?

- 2) Musí být čl. 31 odst. 1 [celního kodexu Společenství] vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby byla celní hodnota zboží určena na základě informací obsažených ve vnitrostátní databázi, jež se týkají celní hodnoty jediného zboží, které je stejného původu a kterému je přiřazen stejný [kód] TARIC, ačkoli nejde o podobné zboží ve smyslu čl. 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství a čl. 143 odst. 1 písm. b), e) a f) prováděcího nařízení musí být vykládány v tom smyslu, že kupující a prodávající je třeba považovat za osoby, které jsou ve spojení, v případě, kdy neexistuje žádný dokument, který by mohl takový vztah prokázat, avšak kdy lze mít za to, že podmínky uzavírání dotčených operací, které jsou doloženy objektivními skutečnostmi, nasvědčují existenci faktické kontroly.
- 24 Úvodem je třeba připomenout, že účelem unijního práva týkajícího se celní hodnoty je zavedení spravedlivého, jednotného a neutrálního systému, který vylučuje používání svévolných 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 hodnotu (rozsudek ze dne 20. června 2019, *Oribalt Riga*, C-1/18, EU:C:2019:519, bod 22 a citovaná judikatura).
- 25 Konkrétně na základě článku 29 celního kodexu Společenství je celní hodnotou dováženého zboží hodnota transakce, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Evropské unie, avšak s výhradou úprav, které musí být případně provedeny podle zejména článku 32 tohoto kodexu (rozsudek ze dne 19. listopadu 2020, *5th AVENUE Products Trading*, C-775/19, EU:C:2020:948, bod 23 a citovaná judikatura).
- 26 Jak Soudní dvůr již uvedl, celní hodnota musí být určena přednostně podle takzvané metody „hodnoty transakce“ dováženého zboží. Tato metoda určení celní hodnoty se tak považuje za nejvhodnější a nejčastěji používanou (rozsudek ze dne 19. listopadu 2020, *5th AVENUE Products Trading*, C-775/19, EU:C:2020:948, bod 24 a citovaná judikatura).
- 27 Základem pro výpočet celní hodnoty je tak zpravidla cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, i když je tato cena údaj, který musí být případně předmětem úpravy, pokud je tato operace nezbytná pro to, aby nebyla stanovena svévolná nebo fiktivní celní hodnota (rozsudek ze dne 20. června 2019, *Oribalt Riga*, C-1/18, EU:C:2019:519, bod 23 a citovaná judikatura).
- 28 Článek 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství však umožňuje odmítnout hodnotu transakce dováženého zboží, jsou-li splněny dvě kumulativní podmínky, a sice zprvÉ, že kupující a prodávající jsou ve spojení ve smyslu tohoto kodexu, a zadruhé, že tato hodnota transakce není přijatelná pro účely určení celní hodnoty.

- 29 V souladu s čl. 143 odst. 1 prováděcího nařízení mohou být osoby považovány za osoby ve spojení pouze tehdy, pokud se na ně vztahuje některá ze situací taxativně vyjmenovaných v tomto ustanovení. Podle tohoto čl. 143 odst. 1 písm. b) se tak za osoby ve spojení považují osoby, které jsou právně uznanými obchodními společníky. Stejně je tomu na základě uvedeného čl. 143 odst. 1 písm. e) a f), pokud jedna osoba přímo nebo nepřímo kontroluje druhou nebo pokud obě přímo nebo nepřímo kontroluje třetí osoba.
- 30 Zprvė nelze přijmout argument, který v podstatě rozvinuly členské státy, jakož i Evropská komise v jejich příslušných vyjádřeních, podle něhož je třeba se odchýlit od znění čl. 143 odst. 1 prováděcího nařízení, neboť striktní výklad tohoto ustanovení by mohl ohrozit užitečný účinek čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství a ovlivnit schopnost celních orgánů odmítnout hodnotu transakce.
- 31 Je totiž třeba uvést, že tento argument pomíjí nejen taxativní povahu situací vyjmenovaných v čl. 143 odst. 1 prováděcího nařízení, ale rovněž cíl sledovaný tímto ustanovením a článkem 29 celního kodexu Společenství. Jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 24 až 26 tohoto rozsudku, metoda hodnoty transakce dováženého zboží představuje metodu, která musí být použita přednostně pro určení jeho celní hodnoty. Ustanovení, která umožňují se od této metody odchýlit, musí být tedy jakožto výjimky z této zásady vykládána striktně.
- 32 Dále pak neobstojí tvrzení, podle kterého hrozí, že z důvodu striktního výkladu čl. 143 odst. 1 prováděcího nařízení bude dotčena schopnost celních orgánů odmítnout nepřiměřenou hodnotu transakce.
- 33 Nejprve v souladu se svým samotným zněním čl. 143 odst. 1 prováděcího nařízení stanoví řadu situací, kdy celní orgány mohou mít za to, že prodávající a kupující jsou ve spojení, a v jejichž rámci tedy tyto orgány mohou případně odmítnout hodnotu transakce uvedenou v čl. 29 odst. 1 celního kodexu Společenství.
- 34 Jak pak dále Komise zdůraznila na jednání, článek 181a prováděcího nařízení, zavedený v návaznosti na změnu posledně uvedeného nařízení nařízením Komise (ES) č. 3254/94 ze dne 19. prosince 1994, kterým se mění nařízení č. 2454/93 (Úř. věst. 1994, L 346, s. 1; Zvl. vyd. 02/05, s. 326), umožňuje, aby celní orgány odmítly hodnotu transakce pro účely určení celní hodnoty, mají-li tyto orgány za to, že uváděná hodnota dováženého zboží neodráží skutečnou hodnotu tohoto zboží, a to nezávisle na existenci vztahu mezi společnostmi Baltic Master a prodávajícím (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, bod 52, a ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, bod 31).
- 35 Zadruhé, pokud jde o vztah mezi osobami z důvodu jejich postavení obchodních společníků ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení, je třeba zdůraznit, že samotné znění tohoto ustanovení vylučuje jakoukoli existenci faktického postavení obchodních společníků.
- 36 Jak zdůraznil generální advokát v bodech 42 a 43 svého stanoviska, toto ustanovení, které se vztahuje na osoby, které jsou „právně uznanými obchodními společníky“, vyžaduje pro účely konstatování existence vztahu, aby bylo prokázáno, že jsou splněny podmínky stanovené vnitrostátními ustanoveními týkajícími se postavení obchodních společníků, čímž je vyloučeno jakékoli postavení obchodních společníků, které by nebylo právně uznané.

- 37 Zatřetí, pokud jde o osoby, které jsou pokládány za osoby ve spojení podle čl. 143 odst. 1 písm. e) a f) prováděcího nařízení, pokud jedna z nich přímo nebo nepřímo kontroluje druhou nebo pokud obě přímo nebo nepřímo kontroluje třetí osoba, je nutno, jak potvrzuje vysvětlivka k celní hodnotě týkající se tohoto čl. 143 odst. 1 písm. e), uvedená v příloze 23 tohoto nařízení, rozlišovat mezi kontrolou z právního hlediska a kontrolou z faktického hlediska.
- 38 Pokud jde zaprvé o existenci kontroly z právního hlediska, ze skutečností uvedených v bodě 18 tohoto rozsudku vyplývá, že žádný dokument neumožňuje mít za to, že existuje vztah přímé či nepřímé právní kontroly, jak je stanoven v uvedeném čl. 143 odst. 1 písm. e) a f). Jeví se tedy, že kontrola z právního hlediska musí být v rámci sporu v původním řízení vyloučena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 39 Pokud jde zadruhé o existenci kontroly z faktického hlediska, z vysvětlivky uvedené v bodě 37 tohoto rozsudku vyplývá, že osoba se považuje za kontrolující jinou osobu, je-li v postavení, jež jí dovoluje omezovat nebo usměrňovat druhou osobu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. července 2020, Direktor na Teritorialna direkcija Jugozapadna Agencija „Mitnici“, C-76/19, EU:C:2020:543, bod 67).
- 40 Jeví se přitom, že skutkové okolnosti uvedené v bodě 18 tohoto rozsudku svědčí o úzkém vztahu důvěry mezi prodávajícím a společností Baltic Master, ale podle všeho neumožňují dospět k závěru o existenci takového postavení, jež by dovolovalo omezovat nebo usměrňovat druhou osobu, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 41 Pokud by po provedení těchto ověření předkládající soud dospěl k závěru, že v projednávaném případě kupující a prodávající nejsou ve spojení ve smyslu čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství, vyplývalo by z toho, že celní hodnota dovezeného zboží musí být v zásadě určena na základě hodnoty transakce tohoto zboží, a nikoliv na základě jiné metody hodnocení, jako je metoda uvedená v čl. 31 odst. 1 tohoto kodexu.
- 42 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství a čl. 143 odst. 1 písm. b), e) a f) prováděcího nařízení musí být vykládány v tom smyslu, že:
- nelze mít za to, že kupující a prodávající jsou právně uznanými obchodními společníky nebo že jsou ve spojení vzhledem ke vztahu přímé nebo nepřímé kontroly z právního hlediska v případě, kdy neexistuje žádný dokument, který by mohl takový vztah prokázat;
 - lze mít za to, že kupující a prodávající jsou ve spojení vzhledem ke vztahu přímé nebo nepřímé kontroly z faktického hlediska v případě, kdy lze podmínky uzavírání dotčených operací, potvrzené objektivními skutečnostmi, pokládat za podmínky svědčící nejen o tom, že mezi tímto kupujícím a prodávajícím existuje úzký vztah důvěry, ale i o tom, že je jeden z nich v postavení, jež mu dovoluje omezovat nebo usměrňovat druhou osobu nebo že je třetí osoba v postavení, jež jí dovoluje omezovat nebo usměrňovat uvedené osoby.

Ke druhé otázce

- 43 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby v případě, kdy celní hodnota dováženého zboží nemohla být určena v souladu s články 29 a 30 tohoto kodexu, byla tato hodnota určena na

základě informací obsažených ve vnitrostátní databázi, jež se týkají celní hodnoty jediného zboží, které je stejného původu a kterému je přiřazen stejný kód TARIC, ačkoli nejde o „podobné zboží“ ve smyslu čl. 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení.

- 44 Úvodem je třeba poznamenat, že jak vyplývá z bodu 41 tohoto rozsudku, tato druhá otázka vyvstává pouze tehdy, pokud by předkládající soud po ověření, která mu přísluší provést s ohledem na odpověď na první otázku, dospěl k závěru, že celní orgány právem odmítly hodnotu transakce k určení celní hodnoty dotčeného zboží z důvodu, že v projednávaném případě jsou kupující a prodávající ve spojení ve smyslu čl. 29 odst. 1 písm. d) celního kodexu Společenství a že hodnota transakce není přijatelná pro celní účely na základě čl. 29 odst. 2 tohoto kodexu. Pokud by totiž předkládající soud dospěl k opačnému závěru, že celní hodnota tohoto zboží musí být určena na základě hodnoty transakce uvedeného zboží podle článku 29 zmíněného kodexu, tato celní hodnota by nemohla být určena na základě čl. 31 odst. 1 tohoto kodexu, takže by se druhá otázka, která se týká výkladu posledně uvedeného ustanovení, stala bezpředmětnou.
- 45 V tomto kontextu je třeba připomenout, že jak ze znění článků 29 až 31 celního kodexu Společenství, tak z pořadí, v němž je třeba uplatnit kritéria pro určení celní hodnoty na základě těchto článků, vyplývá, že mezi těmito ustanoveními existuje vztah subsidiarity. Pouze v případě, že celní hodnotu nelze určit na základě daného ustanovení, se totiž použije ustanovení, které po něm v rámci stanoveného pořadí bezprostředně následuje (rozsudek ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, bod 29.)
- 46 Pokud jde konkrétně o čl. 30 odst. 2 celního kodexu Společenství, ze spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, podle všeho vyplývá, že příslušné celní orgány nemohly použít metody určení celní hodnoty stanovené v tomto ustanovení, jelikož se společnost Baltic Master rozhodla dovezené zboží v celních prohlášeních popsat stručně, přičemž se omezila na to, že uvedla kód TARIC uvedeného zboží, jakož i jeho celkovou hmotnost, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu. V tomto ohledu přísluší uvedenému soudu, aby zohlednil informace, které společnost Baltic Master případně předložila těmto orgánům pro účely použití buď čl. 29 odst. 2 celního kodexu Společenství ve spojení s vysvětlivkou k celní hodnotě týkající se tohoto čl. 29 odst. 2, která tvoří přílohu 23 prováděcího nařízení, nebo článku 181a tohoto nařízení.
- 47 Dále je třeba zdůraznit, že v souladu se zněním čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství platí, že nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle článků 29 nebo 30 tohoto kodexu, určí se na základě údajů dostupných v Unii s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními mezinárodních dohod, jakož i ustanoveními kapitoly 3 uvedeného kodexu.
- 48 Konečně bod 1 vysvětlivky k celní hodnotě týkající se čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství, uvedené v příloze 23 prováděcího nařízení, nejprve blíže uvádí, že celní hodnoty určované podle tohoto ustanovení se mají co nejvíce zakládat na dříve určených celních hodnotách. Bod 2 této vysvětlivky dále zdůrazňuje, že metody hodnocení použité na základě uvedeného ustanovení jsou vymezené v článku 29 až čl. 30 odst. 2 tohoto kodexu, avšak přiměřená pružnost používání při uplatňování metod je v souladu s cíli a s ustanoveními článku 31 uvedeného kodexu.
- 49 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že společnost Baltic Master popsala dotčené dovezené zboží ve svých celních prohlášeních jako „části klimatizačních zařízení“, přičemž jej zařadila pod jediný kód TARIC a uvedla celkovou hmotnost tohoto zboží v kilogramech. Kromě toho podle těchto informací dotčený celní orgán odmítl hodnotu transakce, kterou společnost Baltic Master uvedla v prohlášení a určil celní hodnotu uvedeného

zboží podle čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství, přičemž použil údaje obsažené ve vnitrostátní databázi týkající se zboží dovezeného jiným dovozcem v roce 2010, tedy v roce následujícím po roce prvního dovozu dotčeného ve věci v původním řízení, u něhož byl uveden stejný kód TARIC a které pocházelo od téhož výrobce.

- 50 V projednávaném případě použitý kód TARIC zahrnuje nesourodý soubor částí klimatizačních zařízení, jako jsou plastické panely pro motorová zařízení, železné objímky, trubky, přenosové kabely, vypínače, snímače tlaku, zařízení pro větrání v podlahách budov a elektronické obvody.
- 51 Předkládající soud se tak táže, zda s ohledem na různorodost dílů spadajících pod tento kód TARIC a neexistenci podrobného popisu dovezeného zboží je určení celní hodnoty uvedeného zboží podle čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství na základě hodnoty transakce u podobného zboží možné v rámci sporu, který mu byl předložen, třebaže pojem „podobné zboží“ definovaný v čl. 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení předpokládá stejnorodost dovezeného zboží, která je obtížně slučitelná s různorodostí výrobků zařazených pod uvedený kód TARIC.
- 52 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že definice tohoto pojmu uvedená v tomto čl. 142 odst. 1 písm. d) se vztahuje k určení celní hodnoty podle čl. 30 odst. 2 písm. b) celního kodexu Společenství. I když přitom z bodu 2 vysvětlivky uvedené v bodě 48 tohoto rozsudku vyplývá, že metodami hodnocení, které mají být použity na základě článku 31 tohoto kodexu, mají být metody vymezené v článku 29 až čl. 30 odst. 2 uvedeného kodexu, tentýž bod blíže uvádí, že tyto metody musí být používány s přiměřenou pružností, zejména pokud jde o posouzení pojmu „podobné zboží“.
- 53 V projednávaném případě nelze považovat za nepřiměřené, že celní orgány poté, co v souladu s příslušnými ustanoveními celního kodexu Společenství odmítly hodnotu transakce dováženého zboží pro účely určení jeho celní hodnoty, při kontrole *a posteriori* vycházely z údajů předložených deklarantem, a sice hmotnosti tohoto zboží a kódu TARIC, do něhož toto zboží patří. V tomto kontextu je třeba připomenout, že tento kodex je založen na deklaratorním systému, aby byly v co největším možném rozsahu omezeny formality a celní kontroly, přičemž bude zabráněno podvodům či nesrovnalostem, které by mohly poškodit rozpočet Unie (rozsudek ze dne 9. července 2020, Unipack, C-391/19, EU:C:2020:547, bod 22).
- 54 S ohledem nejprve na nezbytnost určit celní hodnotu v případě, kdy určitý podnik neposkytne dostatečně přesné a hodnověrné informace týkající se celní hodnoty dotčeného zboží, dále na řádnou péči, kterou musí vykázat celní orgány při provádění každé z metod, které jsou postupně uvedené v tomto ustanovení k určení celní hodnoty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 52), a konečně na „přiměřenou pružnost“, s níž musí být podle bodu 2 vysvětlivky uvedené v bodech 48 a 52 tohoto rozsudku tyto metody použity, je třeba připustit, 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 celního kodexu Společenství, který může být použit jako základ pro účely určení celní hodnoty dotčeného zboží.
- 55 Odkaz na tyto údaje totiž představuje prostředek k určení uvedené hodnoty, který je „vhodný“ ve smyslu čl. 31 odst. 1 i slučitelný se zásadami a obecnými ustanoveními mezinárodních dohod, jakož i ustanoveními, na která odkazuje tentýž čl. 31 odst. 1 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, bod 81).

- 56 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě, kdy celní hodnota dováženého zboží nemohla být určena v souladu s články 29 a 30 tohoto kodexu, byla tato hodnota určena na základě informací obsažených ve vnitrostátní databázi, jež se týká celní hodnoty jediného zboží, které je stejného původu a kterému je přiřazen stejný kód TARIC, ačkoli nejde o „podobné zboží“ ve smyslu čl. 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení.

K nákladům řízení

- 57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 29 odst. 1 písm. d) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 82/97 ze dne 19. prosince 1996, a čl. 143 odst. 1 písm. b), e) a f) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 46/1999 ze dne 8. ledna 1999, musejí být vykládány v tom smyslu, že:

- nelze mít za to, že kupující a prodávající jsou právně uznanými obchodními společníky nebo že jsou ve spojení vzhledem ke vztahu přímé nebo nepřímé kontroly z právního hlediska v případě, kdy neexistuje žádný dokument, který by mohl takový vztah prokázat;
- lze mít za to, že kupující a prodávající jsou ve spojení vzhledem ke vztahu přímé nebo nepřímé kontroly z faktického hlediska v případě, kdy lze podmínky uzavírání dotčených operací, potvrzené objektivními skutečnostmi, pokládat za podmínky svědčící nejen o tom, že mezi tímto kupujícím a prodávajícím existuje úzký vztah důvěry, ale i o tom, že je jeden z nich v postavení, jež mu dovoluje omezovat nebo usměrňovat druhou osobu nebo že je třetí osoba v postavení, jež jí dovoluje omezovat nebo usměrňovat uvedené osoby.

- 2) Článek 31 odst. 1 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 82/97, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě, kdy celní hodnota dováženého zboží nemohla být určena v souladu s články 29 a 30 tohoto nařízení, byla tato hodnota určena na základě informací obsažených ve vnitrostátní databázi, jež se týká celní hodnoty jediného zboží, které je stejného původu a kterému je přiřazen stejný kód TARIC, ačkoli nejde o „podobné zboží“ ve smyslu čl. 142 odst. 1 písm. d) nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 46/1999.

Podpisy.