



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. ledna 2026 *

[znění opravené usnesením ze dne 19. března 2026]

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Celní kodex Společenství – Nařízení (EU) č. 952/2013 – Celní kodex Unie – Dovozy zboží – Celní hodnota – Podhodnocení – Doplnkové metody určování celní hodnoty zboží – Metoda založená na „minimální přijatelné ceně“ vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Evropské unie – Přípustnost“

Ve spojených věcech C-72/24 [Keladis I] a C-73/24 [Keladis II] ⁱ,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané na základě článku 267 SFEU rozhodnutími Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko) ze dne 30. listopadu 2023, došlými Soudnímu dvoru dne 30. ledna 2024, v řízeních

HF (C-72/24),

WI (C-73/24)

proti

Anexartiti Archi Dimosion Esodon,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení: I. Jarukaitis, předseda senátu, M. Condinanzi a R. Frendo (zpravodajka), soudci,

generální advokát: R. Norkus,

za soudní kancelář: L. Carrasco Marco, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. ledna 2025,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– [ve znění opraveném usnesením ze dne 19. března 2026] za HF a WI: A. N. Masouras, R. K. Ntanis a Th. Tsiatsios, dikigoroi,

* Jednací jazyk: řečtina.

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

- za Anexartiti Archi Dimosion Esodon: E. Giannakouloupoulou a I. Reizakis, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu: V. Baroutas, K. Georgiadis a K. Konsta, jako zmocněnci,
- za českou vládu: M. Smolek, L. Halajová a J. Vlácil, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu: S. Núñez Silva, jako zmocněnec,
- za francouzskou vládu: P. Chansou a B. Travard, jako zmocněnkyně,
- za Evropskou komisi: M. Herold, F. Moro a I. Zervas, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 8. května 2025,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 29 až 31 a 81 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. 3) (dále jen „celní kodex Společenství“), článků 150 až 153 a 181a nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 3254/94 ze dne 19. prosince 1994 (Úř. věst. 1994, L 346, s. 1; Zvl. vyd. 02/05, s. 326) (dále jen „prováděcí nařízení k CKS“), článků 70 až 74 a 177 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 „celní kodex Unie“), článků 141 až 143 a čl. 144 odst. 2 písm. f) prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2015, L 343, s. 558, dále jen „prováděcí nařízení k CKU“), jakož i čl. 7 odst. 2 písm. f) Dohody o provádění článků VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 (Úř. věst. 1994, L 336, s. 119), uvedené v příloze 1A Dohody o zřízení Světové obchodní organizace (WTO) (Úř. věst. 1994, L 336, s. 3; Zvl. vyd. 11/21, s. 80), podepsané v Marrákeši a schválené rozhodnutím Rady 94/800/ES ze dne 22. prosince 1994 o uzavření dohod jménem Evropského společenství s ohledem na oblasti, které jsou v jeho pravomoci, v rámci Uruguayského kola mnohostranných jednání (1986–1994) (Úř. věst. 1994, L 336, s. 1; Zvl. vyd. 11/21, s. 80).
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů dvou fyzických osob, HF (věc C-72/24), vlastníka obchodu s textiliemi v Greveně (Řecko), a WI (věc C-73/24), zaměstnankyní velkoobchodu s textiliemi, s Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Nezávislý úřad pro veřejné příjmy, Řecko), které se týkají několika dodatečných platebních výměrů ohledně dovozů textilií pocházejících z Turecka, jež podléhají dani z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Mezinárodní právo

- 3 Článek 7 Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994 stanoví:

„1. Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena uplatněním ustanovení článků 1 až 6, bude určena přiměřenými prostředky slučitelnými se zásadami a všeobecnými ustanoveními této Dohody a článku VII [Všeobecné dohody o clech a obchodu] z roku 1994 a na základě údajů, dosažitelných v zemi dovozu.

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

[...]

f) minimálních celních hodnotách [...]

[...]“

Unijní právo

Celní kodex Společenství

- 4 Článek 6 odst. 3 celního kodexu Společenství stanovil:

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

- 5 Článek 29 odst. 1 tohoto kodexu stanovil:

„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 [Evropského] [s]polečenství [...]“

- 6 Článek 30 uvedeného kodexu zněl:

„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 prodávaného pro vývoz na celní území Společenství a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno;

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

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

7 Článek 31 téhož kodexu stanovil:

„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

[...]

f) minimálních celních hodnotách

nebo

g) libovolných nebo fiktivních hodnotách.“

8 Článek 78 celního kodexu Společenství zněl takto:

„1. Po propuštění zboží mohou celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat.

2. Po propuštění zboží mohou celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo.

3. Nasvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici.“

9 Článek 81 tohoto kodexu stanovil:

„Tvoří-li zásilku zboží, jehož sazební zařazení je různé, a zacházení s jednotlivým zbožím podle jeho sazebního zařazení by bylo spojeno s prací a náklady neúměrnými dovoznímu clu, které se na ně vztahuje, mohou celní orgány na žádost deklaranta souhlasit s tím, že celá zásilka bude podléhat dovoznímu clu odpovídajícím sazebnímu zařazení zboží s nejvyšší celní sazbou dovozního cla.“

10 Článek 221 odst. 1 uvedeného kodexu stanovil:

„Jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi.“

Prováděcí nařízení k CKS

11 Článek 142 odst. 1 písm. c) a d) prováděcího nařízení k CKS stanovil:

„Ve smyslu této hlavy se rozumí

[...]

c) ‚stejným zbožím‘ zboží vyrobené v téže zemi, které je stejné ve všech ohledech, včetně fyzických znaků, jakosti a vzhledu [pověsti]. Drobné vzhledové rozdíly nevylučují, aby zboží, které jinak odpovídá tomuto vymezení, bylo považováno za stejné;

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“.

12 Článek 150 odst. 1 tohoto prováděcího nařízení k CKS stanovil:

„Pro účely čl. 30 odst. 2 písm. a) [celního kodexu Společenství] (hodnota transakce u stejného zboží) se celní hodnota určuje na základě hodnoty transakce u stejného zboží prodávaného pro vývoz na stejné obchodní úrovni v zásadě stejném množství jako hodnocené zboží. Neexistují-li takové prodeje, použije se hodnota transakce u podobného zboží prodávaného na jiné obchodní úrovni a/nebo v jiném množství, upravená s ohledem na rozdíly vyplývající z obchodní úrovně a/nebo z množství, pokud lze tyto opravy bez ohledu na to, zda vedou ke zvýšení nebo snížení hodnoty transakce, provést na základě předložených skutečností, které jasně prokazují správnost a přesnost úpravy.“

- 13 Článek 151 odst. 1 a 5 uvedeného prováděcího nařízení k CKS stanovil:

„1. Pro účely čl. 30 odst. 2 písm. b) [celního kodexu Společenství] (hodnota transakce u podobného zboží) se celní hodnota určuje na základě hodnoty transakce u podobného zboží prodáváného pro vývoz na stejné obchodní úrovni v zásadě stejném množství jako hodnocené zboží. Neexistují-li takové prodeje, použije se hodnota transakce u podobného zboží prodáváného na jiné obchodní úrovni a/nebo v jiném množství, upravená s ohledem na rozdíly vyplývající z obchodní úrovně a/nebo z množství, pokud lze tyto opravy bez ohledu na to, zda vedou ke zvýšení nebo snížení hodnoty transakce, provést na základě předložených skutečností, které jasně prokazují správnost a přesnost úpravy.

[...]

5. „Hodnotou transakce dováženého podobného zboží“ pro účely tohoto článku se rozumí celní hodnota, která již byla určena podle článku 29 [celního kodexu Společenství] a která obsahuje úpravy podle odstavců 1 a 2 tohoto článku.“

- 14 Článek 152 tohoto prováděcího nařízení k CKS zněl:

„1. a) Je-li dovážené zboží nebo stejné nebo podobné dovážené zboží prodáváno ve Společenství v nezměněném stavu, určuje se jeho celní hodnota podle čl. 30 odst. 2 písm. c) [celního kodexu Společenství] na základě jednotkové ceny, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné zboží v době dovozu hodnoceného zboží nebo přibližně v této době prodává v největším úhrnném množství osobám, které nejsou ve spojení s prodávajícími, a od této částky se odečtou:

- i) provize obecně placené nebo smluvené nebo zisk a všeobecné výdaje (včetně přímých a nepřímých daní z uvádění daného zboží na trh) obecně užívané ve Společenství, které se týkají prodeje dováženého zboží téže povahy nebo téhož druhu;
- ii) obvyklé přepravní a pojišťovací náklady vzniklé ve Společenství;
- iii) dovozní clo a jiné dávky, které mají být zaplacený při dovozu nebo prodeji zboží ve Společenství.

b) Pokud se ani dovážené zboží ani stejné nebo podobné zboží v době dovozu hodnoceného zboží nebo přibližně v této době neprodává, určuje se celní hodnota dováženého zboží postupem podle tohoto článku, s výhradou čl. 1 písm. a), na základě jednotkové ceny, za kterou bylo dovážené zboží nebo dovážené stejné nebo podobné zboží co nejdříve po dovozu daného zboží, nejpozději však do 90 dnů po dovozu, prodáváno ve Společenství v nezměněném stavu.

[...]

5. Pro účely odst. 1 písm. b) se ‚dobou co nejdříve po dovozu‘ rozumí den, kdy je dovážené zboží nebo stejné nebo podobné dovážené zboží prodáváno v množství dostatečném pro určení jednotkové ceny.“

- 15 Článek 181a prováděcího nařízení k CKS stanovil:

„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 [celního kodexu Společenství].

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 vyznat 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.“

16 Článek 198 tohoto prováděcího nařízení k CKS stanovil:

„1. Jestliže se celní prohlášení týká více položek zboží, považují se údaje uvedené ke každé položce zboží za samostatné celní prohlášení.

2. Za jediné zboží se považují podstatné součásti průmyslových zařízení, které spadají pod jediný kód kombinované nomenklatury [obsažené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382)].“

17 Příloha 23 uvedeného prováděcího nařízení k CKS, nadepsaná „Vysvětlivky k celní hodnotě“, stanovila, pokud jde o výklad čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství, že „[p]odle [tohoto ustanovení] mají být použity metody hodnocení vymezené v článku 29 a čl. 30 odst. 2 [tohoto kodexu], avšak přiměřená pružnost používání při uplatňování metod je v souladu s cíli a s ustanoveními čl. 31 odst. 2 [uvedeného kodexu]“. Tato příloha stanoví za tímto účelem v bodě 3 některé příklady k objasnění, co je třeba chápat pod pojmem „přiměřená pružnost“. Pokud jde o použití odvozující metody, je tak uvedeno, že „lhůta ,90 dnů“ [stanovená v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS] může být uplatňována pružně.“

Celní kodex Unie

18 Články 70 a 74 celního kodexu Unie stanoví pravidla týkající se určování celní hodnoty zboží, jejichž obsah je v podstatě totožný s obsahem pravidel obsažených v člancích 29 až 31 celního kodexu Společenství. Konkrétně čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie obsahuje výrazy podobné výrazům v čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství. Mimoto čl. 177 odst. 1 celního kodexu Unie, který se týká metody zjednodušení celních prohlášení, je rovněž v podstatě totožný s článkem 81 celního kodexu Společenství.

19 Článek 77 celního kodexu Unie, nadepsaný „Propuštění do volného oběhu a dočasné použití“, je v podstatě totožný s článkem 201 celního kodexu Společenství.

Prováděcí nařízení k CKU

20 Článek 140 prováděcího nařízení k CKU, nadepsaný „Neakceptování deklarovaných převodních hodnot“, stanoví:

„1. Mají-li celní orgány odůvodněné pochybnosti, zda deklarovaná převodní hodnota odpovídá celkové částce, která podle čl. 70 odst. 1 [celního kodexu Unie] byla nebo má být zaplácena, mohou po deklarantovi požadovat, aby poskytl další informace.

2. Pokud jejich pochybnosti nejsou rozptýleny, mohou celní orgány rozhodnout, že hodnotu zboží nelze podle čl. 70 odst. 1 [celního kodexu Unie] určit.“

21 Článek 142 odst. 2 a 5 tohoto prováděcího nařízení k CKU stanoví:

„2. Není-li jednotková cena podle odstavce 1 k dispozici, je použitou jednotkovou cenou cena, za kterou bylo dovážené zboží nebo dovážené stejné nebo podobné zboží co nejdříve po dovozu zboží, které má být hodnoceno, a v každém případě nejpozději do 90 dnů po tomto dovozu prodáváno v Unii v nezměněném stavu.

[...]

5. Při určování celní hodnoty se od jednotkové ceny určené v souladu s odstavci 1 až 4 odečtou:

a) provize obecně placené nebo smluvené nebo přírážky obecně používané pro zisk a všeobecné výdaje (včetně přímých a nepřímých nákladů na uvádění daného zboží na trh) na celním území Unie, které se týkají prodeje dováženého zboží téže povahy nebo téhož druhu, které patří do skupiny nebo řady zboží vyráběného určitým průmyslovým odvětvím;

b) obvyklé náklady na dopravu, pojištění a související náklady vzniklé na celním území Unie;

c) dovozní cla a jiné poplatky splatné na celním území Unie při dovozu nebo prodeji zboží.“

22 Článek 144 uvedeného prováděcího nařízení k CKU, nadepsaný „Náhradní metoda“ [Hodnota na základě dostupných údajů (metoda ‚fall-back‘)], zní takto:

„1. Při určování celní hodnoty podle čl. 74 odst. 3 [celního kodexu Unie] lze při používání metod uvedených v článku 70 a čl. 74 odst. 2 [celního kodexu Unie] uplatnit přiměřenou pružnost. Takto určená hodnota se má co nejvíce zakládat na dříve určených celních hodnotách.

2. Nemůže-li být celní hodnota určena podle odstavce 1, použije se jiná odpovídající metoda. V takovém případě se celní hodnota neurčuje na základě:

[...]

f) minimálních celních hodnot;

g) libovolných nebo fiktivních hodnot.“

23 Článek 222 téhož prováděcího nařízení k CKU, nadepsaný „Položky zboží“, stanoví:

„1. Pokud se celní prohlášení týká dvou nebo více položek zboží, má se za to, že údaje uvedené v tomto prohlášení ke každé položce zboží tvoří samostatné celní prohlášení.

2. S výjimkou případů, kdy určité zboží obsažené v zásilce podléhá rozdílným opatřením, [se má za to, že zboží obsažené v zásilce] tvoří jedinou položku pro účely odstavce 1, pokud je splněna kterákoli z těchto podmínek:

a) má se zařadit do jedné položky celního sazebníku;

b) je předmětem žádosti o zjednodušení podle článku 177 [celního kodexu Unie].“

Směrnice 2006/112/ES

- 24 Body 43 a 44 odůvodnění směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) zní:
- „(43) Členské státy by neměly být nijak omezovány, pokud jde o označení osoby povinné odvést daň při dovozu.
- (44) Členské státy by měly mít možnost stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“
- 25 Článek 2 odst. 1 písm. d) této směrnice stanoví:
- „Předmětem DPH jsou tato plnění:
- [...]
- d) dovoz zboží.“
- 26 Článek 71 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:
- „Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.
- Je-li však dovážené zboží předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.“
- 27 Článek 85 téže směrnice stanoví, že při dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství.
- 28 Článek 201 směrnice 2006/112 stanoví:
- „Při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.“
- 29 Článek 250 odst. 1 této směrnice stanoví:
- „Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně [...]“

Řecké právo

Celní kodex

- 30 Článek 29 odst. 1 a 6 Nomos 2960/2001 – Ethnikos Teloniakos Kodikas (zákon 2960/2001 o vnitrostátním celním kodexu) (FEK A' 265), ve znění Nomos 3583/2007 – Anamorfosi tou Ethnikou Teloneiakou Kodika kai alles diataxeis (zákon 3583/2007) – Reforma vnitrostátního celního kodexu a dalších předpisů) (FEK A' 142) (dále jen „celní kodex“) stanoví:

„1. Celním dluhem se rozumí závazek jakékoli fyzické nebo právnické osoby vůči celnímu orgánu zaplatit veškerá cla, daně, včetně [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.

[...]

6. Celní dluh je povinen uhradit deklarant, osoba, jejímž jménem je podáno celní prohlášení o spotřebních daních a jiných daních, a každá jiná osoba, jíž vznikl dluh podle ustanovení celních předpisů. [...]

- 31 Článek 33 odst. 1 celního kodexu zní:

„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.“

- 32 Článek 155 celního kodexu stanoví:

„1. Za pašování se považuje:

[...]

b) jakékoli jednání, jehož cílem je připravit řecký stát nebo Evropskou unii o cla, daně a jiné poplatky, které jim náleží za dovezené nebo vyvezené zboží, včetně případů, kdy byly vybrány v jiném okamžiku a jiným způsobem, než stanoví zákon. Protiprávní jednání uvedená v tomto odstavci vedou k uložení vyššího 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 má za následek ztrátu na clu, daních a jiných finančních poplatcích.

[...]“

Zákon č. 2859/2000, kodex upravující DPH

- 33 Článek 35 odst. 3 Nomos 2859/2000 – Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (zákon č. 2859/2000, kodex upravující DPH) (FEK A' 248) zní:

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

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-72/24

- 34 V průběhu roku 2014 HF nakoupil v rámci své obchodní činnosti v Řecku textilie pocházející z Turecka.
- 35 Celní prohlášení týkající se těchto výrobků byla podána u řeckých celních orgánů (dále jen „celní orgány“) v souladu se zjednodušeným postupem pro celní prohlášení stanoveným v článku 81 celního kodexu Společenství, který stanovil, že tyto orgány mohou na žádost deklaranta souhlasit s tím, že celá zásilka zboží, jehož sazební zařazení je různé, bude podléhat clu odpovídajícímu sazebnímu zařazení zboží s nejvyšší celní sazbou dovozního cla.
- 36 Podle předkládajícího soudu byl dovoz tohoto zboží do Řecka osvobozen od cla, ale měl podléhat DPH při dovozu na základě celní hodnoty, kterou dovážející společnost uvedla v dovozních prohlášeních.
- 37 V průběhu roku 2016 provedly celní orgány v návaznosti na stížnost na podhodnocení dováženého zboží šetření, které odhalilo, že existují podložené indicie o tom, že celní hodnota uvedená v několika podaných celních prohlášeních je nesprávná a příjemce zboží uvedený v těchto prohlášeních není skutečným vlastníkem tohoto zboží.
- 38 Z důvodu pochybností provedly celní orgány dne 14. prosince 2016 ve vztahu ke všem těmto celním prohlášením kontrolu 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 zahrnuje tento systém prohlášení o celních hodnotách výrazně nižších, než jsou minimální obchodně udržitelné hodnoty.
- 39 Celní orgány však měly za to, že z důvodu nemožnosti fyzické kontroly dotčeného zboží po jeho propuštění a jeho obecného popisu na příslušných fakturách nebyly schopny zjistit skutečné ceny, které byly ve skutečnosti zaplacené za toto zboží tureckým dodavatelům.
- 40 Za těchto podmínek vycházely celní orgány za účelem určení celní hodnoty uvedeného zboží z „prahové ceny“ nebo „minimální přijatelné ceny“ (*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).

- 41 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici vyplývá, že 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 vyjádřené v ceně za kilogram se vypočítávají na základě měsíčních dovozních cen dotčených výrobků pocházejících z Turecka, získaných z Comext, a sice referenční databáze pro podrobné statistiky mezinárodního obchodu se zbožím, kterou spravuje Eurostat.
- 42 Následně je vypočítán průměr pro celou Unii na aritmetickém základě, tedy neváženém průměru UPC všech členských států. Při výpočtu tohoto průměru jsou vyloučeny extrémní hodnoty (*outliers*), tj. abnormálně vysoké nebo nízké hodnoty.
- 43 Nakonec se vypočítá hodnota odpovídající 50 % UPC, která představuje MPC. MPC, která je rovněž vyjádřena v ceně za kilogram, se používá jako rizikový profil nebo riziková prahová hodnota umožňující celním orgánům členských států odhalit obzvláště nízké hodnoty deklarované při dovozu, a tedy dovozy vysoce rizikové z hlediska podhodnocení.
- 44 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, totiž vyplývá, že celní orgány všech členských států disponují komunikačním systémem, a sice informačním systémem pro boj proti podvodům (*Anti Fraud Information System*, dále jen „AFIS“), do něhož je zapojen i OLAF. Prostřednictvím tohoto systému, konkrétně pomocí automatizovaného monitorovacího nástroje (*Automated Monitoring Tool*, dále jen „AMT“), jsou schopny odhalit případy podhodnocení.
- 45 V projednávaném případě celní orgány na základě takto vypočtené MPC stanovily „jednotkovou cenu“ ve smyslu čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství. Tyto orgány odůvodnily tuto volbu tím, že se nemohly opřít ani o fiktivní převodní hodnotu výrobků, o které se jedná ve věci v původním řízení, jež byly záměrně podhodnoceny, ani o převodní hodnotu stejných nebo podobných výrobků, a to vzhledem k neúplnému popisu těchto výrobků na fakturách připojených k podaným celním prohlášením. Kromě toho uvedené orgány nemohly fyzicky zkontrolovat zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, při kontrole po jeho propuštění, neboť nebylo zajištěno.
- 46 V tomto ohledu celní orgány uvádějí, že žádný z účastníků systému pašování, o který se jedná ve věci v původním řízení, neposkytl v rámci vysvětlení žádné důkazy na jejichž základě by bylo možné mít za to, že zjištěné celní hodnoty byly mnohem vyšší než skutečně zaplacené ceny.
- 47 Tyto orgány tedy konstatovaly, že částka, o kterou byla DPH podvodně zkrácena, činila u veškerého zboží, jež bylo v rámci systému pašování, o který se jedná ve věci v původním řízení, předmětem podvodného prohlášení, 6 211 300,18 eura.
- 48 Pokud jde o zapojení HF do tohoto systému pašování, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že HF držel v průběhu roku 2014 zboží, které bylo předmětem nepravdivého prohlášení o celní hodnotě v rámci tohoto systému, a z tohoto důvodu je podle vnitrostátního práva osobou povinnou odvést nezaplacenou DPH při dovozu tohoto zboží.
- 49 HF podal proti dodatečným platebním výměrům, o které se jedná ve věci v původním řízení, žalobu k Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni, Řecko), který je předkládajícím soudem. Tvrdil, že určení celní hodnoty dotčeného zboží na základě MPC je protiprávní, neboť tyto MPC mohou být jakožto statistické údaje o dovozních cenách použity pouze ke zpochybnění deklarované hodnoty tohoto zboží, ale nemohou představovat metodu

určení jeho celní hodnoty. Kromě toho měl za to, že byl rozsudkem Trimeles Plimmeleiodikeio Grevenon (tříčlenný senát trestního soudu v Greveně, Řecko) pravomocně zproštěn obžaloby z trestného činu pašování.

- 50 Předkládající soud předně uvádí, že má za to, že pravomocným rozsudkem o zproštění obžaloby vydaným Trimeles Plimmeleiodikeio Grevenon (tříčlenný senát trestního soudu v Greveně) je vázán pouze v rozsahu, v němž bylo HF na základě platebních výměrů, o které se jedná ve věci v původním řízení, uloženo vyšší clo, které je třeba zrušit. Naproti tomu má za to, že HF je i nadále povinen odvést nezaplacenou DPH při dovozu.
- 51 Pokud jde o použití „statistických hodnot“ v rámci určení celní hodnoty dotčeného zboží, předkládající soud předně uvádí, že celní orgány mohou tyto hodnoty použít k prokázání existence důvodných pochybností o pravdivosti deklarované převodní hodnoty. Stejně tak mohou být podle tohoto soudu uvedené hodnoty v souladu s rozsudkem ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodů s podhodnocováním) (C-213/19, EU:C:2022:167), použity ke stanovení ztrát vlastních zdrojů Unie způsobených členskými státy, které neprovádějí účinné kontroly pro odhalování podvodů.
- 52 Dále uvedený soud podotýká, že Soudní dvůr v bodech 38 až 41 a 44 rozsudku ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455) uvedl, že průměrné „statistické hodnoty“ mohou sloužit jako základ pro prokázání existence odůvodněných, ne-li důvodných pochybností ze strany příslušných celních orgánů členského státu, za účelem odmítnutí uváděné hodnoty transakce a „hierarchického“ použití stanovených alternativních metod určení celní hodnoty, bez ohledu na pravost faktur a jiných dokumentů prokazujících hodnotu transakce dováženého zboží, pokud nebyly na žádost předloženy důkazy umožňující prokázat správnost uváděné hodnoty transakce.
- 53 Konečně Soudní dvůr v bodech 51 a 53 až 56 rozsudku ze dne 9. června 2022, Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457), rozhodl, že v rámci náhradní metody (metoda „fall-back“) stanovené v čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství představují údaje obsažené ve vnitrostátní databázi, které se týkají zboží zařazeného pod stejný kód integrovaného sazebníku Evropské unie (dále jen „kód TARIC“) a pocházejícího od téhož prodávajícího jako dotčené zboží, „údaje dostupné ve Společenství“ ve smyslu tohoto ustanovení a mohou být použity jako základ pro určení celní hodnoty dotčeného zboží.
- 54 Předkládající soud má však pochybnosti o možnosti použít průměrné statistické hodnoty, zejména MPC, k určení celní hodnoty dotčeného zboží v rámci metod stanovených v článcích 29 a 30 celního kodexu Společenství, a konkrétně v rámci doplňkové metody stanovené v čl. 30 odst. 2 písm. c) tohoto kodexu, která je metodou použitou v projednávané věci. Celní orgány totiž použily tuto metodu určení celní hodnoty, přestože toto ustanovení odkazuje na stejné nebo podobné zboží, a mimoto není zjevné, že by tato MPC byla vypočtena v souladu se lhůtou uvedenou v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS.
- 55 Kromě toho má tento soud za to, že použití MPC pro určení celní hodnoty dováženého zboží je rovnocenné použití minimálních cen, které jsou již z podstaty věci „fiktivní“, což by bylo v rozporu s metodami běžně používanými v mezinárodním obchodě.
- 56 Uvedený soud si rovněž klade otázku, zda použití MPC má své místo v rámci postupu stanoveného v článku 81 celního kodexu Společenství.

- 57 Tentýž soud má mimoto pochybnosti o tom, zda vnitrostátní ustanovení, která určují osobu nebo osoby určené nebo uznané za osoby povinné odvést DPH, jsou dostatečně jasná a přesná k tomu, aby HF jakožto držitel zboží byl společně a nerozdílně odpovědný za úhradu nezaplacené DPH při dovozu.
- 58 Za těchto okolností se Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Splňují statistické hodnoty označované jako ‚prahové hodnoty‘ (*threshold values*) nebo ‚spravedlivé ceny‘ (*fair prices*), které vycházejí ze statistické databáze Comext Eurostatu a jsou odvozeny z informačního systému pro boj proti podvodům [(AFIS)] úřadu OLAF, jehož aplikací je automatizovaný nástroj sledování [(AFIS)], a jsou k dispozici vnitrostátním celním orgánům prostřednictvím jejich příslušných elektronických systémů, požadavek přístupu 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 [Komise (EU) č. 113/2010 ze dne 9. února 2010, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (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 (Úř. věst. 2010, L 37, s. 1)], která byla platná v době rozhodné z hlediska skutečností dotčených v původním řízení?
- 2) V rámci kontroly po propuštění zboží, kdy není možné dovážené zboží fyzicky zkontrolovat, mohou vnitrostátní celní orgány použít tyto statistické hodnoty z databáze Comext, pokud jsou považovány za obecně dostupné a neobsahují jen souhrnné údaje, pouze k potvrzení svých 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) [celního kodexu Společenství], nebo v čl. 7[4] odst. 2 písm. c) [celního kodexu Unie], nazývané ‚metoda odvozené hodnoty‘, 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 [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, uplatní 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 [celního kodexu Společenství] pro případ, kdy by byla použita náhradní metoda určení celní hodnoty, a odpovídajícím způsobem uplatněno i vyloučení použití minimálních hodnot stanovené v čl. 31 odst. 2

[celního kodexu Společenství] [ale které se v odpovídajícím ustanovení čl. 74 odst. 3 (celního kodexu Unie) nenachází] pouze při použití této metody, nebo se jimi řídí všechny alternativní metody pro určení celní hodnoty?

- 5) V případě, že se zjistí, že při dovozu byl použit postup zjednodušení seskupením položek celního sazebníku podle článku 81 [celního kodexu Společenství] [nyní článek 177 (celního kodexu Unie)], je možné použít alternativní metodu uvedenou v čl. 30 odst. 2 písm. c) [celního kodexu Společenství] [nebo v čl. 70 odst. 2 písm. c) (celního kodexu Unie)], a to bez ohledu na různorodost zboží deklarovaného pod stejným kódem TARIC v témže celním prohlášení, a takto stanovenou fiktivní hodnotu pro zboží, které nenáleží do tohoto kódu?
- 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 určují, tzv. vlastníka dováženého zboží?“

Věc C-73/24

- 59 Skutkové okolnosti a odůvodnění uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-73/24 jsou obdobné těm, které jsou uvedeny v předkládacím rozhodnutí ve věci C-72/24, s výjimkou skutečnosti, že zaprvé k předkládajícímu soudu byla žaloba podána WI, která je zaměstnankyní velkoobchodu s textilními výrobky pocházejícími z Turecka a u níž se má za to, že měla povědomí o systému pašování, o který se jedná ve věci v původním řízení, jelikož byla pověřena převážnou částí řízení tohoto podniku, a zadruhé celní prohlášení, o které se jedná ve věci v původním řízení, byla podána v období od března 2014 do prosince 2016.
- 60 Za těchto podmínek se Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (správní soud prvního stupně v Soluni) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, které jsou formulovány v obdobném znění jako otázky položené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-72/24:
 - „1) Pokud existují důvodné pochybnosti o tom, že celní hodnota dováženého zboží je skutečnou převodní hodnotou zboží, avšak při kontrole 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) [celního kodexu Společenství] a čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) [celního kodexu Unie], 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) [celního kodexu Společenství] a čl. 74 odst. 2 písm. c) [celního kodexu Unie] slučitelná správní praxe, podle které se jako základ pro určení převodní hodnoty zboží za použití „metody odvozené hodnoty“ stanovené v těchto ustanoveních použijí tzv. „prahové ceny“ obsažené v automatizovaném monitorovacím nástroji [(AMT)] informačního systému pro boj proti podvodům Evropské unie [(AFIS)] a stanovené statistickými metodami?
 - 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: je přípustné použít výše uvedené „prahové ceny“ v rámci dalších metod uvedených v člancích 30 a 31 nařízení [celního kodexu Společenství] a čl. 74 odst. 1 až 3 [celního kodexu Unie]? Jaká bude odpověď na tuto otázku zvláště s ohledem na přiměřenou pružnost, kterou se musí vyznačovat použití „náhradní metody“ podle článku 31 nařízení [celního kodexu Společenství] a čl. 74 odst. 3 [celního kodexu Unie],

a na výslovný zákaz – stanovený ve vztahu k téže „náhradní metodě“ v čl. 31 odst. 2 písm. f) [celního kodexu Společenství] 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 dovozcí, 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 prostřednictvím některé z metod uvedených v člancích 30 a 31 [celního kodexu Společenství] a v čl. 74 odst. 1 až 3 [celního kodexu Unie], anebo je v takovém krajním případě přípustné vyměřit daň na základě [MPC] stanovených pomocí statistickým metod, jak již bylo připuštěno v případě přičtení – ze strany [Evropské] [k]omise – 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 minimální hodnoty určené pomocí statistických metod představovat dovozy, které se uskutečnily ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako kontrolované dovozy? Pokud ano, jaký je maximální přípustný časový odstup mezi dovozy použitými k získání statistického výsledku a dovozy, které byly předmětem kontroly [např. lze obdobně 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 se během dovozu použije postup podle článku 81 [celního kodexu Společenství] a článku 177 [celního kodexu Unie] za účelem zjednodušení postupu při vyplňování celních prohlášení seskupením zboží do jednoho TARIC kódu, je se zásadou zákazu určování libovolných nebo fiktivních celních hodnot slučitelná správní praxe, na základě které se celní hodnota veškerého zboží dováženého v rámci každého prohlášení o dovozu vypočítá na základě „prahové ceny“ stanovené pro konkrétní výrobek, jehož kód TARIC je uveden v prohlášení o dovozu, neboť celní orgán má za to, že je vázán 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?“

Řízení před Soudním dvorem

Ke spojené věci

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

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

- 62 Podáním došlým soudní kanceláři Soudního dvora dne 3. července 2025 podali žalobci v původním řízení, HF a WI, návrh, aby bylo na základě článku 83 jednacího řádu Soudního dvora nařízeno znovuotevření ústní části řízení. Na podporu svého návrhu v podstatě tvrdí, že generální advokát ve svém stanovisku vycházel ze skutkových okolností, které se liší od skutkových okolností, z nichž vycházel předkládající soud, a nesouhlasí s některými posouzeními uvedenými ve stanovisku generálního advokáta. HF a WI zpochybňují zejména posouzení týkající se přezkumu prahových cen v rámci metody určení celní hodnoty zboží stanovené v čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie.
- 63 Je třeba připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU generální advokát předkládá veřejně, zcela nestranně a nezávisle odůvodněná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast. Soudní dvůr není tímto stanoviskem ani důvody, na základě kterých k němu generální advokát dospěl, vázán (rozsudek ze dne 19. března 2020, Sánchez Ruiz a další, C-103/18 a C-429/18, EU:C:2020:219, bod 42 a citovaná judikatura).
- 64 V této souvislosti je třeba rovněž uvést, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jednací řád nedávají účastníkům řízení nebo zúčastněným uvedeným v článku 23 tohoto statutu možnost předložit vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem. Nesouhlas účastníka řízení nebo zúčastněného se stanoviskem generálního advokáta tedy nemůže sám o sobě představovat důvod ke znovuotevření ústní části řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval (rozsudek ze dne 19. března 2020, Sánchez Ruiz a další, C-103/18 a C-429/18, EU:C:2020:219, bod 43 a citovaná judikatura).
- 65 Z toho vyplývá, že jelikož návrh HF a WI na znovuotevření ústní části řízení má za cíl umožnit jim odpovědět na závěry generálního advokáta, které přijal ve svém stanovisku na jedné straně, a na druhé straně se týká některých údajných oprav, které jsou v rozporu s informacemi uvedenými v předkládacím rozhodnutí ve věci C-72/24, nelze mu vyhovět.
- 66 Je pravda, že podle článku 83 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídit znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení nebo zúčastněnými uvedenými v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán.
- 67 V projednávané věci má Soudní dvůr k dispozici všechny nezbytné poznatky, aby mohl odpovědět na otázky položené předkládajícím soudem. Návrh na znovuotevření ústní části řízení kromě toho nepoukazuje na žádnou novou skutečnost, jež by mohla mít rozhodující vliv na rozhodnutí, které má Soudní dvůr v projednávaných věcech vydat.
- 68 Za těchto podmínek má Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta za to, že není důvodné nařídit znovuotevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

- 69 Na úvod je třeba připomenout, že podle čl. 288 odst. 2 celního kodexu Unie se články 70 až 74 tohoto kodexu použijí ode dne 1. května 2016. Nicméně vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti sporu v původním řízení ve věci C-73/24 nastaly před a po tomto datu, je třeba za účelem odpovědi na položené otázky provést výklad ustanovení jak celního kodexu Společenství, tak celního kodexu Unie.
- 70 V tomto ohledu jsou pravidla určování celní hodnoty zboží stanovená v člancích 70 a 74 celního kodexu Unie v podstatě totožná s pravidly stanovenými v člancích 29 až 31 celního kodexu Společenství. Judikatura týkající se těchto ustanovení celního kodexu Společenství je tak v zásadě použitelná i na odpovídající ustanovení celního kodexu Unie.

K první až třetí otázce ve věci C-72/24 a první až třetí otázce ve věci C-73/24

- 71 Podstatou první až třetí otázky předkládajícího soudu ve věci C-72/24 a první až třetí otázky ve věci C-73/24, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 30 a čl. 31 odst. 1 a odst. 2 písm. f) a g) celního kodexu Společenství a článek 74 celního kodexu Unie musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby v případě, že v průběhu kontroly po propuštění zboží, během níž není možné dovážené zboží fyzicky zkontrolovat a jeho popis v dokladech přiložených k celnímu prohlášení je formulován obecně a nepřesně, takže celní hodnotu nelze určit na základě převodní hodnoty tohoto zboží v souladu s článkem 29 celního kodexu Společenství a článkem 70 celního kodexu Unie, byla tato hodnota určena na základě MPC vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie.
- 72 Úvodem je třeba připomenout, že cílem unijního práva týkajícího se celní hodnoty je zavedení spravedlivého, jednotného a neutrálního systému, který vylučuje používání libovolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota dováženého zboží musí tedy odrážet jeho skutečnou hospodářskou hodnotu, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, bod 51 a citovaná judikatura).
- 73 Mimoto správné určení celní hodnoty zboží představuje nezbytný úkol zajistit účinný a úplný výběr tradičních vlastních zdrojů, jimiž jsou cla a DPH. Jelikož existuje přímá souvislost mezi výběrem příjmů zejména z DPH a poskytnutím odpovídajících zdrojů Komisi, je povinností členských států, aby v souladu se svými povinnostmi podle čl. 325 odst. 1 SFEU chránily finanční zájmy Unie před podvody nebo jiným protiprávním jednáním ohrožujícím tyto zájmy, jakož i přijaly nezbytná opatření k zajištění účinného výběru této daně v plném rozsahu, a tedy i těchto zdrojů [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním), C-213/19, EU:C:2022:167, bod 346].
- 74 Články 29 až 31 celního kodexu Společenství a články 70 až 74 celního kodexu Unie výslovně stanoví hierarchii mezi různými metodami určení celní hodnoty, jež stanoví, takže dovozce si nemůže podle svého uvážení zvolit metodu, kterou použije (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, bod 53).
- 75 Celní hodnota dováženého zboží musí být tudíž určena přednostně podle metody převodní hodnoty stanovené v článku 29 celního kodexu Společenství a v článku 70 celního kodexu Unie, přičemž tato metoda je považována za nejvhodnější, zatímco metody uvedené v člancích 30 a 31 celního kodexu Společenství a v článku 74 celního kodexu Unie musí být považovány za podpůrné

metody, které lze použít pouze tehdy, nemůže-li být celní hodnota zboží určena podle tohoto článku 29 nebo tohoto článku 70. To platí zvláště v případě zbytkové metody uvedené v čl. 31 celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie, která se použije pouze, pokud celní hodnotu nelze určit ani prostřednictvím metody převodní hodnoty, ani žádné z podpůrných metod uvedených v článku 30 celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 2 celního kodexu Unie (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, bod 28 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 15. května 2025, Tauritus, C-782/23, EU:C:2025:353, body 52 a 54).

- 76 Mimoto podle článku 181a prováděcího nařízení k CKS a článku 140 prováděcího nařízení k CKU platí že, mají-li celní orgány odůvodněné pochybnosti, zda deklarovaná převodní hodnota dováženého zboží odpovídá celkové částce, která byla nebo má být zaplacená, nemusí nezbytně určovat celní hodnotu tohoto zboží podle převodní hodnoty. Mohou tedy odmítnout uváděnou cenu, pokud tyto pochybnosti přetrvávají i poté, co případně požádaly o poskytnutí veškerých doplňkových informací nebo dokumentů a poskytly příslušné osobě přiměřenou příležitost vyjádřit svůj názor na důvody těchto pochybností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, bod 31).
- 77 V projednávané věci z informací poskytnutých Soudnímu dvoru vyplývá, že celní hodnotu zboží nelze podle čl. 29 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 70 odst. 1 celního kodexu Unie určit na základě převodní hodnoty dováženého zboží, což bude muset ověřit předkládající soud. V této souvislosti uvedený soud podotkl, že celní orgány nemohly vycházet z převodní hodnoty dotčeného zboží, jelikož při kontrole po propuštění zboží dospěly k závěru, že toto zboží bylo záměrně podhodnoceno. Mimoto žádný z účastníků systému pašování, o který se jedná ve věci v původním řízení, neposkytl v rámci svých vysvětlení důkazy, na základě nichž by bylo možné dospět k závěru, že celní hodnoty stanovené celními orgány byly mnohem vyšší než skutečně zaplacené ceny.
- 78 Za takových okolností se celní hodnota, jak bylo připomenuto v bodě 75 tohoto rozsudku, určí v souladu s ustanoveními článku 30 celního kodexu Společenství nebo čl. 74 odst. 1 a 2 celního kodexu Unie, a to postupně způsoby stanovenými v těchto ustanoveních (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, bod 24 a citovaná judikatura).
- 79 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud celní orgány přistoupí k určení celní hodnoty podle čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Unie, musí své posouzení založit na skutečnostech týkajících se stejného nebo podobného zboží. Toto určení tak vyžaduje zkoumání takových prvků, jako jsou fyzické znaky, jakost, pověst, zaměnitelnost zboží, jakož i obchodní úroveň zohledněných prodejců (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, bod 48).
- 80 Jak však uvádí předkládající soud, tyto metody určení celní hodnoty zboží nemohly být v projednávaném případě použity z důvodu neúplného popisu zboží na fakturách, které byly připojeny k podaným celním prohlášením a nemožnosti celních orgánů fyzicky zkontrolovat dotčené zboží při jeho kontrole po propuštění zboží, jelikož toto zboží nebylo zajištěno.
- 81 Pokud jde o metodu určení celní hodnoty stanovenou v čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu Unie, která byla použita v projednávaném případě, vychází z hodnoty založené na jednotkové ceně, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné dovážené zboží prodává na celním území Unie.

- 82 Je třeba přitom podotknout, že jelikož podle předkládajícího soudu celní orgány neměly možnost provést fyzickou kontrolu dováženého zboží, aby určily, zda toto zboží bylo stejné nebo podobné zboží, které měly použít pro účely určení celní hodnoty, a vzhledem k tomu, že popis tohoto zboží na fakturách připojených k celním prohlášením byl neúplný, neměly tyto orgány k dispozici informace nezbytné k použití metody stanovené v čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu Unie, což bude muset ověřit tento soud.
- 83 Kromě toho pro účely použití metody určení celní hodnoty, stanovené v čl. 30 odst. 2 písm. d) celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 2 písm. d) celního kodexu Unie, může být základem celní hodnoty vypočtená hodnota sestávající ze součtu různých položek, mezi něž patří částka představující zisk a všeobecné výdaje ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodeje zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží určené k vývozu do Unie.
- 84 Nicméně s ohledem na informace poskytnuté předkládajícím soudem, připomenuté v bodě 80 tohoto rozsudku, celní orgány nemohly v projednávaném případě určit celní hodnotu ani na základě čl. 30 odst. 2 písm. d) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. d) celního kodexu Unie, což však bude muset ověřit předkládající soud.
- 85 S ohledem na výše uvedená zjištění je třeba připomenout, že v případě, že nelze určit celní hodnotu dováženého zboží na základě článku 30 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 1 a 2 celního kodexu Unie, určí se celní hodnota v souladu s ustanoveními článku 31 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 2016, EURO 2004, Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, bod 28 a citovaná judikatura).
- 86 V projednávané věci si předkládající soud klade otázku, zda lze pro výpočet celní hodnoty dotčeného zboží použít MPC vypočítanou na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, pokud toto zboží již nelze stáhnout pro účely fyzických kontrol a obecný popis tohoto zboží na příslušných fakturách neumožňuje získat dostatečné údaje o jeho skutečné hodnotě.
- 87 Úvodem je třeba konstatovat, že takové statistické údaje nemohou odstranit výše uvedené překážky pro použití jedné z metod hodnocení stanovených v článku 30 celního kodexu Společenství a v článku 70 celního kodexu Unie. Je totiž třeba uvést, že statistické údaje zaznamenané na unijní úrovni, jako je MPC, neobsahují údaje, které by mohly být použity pro účely určení celní hodnoty podle čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Unie, a to z důvodu jejich souborné a důvěrné povahy (obdobně viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, body 53 až 55).
- 88 Kromě toho nelze s ohledem na okolnosti uvedené v bodě 80 tohoto rozsudku takové údaje použít ani v rámci určení celní hodnoty na základě čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu Unie.
- 89 Totéž platí pro metodu určení celní hodnoty stanovenou v čl. 30 odst. 2 písm. d) celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 2 písm. d) celního kodexu Unie, jelikož z vysvětlení uvedených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že konkrétní informace nezbytné pro účely tohoto určení, jak jsou uvedeny v bodě 83 tohoto rozsudku, jsou v MPC zohledněny.
- 90 Je tedy třeba ověřit, zda lze MPC, vypočítanou na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, použít pro účely určení celní hodnoty dotčeného zboží v souladu s článkem 31 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie.

- 91 Za tímto účelem je třeba připomenout, že podle čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie platí, že nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle článků 29 a 30 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 1 a 2 celního kodexu Unie, určí se na základě údajů dostupných v Unii s použitím přiměřených prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními mezinárodních dohod, jakož i kapitoly 3 těchto kodexů.
- 92 Pokud jde zaprvé o otázku, zda čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství nebrání použití MPC, je třeba uvést, že bod 2 vysvětlivky k celní hodnotě týkající se tohoto ustanovení, obsažený v příloze 23 prováděcího nařízení k CKS, zdůrazňuje, že podle uvedeného ustanovení mají být použity metody hodnocení 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 čl. 31 odst. 2 uvedeného kodexu.
- 93 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dovážené zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení a stran něhož mají celní orgány za to, že převodní hodnota byla podhodnocena, je v celních prohlášeních obecně popsáno jako textilní výrobky.
- 94 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr se odvolal na „přiměřenou pružnost“ ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master* (C-599/20, EU:C:2022:457), a v níž se předkládající soud zamýšlel nad otázkou, zda s ohledem na různorodost dotčených dílů, které náležejí do použitého kódu TARIC, a neexistenci podrobného popisu dovezeného zboží bylo 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 k CKS předpokládá stejnorodost dovezeného zboží, která je obtížně slučitelná s různorodostí výrobků zařazených pod dotýčný kód TARIC.
- 95 V této věci Soudní dvůr zdůraznil, že definice pojmu „podobné zboží“ obsažená v čl. 142 odst. 1 písm. d) prováděcího nařízení k CKS 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 92 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, tento bod blíže uvádí, že tyto metody musí být používány s přiměřenou pružností, zejména pokud jde o posouzení pojmu „podobné zboží“ (rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, bod 52). Soudní dvůr tak připustil, 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 (viz rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, body 52 a 54).
- 96 Dále je třeba rovněž připomenout, že jak vyplývá z judikatury citované v bodě 73 tohoto rozsudku, je povinností členských států, aby v souladu se svými povinnostmi podle čl. 325 odst. 1 SFEU chránily finanční zájmy Unie před podvody nebo jiným protiprávním jednáním ohrožujícím tyto zájmy, jakož i přijaly nezbytná opatření k zajištění účinného výběru těchto cel v plném rozsahu, a tedy i těchto zdrojů. Z toho vyplývá, že celní orgány musí určit celní hodnotu v případě, že deklarant neposkytne dostatečně přesné nebo spolehlivé informace o celní hodnotě dotčeného zboží.

- 97 S ohledem na tento požadavek a „přiměřenou pružnost“, s níž mají být v souladu s bodem 2 vysvětlivky, uvedené v bodě 92 tohoto rozsudku, metody určení celní hodnoty vymezené v článku 29 a čl. 30 odst. 2 celního kodexu Společenství použity v rámci čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství, je třeba připustit, že takové údaje, jako je MPC vypočítaná na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie a obsažených v databázi vytvořené na úrovni Unie, představují „údaje dostupné ve Společenství“ ve smyslu čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství, a podle všeho je lze použít pro účely určení celní hodnoty dotčeného zboží.
- 98 Toto konstatování však platí pouze tehdy, pokud, jak vyžaduje čl. 31 odst. 2 celního kodexu Společenství, takto určená celní hodnota podle odstavce 1 tohoto článku nespočívá na prvcích uvedených v písmenech f) a g) tohoto ustanovení.
- 99 V tomto ohledu se podle čl. 31 odst. 2 písm. f) a g) celního kodexu Společenství žádná celní hodnota neurčí na základě minimálních celních hodnot a libovolných nebo fiktivních celních hodnot.
- 100 Jak přitom vyplývá z bodů 40 až 43 tohoto rozsudku, MPC se stanoví na základě UPC, vypočítaných na základě měsíčních dovozních cen dotčených výrobků, které pocházejí z Turecka, získaných z Comext. Nezdají se být tedy svévolné, ale založené na objektivních a neutrálních kritériích [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním), C-213/19, EU:C:2022:167, bod 294].
- 101 Pokud jde dále o zákaz určení celní hodnoty na základě minimálních hodnot, uvedený v bodě 99 tohoto rozsudku, je třeba mít za to, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 79 svého stanoviska, že případné použití MPC by mohlo tento zákaz porušit, pokud by tato správní praxe byla systematická a dotýčný hospodářský subjekt by neměl možnost odůvodnit nižší ceny uvedené ve svém celním prohlášení. V posledně uvedené situaci by totiž odmítnutí zohlednit převodní hodnoty nižší, než je taková prahová hodnota, znamenalo zvýšení deklarovaných hodnot až na úroveň této prahové hodnoty a představovalo by systém minimálních hodnot.
- 102 Naproti tomu je třeba mít za to, že případné použití MPC, vypočítaných na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, na základě čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství jako poslední možnosti, nelze považovat za systém minimálních hodnot, pokud měl dotýčný hospodářský subjekt možnost odůvodnit hodnotu deklarovanou celním orgánům.
- 103 V projednávané věci bude tedy předkládající soud muset ověřit, zda celní orgány v rámci použití statistických údajů tvořených MPC poskytly žalobcům v původním řízení možnost odůvodnit nižší ceny uvedené v jejich celních prohlášeních a poskytnout doplňující informace v rámci správního řízení vedeného před těmito orgány.
- 104 Pokud jde zadruhé o otázku, zda lze MPC použít na základě čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie, je třeba mít za to, že toto ustanovení musí být v tomto ohledu vykládáno ve spojení s článkem 144 prováděcího nařízení k CKU, který v odstavci 1 stanoví, že při určování celní hodnoty podle tohoto čl. 74 odst. 3 lze při používání metod uvedených v článku 70 a čl. 74 odst. 2 celního kodexu Unie uplatnit „přiměřenou pružnost“.
- 105 Z toho vyplývá, že vzhledem k totožnosti tohoto znění se zněním vysvětlivky, připomenutým v bodě 92 tohoto rozsudku, se úvahy uvedené v bodech 94 až 97 tohoto rozsudku uplatní rovněž na celní kodex Unie.

- 106 Je třeba konstatovat, že v rámci celního kodexu Unie je tento závěr podpořen ještě skutečností, že podle čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení platí, že nemůže-li být celní hodnota určena podle odstavce 1 tohoto článku, použije se „jiná odpovídající metoda“. V tomto ohledu je třeba rovněž uvést, že toto ustanovení připomíná, že použití těchto metod je možné za podmínky, že v tomto případě není celní hodnota určena zejména na základě některého z prvků uvedených v písmenech f) a g) tohoto odstavce 2, které odkazují na minimální celní hodnoty a libovolné nebo fiktivní hodnoty.
- 107 V tomto ohledu je třeba vzhledem k totožnosti znění se zněním uvedeným v bodě 99 tohoto rozsudku uvést, že úvahy uvedené v bodech 98 až 103 tohoto rozsudku se uplatní rovněž na čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU.
- 108 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že takové údaje, jako jsou MPC vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, představují údaje dostupné na celním území Unie ve smyslu čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie, které lze *a priori* použít pro účely určení celní hodnoty dotčeného zboží. Pokud byly totiž dovozy propuštěny do volného oběhu, nebylo již možné toto zboží stáhnout pro účely kontroly za účelem stanovení jeho skutečné hodnoty a jsou-li doklady přiložené k celním prohlášením sepsány obecně a nepřesně, lze pro odhad hodnoty uvedeného zboží použít pouze statistickou metodu.
- 109 Je však třeba ještě určit, zda statistické hodnoty, jako jsou MPC, použité pro účely určení celní hodnoty dotčeného zboží, jsou údaje, které mohou být součástí odůvodnění rozhodnutí celních orgánů vyžadovaného čl. 6 odst. 3 celního kodexu Společenství a čl. 22 odst. 6 celního kodexu Unie.
- 110 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že právo na řádnou správu, jelikož odráží obecnou zásadu práva Unie, sebou nese požadavky, které musí členské státy při uplatňování unijního práva dodržovat (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 39).
- 111 Mezi těmito požadavky má mimořádný význam povinnost uvést odůvodnění rozhodnutí přijímaných vnitrostátními orgány, jelikož jejich adresátovi umožňuje hájit jeho práva za co nejpríznivějších podmínek a rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je účelné podat proti takovým rozhodnutím žalobu. Je rovněž nezbytná k tomu, aby byly soudy schopny provést přezkum legality těchto rozhodnutí (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 40).
- 112 Pokud jde obzvláště o rozhodnutí přijatá celními orgány, čl. 6 odst. 3 celního kodexu Společenství a čl. 22 odst. 6 celního kodexu Unie připomínají povinnost uvést odůvodnění, která přísluší těmto orgánům, když přijímají písemná rozhodnutí, která jsou v neprospěch osob, jimž jsou určena.
- 113 V souladu s čl. 221 odst. 1 celního kodexu Společenství musí sdělení částky cla zajistit adekvátní informovanost osoby povinné k zaplacení cla a této osobě umožnit zajistit si obhajobu svých práv s úplnou znalostí okolností případu (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 42).
- 114 Jak vyplývá z bodů 74 a 75 tohoto rozsudku, mezi metodami určení celní hodnoty stanovenými v člancích 29 až 31 celního kodexu Společenství a v člancích 70 a 74 celního kodexu Unie existuje vztah subsidiarity (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 43).

- 115 Za těchto podmínek povinnost uvést odůvodnění, která je uložena celním orgánům v rámci provádění uvedených ustanovení, musí zaprvé umožňovat jasným a jednoznačným způsobem uvést důvody, které celní orgány vedly k odmítnutí jedné nebo několika metod určení celní hodnoty (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 44).
- 116 Zadruhé tato povinnost sebou nese, že uvedené orgány jsou povinny ve svých rozhodnutích stanovících výši dlužného dovozního cla uvést údaje, na základě kterých byla vypočtena celní hodnota dotčeného zboží, jednak aby jejich adresát mohl hájit svá práva za co nejpríznivějších podmínek a rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je účelné podat proti takovému rozhodnutí žalobu, a jednak aby byly soudy schopny provést přezkum legality uvedeného rozhodnutí (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, *LS Customs Services*, C-46/16, EU:C:2017:839, bod 45).
- 117 Nicméně Soudní dvůr rozhodl, že důvěrné údaje pocházející z databáze, jejímž cílem je prostřednictvím metod statistického vyhledávání odhalovat obchodní modely, které by mohly představovat případy podvodu, nemohou být součástí odůvodnění vyžadovaného čl. 6 odst. 3 celního kodexu Společenství a čl. 22 odst. 6 celního kodexu Unie. Nelze tedy mít za to, že databáze, z níž tyto údaje pocházejí, je dostupná celním orgánům pro účely určení celní hodnoty ve smyslu čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, *FAWKES*, C-187/21, EU:C:2022:458, bod 55).
- 118 MPC přitom členské státy vypočítávají na základě procentního podílu statistických hodnot obsažených v AMT a jsou používány jako rizikový profil, takže nemohou být v zásadě sděleny hospodářským subjektům.
- 119 Jak však uvedl generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, požadavek odůvodnění je třeba přizpůsobit povaze každého celního rozhodnutí, které musí proto za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, odrážet použití metody určení celní hodnoty stanovené v článku 31 celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie.
- 120 Vzhledem k tomu, že MPC lze použít pouze jako poslední možnost, přichází jejich dílčí předání hospodářským subjektům, a to v nezbytně omezeném rozsahu, v úvahu výjimečně, s cílem umožnit členským státům splnit povinnosti, které jim, jak vyplývá z judikatury citované v bodě 73 tohoto rozsudku, ukládá čl. 325 odst. 1 SFEU, a to chránit finanční zájmy Unie před podvody nebo jiným protiprávním jednáním ohrožujícím tyto zájmy, přijetím nezbytných opatření k zajištění účinného a úplného výběru cel a DPH.
- 121 Proto je třeba připustit, že takové údaje, jako jsou MPC vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, představují „údaje dostupné ve Společenství“ ve smyslu čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie, které lze použít jako základ pro určení celní hodnoty dotčeného zboží (obdobně viz rozsudek ze dne 9. června 2022, *Baltic Master*, C-599/20, EU:C:2022:457, bod 54).
- 122 Kromě toho je třeba ještě konstatovat, že použití MPC na základě čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie není podle všeho neslučitelné se zásadami, obecnými ustanoveními mezinárodních dohod a ostatními ustanoveními, na která tato ustanovení odkazují. Představuje tedy „odpovídající metodu“ podle čl. 144 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU.

- 123 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první až třetí otázku ve věci C-72/24 a na první až třetí otázku ve věci C-73/24 odpovědět tak, že čl. 31 odst. 1 a odst. 2 písm. f) a g) celního kodexu Společenství, jakož i čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie, ve spojení s čl. 144 odst. 1 a 2 písm. f) a g) prováděcího nařízení k CKU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě, že v průběhu kontroly po propuštění zboží, během níž není možné dováženého zboží fyzicky zkontrolovat a jeho popis v dokladech přiložených k celnímu prohlášení je formulován obecně a nepřesně, takže celní hodnotu dováženého zboží nelze určit v souladu s články 29 a 30 celního kodexu Společenství, jakož i s článkem 70 a čl. 74 odst. 2 celního kodexu Unie, byla tato hodnota určena na základě MPC, vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, za podmínky, že dotčený hospodářský subjekt má možnost odůvodnit nižší ceny uvedené v celním prohlášení.

Ke čtvrté otázce ve věci C-72/24

- 124 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu ve věci C-72/24 je, zda se vyloučení použití minimálních hodnot a výhrada ve prospěch zásad a obecných ustanovení dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994, stanovených v čl. 31 odst. 2 celního kodexu Společenství, uplatní rovněž v rámci metod určení celní hodnoty stanovených v článku 30 tohoto kodexu.
- 125 Vzhledem k odpovědi na první až třetí otázku ve věci C-72/24 a na první až třetí otázku ve věci C-73/24 není třeba odpovídat na čtvrtou otázku ve věci C-72/24. Vzhledem k tomu, že z ní vyplývá, že celní hodnotu na základě MPC lze za určitých podmínek určit pouze za použití metody určení celní hodnoty stanovené v článku 31 celního kodexu Společenství, není totiž třeba zkoumat, zda se vyloučení použití minimálních hodnot a výhrada ve prospěch zásad a obecných ustanovení dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994, stanovených v čl. 31 odst. 1 a 2 tohoto kodexu, uplatní také v rámci článku 30 uvedeného kodexu.

Ke čtvrté otázce ve věci C-73/24

- 126 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu ve věci C-73/24 je, zda čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie musí být vykládány v tom smyslu, že v případě, že nebrání použití MPC, vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, pro určení celní hodnoty dováženého zboží, musí být dovozy použité k získání těchto údajů dovozy uskutečněné ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako dovozy, které jsou předmětem kontroly po propuštění zboží, a případně zda maximálním časovým odstupem, který musí být zohledněn mezi dovozy, které jsou předmětem této kontroly a dovozy, ke kterým se vztahuje PMC, může být obdobně časový odstup 90 dnů stanovený v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS a v čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU.
- 127 Jak bylo uvedeno v bodě 72 tohoto rozsudku, cílem ustanovení unijního práva týkajících se celních hodnot dováženého zboží je zavedení spravedlivého, jednotného a neutrálního systému, který vylučuje používání libovolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota dováženého zboží musí tedy odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu tohoto zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky uvedeného zboží, které mají hospodářskou hodnotu.

- 128 V této souvislosti jsou celní orgány povinny nahlížet do všech jim dostupných zdrojů informací a databází, za účelem určení celní hodnoty stejného zboží co možná nejpřesnějším způsobem a co možná nejbližše skutečnosti (rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, bod 68).
- 129 Pokud jde o čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Unie, Soudní dvůr rozhodl, že cílem požadavku zohlednění hodnoty transakce zboží vyváženého „ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu“ jako zboží, které je hodnoceno, je zajistit, aby byly zohledněny transakce, které se uskutečnily k datu dostatečně blízkému datu vývozu, aby se zabránilo riziku podstatné změny obchodních praktik a tržních podmínek, které ovlivňují ceny hodnoceného zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, bod 70).
- 130 Při určování celní hodnoty v souladu s těmito ustanoveními tak celní orgán může použít pouze údaje týkající se hodnot transakcí za období 90 dnů, z nichž 45 dnů připadá na dobu před proclením a 45 dnů připadá na dobu po proclení zboží, které je hodnoceno. Toto období se totiž jeví jako dostatečně blízké datu vývozu, aby se zabránilo riziku podstatné změny obchodních praktik a tržních podmínek, které ovlivňují ceny hodnoceného zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, body 71 a 73).
- 131 Mimoto je třeba připomenout, že čl. 152 odst. 1 písm. a) prováděcího nařízení k CKS a čl. 142 odst. 1 prováděcího nařízení k CKU stanoví zásadu, podle níž se za účelem určení jednotkové ceny dováženého zboží nebo stejného nebo podobného dováženého zboží prodávaného v Unii v nezměněném stavu určuje jeho celní hodnota podle čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu Unie na základě jednotkové ceny, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné zboží v době dovozu hodnoceného zboží nebo přibližně v této době prodává v největším úhrnném množství osobám, které nejsou ve spojení s prodávajícími, a od této částky se odečtou položky uvedené v čl. 152 odst. 1 písm. a) bodu i) až iii) prováděcího nařízení k CKS (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2019, Oribalt Riga, C-1/18, EU:C:2019:519, bod 31).
- 132 Coby výjimku z této zásady čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS a čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU stanoví, že pokud se ani dovážené zboží ani stejné nebo podobné zboží v době dovozu hodnoceného zboží nebo přibližně v této době neprodává, určuje se celní hodnota dováženého zboží na základě jednotkové ceny, za kterou bylo dovážené zboží nebo dovážené stejné nebo podobné zboží co nejdříve po dovozu daného zboží, nejpozději však do 90 dnů po dovozu, prodáváno v Unii v nezměněném stavu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2019, Oribalt Riga, C-1/18, EU:C:2019:519, bod 32).
- 133 Za účelem určení celní hodnoty, která je co možná nejpřesnější a nejbližší skutečnosti, v souladu s metodou stanovenou v čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství a v čl. 74 odst. 2 písm. c) celního kodexu Unie, musí být celní hodnota dotčeného zboží určena v době co nejdříve po jeho dovozu. Lhůta 90 dnů stanovená v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení k CKS a čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU tedy představuje výjimku ze zásady stanovené v čl. 152 odst. 1 písm. a) prováděcího nařízení k CKS a v čl. 142 odst. 1 prováděcího nařízení k CKU, a musí být z toho důvodu předmětem striktního výkladu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2019, Oribalt Riga, C-1/18, EU:C:2019:519, bod 33).

- 134 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že takové úvahy lze uplatnit i v případě, kdy se celní hodnota určuje na základě čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie, přičemž tato hodnota musí v každém případě odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží. Z toho vyplývá, že pokud jde o určení celní hodnoty dotčeného zboží na základě MPC, musí být tato hodnota určena co možná nejpřesnějším způsobem a co možná nejbližše skutečnosti. Použité údaje se tak v zásadě musí vztahovat ke zboží dovezenému v době, co nejbližše dovozu hodnoceného zboží.
- 135 Jak bylo připomenuto v bodě 92 tohoto rozsudku, bod 2 vysvětlivky k celní hodnotě týkající se čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství, obsažené v příloze 23 prováděcího nařízení k CKS, zdůrazňuje, že mají být použity metody hodnocení vymezené v článku 29 a čl. 30 odst. 2 tohoto kodexu, avšak přiměřená pružnost používání při uplatňování těchto metod je v souladu s cíli a s ustanoveními článku 31 uvedeného kodexu. Jako příklad toho, co je třeba rozumět „přiměřenou pružností“ bod 3 této vysvětlivky stanoví, že pokud jde o metodu určení celní hodnoty stanovenou v čl. 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu Společenství, lhůta 90 dnů stanovená v čl. 152 odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení může být „uplatňována pružně“.
- 136 Z toho vyplývá, že taková lhůta může být obdobně uplatněna i tehdy, je-li celní hodnota určena na základě čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, avšak může být uplatňována pružně.
- 137 Pokud jde o přiměřenou pružnost, se kterou by lhůta 90 dnů mohla být v tomto rámci uplatňována, je třeba připomenout, že Soudní dvůr ohledně čl. 30 odst. 2 písm. a) a b) celního kodexu Společenství rozhodl, že v případě neexistence vývozu stejného nebo podobného zboží uskutečněných během tohoto období 90 dnů musí celní orgán zkoumat, zda takové vývozy byly uskutečněny během delšího období, ale nikoli příliš vzdáleného od data vývozu zboží, které je hodnoceno, za předpokladu, že během tohoto delšího období zůstanou obchodní praktiky a tržní podmínky, jež ovlivňují ceny tohoto zboží v podstatě stejné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, FAWKES, C-187/21, EU:C:2022:458, bod 72). Takové úvahy lze tedy uplatnit rovněž v případě, kdy je celní hodnota zboží posuzována na základě čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie.
- 138 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že statistické údaje obsažené v AMT se vztahují k období 48 měsíců. Komise však na jednání upřesnila, že tyto údaje se nyní vztahují k období jednoho měsíce namísto 48 měsíců, což bude muset ověřit předkládající soud.
- 139 Uplatnění lhůty 48 měsíců však může v zásadě ohrozit cíl, kterým je umožnit určení celní hodnoty dotčeného zboží co možná nejpřesnějším způsobem a co možná nejbližše skutečnosti ve smyslu judikatury citované v bodě 128 tohoto rozsudku.
- 140 Nicméně, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 96 svého stanoviska, stanovení tak dlouhé lhůty může být odůvodněno pouze výjimečně a jako poslední možnost, pokud nejsou k dispozici spolehlivější informace a obecného cíle ochrany finančních zájmů Unie, jak je uznán v článku 325 SFEU, nelze, jak vyplývá z bodu 73 tohoto rozsudku, dosáhnout jinak, zejména pokud se jedná o zajištění účinného a úplného výběru tradičních vlastních zdrojů, jimiž jsou cla a DPH.

- 141 Nakonec lze výše uvedené úvahy uplatnit i v případě, že určení celní hodnoty zboží se provádí na základě čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že ačkoli vysvětlivka k celní hodnotě, která se týká čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a je obsažena v příloze 23 prováděcího nařízení k CKS, nemá ekvivalent v prováděcím nařízení k CKU, čl. 144 odst. 1 tohoto prováděcího nařízení rovněž stanoví, že při určování celní hodnoty podle tohoto čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie lze při používání metod uvedených v článku 70 a čl. 74 odst. 2 tohoto kodexu uplatnit „přiměřenou pružnost“. Lhůta 90 dnů je tak podle všeho přiměřená i při použití čl. 144 odst. 2 uvedeného prováděcího nařízení, s výhradou úvah uvedených v bodech 132, 134 a 135 tohoto rozsudku.
- 142 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku ve věci C-73/24 odpovědět tak, že čl. 31 odst. 1 celního kodexu Společenství a čl. 74 odst. 3 celního kodexu Unie musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je celní hodnota posuzována s ohledem na MPC vypočítanou na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Unie, musí být dovozy použité k získání těchto údajů dovozy uskutečněné ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako dovozy, které jsou předmětem kontroly po propuštění zboží, a 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 se uplatní obdobně, jelikož tuto lhůtu lze uplatňovat s přiměřenou pružností.

K páté otázce ve věci C-72/24 a páté otázce ve věci C-73/24

- 143 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu ve věci C-72/24 a páté otázky předkládajícího soudu ve věci C-73/24, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 81 celního kodexu Společenství a článek 177 celního kodexu Unie musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby celní orgány provedly nové stanovení celní hodnoty dotčeného zboží v návaznosti na kontrolu po propuštění zboží podle metody zjednodušení celních prohlášení stanovené v těchto člancích 81 a 177, která byla použita v okamžiku dovozu tohoto zboží na žádost deklaranta.
- 144 Pro určení působnosti ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle (rozsudek ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 25 a citovaná judikatura).
- 145 Pokud jde o jejich znění, je třeba připomenout, že podle článku 81 celního kodexu Společenství, který byl v podstatě převzat do článku 177 celního kodexu Unie, platí, že tvoří-li zásilku zboží, jehož sazební zařazení je různé, a zacházení s jednotlivým zbožím podle jeho sazebního zařazení by bylo spojeno s prací a náklady neúměrnými dovoznímu clu, které se na ně vztahuje, mohou celní orgány na žádost deklaranta souhlasit s tím, že celá zásilka bude podléhat dovoznímu clu odpovídajícímu sazebnímu zařazení zboží s nejvyšší celní sazbou dovozního cla.
- 146 V tomto ohledu je třeba mít za to, jak tvrdí francouzská vláda ve svém vyjádření předloženém Soudnímu dvoru, že z tohoto znění nevyplývá, že by použití postupu zjednodušení celních prohlášení prostřednictvím sazebního seskupení zboží v nich uvedeného, mělo dopad na metody a údaje, které mohou celní orgány použít k posouzení celní hodnoty dováženého zboží po jeho propuštění v případě pochybností o deklarované hodnotě.
- 147 Kromě toho z článku 81 celního kodexu Společenství a z článku 177 celního kodexu Unie vyplývá, že postup zjednodušení celních prohlášení je zahájen na žádost deklaranta, takže prostřednictvím této výslovné žádosti usiluje o to, aby při podání celního prohlášení podléhala celá zásilka zboží,

jehož sazební zařazení je různé, clu odpovídajícímu sazebnímu zařazení zboží s nejvyšší celní sazbou dovozního cla. To předpokládá, že uvedená žádost deklaranta platí pro celý postup určení celní hodnoty uvedeného zboží, a to i v případě kontroly po propuštění zboží.

- 148 Ze znění článku 81 celního kodexu Společenství a článku 177 celního kodexu Unie tudíž nevyplývá, že postup zjednodušení celních prohlášení prostřednictvím sazebního seskupení zboží v nich uvedeného je omezen na fázi dovozu dotčeného zboží a jeho použití je vyloučeno v rámci nového stanovení celní hodnoty tohoto zboží v návaznosti na kontrolu po propuštění zboží.
- 149 Tento výklad je podpořen výkladem kontextu, jehož jsou uvedené články součástí, jakož i cíli, které sledují.
- 150 Pokud jde o tento kontext, je třeba připomenout, že podle čl. 198 odst. 1 prováděcího nařízení k CKS a čl. 222 odst. 1 prováděcího nařízení k CKU platí, že pokud se celní prohlášení týká dvou nebo více položek zboží, má se za to, že údaje uvedené v tomto prohlášení ke každé položce zboží tvoří samostatné celní prohlášení. Článek 222 odst. 2 prováděcího nařízení k CKU však stanoví, že se má za to, že zboží obsažené v zásilce tvoří jedinou položku, pokud je mimo jiné předmětem žádosti o zjednodušení podle článku 177 celního kodexu Unie.
- 151 Pokud jde dále o účel článku 81 celního kodexu Společenství a článku 177 celního kodexu Unie, je třeba poukázat na to, že podle těchto článků 81 a 177 je v podstatě cílem postupu zjednodušení zabránit práci a nákladům neúměrným dovoznímu nebo vývoznímu clu, které se na ně vztahuje“. Povinnost celních orgánů zohlednit každé zboží samostatně při kontrole po propuštění zboží, pokud deklarant požádal o použití postupu zjednodušení celních prohlášení, by byla v rozporu s tímto cílem.
- 152 Jak vyplývá z vyjádření Komise předloženého Soudnímu dvoru, je třeba poukázat na to, že i když dotýčný hospodářský subjekt výslovně požádal o to, aby mu bylo vyměřeno clo za celou zásilku dotčeného zboží odpovídající sazebnímu zařazení zboží s nejvyšší celní sazbou cla, lze mít důvodně za to, že souhlasil rovněž s tím, aby se nové určení celní hodnoty tohoto zboží řídilo stejnými pravidly zjednodušení.
- 153 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na pátou otázku ve věci C-72/24 a na pátou otázku ve věci C-73/24 odpovědět tak, že článek 81 celního kodexu Společenství a článek 177 celního kodexu Unie musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby celní orgány provedly nové stanovení celní hodnoty dotčeného zboží v návaznosti na kontrolu po propuštění zboží podle metody zjednodušení celních prohlášení stanovené v těchto člancích 81 a 177, která byla použita v okamžiku jeho dovozu na žádost deklaranta.

K šesté otázce ve věci C-72/24

- 154 Podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší, aby otázky, které jsou mu položeny, případně přeformuloval. Soudní dvůr dále může zohlednit i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve svých otázkách neodkázal. Okolnost, že vnitrostátní soud formuloval předběžnou otázku po formální stránce tak, že odkázal na určitá ustanovení unijního práva, nebrání totiž tomu, aby Soudní dvůr tomuto soudu poskytl všechny prvky výkladu, které mohou být pro rozsouzení věci, jež mu byla předložena, užitečné, ať již na ně posledně uvedený ve svých

otázkách odkázal, či nikoli. V tomto ohledu přísluší Soudnímu dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit [rozsudek ze dne 22. prosince 2022, *Ministre de la Transition écologique a Premier ministre (Odpovědnost státu za znečištění ovzduší)*, C-61/21, EU:C:2022:1015, bod 34 a citovaná judikatura].

- 155 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že za účelem rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, se předkládající soud táže, zda podle vnitrostátní právní úpravy může být HF jakožto fyzická osoba, která je vlastníkem zboží, povinen zaplatit DPH při dovozu.
- 156 Kromě toho je třeba uvést, že článek 201 směrnice 2006/112 stanoví, že při dovozu je povinna odvést DPH osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.
- 157 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou šesté otázky předkládajícího soudu ve věci C-72/24 je, zda článek 201 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba považovaná za vlastníka dováženého zboží z titulu zaplacení DPH při dovozu může být osobou povinnou odvést tuto daň, pokud ji vnitrostátní ustanovení jako takovou výslovně určují nebo uznávají.
- 158 Úvodem je třeba připomenout, že hlavní znaky DPH při dovozu a cel jsou podle ustálené judikatury srovnatelné, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států. Tuto paralelu potvrzuje i skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 umožňuje členským státům navázat uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH při dovozu na rozhodnou událost pro vznik povinnosti zaplatit clo [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 54 a citovaná judikatura].
- 159 Ze znění článku 201 směrnice 2006/112, podle kterého je DPH při dovozu „povinna odvést osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu“, vyplývá, že tento článek ponechává členským státům prostor pro uvážení při určení osob povinných k této dani, což potvrzuje bod 43 odůvodnění této směrnice, když uvádí, že tyto členské státy nesmí být nijak omezovány, pokud jde o označení osoby povinné odvést daň při dovozu [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 55].
- 160 I když z tohoto článku vyplývá, že členské státy musí určit alespoň jednu osobu jako osobu povinnou odvést tuto daň, mohou určit více takových osob, což vyplývá rovněž z bodu 44 odůvodnění uvedené směrnice, podle kterého by členské státy měly mít možnost stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 56].
- 161 Proto členské státy zajisté mohou, s ohledem na posuzovací pravomoc, která je jim svěřena článkem 201 směrnice 2006/112, pro účely provedení tohoto článku 201 stanovit, že dlužníci cla budou rovněž povinni odvést DPH při dovozu [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 57].
- 162 Nicméně je nezbytné, aby právní situace vyplývající z vnitrostátních opatření provádějících směrnici byla dostatečně přesná a jasná, aby umožnila dotčeným jednotlivcům zjistit rozsah jejich práv a povinností [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 60].

- 163 Kromě toho zásada právní jistoty zejména vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné, zejména pokud mohou vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 61].
- 164 Za těchto podmínek je na členských státech, aby pro účely provedení článku 201 směrnice 2006/112 určily nebo uznaly osobu nebo osoby povinné odvést DPH při dovozu na základě dostatečně jasných a přesných vnitrostátních ustanovení při dodržení zásady právní jistoty [rozsudek ze dne 12. května 2022, U. I. (Nepřímý celní zástupce), C-714/20, EU:C:2022:374, bod 62].
- 165 Z toho vyplývá, že případné určení osoby považované za vlastníka dováženého zboží z titulu zaplacení DPH při dovozu, jež stanoví členský stát, musí být výslovně a jednoznačně stanoveno takovými vnitrostátními ustanoveními.
- 166 V projednávané věci bude věcí předkládajícího soudu, který má jako jediný pravomoc vykládat své vnitrostátní právo, aby posoudil, zda řecké právo výslovně a jednoznačně určuje nebo uznává vlastníka dováženého zboží jako osobu povinnou odvést DPH při dovozu.
- 167 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na šestou otázku ve věci C-72/24 odpovědět tak, že článek 201 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba považovaná za vlastníka dováženého zboží z titulu zaplacení DPH při dovozu může být osobou povinnou odvést tuto daň, pokud ji vnitrostátní ustanovení jako takovou výslovně a jednoznačně určují nebo uznávají.

K nákladům řízení

- 168 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 31 odst. 1 a odst. 2 písm. f) a g) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se zavádí celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 82/97 ze dne 19. prosince 1996, jakož i čl. 74 odst. 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se zavádí celní kodex Unie, ve spojení s čl. 144 odst. 1 a 2 písm. f) a g) prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí předpisy k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se zavádí celní kodex Unie,**

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby v případě, že v průběhu kontroly po propuštění zboží, během níž není možné dovážené zboží fyzicky zkontrolovat a jeho popis v dokladech přiložených k celnímu prohlášení je formulován obecně a nepřesně, takže celní hodnotu dováženého zboží nelze určit v souladu s články 29 a 30 nařízení č. 2913/92 ve znění

změn, jakož i s článkem 70 a čl. 74 odst. 2 nařízení č. 952/2013, byla tato hodnota určena na základě „minimální přijatelné ceny“, vypočítané na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Evropské unie, za podmínky, že dotčený hospodářský subjekt má možnost odůvodnit nižší ceny uvedené v celním prohlášení.

- 2) Článek 31 odst. 1 nařízení č. 2913/92 ve znění nařízení č. 82/97 a čl. 74 odst. 3 nařízení č. 952/2013

musí být vykládány v tom smyslu, že

pokud je celní hodnota posuzována s ohledem na MPC vypočítanou na základě souhrnných statistických hodnot stanovených na úrovni Evropské unie, musí být dovozy použité k získání těchto údajů dovozy uskutečněné ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako dovozy, které jsou předmětem kontroly po propuštění zboží, a že lhůta 90 dnů uvedená v čl. 152 odst. 1 písm. b) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se stanoví některá prováděcí opatření k nařízení (EHS) č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 3254/94 ze dne 19. prosince 1994, a v čl. 142 odst. 2 prováděcího nařízení 2015/2447 se uplatní obdobně, jelikož tuto lhůtu lze uplatňovat s přiměřenou pružností.

- 3) Článek 81 nařízení č. 2913/92 ve znění nařízení č. 82/97 a článek 177 nařízení č. 952/2013

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby celní orgány provedly nové stanovení celní hodnoty dotčeného zboží v návaznosti na kontrolu po propuštění zboží podle metody zjednodušení celních prohlášení stanovené v těchto člancích, která byla použita v okamžiku jeho dovozu na žádost deklaranta.

- 4) Článek 201 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

osoba považovaná za vlastníka dováženého zboží z titulu zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH) při dovozu může být osobou povinnou odvést tuto daň, pokud ji vnitrostátní ustanovení jako takovou výslovně a jednoznačně určují nebo uznávají.

Podpisy