Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 8. března 2012 [1]

Věc C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
proti
Hauptzollamt Oldenburg

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Celní kodex Společenství — Režim aktivního zušlechťovacího styku — Systém s podmíněným osvobozením od cla — Nařízení (EHS) č. 2913/92 — Článek 204 — Vznik celního dluhu při dovozu z důvodu nesplnění povinnosti — Nepředložení vyúčtování v předepsaných lhůtách“

I – Úvod

1. Režim aktivního zušlechťovacího styku upravený celním kodexem [2] umožňuje výrobcům Společenství zpracovat na území Evropského společenství zboží, které není zbožím Společenství a které má být vyvezeno zpět z celního území Společenství ve formě zušlechtěných výrobků, aniž by toto zboží podléhalo dovoznímu clu.

2. Využití tohoto celního režimu s hospodářským účinkem s podmíněným osvobozením od cla vyžaduje povolení, jehož vydání závisí na podmínkách stanovených celním kodexem [3]. Celní orgány stanoví lhůtu (dále jen „lhůtu pro vyřízení režimu“), v níž musí být zpracované výrobky (dále jen „zušlechtěné výrobky“) zpětně vyvezeny nebo jim musí být přiděleno jiné celně schválené určení. Toto nové celně schválené určení znamená vyřízení režimu aktivního zušlechťovacího styku [4].

3. Celním orgánům musí být do 30 dnů od uplynutí lhůty pro vyřízení režimu (dále jen „vyřízení režimu“) sděleny určité údaje týkající se průběhu režimu aktivního zušlechťovacího styku.

4. Ve věci v původním řízení byl společnosti Döhler Neuenkirchen GmbH (dále jen „Döhler Neuenkirchen“) přidělen režim aktivního zušlechťovacího styku na dovoz zboží, které není zbožím Společenství.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Nařízení Rady 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. L 117, s. 13, dále jen „celní kodex“). Celní kodex byl zrušen nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „modernizovaný celní kodex“), jehož některá ustanovení vstoupila v platnost dne 24. června 2008. Vzhledem k době rozhodné z hlediska skutečností sporu v původním řízení se však tento spor řídí i nadále pravidly stanovenými v celním kodexu. Později se vrátím k otázce, zda by se řešení navrhované v tomto stanovisku rovněž uplatnilo v režimu modernizovaného celního kodexu.

3 — Viz čl. 84 odst. 1, články 85 a 87 celního kodexu.

4 — Viz čl. 89 odst. 1 celního kodexu.

5. Po uplynutí lhůty pro vyřízení režimu byly zušlechtěné výrobky buď zpětně vyvezeny, anebo jim bylo přiděleno nové celně schválené určení, tj. byly propuštěny do volného oběhu v souladu s uvedenými podmínkami. Společnost Döhler Neuenkirchen však nedodržela povinnost předložit vyúčtování režimu do 30 dnů od uplynutí lhůty pro vyřízení režimu.

6. Bundesfinanzhof (Německo) si přeje zjistit, zda takové opomenutí vede ke vzniku celního dluhu podle článku 204 celního kodexu, zejména pokud byla většina zboží zpětně vyvezena.

7. Podobně jako ve věci Eurogate Distribution (C-28/11), kterou projednává Soudní dvůr a ve které dnes také přednesu své stanovisko, jež se naproti tomu týká nesplnění povinností v rámci režimu uskladňování v celním skladu, umožní projednávaná věc Soudnímu dvoru upřesnit podmínky vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu. Ačkoliv skutkový stav a nesplnění povinnosti, které může mít za následek vznik dluhu na základě uvedeného článku, jsou v těchto dvou věcech odlišné, je nutno konstatovat, že se uvedené věci týkají výkladu stejné právní normy a že se v obou věcech jedná o režim s podmíněným osvobozením od cla, a sice režim aktivního zušlechťovacího styku ve věci C-262/10 a režim uskladňování v celním skladu ve věci C-28/11.

II – Právní rámec

A – *Celní kodex*

8. Z článku 4 celního kodexu vyplývá, že pro účely uvedeného kodexu pojem „celní dluh při dovozu“ označuje povinnost osoby zaplatit dovozní clo, které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství. Účelem celně schváleného určení zboží je zejména propuštění zboží do celního režimu nebo zpětný vývoz zboží z celního území Společenství. Účelem celního režimu je zejména propuštění do volného oběhu nebo aktivní zušlechťovací styk.

9. Článek 114 celního kodexu ohledně režimu aktivního zušlechťovacího styku stanoví:

„1. Aniž je dotčen článek 115, umožňuje režim aktivního zušlechťovacího styku, aby pro účely jedné nebo několika zušlechťovatelských operací na celním území Společenství bylo použito:

a) zboží, které není zbožím Společenství a které má být vyvezeno zpět z celního území Společenství ve formě zušlechtěných výrobků, aniž by podléhalo dovoznímu clu a obchodně-politickým opatřením;

[…]

2. Následujícími výrazy se rozumí:

a) ‚podmíněným systémem‘ režim aktivního zušlechťovacího styku ve formě podle odst. 1 písm. a);

[…]

c) ‚zušlechťovacími operacemi‘:

— opracování zboží, včetně jeho montáže, sestavení nebo přizpůsobení jinému zboží;

— zpracování zboží,

[…]“

10. Článek 118 odst. 1 a 2 celního kodexu stanoví:

„1. Celní orgány stanoví lhůtu, ve které musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny nebo zpětně vyvezeny nebo jim musí být přiděleno jiné celně schválené určení. […]

2. Lhůta počíná běžet dnem, kdy bylo zboží, které není zbožím Společenství, propuštěno do režimu aktivního zušlechťovacího styku. Na náležitě odůvodněnou žádost držitele povolení mohou celní orgány tuto lhůtu prodloužit.

Za účelem zjednodušení může být rozhodnuto, že lhůta, která počíná běžet v průběhu kalendářního měsíce nebo čtvrtletí, skončí posledního dne následujícího kalendářního měsíce, případně čtvrtletí."

11. Hlava VII celního kodexu, nadepsaná „Celní dluh", obsahuje v kapitole 2 ustanovení týkající se vzniku celního dluhu.

12. V článku 201 celního kodexu je základní pravidlo stanoveno následovně:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká:

a) propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu,

nebo

[…]

2. Celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení.

[…]"

13. V článku 204 uvedeného kodexu je stanovena zbytková kategorie následovně:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká:

a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití z celního režimu, do nějž bylo toto zboží propuštěno

nebo

[…],

v jiných případech, než jsou uvedeny v článku 203, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu.

2. Celní dluh vzniká buď okamžikem, kdy přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vzniká, nebo okamžikem, kdy je zboží propuštěno do daného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro přiznání snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny.

[…]"

B – *Prováděcí nařízení*

14. Celní kodex je doplněn prováděcím nařízením (EHS) č. 2454/93 [5].

15. Článek 496 písm. m) prováděcího nařízení stanoví, že „lhůtou pro vyřízení režimu“ se rozumí „lhůta, v níž zboží nebo výrobkům musí být přiděleno nové celně schválené určení […]“.

16. Článek 521 tohoto prováděcího nařízení se týká zejména vyúčtování režimu a stanoví toto:

„1. Nejpozději do uplynutí lhůty pro vyřízení režimu, bez ohledu na to, zda se uplatní úprava lhůt podle čl. 118 odst. 2 druhého pododstavce kodexu, či nikoliv:

— se v případě aktivního zušlechťovacího styku (systému navracení) […] předkládá vyúčtování režimu celnímu úřadu vykonávajícímu dohled do 30 dnů,

[…]

Pokud to opodstatňují zvláštní okolnosti, mohou celní orgány tuto lhůtu prodloužit i po jejím uplynutí.

2. Pokud celní úřad vykonávající dohled nestanoví jinak, musí vyúčtování nebo žádost obsahovat tyto údaje:

[…]

3. Celní úřad vykonávající dohled může vystavit vyúčtování režimu.“

17. Článek 546 prováděcího nařízení stanoví:

„Aniž jsou dotčena zakazující nebo omezující opatření, upřesní se v povolení, zda zušlechtěné výrobky nebo zboží v nezměněném stavu mohou být propuštěny do volného oběhu bez celního prohlášení. V takovém případě se zboží považuje za propuštěné do volného oběhu, pokud mu není do uplynutí lhůty pro vyřízení režimu přiděleno jiné celně schválené určení.

Pro účely čl. 218 odst. 1 prvního pododstavce [celního] kodexu je celní prohlášení s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu považováno za podané a přijaté a zboží za propuštěné v okamžiku předložení vyúčtování režimu.

[…]“

18. Článek 859 prováděcího nařízení stanoví případy, ve kterých nesplnění povinnosti stanovené v čl. 204 odst. 1 celního kodexu nemá za následek vznik celního dluhu z důvodu, že nedostatky nemají zásadní vliv na provádění daného celního režimu.

III – Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

19. V průběhu prvního čtvrtletí roku 2006 společnost Döhler Neuenkirchen dovezla koncentráty ovocných šťáv, které zpracovala v rámci režimu aktivního zušlechťovacího styku, což jí umožňovalo povolení, které získala. V souladu s tímto povolením uplynula lhůta pro vyřízení režimu aktivního zušlechťovacího styku v následujícím čtvrtém kalendářním čtvrtletí, a sice 31. března 2007.

5 — Nařízení Komise ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 993/2001 ze dne 4. května 2001 (Úř. věst. L 141, s. 1; Zvl. vyd. 02/11, s. 286, dále jen „prováděcí nařízení“).

20. V rámci režimu aktivního zušlechťovacího styku musí být vyúčtování režimu předloženo ve lhůtě 30 dnů od uplynutí lhůty pro vyřízení režimu. V projednávaném případě mělo být vyúčtování režimu tedy předloženo nejpozději dne 30. dubna 2007, což společnost Döhler Neuenkirchen opomněla učinit, navzdory výzvě Hauptzollamt Oldenburg (dále jen „Hauptzollamt“), který toto vyúčtování požadoval ke dni 20. června 2007.

21. Při neexistenci vyúčtování režimu Hauptzollamt uložil dovozní clo na všechno dovozové zboží, u něhož uplynula lhůta pro vyřízení režimu dne 31. března 2007, v celkové výši 1 403 188,49 EUR.

22. Dne 10. července 2007 společnost Döhler Neuenkirchen konečně předala vyúčtování režimu, z něhož vyplynula nižší částka dovozního cla, a sice 217 338,39 EUR, a to z důvodu podstatně nižšího množství nevyvezeného zboží v předepsané lhůtě, a sice před 31. březnem 2007.

23. Společnost Döhler Neuenkirchen před tím, než podala žalobu k Finanzgericht Hamburg, napadla rozdíl mezi částkou dovozního cla stanovenou Hauptzollamt a částkou, která vyplynula z jejího vyúčtování režimu.

24. Finanzgericht Hamburg tuto žalobu zamítl s tím, že usoudil, že společnost Döhler Neuenkirchen tím, že překročila lhůtu určenou pro předložení vyúčtování režimu, nesplnila své povinnosti, což vedlo ke vzniku celního dluhu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Tento soud rovněž usoudil, že opožděné předložení vyúčtování režimu nemohlo být posuzováno jako nedostatek, který nemá zásadní vliv na správné provádění celního režimu ve smyslu čl. 859 bodu 9 prováděcího nařízení[6].

25. V tomto ohledu Finanzgericht Hamburg uvedl, že lhůta k předložení vyúčtování režimu by mohla být prodloužena pouze tehdy, pokud by žádost byla podána včas, neboť neexistovaly zvláštní okolnosti odůvodňující takové prodloužení ve smyslu čl. 521 odst. 1 druhého pododstavce prováděcího nařízení, a dále, že společnost Döhler Neuenkirchen se dopustila zjevné nedbalosti, neboť jako hospodářský subjekt se zkušenostmi v režimu aktivního zušlechťovacího styku si byla vědoma povinnosti předložit vyúčtování režimu k určitým datům a že ji na tento požadavek ostatně upozornil Hauptzollamt.

26. Společnost Döhler Neuenkirchen podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof, v němž tvrdila, že k vyřízení celního režimu došlo k 31. březnu 2007 a že jakékoliv nesplnění povinnosti, k němuž došlo po tomto datu, jakým je předložení vyúčtování režimu po lhůtě, nemohlo mít na režim vliv, a tím méně na vznik celního dluhu v pozdějším stádiu.

27. Bundesfinanzhof poté, co přezkoumal tezi společnosti Döhler Neuenkirchen, podle níž nesplnění povinnosti, k němuž došlo po vyúčtování dotčeného celního režimu, nemůže vést ke vzniku celního dluhu, zdůrazňuje, že pokud by byl zvolen tento přístup, bylo by tedy třeba připustit, že Evropská komise v čl. 859 bodě 9 prováděcího nařízení vytvořila případ vyloučení vzniku celního dluhu bez skutečného významu. Podle teze zastávané Hauptzollamt, který tvrdí, že z čl. 521 odst. 1 prvního pododstavce první odrážky prováděcího nařízení vyplývá, že režim aktivního zušlechťovacího styku je „vyřízen“, jak popisuje čl. 89 odst. 1 celního zákoníku, nikoli od okamžiku, kdy dovozové zboží získá nové celní určení, ale teprve při předložení vyúčtování, se předkládající soud táže, zda Komise tímto ustanovením překročila svou pravomoc přijmout prováděcí opatření k celnímu zákoníku a zdůrazňuje riziko dvojího vzniku celního dluhu v případě deficitu zboží.

28. Vzhledem k tomu, že Bundesfinanzhof měl za to, že vyřešení sporu, který je mu předložen, vyžaduje výklad práva Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být čl. 204 odst. 1 písm. a) [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že se vztahuje i na nesplnění povinností, které je nutno splnit teprve po vyřízení dotčeného uplatněného celního režimu, takže v případě dovezeného zboží, které bylo v rámci aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným

6 — Uvedený bod 9 se v rámci režimů aktivního zušlechťovacího styku a zpracování pod celním dohledem vztahuje na překročení lhůty povolené pro předložení vyúčtování režimu v případě, že by lhůta byla prodloužena, pokud by o toto prodloužení bylo požádáno včas.

osvobozením od cla ve stanovené lhůtě částečně zpětně vyvezeno, vede nesplnění povinnosti spočívající v předložení vyúčtování režimu celnímu úřadu vykonávajícímu dohled do 30 dnů po uplynutí lhůty pro vyřízení režimu ke vzniku celního dluhu z celkového množství dovezeného zboží, k němuž má být předloženo vyúčtování, pokud nejsou splněny podmínky stanovené v čl. 859 bodu 9 [prováděcího nařízení]?“

29. Písemná vyjádření předložili společnost Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt, česká vláda a Komise.

30. Soudní dvůr věc přidělil sedmému senátu, který věc projednal dne 13. dubna 2011. Dne 22. září 2011 však sedmý senát rozhodl o tom, že podle čl. 44 odst. 4 jednacího řádu Soudního dvora vrátí věc Soudnímu dvoru, aby byla přidělena širšímu kolegiu. Soudní dvůr rozhodl, že věc C-262/10 přidělí třetímu senátu a rozhodne o ní po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta.

31. Třetí senát Soudního dvora tedy usnesením ze dne 25. října 2011 nařídil znovuotevření ústní části řízení a předvolal účastníky řízení k novému jednání. Společnost Döhler Neuenkirchen, italská vláda a Komise se dne 1. prosince 2011 zúčastnily tohoto druhého jednání, které se konalo společně s jednáním ve věci C-28/11.

IV – Analýza

A – *Úvodní poznámky*

32. Soudní dvůr je žádán, aby v projednávané věci posoudil otázku, které faktory mohou vést ke vzniku celního dluhu a přesněji otázku, do jaké míry může vést ke vzniku celního dluhu nedodržení podmínek předepsaných v rámci režimu aktivního zušlechťovacího styku.

33. V projednávané věci se nejedná o úplné nedodržení použitelných ustanovení a zcela jistě nikoliv o odmítnutí součinnosti s celními orgány. Režim aktivního zušlechťovacího styku byl totiž ve věci v původním řízení prováděn správně až na ono datum odeslání vyúčtování.

34. Při analýze situace navrhuji postupovat takto. Nejprve připomenu normativní rámec, do něhož je zasazen článek 204 celního kodexu, pokud jde o vznik celního dluhu, jakož i otázku kumulace celních dluhů. Poté přezkoumám „povinnosti“ uvedené v článku 204 celního kodexu v rámci takového systému s podmíněným osvobozením od cla, jako je v projednávaném případě aktivní zušlechťovací styk. Na závěr se budu zabývat otázkou, zda lze celní dluh považovat za sankci, a to sankci nepřiměřenou, jak tvrdí společnost Döhler Neuenkirchen, jakož i otázkou účinku modernizovaného celního kodexu.

B – *Vznik celního dluhu*

35. V „běžné“ situaci, na niž se vztahuje článek 201 celního kodexu, vzniká celní dluh při dovozu v okamžiku přijetí dotčeného celního prohlášení a propuštění dotčeného zboží do volného oběhu. Rozhodnou skutečností pro vznik dluhu je řádné propuštění do volného oběhu, a tedy řádná změna statusu předmětného zboží[7].

36. Pokud jde naproti tomu o následující články celního kodexu, generální advokátka J. Kokott správně uvedla, že „vznik celního dluhu při dovozu podle článků 202 až 205 celního kodexu závisí na tom, že se někdo dopustil některého z porušení celních předpisů. Podle skutkových okolností stanoví tyto články ve svých odstavcích 2 a 3 různé okamžiky pro vznik celního dluhu a různé dlužníky[8]“.

7 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. února 2001, D. Wandel (C-66/99, Recueil s. I-873, body 41 a 42).

8 — Viz bod 23 stanoviska generální advokátky Kokott ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 3. března 2005, Papismedov a další (C-195/03, Sb. rozh. s. I-1667).

37. Celní dluh ve smyslu článku 202 celního kodexu tedy vzniká za předpokladu protiprávního vstupu zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství. Dále celní dluh vzniká podle článku 203 uvedeného kodexu v případě ohrožení celního dohledu. Celní dluh konečně vzniká na základě článku 204 celního kodexu zejména „nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití celního režimu, do nějž [něhož] bylo toto zboží propuštěno“.

38. Každý článek má tedy vlastní působnost a nedošlo k jejich překrývání. Soudní dvůr v rozsudku Hamann International [9] výslovně zdůraznil, že články 203 a 204 celního kodexu mají odlišné působnosti a zároveň podotkl, že „[z]atímco první článek se týká jednání, která vedou k odnětí zboží celnímu dohledu, předmětem druhého jsou nesplnění povinností a nedodržení podmínek souvisejících s různými celními režimy, která neměla vliv na celní dohled“.

39. Ač je nesporné, že i na takovou situaci, jako je ta, která je předmětem věci v původním řízení, se vztahují pravidla celního kodexu, nic to nemění na tom, že článek 859 prováděcího nařízení ve spojení s článkem 860 tohoto nařízení zavádí režim, který podle judikatury vyčerpávajícím způsobem upravuje deset možných nesplnění povinností ve smyslu čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, „[které] nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu“ [10].

40. Podle předkládajícího soudu je přitom nesporné, že okolnosti věci v původním řízení nezakládají ani jedno z těchto deseti možných nesplnění povinností uvedených v článku 859 prováděcího nařízení [11].

41. Dovoz zboží v celním režimu s hospodářským účinkem, s nímž je spojeno podmíněné osvobození od cla, má povahu výjimky a z tohoto důvodu podléhá určitým podmínkám. Jak jsem uvedl, celní dluh na základě článku 201 celního kodexu v zásadě vzniká v okamžiku vstupu zboží na území Společenství a vystavením a přijetím celního prohlášení. V takovýchto případech tedy následný zpětný vývoz nemá vliv na předcházející vznik celního dluhu za dovezené zboží. V případě režimu s podmíněným osvobozením od cla však celní dluh nevzniká, pokud zboží zůstává pod celním dohledem a zároveň jsou splněny podmínky příslušného celního režimu až do jeho vyřízení.

42. Nicméně je-li část zboží propuštěna do volného oběhu v souladu s povolením k aktivnímu zušlechtění a se způsoby stanovenými v celním kodexu, celní dluh vzniká k této části podle zásady stanovené v článku 201 uvedeného kodexu.

C – *Celní dluh: několikanásobné dluhy, časové hledisko a dvojí zdanění*

43. Ve věci v původním řízení nelze vyloučit, že v různých okamžicích vzniklo několik celních dluhů, takže může vyvstat otázka dvojího zdanění.

44. Nejprve je třeba připomenout, že sama koncepce celní unie brání dvojímu zdanění zboží při jeho vstupu na celní území Společenství [12]. Unijní právo tedy zásadně zakazuje, aby mohlo dojít k zatížení téhož zboží dvojím celním dluhem [13].

9 — Rozsudek ze dne 12. února 2004 (C-337/01, Recueil s. I-1791, bod 28).

10 — Viz rozsudek ze dne 11. listopadu 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Recueil s. I-7877, bod 43).

11 — Kromě toho je naprosto výjimečně možné, že se článek 204 celního kodexu nepoužije vůbec, což nastalo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 15. července 2010, DSV Road (C-234/09, Sb. rozh. s. I-7333, body 32 a 37). Nicméně v projednávané věci tomu tak není.

12 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. září 1988, Kiwall (252/87, Recueil, s. 4753, bod 11).

13 — V tomto smyslu viz čl. 208 první pododstavec celního kodexu.

45. Z tohoto důvodu je třeba rozlišovat tři pojmy, a sice pojem „zboží“, pojem „případ“ a pojem „rozhodná skutečnost“. Stejné zboží nemůže být předmětem několika zdanění. „Případ“, kterým se rozumí každá konkrétní skutečnost [14], nelze spojit více než s jedním ustanovením upravujícím vznik celního dluhu. Celý celní dluh, který se tedy týká všech výrobků, může vyplývat z různých „rozhodných skutečností“, u nichž může dojít k souběhu [15].

46. Pokud je rozhodných skutečností víc, je třeba určit, která rozhodná skutečnost vede ke vzniku celního dluhu. Může se jednat o první rozhodnou skutečnost, anebo o nejzávažnější rozhodnou skutečnost. Zdá se mi, že z chronologického hlediska je rozhodujícím kritériem tomto směru kritérium vyplývající například z článku 215 celního kodexu, podle něhož vede ke vzniku celního dluhu první rozhodná skutečnost [16]. Pokud jde o tuto otázku, sdílím tedy analýzu české vlády a nesouhlasím s kritériem „nejzávažnější rozhodné skutečnosti“, které navrhla Komise s odvoláním na stanovisko generální advokátky J. Kokott [17].

47. Ze spisu v projednávané věci vyplývá, že v projednávaném případě společnost Döhler Neuenkirchen zpětně vyvezla větší část zušlechtěných výrobků, zatímco část výrobků byla propuštěna do volného oběhu. V obvyklém případě by bylo třeba připustit, jak v této souvislosti správně navrhla společnost Döhler Neuenkirchen, že na část výrobků propuštěných do volného oběhu se vztahuje článek 201 celního kodexu, zatímco na výrobky, které byly zpětně vyvezeny, se nevztahuje žádné zatížení z titulu celních poplatků. V projednávaném případě však došlo k tomu, že i když byl režim aktivního zušlechťovacího styku řádně vyúčtován, nebylo vyúčtování předloženo v předepsané lhůtě. Hauptzollamt tedy uložil dovozové clo na veškeré výrobky na základě článku 204 celního kodexu.

D – *Podmínky, jejichž nesplnění vede k použití článku 204 celního kodexu*

48. Je třeba si položit otázku, nesplnění kterých podmínek vede k použití článku 204 celního kodexu. Podle mě se jedná o nedodržení každé podmínky uvedené v tomto článku a upravené daným režimem, s výjimkou případů upravených v článku 859 prováděcího nařízení. Zároveň poukazuji na to, že unijní právo podle mého názoru v tomto směru na rozdíl od některých autorů německé nauky nerozlišuje mezi hmotněprávními povinnostmi a povinnostmi procesní povahy.

49. Jak uvedl Soudní dvůr, článek 859 prováděcího nařízení platně zavádí systém, který taxativně upravuje nedostatky ve smyslu čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, které „nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu“ [18]. Každý případ, na který se nevztahuje tato výjimka, tedy spadá do působnosti článku 204 uvedeného kodexu.

50. Podle mého názoru je nesporné, že nepředložení vyúčtování režimu v určené lhůtě vede k použití článku 204 celního kodexu. Definitivní osud dovezeného zboží je totiž určen vyřízením celního režimu aktivního zušlechťovacího styku na základě souvisejícího vyúčtování režimu, a to odchylně od všeobecného režimu. Prostřednictvím vyúčtování režimu dovozce deklaruje celním orgánům určení nebo použití zboží dovezeného za určitých podmínek. Vyúčtování tedy představuje ústřední doklad, o čemž svědčí i podrobné údaje, které musí obsahovat podle čl. 521 odst. 2 prováděcího nařízení [19].

14 — Společně s generální advokátkou J. Kokott mám za to, že takový „případ“ nemá být chápán jako paušální odkaz, který pokrývá celý dovozní postup. Viz bod 91 stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Papismedov a další.

15 — Články 201 až 205 celního kodexu upravují „rozhodné skutečnosti“, které vedou ke vzniku celního dluhu při dovozu. Viz rozsudek ze dne 16. října 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Recueil s. I-12077, bod 3).

16 — Pokud jde o zásadu „časové přednosti“ v celním unijnímu právu, viz například rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Sb. rozh. s. I-1895, bod 28), podle něhož „[v] případě, že je na území různých členských států spácháno několik porušení předpisů nebo nesrovnalostí, je členským státem příslušným pro vybrání cla ten členský stát, na jehož území bylo spácháno první porušení předpisů nebo nesrovnalost“.

17 — Na podporu svého návrhu Komise odkazuje na bod 95 a poznámku pod čarou na straně 44 stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Papismedov a další.

18 — Výše uvedený rozsudek Söhl & Söhlke (bod 43).

19 — V tomto ohledu doplňuji, že není příliš důležité vědět, které informace si celní orgány vyžádaly. Podrobné úpravy se jistě mohou v praxi lišit, aniž mají dopad na povinnost předložit vyúčtování.

51. Soudní dvůr již měl příležitost zdůraznit, že „režim aktivního zušlechťovacího styku, který vede k podmíněnému osvobození od cla, je výjimečným opatřením určeným k usnadnění průběhu určitých hospodářských činností. Vzhledem k tomu, že tento režim s sebou nese zjevná rizika pro správné použití celních předpisů a výběr cla, jsou osoby, na které se tento režim vztahuje, povinny striktně dodržovat povinnosti, jež z tohoto režimu vyplývají. Stejně tak je třeba striktně vykládat důsledky pro tyto osoby v případě, že své povinnosti nedodrží[20]“.

52. Na závěr musím připomenout, že jelikož je dvojí uložení cla vyloučeno, nemůže se celní dluh vzniklý na základě článku 204 celního kodexu vztahovat na zboží, k němuž už celní dluh mohl vzniknout na základě článku 201 uvedeného kodexu z důvodu jeho propuštění do volného oběhu. Co se týče ostatního zboží, celní dluh vzniká na základě článku 204 celního kodexu i za předpokladu, že toto zboží bylo po zpracování zpětně vyvezeno.

E – *Vznik celního dluhu není sankcí*

53. Společnost Döhler Neuenkirchen tvrdí, že uložení cla má v projednávaném případě charakter sankce.

54. Tuto analýzu nesdílím z následujících důvodů.

55. Soudní dvůr formuloval zásadu, podle níž mají členské státy pravomoc přijmout příslušná opatření k zajištění dodržování celních právních předpisů Společenství. V této situaci musejí opatření, která mají být přijata, dodržovat zásadu proporcionality[21].

56. Povaha těchto sankcí může být správní (včetně daňových) nebo trestní. Zásada *non bis in idem* zakotvená zejména v čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 Evropské úmluvy o ochraně základních lidských práv a svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, omezuje kumulativní použití obou těchto typů sankcí na jedno a totéž porušení práva[22].

57. Mám však za to, že judikatura potvrzuje, že vznik celního dluhu nemá povahu sankce[23]. Z judikatury totiž vyplývá, že jakmile dojde ke vzniku celního dluhu, jeho existenci neovlivní pozdější změna ustanovení týkajících se rozhodných skutečností, a to ani v případě, kdy zúčastněný podal proti uložení uvedeného dluhu opravný prostředek. Je logické, že kdyby se jednalo o sankci, takový výklad by nebylo možno přijmout[24]. Nejedná se tedy o sankci a zásada *non bis in idem* není v projednávaném případě použitelná.

58. Režim aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla je spojen s poskytnutím podmíněné výhody. Řádné uložení cla je odloženo po dobu trvání procesu zušlechťování s výhradou, že tento proces bude řádně ukončen. Clo není splatné pouze a jedině tehdy, je-li tento proces ukončen v náležité formě.

20 — Viz rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Terex Equipment a další (C-430/08 a C-431/08, Sb. rozh. s. I-321, bod 42).

21 — Viz výše uvedený rozsudek Hannl-Hofstetter (body 19 a 20).

22 — Viz zejména Evropský soud pro lidská práva, rozsudky Zolotoukhine v. Rusko ze dne 10. února 2009, č. 14939/03, a Ruotsalainen v. Finsko ze dne 16. června 2009, č. 13079/03. Viz také rozsudky Soudního dvora ze dne 15. října 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P až C-252/99 P a C-254/99 P, Recueil s. I-8375, bod 59), a ze dne 7. ledna 2004, Aalborg Portland a další v. Komise (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, Recueil s. I-123, bod 338), jakož i věc Åkerberg Fransson (C-617/10), nyní probíhající před Soudním dvorem.

23 — Viz výše uvedený rozsudek Hamann International (bod 33), podle něhož „[j]e třeba doplnit, že okolnost, že článek 512 prováděcího nařízení ve znění nařízení č. 993/2001 nestanoví povinnost umístit takové zboží, jako je zboží, které je předmětem věci v původním řízení, do režimu vnějšího tranzitu při jeho převozu do výstupního celního úřadu, nemůže tento závěr zpochybnit, jelikož toto ustanovení vstoupilo v platnost až po skutečnostech, které jsou základem sporu v původním řízení“. Kdyby totiž toto ustanovení bylo sankcí, bylo by třeba uplatnit příznivější ustanovení od jejich vstupu v platnost (na základě zásady *lex mitius*).

24 — Viz *mutatis mutandis* rozsudky ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další (C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Sb. rozh. s. I-3565, body 67 až 69), jakož i ze dne 11. března 2008, Jager (C-420/06, Sb. rozh. s. I-1315, bod 59). Z těchto rozsudků vyplývá, že zásada retroaktivní použitelnosti nejmírnějšího trestu je součástí společných ústavních tradic členských států.

59. Pokud však nejsou podmínky splněny, nelze tuto podmíněnou výhodu poskytnout. V takovém případě tedy povinnost uhradit clo nepředstavuje sankci, ale pouze důsledek zjištění nesplnění podmínek požadovaných k získání výhody vyplývající z použití režimu aktivního zušlechťovacího styku, což znemožňuje uplatnění podmíněného osvobození od cla, a odůvodňuje tedy jeho uložení [25].

F – *Objektivní povaha vzniku celního dluhu*

60. Podle celního kodexu a s ním související judikatury ke vzniku celního dluhu dochází na základě objektivních skutečností, které představují určitou rozhodnou skutečnost, a to nezávisle na tom, zda bylo dosaženo daňového účelu tohoto systému, či nikoliv. Mám za to, že celní dluh ve smyslu celního kodexu neodpovídá pojmu celního dluhu „s hospodářským účinkem“, podle něhož celní dluh vzniká výhradně u zboží propuštěného do volného oběhu. Z toho vyplývá, že clo může být vybíráno také ze zboží, které skutečně opustilo území Evropské unie [26].

61. Komise na jednání poukázala na to, že tato situace se podle modernizovaného celního kodexu změní. Podle uvedeného kodexu celní dluh zanikne, když zboží skutečně opustí celní území Unie v souladu s ekonomickou analýzou celních operací [27].

62. V projednávané věci však není namístě použít s předstihem ustanovení modernizovaného celního kodexu.

V – Závěry

63. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof následovně:

„Článek 204 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005, musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na nesplnění každé povinnosti související s uplatněným celním režimem, včetně povinností, které musí být provedeny po vyřízení uvedeného režimu.

V případě částečného zpětného vývozu dovozového zboží v předepsaných lhůtách v rámci režimu aktivního zušlechťovacího styku ve formě režimu s podmíněným osvobozením od cla tedy porušení povinnosti předložit vyúčtování kontrolnímu celnímu úřadu do 30 dnů od uplynutí lhůty pro vyřízení režimu vede ke vzniku celního dluhu na základě uvedeného článku za celkové množství dovozového zboží, které má být vyřízeno, včetně zpětně vyvezeného zboží, nejsou-li splněny podmínky čl. 859 bodu 9 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 993/2001 ze dne 4. května 2001.

Použití článku 204 nařízení č. 2913/92 na tuto situaci naproti tomu nevede ke vzniku druhého celního dluhu za zboží, k němuž již celní dluh vznikl na základě takové předcházející rozhodné skutečnosti, jako je jeho propuštění do volného oběhu.“

25 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil s. I-11569, bod 56), a ze dne 4. června 2009, Pometon (C-158/08, Sb. rozh. s. I-4695, bod 28).

26 — Ačkoliv účelem cla je zejména chránit domácí produkci proti vnější konkurenci (německy „Wirtschaftszollgedanke“), nic to nemění na tom, že použití pravidel v této oblasti je mechanické a formální, což může vést k situacím, v nichž je uloženo clo, aniž je ochrana požadována, při neexistenci propuštění dotčeného zboží do volného oběhu. Viz Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Kodaň, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, s. 148, jakož i rozsudek ze dne 29. dubna 2004, British American Tobacco (C-222/01, Recueil s. I-4683, bod 55).

27 — K zániku celního dluhu v režimu modernizovaného celního kodexu viz čl. 86 odst. 1 písm. k) tohoto kodexu.