Sbírka soudních rozhodnutí

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

Věc C-28/11

Eurogate Distribution GmbH
proti
Hauptzollamt Hamburg-Stadt

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Hamburg (Německo)]

„Celní kodex Společenství — Uskladňování v celním skladu — Nařízení (EHS) č. 2913/92 — Článek 204 — Vznik celního dluhu z důvodu nesplnění povinnosti — Pozdní zápis do evidence zboží“

I – Úvod

1. Režim uskladňování v celním skladu upravený celním kodexem [2] umožňuje skladovat v celním skladu zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu.

2. K provozování soukromého celního skladu, který je celním režimem s podmíněným osvobozením od cla s hospodářským účinkem, se vyžaduje povolení a toto provozování podléhá určitým podmínkám [3]. Osoba určená celními orgány vede zejména evidenci veškerého zboží skladovaného v režimu uskladňování v celním skladu. Tato evidence zboží vypovídá o současném stavu zásob zboží propuštěného do režimu uskladňování v celním skladu.

3. Ve věci v původním řízení byla společnost Eurogate Distribution GmbH (dále jen „Eurogate Distribution“) držitelem povolení k provozování soukromého celního skladu. Je nesporné, že zboží skladovanému v předmětném celním skladu bylo z důvodu jeho zpětného vývozu přiděleno nové celně schválené určení, takže celní režim byl řádně ukončen [4].

4. Ukázalo se však, že společnost Eurogate Distribution nesplnila povinnost zápisu odebrání zboží ze skladu do evidence zboží v okamžiku, kdy zboží opustilo celní sklad, ale že tak učinila až dlouho poté.

5. Na základě tohoto zjištění Hauptzollamt Hamburg Stadt (hlavní celní úřad v Hamburku – město, dále jen „Hauptzollamt“) uložil ve vztahu ke zboží, které bylo opožděně zapsáno do evidence zboží, clo podle článku 204 celního kodexu.

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.

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

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

6. Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) (Německo), u kterého podala společnost Eurogate Distribution žalobu proti celnímu výměru, položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, kterou se snaží zjistit, zda porušení povinnosti provést zápis o tom, že zboží opustilo celní sklad, do počítačového programu pro tyto účely určeného, ačkoliv při ukončení celního režimu bylo zboží přiděleno nové celně schválené určení, mělo za následek vznik celního dluhu na základě čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu,.

7. Podobně jako ve věci Döhler Neuenkirchen (C-262/10), kterou projednává Soudní dvůr a ve které dnes také přednesu své stanovisko, jež se týká opožděného předložení vyúčtování v rámci režimu aktivního zušlechťovacího styku, 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 obě 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 se „celním dluhem při dovozu“ rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní clo, které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství. Účelem celně schválené určení zboží je zejména propuštění zboží do celního režimu nebo zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Účelem celního režimu je zejména uskladňování v celním skladu.

9. Režim uskladňování v celním skladu je režimem s podmíněným osvobozením od cla představujícím celní režim s hospodářským účinkem ve smyslu čl. 84 odst. 1 písm. a) a b) celního kodexu.

10. Z článku 98 odst. 1 a 2 celního kodexu vyplývá, že režim uskladňování v celním skladu umožňuje skladovat v celním skladu zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu. Výraz „celní sklad“ označuje jakékoliv místo schválené celními orgány a pod jejich dohledem, kde je zboží skladováno za podmínek stanovených tímto kodexem.

11. Podle článku 99 uvedeného kodexu je soukromým skladem celní sklad vyhrazený k uskladňování zboží skladovatelem. Skladovatelem je osoba, která je oprávněná provozovat celní sklad. Ukladatelem zboží je osoba vázaná celním prohlášením, kterým bylo zboží propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu, nebo osoba, na niž práva a povinnosti této osoby přešly.

12. Článek 105 první pododstavec celního kodexu uvádí:

„Osoba určená celními orgány vede evidenci veškerého zboží skladovaného v režimu uskladňování v celním skladu ve formě schválené těmito orgány. […]“

13. Článek 107 celního kodexu stanoví:

„Zboží propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu se zapisuje do evidence zboží podle článku 105, jakmile je dopraveno do celního skladu.“

14. Hlava VII celního kodexu, nadepsaná „Celní dluh“, obsahuje ve své kapitole 2 ustanovení týkající se vzniku celního dluhu.

15. 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

b) propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

2. Celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení.

[…]“

16. V článku 204 celního 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*

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

18. Články 529 a 530 prováděcího nařízení obsahují ustanovení týkající se vedení evidence zboží v celním skladu.

19. Článek 529 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví:

„Evidence zboží vypovídá o současném stavu zásob zboží propuštěného do režimu uskladňování v celním skladu. Skladovatel předkládá seznam uvedených zásob celnímu úřadu vykonávajícímu dohled ve lhůtách stanovených celními orgány.“

20. Podle čl. 530 odst. 3 prováděcího nařízení:

„Zápisy do evidence zboží týkající se vyřízení režimu se uskuteční nejpozději v okamžiku, kdy zboží opustí celní sklad nebo skladovací zařízení držitele.“

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“).

21. 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 správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu [6].

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

22. Společnost Eurogate Distribution je držitelem povolení k provozování soukromého celního skladu od roku 2006. Evidence zboží týkající se tohoto celního skladu je vedena v souladu s povolením pomocí počítačového programu.

23. Společnost Eurogate Distribution jakožto skladovatel přijala do svého soukromého celního skladu od svých zákazníků zboží, které není zbožím Společenství, za účelem jeho zpětného vývozu z území Evropské unie. Při odebrání zboží z celního skladu byla podána celní prohlášení pro jeho zpětný vývoz a uvedené zboží bylo skutečně vyvezeno z celního území.

24. Při celní kontrole však bylo zjištěno, že skutečnost, že sporné zboží opustilo celní sklad, byla zapsána do evidence zboží až po uplynutí 11 až 126 dní po jeho skutečném opuštění skladu, tj. podle čl. 105 prvního pododstavce celního kodexu ve spojení s čl. 529 odst. 1 a čl. 530 odst. 3 prováděcího nařízení opožděně.

25. Celním výměrem ze dne 1. července 2008 uložil Hauptzollamt za zboží opožděně zapsané do evidence zboží dovozní clo společně s příslušnou daní z přidané hodnoty. Společnost Eurogate Distribution se proti tomuto výměru odvolala.

26. Po prominutí části cla na základě rozhodnutí ze dne 11. srpna 2009 Hauptzollamt zamítl ve zbývající části rozhodnutím ze dne 8. prosince 2009 odvolání společnosti Eurogate Distribution jako neopodstatněné s odůvodněním, že pozdní zápisy v evidenci zboží musí být považovány za porušení povinností, které má společnost Eurogate Distribution v rámci režimu uskladňování v celním skladu, a že tudíž toto nesplnění povinnosti mělo za následek vznik celního dluhu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že vzhledem k hrubé nedbalosti, které se dopustila společnost Eurogate Distribution, nelze dospět k závěru, že uvedené porušení nemá vliv na správné fungování celního režimu, takže v projednávané věci nejsou podmínky článku 859 prováděcího nařízení splněny.

27. Společnost Eurogate Distribution tedy podala u Finanzgericht Hamburg žalobu, kterou se domáhala zrušení daňového výměru ze dne 1. července 2008, ve znění výměru ze dne 11. srpna 2009, potvrzeného rozhodnutím ze dne 8. prosince 2009, přičemž zejména tvrdila, že pozdní zápisy o tom, že zboží opustilo celního skladu, do evidence zboží nejsou porušením jejích povinností ve smyslu čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, neboť tato povinnost zápisu do evidence zboží, vyplývající z ustanovení článku 105 celního kodexu ve spojení s čl. 530 odst. 3 prováděcího nařízení, musí být splněna až po ukončení režimu uskladňování v celním skladu.

28. Hauptzollamt tuto analýzu zpochybňuje z důvodu, že evidence zboží není povinností, která se uplatňuje po ukončení daného režimu. Naopak uvedený zápis do evidence zboží měl být podle něj proveden během režimu uskladňování v celním skladu nebo v okamžiku ukončení uvedeného režimu. Podle Hauptzollamt byl proces uskladňování v celním skladu v projednávané věci ukončen, až když zboží, které nebylo zbožím Společenství, opustilo celní sklad při jeho propuštění do režimu přepravy jako nového celně schváleného určení.

6 — Upřesňuji, že podle předkládajícího soudu nejsou podmínky použití tohoto ustanovení v projednávané věci splněny.

29. Předkládající soud má za to, že teze, podle níž porušení povinnosti provedení okamžitého zápisu o tom, že zboží opustilo celní sklad, do evidence zboží vede ke vzniku celního dluhu, vyvolává pochybnosti.

30. Předkládající soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že podle analýzy, kterou na základě znění čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu navrhuje část německé právní nauky, lze tvrdit, že v projednávané věci došlo k porušení povinnosti „během“ využívání celního režimu a nebylo „vyvoláno“ uvedeným využíváním, takže nevznikl žádný celní dluh. Jestliže zboží již získalo v okamžiku, kdy opustilo celní sklad, nové celně schválené určení, a jestliže porušení povinnosti již tedy nemá vliv na status zboží, klade si dále předkládající soud otázku, zda je vznik celního dluhu skutečně možný a zda by za určitá porušení režimu neměla být ukládána sankce jiným způsobem.

31. Vzhledem k tomu, že Finanzgericht Hamburg měl za to, že vyřešení sporu, který je mu předložen, závisí na výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat čl. 204 odst. 1 písm. a) [celního kodexu] v tom smyslu, že v případě zboží, které není zbožím Společenství, jež bylo propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu a které při ukončení uvedeného režimu získalo nové celně schválené určení, vede nesplnění povinnosti zápisu skutečnosti, že zboží opustilo celní sklad, do počítačového programu pro tyto účely určeného, již při ukončení režimu uskladňování v celním skladu, a nikoli až mnohem později, ke vzniku celního dluhu za dotčené zboží?“

32. Písemná vyjádření předložily společnost Eurogate Distribution, česká vláda a Evropská komise.

33. Společnost Eurogate Distribution, italská vláda a Komise byly zastoupeny na společném jednání s věcí C-262/10, které se konalo dne 1. prosince 2011.

IV – Analýza

34. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že nesplnění povinnosti zápisu odebrání zboží, které není zbožím Společenství, z celního skladu do evidence zboží k tomuto účelu určené, a to nejpozději v okamžiku, kdy zboží opustilo sklad, vede ke vzniku celního dluhu za dotčené zboží.

35. Soudní dvůr má tudíž upřesnit, jaké podmínky je nutno dodržovat v rámci režimu uskladňování v celním skladu, jejichž porušení má za následek vznik celního dluhu.

36. V projednávané věci se nejedná o úplné nedodržení použitelných ustanovení a zcela jistě nikoliv o odmítnutí spolupráce s celními orgány. Režim uskladňování v celním skladu byl totiž ve věci v původním řízení prováděn správně, s výjimkou povinnosti provádět zápisy do evidence zboží v co nejkratších lhůtách.

37. S přihlédnutím ke spojitosti projednávané věci s věcí C-262/10 považuji, ve snaze předejít opakování, za vhodné odkázat na mé stanovisko v této posledně uvedené věci.

38. Z důvodů vyložených ve výše uvedené věci Döhler Neuenkirchen (body 35 až 37) konstatuji, že vznik celního dluhu je objektivním důsledkem toho, že nastaly rozhodné skutkové okolnosti uvedené v celním kodexu, které spočívají buď v řádném propuštění do volného oběhu, nebo v nesplnění povinností.

39. Co se konkrétně týče evidence zboží, povinnost vést evidenci zboží propuštěného do režimu uskladňování v soukromém celním skladu, stanovenou v článku 105 celního kodexu, je nutno považovat za základní povinnost. Článek 529 odst. 1 prováděcího nařízení totiž uvádí, že „evidence zboží vypovídá o současném stavu zásob zboží propuštěného do režimu uskladňování v celním skladu“.

40. Z toho vyplývá, že pokud nejsou splněny náležitosti nezbytné pro řádné provádění režimu celního dohledu ve smyslu článku 529 prováděcího nařízení, nelze povinnost vedení evidence zboží považovat za splněnou. Z toho vyplývá nesplnění základní povinnosti režimu celního dohledu [7].

41. Soudní dvůr měl nedávno ve výše uvedeném rozsudku Groupe Limagrain Holding příležitost vyjádřit se k funkci evidence zboží v rámci nároku na získání platby vývozní náhrady předem. V tomto rozsudku byl uvedený nárok na získání platby vývozní náhrady předem podmíněn zejména předložením důkazu, že produkty, pro které bylo předloženo platební prohlášení, byly umístěny pod celní dohled a pod celním dohledem zůstaly až do jejich vývozu. Soudní dvůr poznamenal, že účelem podřízení těchto produktů režimu celního dohledu bylo zaručit totožnost produktů uvedených v platebním prohlášení a skutečně vyvezených produktů. Při řádném neprovedení propuštění do celního režimu uskladňování v celním skladu nelze důkaz, že zboží uvedené v prohlášení o platbě zálohy bylo skutečně vyvezeno, předložit uspokojujícím způsobem. Soudní dvůr považoval případ, kdy nebyla splněna podmínka vést v souladu s unijní celní právní úpravou evidenci zboží umístěného pod tento dohled za vynětí z celního dohledu. V obou případech jsou celní orgány zbaveny možnosti kontrolovat pohyb dotčených produktů, a v důsledku toho se ujistit o dodržení podmínek souvisejících se systémem plateb vývozní náhrady předem [8].

42. Na rozdíl od věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Groupe Limagrain Holding a ve které nebyla vedena žádná evidence zboží, byla taková evidence v projednávané věci vedena, i když se zpožděním v trvání od deseti do více než 100 dní. Mimoto celní orgány však podle všeho obdržely prohlášení o novém celně schváleném určení zboží s cílem ukončit režim uskladňování v celním skladu. Z použitelných právních předpisů však nevyplývá, že by v takové situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, mohlo celní prohlášení nahradit řádné splnění povinnosti vést evidenci zboží v rámci režimu uskladňování v celním skladu.

43. Mimoto poznamenávám, že předkládající soud nekvalifikoval skutkové okolnosti, které tvoří základ věci v původním řízení, jako „odnětí celnímu dohledu“ spadající do článku 203 celního kodexu, ale jako „nesplnění povinnosti“ ve smyslu článku 204 uvedeného kodexu. Vzhledem k neexistenci jakékoliv otázky týkající se působnosti uvedených článků je třeba vycházet z předpokladu, že je třeba použít článek 204 celního kodexu [9].

44. Kromě toho je třeba uvést, že pozdní zápis do evidence zboží se neřadí mezi skutečnosti, jež by bylo možné považovat za „nedostatky, [které] nemají zásadní vliv“ na správné provádění daného celního režimu, neboť takováto skutečnost není uvedena v taxativním výčtu článku 859 prováděcího nařízení [10].

45. Společnost Eurogate Distribution poukazuje též na zjevně nepřiměřenou povahu následku souvisejícího s pouhou nesrovnalostí způsobenou z nedbalosti, neboť podle německých právních předpisů je vznik celního dluhu spojen s výběrem daně z přidané hodnoty při dovozu. Podotýkám, že otázka spojitosti, kterou německé právní předpisy činí mezi výběrem cla a uložením daně z přidané hodnoty při dovozu, není předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Touto otázkou se tedy nemusím dále zabývat, i když nepovažuji otázky vznesené Komisí ohledně souladu uvedené spojitosti s unijním právem v oblasti daně z přidané hodnoty za irelevantní.

7 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. října 2011, Groupe Limagrain Holding (C-402/10, Sb. rozh. s. I-10827, body 33 až 37).

8 — Výše uvedený rozsudek Groupe Limagrain Holding (body 43 až 46).

9 — Pokud jde o působnost článků 203 a 204 celního kodexu, viz rozsudek ze dne 12. února 2004, Hamann International (C-337/01, Recueil, s. I-1791, bod 28).

10 — Taxativní povaha výčtu obsaženého v tomto ustanovení byla potvrzena Soudním dvorem v rozsudku ze dne 11. listopadu 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Recueil, s. I-7877, bod 43).

46. V každém případě je třeba zopakovat dvě připomínky obsažené ve stanovisku ve věci C-262/10.

47. Zaprvé povinnost zaplacení cla není v takovém případě správní, daňovou nebo trestní sankcí, ale pouhým důsledkem zjištění, že podmínky vyžadované pro získání výhody plynoucí z použití režimu uskladňování v celním skladu nebyly splněny, což vede k nemožnosti použití podmíněného osvobození od cla, a tudíž odůvodňuje uložení cla [11]. V tomto ohledu odkazuji na body 55 až 59 mého stanoviska ve věci C-262/10.

48. Zadruhé poznamenávám, že pro účely celního kodexu neodpovídá pojem „celní dluh" pojmu „celní dluh ‚s hospodářským účinkem' ", podle něhož celní dluh vzniká výlučně ve vztahu ke zboží propuštěnému do volného oběhu. Otázka, zda dotčené zboží bylo nakonec propuštěno do volného oběhu, či nikoliv, není tedy relevantní. Z toho vyplývá, že clo lze vybírat také za zboží, které skutečně opustilo území Unie [12].

V – Závěry

49. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Finanzgericht Hamburg 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 v případě zboží, které není zbožím Společenství, vede nesplnění povinnosti zápisu odebrání zboží z celního skladu do evidence zboží k tomu účelu určené, a to nejpozději v okamžiku, kdy toto zboží opouští celní sklad, ke vzniku celního dluhu za uvedené zboží, a to i v případě, že totéž zboží bylo zpětně vyvezeno."

11 — Viz v tomto smyslu 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).

12 — I když účelem cel je zejména ochrana domácí výroby proti vnější konkurenci („Wirtschaftszollgedanke" v němčině), nemění to nic na tom, že uplatnění pravidel v dané oblasti je mechanické a formální, což může vést k situacím, kdy jsou cla ukládána, třebaže žádná ochrana není vyžadována, neboť dotčené zboží nebylo propuštěno do volného oběhu. Viz Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Kodaň, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2009, s. 148 a s. 280, jakož i rozsudek ze dne 29. dubna 2004, British American Tobacco (C-222/01, Recueil, s. I-4683, bod 55).