

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 25. května 2005¹

1. Toto řízení o předběžné otázce se týká výkladu čl. 33 písm. e) a článku 78 nařízení Rady (EHS) č. 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, dále jen „celní kodex“), v rámci sporu mezi dovozcem Overland Footwear Ltd (dále jen „Overland“) a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“). Předkládající soud VAT and Duties Tribunal, Londýn (Spojené království) se obrací na Soudní dvůr podruhé. V prvním řízení o předběžné otázce byl vydán rozsudek ze dne 5. prosince 2002, Overland Footwear². Tento rozsudek ponechal nevyřešenou otázku, zda pravomoc přezkoumat celní prohlášení po propuštění zboží, kterou vykonávají celní orgány podle článku 78 celního kodexu, je přesně stanovenou pravomocí, nebo je naopak pravomocí diskreční povahy. Nyní náleží Soudnímu dvoru tuto otázku rozhodnout.

státní soud k tomu, aby se na Soudní dvůr obrátil podruhé, vysvětlím znění rozsudku Overland Footwear vydaného na základě stanoviska generálního advokáta J. Mischa, a poté přistoupím k posouzení samotných předběžných otázek.

I – Vylíčení skutkových okolností, právního rámce a předběžných otázek

A – Právní rámec

2. Po připomenutí skutečností, které byly podnětem pro předložení první předběžné otázky, jakož i důvodů, které vedly vnitro-

3. Pro odpověď na dvě první otázky je třeba odkázat na články 29, 32 a 33 celního kodexu. Celní hodnotou dováženého zboží, tak jak ji definuje uvedený čl. 29 odst. 1, „je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží [...], případně upravená podle článků 32 a 33 [...]“.

1 – Původní jazyk: portugalsština.

2 – C-379/00, Recueil, s. I-11133.

4. Nákupní provize se podle čl. 33 písm. e) celního kodexu nezapočítávají do celní hodnoty „za předpokladu, že jsou vykázány odděleně od ceny, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena“. Podle čl. 32 odst. 4 tohoto kodexu se „nákupní provizí rozumí odměna, kterou platí dovozce zprostředkovateli za služby spočívající v jeho zastupování při koupi hodnoceného zboží“.

ranta celní prohlášení přezkoumat“³. Odstavec 3 uvedeného článku stanoví důsledky přezkumu: „[n]jasvědčují-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.“

5. Třetí předběžná otázka se týká způsobů přezkumu celního prohlášení. Celní kodex totiž rozlišuje dva způsoby změny celního prohlášení podle toho, zda k nim dojde před propuštěním zboží nebo po něm.

6. Podle článku 65 celního kodexu, před propuštěním zboží „deklarantovi může být na jeho žádost povoleno, aby opravil jeden nebo více údajů uvedených v přijatém celním prohlášení“.

8. Overland požadovala vrácení cla na základě článku 236 celního kodexu. Podle tohoto článku se dovozní clo vrátí, „jestliže se zjistí, že v době, kdy bylo zaplaceno, nebyla jeho částka dlužná ze zákona nebo že byla zaúčtována v rozporu s čl. 220 odst. 2. [...] Clo se nevrátí ani nepromine, jestliže skutečnosti, které vedly k zaplacení nebo k zaúčtování částky, která nebyla dlužná ze zákona, vyplývají z úmyslného jednání zúčastněné osoby“.

7. Po propuštění zboží, čl. 78 odst. 1 celního kodexu stanoví, že „[...] mohou celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost dekla-

3 — Tato možnost změnit prohlášení po propuštění zboží byla zavedena celním kodexem. Ve směrnici Rady 79/695/EHS ze dne 24. července 1979 o harmonizaci postupů pro propuštění zboží do volného oběhu (Úř. věst. L 205, s. 19) žádné srovnatelné ustanovení neexistovalo. A tudíž například rozsudek ze dne 6. června 1990, Unifert (C-11/89, Recueil, s. I-2275), citovaný německou vládou a vládou Spojeného království, není v projednávaném případě pro výklad článku 78 celního kodexu relevantní, protože byl vynesen před přijetím tohoto článku.

B – *Skutkový stav a předběžné otázky*

9. Po určení relevantních ustanovení celního kodexu je třeba definovat skutkový rámec, který vedl ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem. Společnost Overland se sídlem ve Spojeném království dováží obuv vyrobenou v Asii prostřednictvím zástupce pro nákup Wolverine Far East (dále jen „Wolverine“). Zástupce pobírá nákupní provizi, která představuje 4 % z kupní ceny, kterou Overland platí výrobci obuvi⁴. Částka fakturovaná Overlandu zahrnuje kupní cenu a nákupní provizi, protože výrobce má na starosti úhradu provize ve prospěch Wolverine.

10. Před 1. lednem 1998 byla v celních prohlášeních, která Overland podávala, udávána jako celní hodnota dováženého zboží částka uvedená na faktuře výrobce, zahrnující prodejní cenu a nákupní provizi vyplacenou ve prospěch Wolverine. Od 1. ledna 1998, po konzultaci se znalcem v oblasti celních předpisů, uváděla Overland v celních prohlášeních jakožto celní hodnotu zboží pouze jeho kupní cenu. Od tohoto data tedy Commissioners podle článků 29 a 33 celního kodexu nevybíral clo z částek odpovídajících nákupní provizi.

11. Overland, opírajíc se o článek 236 celního kodexu, požádala celní orgány o vrácení cla, které zaplatila z nákupních provizí vyplacených jejímu zástupci před rokem 1998. Za tímto účelem Overland předložila čtyři žádosti o vrácení datované 13. března, 16. června, 18. června a 2. září 1998, které odpovídaly celkové částce 38 085,45 GBP.

12. Commissioners vyhověl třem prvním žádostem dopisy ze dne 5. května a 1. a 24. července 1998, avšak poslední žádost odmítl dopisem ze dne 29. října 1998.

13. Poté se Commissioners vrátil zpět ke svým rozhodnutím o vrácení. Rozhodnutími datovanými 30. listopadu a 16. prosince 1998, potvrzenými 4. a 5. února 1999, požádal Overland o vrácení zaplacené částky 4 384,29 GBP. Krom toho Commissioners rovněž 5. února 1999 potvrdil, že odmítá vrátit částku 33 701,16 GBP požadovaných Overland ve čtvrté žádosti.

14. Overland podala u VAT and Duties Tribunal žalobu jednak proti rozhodnutím ze 4. a 5. února 1999 požadujícím navrácení dříve vyplacených částek, a jednak proti rozhodnutí ze dne 5. února 1999, kterým bylo odmítnuto vrácení cla.

⁴ – Nákupní provize byla postupně zvyšována na 4,76 %.

15. V předkládacím usnesení ze dne 24. března 2000 vyložil VAT and Duties Tribunal Soudnímu dvoru výše uvedený skutkový stav a požádal jej za těchto okolností o výklad článků 29, 32, 33, 78 a 236 celního kodexu. Soudní dvůr rozhodl ve svém výše uvedeném rozsudku Overland Footwear.

16. Po tomto rozsudku považoval VAT and Duties Tribunal za nezbytné přijmout nové předkládací rozhodnutí z 29. října 2003. Ukazuje se totiž, že dvěma dopisy datovanými 16. a 18. června 1999 Commissioners informoval Overland, že bere zpět svá rozhodnutí o navrácení dříve vyplacených částek ze dne 4. a 5. února 1999, takže spor před VAT and Duties Tribunal se nakonec týkal pouze rozhodnutí o odmítnutí vrácení cla ze dne 5. února 1999. S tímto prvkem skutkového rámce nebyl Soudní dvůr v původním předkládacím rozhodnutí seznámen. Zohlednění této skutečnosti by však podle uvedeného soudu mohlo vést Soudní dvůr ke změně odpovědi, které poskytl ve svém výše uvedeném rozsudku Overland Footwear. Z tohoto důvodu se VAT and Duties Tribunal, Londýn, ve svém předkládacím rozhodnutí ze dne 29. října 2003 rozhodl položit Soudnímu dvoru stejné otázky jako v předchozím rozhodnutí ze dne 24. března 2000:

má být zaplácena za zboží, částku zahrnující nákupní provizi a neúmyslně na dovozním prohlášení nevykáže odděleně tuto nákupní provizi od ceny, která byla skutečně zaplácena nebo má být zaplácena, ale po propuštění zboží do volného oběhu ke spokojenosti celních orgánů prokáže, že cena, která byla zaplácena nebo má být zaplácena za zboží, zahrnovala skutečnou nákupní provizi, která by mohla být při dovozu řádně odečtena, a podá žádost o vrácení zaplaceného cla z nákupní provize do tří let od sdělení částky cla:

- 1) Může skutečná nákupní provize podléhat clu jako součást ceny, která byla skutečně zaplácena nebo má být zaplácena za zboží, na základě článku 29 celního kodexu?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku, lze skutečnou nákupní provizi odečíst od uvedené hodnoty transakce podle ustanovení čl. 32 odst. 3 a článku 33 celního kodexu?
- 3) Za jakých podmínek mají celní orgány povinnost na základě celního kodexu, zejména jeho čl. 78 odst. 3, souhlasit s přezkumem ceny, která byla zaplácena nebo má být zaplácena za dovezené

„Na základě nařízení Rady č. 2913/92 (dále jen ‚celní kodex‘), a konkrétně jeho článků 29, 32 a 33, jakož i judikatury Soudního dvora, pokud dovozce v okamžiku proclení uvede neúmyslně jako cenu, která byla nebo

zboží, a takto i se sníženou celní hodnotou?

- 4) Má dovozce v důsledku toho podle celního kodexu, zejména jeho článku 236, právo na vrácení cla zaplaceného z nákupní provize?“

19. Odpověď Soudního dvora na dvě poslední otázky byla založena na předpokladu, že Commissioners již vrátil částky, které Overland požadovala v souladu s článkem 78 celního kodexu. V důsledku toho Soudní dvůr v bodě 24 rozsudku Overland Footwear rozhodl, že „v případě, že celní orgány souhlasily s přezkumem dovozního prohlášení a přijaly rozhodnutí umožňující ‚nápravu‘ ve smyslu čl. 78 odst. 3 celního kodexu s ohledem na skutečnost, že prohlášení bylo neúplné z důvodu neúmyslného omylu deklaranta, uvedené orgány nemají možnost vzít toto rozhodnutí zpět“.

C – Řízení, ve kterém byl vydán rozsudek Overland Footwear, a nyní probíhající řízení

17. Nejprve je třeba připomenout znění výše uvedeného rozsudku Overland Footwear, protože Soudní dvůr v něm odpovídal na otázku shodné s těmi, které mu jsou předloženy dnes.

18. Pokud jde o první dvě otázky, uvedený rozsudek ve svém bodě 17 stanoví, že „články 29, 32 a 33 celního kodexu je třeba vykládat tak, že nákupní provizi, která je zahrnuta v celní hodnotě uvedené v celním prohlášení a není v dovozním prohlášení vykázána odděleně od kupní ceny zboží, je třeba považovat za součást hodnoty transakce ve smyslu článku 29 téhož kodexu, a podléhá tudíž clu“.

20. Při prvním řízení o předběžné otázce předložily písemné vyjádření Overland, italská vláda, vláda Spojeného království a Komise Evropských společenství. V projednávané věci předložila vyjádření německá vláda, vláda Spojeného království a Komise. Na jednání konaném dne 14. dubna 2005 se vyjádřila německá vláda, vláda Spojeného království a Commissioners prostřednictvím společného zástupce, a rovněž Komise.

21. Stejně jako to učinil Soudní dvůr ve svém výše uvedeném rozsudku Overland Footwear, posoudím nejprve dvě první otázky předkládajícího soudu, které se vzta-

hují k výkladu čl. 33 písm. e) celního kodexu, a poté odpovím na třetí otázku týkající se způsobu přezkoumání celního prohlášení po propuštění zboží podle článku 78 celního kodexu. Nakonec se budu zabývat poslední otázkou, která sleduje důsledky přezkoumání celního prohlášení a týká se případného vrácení cla, které by měl Commissioners provést.

II – K výkladu čl. 33 písm. e) celního kodexu (dvě první předběžné otázky)

22. Pro odpověď na první dvě otázky předložené předkládajícím soudem je třeba článek 33 celního kodexu vykládat v tom smyslu, že umožňuje vyloučit určité položky celní hodnoty „za předpokladu, že jsou vykázány odděleně od ceny, která byla nebo má být [za dovážené zboží] skutečně zaplacená“. V konkrétním případě to znamená stanovit důsledky skutečnosti, že před 1. lednem 1998 Overland uváděla do svého celního prohlášení částku zahrnující cenu zboží i nákupní provizi.

23. Jak bylo zdůrazněno ve vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru, nový popis

skutkového rámce tak, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí ze dne 29. října 2003, nemůže v tomto ohledu změnit odpověď, kterou Soudní dvůr poskytl ve svém výše uvedeném rozsudku Overland Footwear.

24. Soudní dvůr, opíraje se o systematický výklad článků 29, 32 a 33 celního kodexu, v tomto rozsudku usoudil, že požadavek, aby odečitatelné položky zaplacené ceny byly „vykázány odděleně“, byl formální podmínkou. Zahrnutí do celní hodnoty položek, které nebyly deklarantem vykázány odděleně, je sankcí za nedodržení této podmínky. Částka, kterou Overland uvedla v celním prohlášení, zahrnuje tedy nepochybně nákupní provizi, která může být odečtena od celní hodnoty, a cenu zboží. Nejsou-li však tyto dvě položky vykázány odděleně, je Overland povinna zaplatit clo z celé částky uvedené v celním prohlášení.

25. Takový výklad se nabízí, jelikož deklarant nese důkazní břemeno ohledně výpočtu celní hodnoty v souladu s článkem 62 celního kodexu⁵. Krom toho, jak upozorňoval gene-

5 – Článek 62 celního kodexu stanoví:

„1. Písemná celní prohlášení musí být podána na tiskopise odpovídajícím úřednímu vzoru předepsanému pro tento účel. Musí být podepsána a obsahovat veškeré náležitosti nezbytné pro použití předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení.“

2. K celnímu prohlášení musí být připojeny všechny doklady, jejichž předložení je nezbytné pro použití předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení.“

rální advokát Mischo v bodě 30 svého stanoviska k výše uvedené věci Overland Footwear⁶, nebyla-li v celním prohlášení nebo v příložených dokladech žádná zmínka o nákupní provizi, neměly celní orgány žádnou možnost její existenci předpokládat.

26. Rozsudek Kyocera⁷ uvedený v písemných vyjádřeních Komise a vlády Spojeného království podporuje výklad článku 33 celního kodexu provedený Soudním dvorem v jeho výše uvedeném rozsudku Overland Footwear. V uvedené věci totiž Kyocera, deklarant, podle článku 33 celního kodexu odečetl z hodnoty uvedené na celním prohlášení úroky vyplacené na základě dohody o financování týkající se nákupu pořízeného zboží. I když deklarant neupřesnil, z jakého důvodu uvedené úroky z celní hodnoty odečetl, byly celní orgány nicméně schopny jejich existenci ověřit tím, že požádaly deklaranta o předložení dokumentů, kterými disponoval. Aby tedy mohly být položky považovány za „vykázané oddělené“ od zaplacené ceny podle článku 33 celního kodexu, stačí, aby byly deklarantem vyloučeny z hodnoty uvedené na celním prohlášení. Formální požadavek obsažený v článku 33 celního kodexu je takto omezen na minimum. Přesto však v případě zahrnutí

potenciálně odečitatelných položek do hodnoty uvedené na celním prohlášení, což je případ projednávané věci, podmínka týkající se „odděleného vykazování“ stanovená čl. 33 písm. e) celního kodexu nemůže být považována za splněnou.

27. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na dvě první předběžné otázky stejným způsobem jako ve výše uvedeném rozsudku Overland Footwear: „Články 29, 32 a 33 nařízení č. 2913/92 je třeba vykládat tak, že nákupní provizi, která je zahrnuta v celní hodnotě uvedené v celním prohlášení a není v dovozním prohlášení vykázána odděleně od kupní ceny zboží, je třeba považovat za součást hodnoty transakce ve smyslu článku 29 téhož nařízení, a podléhá tudíž clu.“

III – K přezkumu celního prohlášení podle článku 78 celního kodexu (třetí předběžná otázka)

28. Třetí otázka, kterou VAT and Duties Tribunal předložil Soudnímu dvoru, se týká případného použití článku 78 celního kodexu, pokud dovozce v okamžiku proclení uvede neúmyslně jako cenu, která byla

6 – „Pokud předloží celní prohlášení, na němž je sice uvedena hodnota zahrnující nákupní provizi, která však nikterak existenci takové provize nezmínuje, není jasné, jak by celní orgány měly existenci takové provize předpokládat, neboť i když se jistě u pracovníků celních úřadů právem očekává prozíravost, nemělo by nicméně být vyžadováno, aby měli věstecké nadání.“

7 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, C-152/01, Recueil, s. I-13821.

zaplacená za zboží, částku zahrnující nákupní provizi, a pak, po propuštění zboží, podá žádost o vrácení zaplaceného cla z této nákupní provize. Je tedy třeba stanovit hranice kontrolní pravomoci celních orgánů za současného zachování rovnováhy mezi ochranou zájmů hospodářských subjektů a nezbytností kontrolovat jejich prohlášení a bojovat proti podvodům⁸.

30. S takovými úvahami nelze souhlasit. Jak totiž správně uvádí Komise ve svých vyjádřeních, z bodů 23 a 24 i z bodu 2 výroku výše uvedeného rozsudku Overland Footwear vyplývá, že Soudní dvůr přinejmenším implicitně usoudil, že Commissioners právem na základě článku 78 celního kodexu vrátil clo zaplacené z nákupní provize⁹. V tomto rozsudku Soudní dvůr dospěl rovněž k závěru, že tento článek lze za daných okolností použít. Dále je nesporné, že Overland zahrnuje nákupní provizi do svého celního prohlášení neúmyslně, nikoli na základě volby¹⁰.

A – Posuzovací pravomoc celních orgánů při přezkumu celního prohlášení

29. Commissioners ve svých vyjádřeních předložených ve výše uvedené věci Overland Footwear a německá vláda ve vyjádřeních předložených v nyní projednávané věci tvrdí, že článek 78 celního kodexu se nepoužije, protože původní celní prohlášení podané Overland neobsahovalo „nepřesné nebo neúplné“ údaje. Podle nich se Overland rozhodl na základě své volby neuvádět v celním prohlášení nákupní provizi, kterou zaplatil. Nemůže tudíž tuto volbu vzít zpět.

31. Manévrovací prostor, který mají celní orgány při používání článku 78, je třeba definovat. Overland a Komise navrhuji, aby celní orgány vykonávaly v tomto rámci přesně stanovené pravomoci. Podle vyjádření předložených Overland ve výše uvedené věci Overland Footwear, pokud by deklarant prokázal, že do svého původního celního prohlášení zahrnul nesprávný nebo neúplný údaj, byly by celní orgány povinny toto

8 — Podle bodu 5 odůvodnění celního kodexu: „[z]a účelem zajištění rovnováhy mezi potřebami celní správy zajistit řádné provádění celních předpisů na jedné straně a uplatňování práva hospodářských subjektů na spravedlivé zacházení na straně druhé, musí být celní správě mimo jiné přiznány rozsáhlé kontrolní pravomoci a uvedeným hospodářským subjektům právo na podání opravných prostředků.“

9 — Podle bodu 23 uvedeného rozsudku: „je třeba mít za to, že tyto orgány souhlasily s provedením přezkumu prohlášení a přijaly na základě výsledků tohoto přezkumu rozhodnutí nezbytná k „nápravě“ ve smyslu čl. 78 odst. 3 celního kodexu, přičemž vzaly v úvahu, že prohlášení byla neúplná v důsledku neúmyslného omylu deklaranta.“

10 — V bodě 10 předkládacího rozhodnutí vnitrostátní soud uvádí, že dovozce „neúmyslně“ uvedl v celním prohlášení částku zahrnující nákupní provizi a „neúmyslně“ tuto nákupní provizi nevykázal odděleně.

prohlášení přezkoumat. Komise rovněž přisuzuje celním orgánům závaznou povinnost provádět přezkum, ledaže okolnosti jejich kontrolu opraveného údaje znemožňují.

32. Několik argumentů brání souhlasu s takovým výkladem článku 78 celního kodexu. Především znění tohoto článku neumožňuje učinit závěr, že kontrolní pravomoc by byla pravomocí přesně stanovenou. Uvedený článek pouze stanoví, že celní orgány „mohou“ provést přezkum celního prohlášení. Tudíž, nezávisle na argumentech předkládaných deklaranty na podporu jejich žádosti a na výsledcích následné kontroly, provedou celní orgány přezkum pouze na základě vyhodnocení daných okolností, nikoli automaticky¹¹.

33. Ze systematického hlediska je třeba zdůraznit, že kontrola celního prohlášení po propuštění zboží představuje výjimku ze zásady neodvolatelnosti prohlášení. Zásada neodvolatelnosti prohlášení je základní zásadou celního práva¹², která je následkem povinnosti předkládat řádné celní prohlášení, kterou má každý deklarant na základě článku

62 celního kodexu¹³. Pokud by měl deklarant možnost své celní prohlášení kdykoliv měnit, nebyly by si celní orgány jisty spolehlivostí informací poskytnutých v původním prohlášení. Aby byla zajištěna rychlost celních operací i účinnost kontrol prováděných celními úřady¹⁴, a tudíž ochrany finančních zájmů Společenství, je nezbytné, aby celní prohlášení bylo po svém zaregistrování neodvolatelné. Celní prohlášení tak zakládá odpovědnost deklaranta¹⁵.

34. Zásada neodvolatelnosti prohlášení zahrnuje nicméně určitá změkčení. Výše uvedený článek 65 celního kodexu tak umožňuje provést opravu celního prohlášení na žádost deklaranta. Aby však bylo zabrá-

13 — V oblasti celního zařazení Soudní dvůr vyložil tento požadavek s obdivuhodnou přesností tím, že v rozsudku ze dne 23. května 1989, *Top Hit Holzvertrieb* (378/87, Recueil, s. 1359, bod 26), uvedl, že „[p]okud nemůže být zboží zařazeno dostatečně přesně, pouze na základě svého označení nebo vzhledu do určité položky společného celního sazebníku, je povinností deklaranta poskytnout jakýkoliv jiný užitečný údaj týkající se především vlastností a použití zboží, aby pomohl zboží správně zařadit“.

14 — Kontroly jsou prováděny podle článku 68 celního kodexu, který stanoví: „Za účelem ověření přijatých celních prohlášení mohou celní orgány: a) kontrolovat celní prohlášení a doklady k němu přiložené. Celní orgány mohou požadovat, aby jim deklarant předložil další doklady potvrzující správnost údajů uvedených v celním prohlášení; b) kontrolovat zboží a případně za účelem hloubkové kontroly nebo analýzy odebrat vzorky.“

15 — V právních předpisech týkajících se spojování podniků nese deklarant za příslušné prohlášení předkládané kontrolním orgánům také odpovědnost a prohlášení nemůže být později upravováno [viz článek 5 nařízení Komise (ES) č. 802/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 139/2004 o kontrole spojování podniků (Úř. věst. L 33, s. 1; Zvl. vyd. 08/03, s. 88)].

11 — R. Henke, komentář k čl. 78, odst. 5, *Zollkodex*, vydáno P. Witte, Beck, Mnichov, 2002, s. 749.

12 — C. Berr, a H. Trémeau, *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, Aix-en-Provence, 2004, s. 179.

něno nebezpečí podvodu, oprava nemůže být provedena poté, co celní orgány „informovaly deklaranta o svém úmyslu provést kontrolu zboží“¹⁶, nebo pokud „zjistí nesprávnost uvedených údajů“¹⁷. Možnost deklarantů požadovat opravu končí s propuštěním zboží. Po této etapě a s cílem zajistit účinnost kontrol prováděných celními orgány je neodvolatelnost celních prohlášení opět nezbytná.

35. Přezkum celních prohlášení je tudíž nadále možný pouze v rámci článku 78 celního kodexu. Tento článek, který upravuje zejména kontrolu prohlášení po propuštění zboží, stanoví, že po propuštění zboží může dojít k „přezkumu“ celního prohlášení, a to z podnětu deklaranta, nebo celního orgánu. Porušení zásady neodvolatelnosti celních prohlášení a nebezpečí podvodu je vysoké, pokud ke změně takového prohlášení dojde v pokročilém stadiu celního řízení. Po propuštění zboží jsou totiž možnosti kontroly souladu mezi podanými prohlášeními a provedenými transakcemi omezené, protože zboží již opustilo celní úřad, kde je prováděno odbavení. Z tohoto důvodu, i když celní orgány jsou podle článku 65 celního kodexu povinny opravovat prohlášení, mají při použití článku 78 tohoto kodexu rozsáhlou posuzovací pravomoc.

36. Nicméně se nejeví jako opodstatněné vyvozovat na základě propojení mezi články 65 a 78 celního kodexu, jak navrhuje vláda Spojeného království ve svých písemných vyjádřeních, že typický případ použití článku 78 celního kodexu by byl spojen s opravou chyb při psaní. Rozsah působnosti těchto dvou článků nelze určovat na základě typu chyby, která má být opravena. Jak vysvětlil generální advokát Mischo v bodech 81 až 83 svého stanoviska ve výše uvedené věci *Overland Footwear*, takové rozlišování jednak není v celním kodexu uvedeno, a jednak se zdá být obtížně proveditelné. Lze dodat, že v rámci používání čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu Soudní dvůr výslovně odmítl možnost rozlišovat omyly podle jejich povahy tím, že stanovil, že „pojem omylu nelze omezit na pouhé chyby v počtech nebo v psaní, ale zahrnuje jakýkoliv typ vad přijatých rozhodnutí, jako je tomu především v případě nesprávného výkladu nebo nesprávného použití příslušných právních předpisů“¹⁸. Tato judikatura se jeví jako plně použitelná při uplatňování článku 78 celního kodexu.

37. Krom toho skutečnost, že Soudní dvůr v bodě 23 výše uvedeného rozsudku *Overland Footwear*¹⁹ implicitně připustil, že by v dotčené situaci mohlo dojít k přezkumu, je rovněž v rozporu s tvrzením vlády Spojeného království.

16 — Článek 65 druhý pododstavec celního kodexu.

17 — Tamtéž.

18 — Rozsudek ze dne 27. června 1991, *Mecanarte* (C-348/89, Recueil, s. I-3277, bod 20).

19 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 9.

38. Ať se tedy jedná o jakýkoliv údaj z celního prohlášení, jehož přezkum deklarant požaduje, mají celní orgány pro povolení či odmítnutí přezkumu širokou posuzovací pravomoc, na základě článku 78 celního kodexu. Jejich zdaleka neomezená pravomoc má však své hranice²⁰.

B – Omezení posuzovací pravomoci celních orgánů

39. Při posuzování berou celní orgány v úvahu možnost kontroly pravdivosti údajů zaznamenávaných do prohlášení. Pokud se údaj, který má být podroben přezkumu, týká povahy dováženého zboží, bude kontrola jistě obtížnější po propuštění zboží, neboť od této chvíle je zboží dáno k dispozici deklarantovi²¹. Naproti tomu, jak vylíčil zástupce Overland v průběhu ústního jednání, je-li předmětem žádosti o přezkum výše nákupní provize, mohou ji celní orgány zkontrolovat tak, že budou požadovat, aby deklarant předložil relevantní smluvní doku-

menty. Pokud je hospodářskému subjektu přezkum odmítnut, poslední uvedený musí nést takto vzniklé náklady jakožto součást obchodního rizika²².

40. Hospodářský subjekt má však právo podat proti rozhodnutí o odmítnutí přezkumu opravný prostředek. Z tohoto důvodu musí být odmítnutí hospodářského subjektu požadujícího přezkum jeho celního prohlášení odůvodněno, aby mohl soud ověřit jeho oprávněnost. Z široké posuzovací pravomoci, kterou disponují celní orgány při přezkumu, vyplývá, že když soud rozhoduje o rozhodnutích přijatých celním orgánem podle článku 78 celního kodexu, ověřuje pouze, zda rozhodnutí, které mu je předloženo, není stíženo žádnou vadou spočívající ve zjevně nesprávném posouzení²³. Při kontrole musí soud zjistit soužitost mezi odůvodněním rozhodnutí a požadavky na řádný chod celní kontroly. Celní orgány mohou své odmítnutí přezkumu celního prohlášení založit zejména na nebezpečí podvodu. Lze se dovolávat i jiných důvodů, jako například

20 – V tomto ohledu se moje stanovisko liší od stanoviska navrhovaného generálním advokátem Mischoem ve výše uvedené věci Overland Footwear, neboť se mi jeví nezbytné přiznat správnímu orgánu určitý prostor pro uvážení, pokud jde o případný přezkum.

21 – V příbuzné oblasti měnových vyrovnávacích částek Soudní dvůr v rozsudku ze dne 16. ledna 1992, Marichal-Margrève (C-334/90, Recueil, s. I-101, bod 22), rozhodl, že opomenutí uvést úplné složení výrobku při podávání celního prohlášení nelze následně napravit s cílem získání měnových vyrovnávacích částek neboť „řádný chod systému [...] je založen na účinné kontrole tranzitních operací“. Viz také, z důvodu shodného uvažování o významu fyzických kontrol zboží při podávání vývozních prohlášení, rozsudek ze dne 14. dubna 2005, Käserei Champignon Hofmeister (C-385/03, Sb. rozh. s. I-2997, body 27 až 29), týkající se vývozních náhrad vztahujících se na zemědělské výrobky.

22 – Analogicky viz výše uvedené rozsudky Mecanarte, bod 24, a ze dne 14. května 1996, Faroe Seafood a další (C-153/94 a C-204/94, Recueil, s. I-2465, bod 92).

23 – Stejně tak rozhodnutí celních orgánů přijatá podle článku 239 celního kodexu [dříve článek 13 nařízení Rady (EHS) č. 1430/79 ze dne 2. července 1979 o vrácení nebo prominutí dovozního nebo vývozního cla (Úř. věst. L 175, s. 1)] podléhají soudní kontrole zjevně nesprávného posouzení (rozsudky Soudu ze dne 19. února 1998, Eyceler & Malt v. Komise, T-42/96, Recueil, s. II-401, bod 191, a ze dne 17. září 1998, Primex Produkte Import-Export a další v. Komise, T-50/96, Recueil, s. II-3773, bod 165).

nedostatečná pečlivost deklaranta vzhledem k jeho profesním zkušenostem²⁴.

IV – K vrácení cla vybraného podle článku 236 celního kodexu (čtvrtá předběžná otázka)

41. V projednávaném případě je věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil odůvodnění poskytnuté Commissioners pro odmítnutí přezkumu, o který žádala Overland. Soud tak bude schopen určit, zda toto odmítnutí není stíženo žádnou vadou spočívající ve zjevně nesprávném posouzení. Skutečností, na nichž Commissioners založil své odmítnutí, nejsou v předkládacím usnesení uvedeny. Při posuzování sporného rozhodnutí o odmítnutí bude muset vnitrostátní soud nepochybně věnovat zvláštní pozornost okolnosti, že Commissioners souhlasil s přezkumem u tří žádostí Overland a zamítl jej až ve čtvrtém případě.

43. Podstatou této otázky britského soudu je, zda v případě, že již došlo ke kontrole celního prohlášení v souladu s článkem 78 celního kodexu, musí z toho nutně vyplývat vrácení cla souvisejícího s touto kontrolou.

44. V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 78 odst. 3 celního kodexu stanoví, že „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“.

42. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr na třetí otázku předloženou předkládajícím soudem odpověděl tak, že celní orgány, kterým článek 78 celního kodexu poskytuje širokou posuzovací pravomoc, musí svá rozhodnutí o provedení či odmítnutí přezkumu prohlášení odůvodnit, aby se soud mohl ujistit, že nejsou stíženy žádnou vadou spočívající ve zjevně nesprávném posouzení.

45. Vnitrostátní soud se tedy Soudního dvora táže na význam, který je nutno přikládat povinnosti celních orgánů ve věci „nápravy“ po kontrole. Není pochyb o nezbytnosti přijmout opatření, otázka se týká způsobu nápravy. Doslovný, stejně jako teleologický výklad čl. 78 odst. 3 celního

24 – K pojmu pečlivosti v oblasti výběru cla *a posteriori* podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu Soudní dvůr stanovil ve svém rozsudku ze dne 14. listopadu 2002, Ilumitrónica (C-251/00, Recueil, s. I-10433, bod 61), že: „tato podmínka v sobě zahrnuje, že deklarant je povinen předložit příslušným celním orgánům veškeré informace stanovené předpisy Společenství a vnitrostátními předpisy, které je případně doplňují nebo provádějí vzhledem k celnímu zacházení požadovanému pro dotčené zboží“.

46. V případě, že dojde k přezkumu původního prohlášení, dojde rovněž ke změně cla dlužného ze zákona²⁵. Vzhledem k tomu, že v původním prohlášení, které Overland podala, nebyla nákupní provize vykázána odděleně od ceny, která má být zaplacená, bylo v souladu s odpovědí na dvě první předběžné otázky britského soudu clo, které Overland ze zákona dlužila, vypočteno z celkové částky. Pokud tedy vnitrostátní soud došel k závěru, že odmítnutí, kterým Commissioners odpověděl na přezkum požadovaný Overland, je stíženo vadou spočívající ve zjevně nesprávném posouzení, a pokud bylo prohlášení nakonec přezkoumáno, pak by clo, které Overland dluží, mělo být vypočteno z částky uvedené v přezkoumaném prohlášení, kde je vyloučena zaplacená nákupní provize²⁶. V tomto případě by „náprava“ ve smyslu článku 78 celního kodexu pro Commissioners znamenala vrácení cla zaplaceného z nákupní provize.

47. Ze spisu vyplývá, že Overland požadovala vrácení cla vybraného z nákupní provize pouze na základě článku 236 celního kodexu, a ne podle článku 78 tohoto kodexu.

48. Propojení mezi těmito dvěma ustanoveními nečiní žádné obtíže. Commissioners musí provést „nápravu“ ve smyslu článku 78 celního kodexu, pouze pokud mu to ustanovení kodexu umožňují. Podle čl. 236 odst. 2 celního kodexu může k vrácení dojít, pouze pokud je žádost v tomto smyslu předložena ve „ve lhůtě tří let ode dne, kdy byla částka cla dlužníkovi sdělena“.

49. Krom toho podle čl. 236 odst. 1 celního kodexu není vrácení možné, „jestliže skutečnosti, které vedly k zaplacení nebo k zaúčtování částky, která nebyla dlužná ze zákona, vyplývají z úmyslného jednání zúčastněné osoby“.

50. S výhradou dodržení lhůty tří let stanovené v článku 236 a pokud bylo určeno, že zahrnutí nákupní provize do ceny, která má být zaplacená, uvedené v celním prohlášení, nevyplývá z úmyslného jednání, ale z neúmyslného omylu, musí na základě tohoto článku dojít k vrácení cla, pokud bylo celní prohlášení přezkoumáno v souladu s článkem 78 celního kodexu.

25 — Rozsudek ze dne 21. ledna 1999, Německo v. Komise (C-54/95, Recueil, s. I-35, bod 73), a usnesení ze dne 30. dubna 2004, Hauptzollamt Hamburg-Jonas (C-446/02, Recueil, s. I-5841).

26 — V rozporu s tvrzením německé vlády a vlády Spojeného království na jednání má odpověď na tuto otázku smysl, pouze pokud Commissioners provedli přezkum, což má za následek změnu cla „dlužného ze zákona“.

V – Závěry

51. Z výše uvedených důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky odpověděl takto:

- „1) Články 29, 32 a 33 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, je třeba vykládat tak, že nákupní provizi, která je zahrnuta v celní hodnotě uvedené v celním prohlášení a není v dovozním prohlášení vykázána odděleně od kupní ceny zboží, je třeba považovat za součást hodnoty transakce ve smyslu článku 29 téhož nařízení, a podléhá tudíž clu.

- 2) Celní orgány, kterým článek 78 nařízení č. 2913/92 poskytuje rozsáhlé posuzovací pravomoci, musí odůvodnit své rozhodnutí týkající se provedení nebo odmítnutí přezkumu prohlášení, aby se soud mohl ujistit, že rozhodnutí nejsou stížena žádnou vadou spočívající ve zjevně nesprávném posouzení.

- 3) Pokud dojde k přezkumu celního prohlášení podle článku 78 nařízení č. 2913/92, povinnost celních orgánů provést nápravu ve smyslu odstavce 3 uvedeného článku zahrnuje případně vrácení cla za podmínek stanovených článkem 236 celního kodexu.“