

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. prosince 2009*

Ve věci C-260/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 6. května 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 18. června 2008, v řízení

Bundesfinanzdirektion West

proti

HEKO Industrieerzeugnisse GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu, zastupující předseda třetího senátu, P. Lindh, A. Rosas, U. Løhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. července 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za HEKO Industrierzeugnisse GmbH T. Lieberem, Rechtsanwalt,

- za řeckou vládu G. Kanellopoulosem a I. Bakopoulosem, jakož i M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 24 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“), za účelem určení původu zboží, které spadá do čísla 7312 kombinované nomenklatury, která je přílohou I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění nařízení Komise č. 1719/2005 ze dne 27. října 2005 (Úř. věst. L 286, s. 1, dále jen „KN“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Bundesfinanzdirektion West (spolkovým finančním ředitelstvím, dále jen „Bundesfinanzdirektion“) a společností HEKO Industrierzeugnisse GmbH (dále jen „HEKO“) ohledně určení nepreferenčního původu lan z oceli, která se vyrábějí v Severní Koreji ze splétaných lanek pocházejících z Číny.

Právní rámec

Dohoda o pravidlech původu

- 3 Rozhodnutím 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. L 336, s. 1), schválila Rada Evropské unie zejména dohodu o pravidlech původu (WTO-GATT 1994) (Úř. věst. 1994, L 336, s. 144; Zvl. vyd. 11/21, s. 231) připojenou k závěrečnému

aktu podepsanému v Marrakéši dne 15. dubna 1994. Tato dohoda, jejímž cílem je harmonizace pravidel původu, zavádí pro přechodné období pracovní program harmonizace.

4 Článek 2 uvedené dohody, nazvaný „Pravidla během přechodného období“, stanoví:

„Až do skončení pracovního programu harmonizace pravidel původu, uvedeného v části IV, členové zajistí, aby:

a) ve vydaných obecně závazných správních rozhodnutích byly jasně určeny podmínky, které je nutno splnit. Zejména:

- i) v případech použití kritéria změny celního zařazení musí toto pravidlo původu a jakékoli výjimky z tohoto pravidla jasně určit položky a čísla celní nomenklatury, na které se pravidlo vztahuje;

[...]“

Právní úprava cel Společenství

- 5 Článek 24 celního kodexu stanoví:

„Zboží, na jehož výrobě se podílely dvě nebo více zemí, pochází ze země, kde došlo k poslednímu podstatnému hospodářsky zdůvodněnému zpracování nebo opracování, které bylo provedeno v podnicích k tomu vybavených a které vyústilo v nový výrobek nebo představuje důležitý stupeň výroby.“

- 6 Kapitola I, nazvaná „Nepreferenční původ zboží“, hlavy IV 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. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307, dále jen „prováděcí nařízení“), obsahuje články 35 až 40.

- 7 Článek 35 prováděcího nařízení stanoví následující:

„V této kapitole jsou pro textilie a textilní výrobky třídy XI [KN] a některé jiné netextilní výrobky stanoveny způsoby opracování nebo zpracování, u nichž se má za to, že splňují kritéria uvedená v článku 24 [celního] kodexu a danému výrobku udělují status původu v zemi, v níž bylo opracování nebo zpracování provedeno.

[...]“

8 Článek 39 tohoto nařízení stanoví:

„U vyrobených nebo získaných výrobků uvedených v příloze 11 se za opracování nebo zpracování, jež uděluje danému výrobku status původu v souladu s článkem 24 [celního] kodexu [Společenství], považuje opracování nebo zpracování uvedené ve sloupci 3 zmíněné přílohy.

[...]“

9 Číslo 7312 KN, tedy „[s]plétaná lanka, lana, kabely, splétané pásy, smyčky a podobné výrobky, ze železa nebo oceli, elektricky neizolované“, nebylo převzato do přílohy 11 prováděcího nařízení.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

10 V průběhu května 2005 požádala společnost HEKO Bundesfinanzdirektion o závazné informace o původu zboží (dále jen „ZIP“) k jednotlivým druhům ocelových lan spadajících pod číslo 7312 KN, vyrobených v Severní Koreji ze splétaných lanek pocházejících z Číny, která rovněž spadají pod číslo 7312 KN.

11 Ze spisu vyplývá, že se tato lana vyrábějí tak, že jsou splétaná lanka tvořená vícero vlákný propojena stočením na strojích pro výrobu lan v podniku v Severní Koreji vybaveném pro tyto účely. Podle svého budoucího určení se lana z oceli v tomto podniku také rozřezávají, propojují, stlačují, impregnují, zplošťují, navazují nebo potahují.

- 12 Dne 11. ledna 2006 vydalo Bundesfinanzdirektion pět ZIP, ve kterých byla Čínská lidová republika označena za zemi původu lan z oceli z toho důvodu, že pokud nedochází ke změně čísla sazebního zařazení, nepředstavuje splétání ocelových lanek za účelem výroby ocelových lan v Severní Koreji podstatné zpracování nebo opracování ve smyslu článku 24 celního kodexu.
- 13 Na podporu svého stanoviska vycházelo Bundesfinanzdirektion z takzvaných pravidel „ze seznamu“ (dále jen „seznam pravidel“), vypracovaných Komisí Evropských společenství k upřesnění pojmů obsažených v článku 24 celního kodexu, která jsou k dispozici na její internetové stránce. Z uvedených pravidel vyplývá, že zboží spadající do čísla 7312 KN lze považovat za zboží, které bylo předmětem posledního podstatného zpracování nebo opracování, pouze tehdy, pokud změní své číslo sazebního zařazení.
- 14 Společnost HEKO podala proti rozhodnutím Bundesfinanzdirektion u Finanzgericht Düsseldorf žalobu na neplatnost. Rozsudkem vydaným v květnu 2007 zrušil tento soud sporná ZIP a nařídil Bundesfinanzdirektion, aby vydalo ZIP, ve kterých bude Korejská lidově demokratická republika označena jako země původu ocelových lan. Podle uvedeného soudu totiž není seznam pravidel v souladu s judikaturou Soudního dvora a není závazným právním aktem Společenství.
- 15 Proti tomuto rozsudku podalo Bundesfinanzdirektion u předkládajícího soudu opravný prostředek „Revision“, ve kterém tvrdilo, že i když seznam pravidel nemá právní účinky, poskytuje nicméně v určitém rozsahu výklad článku 24 celního kodexu.

- 16 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je podstatným zpracováním nebo opracováním, které určuje nepreferenční původ zboží zařazeného do čísla 7312 [KN], pouze takové zpracování nebo opracování, jaké má za následek, že výrobek vzniklý z tohoto zpracování nebo opracování musí být zařazen do jiného čísla uvedené nomenklatury?“

K předběžné otázce

- 17 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda pojem „podstatné zpracování nebo opracování“ obsažený v článku 24 celního kodexu musí být vykládán tak, že u zboží zařazeného do čísla 7312 KN spadá pod tento pojem pouze zpracování nebo opracování, které má za následek, že výrobek z nich vzniklý musí být zařazen do jiného čísla KN.

- 18 Úvodem je třeba poznamenat, že pokud jde o použitelnost seznamu pravidel obecně, má společnost HEKO za to, že tato pravidla nemají závazný charakter a nemohou vázat soudy členských států, jelikož nebyla zveřejněna v *Úředním věstníku Evropské unie*.

- 19 Ani Komise nespojuje závazné účinky s tímto seznamem pravidel, jehož obsah byl podle ní dohodnut se zástupci členských států ve výboru pro celní kodex. Komise nicméně navrhuje, aby k němu bylo přihlíženo v zájmu zajištění souladu použití celních právních předpisů Společenství se závazky sjednanými Evropským společenstvím v rámci Světové obchodní organizace (WTO). Seznam pravidel totiž upravuje konkrétní

kritéria ke splnění požadavku plynoucího z článku 2 dohody o pravidlech původu, podle něhož musí být při vydání obecně závazných správních rozhodnutí jasně určeny podmínky, které je nutno splnit.

- 20 V této souvislosti je nutno konstatovat, že ačkoli seznam pravidel vypracovaný Komisí přispívá k určení nepreferenčního původu zboží, nejsou tato pravidla právně závazná.
- 21 Z tohoto důvodu musí být obsah těchto pravidel v souladu s takovými pravidly původu, jaká jsou uvedena v článku 24 celního kodexu, a nemůže měnit jejich dosah (viz obdobně, pokud jde o vysvětlivky ke KN, rozsudky ze dne 12. ledna 2006, *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht*, C-311/04, Sb. rozh. s. I-609, bod 28, a ze dne 19. února 2009, *Kamino International Logistics*, C-376/07, Sb. rozh. s. I-1167, bod 48).
- 22 Je třeba dodat, že ačkoli musí být příslušné akty sekundárního práva vykládány ve světle dohod přijatých v rámci WTO (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. prosince 2000, *Dior* a další, C-300/98 a C-392/98, *Recueil*, s. I-11307, bod 47, jakož i ze dne 16. listopadu 2004, *Anheuser-Busch*, C-245/02, Sb. rozh. s. I-10989, bod 55), nic to nemění na tom, že dohoda o pravidlech původu zavádí v současnosti pouze pracovní program harmonizace během přechodného období. Jelikož tato dohoda nepředstavuje úplnou harmonizaci, mají členové WTO prostor pro uvážení ohledně přizpůsobení svých pravidel původu. V této souvislosti vyplývá ze zprávy zvláštní skupiny WTO, vydané dne 20. června 2003 (Spojené státy americké) – Pravidla původu týkající se textilu a oděvů (DS243), body 6.23 a 6.24, že členové WTO mohou volně stanovit kritéria pro určení původu, průběžně tato kritéria měnit nebo uplatňovat různá kritéria na různé výrobky.
- 23 Z těchto úvah vyplývá, že soudy členských států mohou při výkladu článku 24 celního kodexu použít kritéria vyplývající ze seznamu pravidel, pokud to nepovede ke změně tohoto článku.

24 Co se týče konkrétně výkladu pojmu „podstatné zpracování nebo opracování“, obsaženého v článku 24 celního kodexu, pokud jde o zboží, které spadá do čísla 7312 KN, společnost HEKO uvádí, že kritérium změny sazebního zařazení, které vyplývá ze seznamu pravidel, není v souladu s tímto článkem, jelikož se toto kritérium nezakládá na objektivním a skutečném rozlišování mezi výchozím výrobkem a zpracovaným výrobkem, při kterém jsou především zohledňovány specifické fyzické vlastnosti každého z těchto výrobků.

25 Řecká vláda a Komise jsou naopak toho názoru, že u zboží, které spadá do čísla 7312 KN, musí poslední podstatné zpracování nebo opracování, které určuje původ zboží, implikovat změnu čísla sazebního zařazení. Kritérium založené na změně čísla sazebního zařazení podle nich umožňuje jednak jednotné použití článku 24 celního kodexu na celním území Společenství, a jednak zohlednění technické fáze zpracování nebo opracování při výrobě lan. V tomto ohledu Komise dodává, že zpracování splétaných lanek na ocelová lana nevede k jednoznačné kvalitativní změně výchozího výrobku a představuje pouze sestavení, které není rozhodné pro určení původu tohoto zboží. Naopak výroba lan z ocelových vláken vede ke změně čísla sazebního zařazení, a dává tedy tomuto zboží nový původ.

26 Tuto argumentaci nelze přijmout.

27 Z článku 24 celního kodexu totiž vyplývá, že pokud se na výrobě zboží podílelo více zemí, považuje se za zemi původu tohoto zboží ta země, kde došlo k poslednímu podstatnému hospodářsky zdůvodněnému zpracování nebo opracování, provedenému v podniku k tomu vybaveném, jež vyústilo v nový výrobek nebo představuje důležitý stupeň výroby.

- 28 V tomto ohledu vyplývá z judikatury Soudního dvora k výkladu článku 5 nařízení Rady (EHS) č. 802/68 ze dne 27. června 1968 o společné definici pojmu „původ zboží“ (Úř. věst. L 148, s. 1), který předcházela článku 24 celního kodexu, který má nicméně shodné znění, že poslední zpracování nebo opracování je „podstatné“ ve smyslu tohoto ustanovení pouze tehdy, pokud výrobek, který z něj vyplývá, má vlastní specifické vlastnosti a složení, jež neměl před tímto zpracováním či opracováním. Operace, které mají vliv na podobu výrobku pro účely jeho použití, které však nevedou k významné kvalitativní změně jeho vlastností, nejsou způsobilé k určení původu uvedeného výrobku (rozsudky ze dne 26. ledna 1977, *Gesellschaft für Überseehandel*, 49/76, Recueil, s. 41, bod 6, a ze dne 23. února 1984, *Zentrag*, 93/83, Recueil, s. 1095, bod 13).
- 29 Z této judikatury rovněž vyplývá, že nepostačuje hledat kritéria vymezující původ zboží v sazebním zařazení zpracovaných výrobků, jelikož společný celní sazebník byl vytvořen ke splnění vlastních požadavků, a nikoli v souvislosti s určením původu výrobků. Určení původu zboží se musí naopak zakládat na objektivním a skutečném rozlišování mezi výchozím výrobkem a zpracovaným výrobkem, při kterém je třeba zohlednit hlavně specifické fyzické vlastnosti každého z těchto výrobků (viz výše uvedený rozsudek *Gesellschaft für Überseehandel*, bod 5, jakož i rozsudek ze dne 23. března 1983, *Cousin a další*, 162/82, Recueil, s. 1101, bod 16).
- 30 Krom toho, co se týče otázky, zda sestavení různých prvků představuje podstatné zpracování nebo opracování, Soudní dvůr již rozhodl, že lze mít za to, že existují situace, kdy přezkum na základě kritérií technické povahy nemusí být pro určení původu zboží rozhodující, a že je v těchto případech třeba vzít podpůrně v úvahu další kritéria (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. prosince 1989, *Brother International*, C-26/88, Recueil, s. 4253, bod 20; ze dne 8. března 2007, *Thomson a Vestel France*, C-447/05 a C-448/05, Sb. rozh. s. I-2049, bod 27, jakož i ze dne 13. prosince 2007, *Asda Stores*, C-372/06, Sb. rozh. s. I-11223, bod 37).
- 31 Soudní dvůr tak uznal platnost použití jasněho a objektivního kritéria, jako je kritérium přidané hodnoty, které umožňuje pro zboží komplexního složení vyjádřit, v čem

spočívá podstatné zpracování, jež určuje původ zboží (viz zejména výše uvedený rozsudek Thomson a Vestel France, bod 39).

- 32 V projednávaném případě je třeba ověřit, zda použití jediného kritéria, a to kritéria změny čísla sazebního zařazení, je pro účely určení původu zboží, které spadá do čísla 7312 KN, v souladu s judikaturou připomenutou v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku, a zda v každém případě umožňuje prokázat, že výroba ocelových lan ze splétaných lanek představuje podstatné zpracování či opracování ve smyslu článku 24 celního kodexu.
- 33 V této souvislosti je třeba uvést, že se kritérium změny čísla sazebního zařazení nezakládá ani na objektivním a skutečném rozlišování mezi výchozím výrobkem, tedy splétanými lanky z oceli, a zpracovaným výrobkem, jímž jsou ocelová lana, ani na specifických fyzických vlastnostech každého z těchto výrobků, a nezohledňuje specifické zpracování nebo opracování, které vyústilo ve zpracovaný výrobek.
- 34 Soudní dvůr již sice určil, že pro účely upřesnění abstraktních pojmů zvláštního zpracování či opracování nebylo v rozporu s článkem 5 nařízení č. 802/68, když Komise použila systém, ve kterém změna čísla sazebního zařazení zboží představovala základní pravidlo, které bylo samo doplněno a korigováno dodatečnými seznamy a zohlednila přitom zvláštnosti specifického zpracování nebo opracování (viz výše uvedený rozsudek Cousin a další, bod 17).
- 35 Avšak, i když samozřejmě platí, že změna čísla sazebního zařazení zboží, ke které došlo jeho zpracováním, naznačuje, že charakter jeho zpracování nebo opracování je podstatný, nemění to nic na tom, že zpracování nebo opracování může být podstatného charakteru i v případě, že ke změně čísla nedojde. Jak připouští samotná Komise, kritérium změny čísla sazebního zařazení stanovené v seznamu pravidel, zahrnuje většinu situací, avšak neumožňuje, aby byly identifikovány veškeré situace, ve kterých je

zpracování nebo opracování zboží podstatné. K určení, zda jsou splněny podmínky upravené v článku 24 celního kodexu, je tedy třeba zohlednit další kritéria.

- 36 Z toho vyplývá, že pokud se pro účely výkladu pojmu „podstatné zpracování nebo opracování“, obsaženého v článku 24 celního kodexu, použije, jedná-li se o zboží spadajícího do čísla 7312 KN, výlučně kritérium změny čísla sazebního zařazení bez jakéhokoli zohlednění specifického zpracování nebo opracování, ke kterému u tohoto zboží došlo, může dojít k omezení působnosti uvedeného článku.
- 37 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že co se týče zboží zařazeného do čísla 7312 KN, může podstatné zpracování či opracování ve smyslu článku 24 celního kodexu zahrnovat nejen takové zpracování či opracování, jehož důsledkem je zařazení zboží, které bylo opracováno či zpracováno, do jiného čísla KN, ale i takové zpracování či opracování, které i přesto, že k takové změně čísla nedojde, vyústí ve vytvoření zboží s vlastními specifickými vlastnostmi a složením, jež toto zboží před uvedenou operací nemělo.

K nákladům řízení

- 38 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Co se týče zboží zařazeného do čísla 7312 kombinované nomenklatury, která je přílohou I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1719/2005 ze dne 27. října 2005, může podstatné zpracování či opracování ve smyslu článku 24 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, zahrnovat nejen takové zpracování či opracování, jehož důsledkem je zařazení zboží, které bylo opracováno či zpracováno, do jiného čísla kombinované nomenklatury, ale i takové zpracování či opracování, které i přesto, že k takové změně čísla nedojde, vyústí ve vytvoření zboží s vlastními specifickými vlastnostmi a složením, jež toto zboží před uvedenou operací nemělo.

Podpisy.