



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

12. prosince 2013*

„Celní hodnota — Zboží vyvážené do třetí země — Vývozní náhrady — Zpracování v zemi vývozu nepovažované za podstatné — Zpětný dovoz zboží na území Evropské unie — Určení celní hodnoty — Hodnota transakce“

Ve věci C-116/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Dioikitiko Protodikeio Serron (Řecko) ze dne 15. listopadu 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 5. března 2012, v řízení

Ioannis Christodoulou,

Nikolaos Christodoulou,

Afoi N. Christodoulou AE

proti

Elliniko Dimosio,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Borg Barthet, předseda senátu, E. Levits a F. Biltgen (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Christodoulou a Afoi N. Christodoulou AE P. Niadisem a A. Karydim, dikigoroí,
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou, jakož i P. Karastergiouem, I. Bakopoulosem a K. Boskovitsem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: řečtina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 24, 29, 32 a 146 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), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 82/97 ze dne 19. prosince 1996 (Úř. věst. L 17, s. 1; Zvl. vyd. 02/08, s. 179) (dále jen „celní kodex“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu, v němž stojí I. a N. Christodoulou a společnost Afoi N. Christodoulou AE (dále společně jen „žalobci“) proti Elliniko Dimosio (ředitel celního úřadu v Serrès) v otázce platebního výměru vydaného vůči nim.

Právní rámec

- 3 Článek 24 celního kodexu zní:

„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 vybavený[ch] a které vyústilo v nový výrobek nebo představuje důležitý stupeň výroby.“

- 4 Článek 25 tohoto kodexu stanoví:

„Zpracování nebo opracování, u něhož se zjistí nebo u něhož lze na základě zjištěných skutečností důvodně předpokládat, že jeho jediným cílem je snaha obejít předpisy upravující ve Společenství obchod se zbožím z určitých zemí, se za žádných okolností nepovažuje za zpracování nebo opracování, které ve smyslu článku 24 uděluje takto vyrobenému nebo získanému zboží status původu ze země, v níž bylo provedeno.“

- 5 Článek 29 uvedeného kodexu zní takto:

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33, jestliže:

- a) nejsou stanovena žádná omezení, pokud jde o převod zboží nebo jeho použití kupujícím, s výjimkou omezení, která [...]

[...]“

- 6 Článek 30 téhož kodexu uvádí:

„1. Nemůže-li být celní hodnota zboží určena podle článku 29, pokračuje se postupně podle odst. 2 písm. a) až d), přičemž se celní hodnota zboží určí podle prvního z těchto písmen, podle něhož ji lze určit. [...]

2. Celní hodnotou určenou podle tohoto článku je:

- a) hodnota transakce u stejného zboží prodávaného pro vývoz do Společenství a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno;

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

[...]“

7 Článek 31 celního kodexu zní:

„1. Nemůže-li být celní hodnota dováženého zboží určena podle článků 29 nebo 30, určí se na základě údajů dostupných ve Společenství s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními:

- dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994,
 - článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu z roku 1994,
- a
- této kapitoly.

[...]“

8 Článek 32 tohoto kodexu stanoví:

„1. Při určení celní hodnoty podle článku 29 se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená,

- a) dále uvedené prvky, pokud jsou hrazeny kupujícími a nejsou zahrnuty v ceně skutečně placené, nebo která má být zaplacená:
 - provize a odměny za zprostředkování, s výjimkou nákupních provizí;
 - náklady na nádoby, které se pro celní účely považují za součást zboží;
 - cena obalů, zahrnující jak práci, tak i materiál;

- b) hodnota, vhodným způsobem rozvržená, následujícího zboží a služeb, pokud je kupující poskytuje přímo nebo nepřímo zdarma nebo za snížené náklady a jsou použity při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená:

materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží;

nářadí, matrice, slévačské formy a podobné předměty použité k výrobě dováženého zboží;

[...]

2. Každá položka, která je na základě tohoto článku připočtena k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, vychází z údajů, které jsou objektivní a měřitelné.

3. K ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, se při určení celní hodnoty nepřipočítávají žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku.

[...]“

- 9 Článek 145 odst. 1 uvedeného kodexu stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení článků 154 až 159 a 123 týkající se systému prosté výměny, umožňuje režim pasivního zušlechťovacího styku, aby zboží Společenství bylo dočasně vyvezeno z celního území Společenství za účelem podrobení zušlechťovacím operacím a aby výrobky vzniklé z těchto operací byly propuštěny do volného oběhu s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla.“

- 10 Článek 146 odst. 1 téhož kodexu zní následovně:

„Do režimu pasivního zušlechťovacího styku nelze propustit zboží Společenství,

[...]

— jehož vývoz zakládá nárok na vývozní náhradu nebo na základě jehož vývozu mu je přiznávána jiná finanční výhoda v rámci společné zemědělské politiky.“

- 11 Článek 4 odst. 3 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (Úř. věst. L 312, s. 1; Zvl. vyd. 01/01, s. 340) stanoví:

„Jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství použitelného v daném případě umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme.“

- 12 Článek 20 nařízení Komise (ES) č. 612/2009 ze dne 7. dubna 2009, kterým se stanoví společná prováděcí pravidla k režimu vývozních náhrad pro zemědělské produkty (Úř. věst. L 186, s. 1), stanoví:

„1. Pokud:

[...]

- a) existuje konkrétní podezření, že produkt bude v nezměněném stavu nebo po zpracování ve třetí zemi dovezen zpět do Společenství bez cla nebo se sníženou sazbou dovozního cla,

náhrada s jednotnou sazbou nebo část náhrady uvedená v čl. 18 odst. 2 se vyplatí, pouze pokud produkt opustil celní území Společenství v souladu s článkem 7 a byl v případě nerozlišené náhrady dovezen do třetí země do 12 měsíců následujících po dni přijetí vývozního prohlášení nebo v této lhůtě došlo k jeho podstatnému zpracování nebo opracování ve smyslu článku 24 [celního kodexu];

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 13 Afoi N. Christodoulou AE (dále jen „Christodoulou“), společnost se zapsaným sídlem v Nafplio (Řecko), se zabývá zpracováním ovoce a hlavně pomerančů pro výrobu ovocných šťáv. V Aténách (Řecko) má obchodní oddělení a na severu Řecka továrnu.
- 14 Dne 15. února 2006 provedl orgán celního dohledu v Soluni kontrolu za účelem ověření toho, zda společnost Christodoulou dodržela celní předpisy při dovozech pomerančové šťávy s přídavkem cukru pocházející z Bulharska, které uskutečnila od ledna 2002 přes celní úřad v Serrès.
- 15 Této kontrole předcházela kontrola v listopadu 2005 provedená u společnosti Elliniki Viomichania Zacharis AE s cílem ověřit, zda tato společnost dodržela ustanovení o vývozních náhradách v případě vývozu cukru do Bulharska pro společnost Agrima SA (dále jen „Agrima“), jejíž zapsané sídlo se nachází v Sofii (Bulharsko). Při této kontrole bylo zjištěno, že předmětné vývozy cukru byly deklarovány v prohlášeních o konečném vývozu a byly uskutečněny na žádost a účet společnosti Christodoulou, která za ně zaplatila. Jelikož byl vývoz bílého cukru dotován, vývozní cena uvedeného cukru byla nižší než kupní cena na vnitřním trhu.
- 16 Při kontrole dne 15. února 2006 bylo zjištěno, že společnost Christodoulou vyvážela pro společnost Agrima přes celní úřad v Nafplio za použití prohlášení o konečném vývozu i koncentrovanou pomerančovou šťávu, kterou vyrobila.
- 17 Společnost Agrima uvolňovala oba druhy zboží, tj. cukr a pomerančovou šťávu, prostřednictvím prohlášení o dočasném použití v celním režimu „aktivního zušlechťovacího styku“ a zpětně je vyvážela bez uhrazení cla. Po prostém smíchání obou produktů a naředění vodou, byla pomerančová šťáva s přídavkem cukru (dále jen „výsledná směs“) zpětně vyvážena do Řecka pro společnost Christodoulou, přičemž za zemi původu výsledné směsi bylo označeno Bulharsko. Za každou dodávku fakturovala společnost Agrima cenu ve výši 511,30 eur, která se v období od ledna 2002 do roku 2006 nezměnila.
- 18 Společnosti Christodoulou a Agrima neuzavřely žádnou písemnou smlouvu.
- 19 Při kontrole účetnictví těchto dvou společností dále vyšlo najevo, že deklarovaná celní hodnota dovážené výsledné směsi byla vyšší než celní hodnota určená celním orgánem v Soluni. Podle tohoto celního orgánu se podle článků 29 a 32 celního kodexu měly k částce 511,30 eur skutečně uhrazené za každý dovoz, která odpovídala nákladům za smíchání jednotlivých přísad, přičítat tyto částky:
 - náklady na výrobu koncentrované pomerančové šťávy jakožto první složky dodané bezúplatně společností Christodoulou společností Agrima;
 - náklady na nákup cukru, který byl společnosti Agrima rovněž dodán bezúplatně, jakožto druhé složky, a
 - náklady na dopravu výsledné směsi z Bulharska do Řecka.

- 20 Celní orgány zjistily, že společnost Christodoulou fakturovala za bezplatně dovezenou koncentrovanou pomerančovou šťávu vyšší cenu, aby se na dovoz výsledné směsi z Bulharska uplatnilo clo ve výši 12,2 % *ad valorem* z důvodu zařazení dotyčného zboží do podpoložky kombinované nomenklatury 2009 19 98 99 (pomerančová šťáva s hodnotou Brix převyšující 20, avšak nepřesahující 67, v hodnotě přesahující 30 eur na 100 kg).
- 21 Na základě celní hodnoty určené celním orgánem však mělo být uvedené zboží zařazeno do sazební podpoložky 2009 19 91 99 (pomerančová šťáva s hodnotou Brix převyšující 20, avšak nepřesahující 67, v hodnotě nepřesahující 30 eur na 100 kg), takže dovozní clo mělo činit 15,2 % *ad valorem*.
- 22 Společnost Christodoulou proto jednak získala na vnitřním trhu finanční výhodu tím, že dovážela výslednou směs za nižší cenu, než je cena na vnitřním trhu, díky nákupu bílého cukru za dotovanou vývozní cenu (od 0,24 do 0,325 eur/kg namísto 0,705 eur/kg), a jednak se uplatněním nižšího cla v sazbě 12,2 % namísto 15,2 % vyhnula zaplacení dovozního cla ve výši 1 237 189,04 eur.
- 23 Na základě těchto zjištění sepsal celní úřad v Serrès protokol o porušení celních předpisů. Platebním výměrem ze dne 10. února 2009 uložil ředitel tohoto úřadu žalobcům, aby zaplatili neodvedené clo včetně úroků a pokuty.
- 24 Dne 27. dubna 2009 podali žalobci žalobu k Dioikitiko Protodikeio Serron, v níž napadli legalitu tohoto platebního výměru a domáhali se jeho zrušení. Podle nich bylo třeba k ceně skutečně zaplacené za výslednou směs přičíst kromě nákladů na výrobu pomerančové šťávy, nákupu cukru a dopravy výsledné směsi i další náklady, zejména na obaly, pracovní sílu a výrobu.
- 25 Řecký stát navrhoval, aby byla tato žaloba zamítnuta jako neopodstatněná.
- 26 Dioikitiko Protodikeio Serron úvodem uvádí, že výslednou směs nelze kvalifikovat jako zboží původem z Bulharska, jelikož nebylo prokázáno, že cukr a koncentrovaná pomerančová šťáva byly „natrvalo“ dovezeny do Bulharska, byly zde uvedeny na trh a podstatným způsobem přepracovány. Podle tohoto soudu se deklarovaná celní hodnota výsledné směsi jeví *prima facie* jako nepravdivá a neodpovídá ceně, jež byla zaplacena nebo má být zaplacena za zboží, které bylo předmětem smlouvy mezi společnostmi Agrima a Christodoulou.
- 27 Dioikitiko Protodikeio Serron dále podotýká, že celní orgány stanovily celní hodnotu výsledné směsi na základě ustanovení článků 29 a 32 celního kodexu, přičemž pro každý dovoz přičítly k částce 511,30 eur odpovídající nákladům na smísení, náklady na výrobu koncentrované šťávy, nákup bílého cukru, jakož i dopravu této směsi do Řecka.
- 28 Tento soud konečně poznamenává, že pokud jde o většinu dovozů výsledné směsi, část deklarované celní hodnoty odpovídající hodnotě koncentrované pomerančové šťávy přesahovala náklady na její výrobu, a fakturace této vyšší ceny měla za následek zařazení této směsi do sazební třídy se sníženou sazbou cla ve výši 12,2 %.
- 29 Vzhledem k výše uvedenému má tento soud pochybnosti o způsobu vyčíslení celní hodnoty výsledné směsi podle ustanovení unijního práva.
- 30 Za těchto podmínek se Dioikitiko Efeteio Serron rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je celní hodnota dováženého zboží určována na základě článků 29 a 32 [celního kodexu] také v případě, kdy se smlouva týká opracování nebo zpracování materiálů (materiály, které byly vyvezeny do země opracování, aniž podléhaly celnímu režimu pasivního zušlechťovacího styku),

kteřé nemá úroveň stanovenou článkem 24 tohoto [kodexu] nebo je jinak nedostatečné k tomu, aby zboží, které je jeho výsledkem, byl přiznán původ ze země, kde došlo k tomuto opracování či zpracování?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, bude řešení odlišné v případě, že se na základě faktur a dalších dokumentů, které jsou považovány za nesprávné, jeví, že k dovozu došlo v rámci kupní smlouvy, přičemž bylo prokázáno, že smlouvou nebylo sjednáno podstatné opracování materiálů pocházejících ze země dovozu za přesnou cenu, kterou je možné určit, a že deklarovaná celní hodnota neodpovídá skutečně zaplacené ceně nebo ceně, která má být zaplacená?
- 3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku, bude řešení odlišné v případě, kdy byl kromě toho prokázán postup, který představuje zneužití ustanovení Společenství zainteresovanou osobou s úmyslem získat z tohoto zneužití prospěch?
- 4) Lze-li články 29 a 32 [celního kodexu] použít v situaci, jaká je popsána v druhé otázce, i tehdy, pokud se vyskytnou objektivní okolnosti a subjektivní okolnost podle třetí otázky, jaká je hodnota položky (v tomto případě cukru) obsažené v dovezeném výrobku a zdarma poskytnuté dovozcem, pokud tato položka, jež nemohla být propuštěna do režimu pasivního zušlechťovacího styku ve smyslu čl. 146 odst. 1 téhož [kodexu], není vyrobena dovozcem, nicméně je jím nabyta za vývozní cenu (která je kvůli zařazení výrobku do režimu náhrad nižší, než je cena uplatňovaná na vnitrostátním trhu)?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 31 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být články 29 a 32 celního kodexu vykládány v tom smyslu, že se uplatní na určení celní hodnoty zboží dovezeného na základě smlouvy, která je sice kvalifikována jako kupní smlouva, avšak ve skutečnosti je smlouvou o opracování či zpracování nesplňující podmínky článku 24 tohoto kodexu k tomu, aby mohlo být dotčené zboží považováno za zboží pocházející ze země, kde došlo k opracování či zpracování.
- 32 Pro účely odpovědi na tyto otázky je nejprve třeba určit, zda se články 29 a 32 celního kodexu uplatní výlučně na kupní smlouvy, nebo zda do působnosti těchto článků mohou spadat i smlouvy o opracování či zpracování. Zadruhé je třeba ověřit, nakolik je určení původu zboží podle článku 24 tohoto kodexu součástí postupu určování celní hodnoty s ohledem na články 29 a 32 uvedeného kodexu.
- 33 Úvodem je třeba uvést, že pojem „prodej“ není v celním kodexu definován a že tento kodex pro účely určení smyslu a rozsahu tohoto pojmu neodkazuje ani na právní úpravu členských států.
- 34 Podle ustálené judikatury Soudního dvora přitom z požadavků jak jednotného použití unijního práva, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které za účelem vymezení svého smyslu a působnosti neodkazuje výslovně na právo členských států, musí být zpravidla vykládáno v celé Evropské unii autonomním a jednotným způsobem; tento výklad musí být hledán při zohlednění kontextu ustanovení a cíle sledovaného dotčenou právní úpravou (viz zejména rozsudky ze dne 19. září 2000, *Linster*, C-287/98, Recueil, s. I-6917, bod 43, a ze dne 11. března 2003, *Ansul*, C-40/01, Recueil, s. I-2439, bod 26).
- 35 Pojem „prodej“ v čl. 29 odst. 1 celního kodexu je pojmem unijního práva, a musí být proto vykládán při současném zohlednění cíle sledovaného dotčenou právní úpravou, jakož i kontextu tohoto článku.

- 36 Pokud jde o sledovaný cíl, je podle ustálené judikatury účelem právní úpravy Společenství týkající se celní hodnoty zavedení spravedlivého, jednotného a nestranného systému, který by vylučoval používání libovolných nebo smyšlených celních hodnot (rozsudky ze dne 6. června 1990, Unifert, C-11/89, Recueil, s. I-2275 bod 35; ze dne 19. října 2000, Sommer, C-15/99, Recueil, s. I-8989, bod 25, a ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, Sb. rozh. s. I-10991, bod 30).
- 37 Pokud jde o kontext článku 29 celního kodexu, je nutné poukázat na systém zavedený tímto kodexem pro určení celní hodnoty dováženého zboží.
- 38 Na základě tohoto článku 29 je celní hodnotou dováženého zboží hodnota transakce, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané k vývozu na celní území Unie, případně upravená podle článků 32 a 33 téhož kodexu.
- 39 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že základem pro výpočet celní hodnoty je zpravidla cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Sommer, bod 22), avšak tato cena je údaj, který musí být případně předmětem úpravy, pokud je tato operace nezbytná pro to, aby nebyla stanovena svévolná nebo smyšlená celní hodnota (rozsudek ze dne 19. března 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Sb. rozh. s. I-1951, bod 24).
- 40 Hodnota transakce totiž musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží a zohledňovat veškeré položky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu (výše uvedený rozsudek Compaq Computer International Corporation, bod 30, a rozsudek ze dne 15. července 2010, Gaston Schul, C-354/09, Sb. rozh. s. I-7449, bod 29 a citovaná judikatura).
- 41 Nelze-li však celní hodnotu na základě článku 29 celního kodexu určit podle hodnoty transakce dováženého zboží, stanoví se celní hodnota podle ustanovení článku 30 tohoto kodexu, a to postupně způsoby stanovenými v bodech a), b), c) a d) odstavce 2 posledně uvedeného článku.
- 42 V případě, že nelze celní hodnotu dováženého zboží určit na základě článku 30 celního kodexu, stanoví se celní hodnota podle ustanovení článku 31 tohoto kodexu.
- 43 Ze znění článků 29 až 31 uvedeného kodexu tedy vyplývá, že vzhledem k pořadí, v němž je třeba uplatnit kritéria pro určení celní hodnoty na základě těchto článků, existuje mezi těmito ustanoveními vztah subsidiarity. Pouze v případě, že celní hodnotu nelze určit na základě daného ustanovení, použije se ustanovení, které po něm v rámci stanoveného pořadí bezprostředně následuje.
- 44 Pro účely stanovení celní hodnoty má v souladu s článkem 29 celního kodexu přednost hodnota transakce, jelikož tento způsob určení celní hodnoty je považován za nejvhodnější a nejčastěji používaný.
- 45 Aby byla zachována tato priorita, musí být pojem „prodej“ v odstavci 1 tohoto článku 29 vykládán široce.
- 46 Otázka, zda má být smluvní vztah mezi kupujícím a prodávajícím kvalifikován jako kupní smlouva, nebo zda jde o pouhou smlouvu o opracování či zdokonalení dováženého zboží, je tedy irelevantní, jelikož kupující provádí případné opracování či zdokonalení pro prodávajícího bezplatně.
- 47 Tento výklad dále podporují ustanovení článku 32 celního kodexu, jež upřesňuje položky, které se pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží připočtou k ceně, která byla nebo má být za toto zboží skutečně zaplacená.

- 48 Tento článek 32 v tomto ohledu konkrétně v odstavci 1 písm. b) bod i) požaduje, aby do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená, byla zahrnuta hodnota určitého zboží, pokud je kupující dodal zdarma nebo za snížené náklady a je použito při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém do této ceny tato hodnota nebyla zahrnuta.
- 49 Uvedený článek 32 tedy výslovně zmiňuje takový případ, jako je případ dotčený ve věci v původním řízení. Je totiž nesporné, že obě základní složky, tj. koncentrovaná pomerančová šťáva a bílý cukr, byly společnosti Agrima poskytnuty bezúplatně a že v ceně fakturované za každý dovoz byly zahrnuty pouze náklady na smísení obou základních složek.
- 50 Za těchto okolností je celní hodnota zboží na základě článku 29 celního kodexu cenou skutečně zaplacenou za toto zboží, upravená případně podle článku 32 tohoto kodexu.
- 51 Z výše uvedeného vyplývá, že články 29 a 32 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že se použijí pro účely určení celní hodnoty zboží dováženého na základě smlouvy, která třebaže je kvalifikována jako kupní smlouva, je ve skutečnosti smlouvou o opracování či zpracování.
- 52 Pokud jde zadruhé o určení původu zboží, je třeba připomenout, že na základě článku 24 celního kodexu, pochází zboží, na jehož výrobě se podílely dvě nebo více zemí, 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.
- 53 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že poslední zpracování nebo opracování je podstatné pouze tehdy, pokud výrobek, který je jeho výsledkem, má vlastní specifické vlastnosti a složení, jež neměl před tímto zpracováním či opracováním (rozsudek ze dne 26. ledna 1977, Gesellschaft für Überseehandel, 49/76, Recueil, s. 41, bod 6).
- 54 Otázka, ve které zemi bylo případně dovážené zboží podstatně zpracováno či opracováno ve smyslu článku 24 celního kodexu, však není rozhodující, je-li celní hodnota tohoto zboží vyjádřena hodnotou transakce ve smyslu článku 29 téhož kodexu, jelikož tato hodnota je určena, jak vyplývá z bodů [37 až 39] tohoto rozsudku, na základě kritéria skutečné hospodářské hodnoty tohoto zboží zohledňující různé složky tohoto zboží.
- 55 Při určování celní hodnoty zboží dováženého na základě smlouvy o opracování či zpracování proto není rozhodující, zda toto opracování či zpracování splňuje podmínky stanovené v článku 24 celního kodexu, aby toto zboží bylo považováno za zboží pocházející ze země, kde k těmto činnostem došlo.
- 56 Na druhou stranu je nutné uvést, že pojem původ zboží může mít význam pro režim vývozních náhrad. Stran nařízení Komise (EHS) č. 3665/87 ze dne 27. listopadu 1987 o společných podmínkách použití vývozních náhrad zemědělských produktů (Úř. věst. L 351, s. 1) již Soudní dvůr rozhodl, že v souladu s čl. 5 odst. 1 prvním pododstavcem tohoto nařízení je vyplacení náhrady podrobena nejen podmínce, aby produkt opustil celní území Evropské unie, ale též podmínce, aby byl dovezen do třetí země vývozu (rozsudek ze dne 18. března 2010, SGS Belgium a další, C-218/09, Sb. rozh. s. I-2373, bod 40).
- 57 Tento čl. 5 odst. 1 totiž má zabránit zneužití, které v případě uvedeném konkrétně v prvním pododstavci písm. b) uvedeného ustanovení spočívá v nebezpečí, že bude vyvezený produkt zpětně dovezen do Unie (rozsudek ze dne 17. října 2000, Roquette Frères, C-114/99, Recueil, s. I-8823, bod 17).
- 58 Takové zneužití nehrozí, pokud byl předmětný produkt podstatným a nevratným způsobem zpracován tak, že zanikl a místo něj vznikl nový produkt spadající do jiné sazební položky (výše uvedený rozsudek Roquette Frères, bod 19, a rozsudek ze dne 21. července 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Sb. rozh. s. I-7355, bod 31).

- 59 Tento výklad dále podporuje čl. 20 odst. 1 nařízení Komise (ES) č. 800/1999, podle něhož se náhrada považuje za neoprávněnou zejména v případě, že byl produkt zpětně dovezen do Unie, aniž byl podstatným způsobem opracován či zpracován ve smyslu článku 24 celního kodexu (výše uvedené rozsudky Roquette Frères, bod 20, a Eichsfelder Schlachtbetrieb, bod 32).
- 60 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že články 29 a 32 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že se uplatní na určení celní hodnoty zboží dováženého na základě smlouvy, která je sice kvalifikována jako kupní, avšak ve skutečnosti je smlouvou o opracování či zpracování. Při tomto určování není rozhodující, zda opracování či zpracování splňuje podmínky podle článku 24 tohoto kodexu, aby mohlo být dotčené zboží považováno za zboží pocházející ze země, kde toto opracování či zpracování proběhlo.

Ke třetí a čtvrté otázce

- 61 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, o kterých je rovněž nutné pojednat společně, je, jakou hodnotu má při určování celní hodnoty podle článků 29 a 32 celního kodexu zboží, za něž byla poskytnuta vývozní náhrada, jež byla získána v důsledku jednání spočívajícího v uplatňování ustanovení unijního práva s cílem získat tím neoprávněný prospěch.
- 62 V tomto případě je nesporné, že žalobci hodlali pod rouškou konečného vývozu a údajného podstatného zpracování utajit skutečnost, že ve skutečnosti došlo k pasivnímu zušlechtění zboží. Tímto obešli ustanovení čl. 146 odst. 1 celního kodexu, na jehož základě nelze do režimu pasivního zušlechtovacího styku umístit zboží, jež zakládá nárok na vývozní náhradu.
- 63 Podle ustálené judikatury přitom platí, že působnost nařízení Unie nelze rozšířit tak, aby se vztahovalo i na zneužití, kterých se dopouští hospodářské subjekty (rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21, a ze dne 11. ledna 2007, Vonk Dairy Products, C-279/05, Sb. rozh. s. I-239, bod 31).
- 64 Aby bylo možné konstatovat, že se jedná o zneužívající jednání, vyžaduje se souhrn objektivních skutečností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou. Dále se vyžaduje subjektivní prvek spočívající v úmyslu získat výhodu vyplývající z uvedené právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání. Naplnění takového subjektivního znaku lze doložit zejména důkazem o koluzním jednání mezi vývozcem usazeným v Unii, který náhradu získal, a dovozcem zboží do třetí země (rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Sb. rozh. s. I-11569, body 52 a 53, jakož i výše uvedený rozsudek Eichsfelder Schlachtbetrieb, bod 39).
- 65 Je na vnitrostátním soudu, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil, zda jsou tyto dva znaky naplněny, pod podmínkou, že tím nebude narušena účinnost unijního práva (výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke, bod 54).
- 66 Pokud jde o důsledky, které je třeba vyvodit ze zjištěného porušení v důsledku takového zneužívajícího jednání, článek 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95, který je obecně závazný, stanoví, že „jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství použitelného v daném případě umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme“ (rozsudek ze dne 4. června 2009, Pometon, C-158/08, Sb. rozh. s. I-4695, bod 27).

- 67 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že povinnost vydat výhodu, která byla neoprávněně získána protiprávními praktikami, není sankcí, nýbrž pouze důsledkem zjištění, že podmínky vyžadované pro získání výhody plynoucí z unijní právní úpravy byly vytvořeny uměle, čímž se získaná výhoda stala neoprávněnou, a povinnost ji vrátit je tedy odůvodněná (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Emsland-Stärke, bod 56, a Pometon, bod 28).
- 68 Dovozece, který uměle vytvoří situaci, jež mu umožňuje získat vývozní náhrady, má tudíž povinnost uhradit příslušné clo za dotyčné produkty, aniž jsou případně dotčeny správní, občanskoprávní či trestní sankce stanovené vnitrostátní právní úpravou.
- 69 Z toho vyplývá, že při určování hodnoty transakce podle článků 29 a 32 celního kodexu se nutně zohledňuje vývozní náhrada, kterou vývozce získal neoprávněně, když uměle vytvořil podmínky požadované pro získání této výhody.
- 70 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na třetí a čtvrtou otázku odpovědět tak, že články 29 a 32 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že při určování celní hodnoty se zohledňuje hodnota vývozní náhrady, jež byla získána v důsledku jednání spočívajícího v uplatňování ustanovení unijního práva s cílem získat tím neoprávněný prospěch.

K nákladům řízení

- 71 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 (šestý senát) rozhodl takto:

- 1) Články 29 a 32 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. 82/97 ze dne 19. prosince 1996, musí být vykládány v tom smyslu, že se uplatní na určení celní hodnoty zboží dováženého na základě smlouvy, která je sice kvalifikována jako kupní, avšak ve skutečnosti je smlouvou o opracování či zpracování. Při tomto určování není rozhodující, zda opracování či zpracování splňuje podmínky podle článku 24 tohoto nařízení, aby mohlo být dotčené zboží považováno za zboží pocházející ze země, kde toto opracování či zpracování proběhlo.
- 2) Články 29 a 32 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 82/97, musí být vykládány v tom smyslu, že při určování celní hodnoty se zohledňuje hodnota vývozní náhrady za zboží, jež byla získána v důsledku jednání spočívajícího v uplatňování ustanovení unijního práva s cílem získat tím neoprávněný prospěch.

Podpisy.