

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

26. října 2017(*)

řízení o předběžné otázce – Celní unie – Celní kodex Společenství – Článek 220 odst. 1 a odst. 2 písm. b) – Dodatečné vybrání dovozního nebo vývozního cla – Pojem ‚zaúčtování dovozního cla‘ – Rozhodnutí příslušného celního orgánu – Lhůta k podání žádosti o vrácení nebo prominutí cla – Povinnost předat vč Evropské komisi – Důkazní materiál v případě opravného prostředku proti rozhodnutí příslušného orgánu členského státu dovozu“

Ve věci C-407/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Nejvyšší soud, úsek správního soudnictví, Lotyšsko) ze dne 15. července 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 20. července 2016, v řízení

„Aqua Pro“ SIA

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, vykonávající funkci předsedy senátu, S. Rodin (zpravodaj) a E. Regan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za lotyšskou vládu I. Kucina, D. Pelše a G. Bambone, jakož i I. Kalnišiem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Caeirosem a E. Kalnišiem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 220 odst. 1 a odst. 2 písm. b) a článků 236 a 239 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úč. vst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení

Evropského parlamentu a Rady (ES) ?. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000 (Ú?. v?st. 2000, L 311, s. 17; Zvl. vyd. 02/10, s. 239) (dále jen „celní kodex“), jakož i ?l. 869 písm. b) a ?látku 875 na?ízení Komise (EHS) ?. 2454/93 ze dne 2. ?ervence 1993, kterým se provádí na?ízení ?. 2913/92 (Ú?. v?st. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve zn?ní na?ízení Komise (ES) ?. 1335/2003 ze dne 25. ?ervence 2003 (Ú?. v?st. 2003, L 187, s. 16; Zvl. vyd. 02/13, s. 463, dále jen „provád?cí na?ízení“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společnostmi „Aqua Pro“ SIA a Valsts ie?mumu dienests (lotyšská finan?ní správa, dále jen „finan?ní správa“) ve v?ci výb?ru dovozního cla a dan? z p?ídané hodnoty (DPH) spolu s úroky z prodlení v rámci kontroly celního prohlášení po propušt?ní zboží.

Právní rámec

3 ?lánek 217 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„Celní orgány vypo?tou výši dovozního cla nebo vývozního cla vyplývající z celního dluhu (dále jen ‚?ástka cla‘), jakmile mají pot?ebné údaje, a zapíše ji do ú?etních doklad? nebo na jiný rovnocenný nosí? údaj? (zaú?tování).

[...]“

4 ?lánek 220 celního kodexu zní:

„1. Nebyla-li ?ástka cla vyplývající z celního dluhu zaú?tována v souladu s ?lámkami 218 a 219 nebo byla-li zaú?tována ve výši, která je nižší než ?ástka dlužná ze zákona, zaú?tuje se ?ástka cla, která má být vybrána nebo dovybrána, do dvou dn? ode dne, kdy se celní orgány o této situaci dov?dly a mohou vypo?ítat ?ástku dlužnou ze zákona a ur?it dlužníka (dodate?né zaú?tování). Tuto lh?tu lze prodloužit v souladu s ?lámkou 219.

2. S výjimkou p?ípad? uvedených v ?l. 217 odst. 1 druhém a t?etím pododstavci se dodate?né zaú?tování neprovede, pokud

[...]

b) ?ástka cla dlužného ze zákona nebyla zaú?tována následkem chyby ze strany celních orgán?, kterou nemohla osoba povinná zaplatit clo rozumným zp?sobem zjistit, a pokud tato osoba jednala v dobré ví?e a dodržela všechna ustanovení platných p?edpis? týkající se celního prohlášení.

Pokud byl preferen?ní status zboží zjišt?n na základ? systému správné spolupráce s orgány t?etí zem?, považuje se vydání potvrzení t?mito orgány v p?ípad?, že se ukáže jako nesprávné, za chybu, kterou nebylo možné rozumným zp?sobem zjistit ve smyslu prvního pododstavce.

Vydání nesprávného potvrzení však není chybou, je-li potvrzení založeno na nesprávném popisu skute?ností podaném vývozcem, není-li z?ejmé, že orgány vydávající potvrzení si byly v?domy nebo si m?ly být v?domy toho, že zboží nespl?uje podmínky pro preferen?ní zacházení.

Osoba povinná zaplatit clo se m?že odvolat na dobrou víru, pokud je schopna prokázat, že v období doty?ných obchodních operací jednala s náležitou pé?í, aby zajistila spln?ní všech podmínek pro preferen?ní zacházení.

Osoba povinná zaplatit clo se však nem?že odvolat na dobrou víru, pokud Evropská komise zve?ejní v Ú?edním v?stníku [Evropské unie] oznámení o tom, že existují od?vodn?né

pochybnosti, zda daná země správně uplatňuje preferenční režim;

[...]"

5 Článek 236 tohoto kodexu stanoví:

„1. Dovožní nebo vývozní clo se 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.

Dovožní nebo vývozní clo se promine, jestliže se zjistí, že v době, kdy bylo zaúčtováno, 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.

2. Dovožní nebo vývozní clo se vrátí nebo promine na základě žádosti podané u příslušného celního úřadu ve lhůtě tří let ode dne, kdy byla částka cla dlužníkovi sdělena.

Tato lhůta se prodlouží, jestliže zúčastněná osoba prokáže, že nemohla podat žádost ve stanovené lhůtě z důvodu nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci.

Celní orgány vrátí nebo prominou clo z úřední povinnosti, pokud samy v této lhůtě zjistí, že nastala některá ze skutečností uvedených v odst. 1 prvním a druhém pododstavci.“

6 Článek 239 celního kodexu stanoví:

„1. Dovožní clo nebo vývozní clo lze vrátit nebo prominout i v jiných případech než podle článků 236, 237 a 238,

– které budou vymezeny postupem projednávání ve výboru,

– které vyplývají z okolností, jež nelze přičítat podvodnému jednání nebo hrubé nedbalosti zúčastněné osoby. Případy, kdy lze toto ustanovení použít, a příslušná procesní pravidla se vymezí postupem projednávání ve výboru. Vrácení či prominutí může podléhat zvláštním podmínkám.

2. Vrácení nebo prominutí cla z důvodů uvedených v odstavci 1 se povolí na základě žádosti, jež byla podána příslušnému celnímu úřadu do 12 měsíců ode dne, kdy byla dlužníkovi sdělena částka cla.

Ve výjimečných a náležitě odůvodněných případech však mohou celní orgány tuto lhůtu prodloužit.“

7 Článek 869 prováděcího nařízení zní:

„Celní orgány samy rozhodnou o tom, že nevybrané clo po proclení nezaúčtují,

a) v případech, kdy bylo uplatněno preferenční sazební zacházení v rámci celní kvóty, celního stropu nebo jiného systému, avšak nárok na toto zacházení v okamžiku přijetí celního prohlášení zanikl, aniž tato skutečnost byla zveřejněna v Úředním věstníku Evropských společenství před propuštěním dotyčného zboží do volného oběhu, nebo pokud se tato skutečnost nezveřejňuje, aniž byla řádně oznámena příslušnému členskému státu a pokud dlužník jednal v dobré víře a splnil všechna ostatní ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení;

b) v případech, kdy se domnívají, že podmínky uvedené v čl. 220 odst. 2 písm. b) kodexu jsou

splňeny, kromě případů, kdy Komisi musí být předán spis podle článku 871. Použije-li se však ustanovení čl. 871 odst. 2 druhé odrážky, nesmí celní orgány přijmout rozhodnutí o dodatečném nezaúčtování dotyčných cel, dokud nebude ukončen postup zahájený v souladu s články 871 až 876.

V případě, že se podává žádost o vrácení nebo prominutí cla podle článku 236 kodexu ve spojení s čl. 220 odst. 2 písm. b) kodexu, použijí se první odstavce písm. b) tohoto článku a články 871 až 876 přiměřeně.

Pro účely použití výše uvedených odstavců si členské státy poskytnou vzájemnou pomoc, zejména v případech, kdy se jedná o chybu celního orgánu jiného členského státu, než který je odpovědný za přijetí rozhodnutí.“

8 Článek 871 tohoto nařízení stanoví:

„1. Celní orgán předá vč Komisi k řešení postupem podle článků 872 až 876 v případech, kdy se domnívá, že byly splněny podmínky stanovené v čl. 220 odst. 2 písm. b) kodexu, a

- kdy [se] domnívá, že Komise se dopustila chyby ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) kodexu,
- okolnosti případu souvisejí s výsledky šetření Společenství prováděného podle nařízení Rady (ES) č. 515/97 ze dne 13. března 1997 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských právních předpisů [Úř. věst. 1997, L 82, s. 1; Zvl. vyd. 02/08, s. 217] nebo podle jakýchkoli jiných právních předpisů Společenství nebo dohod, které Společenství uzavřelo s některými zeměmi nebo skupinami zemí, obsahujících ustanovení o provádění takových šetření Společenství, nebo
- výše cla nevybraného od dotyčného hospodářského subjektu za jednu nebo více dovozních nebo vývozních operací v důsledku jediné chyby jiní nejméně 500 000 eur.

2. Případy uvedené v odstavci 1 se však nepředávají, pokud

- Komise již přijala rozhodnutí postupem podle článků 872 až 876 v případech srovnatelné faktické a právní povahy,
- Komise se již případem srovnatelné faktické a právní povahy zabývá.

[...]“

9 Článek 875 prováděcího nařízení stanoví:

„Pokud rozhodnutí podle článku 873 stanoví, že zkoumaná situace umožňuje upustit od dodatečného zaúčtování daného cla, může Komise určit podmínky, za kterých mohou členské státy v případech srovnatelné faktické a právní povahy upouštět od dodatečného zaúčtování cla.“

10 Článek 9 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) (Úř. věst. L 136, s. 1; Zvl. vyd. 01/03, s. 91), dále jen „nařízení o vyšetřování OLAF“, stanoví:

„1. Po skončení vyšetřování vypracuje úřad pod vedením ředitele zprávu, která obsahuje především zjištěné skutečnosti, popis případu finanční škody a závěry vyšetřování včetně doporučení ředitele úřadu k přijetí dalších opatření.

2. Tyto zprávy jsou vypracovávány s ohledem na procesní požadavky stanovené právními předpisy

dotyčného členského státu. Takto vypracované zprávy představují stejným způsobem a za stejných podmínek jako úřední zprávy vypracované vnitrostátními správními kontrolory důkazy přípustné ve správním nebo soudním řízení členského státu, pokud je jejich použití nezbytné. Vztahují se na ně stejná pravidla hodnocení, jako tomu je u úředních zpráv vypracovaných vnitrostátními správními kontrolory, a mají stejnou hodnotu jako tyto zprávy.

3. Zpráva vypracovaná po skončení vnějšího vyšetřování a jakýkoli jiný s ním související dokument jsou předány příslušným orgánům členských států v souladu s pravidly o vnějším vyšetřování.

4. Zpráva vypracovaná po skončení vnitřního vyšetřování a jakýkoli jiný s ním související dokument jsou předány dotčenému orgánu, subjektu, úřadu nebo agentuře. Orgán, subjekt, úřad nebo agentura musí vyvodit z vyšetřování důsledky, zejména disciplinární nebo právní, a uvést o nich ředitele úřadu ve lhůtu, kterou ředitel v závěrech své zprávy stanoví.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 V období od 1. září 2007 do 31. prosince 2009 dovezla společnost Aqua Pro do Evropské unie kola z Kambodži. V souladu s distribuční dohodou nakupovala dotyčná společnost předmětná kola od německého podniku za účelem jejich propuštění do volného oběhu.

12 Na základě osvědčení o původu zboží na „tiskopise A“, vydaného kambodžskými orgány v rámci systému všeobecných preferencí, společnost Aqua Pro neuhradila žádné clo ani DPH.

13 V roce 2010 obdržela finanční správa od Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) informaci, že osvědčení o původu zboží vydané kambodžskou vládou k dotčenému zboží nesplňovalo požadavky stanovené unijním právem.

14 Na základě těchto informací provedla finanční správa kontrolu cla a jiných daní, jež dlužila společnost Aqua Pro, a konstatovala, že osvědčení na „tiskopise A“ bylo vydáno neoprávněně a uvedené zboží bylo bezdůvodně osvobozeno od cla.

15 V důsledku toho uložila finanční správa rozhodnutím ze dne 3. září 2010 společnosti Aqua Pro povinnost zaplatit clo a DPH, spolu s úroky z prodlení (dále jen „sporné rozhodnutí“).

16 Společnost Aqua Pro, která následně toto rozhodnutí bezúspěšně napadla u generálního ředitele finanční správy, podala žalobu na neplatnost k Administrativnímu rajonu tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko), v níž tvrdila, že tím, že na předmětné zboží uplatnila nulovou celní sazbu, jednala v dobré víře, neboť nemohla zejména vědět, že osvědčení na „tiskopise A“ bylo vydáno neoprávněně.

17 V rámci tohoto řízení vyvstala otázka, zda se na okolnosti projednávané vci uplatní rozhodnutí C(2012) 8694, které přijala Komise dne 30. listopadu 2012 na základě žádosti Finské republiky týkající se dovozního cla pro jízdní kola, jež nejmenovaná finská společnost dovážela z Kambodži, a ve kterém Komise dospěla k závěru, že v tomto případě bylo odůvodněné nepřistoupit k dodatečnému zúčtování částky cla, jež mělo být vybráno.

18 V této souvislosti finanční správa zejména tvrdila, že jelikož společnost Aqua Pro nepodala žádost o vrácení nebo prominutí dovozního cla podle článků 878 a 879 prováděcího nařízení, nebylo za tímto účelem zahájeno žádné řízení směřující k určení, zda tento dovozce mohl zjistit chybu, k níž došlo při vydání osvědčení o původu zboží. Kromě toho situace společnosti Aqua Pro nebyla podle této finanční správy srovnatelná se situací, jež vedla k přijetí výše uvedeného rozhodnutí Komise.

19 Poté, co prostřednictvím finanční správy získal informace pocházející od kambodžského ministerstva obchodu ohledně okolností, za nichž došlo k vydání osvědčení „na tiskopise A“ pro jízdní kola vyvezená do Lotyšska, z nichž vyplývalo, že uvedené ministerstvo nemohlo ověřit legalitu tohoto vydání, neboť vývozce neposkytl příslušné dokumenty, Administrativní rajona tiesa (okresní správní soud) rozsudkem ze dne 28. listopadu 2013 zamítl žalobu na neplatnost podanou společností Aqua Pro.

20 Po přezkumu dané věci v rámci odvolání Administrativní apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) rozsudkem ze dne 7. května 2015 rovněž zamítl návrh podaný společností Aqua Pro, neboť měla za to, že uvedená společnost nesplňovala podmínky k tomu, aby se mohla dovolávat legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, jak vyplývají z judikatury Soudního dvora. Konkrétně společnost Aqua Pro, která podle této judikatury nese odpovědnost za doplnění, nepředložila důkazní materiál, který by vyvrátil zjištění učiněná OLAF ohledně původu součástí jízdních kol za pomoci osvědčení o původu zboží na „tiskopisech B a D“.

21 Společnost Aqua Pro podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

22 Předkládající soud poukazuje nejprve na to, že existují pochybnosti o otázce, zda celní orgány a Administrativní rajona tiesa (okresní správní soud) právem odmítly posoudit dobrou víru společnosti Aqua Pro ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, s ohledem na neexistenci žádosti navrhovatelky, jež by vedla k zahájení řízení o prominutí nebo vrácení cla. Podle uvedeného soudu panují pochybnosti i o tom, zda celní orgány a Administrativní rajona tiesa (okresní správní soud) právem nezohlednily rozhodnutí C(2012) 8694 ze dne 30. listopadu 2012, přijaté v rámci žádosti Finské republiky. V tomto ohledu je klíčovým bodem, zda jsou skutkové a právní okolnosti srovnatelné a zda dotyčná osoba jednala v dobré víře a v souladu se všemi právními předpisy týkajícími se celního prohlášení.

23 Dále je podle předkládajícího soudu třeba položit otázky ohledně použití zprávy OLAF jako důkazu a kontroly po propuštění zboží za účelem zjištění skutečností.

24 Konečně panují pochybnosti o tom, zda v rámci posouzení otázky dobré víry navrhovatelky by měla být společně s dalšími okolnostmi projednávané věci, včetně provozního modelu kambodžských podniků a dotčených orgánů, přikládán význam skutečnosti, že společnost Aqua Pro nenabyla uvedené zboží přímo od kambodžského podniku, nýbrž podle distribuční dohody od německého podniku vzhledem k tomu, že uvedený obchodní model již v zásadě sám o sobě vylučuje přímou spolupráci mezi společností Aqua Pro a kambodžským podnikem kvůli neexistenci jakéhokoli kontaktu mezi nimi.

25 Za těchto podmínek se Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Nejvyšší soud, úsek správního soudnictví, Lotyšsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Má být čl. 220 [odst. 1 a 2] písm. b) celního kodexu vykládán v tom smyslu, že začleňování částky dlužného cla zjištěného celní správou má být vykládáno tak, že k němu dochází v okamžiku vydání rozhodnutí o začleňování nebo při stanovení povinnosti zaplatit clo celní

správou, bez ohledu na skutečnost, že toto rozhodnutí bylo napadeno odvoláním ve správním řízení a žalobou před soudy?

b) Mají být články 236 a 239 celního kodexu vykládány v tom smyslu, že v okamžiku, kdy celní správa vydá rozhodnutí o zaúčtování příslušné částky cla a určí povinnost dlužníka ji zaplatit (rozhodnutí vydané v projednávané věci státní daňovou správou), ale dlužník uvedeného rozhodnutí napadne ve správním řízení a v řízení před soudy, má být souběžně požadováno prominutí nebo vrácení tohoto cla podle článků 236 nebo 239 celního kodexu (nebo má být naopak napadení správního rozhodnutí v projednávané věci považováno zároveň za žádost o prominutí nebo vrácení)? V případě, že odpověď bude kladná, jaký je materiální rozdíl mezi přezkoumáním legality rozhodnutí orgánů o zaúčtování cla a o uložení povinnosti clo zaplatit na jedné straně, a otázkou, kterou je třeba vyřešit v souladu s článkem 236 [celního kodexu] na straně druhé?

c) Má být čl. 236 odst. 2 první pododstavec celního kodexu vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že napadení rozhodnutí příjatelem vnitrostátní správou, které stanoví povinnost zaplatit clo, a délka tohoto řízení prodlužuje lhůtu pro podání žádosti o prominutí nebo vrácení cla (nebo ospravedlňuje její nedodržení)?

d) Má-li být o opodstatnělosti zaúčtování nebo prominutí cla v této věci rozhodnuto nezávisle na rozhodnutí přijatém Evropskou komisí ve vztahu k jinému členskému státu (v tomto případě Finské republice), přísluší s ohledem na čl. 869 písm. b) prováděcího nařízení a na částku případného cla v dané věci celnímu úřadu nebo soudu předložit otázku nezaúčtování nebo prominutí cla Evropské komisi?

2) a) Mají být pro účely použití čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu provedeny kontroly po propuštění zboží ve vztahu k okolnostem souvisejícím s jednáním úřadů a vývozce z třetí země (v tomto případě Kambodži), jež bylo předmětem šetření v rámci mise OLAF? Nebo má obecný popis okolností obsažený ve zprávě OLAF týkající se zmíněného jednání charakter důkazu?

b) Mají informace získané v rámci kontroly po propuštění zboží předmět zpráv OLAF, i když se týkají situace konkrétního členského státu?

c) Má být článek 875 prováděcího nařízení vykládán v tom smyslu, že rozhodnutí Evropské komise přijaté na základě této zprávy OLAF ve vztahu k jinému členskému státu (v této věci Finské republice) je pro členský stát závazné?

d) Má být provedena kontrola po propuštění zboží a mají být použity informace získané při této kontrole v případě, že Evropská komise na základě zprávy OLAF přijala rozhodnutí o nezaúčtování cla ve vztahu k jinému členskému státu a použila článek 875 prováděcího nařízení[?]

3) Může být pro účely použití čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu skutečnost, že v konkrétním případě došlo k dovozu zboží na základě distribuční smlouvy, relevantní pro posouzení existence rozumných důvodů a dobré víry v jednání osoby povinné k dani?

K předběžným otázkám

K první otázce písm. a)

26 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu

umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně formulovat otázky, které jsou mu položeny. Dále může Soudní dvůr přihlédnout k normám unijního práva, na které vnitrostátní soud ve znění své otázky neodkázal (rozsudek ze dne 1. února 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, bod 20 a citovaná judikatura).

27 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Augustas tiesas Administratvo lietu departaments (Nejvyšší soud, úsek správního soudnictví) si klade zejména otázku, zda k dodatečnému zaúčtování částky cla, jež má být vybrána, které by společnost Aqua Pro mohla napadnout podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, již došlo s ohledem na skutečnost, že soudní přezkum legality sporného rozhodnutí dosud nevedl k vydání pravomocného rozhodnutí, a tudíž otázka, zda je třeba přistoupit k zaúčtování cla, o které jde ve věci v povodním řízení, ještě nebyla vyřešena.

28 V tomto ohledu je podstatou první otázky předkládajícího soudu pod písm. a) to, v jakém okamžiku dodatečného zaúčtování částky cla, jež má být vybráno, musí být s ohledem na článek 220 celního kodexu považováno toto zaúčtování za skutečné, pokud rozhodnutí orgánu o zaúčtování nebo určení povinnosti k platbě cla je napadeno ve správním nebo soudním řízení.

29 V této souvislosti je třeba podotknout, že pokud jde o dodatečné zaúčtování částky cla, která má být vybrána, čl. 220 odst. 1 celního kodexu pouze stanoví, že s výhradou ustanovení článku 219 tohoto kodexu se tato částka zaúčtuje do dvou dnů ode dne, kdy se celní orgány o situaci uvedené ve zmíněném čl. 220 odst. 1 dovědly a mohou vypočítat částku dlužnou ze zákona a určit dlužníka.

30 Pokud jde naproti tomu o otázku, k jakému okamžiku musí být částka cla, která má být vybrána, považována za skutečně zaúčtovanou, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury z čl. 217 odst. 1 celního kodexu vyplývá, že zaúčtování spoívá v tom, že celní orgány zapíší částku dovozního nebo vývozního cla vyplývající z celního dluhu do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 2009, Distillerie Smeets Hasselt a další, C-126/08, EU:C:2009:470, bod 22, a ze dne 8. listopadu 2012, KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, bod 21).

31 V důsledku toho je v případě dodatečného výběru cla částka dlužného cla určená orgány považována za zaúčtovanou, jakmile celní orgány tuto částku zapíší do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů, přičemž k tomuto zápisu musí v zásadě dojít ve lhůtě dvou dnů stanovené v čl. 220 odst. 1 celního kodexu.

32 Je však třeba podotknout, že okolnost, že rozhodnutí orgánu o zaúčtování cla nebo určení povinnosti k platbě cla je následně napadeno ve správním nebo soudním řízení, nemůže jako taková ovlivnit zjištění, že k zaúčtování skutečně došlo v souladu s čl. 217 odst. 1 a čl. 220 odst. 1 celního kodexu.

33 Tento výklad je podepřen zejména tím, že podání opravného prostředku podle článku 243 celního kodexu nemá podle čl. 244 prvního pododstavce tohoto kodexu v zásadě odkladný účinek na výkon napadeného rozhodnutí, a tudíž nepředstavuje překážku pro okamžitý výkon tohoto rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 56).

34 Vzhledem k výše uvedenému je na první otázku pod písm. a) třeba odpovědět tak, že čl. 217 odst. 1 a čl. 220 odst. 1 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že v případě dodatečného výběru cla je částka dlužného cla určená orgány považována za zaúčtovanou, jakmile celní orgány tuto částku zapíší do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů, bez ohledu na to, že rozhodnutí orgánu o zaúčtování cla nebo určení povinnosti k platbě cla je

napadeno ve správním nebo soudním řízení.

K první otázce písm. b)

35 Je třeba předeslat, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že první otázka písm. b) je pokládána za úelem zjištění, zda finanční správa a soudy nižší instance mohly mít právem za to, že jelikož společnost Aqua Pro nepožádala o prominutí nebo vrácení cla podle článků 236 a 239 celního kodexu, nebylo namístě zkoumat, zda se společnost Aqua Pro mohla dovolávat legitimního očekávání ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) tohoto kodexu.

36 Uvedenou otázku je tedy třeba chápat tak, že má být zjištěno, zda je čl. 220 odst. 2 písm. b), jakož i články 236, 239 a 243 celního kodexu třeba vykládat v tom smyslu, že v rámci správního a následně soudního řízení o oprávněném prostředku proti rozhodnutí finanční správy o dodatečném začtvání částky dovozního cla a o uložení povinnosti k platbě tohoto cla dovozci musí posledně zmíněný k tomu, aby se mohl dovolávat legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, podat žádost o prominutí nebo vrácení tohoto cla na základě postupu stanoveného v článcích 236 a 239 tohoto kodexu, a zda může být případně napadení uvedeného rozhodnutí v rámci uvedeného oprávněného prostředku považováno za zahrnující takovouto žádost.

37 K podání odpovědi na tuto otázku je nejprve třeba připomenout, že cílem článku 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatněnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání nebo nevybrání cla (viz zejména rozsudky ze dne 18. října 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, bod 31, a ze dne 10. prosince 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, bod 43).

38 Za tímto úelem toto ustanovení stanoví, že se dodatečné začtvání částky dovozního cla dlužného ze zákona, a potažmo jeho vybrání neprovede, pokud se dovozce může dovolávat legitimního očekávání ve smyslu uvedeného ustanovení.

39 Z výše uvedeného vyplývá, jak je též upřesněno v čl. 869 písm. b) prováděcího nařízení, že je v zásadě na celních orgánech, aby se samy rozhodly, že neprovedou dodatečné začtvání nevybraného cla a s tím související výběr, pokud mají za to, že dotyčný dovozce splňuje podmínky ochrany takového legitimního očekávání.

40 Pokud se naopak celní orgány rozhodnou, zejména po provedení kontroly po propuštění zboží, že nevybrané clo začtvají a budou požadovat jeho úhradu od dovozce, musí podle čl. 236 odst. 1 celního kodexu toto clo vrátit nebo prominout, pokud a v rozsahu, v němž se následně ukáže zejména to, že jeho částka byla začtvána v rozporu s čl. 220 odst. 2 písm. b) tohoto kodexu.

41 Toto vrácení nebo prominutí cla na základě článku 236 ve spojení s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu se provádí buď z úřední povinnosti podle odstavce 2 třetího pododstavce první zmíněného ustanovení, nebo podle odstavce 2 prvního pododstavce uvedeného ustanovení, na základě žádosti podané u příslušného celního úřadu ve lhůtě tří let ode dne, kdy byla částka cla dlužníkovi sdělena.

42 Vzhledem k tomu, že společnost Aqua Pro v první fázi – jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí – napadla u správy dodatečné začtvání částky cla, která má být vybrána, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda společnost Aqua Pro podala u dotyčného celního úřadu žádost o prominutí nebo vrácení cla ve smyslu čl. 236 odst. 2 prvního pododstavce, ve spojení s čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, nebo zda podala proti rozhodnutí finanční správy o začtvání předemtného cla a uložení společnosti Aqua Pro, jakožto dovozci, povinnosti k úhradě tohoto cla správní oprávněný prostředek, jak je upraven v článku 243 celního kodexu, k celnímu

orgánu k tomu určenému v souladu s odstavcem 2 písm. a) tohoto článku.

43 V této souvislosti je nutno konstatovat, že aťkoli celní kodex stanoví zejména v článcích 236 a 239 zvláštní postup pro prominutí nebo vrácení cla zvlášť v případě zaúčtování, které je v rozporu s čl. 220 odst. 2 písm. b) tohoto kodexu, osoba povinná zaplatit clo se může tohoto ustanovení též dovolávat s cílem bránit se proti dodatečnému zaúčtování dovozního cla, zejména v rámci správního nebo soudního řízení o oprávněném prostědku ve smyslu článku 243 uvedeného kodexu.

44 Podle tohoto ustanovení má totiž osoba povinná zaplatit clo obecné právo na podání oprávněného prostědku ve správním či soudním řízení proti všem rozhodnutím celních orgánů v rámci celních postupů, jež se jí přímo a osobně dotýkají.

45 Vzhledem k výše uvedenému je na první otázku písm. b) třeba odpovědět tak, že čl. 220 odst. 2 písm. b), jakož i články 236, 239 a 243 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci správního nebo soudního řízení o oprávněném prostědku ve smyslu článku 243 tohoto kodexu, který byl podán proti rozhodnutí příslušné finanční správy o dodatečném zaúčtování částky dovozního cla a o uložení povinnosti k platbě cla dovozci, může se poslední zmíněný dovolávat legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) uvedeného kodexu, s cílem bránit se proti tomuto zaúčtování bez ohledu na to, zda dovozce podal žádost o prominutí nebo vrácení tohoto cla postupem stanoveným v článcích 236 a 239 uvedeného kodexu.

K první otázce písm. c)

46 Podstatou první otázky písm. c) předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 236 odst. 2 první pododstavec celního kodexu vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že rozhodnutí orgánů o zaúčtování cla nebo určení povinnosti zaplatit clo bylo napadeno oprávněným prostědkem ve správním či soudním řízení, má za účinek prodloužení lhůty k podání žádosti o prominutí nebo vrácení cla.

47 Vzhledem k tomu, že tato otázka vychází z domněnky, jež byla vyvrácena odpovědí podanou na první otázku písm. b), podle které je možnost dovolávat se v rámci správního či soudního řízení o oprávněném prostědku legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu podmíněna podáním žádosti o prominutí nebo vrácení cla na základě článku 236 tohoto kodexu, není namístě na tuto otázku odpovědět.

K první otázce písm. d)

48 Podstatou první otázky předkládajícího soudu pod písm. d) je, zda a v jakém rozsahu musí být čl. 869 písm. b) prováděcího nařízení vykládán v tom smyslu, že Komisi musí být předložena otázka nezapočtení nebo prominutí cla, pokud nemá být zohledněno rozhodnutí, které Komise přijala v tomto smyslu v jiném členském státu.

49 Z článku 869 písm. b) prováděcího nařízení vyplývá, že v případech, kdy se domnívají, že podmínky uvedené v čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu jsou splněny, celní orgány samy rozhodnou o tom, že nevybrané clo po proclení nezaúčtují, kromě případů, kdy Komisi musí být předán spis podle článku 871 tohoto nařízení.

50 Uvedený čl. 871 v odst. 1 stanoví podmínky, za nichž musí být daná věc předána Komisi k řešení postupem podle článků 872 až 876 prováděcího nařízení, přičemž ve druhém odstavci zároveň stanoví, že ve dvou případech k tomuto předání nedochází, a sice v případě, že Komise již přijala rozhodnutí výše uvedeným postupem v případech srovnatelné faktické a právní povahy, a v případě, že Komise se již případem srovnatelné faktické a právní povahy zabývá.

51 V této souvislosti z předkládacího rozhodnutí a ze znění první otázky písm. d) vyplývá, že předkládající soud vychází z předpokladu, že zejména z důvodu nesrovnatelnosti projednávané věci s věcí, které se týká rozhodnutí Komise ve vztahu k Finsku, nejsou tyto dvě podmínky za okolností projednávané věci splněny.

52 V tomto kontextu nemohou celní orgány podle článku 869 prováděcího nařízení, ve spojení s článkem 871 tohoto nařízení, samy rozhodnout, že dodatečně nezaúčtují nevybrané clo, neboť se domnívají, že jsou splněny podmínky k uplatnění legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, a mají povinnost předat spis Komisi, pokud za okolností projednávané věci nastane některá ze situací uvedených v čl. 871 odst. 1 prováděcího nařízení. Celní orgány jsou tudíž povinny předat spis Komisi, pokud se domnívají, že se Komise dopustila chyby ve smyslu uvedeného ustanovení celního kodexu, pokud okolnosti případu souvisejí s výsledky šetření Unie ve smyslu uvedeného ustanovení prováděcího nařízení, nebo pokud předmetná částka cla činí nejméně 500 000 eur.

53 Vzhledem k výše uvedenému je na první otázku písm. d) třeba odpovědět tak, že čl. 869 písm. b) prováděcího nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že při neexistenci rozhodnutí nebo postupu Komise ve smyslu čl. 871 odst. 2 tohoto nařízení nemohou celní orgány v takové situaci, o jakou jde ve věci v původním řízení, samy rozhodnout, že dodatečně nezaúčtují nevybrané clo, neboť se domnívají, že jsou splněny podmínky k uplatnění legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu, a že tyto orgány mají povinnost předat spis Komisi buď tehdy, když se domnívají, že se Komise dopustila chyby ve smyslu uvedeného ustanovení celního kodexu, nebo pokud okolnosti věci v původním řízení souvisejí s výsledky šetření Unie ve smyslu čl. 871 odst. 1 druhé odrážky prováděcího nařízení, nebo pokud částka cla, o kterou jde ve věci v původním řízení, činí nejméně 500 000 eur.

K druhé otázce písm. a)

54 Podstatou druhé otázky předkládacího soudu pod písm. a) je, zda musí být čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vykládán v tom smyslu, že informace obsažené ve zprávě OLAF ohledně jednání celních orgánů států vývozu a vývozce mají charakter důkazu, nebo zda jsou celní orgány povinny provést v tomto ohledu kontroly po propuštění zboží.

55 Je třeba předeslat, že Soudní dvůr již měl příležitost judikovat v bodě 48 rozsudku ze dne 16. března 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), v odpovědi na podobnou otázku, kterou mu též položil Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Nejvyšší soud, úsek správního soudnictví), že pokud zpráva OLAF obsahuje informace, které jsou za tímto účelem relevantní, lze ji zohlednit při prokazování toho, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dovolávat legitimního očekávání.

56 Kromě toho, jak správně poukázaly předkládající soud a zúčastněné strany, z čl. 9 odst. 2 nařízení o vyšetřování OLAF vyplývá, že takovéto zprávy představují stejným způsobem a za stejných podmínek jako úřední zprávy vypracované vnitrostátními správními kontrolory důkazy přípustné ve správním nebo soudním řízení členského státu, pokud je jejich použití nezbytné.

57 Nicméně jak též vyplývá z rozsudku ze dne 16. března 2017, Veloserviss (C-47/16,

EU:C:2017:220), pokud tato zpráva obsahuje pouze obecný popis dané situace, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, nemůže tato zpráva sama o sobě postačovat k prokázání toho, zda jsou tyto podmínky ve všech ohledech splněny, zejména pokud jde o relevantní jednání vývozce, nebo případně celních orgánů státu vývozu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, body 49 a 50).

58 Za takových okolností je podle uvedené judikatury v zásadě na celních orgánech státu dovozu, aby prostřednictvím dodatečných důkazních materiálů podaly důkaz o tom, že je vydání nesprávného osvědčení o původu zboží na „tiskopise A“ celními orgány státu vývozu nepřijatelné nesprávnému popisu skutečností ze strany vývozce (viz rozsudek ze dne 16. března 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, body 47 a 50).

59 Z toho vyplývá, že aťkoli informace obsažené ve zprávě OLAF patří k důkazům, jež mají být zohledněny při prokazování, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dovolávat legitimního očekávání, může se ukázat, že takováto zpráva není s ohledem na informace v ní obsažené dostačující k tomu, aby právně dostačujícím způsobem prokázala, že tyto podmínky byly skutečně ve všech ohledech splněny.

60 Celní orgány proto mohou být nuceny poskytnout za tímto účelem doplňující důkazy, zejména ohledně relevantního jednání vývozce nebo celních orgánů státu vývozu, a to zejména provedením kontrol po propuštění zboží.

61 Z ustálené judikatury v tomto ohledu vyplývá, že uvedené orgány mají širokou posuzovací pravomoc, pokud jde o provádění kontrol po propuštění zboží (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, Südzucker a další, C-608/10, C-10/11 a C-23/11, EU:C:2012:444, body 48 a 50, a ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, body 27 a 28).

62 Vzhledem k výše uvedenému je na druhou otázku písm. a) třeba odpovědět tak, že čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že informace obsažené ve zprávě OLAF ohledně jednání celních orgánů státu vývozu a vývozce patří k důkazům, jež mají být zohledněny při prokazování, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle uvedeného ustanovení dovolávat legitimního očekávání. Pokud se však ukáže, že takováto zpráva není s ohledem na informace v ní obsažené dostačující k tomu, aby právně dostačujícím způsobem prokázala, že tyto podmínky byly skutečně ve všech ohledech splněny, což musí posoudit vnitrostátní soud, může být od celních orgánů požadováno, aby za tímto účelem poskytly doplňující důkazy, zejména provedením kontrol po propuštění zboží.

K druhé otázce písm. b)

63 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu pod písm. b) je, zda musí být čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vykládán v tom smyslu, že při určení, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle tohoto ustanovení dovolávat legitimního očekávání, mají informace získané při kontrole po propuštění zboží přednost před informacemi obsaženými ve zprávě OLAF.

64 Z článku 9 odst. 2 nařízení o vyšetřování OLAF zejména vyplývá, že se na zprávy OLAF vztahují stejná pravidla hodnocení, jako je tomu u úředních zpráv vypracovaných vnitrostátními správními kontrolory, a mají stejnou hodnotu jako tyto zprávy.

65 Informace získané při kontrole po propuštění zboží nemají tudíž přednost před informacemi obsaženými ve zprávě OLAF.

66 Vzhledem k výše uvedenému je na druhou otázku písm. b) třeba odpovědět tak, že čl. 220

odst. 2 písm. b) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že je na předkládajícím soudu, aby na základě všech konkrétních poznatků ve sporu v původním řízení, zejména důkazů předložených za tímto účelem účastníky původního řízení, posoudil, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle tohoto ustanovení dovolávat legitimního očekávání. Pro účely tohoto posouzení nemají informace získané při kontrole po propuštění zboží přednost před informacemi obsaženými ve zprávě OLAF.

Ke druhé otázce písm. c)

67 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu pod písm. c) je, zda musí být článek 875 prováděcího nařízení vykládán v tom smyslu, že členský stát je vázán rozhodnutím Komise ve smyslu článku 873 tohoto nařízení, jež je určeno jinému členskému státu a bylo přijato na základě zprávy OLAF týkající se jednání orgánů a vývozce ze třetí země.

68 Článek 875 prováděcího nařízení uvádí, že pokud rozhodnutí přijaté podle článku 873 tohoto nařízení stanoví, že zkoumaná situace umožňuje upustit od dodatečného zaúčtování daného cla, může Komise určit podmínky, za kterých mohou členské státy v případech srovnatelné faktické a právní povahy upouštět od dodatečného zaúčtování cla.

69 Z toho vyplývá, že členský stát, konkrétně jeho správní a soudní orgány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2008, Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, bod 64), je za podmínek určených Komisí vázán zjištěními učiněnými Komisí v rozhodnutí, jež bylo přijato podle článku 873 prováděcího nařízení ve vztahu k jinému členskému státu v případech srovnatelné faktické a právní povahy.

70 V tomto ohledu je v podstatě z těchto důvodů, jaké byly uvedeny v bodech 55 a 56 tohoto rozsudku, třeba podotknout, že zpráva OLAF může být zohledněna při určení, zda daný případ je ve smyslu popsaném výše srovnatelný s případem, který byl předmětem rozhodnutí Komise přijatého podle článku 873 prováděcího nařízení.

71 Vzhledem k výše uvedenému je na druhou otázku písm. c) třeba odpovědět tak, že článek 875 prováděcího nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát je za podmínek určených Komisí podle tohoto článku vázán zjištěními učiněnými Komisí v rozhodnutí, jež bylo přijato podle článku 873 tohoto nařízení ve vztahu k jinému členskému státu v případech srovnatelné faktické a právní povahy, což musí jeho orgány a jeho soudy posoudit s přihlédnutím zejména k informacím o jednání vývozce nebo celních orgánů státu vývozu, jak vyplývají ze zprávy OLAF, z níž uvedené rozhodnutí vychází.

Ke druhé otázce písm. d)

72 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu pod písm. d) je, zda musí být čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a článek 875 prováděcího nařízení vykládány v tom smyslu, že je třeba provést kontrolu po propuštění zboží a použít informace, které z této kontroly vyplynou, pokud Komise přijala na základě zprávy OLAF rozhodnutí o nezaúčtování cla podle článků 873 a 875 prováděcího nařízení.

73 Jak bylo připomenuto v bodě 61 tohoto rozsudku, celní orgány mají širokou posuzovací pravomoc, pokud jde o provádění kontrol po propuštění zboží a vyvození patřivých důsledků (viz zejména rozsudek ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, body 27 a 28).

74 Tyto orgány v zásadě mohou provést veškeré kontroly po propuštění zboží, které považují za nezbytné, a použít informace získané při těchto kontrolách jak pro ověření, zda jsou splněny

podmínky, za nichž se dovozce může podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dovolávat legitimního očekávání, tak konkrétně při určení, zda je případ, kterým se zabývají, srovnatelný ve smyslu článku 875 prováděcího nařízení s případem, který je předmětem rozhodnutí o nezaúčtování cla, jež Komise přijala podle článku 873 tohoto nařízení.

75 Na druhou otázku písm. d) je proto třeba odpovědět tak, že čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu a článek 875 prováděcího nařízení musí být vykládány v tom smyslu, že celní orgány mohou provádět veškeré kontroly po propuštění zboží, které považují za nezbytné, a použít informace získané při těchto kontrolách jak pro ověření, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu dovolávat legitimního očekávání, tak pro určení, zda je případ, kterým se zabývají, „srovnatelné“ faktické a právní povahy ve smyslu článku 875 prováděcího nařízení ve vztahu k případu, který je předmětem rozhodnutí o nezaúčtování cla, jež Komise přijala podle článku 873 tohoto nařízení.

K třetí otázce

76 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda a v jakém rozsahu musí být čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že k takovému dovozu zboží, o jaký jde ve věci v původním řízení, došlo na základě distribuční dohody, je relevantní pro posouzení, zda jsou ve věci v původním řízení splněny podmínky k uplatnění legitimního očekávání podle tohoto ustanovení.

77 Vzhledem k tomu, že cílem čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu je – jak bylo připomenuto v bodě 37 tohoto rozsudku – chránit legitimní očekávání osoby povinné zaplatit clo, pokud jde o opodstatnost všech skutečností uvedených v rozhodnutí o vybrání cla, nelze ze znění tohoto ustanovení ani z jeho cíle dovodit, že se osoba povinná zaplatit clo, která dovezla předmětné zboží na základě distribuční dohody, nemůže dovolávat legitimního očekávání podle tohoto ustanovení za stejných podmínek jako osoba povinná zaplatit clo, která toto zboží dovezla a nakoupila přímo od vývozce.

78 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se dovozce může podle uvedeného ustanovení újinně dovolávat legitimního očekávání, a tudíž využít výjimky z dodatečného výběru cla stanovené v tomto ustanovení pouze tehdy, pokud jsou splněny tři kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále aby tato chyba ze strany uvedených orgánů byla takové povahy, že nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednajícím v dobré víře rozumným způsobem zjištěna, a konečně aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení (viz zejména rozsudky ze dne 18. října 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, bod 35, a ze dne 15. prosince 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, bod 47).

79 Tyto podmínky se v podstatě týkají rozdělení rizik plynoucích z chyb nebo nesrovnalostí, kterými je stíženo celní prohlášení v závislosti na jednání a náležité péči každého ze zúčastněných subjektů, a sice příslušných orgánů státu vývozu a státu dovozu, vývozce, jakož i dovozce (rozsudek ze dne 16. března 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, bod 25).

80 V projednávané věci z rozhodnutí předkládajícího soudu vyplývá, že se tento soud táže konkrétně na význam, který má distribuční dohoda, a zejména neexistence přímých vztahů s vývozcem, která z ní vyplývá, pro posouzení, zda společnost Aqua Pro jakožto osoba povinná zaplatit clo musela nebo mohla ověřit, zda osvědčení na „tiskopise A“ bylo řádně vydáno.

81 Z tohoto pohledu tedy s ohledem na takovéto okolnosti třetí otázka týká konkrétně posouzení druhé podmínky uvedené v judikatuře připomenuté v bodě 78 tohoto rozsudku, týkající

se nezjistitelnosti chyby ze strany p?íslušných orgán?, a tedy náležit? pé?e, s ní? musí postupovat dovozce, který jedná na základ? distribu?ní dohody.

82 V tomto ohledu je t?eba zd?raznit, že Soudní dv?r opakovan? judikoval, že hospodá?ským subjekt?m p?ísluší, aby v rámci svých smluvních vztah? p?ijaly opat?ení nezbytná k tomu, aby se p?edem zabezpe?ily p?ed riziky opat?ení k dodate?nému výb?ru cla, p?i?emž taková prevence m?že spo?ívat zejména v tom, že osoba povinná zaplatit clo získá od druhé smluvní strany, p?i uzav?ení smlouvy nebo až po n?m, veškeré d?kazy potvrzující skute?nost, že zboží pochází ze státu, na který se vztahuje systém všeobecných celních preferencí, v?etn? dokument? prokazujících tento p?vod (viz zejména rozsudky ze dne 8. listopadu 2012, Lagura Vermögensverwaltung, C?438/11, EU:C:2012:703, body 30 a 31, a ze dne 16. b?ezna 2017, Veloserviss, C?47/16, EU:C:2017:220, bod 38).

83 Soudní dv?r té? judikoval, že je na hospodá?ských subjektech, aby se v p?ípad?, že mají samy pochybnosti o správném použití ustanovení, jejich? nedodržení m?že vést ke vzniku celního dluhu, nebo o definici p?vodu zboží, informovaly a opat?ily si veškerá možná vysv?tlení k ov??ení toho, zda jsou tyto pochybnosti opodstatn?né (viz zejména rozsudky ze dne 14. kv?tna 1996, Faroe Seafood a další, C?153/94 a C?204/94, EU:C:1996:198, bod 100; ze dne 11. listopadu 1999, Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, bod 58, a ze dne 16. b?ezna 2017, Veloserviss, C?47/16, EU:C:2017:220, bod 37).

84 V tomto ohledu Soudní dv?r navíc již up?esnil, že dovozci p?ísluší, aby se v p?ípad?, že má zjevné d?vody k pochybnostem o správnosti osv?dčení o p?vodu zboží na „tiskopise A“, pokusil v rámci své povinnosti náležit? pé?e za využití veškerých svých možností informovat se o okolnostech, za kterých bylo toto osv?dčení vydáno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. b?ezna 2017, Veloserviss, C?47/16, EU:C:2017:220, body 39 a 43).

85 Výše uvedené zásady se p?itom uplatní stejn? i na takovou situaci, o jakou jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy dovozce nemá z d?vodu, že dováží p?edm?né zboží na základ? distribu?ní dohody uzav?ené s t?etím hospodá?ským subjektem, p?ímý smluvní vztah s vývozcem tohoto zboží.

86 Dvozce, který si tímto zp?sobem nezískal informace od strany, je? uzav?ela distribu?ní dohodu, na jejím? základ? bylo p?edm?né zboží dováženo, aby tak ov??il správnost osv?dčení o p?vodu zboží „na tiskopise A“ vydaného pro toto zboží, se nem?že dovolávat legitimního o?ekávání ve smyslu ?l. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu tím, že bude tvrdit, že s ohledem na tuto distribu?ní dohodu nemohla chyba ze strany p?íslušných orgán? být zjišt?na rozumným zp?sobem osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré ví?e ve smyslu druhé podmínky uvedené v judikatu?e p?ipomenuté v bod? 78 tohoto rozsudku.

87 Vzhledem k výše uvedenému je na t?etí otázku t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že skute?nost, že dovozce dovezl zboží na základ? distribu?ní dohody, nemá vliv na jeho možnost dovolávat se legitimního o?ekávání, a to za stejných podmínek jako dovozce, který zboží dovezl a nakoupil p?ímo od vývozce, tedy za p?edpokladu, že jsou spln?ny t?i kumulativní podmínky. Nejprve je t?eba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných p?íslušných orgán?, dále aby tato chyba byla takové povahy, že ji osoba povinná zaplatit clo jednající v dobré ví?e nemohla rozumným zp?sobem zjistit, a kone?n? aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných p?edpis? týkající se jejího celního prohlášení. Za tímto ú?elem p?ísluší takovému dovozci, aby se p?edem zabezpe?il p?ed riziky opat?ení k dodate?nému výb?ru cla zejména tím, že se pokusí získat od strany uvedené distribu?ní dohody, p?i jejím uzav?ení nebo až po n?m, veškeré d?kazy potvrzující správnost vydání osv?dčení o p?vodu zboží „na tiskopise A“ pro toto zboží. Legitimní o?ekávání ve smyslu uvedeného ustanovení není tedy dáno zejména tehdy, pokud dovozce m?l zjevné

dřevy k pochybnostem o správnosti osvědčení o původu zboží na „tiskopise A“, a přesto se nepokusil informovat u uvedené smluvní strany o okolnostech, za kterých bylo toto osvědčení vydáno, aby ověřil, zda jsou tyto pochybnosti opodstatněné.

K nákladům řízení

88 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) Článek 217 odst. 1 a čl. 220 odst. 1 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. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000, musí být vykládány v tom smyslu, že v případě dodatečného výberu cla je částka dlužného cla určena orgány považována za záúčtovanou, jakmile celní orgány tuto částku zapíší do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů, bez ohledu na to, že rozhodnutí orgánů o záúčtování cla nebo určení povinnosti k platbě cla je napadeno ve správním nebo soudním řízení.
- 2) Článek 220 odst. 2 písm. b), jakož i články 236, 239 a 243 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 2700/2000, musí být vykládány v tom smyslu, že v rámci správního nebo soudního řízení o oprávněném prostědku ve smyslu článku 243 tohoto nařízení, ve znění nařízení č. 2700/2000, který byl podán proti rozhodnutí příslušné finanční správy o dodatečném záúčtování částky dovozního cla a o uložení povinnosti k platbě cla dovozci, může se poslední zmíněný dovolávat legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) uvedeného nařízení, ve znění nařízení č. 2700/2000, s cílem bránit se proti tomuto záúčtování bez ohledu na to, zda dovozce podal žádost o prominutí nebo vrácení tohoto cla postupem stanoveným v článcích 236 a 239 uvedeného nařízení, ve znění nařízení č. 2700/2000.
- 3) Článek 869 písm. b) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1335/2003 ze dne 25. července 2003, musí být vykládán v tom smyslu, že při neexistenci rozhodnutí nebo postupu Evropské komise ve smyslu čl. 871 odst. 2 tohoto nařízení, ve znění nařízení č. 1335/2003, nemohou celní orgány v takové situaci, o jakou jde ve věci v původním řízení, samy rozhodnout, že dodatečně nezáúčtují nevybrané clo, neboť se domnívají, že jsou splněny podmínky k uplatnění legitimního očekávání podle čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 2700/2000, a že tyto orgány mají povinnost předat spis Komisi buď tehdy, když se domnívají, že se Komise dopustila chyby ve smyslu uvedeného ustanovení nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 2700/2000, nebo pokud okolnosti věci v původním řízení souvisejí s výsledky šetření Evropské unie ve smyslu čl. 871 odst. 1 druhé odrážky nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 1335/2003, nebo pokud částka cla, o kterou jde ve věci v původním řízení, činí nejméně 500 000 eur.
- 4) Článek 220 odst. 2 písm. b) nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 2700/2000, musí být vykládán v tom smyslu, že informace obsažené ve zprávě Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) ohledně jednání celních orgánů státu vývozu a vývozce patří k důkazům, jež mají být zohledněny při prokazování, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle uvedeného ustanovení dovolávat legitimního očekávání. Pokud se však ukáže, že takováto zpráva není s ohledem na informace v ní obsažené dostačující k tomu, aby právně dostačujícím způsobem prokázala, že tyto podmínky byly skutečně ve všech ohledech splněny, což musí posoudit vnitrostátní soud, může být od celních orgánů požadováno, aby za tímto účelem poskytl doplňující důkazy, zejména provedením kontrol

po propuštění zboží.

5) Článek 220 odst. 2 písm. b) nařízení ?. 2913/92, ve znění nařízení ?. 2700/2000, musí být vykládán v tom smyslu, že je na předkládajícím soudu, aby na základě všech konkrétních poznatků ve sporu v povodním řízení, zejména důkaz předložených za tímto účelem ústníky povodního řízení, posoudil, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle tohoto ustanovení dovolávat legitimního očekávání. Pro účely tohoto posouzení nemají informace získané při kontrole po propuštění zboží přednost před informacemi obsaženými ve zprávě Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF).

6) Článek 875 nařízení ?. 2454/93, ve znění nařízení ?. 1335/2003, musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát je za podmínek určených Evropskou komisí podle tohoto článku vázán zjištěními učiněnými Komisí v rozhodnutí, jež bylo přijato podle článku 873 tohoto nařízení, ve znění nařízení ?. 1335/2003, ve vztahu k jinému členskému státu v případech srovnatelné faktické a právní povahy, což musí jeho orgány a jeho soudy posoudit s přihlédnutím zejména k informacím o jednání vývozce nebo celních orgánů státu vývozu, jak vyplývají ze zprávy Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF), z níž uvedené rozhodnutí vychází.

7) Článek 220 odst. 2 písm. b) nařízení ?. 2913/92, ve znění nařízení ?. 2700/2000, a článek 875 nařízení ?. 2454/93, ve znění nařízení ?. 1335/2003, musí být vykládány v tom smyslu, že celní orgány mohou provádět veškeré kontroly po propuštění zboží, které považují za nezbytné, a použít informace získané při těchto kontrolách jak pro ověření, zda jsou splněny podmínky, za nichž se dovozce může podle čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení ?. 2913/92, ve znění nařízení ?. 2700/2000, dovolávat legitimního očekávání, tak pro určení, zda je případ, kterým se zabývají, „srovnatelné“ faktické a právní povahy ve smyslu článku 875 nařízení ?. 2454/93, ve znění nařízení ?. 1335/2003, ve vztahu k případu, který je předmětem rozhodnutí o nezaúčtování cla, jež Evropská komise přijala podle článku 873 nařízení ?. 2454/93, ve znění nařízení ?. 1335/2003.

8) Článek 220 odst. 2 písm. b) nařízení ?. 2913/92, ve znění nařízení ?. 2700/2000, musí být vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že dovozce dovezl zboží na základě distribuční dohody, nemá vliv na jeho možnost dovolávat se legitimního očekávání, a to za stejných podmínek jako dovozce, který zboží dovezl a nakoupil přímo od vývozce, tedy za předpokladu, že jsou splněny i kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných orgánů, dále aby tato chyba byla takové povahy, že ji osoba povinná zaplatit clo jednající v dobré víře nemohla rozumným způsobem zjistit, a konečně aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení. Za tímto účelem přísluší takovému dovozci, aby se předem zabezpečil před riziky opatření k dodatečnému výběru cla zejména tím, že se pokusí získat od strany uvedené distribuční dohody, při jejím uzavření nebo až po něm, veškeré důkazy potvrzující správnost vydání osvobodění o povodu zboží „na tiskopise A“ pro toto zboží. Legitimní očekávání ve smyslu uvedeného ustanovení není tedy dáno zejména tehdy, pokud dovozce měl zjevné důvody k pochybnostem o správnosti osvobodění o povodu zboží na „tiskopise A“, a přesto se nepokusil informovat u uvedené smluvní strany o okolnostech, za kterých bylo toto osvobodění vydáno, aby ověřil, zda jsou tyto pochybnosti opodstatněné.

Podpisy.

* Jednací jazyk: lotyština