



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

3. června 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný celní sazebník – Sazební zařazení zboží –
Kombinovaná nomenklatura – Zboží složené z různých materiálů – Rostlinná vlákna –
Melaminová pryskyřice – Čísla 3924 a 4419 – Zboží popsané jako ‚bambusové kelímky‘ “

Ve věci C-76/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko) ze dne 5. února 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 12. února 2020, v řízení

„BalevBio“ EOOD

proti

Teritorialna direkcija Severna morská, Agencija „Mitnici“,

za přítomnosti:

Okražna prokuratura – Varnenska,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení N. Wahl, předseda senátu, F. Biltgen (zpravodaj) a L. S. Rossi, soudci,

generální advokát: J. Richard de la Tour,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „BalevBio“ EOOD J. Jakimovem a D. Dimitrovou, advokati,
- za bulharskou vládu M. Georgievou a L. Zaharievou, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi A. M. Salykovou a Y. Marinovou, jako zmocněnkyněmi,

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

* Jednací jazyk: bulharština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu kombinované nomenklatury, která je uvedena v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1821 ze dne 6. října 2016 (Úř. věst. 2016, L 294, s. 1) (dále jen „KN“), konkrétně čísel 3924 a 4419 této nomenklatury, jakož i pravidla 3 všeobecných pravidel pro její výklad (dále jen „všeobecná pravidla pro výklad KN“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi „BalevBio“ EOOD a Teritorialna direkcija Severna morska, Agencija „Mitnici“ (oblastní ředitelství pro Severní pobřeží celního úřadu, Bulharsko) ve věci rozhodnutí tohoto úřadu, kterým je společnosti BalevBio uložena peněžitá sankce, přičemž oblastní ředitelství pro Severní pobřeží celního úřadu mělo za to, že sazební zařazení do KN zboží popsaného v dotčených celních prohlášeních jako „bambusové kelímky“ bylo nesprávné.

Právní rámec

Harmonizovaný systém

- 3 Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“) byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (WCO), zřízenou Úmluvou o zřízení Rady pro celní spolupráci uzavřenou v Bruselu dne 15. prosince 1950. HS byl zaveden Mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, která byla uzavřena v Bruselu dne 14. června 1983 [*Recueil des traités des Nations unies*, sv. 1503, s. 4, č. 25910 (1988)] a společně s protokolem o její změně ze dne 24. června 1986 schválena jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. dubna 1987 (Úř. věst. 1987, L 198, s. 1) (dále jen „Úmluva o HS“).
- 4 WCO schvaluje za podmínek stanovených v článku 8 Úmluvy o HS vysvětlivky a stanoviska k zařazení zboží přijaté Výborem pro HS zřízeným článkem 6 této úmluvy.
- 5 Na základě čl. 3 odst. 1 písm. a) Úmluvy o HS se každá smluvní strana zavazuje, že budou její celní a statistické nomenklatury v souladu s harmonizovaným systémem zaprvé tím, že bude používat bez dodatků a změn všechna čísla a položky harmonizovaného systému, jakož i jejich číselné znaky, zadruhé tím, že bude používat „k výkladu HS všeobecná pravidla“, jakož i všechny poznámky k třídám, kapitolám, číslům a položkám a nebude měnit jejich rozsah, a zatřetí tím, že bude dodržovat číselné uspořádání HS.
- 6 Zařazení zboží do KN se řídí zásadami stanovenými „všeobecnými pravidly pro výklad HS“.
- 7 Pravidlo 3 „všeobecných pravidel pro výklad HS“ stanoví:

„Zboží, které se jeví možné zařadit podle pravidla 2 písm. b) nebo z jiných důvodů do dvou nebo více čísel, se zařadí takto:

- a) číslo se specifitějším popisem má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část položek soupravy (sady) v balení pro maloobchodní prodej, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží;

- b) směsi zboží složené z různých materiálů nebo z různých složek a zboží v soupravách (sadách) v balení pro maloobchodní prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 písm. a), se zařadí podle materiálu nebo složky, které jim dávají podstatné rysy, lze-li takový materiál nebo složku určit;
- c) zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 písm. a) ani 3 písm. b), se zařadí do pořadové poslední z čísel, která přicházejí stejnou měrou v úvahu.“

8 Vysvětlivka k pravidlu 3 písm. b) „všeobecných pravidel pro výklad HS“ uvádí:

„VI) Tato druhá metoda zařazení se týká pouze případu:

- 1) směsi;
- 2) zboží složeného z různých materiálů;

[...]

VIII) Faktor, který určuje podstatné rysy zboží, se liší podle druhu zboží. Může například vycházet z povahy základního materiálu nebo složek, z nichž sestává, z jejich objemu, množství, váhy nebo jejich hodnoty, významu jednoho ze základních materiálů pro užití zboží.

[...]“

9 Třída VII HS, nadepsaná „Plasty a výrobky z nich; kaučuk a výrobky z něj“ obsahuje mimo jiné kapitolu 39, nadepsanou „Plasty a výrobky z nich“.

10 Číslo 3924 HS, nadepsané „Kuchyňské a stolní nádobí, ostatní předměty pro domácnost a hygienické a toaletní potřeby z plastů“ zahrnuje následující položky:

„3924.10 – Kuchyňské a stolní nádobí a náčiní

3924.90 – Ostatní“

11 Všeobecná ustanovení uvedená ve vysvětlivkách ke kapitole 39 HS mimo jiné uvádějí:

„Primární formy

Čísla 39.01 až 39.14 se vztahují pouze na výrobky v primárních formách. Výraz *základní formy* [...] se používá pouze pro materiály v následující formě:

- 1) V kapalně nebo pastovité formě. [...] [...] Kromě látek potřebných ke zpracování (jako jsou tvrdící přísady [...] nebo jiné korektivní nebo urychlovací látky), mohou tyto kapaliny nebo pasty obsahovat kromě takových materiálů, jako jsou plastifikátory, stabilizátory, plniva a barviva určené především k tomu, aby konečnému výrobku daly zvláštní fyzikální nebo jiné žádoucí vlastnosti. [...]
- 2) Ve formě granulí, vloček, zrn nebo prášku. V těchto různých formách mohou být tyto výrobky používány k odlévání, výrobě laků, lepidel atd. [...] Tyto výrobky mohou kromě toho obsahovat plniva (dřevitou moučku, celulózu, textilní materiály, minerální látky, škrob atd.) [...]

12 Vysvětlivky HS k číslu 3924 uvádějí:

„Do tohoto čísla patří následující plastové výrobky:

- A) ke stolnímu nádobí a náčiní: čajové a kávové servisy, talíře, polévkové mísy, mísy na salát, mísy a podnosy jakéhokoli druhu, kávovary, čajové konvice, poháry, cukřenky, šálky, nádoby na omáčku, talířky na předkrmy, misky na kompot, košíky a ošatky (na chléb, ovoce, atd.), máslenky, karafy na olej, nádoby na hořčici, pohárky na vejce, podložky, podstavce pod nůž, kroužky na ubrousky, nože, vidličky a lžíce.

[...]

Zahrnuje rovněž kelímky bez ouška, které jsou stolním nádobím nebo toaletními potřebami a nejsou nádobami na balení nebo přepravu, i když jsou někdy používány k těmto účelům. [...]

13 Třída IX HS, nadepsaná „Dřevo a dřevěné výrobky; dřevěné uhlí; korek a korkové výrobky; výrobky ze slámy, esparta nebo jiných pletacích materiálů; košíkářské a proutěné výrobky“, obsahuje mimo jiné kapitolu 44, nadepsanou „Dřevo a dřevěné výrobky; dřevěné uhlí“.

14 Vysvětlivky ke kapitole 44 HS mimo jiné uvádějí:

„[...]

3. Do čísel 4414 až 4421 se zařazují výrobky z třískových desek nebo podobných desek, dřevovláknitých desek, vrstveného dřeva nebo ze zhutněného dřeva, stejně jako odpovídající dřevěné výrobky.

[...]

6. S výhradou výše uvedené poznámky 1, a pokud znění čísel nestanoví jinak, se jakákoliv zmínka o „dřevu“ v číslech této kapitoly vztahuje rovněž na bambus a jiné materiály dřevité povahy.

[...]“

15 Všeobecná ustanovení vysvětlivek ke kapitole 44 HS uvádějí:

„Do této kapitoly patří surové dřevo, polotovary vyrobené ze dřeva a obecně výrobky z těchto materiálů.

Tyto výrobky mohou být seskupeny do následujících kategorií:

[...]

3) Třískové desky nebo desky z podobného materiálu, dřevovláknité desky, laminované dřevo nebo zhutněné dřevo (čísla 44.10 až 44.13).

4) Dřevěné výrobky, s výjimkou výrobků uvedených v poznámce 1 k této kapitole, které jsou, jakož i některé další, uvedeny dále v různých vysvětlivkách (čísla 44.14 až 44.21).

[...]

Výrobky uvedené v číslech 44.14 až 44.21 mohou být vyrobeny jak z přírodního dřeva, tak z třískových desek nebo desek z podobného materiálu, dřevovláknitých vláken, laminovaného dřeva nebo zhutněného dřeva (viz poznámka 3 k této kapitole).

[...]

Nicméně, není-li stanoveno jinak, jsou spolu s odpovídajícími dřevěnými výrobky zařazeny do této kapitoly takové výrobky, jako je bambus ve formě štěpků nebo třísek (používaných pro výrobu třískových desek, dřevovláknitých desek nebo dřevné buničiny) a výrobky z bambusu nebo jiných dřevěných materiálů, které nejsou výrobky z pletacích materiálů, nábytkem, ani jinými výrobky zvláště uvedenými na jiném místě (například v případech čísel 44.10 a 44.11) (viz poznámka 6 k této kapitole).“

16 Vysvětlivka k číslu 4410 HS uvádí:

„[...]

Třískové desky jsou plochými výrobky vyráběnými v různých délkách, šířkách a tloušťkách lisováním nebo vytlačováním. [...] Mohou být získány rovněž z jiných dřevitých materiálů, jako jsou úlomky bagasy, bambusu, [...] Třískové desky jsou obvykle aglomerované přidáním organických pojiv, obvykle termosetické pryskyřice, jejichž váha obecně nepřekračuje 15 % váhy desky.

[...]

Do této položky nepatří:

a) plastové desky nebo pásy s přidanou dřevitou moučkou, která tvoří plnivo (kapitola 39).

[...]“

17 Vysvětlivka k číslu 4419 HS uvádí:

„Do tohoto čísla patří pouze stolní nebo kuchyňské nádobí a náčiní, ze soustruženého nebo nesoustruženého dřeva, nebo z vrstveného či intarzovaného dřeva, s výjimkou nábytku nebo ozdobných předmětů.

Výrobky uvedené v tomto čísle mohou být vyrobeny jak z přírodního dřeva, tak i z desek z podobného materiálu, dřevovláknitých vláken, laminovaného dřeva nebo zhutněného dřeva (viz poznámka 3 této kapitoly).

Patří sem zejména lžíce, vidličky, příbory na salát, lžíce na sůl, podnosy a talíře, hrnky šálky, [...]

[...]“

Kombinovaná nomenklatura

18 Celní zařazení zboží dovezeného do Evropské unie se řídí KN, která je založena na HS.

19 První část KN, která obsahuje soubor „[ú]vodní[ch] ustanovení“, zahrnuje hlavu I věnovanou „[v]šeobecn[ým] pravidl[ům]“, jejíž bod A, nadepsaný „Všeobecná pravidla pro výklad [KN]“, stanoví:

„Zařazení zboží do [KN] se řídí těmito zásadami:

1. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.

2. [...]

b) Každé uvedení materiálu nebo látky v některém z čísel se vztahuje také na tento materiál nebo látku ve směsi nebo v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Každé uvedení zboží z určitého materiálu nebo látky se vztahuje na zboží sestávající zcela nebo částečně z tohoto materiálu nebo látky. Zařazení zboží sestávajícího z více než jednoho materiálu nebo látky se provádí podle zásad uvedených v pravidle 3.

3. Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto:

a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží [...], považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží;

b) směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů [...], které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li možno takový materiál nebo komponent určit.

[...]“

20 Druhá část KN, nadepsaná „Celní sazebník“, obsahuje třídu VII, nadepsanou „Plasty a výrobky z nich; kaučuk a výrobky z něj“.

21 Tato třída VII obsahuje mimo jiné kapitolu 39 KN nadepsanou „Plasty a výrobky z nich“.

22 Poznámka 1 ke kapitole 39 KN mimo jiné uvádí:

„V celé nomenklatuře se výrazem ‚plasty‘ rozumějí materiály čísel 3901 až 3914, které působením vnějšího vlivu (zpravidla tepla a tlaku, případně rozpouštědla nebo plastifikátoru) jsou nebo byly schopné tváření buď v okamžiku polymerace, nebo v jiném dalším stadiu lisování, litím, protlačováním, válcováním nebo jiným způsobem do tvaru, který si zachovávají, i když tento vnější vliv přestane působit.“

23 Číslo 3909 KN zní takto:

„Aminové pryskyřice, fenolové pryskyřice a polyurethany, v primárních formách:

[...]

3909 20 00 – Melaminové pryskyřice“

24 Číslo 3924 KN zní následovně:

„Stolní a kuchyňské nádobí a náčiní, ostatní předměty pro domácnost a hygienické a toaletní výrobky, z plastů:

3924 10 00 – Stolní a kuchyňské nádobí a náčiní

3924 90 00 – Ostatní“

25 Druhá část KN obsahuje mimo jiné třídu IX nadepsanou „Dřevo a dřevěné výrobky; dřevěné uhlí; korek a korkové výrobky; výrobky ze slámy, esparta nebo jiných pletacích materiálů; košíkářské a proutěné výrobky“, která obsahuje mimo jiné kapitolu 44 nadepsanou „Dřevo a dřevěné výrobky; dřevěné uhlí“.

26 Vysvětlivky ke kapitole 44 KN mimo jiné uvádějí:

„[...]

3. Do čísel 4414 až 4421 se zařazují výrobky z třískových desek nebo podobných desek, dřevovláknitých desek, vrstveného dřeva nebo ze zhutněného dřeva, stejně jako odpovídající dřevěné výrobky.

[...]

6. S výhradou výše uvedené poznámky 1 a pokud znění čísel nestanoví jinak, se jakákoliv zmínka o „dřevu“ v číslech této kapitoly vztahuje rovněž na bambus a jiné materiály dřevité povahy.

[...]“

27 Číslo 4410 KN je následujícího znění:

„Třískové desky, z orientovaných plochých třísek, tzv. ‚oriented strand board‘ (OSB) a podobné desky (například třískové desky, tzv. ‚waferboard‘) ze dřeva nebo z jiných dřevitých materiálů, též aglomerované s pryskyřicemi nebo jinými organickými pojivy:

ze dřeva:

4410 11 – – Třískové desky:

[...]

4410 12 – – Desky z orientovaných plochých třísek, tzv. ‚oriented strand board‘ (OSB):

[...]“

28 Číslo 4419 KN zní takto:

„Stolní a kuchyňské nádobí a náčiní ze dřeva:

– Z bambusu:

4419 11 00 – – Prkénka na chléb, krájecí prkénka a podobná prkénka

4419 12 00 – – Jídelní hůlky

4419 19 00 – – Ostatní

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 29 V období od 9. prosince 2016 do 11. října 2017 podala BalevBio celkem 18 celních prohlášení za účelem propuštění do volného oběhu a použití zboží popsaného jako „bambusové kelímky“ pocházejícího z Číny, které zařadila do podpoložek 4419 00 90 00 a 4419 19 00 00 KN, pro které platila sazba dovozního cla 0 %.
- 30 V návaznosti na jedno z těchto celních prohlášení ze dne 12. června 2017 (dále jen „celní prohlášení ze dne 12. června 2017“) provedly příslušné celní útvary kontrolu tohoto zboží a odebraly vzorek zboží, který byl přezkoumán ústřední celní laboratoří. Dne 1. listopadu 2017 tato laboratoř vydala zprávu uvádějící, že zkoumaný vzorek byl složen z bambusových vláken, kukuřičného škrobu a melaminformaldehydové pryskyřice. Podle této zprávy byly škrob a bambusová vlákna rovněž plnivem. Tato zpráva dospěla k závěru, že uvedené zboží je kelímky plastového nádobí obsahujícími melamin.
- 31 Příslušné celní útvary zjistily, že Hauptzollamt Hannover (hlavní celní úřad v Hannoveru, Německo) vydal rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení zboží (ZISZ) pro zboží podobné zboží, které bylo předmětem celního prohlášení ze dne 12. června 2017. Tato rozhodnutí uváděla, že takové zboží musí být v souladu s pravidlem 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN zařazeno podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, je-li to možné určit. Podle uvedených rozhodnutí byla rozhodujícím faktorem přítomnost plastů (melaminformaldehydové pryskyřice) a vyloučila jejich zařazení do čísla 4419 KN.
- 32 V žalobě podané proti rozhodnutí příslušných celních útvarů týkajícímu se celního prohlášení ze dne 12. června 2017 „BalevBio“ předložila zprávu vypracovanou Lesotechničeskí universitet (Univerzita lesního hospodářství, Bulharsko), v níž bylo uvedeno, že zboží, které bylo předmětem tohoto celního prohlášení, bylo složeno z 72,33 % z celulózy, hemicelulózy a ligninu, a sice lignocelulózových rostlinných vláken, a z 25,2 % z pojiva, melaminové pryskyřice, a proto bylo zbožím, které mělo být zařazeno jako rostlinný materiál obsahující matricovou fázi syntetického pojiva. Tato zpráva vylučovala zařazení tohoto zboží jako plastu, neboť obsah syntetického materiálu tohoto zboží byl podstatně nižší než 50 %.
- 33 Spor v původním řízení se týká pouze dovozu zboží, které bylo předmětem celního prohlášení žalobkyně v původním řízení dne 28. dubna 2017 (dále jen „dotčené zboží“). Na základě informací shromážděných během šetření měly příslušné celní služby za to, že toto zboží je totožné se zbožím, které bylo předmětem celního prohlášení ze dne 12. června 2017, a že v souladu s judikaturou Soudního dvora jsou výsledky analýz provedených ústřední celní laboratoří a Universitou lesního hospodářství použitelné na dotčené zboží.
- 34 U 18 celních prohlášení učiněných žalobkyní v původním řízení, včetně celního prohlášení týkajícího se dotčeného zboží, měly příslušné celní útvary za to, že sazební zařazení do podpoložek 4419 00 90 00 a 4419 19 00 00 KN je nesprávné. Podle těchto útvarů z pravidla 1, pravidla 2 písm. b), pravidla 3 písm. b) a pravidla 6 všeobecných pravidel pro výklad KN vyplývá, že složka z plastu, a sice z melaminformaldehydové pryskyřice, dává dotčenému zboží jeho tvar, tvrdost, jakož i pevnost, a dává tomuto zboží jeho podstatné rysy, takže toto zboží spadá do čísla 3924 KN, konkrétně pak vzhledem k jeho původu do podpoložky 3924 10 00 11 KN, pro kterou je použitelná celní sazba ve výši 6,5 %. Uvedené útvary tudíž rozhodnutími ze dne 23. února a 5. září 2018 (dále jen „opravná rozhodnutí“) změnily v tomto smyslu zařazení dotčeného zboží ve všech celních prohlášeních učiněných žalobkyní v původním řízení.
- 35 Žalobkyně v původním řízení podala k Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko) dvě žaloby proti opravným rozhodnutím, které byly zamítnuty jako neopodstatněné. Tento soud měl za to, že jelikož dotčené zboží bylo tvořeno ze dvou hlavních složek, a sice z rostlinných vláken a melaminové pryskyřice, které přímo nepatří do žádného čísla KN, toto zboží nemůže být

zařazeno v souladu s pravidlem 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN. Kromě toho vzhledem k vysvětlivkám týkajícím se čísel 4410 a 4419 v HS má uvedený soud za to, že i když rostlinná vlákna převládají v objemu zboží, objem plastů byl vyšší než 15 % a uvedené zboží by mělo být považováno za plastové nádoby.

- 36 Žalobkyně v původním řízení podala kasační opravný prostředek k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko), který rozhodnutím ze dne 29. října 2019 zrušil rozsudek vydaný předkládajícím soudem v jedné ze dvou věcí, které byly předmětem žalob uvedených v předchozím bodě, která se však netýká dotčeného zboží, přičemž měl za to, že pro účely sazebního zařazení tohoto zboží je třeba uplatnit pravidlo 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN, které stanoví, že číslo, které obsahuje nejspécifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) měl za to, že i když jsou rostlinná vlákna, a sice bambus, spojena s jinou složkou, a sice melaminformaldehydovou pryskyřicí, byla ve větším množství přítomna v dotčeném zboží, a tedy určovala číslo, které obsahuje nejspécifičtější popis. Vyvodil z toho závěr, že sazební zařazení tohoto zboží provedené žalobkyní v původním řízení bylo správné.
- 37 Kromě opravných rozhodnutí vydaly příslušné celní útvary několik rozhodnutí, kterými byly žalobkyni v původním řízení uloženy správní sankce za celní podvod podle relevantního vnitrostátního práva, k nimž patří rozhodnutí ze dne 23. srpna 2018 (dále jen „rozhodnutí o uložení sankce ze dne 23. srpna 2018“), v nichž tyto útvary vytýkaly žalobkyni v původním řízení, že v celním prohlášení ze dne 28. dubna 2017 zařadila dotčené zboží do podpoložky 4419 19 00 00, a nikoli do podpoložky 3924 10 00 11 KN, čímž se vyhnula zaplacení cla a části dalších poplatků dlužných státu v celkové výši 6 335,43 bulharského leva (přibližně 3 150 eur).
- 38 První rozhodnutí Rajonen sad Devňa (okresní soud v Devni, Bulharsko) týkající se legality rozhodnutí o uložení sankce ze dne 23. srpna 2018 bylo zrušeno předkládajícím soudem, který mu vrátil věc k novému projednání. V rámci tohoto projednání bylo nařízeno a provedeno chemické soudně-znalecké posouzení na základě skutečností obsažených ve spise. Z posudku vypracovaného v rámci tohoto posouzení vyplývá, že složení a objem složek dotčeného zboží jsou totožné se složkami zboží, které bylo předmětem celního prohlášení ze dne 12. června 2017, a sice objem rostlinných vláken ve výši 75 % a objem melaminové pryskyřice ve výši 25 %. Podle tohoto posudku každá ze složek obsažených ve složení dotčeného zboží přispívá k jeho vlastnostem. Rostlinná vlákna jsou tedy rozhodující pro vlastnosti tepelné izolace, nízké hustoty, biologické rozložitelnosti, pevnosti v ohybu, zdraví a bezpečnost při práci, bezpečnosti v oblasti životního prostředí, obnovitelných zdrojů a ceny, zatímco melaminová pryskyřice je rozhodující pro ochranu proti vnějším vlivům a mechanickým nárazům, odolnost vůči vodě, zachování tvaru, pevnost a prodloužení doby životnosti výrobků.
- 39 Při předložení tohoto posudku znalec zdůraznil, že povaha materiálů a jejich množství závisí na zamýšleném použití výrobku, jakož i na podmínkách, za nichž bude tento výrobek používán. Podle něj vede použití melaminové pryskyřice k lepšímu impregnačnímu účinku kompozitního materiálu, jakož i k posílení jeho některých vlastností, jako jsou například nepropustnost, odolnost proti mytí, chemické účinky a zvýšená hustota. Kromě toho má za to, že kontext používání předpokládá vyšší obsah takového pojiva, jako je melaminová pryskyřice, aby byly zaručeny podmínky použití, které vyžadují zejména dobrou nepropustnost, zvýšenou hustotu a hladký povrch.
- 40 Na základě těchto informací Rajonen sad Devňa (okresní soud v Devni) rozhodnutím ze dne 14. října 2019 potvrdil rozhodnutí o uložení sankce ze dne 23. srpna 2018, když rozhodl, že s ohledem na znalecký posudek v oblasti chemie a vysvětlivky týkající se čísel 4410 a 4419 HS platí, že i když rostlinná vlákna obsažená v dotčeném zboží objemově převládají, nemůže být toto zboží zařazeno jako dřevěný výrobek, neboť objem pojiva, které je v něm použito, a sice melaminové pryskyřice, je vyšší než 15 %. Tento soud z toho vyvodil, že dotčené zboží je kompozitním materiálem obsahujícím dvě hlavní složky, a sice dřevná vlákna a melaminovou pryskyřici, které výslovně nespádají do žádného čísla KN,

takže jeho sazební zařazení musí být v souladu s pravidlem 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN provedeno podle materiálu, který dává výrobku jeho podstatné rysy. Podle tohoto soudu se tedy jednalo o nádobí z plastu.

- 41 Žalobkyně v původním řízení podala proti rozhodnutí Rajonen sad Devňa (okresní soud v Devni) ze dne 14. října 2019 žalobu k předkládajícímu soudu.
- 42 Tento soud zdůrazňuje, že proti rozsudku, který má vydat ve sporu v původním řízení, nelze podat opravný prostředek. V jednotlivých žalobách týkajících se legality rozhodnutí o uložení sankce, které byly tomuto soudu podány, však jeho soudní kolegia vydala protichůdná rozhodnutí: některá soudní kolegia rozhodla, že dotčené zboží musí být zařazeno podle pravidla 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN, a sice podle materiálu, který mu dává podstatné rysy, zatímco jiná kolegia měla za to, že v tomto ohledu je třeba použít pravidlo 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN a považovat za číslo „se specifitějším popisem“ číslo, do kterého spadá složka, jejíž množství převládá.
- 43 Předkládající soud tedy poukazuje na to, že není zpochybňováno, že dotčené zboží je složeno z několika různých materiálů, a sice z 72,33 % z rostlinných vláken, zejména z bambusu a kukuřice, a z 25,2 % z melaminové pryskyřice, a v důsledku toho může být zařazeno do dvou nebo více podpoložek, ale přetrvávají pochybnosti o tom, zda je třeba pro účely sazebního zařazení použít pravidlo 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN, nebo pravidlo 3 písm. b) těchto pravidel, pokud jde o kritéria, která je třeba v tomto ohledu zohlednit, a výklad dotčených čísel KN.
- 44 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být [pravidlo 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN] obsažené v [prováděcím nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení č. 2658/87 (Úř. věst. 2015, L 285, s. 1)] vykládáno v tom smyslu, že pro účely sazebního zařazení takových výrobků, jako jsou výrobky, o které se jedná ve věci v původním řízení, které jsou složeny z různých materiálů, je „číslem, které obsahuje specifitější popis“ vždy to číslo, do kterého spadá materiál, jenž svým množstvím (objemem) převažuje, nebo je tento výklad možný pouze tehdy, když samotné číslo stanoví množství (objem) jako kritérium, které posuzované zboží identifikuje jasněji a popisuje jej přesnějším a úplnějším způsobem?
- 2) S ohledem na odpověď na první položenou otázku a ve světle vysvětlivek k číslům 4410 a 4419 [HS], je třeba vykládat [prováděcí nařízení 2015/1754] v tom smyslu, že číslo 4419 nezahrnuje výrobky z třískových desek (vláken), u nichž hmotnost pojiva (pryskyřice vytvrzované teplem) překračuje 15 % hmotnosti desky?
- 3) Musí být [prováděcí nařízení 2015/1754] vykládáno v tom smyslu, že takové zboží, jako je zboží, o které se jedná v původním řízení, a sice kelímky vyráběné ze 72,33 % z rostlinných lignocelulózových vláken a z 25,2 % z pojiv (melaminová pryskyřice), musí být zařazeno do podpoložky 3924 10 00 přílohy I [nařízení č. 2658/87]?”

K předběžným otázkám

K přípustnosti

- 45 Žalobkyně v původním řízení zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené předkládajícím soudem, přičemž tvrdí, že s ohledem na judikaturu Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) poskytující přesná vodítka, která jsou použitelná na spor v původním řízení, o odpovědi na položené otázky nelze rozumně pochybovat.

- 46 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že v rámci řízení zavedeného článkem 267 SFEU je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor v původním řízení předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Z toho vyplývá, že na otázky týkající se výkladu unijního práva se vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může zamítnout žádost podanou předkládajícím soudem jen tehdy, když je zjevné, že žádaný výklad ustanovení unijního práva, jichž se otázky týkají, nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými a právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, body 28 a 29, jakož i citovaná judikatura).
- 47 V projednávané věci není zjevné, že výklad čísel 3924 a 4419 KN, jakož i pravidla 3 všeobecných pravidel pro výklad KN, jenž požaduje předkládající soud, nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení nebo že se týká hypotetického problému. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce naproti tomu vyplývá, že předkládající soud odůvodněně vyjadřuje pochybnosti o tom, jak je třeba vykládat dotčená ustanovení unijního práva, a zdůrazňuje, že judikatura jeho soudních kolegií v dané oblasti je nejednotná.
- 48 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná předkládajícím soudem musí být tudíž prohlášena za přípustnou.

K věci samé

- 49 Úvodem je třeba připomenout, že rozhoduje-li Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce ve věci sazebního zařazení, spočívá jeho úloha spíše v tom, že vnitrostátnímu soudu objasní kritéria, jejichž uplatnění posledně uvedenému soudu umožní dotčené výrobky správně zařadit do KN, než v tom, že zařazení provede samotný Soudní dvůr. Vnitrostátní soud se totiž v každém případě jeví jako nejpovolanější k provedení tohoto zařazení. Nicméně v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátním soudem a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen (rozsudek ze dne 25. února 2016, G.E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, bod 41 a citovaná judikatura).
- 50 Předkládajícímu soudu tudíž přísluší zařadit dotčené zboží s ohledem na odpovědi, které na položené otázky poskytne Soudní dvůr.
- 51 Je třeba kromě toho zdůraznit, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátním soudem 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 přeformulovat otázky, které mu jsou položeny (rozsudek ze dne 8. září 2016, Schenker, C-409/14, EU:C:2016:643, bod 72 a citovaná judikatura).
- 52 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že se předkládající soud táže na výklad čísel 3924 a 4419 KN pro účely sazebního zařazení dotčeného zboží.
- 53 V tomto ohledu je třeba uvést, že jelikož se rozhodnutí o uložení sankce ze dne 23. srpna 2018, které je předmětem sporu v původním řízení, týká celního prohlášení ze dne 28. dubna 2017, kterým bylo dotčené zboží propuštěno do režimu spotřeby i volného oběhu, použitelným unijním právem v době

rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení není prováděcí nařízení 2015/1754, na které předkládající soud formálně odkazuje v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, ale prováděcí nařízení 2016/1821, které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2017.

- 54 Je tedy třeba mít za to, že podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda KN musí být vykládána v tom smyslu, že takové zboží, jako je dotčené zboží, které je popsáno jako „bambusové kelímky“ složené ze 72,33 % z rostlinných vláken a z 25,2 % z melaminové pryskyřice, spadá do čísla 3924 této nomenklatury nebo do čísla 4419 téže nomenklatury.
- 55 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že všeobecná pravidla pro výklad KN stanovují, že pro zařazení zboží jsou směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a že názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační (rozsudek ze dne 25. února 2016, G. E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, bod 43).
- 56 Dále podle ustálené judikatury platí, že za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je třeba hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám (rozsudek ze dne 25. února 2016, G. E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, bod 44 a citovaná judikatura).
- 57 Co se týče vysvětlivek k HS, je třeba dodat, že navzdory tomu, že nejsou závazné, jsou důležitými nástroji k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují informace použitelné pro jeho výklad. Totéž platí pro vysvětlivky ke KN (rozsudek ze dne 25. února 2016, G. E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, bod 45 a citovaná judikatura).
- 58 V projednávaném případě ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že dotčené zboží, a sice kelímky, sestává ze 72,33 % z rostlinných vláken (bambusu a kukuřice) a z 25,2 % z melaminové pryskyřice (melaminformaldehydové pryskyřice). Toto zboží je tedy „složeným zbožím“ ve smyslu pravidla 3 „všeobecných pravidel pro výklad HS“.
- 59 Pokud jde o čísla KN, o která se jedná věci v původním řízení, a sice čísla 3924 a 4419, je třeba uvést, že číslo 3924 této nomenklatury, které označuje stolní a kuchyňské nádobí a náčiní, ostatní předměty pro domácnost, z plastů, je součástí kapitoly 39 uvedené nomenklatury, nadepsané „Plasty a výrobky z nich“, a v souladu s definicí uvedenou v poznámce 1 k této kapitole je melaminová pryskyřice plastem, jelikož spadá do čísla 3909 téže nomenklatury. Kromě toho vysvětlivka k číslu 3924 HS uvádí, že toto číslo zahrnuje rovněž kelímky bez ouška, které jsou stolním nádobím nebo toaletními potřebami a nejsou nádobami na balení nebo přepravu, i když jsou někdy používány k těmto účelům.
- 60 Číslo 4419 KN, které je součástí kapitoly 44 této nomenklatury nadepsané „Dřevo a dřevěné výrobky; dřevěné uhlí“, zahrnuje stolní a kuchyňské nádobí a náčiní ze dřeva, mimo jiné z bambusu. Vysvětlivka k tomuto číslu HS upřesňuje, že výrobky uvedené ve zmíněném čísle mohou být vyrobeny jak z přírodního dřeva, tak i z desek z podobného materiálu, dřevovláknitých vláken, laminovaného dřeva nebo zhutněného dřeva. Kromě toho vysvětlivka týkající se čísla 4410 HS uvádí, že třískové desky mohou být získány z jiných dřevitých materiálů, jako jsou úlomky bambusu, a obvykle jsou aglomerovány přidáním organických pojiv, obvykle termosetické pryskyřice, jejichž váha obecně nepřekračuje 15 % váhy desky.
- 61 Z toho vyplývá, že dotčené zboží může odpovídat jak znění čísla 3924 KN, tak i jejímu číslu 4419.
- 62 Dotčené zboží je tudíž třeba zařadit podle pravidla 3 všeobecných pravidel pro výklad KN, které stanoví metody pro zařazení, jež se použijí v případě, že zboží lze *prima facie* zařadit do dvou nebo více čísel.
- 63 V tomto ohledu je třeba uvést, že pravidlo 3 písm. a) všeobecných pravidel pro výklad KN, podle kterého má číslo, které obsahuje nejspěšnější popis, přednost před čísly s obecnějším popisem, není rozhodující v projednávaném případě. S ohledem na skutečnosti uvedené v bodech 67 až 69 tohoto

rozsudku, jakož i na druhou větu tohoto všeobecného pravidla, která upřesňuje, že jestliže se každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží, považují se tato čísla za stejně specifická ve vztahu k tomuto zboží, i když jedno z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží, nemůže být číslo 3924 KN ani číslo 4419 KN považováno za číslo, které obsahuje „nejspecifičtější popis“ ve smyslu uvedeného všeobecného pravidla.

- 64 Za těchto podmínek je třeba pro účely sazebního zařazení dotčeného zboží použít pravidlo 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN.
- 65 Podle tohoto obecného pravidla je pro účely sazebního zařazení výrobku nezbytné stanovit, který z materiálů, z nichž je výrobek složen, mu dává jeho podstatné rysy, což lze provést tak, že se ověří, zda by si výrobek bez té či oné ze svých částí uchoval, nebo neuchoval své charakteristické vlastnosti. Jak uvádí bod VIII vysvětlivky k pravidlu 3 písm. b) HS, která doplňuje vysvětlivku KN, faktor, který určuje podstatné rysy, může rovněž podle druhu výrobku vycházet například z povahy základního materiálu nebo složek, ze kterých sestává, jeho objemu, množství, váhy nebo hodnoty, nebo může vycházet z významu jednoho ze základních materiálů pro užití těchto výrobků (rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, *Kurcums Metal*, C-558/11, EU:C:2012:721, body 37 a 38, jakož i citovaná judikatura).
- 66 V projednávaném případě je nutno konstatovat, že i když rostlinná vlákna převládají v množství, nic to nemění na tom, že melaminová pryskyřice, kterou obsahuje dotčené zboží, má rozhodující význam pro jeho užití.
- 67 Z předkládacího rozhodnutí, jakož i ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, totiž vyplývá, že nezbytnou složkou k tomu, aby dotčené zboží mohlo být používáno jako kelímky, které jsou stolním nádobím, je melaminová pryskyřice, neboť tato pryskyřice se používá k aglomeraci rostlinných vláken a dává tomuto zboží zejména vlastnosti, jako jsou nepropustnost, pevnost nebo ochrana proti nárazům a vnějším vlivům, jakož i tvar.
- 68 Rostlinná vlákna v podobě moučky nebo prášku dávají dotčenému zboží takové vlastnosti, jako je tepelná izolace, nízká hustota, biologická rozložitelnost a pevnost v ohybu, které jsou vedlejšími v tom smyslu, že pokud by bylo zboží zbaveno těchto složek, zachovalo by si vlastnosti, které je charakterizuje jako kelímky.
- 69 Z toho vyplývá, že melaminová pryskyřice musí být považována za materiál, který dává dotčenému zboží „podstatné rysy“ ve smyslu pravidla 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad KN. Toto zboží musí být tudíž zařazeno do čísla 3924 této nomenklatury, konkrétně do její podpoložky 3924 10 00.
- 70 Je třeba dodat, že ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, zejména ze zprávy ústřední celní laboratoře vyplývá, že kukuřičný škrob a bambusová vlákna, jinými slovy rostlinná vlákna, která obsahuje dotčené zboží, mají úlohu plniva.
- 71 Ze všeobecného odůvodnění HS obsaženého v kapitole 39 KN přitom vyplývá, že plasty mohou obsahovat taková plniva, jako jsou dřevitá moučka, celulóza, textilie, minerální látky, škrob, atd. a že plniva, která obsahují plasty, mohou být „především určena k tomu, aby konečnému výrobku dávala zvláštní fyzikální vlastnosti nebo jiné žádoucí charakteristiky“. Kromě toho vysvětlivky k číslu 4410 HS uvádějí, že toto číslo nezahrnuje „plastové desky a pásy, do nichž je přidána dřevitá moučka, jež tvoří plnivo“, jelikož tyto desky musí být zařazeny do kapitoly 39 KN.
- 72 Kromě toho z prováděcího nařízení Komise (EU) č. 276/2013 ze dne 19. března 2013 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (Úř. věst. 2013, L 84, s. 9) vyplývá, že zařazení podlahové desky vyrobené z dřevěného kompozitu složeného z dřevních vláken a recyklovaných plastů

jakožto dřevěného výrobku spadajícího do kapitoly 44 KN je vyloučeno, jelikož dřevní vlákna představují pouze plnivo, které drží plast, který dává výrobku jeho podstatný charakter, přičemž takový výrobek musí být zařazen jako plast.

- 73 Pokud rostlinná vlákna mají tudíž v projednávaném případě úlohu plniva, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, tato okolnost potvrzuje závěr učiněný v bodě 69 tohoto rozsudku, že toto zboží musí být zařazeno do čísla 3924 KN.
- 74 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že KN musí být vykládána v tom smyslu, že zboží popsané jako „bambusové kelímky“ složené ze 72,33 % z rostlinných vláken a z 25,2 % z melaminové pryskyřice musí být – s výhradou, že předkládající soud posoudí všechny skutkové okolnosti, které má k dispozici – zařazeno pod číslo 3924 této nomenklatury, konkrétně do její podpoložky 3924 10 00.

K nákladům řízení

- 75 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Kombinovaná nomenklatura uvedená v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1821 ze dne 6. října 2016, musí být vykládána v tom smyslu, že zboží popsané jako „bambusové kelímky“ složené ze 72,33 % z rostlinných vláken a z 25,2 % z melaminové pryskyřice musí být – s výhradou, že předkládající soud posoudí všechny skutkové okolnosti, které má k dispozici – zařazeno pod číslo 3924 této nomenklatury, konkrétně do její podpoložky 3924 10 00.

Podpisy.