

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

RIGORÓZNÍ PRÁCE

Celní sazebník a jeho aplikace

Eva Vaňková

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

**Katedra finančního práva
a národního hospodářství**

Obor: Finanční právo

RIGORÓZNÍ PRÁCE

Celní sazebník a jeho aplikace

Eva Vaňková

Plzeň 2022

Prohlášení

Prohlašuji tímto, že jsem tuto rigorózní práci na téma „Celní sazebník a jeho aplikace“ zpracovala sama pouze s využitím pramenů v práci uvedených.

V Plzni dne 2. května 2022

Eva Vaňková

Obsah

| | |
|--|----|
| Úvod | 1 |
| 1 Celní sazebník | 5 |
| 1.1 Historický exkurz..... | 5 |
| 1.2 Vymezení pojmů a jejich právní základ | 9 |
| 1.2.1 Společný celní sazebník | 9 |
| 1.2.2 Působnost a struktura společného celního sazebníku..... | 10 |
| 1.2.3 Clo a jeho vymezení | 13 |
| 2 Celní nomenklatura zboží..... | 18 |
| 2.1 Harmonizovaný systém | 18 |
| 2.2. Kombinovaná nomenklatura | 22 |
| 2.3 TARIC | 24 |
| 3 Sazební zařazení a jeho všeobecná interpretační pravidla | 29 |
| 3.1 Všeobecné interpretační pravidlo 1 | 31 |
| 3.2 Všeobecné interpretační pravidlo 2 | 32 |
| 3.3 Všeobecné interpretační pravidlo 3 | 33 |
| 3.4 Všeobecné interpretační pravidlo 4..... | 35 |
| 3.5 Všeobecné interpretační pravidlo 5 | 35 |
| 3.6 Všeobecné interpretační pravidlo 6 | 36 |
| 4 Celní orgány a závazná informace o sazebním zařazení zboží | 38 |
| 4.1 Celní orgány a jejich úloha při sazebním zařazování | 38 |
| 4.2 Vydávání závazné informace o sazebním zařazení zboží celními orgány | 39 |
| 5 Judikatura v oblasti sazebního zařazení | 45 |
| 5.1 Judikatura k sazebnímu zařazení v České republice..... | 47 |
| 5.1.1 TARIC není závazný, avšak obsahuje právně závazné informace – NSS č.j. 1 Afs 101/2010..... | 47 |
| 5.1.2 Aplikace základních zbožíznaleckých otázek – NSS 9 Afs 156/2015 a 10 Afs 144/2015 | 51 |
| 5.1.3 Čísla a poznámky pro interpretaci harmonizovaného systému jsou zásadní – NSS č.j. 2 As 59/2003 | 56 |
| 5.1.4 Zařazování zboží podle všeobecných interpretačních pravidel – NSS č.j. 1 Afs 8/2007 | 62 |
| 5.1.5 Není hračka jako hračka podstatné je k čemu slouží – NSS 6 Afs 110/2016 a 6 Afs 111/2016 | 67 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 5.1.6 | Úprava povrchu zboží je důležitá pro sazební zařazení – NSS č.j. 1 Afs 290/2017 | 73 |
| 5.2 | Judikatura k sazebnímu zařazení v Evropské unii | 77 |
| 5.2.1 | Věc C-339//09 Skoma-Lux proti Celnímu ředitelství Olomouc | 77 |
| 5.2.2 | Věc C-405/14 PST CLC proti Generálnímu ředitelství cel..... | 83 |
| 5.2.3 | Věc C-941/19 Samohýl group a.s. proti Generálnímu ředitelství cel | 89 |
| 6 | Vyhodnocení dat z doměření z důvodu nesprávného sazebního zařazení v období od 2017–2021 | 94 |
| 7 | Úvahy de lege ferenda | 96 |
| | Závěr..... | 98 |
| | Resumé | 101 |
| | Seznam použitých pramenů..... | 104 |

Úvod

Tématem této rigorózní práce je „Celní sazebník a jeho aplikace“. Zvolené téma odpovídá oboru práce, které se věnují již téměř dvacet let a současně je oblastí práva velmi komplikovanou, ve které se prolíná právo veřejné, evropské i mezinárodní.

Obchod či směna zboží je stará jako lidstvo samo. Již v dobách dávno minulých docházelo k dovozu a vývozu zboží z jednotlivých územních celků tak, jak byly v té době známy. Postupným vývojem společnosti docházelo ke sjednocování ekonomik nejprve na národní, následně na regionální a v současné době na globální úrovni.

Byť se jednotlivé ekonomiky na globální úrovni sjednocují, neustále zde zůstává snaha ochrany vlastního trhu, ať již prostřednictvím tarifních či netarifních opatření, která jsou navázána na konkrétní druh zboží, které je předmětem tohoto obchodu.

Pouze jednotná klasifikace (jednotné posuzování a zařazování) tohoto zboží do konkrétního systému třídění zboží může umožnit jednotný přístup jednotlivých států k totožnému zboží tak, aby nebylo pochybnosti o tom, do které konkrétní kategorie (sazebního zařazení) dané zboží patří.

Celní sazebník¹ a s ním související činnost sazebního zařazování patří mezi jednu z nejdůležitějších v oblasti celnictví². Samozřejmě nejen sazební zařazení zboží patří mezi jednu z nejdůležitějších oblastí, mezi další lze zařadit původ zboží nebo stanovení celní hodnoty, kdy v souhrnu tyto úkony následně vedou ke správnému vyměření cla a ostatních poplatků spojených s dovozem zboží ze třetích zemí. Správné sazební zařazení zboží samo o sobě umožňuje prostřednictvím celního sazebníku určit správnou sazbu cla.

Celní sazebník, správné sazební zařazení a následně jím tedy určení správné výše celní sazby ovšem není jediný přínos, který systém sazebního zařazení obsažený v celním sazebníku přináší. Dopady sazebního zařazení zboží se tedy následně promítají i do jiných právních předpisů, resp. jsou na ně navázány.

¹ Celní sazebník je upraven nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

² Pojem „celnictví“ byl poměrně zdařile definován dnes již zrušeným zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, konkrétně v ust. § 2 písm. a) jako „*plnění úkolů celními orgány podle tohoto zákona a zvláštních právních předpisů, včetně plnění úkolů při správě daní a poplatků podle zvláštních předpisů a při správě cel*“.

Obchodně politická opatření, která jsou realizována prostřednictvím evropských, ale i národních předpisů jsou spojena s konkrétním sazebním zařazením zboží. Jedná se o správnou aplikaci netarifních opatření na základě sazebního zařazení zboží, které se uplatňuje např. v oblasti rostlinolékařské, veterinární, při obchodu s vojenským materiálem nebo mezinárodními embargy. Současně má správné sazební zařazení vliv i na povinnost deklaranta³ předložit či nepředložit k celnímu řízení vývozní nebo dovozní licenci. Taktéž evropská i národní statistika sledovaná prostřednictvím Eurostatu a Český statistický úřad, potřebná k řádnému sestavení bilance národního obchodu, je navázaná na správné sazební zařazení zboží.

Celní právo, jehož součástí je i problematika sazebního zařazování, je vnímáno jako subkategorie práva finančního. Samo finanční právo je nutno považovat za odvětví širší, než je samotná právní regulace daní a poplatků. Finanční právo je souborem právních norem, které upravují finanční vztahy (finance), jakož i práva, povinnosti a skutečnosti, které se financí týkají.⁴ Celní právo prochází v rámci Evropské unie průběžnou kodifikací na rozdíl od práva finančního, kde je s ohledem na jeho rozsah a různorodost možná spíše dílčí kodifikace. V oblasti celního práva je snahou o sjednocení nejen hmotněprávní, ale v budoucnu i procesněprávní úpravy. Oblast celnictví je specifická maximálním rozsahem harmonizace předpisů, kde již bylo dosaženo v podstatě kompletní komunitarizace právní úpravy výkonu celní služby – celního dohledu, celní kontroly a celního řízení.⁵

Vypracování právního rámce pro úpravu celního práva a celních sazeb se prolíná historií jako červená nit se snahou o jejich právní ukotvení, které doznává změn jako reflexi na aktuální hospodářskou a politickou situaci. S touto myšlenkou došlo i ke vzniku Evropského hospodářského společenství k 1.1.1958 (následně transformovaného do Evropského společenství a posléze Evropské unie), vedeno snahou o jednotný trh, jehož jedním z hlavních znaků je společný celní sazebník.⁶

³Pojem „deklarant“ je dle čl. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie „osoba, která podává celní prohlášení, celní prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupní souhrnné celní prohlášení, výstupní souhrnné celní prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je toto prohlášení nebo oznámení podáno“.

⁴ Bakeš, Milan, Karfíková, Marie, Kotáb, Petr, Boháč, Radim. POJETÍ FINANČNÍHO PRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE. Acta Universitatis Carolinae Iuridica. Praha. 4/2010. s. 11. ISSN 0323-0619

⁵ Kolektiv: Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narozeninám. Praha: Leges, 2009. Teoretik. ISBN 978-80-87212-23-3. s. 245.

⁶ BALASSA, B.: Teorie ekonomické integrace. Praha: Svoboda, 1966, str. 26.

Cílem této práce je poskytnout čtenáři co nejuchopitelnější exkurz do problematiky celního sazebníku a jeho následné aplikace. V souvislosti s vytčeným cílem je tato práce strukturována do sedmi kapitol.

Začátek této rigorózní práce bude v úvodní kapitole zaměřen na krátký historický exkurz do oblasti celního práva s akcentem na oblast celních sazeb, neboť jen tento vývoj mohl v důsledku vyústit do současné právní úpravy celního sazebníku. Následně budou vymezeny pojmy, které se váží k danému tématu a jejichž právní základ je nutný k následnému rozvinutí odborné problematiky.

Na úvodní kapitolu naváže téma celní nomenklatura zboží. Tato část bude rozdělena do třech samostatných oddílů, které se zaměří na výklad problematiky harmonizovaného systému, kombinované nomenklatury a TARICu⁷. S touto kapitolou bude úzce souviset i část věnující se již problematice sazebního zařazování v souvislosti se všeobecnými interpretačními pravidly. Jsou to právě všeobecná interpretační pravidla, jejichž špatná aplikace může mít zásadní vliv na chybné sazební zařazení a tím v důsledku špatně stanovenou výši celní sazby. Nicméně uplatnění těchto všeobecných interpretačních pravidel nemusí být vždy úplně jednoduché a jsou v této oblasti vedena i jednání na mezinárodní úrovni s cílem sladění výkladu za účelem jednotnosti při sazebním zařazení konkrétního zboží.

Po tomto spíše obecnějším úvodu bude věnována pozornost celním orgánům a jejich úloze při sazebním zařazování. V této části bude vymezen právní rámec předpisů na základě, kterých mají celní orgány pravomoc v dané oblasti sazebního zařazování jednat a vysvětlen procesní postup vydávání závazných informací. Cílem této kapitoly ovšem není probrat celní procesní postup se všemi nuancemi, ale poskytnout dostatečnou informaci pro navazující kapitolu týkající se již judikatury v oblasti sazebního zařazování.

Část věnovaná judikatuře v oblasti sazebního zařazování je strukturována do dvou podkapitol. Česká republika je součástí Evropské unie a z uvedeného důvodu se tato část neomezuje pouze na judikaturu národní, ale bude zde zpracována i oblast rozhodovací Soudního dvora Evropské unie jednak českých sporů, ale i dalších členských států. Tato kapitola sama o sobě by zřejmě byla velmi bohatá, pokud by bylo cílem této práce rozebrat veškerou judikaturu, nicméně zde

⁷ Systém integrovaného tarifu Evropské unie.

budou vybrány rozsudky, které jsou po stránce aplikace výkladových pravidel stěžejní nebo měly větší dopad do příjmové stránky veřejných rozpočtů.

Následuje kapitola, která se bude věnovat vyhodnocení dat doměření z důvodu nesprávného sazebního zařazení v letech 2017 – 2021 Celní správou České republiky. Chybné sazební zařazení vede obvykle k nesprávnému stanovení příslušné celní sazby a následně k vyměření nesprávné výše cla s fiskálními dopady nejen do státního rozpočtu České republiky, ale i rozpočtu Evropské unie, neboť clo je jejím tradičním vlastním zdrojem.⁸

V poslední kapitole této práce budou nastíněny úvahy de lege ferenda v souvislosti s poznatky z uvedené práce, tj. z celního sazebníku a jeho aplikace, neboť celní sazebník se vyvíjí, byť základ jeho struktury již po několik desetiletí přetrvává, nicméně se rozšiřují oblasti jeho dalšího využití i mimo oblast celní.

Závěr práce následně shrnuje dosažení cíle, kterým je formulování předmětu sazebního zařazování i v jeho historickém kontextu, popsat systém jeho aplikace, resp. jeho všeobecná interpretační pravidla a uvedené poznatky aplikovat do praxe, a to i v kontextu národní, a především evropské judikatury.

V práci je postupováno metodou od obecného ke zvláštnímu za použití metod komparace a kompilace s promítnutím do úvah de lege ferenda a zhodnocení statistických dat.

Rigorózní práce má jednak oporu v publikacích z oblasti finančního práva, správního práva, evropského práva, odborných knih a internetových zdrojů, evropských i národních předpisů a s tím související evropské i národní judikatury, současně s poznatky i zkušenostmi získané z praxe jak na celním úřadu, tak i na Generálním ředitelství cel. Veškeré čerpané prameny jsou uvedeny v seznamu literatury.

Tato práce vychází z právního stavu k 30.4.2022.

⁸ Clo se řadí dle čl. 2 bod 1 písm. a) rozhodnutí Rady č. 2020/2053 ze dne 14. prosince 2020 mezi tradiční vlastní zdroje Evropské unie, kdy členské státy si dle bodu 10 tohoto rozhodnutí ponechávají na pokrytí nákladů na výběr 20% částek z tradičních vlastních zdrojů, které vyberou. Tzv. tradiční vlastní zdroje – Traditional own resources (dále jen “TOR”) tvoří cca 16,5 % příjmů rozpočtu EU a jedná se o cla z obchodu se třetími zeměmi stanovená podle společného celního sazebníku a dávky a další poplatky stanovené v rámci společné organizace trhu cukrem.

1 Celní sazebník

1.1 Historický exkurz

„Dějiny celnictví, které jsou těsně spojeny s obchodem se zbožím, sahají na území České republiky hluboko do historie. Česká republika leží ve středu Evropy. Její území bylo, je a bude i v budoucnu územím, které je předurčeno k tomu, aby jím procházely důležité tranzitní obchodní cesty.“⁹ Logicky je tedy s historií cla spojena i historie celních sazebníků. Clo je nejstarší nástroj obchodní politiky a patří k historicky nejstarším povinným peněžitým platbám.¹⁰

„Clo vzniklo ze soukromoprávních dávek. Tyto dávky vybírala vrchnost od cestujících a kupujících za používání cest, mostů apod. Svůj soukromoprávní charakter si tyto dávky udržely po celou dobu, kdy jejich účelem byla určitá náhrada za výstavbu a udržování cest, mostů apod. a byly vybírány pouze z povozů a jiných dopravních prostředků bez ohledu na druh a jakost přepravovaného zboží.“¹¹ Teprve v momentu, kdy tato dávka převýšila náklady na údržbu mostů a cest stala se dávkou veřejnoprávní a nazýváme ji clem.

S prvními cly se můžeme setkat na území Asýrie, Řecka a Egypta. V městech na pobřeží Černého a Středozemního moře vybírali staří Řekové celní poplatky z přivážených výrobků. Výše těchto poplatků byla různá. V Aténách činilo dovozní i vývozní clo až padesát procent hodnoty v jiných městech jen dvacetinu ceny.¹² Cla se používala i v Číně za dynastie Chan i na Indickém subkontinentu a první zaznamenaný celní tarif je z roku 336 př.n.l., používal se v Palmyře, městské oáze v Syrské poušti. Také Bible se zmiňuje o clu jako důležitém příjmu krále (srovnej Ezdráš 4,13) a celníci, především celník Matouš, jsou v bibli mnohokrát uváděni.¹³

V Římě a jeho provinciích se clo nazývané portoria vybíralo nejen v přístavech, ale i na mostech a cestách (tzv. průvozní, dnes bychom řekli tranzitní) z hodnoty zboží a bylo jedním z prvních daňových příjmů v širším slova smyslu

⁹ Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998. str. 9. ISBN 80-85646-40-4.

¹⁰ Grůň, L., Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2004, s. 169.

¹¹ Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998. str. 9. ISBN 80-85646-40-4.

¹² BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982. s. 8.

¹³ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 14. ISBN: 978-80-7263-779-9.

vůbec. Nicméně i při pohybu zboží mezi římskými provinciemi byla povinnost platit jisté poplatky.¹⁴ Výběr cel a daní (souhrnně nazývané vectigalia) zajišťovali tzv. publikáni.¹⁵

Na území ČR můžeme hledat první pokusy o vytváření primitivních celních sazebníků v podobě oficiálních seznamů zboží a k nim pak přiřazeným celním sazbám v období raného středověku.¹⁶ V Čechách můžeme počátek výběru cla datovat již do 10. století. O této skutečnosti svědčí i existence celnic např. při děčínském, litoměřickém nebo domažlickém hradu (ale i při mnoha dalších).¹⁷ Nelze si ovšem představovat celní sazebník, jak jej známe dnes. Jednalo se o velmi jednoduché sazebníky obsahující několik položek např. otroci, sůl, koně, dobytek, zlato, olej přepychové zboží (jako látky a šperky) a ostatní zboží bylo zatíženo jednotnou sazbou.¹⁸ Jedním z nejstarších písemných celních řádů platných do značné míry i pro naše území je tzv. raffelstettenský status z let 903 - 906¹⁹, který sice nevznikl na území Velké Moravy, ale ve francké říši jako důsledek stížností bavorských kupců na nepřiměřeně vysoká cla, ale do značné míry se aplikoval i ve Velkomoravské říši. Clo se v této době platilo obvykle v naturáliích, což způsobovalo problémy především u zboží, které se nedalo z povahy věci rozdělit nebo rozbalit. S ohledem na uvedenou skutečnost se začaly celní poplatky hradit v penězích.²⁰

Spolu se vznikem nových měst v Čechách a na Moravě ve 13. století jsou tato města vybavována mnohými privilegii. Zvláště královská města byla držiteli významných privilegií např. právo tzv. povinného skladu. Toto právo spočívalo v povinnosti obchodníků, bez ohledu na cíl jeho cesty, jet po určené cestě a nesměl minout město s povinným skladem. V těchto domech s povinným skladem tzv. skladných domech (ungeltech) musel zboží vyložit k prodeji a zaplatit příslušné clo.²¹ Nejslavnější ungelte v Čechách, té doby, byl v Praze v Týnském dvoře, kde

¹⁴ BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982.s. 8.

¹⁵ Smith, W. A Dictionary of Greek and Roman Antiquities. London: John Murray, 1875. str. 944 na http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Portorium.html [citováno 15.1.2022].

¹⁶ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 91.ISBN: 978-80-7263-779-9.

¹⁷ Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998, str. 9. ISBN 80-85646-40-4.

¹⁸ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 91. ISBN 978-80-7263-779-9.

¹⁹ MAINUŠ, F. a kol. Historie celnictví v ČSSR. Praha Naše Vojsko. 1977, str. 11.

²⁰ MAINUŠ, F. a kol. Historie celnictví v ČSSR. Praha Naše Vojsko. 1977, str. 17.

²¹ MAINUŠ, F. a kol. Historie celnictví v ČSSR. Praha Naše Vojsko. 1977, str. 18.

měli povinnost platit clo všichni zahraniční obchodníci projíždějící Čechami.²² Z tohoto období se zachoval např. z roku 1348 pražský celní řád²³ nebo z roku 1352 celní tarif města Litoměřice, který byl kompromisem mezi mýtem a clem z dopravy na Labi²⁴. V době vlády císaře Karla IV. dochází ke sjednocení jednotlivých celních sazebníků do jednoho celního sazebníku platného pro celé území.²⁵ Právo výběru cla obdrželo na Moravě i Brno v roce 1437 a z 16. století je dochován i brněnský mýtný seznam s velmi podrobným seznamem položek zboží a výší cla z nich.²⁶

Prvním celním mandátem z roku 1528 a dalším z roku 1546 bylo zavedeno první vývozní clo, pro naše země především clo ze zemědělských výrobků. V roce 1538 dochází ke zrušení výhradního ungelu v Týnském dvoře.²⁷ V roce 1558 vydává císař Ferdinand I. Celní mandát, kterým potvrzuje zavedený celní pořádek²⁸, jehož plnění upomíná v letech 1571 a 1575 císař Maxmilián II. celními patenty.²⁹ Roku 1575 dalším celním patentem dochází ke snížení vývozního cla např. na peří nebo dobytek, naopak clo na vývoz obilí a másla se zvyšovalo, tímto postupem se začíná uplatňovat ochranářství vlastního trhu. Císař Matyáš vydává v roce 1612 nový celní řád a celní tarif, který mimo jiné zakazoval vývoz zlata a stříbra, nicméně tento pouze navazoval na celní řád císaře Rudolfa II. z roku 1602.³⁰ Období třicetileté války nepřeje obchodu a je poznamenáno téměř jeho likvidací.

Ke změně dochází v polovině 18. století, kdy byl vydán nový celní řád a tarif (v roce 1731 pro Moravu, v roce 1737 pro Čechy a v roce 1739 pro Slezsko). Tarify měly zavést v rámci jednotlivých zemí společný pořádek a projevovala se v nich snaha o zavedení vyššího cla na zboží dovážené ze zahraničí, zejména na takové zboží, které se vyrábělo doma. V roce 1752 byl vypracován nový celní

²² Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998, str. 10. ISBN 80-85646-40-4.

²³ MAINUŠ, F. a kol. Historie celnictví v ČSSR. Praha Naše Vojsko. 1977, str. 18.

²⁴ BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982.s. 20.

²⁵ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 91. ISBN 978-80-7263-779-9

²⁶ BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982.s. 22.

²⁷ Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998, str. 10. ISBN 80-85646-40-4.

²⁸ BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982.s. 23.

²⁹ Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998, str. 10. ISBN 80-85646-40-4.

³⁰ BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982.s. 23.

sazebník a celní řád, který platil pro celé Čechy, Moravu a zbytek Slezska (došlo v podstatě ke sloučení celních tarifů z let 1731–1739). Období protekcionismu za vlády císaře Josefa II. vedlo k vydání celního tarifu roku 1788, z nějž byla vyřazená celá řada výrobků z dovozu a vývozu.³¹ Nicméně se jednalo v podstatě jen o úpravy celního sazebníku z roku 1752. Zajímavá byla myšlenka celního sazebníku z dubna roku 1848, který spočíval na zásadách, kdy dovážené suroviny se zatěžovaly velmi nízkými cly, dovoz polotovarů se omezoval vyššími sazbami a na hotové výrobky se uvalovala poměrně vysoká cla dosahující až 40% hodnoty výrobků. Následovaly celní tarify z let 1851-1853, které v důsledku znamenaly velký pokrok, neboť přešly od prohibitivního systému k pouhé celní ochraně.³²

Následuje období změn celních tarifů jako důsledek období sporů a sblížování mezi Rakousko-Uherskem a Německem, které vyústilo v roce 1906 vznikem nového autonomního celního sazebníku v Rakousko-Uhersku, jehož znakem byla snaha o zvýšenou celní ochranu projevující se snahou o větší specifikaci zboží pomocí více položek.³³

Tento celní tarif z roku 1906 byl po vzniku Československa v roce 1918 převzat recepční normou³⁴ a platil až do konce roku 1927. K 1.1.1928 vešel v účinnost tzv. Martincův celní zákon č. 114/1927 Sb. (dlužno podotknout, že velmi moderní a poskytl inspiraci i pro změnu celních předpisů ve Francii) ze dne 14. července 1927 a vládní nařízení č. 168/1927 Sb. ze dne 13. prosince 1927, jímž se prováděl celní zákon a který ve svých přílohách obsahoval sazebník. Tento celní sazebník obsahoval 51 tříd, do kterých zařazoval zboží a celkem 658 sazebních čísel. Celní právo od této doby až do roku 1968 (zvláště po roce 1948, kdy byla snaha o monopolizaci zahraničního obchodu) prošlo mnohými změnami, nicméně systém třídění zboží z roku 1927 zůstal nezměněn až do uvedeného roku.

K zásadní změně v systému třídění zboží dochází v roce 1968 zaváděním tzv. Bruselské tarifní nomenklatury. Dne 1. července 1980 nabylo účinnosti nařízení vlády č. 74/1980 Sb., kterým byl zaveden nový, moderní celní sazebník založený na valorických clech a členění zboží podle Bruselské tarifní

³¹ Žemlička, L. Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998. str. 10-11.

³² BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982.s. 51,58.

³³ Zákon č. 20/1906 ř.s. o celním sazebníku.

³⁴ Zákon č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého.

nomenklatury.³⁵ Vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb., byl v roce 1988 do československého právního řádu převzat harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží vypracovaný pod záštitou Rady pro celní spolupráci.

Jedna z posledních změn, které zaznamenal celní sazebník tak, jak ho známe z dnešní podoby, je svázána s rokem 1992, kdy k 1.3.1992 vstoupila v platnost Prozatímní dohoda o obchodu a otázkách s obchodem souvisejících mezi ČSFR a EHS³⁶ a ESUO³⁷ (tzv. asociační dohoda), kterou český celní sazebník převzal kombinovanou nomenklaturu používanou celním sazebníkem Společenství. Vstupem České republiky do Evropského společenství byl zcela převzat celní sazebník Společenství, neboť se jednalo o oblast plně upravenou komunitárním právem.

1.2 Vymezení pojmů a jejich právní základ

Jedním ze základních principů, na kterých funguje Evropská unie, je společná obchodní politika opírající se o celní unii. Mezi členskými státy Evropské unie se neuplatňují cla a všechny členské státy postupují navenek vůči třetím zemím společně v rámci společné obchodní politiky, která se realizuje prostřednictvím společných celních předpisů³⁸.

1.2.1 Společný celní sazebník

Právní rámec celního sazebníku je upraven v čl. 56 a násl. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie a čl. 49 a násl. prováděcího nařízení Komise (EU) č. 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie /IA/. Společný celní sazebník, jak již bylo uvedeno, je založen na systému kombinované nomenklatury a je vydáván nařízením Rady (EHS) č. 2658/1987, o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku. Každoročně je Evropskou komisí přijímána nařízením úplná verze přílohy č. I celního sazebníku, ve které jsou

³⁵ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 92. ISBN 978-80-7263-779-9.

³⁶ Evropské hospodářské společenství.

³⁷ Evropské společenství uhlí a oceli.

³⁸ „Celními předpisy“ jsou dle čl. 5 bod 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie: „kodex a ustanovení, která jej doplňují nebo provádějí, přijatá na úrovni Unie nebo na vnitrostátní úrovni, společný celní sazebník, právní předpisy o systému Unie pro osvobození od cla, mezinárodní dohody obsahující celní ustanovení, pokud jsou tato ustanovení použitelná v Unii.“.

promítnuta opatření přijatá Radou nebo Komisí. Pro správu kombinované nomenklatury je Komisi nápomocen výbor složený ze zástupců členských států³⁹ rozhodujících kvalifikovanou většinou⁴⁰. Nařízení je následně nejpozději do 31. října publikováno v Úředním věstníku Evropské unie s platností od 1. ledna následujícího roku⁴¹.

Společný celní sazebník je tedy možno vymezit jako seznam zboží, jemuž jsou přiřazeny sazby cla a další opatření související s dovozem a vývozem zboží. Společný celní sazebník obsahuje kombinovanou nomenklaturu zboží, celní sazby, preferenční sazební opatření, autonomní opatření a zvýhodněné sazební zacházení. Společný celní sazebník se dělí na 21 tříd, 99 kapitol, každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky a osmimístné podpoložky. Evropská unie používá tzv. Integrovaný tarif EU (TARIC), ve kterém jsou obsažena pravidla týkající se zboží dováženého do Evropské unie.⁴²

Společný celní sazebník vychází z harmonizovaného systému Světové celní organizace (World Customs Organization – WCO) a kromě dalšího obsahuje i preferenční sazby obsažené v dohodách, které EU uzavřela s některými zeměmi nebo se skupinami zemí, a které upravují poskytování preferenčního sazebního zacházení, preferenční sazby přijaté jednostranně vůči některým zemím, skupinám zemí nebo územím, suspenzi tarifů (tzv. autonomní pozastavovací opatření poskytující snížení dovozního cla nebo osvobození od něj u některého zboží) a další opatření vyplývající z právních předpisů EU.⁴³

1.2.2 Působnost a struktura společného celního sazebníku

Z hlediska věcné působnosti se společný celní sazebník uplatňuje na dovozy zboží ze třetích zemí na území Evropské unie a od roku 1993 i na zemědělské

³⁹ SVOBODA, Pavel. Právo vnějších vztahů Evropské Unie. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. str. 176. ISBN 978-80-7201-653-2.

⁴⁰ Podle čl. 238 Lisabonské smlouvy pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství, podepsaná v Lisabonu dne 13. prosince 2007 (Úř. věst. C 306, 17.12.2007).

⁴¹ Pro rok 2022 se jedná o prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/1832 ze dne 12. října 2021, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

⁴² HENDRYCH, Dušan. Právní slovník. 3., podstatně rozš. vyd. v Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

⁴³ KALÍNSKÁ, Emilie. Mezinárodní obchod v 21. století. Praha: Grada, 2010. Expert (Grada). str. 135. ISBN 978-80-247-3396-8.

výroky⁴⁴. Podmínkou pro vznik společného trhu mezi jednotlivými členskými státy a tím odbourání překážek v rámci obchodu byl vznik celní unie⁴⁵ a vytvoření společné celní hranice oddělující členské státy od třetích zemí. Je ovšem nutno podotknout, že celní území Evropské unie není totožné s územím Evropské unie⁴⁶. Význam společného celního sazebníku lze vnímat ze dvou úhlů. Společný celní sazebník jednak umožňuje jednotnou aplikaci společné obchodní politiky Evropské unie a současně je základem pro statistické informace o mezinárodním obchodu, neboť jednotný kód kombinované nomenklatury umožňuje automatické zpracování dat. Aplikace společného celního sazebníku je ponechána v pravomoci národních celních orgánů za podmínky plnění jeho jednotné aplikace.⁴⁷

Jak již bylo uvedeno, společný celní sazebník vychází z právních předpisů Evropské unie a skládá se z těchto prvků:

- a) kombinované nomenklatury zboží, která je stanovena v nařízení (EHS) č. 2658/87,
- b) jakákoliv jiná nomenklatura, která je plně nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře nebo k ní přidává další členění, a která je stanovena zvláštními předpisy Unie, jež upravují uplatňování sazebních opatření při obchodu se zbožím,
- c) smluvní nebo běžná všeobecná cla pro zboží, které je zahrnuto do kombinované nomenklatury,
- d) preferenční sazební opatření obsažená v dohodách, které Unie uzavřela s určitými zeměmi či územími mimo celní území Unie nebo skupinám takových zemí či území,
- e) preferenční sazební opatření přijatá jednostranně Unií vůči některým zemím či územím mimo celní území Unie, nebo skupinám takových zemí či území,
- f) autonomní opatření, na jejichž základě lze clo u určitého zboží snížit nebo zboží od cla osvobodit.

⁴⁴ Do roku 1992 byla na zemědělské výrobky aplikována zemědělská dávka jako rozdílová daň s cílem vyrovnání světových a komunitárních cen, srov. rozsudek Evropského soudního dvora 17/67 Max Neumann/ Hauptzollamt Hof/Saale.

⁴⁵ Pojem „*celní území*“ je vymezen v čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

⁴⁶ Srov. čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie a např. § 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁷ SVOBODA, Pavel. Právo vnějších vztahů Evropské Unie. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. str. 174, 177. ISBN 978-80-7201-653-2.

- g) zvýhodněné sazební zacházení stanovené pro určité zboží z důvodu jeho povahy nebo na základě jeho komerčního užití v rámci opatření uvedených v písmenech c) až f) nebo v písmenu h),
- h) jiná sazební opatření vyplývající ze zemědělských nebo obchodních nebo jiných právních předpisů Unie.⁴⁸

Obsah společného celního sazebníku je rozdělen do třech částí, a to na úvodní ustanovení, celní sazebník a přílohy celního sazebníku.

Úvodní ustanovení společného celního sazebníku se dělí na dvě části, z níž první obsahuje všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, všeobecná pravidla pro celní sazby a všeobecná pravidla pro nomenklaturu a celní sazby. Druhá část se skládá z oddílů zboží pro některé kategorie lodí, člunů a jiných plavidel a pro vrtné a těžební plošiny, civilní letadla a zboží pro použití v civilních letadlech, farmaceutické výrobky, paušální sazbu cla, schránky a obalové materiály, zvýhodněné sazební zacházení uplatňované na základě povahy zboží, značky, zkratky, symbolu a doplňkové jednotky.

Druhá část společného celního sazebníku obsahuje již samotný celní sazebník. Uvedenou část lze dále dělit na obecnou, která uvádí poznámky ke třídám, kapitolám, položkám a podpoložkám a poznámky pod čarou vztahující se k podpoložkám kombinované nomenklatury. V nomenklaturním oddílu jsou již uvedeny položky celního sazebníku (číselnými kódy kombinované nomenklatury), k těmto položkám je přiřazen popis zboží. V sazební části jsou uvedeny smluvní celní sazbu v procentech (např. valorické, specifické, kombinované) a doplňkové jednotky.

V poslední části společného celního sazebníku se nachází přílohová část, která obsahuje zemědělskou přílohu, která se věnuje zemědělským komponentám (EA), dodatečnému clu z cukru (AD S/Z), dodatečnému clu z mouky (AD F/M) a produktům na které se vztahuje vstupní cena. Následuje příloha se seznamem farmaceutických látek, na které se vztahuje bezcelní zacházení a příloha obsahující zvýhodněné sazební zacházení uplatňované na základě povahy zboží a osvědčení. Poslední přílohou je seznam statistických kódů TARIC.⁴⁹

⁴⁸ Čl. 36 odst. 2 čl. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

⁴⁹ Prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/1832 ze dne 12. října 2021, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Podstata celního sazebníku vychází z premisy, že postihuje veškeré zboží, které je obchodovatelné v rámci mezinárodního obchodu, což se odráží v principu komplexity. Současně splňuje i princip ekvivalence, neboť jen takové zboží, které je uvedeno v celním sazebníku může podléhat clu.

Přestože je celní sazebník velice rozsáhlý nemůže postihnout všechny druhy zboží. Taktéž je nutno podotknout, že za zboží se považuje cokoliv, co má hodnotu vyjádřitelnou v penězích, a tak může být předmětem obchodní transakce⁵⁰. Jako zboží ovšem nejsou považovány lidské orgány určené k transplantaci (nicméně např. lidské vlasy mohou být zbožím), lidské ostatky nebo zákonně platné oběživo.

Prvním krokem ke správnému stanovení cla je tedy správné zařazení zboží příslušný číselný kód kombinované nomenklatury uvedené v celní sazebníku.

1.2.3 Clo a jeho vymezení

Pro pojem cla je příznačné jeho nejednotné definování. Clo, jako finančně právní institut, nesplňuje všechny znaky daně a vymyká se i zásadám poplatků. Navíc v průběhu svého vývoje clo plnilo různé funkce.⁵¹

Clo je možno definovat jako povinnou platbu sui generis, stanovenou právními předpisy, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí, respektive vyvázejí nebo od osob, pro které je takovéto zboží dováženo nebo vyváženo⁵². Clo může být vnímáno jednak jako pojem ekonomický tak i jako pojem právní.

Vyměření a výběr cla zajišťují celní správy jednotlivých zemi za použití celních předpisů.

Clo plní vícero funkcí, z nichž nejpodstatnější jsou funkce fiskální a obchodně politická. Naopak dělení cla na jednotlivé druhy může být například podle směru pohybu zboží nebo způsobu výpočtu.

Z ekonomického pohledu plní clo především *fiskální funkci*. Jedná se tedy o příjem veřejných rozpočtů. S ohledem na snahu liberalizovat mezinárodní obchod nekladou ekonomicky vyspělé země důraz na fiskální funkci cla⁵³. V případě členských států Evropské unie je tato funkce potlačena i skutečností, že clo je

⁵⁰ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 10. prosince 1968, Komise v. Itálie, C-7/68.

⁵¹ Matoušek, P., Sabelová, L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 234. ISBN: 978-80-7357-263-1.

⁵² Bakeš, M. Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova, 1979, s. 102.

⁵³ Radvan, M., Mrkývka, P., Pařízková, I., Šramková, D. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, s. 485. ISBN 978-80-7239-230-8.

tradičním vlastním zdrojem Evropské unie a členské státy si ponechávají pouze 20% z výběru cla na úhradu nákladů spojených s výběrem⁵⁴.

Naproti tomu funkce *obchodně politická* plní významnou funkci hospodářské politiky státu. Zjednodušeně řečeno je snahou ochránit domácí výrobce před konkurencí ze zahraničí. Prostřednictvím výše celních sazeb a systému celních osvobození je státem či příslušnými orgány celní unie ovlivňována výše cen různých druhů zboží, a tím i jejich spotřeba, dovoz a vývoz. Tento postup může sloužit k ovlivňování obchodní bilance a strukturálního vývoje ekonomiky⁵⁵.

Obchodně politická cla lze dále rozčleňovat na ochranná (protekcionská), odvetná (retorzní), vyrovnávací (kompenzační), vyjednávací (negociační).⁵⁶ Ochranná (protekcionská) cla se rozdělují na prohibitivní, skleníková, antidumpingová (vyrovnávací) a preferenční.

Prohibitivní clo se uvaluje na zboží v takové výši, která de facto znemožňuje jeho dovoz.

Skleníková cla se využívají pro nově se vyvíjející odvětví domácí ekonomiky (tzv. infant industry) jako ochrana před zahraniční konkurencí. Jsou však pouze dočasná tak, aby v důsledku času nedocházelo k neefektivní výrobě.

Antidumpingové (vyrovnávací) clo je v podstatě dodatečným clem, kterým je zatíženo dovážené zboží, jehož cena se pohybuje pod výrobními náklady v zemi dovozu⁵⁷, nebo je ze strany výrobce vyvážena za nižší cenu, než za jakou cenu jej výrobce prodává v zemi kde probíhá výroba. Jedná se v podstatě o nekalosoutěžní praktiku, které má uvalení antidumpingového cla zabránit.

Preferenční clo se uplatňuje u zemí, kterým bylo toto zvýhodnění poskytnuto. Obvykle se jedná o preference v rámci Všeobecného systému preferencí Světové obchodní organizace (WTO)⁵⁸.

⁵⁴ Čl. 2 bod 3 rozhodnutí Rady ze dne 26. května 2014 o systému vlastních zdrojů Evropské unie (2014/335/EU).

⁵⁵ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 5. aktualizované vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 290. ISBN 978-80-7400-801-6.

⁵⁶ <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx> [citováno 15.1.2022].

⁵⁷ Radvan, M., Mrkývka, P., Pařízková, I., Šramková, D. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, s. 487. ISBN 978-80-7239-230-8.

⁵⁸ <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx> [citováno 15.1.2022].

Odvetné neboli *retorzní* clo je v podstatě přírážkou stanovenou k běžné sazbě cla nebo stanoveným zvláštním clem na zboží dovážené ze státu jako odvěta za jeho obchodně hospodářskou politiku. Zavádí se obvykle na přechodnou dobu.

Vyjednávací (negociační) clo je používáno jako prostředek při obchodně politických jednáních, kdy za jeho snížením nebo zvýšením je snaha o vyvolání žádoucí odezvy ze strany jiného státu (v této souvislosti je možno zmínit notoricky známé používání doložky nejvyšších celních výhod, resp. její odnímání, Spojenými státy vůči zemím s nedemokratickým politickým systémem⁵⁹), kdy slouží především pro diskuzi a vynucení ústupků partnerů⁶⁰.

Vyrovňovací (kompenzační) cla mají za cíl vyrovnat cenu dovezeného zboží s cenou na domácím trhu. Obvykle bývá nižší cena dováženého zboží způsobena subvencováním této výroby zahraničními vládami (např. zemědělská produkce).

Dalším způsobem (a možná i tím nejjednodušším) určení druhu cla je sledovat směr přechodu zboží přes státní hranice. Právě podle směru pohybu zboží přes hranice lze rozlišit clo dovozní, vývozní nebo tranzitní.

Dovozní clo se řadí historicky ke clům nejmladším, přesto je v dnešní době nejhojněji využíváno. Dovozní clo se vybírá při dovozu zboží ze třetích zemí na území státu nebo celní unie.

Vývozní clo se spojuje s pohybem zboží z území státu nebo celní unie s dodáním do třetí země. Dnes se aplikace vývozního cla používá minimálně. V historického kontextu bylo využíváno jako zdroj příjmu státního rozpočtu nebo jako ochrana vlastního trhu před vývozem strategických nebo nedostatkových surovin a zboží⁶¹.

Průvozní (tranzitní) clo je nejstarším druhem cla a je vybíráno z průvozu zboží z jednoho státu do druhého přes území třetího státu. V dnešní době jej již většina států nevybírá díky přijetí Úmluvy o statusu a svobodě transitu tzv. Barcelonské úmluvy z roku 1921. Podle čl. 3: „Transitní přepravy nejsou podrobeny žádným zvláštním dávkám a poplatkům z důvodu jejich průvozu (vstup a výstup sem počítajíc). Lze však vybírat z těchto transitních přeprav dávky a poplatky určené výlučně k úhradě dozíracích a správních výloh transitem

⁵⁹ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 5. aktualizované vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 290. ISBN 978-80-7400-801-6.

⁶⁰ KALÍNSKÁ, Emilie. Mezinárodní obchod v 21. století. Praha: Grada, 2010. Expert (Grada). s. 97. ISBN 978-80-247-3396-8.

⁶¹ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 5. aktualizované vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 291. ISBN 978-80-7400-801-6.

způsobených. Výše veškerých dávek a poplatků musí, pokud možno odpovídati výlohám, jež mají krýti, a jest tyto dávky a poplatky ukládati jen za podmínek rovnosti, vymezených v předcházejícím článku; na určitých tratích možno však z důvodů nestejných nákladů na dozor tyto dávky a poplatky obmeziti neb docela odstraniti.“⁶².

Clo je taktéž možno dělit podle způsobu stanovení na autonomní a smluvní. *Autonomní (všeobecná)* výše cla je určována na základě jednostranného rozhodnutí státu, a tudíž nepodléhá žádným smluvním ujednáním. Celní sazba autonomního cla je ve společném celním sazebníku Evropské unie označována jako všeobecná celní sazba a je uváděna, pouze pokud je nižší než sazba smluvního cla, a to v poznámce pod čarou⁶³.

Smluvní clo se stanovuje na základě dvou nebo vícestranné mezistátní dohody (např. Všeobecná dohoda o clech a obchodu – Úmluva GATT⁶⁴) a tyto smluvní sazby jsou obvykle nižší než všeobecné clo. Tyto smluvní sazby jsou uvedeny ve společném celním sazebníku Evropské unie.

Je nutno ještě připomenout clo *preferenční*, které je poskytováno buď jednostranně nebo na základě mezinárodních smluv. V tomto případě jsou obvykle aplikovány celní sazby, které jsou ještě nižší než smluvní celní sazby nebo i nulové. Evropská unie má zaveden systém GSP⁶⁵, který je využíván pro nejchudší země světa. Pokud by byla taková to země tři roky po sobě klasifikována Světovou bankou jako země s vysokým příjmem následuje její vyloučení ze systému GSP.

Podle způsobu výpočtu nebo sazeb cla probíhá dělení na cla valorická (hodnotová), cla specifická a cla kombinovaná.

Valorická cla se stanovují procentní sazbou z celní hodnoty⁶⁶. Z hlediska společného celního sazebníku se jedná o nejčastější celní sazbu. Nevýhodou této celní sazby může být v některých případech poněkud složitější stanovení celní hodnoty, a to i ve vztahu ke snaze v některých případech manipulovat s deklarovanou celní hodnotou ve snaze zkrátit clo.

⁶² V Československé republice vstoupila Úmluva o statusu a svobodě transitu sjednané v Barceloně dne 20. dubna 1921 v účinnost dne 27.ledna 1924 pod č. 22/1924 Sb.

⁶³ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 5. aktualizované vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 291. ISBN 978-80-7400-801-6.

⁶⁴ Všeobecná dohoda o clech a obchodu vstoupila v účinnost v Československu dne 20.4.1948 vyhláškou č. 59/1948 Sb. Československo byl zakládajícím členem Úmluvy GATT a jedinou socialistickou zemí účastnicí se na dané úmluvě.

⁶⁵ Generalised System of Preferences.

⁶⁶ Základem pro vyměření cla je celní hodnota ve smyslu čl. 69 a násl. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

Specifická cla se stanovují na základě objektivně zjistitelných měřítek nebo vlastností zboží, kterými mohou být např. kusy, hmotnost nebo u alkoholu procento čistého alkoholu v hektolitrech. Nevýhodou této celní sazby je skutečnost, že nepostihuje kvalitu dováženého zboží. V uvedeném případě může být stejné clo např. na značkové hodinky v hodnotě statisíců jako na hodinky „za pár korun“.

Kombinovaná cla v sobě obsahují oba druhy cel předchozích, tj. valorického i specifického.

Nakonec je ještě nutno zmínit *paušální* celní sazbu. Paušální celní sazba je sazbou valorickou, která je stanovena v úvodní části společného celního sazebníku ve výši 2,5 %. Nicméně paušální celní sazbu lze využít pouze v případě dovozu zboží v zásilkách zaslaných mezi soukromými osobami nebo při dovozu zboží obsaženého v osobních zavazadlech za předpokladu, že se jedná o zboží neobchodní povahy. To vše za splnění podmínky, že hodnota dováženého zboží nepřekročí částku 700 EUR na jednu zásilku nebo jednoho cestujícího⁶⁷. Jak u dovozu obsažených v zásilkách, tak i u cestujících se musí jednat o příležitostné dovozy.

⁶⁷ Paušální celní sazba se nepoužije, pokud je v celním sazebníku uvedeno ve sloupci celní sazba „bez“ a na zboží kapitoly 24 (tabák a vyrobené tabákové náhražky).

2 Celní nomenklatura zboží

Snahy o vypracování jednotné nomenklatury⁶⁸ zboží, které by měly usnadnit mezinárodní obchod, lze datovat do let 1853 až 1908. Nomenklaturou zboží se rozumí souhrn jednotlivých položek nebo statí, na které se dělí všechny druhy zboží.⁶⁹

2.1 Harmonizovaný systém

Harmonizovaný systém je jednotný systém třídění a označování zboží nezávislý na jazycích, používající čtyřmístné a šestimístné kódy (nomenklaturní čísla a nomenklaturní položky). Lze jej považovat za celosvětovou normu v oblasti klasifikace zboží⁷⁰.

Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (Harmonized Commodity Description and Coding System) pro rozdělení zboží v celním sazebníku používá dle údajů Světové celní organizace (WCO) 200 států světa, které zastupují 98 % světového obchodu⁷¹.

První snaha o vypracování společné nomenklatury proběhla v roce 1931 pod záštitou Společnosti národů a dala za vznik Ženevské nomenklatury. Nicméně tato Ženevská nomenklatura se i přes revizi v roce 1937 příliš neprosadila (byla použita jen několika státy) a po formálním rozpuštění Společnosti národů v dubnu 1946 její význam naprosto upadl.

Je nutno taktéž podotknout, že souběžně vedle celních nomenklatur je v této době i snaha o vytvoření nomenklatury statistické. V roce 1938 tedy vzniká Mezinárodní Jednotná obchodní klasifikace (SITC). Tato klasifikace vzniká taktéž pod záštitou Společnosti národů a jejím cílem bylo vytvořit tzv. minimální seznam zboží pro statistiky zahraničního obchodu. SITC prošel v letech 1948 až 1950 revizemi statistickou komisí Organizace spojených národů, která v roce 1950 vydala pro všechny vlády doporučení k používání této klasifikace v rámci statistik zahraničního obchodu pro možnost mezinárodního srovnání statistických dat.

⁶⁸ Pojem nomenklatura, pochází z latinského nomenclator - „jmenovatel“, což byl ve starém Římě otrok, který svému pánu připomínal jména osob, které potkává. Původně se jednalo o složeninu slov nomen - „jméno“ a calare - „volat“.

⁶⁹ Behemský, J. a kol. Celní sazebníky a jejich používání. Praha : Ústřední celní správa, 1964, s. 11.

⁷⁰ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 131. ISBN 978-80-7263-779-9.

⁷¹ KALÍNSKÁ, Emilie. Mezinárodní obchod v 21. století. Praha: Grada, 2010. Expert (Grada). s. 98. ISBN 978-80-247-3396-8.

Mezinárodní Jednotná obchodní klasifikace existuje pod správou Organizace spojených národů doposud.

Počátky vzniku harmonizovaného systému lze klást na konec 60. let dvacátého století. Toto období se vyznačovalo zvýšenou potřebou racionalizovat a harmonizovat údaje uváděné v dokumentech používané v mezinárodním obchodě. Primárním zájmem bylo sjednotit (harmonizovat) systém označování a kódování zemí, jednotek množství, způsobů dopravy, podmínek dopravy některých druhů a vlastního zboží⁷². První faktické kroky lze datovat do roku 1950, kdy 15. prosince 1950 byla podepsána tzv. Bruselská tarifní nomenklatura, přijetím Úmluvy o nomenklatuře pro klasifikaci zboží v celních sazbách, která vstoupila v platnost dne 4.11.1952. Současně s Úmluvou o nomenklatuře pro klasifikaci zboží v celních sazbách byly podepsány další dvě úmluvy, a to Úmluva o vytvoření Rady pro celní spolupráci a Úmluva o hodnocení zboží pro celní účely.

Bruselská tarifní nomenklatura obsahovala čtyřmístné kódy. Úmluva byla revidována v roce 1955 a tato revize vstoupila v platnost v roce 1959, nicméně Československo začalo Bruselskou tarifní nomenklaturu využívat až v roce 1968.

V roce 1974 byl změněn název Bruselské tarifní nomenklatury na Nomenklaturu Rady pro celní spolupráci⁷³ a v této době se poprvé ustanovuje stálý Výbor pro harmonizovaný systém (Nomenklaturní výbor). Na vypracování Nomenklatury Rady pro celní spolupráci se podílelo 60 států a 20 národních a mezinárodních organizací, mezi nimi například Statistický úřad OSN, Konference o obchodu a rozvoji, Všeobecná dohoda o clech a obchodu, Mezinárodní organizace pro normalizaci, Mezinárodní obchodní komora, Mezinárodní komora pro obchodní loďstvo, Mezinárodní železniční unie a Mezinárodní unie letecké dopravy⁷⁴. Nomenklaturní výbor dostal za úkol mimo jiné nomenklaturu pravidelně revidovat.

⁷² Polák, P. Intrastat: příručka pro zpracování statistických hlášení Intrastat. Díl 2, Kombinovaná nomenklatura (popis a seznam zboží), Praha: BOVA POLYGON, 2005, s. 11–12. ISBN 80-7273-126-2.

⁷³ Rada pro celní spolupráci byla založena v roce 1950 a v roce 1994 se transformovala do Světové celní organizace (WCO). Československo se stalo členem Rady pro celní spolupráci přistoupením k Úmluvě s účinností k 23.9.1965 vyhláška č. 21/1966 Sb.

⁷⁴ Polák, P. Intrastat: příručka pro zpracování statistických hlášení Intrastat. Díl 2, Kombinovaná nomenklatura (popis a seznam zboží), Praha: BOVA POLYGON, 2005, s. 12. ISBN 80-7273-126-2.

Nomenklatura Rady pro celní spolupráci byla založena na čtyřmístném číselném kódu seskupeném v 99 kapitolách a 21 třídách, přičemž první dvojčíslí označovalo kapitolu a druhé dvojčíslí tzv. čísla uvnitř kapitoly⁷⁵.

V roce 1983 byla v Bruselu přijata mezinárodní Úmluva o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a vstoupila v platnost k 1.1.1988. V prvním článku této úmluvy je vymezena definice harmonizovaného systému. „Harmonizovaným systémem popisu a číselného označování zboží“ (dále jen „harmonizovaný systém“) je nomenklatura obsahující čísla a položky a jejich číselné znaky, poznámky k třídám, kapitolám a položkám, jakož i všeobecná pravidla pro výklad harmonizovaného systému uvedená v příloze k této úmluvě.

Výbor pro harmonizovaný systém byl touto úmluvou pověřen pravidelnou revizí s pětiletou frekvencí, přičemž poslední proběhla v roce 2017.

V rámci této úmluvy jsou mimo jiné řešeny i spory mezi zeměmi ohledně zařazení zboží pod konkrétní položku harmonizovaného systému. Země, které přistoupily k Úmluvě o harmonizovaném systému, jsou povinny zajistit, aby jejich celní sazebníky byly v souladu s harmonizovaným systémem.

Československo přistoupilo k této úmluvě a Protokolu o její změně vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb., a harmonizovaný systém byl poprvé aplikován v československém celním sazebníku v roce 1989.

Nicméně harmonizovaný systém je podkladem i pro další oblasti v rámci celní problematiky.

Další využití harmonizovaného systému spočívá:

- v základu pro celní tarify,
- v základu pro sběr statistických dat v mezinárodním obchodě,
- v základu pravidel o původu zboží,
- v základu pro výběr vnitřních daní,
- v základu pro různá jednání v rámci dohod o volném obchodu, či tarifních koncesí,
- v dopravních statistikách a tarifech,
- ve sledování kontrolovaného zboží (např. odpady, narkotika, chemické zbraně, ohrožené druhy),

⁷⁵ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 130. ISBN 978-80-7263-779-9.

- v zásadním významu pro celní řízení, celní kontroly a postupy včetně hodnocení rizik atd.⁷⁶

Harmonizovaný systém používá dvě základní kritéria pro třídění zboží, a to povahu hmoty (z níž je zboží vyrobeno) a účel použití zboží. Obě kritéria musí být posuzována ve vzájemných souvislostech při práci s harmonizovaným systémem. Názvy tříd a kapitol slouží pouze k hrubé orientaci a z uvedeného důvodu mají pouze všeobecný a stručný popis⁷⁷.

Každá nomenklatura (tudíž i harmonizovaný systém) musí plnit určité vlastnosti spojené v požadavcích na systematické zařazování zboží podle jasně stanovených pravidel

Základní členění harmonizovaného systému na úrovni tříd je stanoveno:

- podle původu zboží
 - a) zemědělské produkty (třídy I – IV)
 - b) průmyslové výrobky (třídy V – XXI)
- zemědělské produkty
 - a) živočišného původu
 - b) rostlinného původu
- průmyslové výrobky
 - a) podle odvětví průmyslu
 - b) podle účelu použití

Na úrovni třídění zboží v jednotlivých kapitolách harmonizovaného systému bývá již použito vícero kritérií. Nicméně často se opakujícím kritériem je kritérium míry a způsobu opracování. Čím vyšší stupeň opracování je tím je vyšší číslo v rámci harmonizovaného systému. Jedná se o princip hierarchie. Následuje princip finality, kdy je zboží tříděno ve třídách a kapitolách podle své funkce a účelu použití. Oba principy se mohou u některého zboží překrývat.

Přestože harmonizovaný systém obsahuje téměř 5.400 položek není schopen postihnout všechno zboží. Z uvedeného důvodu vydává Světová celní organizace prostřednictvím Výboru pro harmonizovaný systém vysvětlivky

⁷⁶ World Customs organization. (2018). THE HARMONIZED SYSTEM, A universal language for international trade. Brussels, str. 16, Belgium: World Customs organization. na <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/activities-and-programmes/30-years-hs/hs-compendium.pdf> [citováno 16.1.2022].

⁷⁷ Polák, P. Intrastat: příručka pro zpracování statistických hlášení Intrastat. Díl 2, Kombinovaná nomenklatura (popis a seznam zboží), Praha: BOVA POLYGON, 2005, s. 19-20. ISBN 80-7273-126-2.

k harmonizovanému systému. Uvedené vysvětlivky k harmonizovanému systému jsou právně závazné za předpokladu, že jsou v souladu s poznámkami ke třídám a kapitolám a dodržují strukturu nomenklatury harmonizovaného systému. Uvedenou skutečnost judikoval i Soudní dvůr v rozsudku 30. dubna 2014 ve věci *Nutricia NV proti Staatssecretaris van Financiën C-267/13*, kde se uvádí: „vysvětlivky k harmonizovanému systému označování a kodifikace zboží vypracované Výborem pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací, mohou být považovány za platné prostředky pro výklad tohoto sazebníku (viz rozsudky *Neckermann Versand, C 395/93, EU:C:1994:318, bod 5; Pardo & Fils a Camicas, C 59/94 a C 64/94, EU:C:1995:326, bod 10, jakož i Wiener SI, C 338/95*).“.

2.2. Kombinovaná nomenklatura

Kombinovaná nomenklatura je jednotný systém třídění a označení zboží nezávislý na jednotlivých jazycích používaných ve světě, kde kódy jsou univerzálně srozumitelné všem a je možno k nim přiřadit slovní popisy zboží v jakémkoliv jazyce. Kombinovaná nomenklatura zboží (Combined Nomenclature) zařazuje v návaznosti na Harmonizovaný systém zboží pod osmimístné číselné kódy neboli tzv. osmimístné podpoložky⁷⁸.

Celní sazebník Evropských společenství používá pro účely klasifikace zboží kombinovanou nomenklaturu. Tato nomenklatura vychází z harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, který byl na mezinárodní úrovni dohodnut v Mezinárodní úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží⁷⁹.

Evropské hospodářské společenství zavedlo používání kombinované nomenklatury nařízením Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku, které vstoupilo v platnost 10. září 1987.

Kombinovaná nomenklatura rozděluje zboží do 21 tříd (označených římskými číslicemi I až XXI) a 99 kapitol (označenými arabskými číslicemi 1 až 99), kapitola 77 není uvedena a její využití je připraveno pro budoucí potřebu. Kapitoly 98 a 99 jsou dvěma speciálními kapitolami. První kapitola 98 se týká „Kompletních průmyslových celků“ a příslušným orgánem k této kapitole je Český statistický úřad, a nikoliv Celní správa České republiky. Druhou kapitolou je

⁷⁸ Matoušek, P., Sabelová, L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 267. ISBN: 978-80-7357-263-1.

⁷⁹ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 5. aktualizované vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 306. ISBN 978-80-7400-801-6.

kapitola 99, která obsahuje „Zvláštní kódy kombinované nomenklatury“. Kapitola 99 je složena ze dvou podkapitol a to „Kódy kombinované nomenklatury pro některé zvláštní pohyby zboží, kam lze například zařadit výbavu, studijní potřeby a vybavení žáků a studentů a „Statisticke kódy pro některé zvláštní pohyby zboží“ týkající se například zboží dodávaného do lodí a letadel. Každá kapitola se následně rozčleňuje na nomenklaturní čísla, nomenklaturní položky a nomenklaturní podpoložky. Nomenklaturní číslo obsahuje čtyřmístný číselný kód a text popisu zboží připojený k tomuto nomenklaturnímu číslu je právně závazný (na rozdíl od popisu u tříd a kapitol, kdy tedy plní pouze informativní úlohu). Nomenklaturní položka je složena ze šestimístného číselného kódu a text popisu zboží je taktéž právně závazný. Nomenklaturní podpoložky mají osmimístný číselný kód a jejich text popisu zboží je právně závazný stejně tak jako u nomenklaturního čísla nebo nomenklaturní položky.

Příklad:

Kapitola 31: „Hnojiva“

Číslo HS: 3102 „Minerální nebo chemická hnojiva dusíkatá“

Položka HS: 3102 30 „Dusičnan amonný, též ve vodném roztoku“

Podpoložka KN: 3102 30 90 „Ostatní“

Stejně jako u harmonizovaného systému je i u kombinované nomenklatury nutno se řídit poznámkami k některým podpoložkám, kterými je specifikován jejich rozsah, jedná se o tzv. doplňkové poznámky. Tyto doplňkové poznámky jsou právně závazné.

Lze konstatovat, že obdobně jako struktura harmonizovaného systému není schopna pojmut kompletní druhy zboží, kdy to samé lze uvést i o struktuře kombinované nomenklatury. Z uvedeného důvodu vydává Evropská komise Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře. Tyto vysvětlivky jsou následně publikovány v Úředním věstníku Evropské unie (Official Journal of the European Communities)⁸⁰ v řadě C a z tohoto důvodu nejsou právně závazné. Z důvodu právní nezávaznosti, stejně tak jako u harmonizovaného systému, se jejich

⁸⁰ Úřední věstník Evropské unie je právně zakotven v čl. 254 konsolidované verze Smlouvy o Evropské unii. Vychází ve všech úředních jazycích. Úřední věstník Evropské unie vydává Úřad pro publikace Evropské unie, který sídlí v Lucemburku. Od 1.7.2013 je vydáván elektronicky každý den (v případě naléhavé potřeby i o víkendy a o svátcích) a tato elektronická verze je právně závazná. Úřední věstník Evropské unie je vydáván ve dvou řadách. V řadě L jsou vydávány právně závazné právní předpisy a v řadě C vychází oznámení a informace.

„závazností“ již vícekrát zabýval Soudní dvůr. Soudní dvůr konstatoval např. v rozsudcích C-798/79 (Chem-Tec) a C-400/03 (Waterman SAS), že Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře jsou platným prostředkem pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se samotným ustanovením společného celního sazebníku a nemění jeho význam.

Evropské komisi je taktéž dána možnost po projednání ve výboru vydat prováděcí nařízení k sazebnímu zařazení určitého zboží, kdy toto nařízení se následně zveřejní v Úředním věstníku Evropské unie pod řadou L a stane se právně závazné.

Využití kombinované nomenklatury je velmi rozsáhlé, časté a zasahuje do široké škály oborů činností společnosti⁸¹. Na základě platných právních předpisů se kombinovaná nomenklatura využívá samozřejmě při celním řízení, ale i ve statistice zahraničního obchodu Evropské unie, v Intrastatu⁸², při stanovení snížené sazby daně z přidané hodnoty⁸³ a při určení zboží podléhajícího spotřebním⁸⁴ a ekologickým⁸⁵ daním.

Kombinovaná nomenklatura je ovšem využívána i v obchodním styku ke konkrétnímu určení zboží nebo při identifikaci zboží při přepravě.

2.3 TARIC

Pro správné vyměření cla je zapotřebí nejen použít celní sazebník, ale i další předpisy, které se vztahují k dováženému zboží (například upravující kvóty, zemědělská opatření, obchodní opatření, zákazy a omezení dovozu). K tomuto slouží integrovaný tarif označovaný jako TARIC. Jedná se o propojený informační systém založený na kombinované nomenklatuře a zahrnující doplňkové třídění k označení zboží, sazby cel a další informace o opatřeních Evropské unie⁸⁶.

Název TARIC pochází z francouzského jazyka ze slov Tarif intégré des Communautés européennes, což v českém jazyce znamená integrovaný tarif evropského společenství.

⁸¹ Matoušek, P., Sabelová, L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 268. ISBN: 978-80-7357-263-1.

⁸² Intrastat je systém pro sběr statistických údajů o obchodu se zbožím mezi členskými zeměmi Evropské unie. Právní úprava je obsažena v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91.

⁸³ Příloha č. 3 a 3a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁶ Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012, str. 97. ISBN 978-80-7263-779-9.

TARIC sám o sobě není právně závazný, neboť se jedná o denně aktualizovanou internetovou databázi. Nicméně v sobě obsahuje informace o opatřeních obsažených v jiných předpisech Evropské unie, která již ovšem sama o sobě závazná jsou. Navíc TARIC obsahuje desetimístné kódy zboží, které lze vnímat jako dostatečné identifikátory zboží a k němu se vážící závazná opatření Evropské unie⁸⁷.

Právní rámec TARICu je jednak vymezen v čl. 57 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, který uvádí, že: „Pro účely nesazebních opatření spočívá sazební zařazení zboží v určení jedné podpoložky nebo dalšího členění kombinované nomenklatury nebo jakékoli jiné nomenklatury, která je zcela nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře nebo k ní přidává další členění a která je stanovena právními předpisy Unie a do níž má být uvedené zboží zařazeno“, a dále v čl. 2 nařízením Rady (EHS) č. 2658/1987, o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

Do roku 2004 byl TARIC publikován v Úředním věstníku Evropské unie, nicméně pro jeho velký rozsah a technické problémy se zajištěním včasného překladu do všech úředních jazyků Evropské unie se od tohoto postupu upustilo⁸⁸. V současné době je TARIC veden pouze v elektronické formě. TARIC je databáze spravovaná Evropskou komisí, která má na starost:

- integrování opatření do TARICu,
- zavedení číselných kódů TARICu,
- aktualizaci TARICu,
- neprodlené informování členských států o změnách a číselných kódech TARICu.

S ohledem na skutečnost, že se jedná o internetovou databázi je možné, že obsahuje i určitou chybovost. Za uvedené chyby ovšem nikdo nenese právní odpovědnost, neboť v něm uvedené informace je možné si ověřit v právních předpisech.

TARIC je založen na kombinované nomenklatuře a obsahuje více jak 10 000 kódů, které se nazývají podpoložky TARICu a jsou na devátém a desátém místě.

⁸⁷ Rozsudek NSS ze dne 23.3.2011, sp.zn. 1 Afs 101/2010.

⁸⁸ Sdělení Taric, Úřední věstník EU, C 258 ze dne 20.10.2004, s. 18.

Obsahem TARICu jsou v podstatě opatření obsažených v jiných právních předpisech Evropské unie, které lze rozčlenit na:

- tarifní opatření
 - a) všeobecná celní sazba,
 - b) celní preference,
 - c) pozastavení autonomních cel,
 - d) celní kvóty,
 - e) celní unie,
- zemědělská opatření
 - a) zemědělské komponenty,
 - b) dodatečná cla na cukr, na obsah cukru a obsah mouky,
 - c) reprezentativní ceny drůbeže,
 - d) standardní dovozní hodnoty a jednotkové ceny ovoce a zeleniny,
- nástroje na ochranu obchodu
 - a) antidumpingová cla,
 - b) vyrovnávací cla,
 - c) ochranná opatření,
- opatření omezující pohyb zboží (dovoz i vývoz)
 - a) zákaz dovozu a/nebo vývozu určitého zboží (např. látek poškozujících ozonovou vrstvu, určitých produktů pocházejících nebo vyvážených do některých zemí/území jako je např. Irán nebo Severní Korea),
 - b) množstevní omezení,
 - c) dovozní a/nebo vývozní kontroly určitých kategorií zboží (např. výrobků podléhajících úmluvě CITES⁸⁹, kulturní statky, výrobky a zařízení obsahující fluorované skleníkové plyny, zboží dvojího užití, veterinární a fytosanitární kontroly zvířat a potravin aj.),
- opatření sloužící pro sběr statistických údajů⁹⁰

⁸⁹ CITES - Úmluva o mezinárodním obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin (Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora; jinak známá také jako Washingtonská úmluva) v České republice v účinnosti od 1.1.1993.

⁹⁰ Celní sazebník EU (TARIC) (europa.eu)

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/calculation-customs-duties/customs-tariff/eu-customs-tariff-taric_en [citováno 18.1.2022].

- podpůrné informace (čísla předpisů, certifikáty a odkazy).

Při provádění opatření přesto může dojít k situaci, že některá opatření nejsou kódována nebo plně kódována na úrovni devátého a desátého místa podpoložky TARICu. V tomto případě je zcela výjimečně možné použít doplňkový čtyřmístný kód TARICu.⁹¹

Přídavné kódy TARICu se na evropské úrovni využívají k identifikaci výrobců zboží, které podléhá antidumpingovému clu (podle výrobce se stanovuje různá sazba antidumpingového cla), stanovení celní sazby pro farmaceutické výrobky, složení některých zemědělských výrobků a určení specifických vlastností zboží (např. zboží obsahující plyny poškozující ozonovou vrstvu nebo kulturní statky) a při stanovení vývozní náhrady.

Z hlediska struktury přídavného kódu obsahuje první pozice typ přídavného kódu (např. písmena A, B, C znamenají antidumpingová a vyrovnávací cla) a druhá až čtvrtá pozice specifikuje již konkrétní přídavný kód.

U přídavných kódů platí princip rozmanitosti. Jestliže pro nějaké zboží je TARIC kód spojený s konkrétním opatřením, musí existovat TARIC kód pro zboží, které tomuto opatření nepodléhá.

Metodika aplikace TARICu je dána následujícími kroky:

- nejprve je nutno zboží správně zařadit pod příslušný kód kombinované nomenklatury,
- uvést obchodní zemi, odkud je zboží dováženo, nebo kam je zboží vyváženo,
- pod záložkou „celní sazby“ je možnost získat přehled o celních sazbách včetně uvedených čísel právních předpisů, které stanovují tyto celní sazby,
- pod záložkou „zákazy“ je nutno ověřit podrobné informace o omezeních, zákazech a licencích uplatňovaných při dovozu nebo vývozu zvoleného zboží, včetně konkrétních právních předpisů, které uvedenou oblast upravují,

⁹¹ V čl. 3 bod 3 nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

- posledním krokem je vyhledání příslušných právních předpisů a ověření si správnosti a bezchybnosti získaných informací.⁹²

TARIC je na úrovni jednotlivých členských států rozšiřován o národní část. V České republice je to Národní integrovaný tarif (tzv. NIT). Tato národní část obsahuje sazby daně z přidané hodnoty a spotřební daně⁹³, a dále zákazy a omezení dle národních předpisů. Spojením databází TARIC a NIT vznikla databáze TARIC CZ, která se aplikuje při uplatňování obchodně politických opatření jak na úrovni Evropské unie, tak i České republiky a je volně přístupná na internetových stránkách Celní správy České republiky⁹⁴. V internetové aplikaci TARIC CZ je dána možnost orientačního výpočtu celního dluhu a dalších dávek⁹⁵ spojených s dovozem zboží.

⁹² Matoušek, P., Sabelová, L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 238. ISBN: 978-80-7357-263-1.

⁹³ Seznam doplňkových kódů je uvedený části III. vyhlášky č. 245/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona.

⁹⁴ <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>

⁹⁵ Např. daně z přidané hodnoty.

3 Sazební zařazení a jeho všeobecná interpretační pravidla

Sazební zařazení zboží pro účely celního sazebníku spočívá ve správném určení jedné podpoložky nebo dalšího členění kombinované nomenklatury, do níž má být toto zboží zařazeno. Pro účely nesazebních opatření spočívá sazební zařazení zboží v určení jedné podpoložky nebo dalšího členění kombinované nomenklatury nebo jakékoli jiné nomenklatury, která je zcela nebo částečně založena na kombinované nomenklatuře nebo k ní přidává další členění, a která je stanovena právními předpisy Evropské unie a do níž má být uvedené zboží zařazeno.⁹⁶

Sazební zařazení lze v podstatě popsat jako systém třídění a číselného označování (kódování) zboží. Při sazebním zařazování se vychází z klasifikace zboží, které je prováděno aplikací slučování jednotlivých položek podle určitého systému (např. podle stupně opracování, podle materiálu, podle odvětví výroby) do společných skupin⁹⁷.

Postup sazebního zařazování je poměrně náročnou a specifickou oblastí celního řízení. Chybné sazební zařazení může vyvolat únik jak na cle, tak i na dani, a s tím následně spojené sankce v podobě úroku z prodlení z chybně vyměřeného cla⁹⁸ a pokuta. Taktéž je možným důsledkem naopak i clo zaplacené ve vyšší výši, než skutečně mělo být vyměřeno. Tako situace poškodí především podnikatelský subjekt.

Otázka správného sazebního zařazení, vyjma případu závazné informace k sazebnímu zařazení (viz kap. 4), ovšem leží na bedrech deklaranta, tedy na osobě, která podala celní prohlášení nebo jejíž jménem je celní prohlášení podáno.

Mnohdy dochází ze strany deklarantské veřejnosti k sazebnímu zařazení zboží výběrem „nějaké“ nejpravděpodobnější kombinované nomenklatury, která je volena víceméně náhodně nebo dle přání deklaranta např. podle nejnižší sazby cla.⁹⁹

Právě pro eliminaci chybovosti při sazebním zařazování zboží je nutno dodržet správnou aplikaci právních předpisů spojenou s odpověďmi na základní

⁹⁶ Čl. 57 bod 1 a 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

⁹⁷ Behemský, J. a kol. Celní sazebníky a jejich používání. Praha : Ústřední celní správa, 1964, s. 11.

⁹⁸ Čl. 114 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

⁹⁹ Matoušek, P., Sabelová. L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 278. ISBN: 978-80-7357-263-1.

zbožíznalecké otázky k danému výrobku, které sice nejsou kodifikovány nicméně jsou při procesu sazebního zařazování zboží běžné používány.

Základními zbožíznaleckými otázkami jsou:

- Co to je? (název zboží).
- Z čeho to je? (materiálové složení).
- K čemu to je? (účel použití).
- Případně v jakém balení? (maloobchodní prodej aj.).

Aplikace uvedených zbožíznaleckých otázek umožňuje vyhledání příslušné třídy a kapitoly v kombinované nomenklatuře a postup k následnému prostudování příslušných poznámek uvedených ke třídám a kapitolám. Tyto poznámky lze mimo dalšího vnímat i jako návod pro správné sazební zařazení, neboť v některých případech upozorňují i na určité anomálie týkající se sazebního zařazení.

Obligatorní součástí kombinované nomenklatury Společného celního sazebníku Evropské unie jsou všeobecná interpretační pravidla, která jsou závazná pro zařazování zboží, a která mají za cíl jednotnou interpretaci pro zařazení určitého druhu zboží do stejného čísla, položky a podpoložky.

Kombinovaná nomenklatura obsahuje šest jednotlivých nicméně v souvislostech na sebe navazujících všeobecných interpretačních pravidel. Pouze správné pochopení všeobecných interpretačních pravidel vede k bezchybné aplikaci a správnému sazebnímu zařazení. Lze říci, že tato všeobecná interpretační pravidla jsou vlastně „návodem“ k vlastnímu zařazení zboží do příslušných položek kombinované nomenklatury¹⁰⁰. Prvních pět všeobecných interpretačních pravidel určuje zařazování zboží na číslo harmonizovaného systému a poslední šesté všeobecné interpretační pravidlo se týká zařazování do položky harmonizovaného systému a položky kombinované nomenklatury.

Všeobecná interpretační pravidla jsou nedílnou součástí kombinované nomenklatury a musí být aplikována v hierarchickém pořadí.

Pro správný postup při sazebním zařazování je taktéž nutno vycházet i z poznámek ke třídám a kapitolám uvedených v celní sazebníku, které mohou obsahovat i určité podmínky pro zařazení zboží nebo naopak upozornit na určité odchylky.

¹⁰⁰ Polák, P. Intrastat: příručka pro zpracování statistických hlášení Intrastat. Díl 2, Kombinovaná nomenklatura (popis a seznam zboží), Praha: BOVA POLYGON, 2005, s. 16. ISBN 80-7273-126-2.

Pro lepší orientaci lze v některých případech využít i nařízení Komise, které se věnuje sazebnímu zařazení shodného nebo podobného zboží, ke správnému zařazení daného zboží do podpoložky kombinované nomenklatury nebo rozhodnutí Výboru pro harmonizovaný systém nebo stanoviska WCO k sazebnímu zařazení zboží.

Nařízení Komise k sazebnímu zařazení zboží jsou závazná v celém rozsahu a pro všechny členské státy.

3.1 Všeobecné interpretační pravidlo 1

„Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazování směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.“¹⁰¹

Všeobecné interpretační pravidlo č. 1 (dále jen „VIP č. 1“) lze vykládat tak, že množství a druhů zboží pro zařazování do jednotlivých tříd a kapitol je značné a z uvedeného důvodu nelze ani veškeré zboží označit v názvu specifitěji. S ohledem na toto konstatování nejsou názvy tříd a kapitol pro sazební zařazování zboží právně závazné a jsou pouze orientační.

Nicméně jak již bylo v předchozím textu uvedeno, pro samotné sazební zařazování jsou podstatná samotná znění čísel, a především příslušné poznámky ke třídám a kapitolám. Díky uvedenému znění VIP č. 1 lze mnoho druhů zboží sazebně zařadit do kombinované nomenklatury bez toho, že by bylo nutno brát v potaz další všeobecná interpretační pravidla (čísel 2 až 5). Znění čísel a poznámek ke třídám a kapitolám má přednost před dalšími všeobecnými interpretačními pravidly (čísel 2 až 5). Pokud tato další všeobecná interpretační pravidla nejsou v rozporu s poznámkami ke třídám a kapitolám mohou být podpůrně použita.

Nelze odhlédnout ovšem od skutečnosti, že VIP č. 1 slouží pouze k sazebnímu zařazení do čísel, tj. do prvních čtyř číslic kódu. Pro další sazební zařazení na položku se aplikuje všeobecné interpretační pravidlo č. 6, kterým je nastaven v podstatě obdobný postup jako v případě sazebního zařazení na čísla. Je zapotřebí zachování postupu při sazebním zařazování od obecného ke zvláštnímu.

Při aplikaci VIP č. 1 je nutno striktně vycházet z odpovědí na základní zbožíznalecké otázky.

¹⁰¹ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

3.2 Všeobecné interpretační pravidlo 2

a) Každé uvedení výrobku v některém z čísel se vztahuje též na výrobek, který není kompletní nebo jehož zpracování není dokončeno, pokud již má při předložení podstatné rysy kompletního nebo dokončeného výrobku. Totéž platí pro zařazení kompletního nebo dokončeného výrobku (nebo výrobku zařazovaného podle tohoto pravidla jako kompletní nebo dokončený výrobek), který je předkládán v nesmontovaném nebo rozloženém stavu.

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 3.¹⁰²

Všeobecné interpretační pravidlo č. 2 nebo 2a nebo 2b (dále jen „VIP č. 2“, „VIP č. 2a“ nebo „VIP č. 2b“). VIP č. 2a řeší zařazování výrobků nekompletních nebo z nedokončené výroby a dále výrobků předložených v nesmontovaném nebo rozloženém stavu. Účelem VIP č. 2a je rozšíření rozsahu kteréhokoliv čísla kombinované nomenklatury s cílem zařadit uvedené výrobky, v případě, že je to možné, podle VIP č.1.

Podmínkou aplikace VIP č. 2a je ovšem skutečnost, že uvedený výrobek, který není kompletní nebo dokončený, vykazuje podstatné charakteristické vlastnosti kompletního nebo dokončeného výrobku (např. zahradní sekačka bez motoru).

VIP č. 2a lze taktéž aplikovat při sazebním zařazování u polotovarů, za předpokladu, že nejsou výslovně vyjmenovány v některém z čísel harmonizovaného systému (v tomto případě se postupuje dle VIP č. 1). Uvedený postup ovšem nelze vztáhnout na případy, že se jedná o polotovary, které ještě nemají základní tvar dokončeného výrobku.

Postup dle VIP č. 2a je taktéž zachován u výrobků, které jsou předkládány v nesmontovaném nebo rozloženém stavu. K této situaci dochází poměrně často s ohledem na vhodnost lepšího balení nebo manipulace. Za výrobky, které se definují jako v nesmontovaném nebo rozloženém stavu, se považují takové, které

¹⁰² Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

se následně kompletují pouze přiložením upevňovacích prostředků např. šrouby nebo zástrčky nebo se spojují následně svařováním, nýtováním (to ovšem za podmínky, že se jedná pouze o montážní operace). Dle VIP č. 2 nelze postupovat, pokud jsou komponenty výrobků v nesmontovaném nebo rozloženém stavu podrobeny dalšímu opracování.

VIP č. 2b uvádí, že při sazební zařazování v případech třech druhů zboží a to směsí, kombinací materiálů nebo zboží, které je složeno ze dvou nebo více materiálů nebo látek. Cílem VIP č. 2b je tak rozšířit rozsah čísla do takového rozsahu, že postihne i zboží, které je z uvedeného materiálu nebo látky složeno jen částečně, a to i v případě, že se skládá i z jiných složek. Aplikace VIP č. 2b však není možná pokud by tímto postupem měl být rozšířen rozsah čísla o zboží, které zjevně neodpovídá popisu uvedenému ve znění tohoto čísla (bylo by to do rozporu s VIP č. 1), nebo je zbaveno charakteru tohoto čísla přidáním jiné látky nebo materiálu. Toto pravidlo lze taktéž aplikovat pouze pokud poznámky ke třídě nebo kapitole nestanoví něco jiného.

3.3 Všeobecné interpretační pravidlo 3

„Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit prima face do dvou nebo více čísel se zařazuje takto:

a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecným popisem. Jestliže se však každé ze dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálu nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na části položek soupravy (sady) v balení pro drobný 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) směsí, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, 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;

c) zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle čísel přicházejí poslední měrou v úvahu.“¹⁰³

Všeobecné interpretační pravidlo č. 3 nebo 3a nebo 3b nebo 3c (dále jen „VIP č. 3“ nebo „VIP č. 3a“ nebo „VIP č. 3b“ nebo „VIP č. 3c“). K aplikaci VIP

¹⁰³ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

č. 3 dochází v případě, kdy je možnost dle VIP č. 2b nebo z jiných důvodů zařadit zboží prima face do dvou nebo více čísel. Z uvedeného důvodu jsou VIP č. 3 stanoveny tři způsoby sazebního zařazení takového zboží. Zboží se zařazuje dle VIP č. 3 do čísla, které obsahuje nejspecifičtější popis nebo podle materiálu nebo komponent, které mu dodávají nejpodstatnější rysy nebo do posledního z čísel, které přichází v úvahu.

Obdobně jako u VIP č. 2 je využití VIP č. 3 možné jen v případech, kdy text čísel nebo poznámek ke třídám nebo kapitolám nestanoví něco jiného.

Aplikace VIP č. 3 je postupnou metodou. VIP č. 3b se použije v případě, že zboží nelze sazebně zařadit podle VIP č. 3a a VIP č. 3c se použije, pokud nelze zboží sazebně zařadit podle VIP č. 3a nebo VIP č. 3b. nelze si tedy libovolně vybrat podle které části VIP č.3 bude sazebně zařazováno zboží a je nutno postupovat v sestupném pořadí.

Postup podle VIP č. 3a stanovuje, že se zboží vždy sazebně zařadí do čísla, které má specifičtější popis než do čísla s popisem obecným. V praxi je vycházeno ze skutečnosti, že popis zboží je vždy specifičtější než obecný popis kategorie. To za předpokladu, že popis zboží jednoznačně vystihuje dané zboží. Pokud tomu tak není postupuje se dále podle VIP č. 3b nebo VIP č. 3c.

Ze znění VIP 3b vyplývá, že se podle tohoto pravidla zařazují materiály a komponenty, které jim dávají podstatné rysy, za podmínky, že lze tyto materiály a komponenty určit. Podstatné rysy materiálů nebo komponent mohou být dány např. materiálem, hmotností nebo množstvím.

Pod pojmem „složené zboží z jednotlivých komponent“ se rozumí nejen komponenty, které jsou spojeny neoddělitelným způsobem, ale i zboží, které je složeno z různých komponent, které kumulativně splňují podmínky, kterými jsou: jejich vzájemné přizpůsobení, vzájemně se doplňují a dohromady tvoří celek, který není obvykle prodáván po dílech. Typickým příkladem může být kinder vejíčko.

Pojem „zboží v soupravách pro drobný prodej“ je myšleno takové zboží, které je složeno minimálně z dvou výrobků, které se prima face sazebně zařazují do různých čísel, současně tyto výrobky společně slouží k uspokojování jedné konkrétní potřeby a jsou prodávány v balení, které již není nutno přebalovat pro drobný prodej (např. kreslicí soupravy). VIP č. 3b ovšem nelze zaměňovat s VIP č. 1, které se aplikuje na sady, které jsou přímo uvedeny např. sady pro manikúru a pedikúru, které patří do čísla 8214.

VIP č. 3c se aplikuje na případy, kdy nelze využít VIP č. 3a ani VIP č. 3b. v tomto případě se zboží zařadí do posledního čísla harmonizovaného systému, které lze aplikovat. VIP č. 3c se obvykle používá v případech, kdy se jedná o zařízení s vícero funkcemi, kde nelze stanovit, která z těchto funkcí je primární.

3.4 Všeobecné interpretační pravidlo 4

„Zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, se zařadí do čísla odpovídajícího nejpodobnějšímu zboží.“¹⁰⁴

Všeobecné interpretační pravidlo č. 4 (dále jen „VIP č. 4“) se aplikuje na případy zboží, které není možno zařadit podle VIP č. 1 až 3 pro takovéto případy následuje postup, že se zboží zařadí do čísla, které odpovídá nejpodobnějšímu zboží. Faktory, ze kterých se v takových to případech vychází, jsou rozličné. Může se jednat o konkrétní popis zboží, jeho využití (účel) nebo specifické vlastnosti aj.

Vznik VIP č. 4 je důsledkem rychlého technologického vývoje, kdy kombinovaná nomenklatura není schopna obsáhnout pružně veškeré změny a druhy nového zboží, které se objeví na trhu.

V praxi ovšem není využívání VIP č. 4 tak časté, neboť většina kapitol a čísel obsahuje tzv. zbytková čísla a položky ve společném celním sazebníku uváděná jako „ostatní“.

3.5 Všeobecné interpretační pravidlo 5

„Kromě předchozích ustanovení se na níže uvedené zboží použijí následující pravidla:

a) pouzdra pro fotografické přístroje, hudební nástroje, zbraně, rýsovací a kreslicí nástroje, náhrdelníky a podobné schránky, speciálně tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy (sady) výrobků, vhodné k dlouhodobému používání a předkládané s výrobky, pro něž jsou určeny, se zařazují s těmito výrobky, jestliže jsou s nimi obvykle prodávány. Toto pravidlo se však nevztahuje na schránky, které dávají celku podstatné rysy;

b) podle ustanovení pravidla 5 a) se obalové materiály a obalové schránky¹⁰⁵, v nichž je zabaleno předkládané zboží, zařazují s tímto zbožím, jsou-

¹⁰⁴ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

¹⁰⁵ Výrazy „obalové materiály“ a „obalové schránky“ se rozumí jakékoliv vnější nebo vnitřní schránky, nádrže, obalové materiály nebo opory jiné než prostředky k přepravě (např. přepravní kontejnery), nepromokavé plachty, nakládací zařízení nebo pomocné přepravní zařízení. Výraz „obalové schránky“ nezahrnuje schránky uvedené ve všeobecném pravidle 5 a).

li pro balení tohoto zboží obvykle používány. Toto ustanovení však není závazné, jsou-li obalové materiály a obalové schránky zjevně vhodné k opakovanému použití.“¹⁰⁶

Všeobecné interpretační pravidlo č. 5 nebo 5a nebo 5b (dále jen „VIP č. 5“, „VIP č. 5a“ nebo „VIP č. 5b“). VIP 5a se týká výlučně pouzder, kazet, kufrů a obdobných obalů, za podmínky, že tyto jsou speciálně tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy výrobků při splnění podmínek, že nesmí dávat celku podstatné rysy, běžně jsou prodávány s těmito výrobky a musí být dlouhodobého používání. Při kumulativním splnění těchto podmínek jsou projednávány a sazebně zařazovány společně s výrobky, pro které jsou určeny.

VIP č. 5b se týká takového obalů, obalového materiálu a schránek, které jsou běžně použity pro balení zboží, ve kterém je následně prodáváno a nedává zboží podstatný charakter. Uvedené pravidlo ovšem nelze vztáhnout na obalový materiál (obaly a schránky), které jsou evidentně využívány pro opakované používání. VIP 5b se využije pouze pro „čisté obaly“ a už nikoliv pro zboží jeho je obalem. Typickým příkladem může být zavařovací sklenice. Pokud je tato sklenice prázdná sazebně se zařadí do čísla 7010. V případě, že je naplněna kečupem, slouží již jako obalovaný materiál a řadí se do čísla 2103.

3.6 Všeobecné interpretační pravidlo 6

„Zařazení do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i mutatis mutandis výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.“¹⁰⁷

Všeobecné interpretační pravidlo č. 6 (dále jen „VIP č. 6“) se týká finálního sazebního zařazení zboží na šestimístnou položku harmonizovaného systému a osmimístné podpoložky kombinované nomenklatury poté, co byl výrobek zařazen do čtyřmístného čísla harmonizovaného systému.

Při sazebním zařazení do položek a podpoložek stejného čísla musí být zachován princip jako při sazebním zařazování do čtyřmístných čísel, tj. pro

¹⁰⁶ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

¹⁰⁷ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

samotné zařazení je důležité znění položek a podpoložek včetně příslušných poznámek uvedených k daným položkám a podpoložkám. VIP č. 1 až 5 se v daném případě použijí *mutatis mutandis*.

VIP č. 6 stanovuje dále pravidlo, dle kterého mohou být srovnávány pouze položky stejné úrovně (jedná se o tzv. odrážky). V důsledku uvedeného může být tedy položka s jednou odrážkou srovnávána pouze s jinou položkou, která má jednu odrážku, a ne s položkou se dvěma, nebo vícero odrážkami. Pokud se položka s jednou odrážkou následně člení je nutno postupovat podle VIP č. 3a) a sazebně zařadit do nejspecifičtější položky (podpoložky).

I při uplatnění VIP č. 6 je možné aplikovat příslušné poznámky ke třídám a kapitolám, pokud ovšem není v samotném znění položek uvedeno jinak.

4 Celní orgány a závazná informace o sazebním zařazení zboží

4.1 Celní orgány a jejich úloha při sazebním zařazování

Soustavu správních orgánů Celní správy České republiky tvoří Generální ředitelství cel a celní úřady.¹⁰⁸

Věcnou příslušnost v oblasti sazebního zařazení zboží, která je jim dána zákonem¹⁰⁹, lze dílem rozdělit mezi Generální ředitelství cel a celní úřady.

Na odboru Celním Generálního ředitelství cel je zřízen referát Celní nomenklatury, jehož úkolem je metodicky řídit a usměrňovat aplikaci evropských a národních právních předpisů a mezinárodních dohod z oblasti celní nomenklatury

Pracovníci referátu Celní nomenklatury zajišťují komunikaci s dalšími členskými státy Evropské unie, Evropskou komisí a Světovou celní organizací ve věcech týkajících se celní nomenklatury. Současně se také účastní jednání v Evropské komisi (konkrétně DG TAXUD¹¹⁰) a Světové celní organizaci, kdy jejich úkolem je zajištění aplikace výsledků z uvedených jednání na národní úrovni. Významná činnost tohoto referátu spočívá i ve správě české jazykové mutace harmonizovaného systému a s tím související zajištění odborných (věcně správných) překladů. Nejedná se ovšem pouze o harmonizovaný systém, ve spolupráci s Evropskou komisí jsou zajišťovány i překlady kombinované nomenklatury a s ní souvisejících předpisů.

Na úrovni Generálního ředitelství cel není poskytována pouze metodická činnost, ale i koordinační. Ze strany referátu Celní nomenklatury je zajišťována koordinační činnost v celé oblasti celního tarifování. Pro potřeby odborných útvarů Generálního ředitelství cel a Ústředních orgánů státní správy¹¹¹ jsou vydávána stanoviska k sazebnímu zařazení. V případech celostátního nebo mezinárodního významu jsou vydávána stanoviska k sazebnímu zařazení i pro potřeby veřejnosti.

Generální ředitelství cel plní funkci odvolacího orgánu proti rozhodnutí ve věci závazné informace.

¹⁰⁸ § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁹ § 4, 8 a 9 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁰ DG TAXUD (Taxation and Customs Union Directorate General – Generální ředitelství pro daňovou a celní unii), konkrétně DG TAXUD/A/4 (HS Convention, CN, tariff classification Úmluva o harmonizovaném systému, kombinované nomenklaturě, sazebním zařazení).

¹¹¹ Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Celní úřady, konkrétně jejich oddělení Celní a Podpory celního řízení vydávají stanoviska pro potřeby útvarů celního úřadu, orgánů moci veřejné a pro veřejnost v případech, kdy není věcně příslušné Generální ředitelství cel. Tato oddělení současně koordinují činnost v oblasti celní nomenklatury na celním úřadu.

Činnost vydávání závazných informací o sazebním zařazení zboží, jejich přípravu a zpracování zajišťuje specializované oddělení Celního úřadu pro Olomoucký kraj, které je jediné věcně příslušné.

4.2 Vydávání závazné informace o sazebním zařazení zboží celními orgány

Jak již bylo v předchozím textu uvedeno, břímě odpovědnosti za správné sazební zařazení leží na bedrech deklaranta. Správné sazební zařazení má zásadní vliv na výši skutečně vyměřeného cla.

S ohledem na uvedené má kdokoliv (kdo bude dovážet nebo vyvážet konkrétní zboží) možnost zažádat si o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží. Závazná informace o sazebním zařazení se vydává pouze pro obchod se třetími zeměmi a není ji možno použít k sazebnímu zařazení pro intrakomunitární obchod, v taktovém případě lze požádat o stanovisko k sazebnímu zařazení.

Evropská komise vybudovala systém závazných informací s cílem zajištění právní jistoty podnikatelským subjektům v oblasti sazebního zařazení a sjednocení aplikace společného celního sazebníku.

Vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží je bezplatné. Nicméně pokud celním orgánům vzniknou náklady například v důsledku odborného posouzení nebo provedení rozboru posuzovaného zboží je žadatel o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží povinen tyto náklady uhradit.

Právní úpravu pro oblast vydávání závazných informací lze nalézt v čl. 14 a 22–37 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie. Procesní postup je upraven ve smyslu § 3 odst. 1 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, daňovým řádem¹¹² a závazná informace o sazebním zařazení je individuálním správním aktem. Jedná se o deklaratorní rozhodnutí, které osvědčuje právo osoby, které byla závazná informace o sazebním zařazení vydána, na sazební zařazení zboží dle kombinované

¹¹² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

nomenklatury v rozhodnutí uvedené. Toto právo je omezeno dobou platnosti závazné informace o sazebním zařazení, která je tři roky ode dne nabytí účinnosti rozhodnutí¹¹³.

Ovšem v době trvání účinnosti této závazné informace o sazebním zařazení může závazná informace o sazební zařazení pozbyt účinnosti nebo být zrušena. K pozbytí účinnosti dojde v případech změny kombinované nomenklatury nebo přijetí opatření přijatého Evropskou komisí za účelem určení sazebního zařazení zboží. Ke zrušení závazné informace celními orgány z moci úřední dochází v případech, kdy dojde na úrovni Evropské unie ke změně vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře nebo vydáním rozsudku Soudního dvora, který se váže k výkladu konkrétního sazebního zařazení. Dalším důvodem ke zrušení je na mezinárodní úrovni změna vysvětlivek k harmonizovanému systému nebo vydání rozhodnutí Světové celní organizace k sazebnímu zařazení zboží. Konečně posledními důvody ke zrušení závazné informace o sazebním zařazení je že toto rozhodnutí neodpovídá celním předpisům nebo nebyla plněna nebo není již plněna podmínka pro vydání tohoto rozhodnutí.

Rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení se vydává na základě žádosti k reálně plánovaným dovozům nebo vývozům zboží, v opačném případě mohou celní orgány uvedenou žádost zamítnout. Nicméně tato skutečnost se jen těžko ověřuje.

Rozhodnutí o závazné informaci k sazebnímu zařazení má účinky pouze k jejímu držiteli, tj. k osobě, které bylo rozhodnutí vydáno. Pro jiný podnikatelský subjekt nemůže být tato závazná informace závazná a může být využita jako důkazní prostředek¹¹⁴. Celními orgány v rámci jiných celních řízení je ovšem využívána jako podpůrný prostředek (je-li srovnáváno podobné nebo stejné zboží za použití základních zbožíznaleckých otázek (viz kapitola 3). Závazná informace

¹¹³ Čl. 33 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

¹¹⁴ Rozsudek NSS ze dne 2.2.2012, sp.zn. 1 Afs 4/2012: „Z čl. 12 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve spojení s čl. 10 a čl. 11 nařízením Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, vyplývá, že závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí dovolávat pouze oprávněná osoba (příjemce informace), a to vůči celním orgánům, které ji vydaly, a vůči celním orgánům jiných členských států.

II. Účastník řízení může v rámci řízení o uložení cla zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, která byla vydána v jiném členském státě, jiné osobě pro totožné zboží. Celní orgán musí v řízení o uložení cla k takové závazné informaci přistupovat jako k důkaznímu prostředku ve smyslu § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“

a stanoviska o sazebním zařazení zboží nemají využití jen pro celní řízení, ale lze je využít i v řízeních, kde je podstatné sazební zařazení zboží (např. podle zákona o dani z přidané hodnoty nebo spotřebních daních¹¹⁵). Co je nutno zdůraznit je skutečnost, že závazná informace o sazebním zařazení je platná na celém území Evropské unie a pro příslušné státní orgány ve všech členských zemích.

„Cílem systému závazných informací o sazebním zařazení zboží je poskytnout hospodářskému subjektu právní jistotu, existuje-li pochybnost o sazebním zařazení zboží (viz rozsudek ze dne 29. ledna 1998, Lopex Export, C-315/96, Recueil, s. I-317, bod 28). Informace o sazebním zařazení zboží tak osobě, které je určena, zaručuje zařazení zboží do konkrétního čísla, což jí umožňuje předem znát výši dlužného cla při vyřizování celních formalit pro uvedené zboží. Krom toho uvedený systém usnadňuje fungování samotných celních orgánů, jelikož sazební zařazení zboží, které je předmětem takové informace, je určeno pro všechna budoucí celní prohlášení týkající se uvedeného zboží po dobu platnosti uvedené informace (viz výše uvedený rozsudek Lopex Export, bod 19).“¹¹⁶

Žádost je podávána na předepsaném formuláři¹¹⁷ u věcně a místně příslušného celního úřadu. Věcně a místně příslušným celním úřadem v České republice, jak již bylo uvedeno, je Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“). Žádost se podává elektronicky prostřednictvím aplikace EZISZ¹¹⁸. Pokud ji žadatel podá prostřednictvím datové schránky, osobně nebo prostřednictvím držitele poštovní licence, popřípadě emailem podepsaný zaručeným elektronickým podpisem¹¹⁹ celní úřad jej vyzve k odstranění vady formy podání v 15denní lhůtě.

¹¹⁵ Rozsudek NSS ze dne 24.06.2005, čj. 5 Afs 161/2004: „Uzná-li správce daně pro účely správného zařazení vybraných výrobků do číselného označení zařazení provedené celními orgány (§ 10 odst. 2 zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních), činí tak nikoli pouze pro případ dovozu, kdy je daňový subjekt v pozici deklaranta, ale i pro všechny ostatní případy, kdy je předmětem daňového řízení ověření správnosti zařazení výrobku pro účely daňové sazby u spotřebních daní.“

¹¹⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 2.12.2010 ve věci C-199/09 Schenker SIA v. Valsts ieņēmumu dienests.

¹¹⁷ Vzor formuláře je uveden v příloze prováděcího rozhodnutí Komise č. 2014/255/EU, kterým se zavádí pracovní program pro celní kodex Unie a jeho formát v příloze 2 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 341/2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013.

¹¹⁸ EZISZ je elektronický systém závazných informací o sazebním zařazení zboží dle prováděcího nařízení Komise č. 2019/1026, o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie. Jedná se o Evropskou databázi závazných informací o sazebním zařazení zboží známou také jako EBTI z angl. názvu pro závaznou informaci Binding tariff information.

¹¹⁹ Podle zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů.

V případě, že žadatel vadu formy podání neodstraní jedná se o právně neúčinné podání¹²⁰.

Podáním žádosti deklaruje žadatel o vydání závazné informace o sazebním zařazení, že veškeré údaje uvedené v žádosti jsou správné a úplné. Kromě základních náležitostí každé žádosti (jméno, příjmení, název společnosti, adresa aj.) musí žadatel uvést přesný popis zboží ve smyslu základních zbožíznaleckých otázek, druh balení zboží, obchodní značku, typové označení. Součástí žádosti mohou být i technická dokumentace, výkresy, fotografie nebo vzorky zboží. Jinými slovy cokoliv, co může umožnit co nejpřesnější sazební zařazení zboží.

V případě, že jsou žadatelem požadovány laboratorní analýzy přeložených vzorků, přestože se doporučuje spíše získat údaje o kvantitativním nebo kvalitativním složení zboží přímo od výrobce nebo dodavatele, je toto možné pouze na základě písemné žádosti. Uvedený postup se doporučuje nejprve konzultovat s Celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel, která zajišťuje laboratorní zkoumání pro potřeby orgánů celní správy¹²¹. Náklady, které vzniknou v souvislosti s analýzou vzorků je žadatel povinen uhradit¹²².

Pokud je žadatel již držitelem závazné informace o sazebním zařazení zboží nebo požádal o vydání závazné informace v jiném členském státě u stejného nebo podobného zboží je povinen do své aktuální žádosti tuto informaci uvést.

Řízení ve věci vydání závazné informace o sazebním zařazení je zahájeno dnem, kdy je žádost doručena místně a věcně příslušnému celnímu úřadu.

Závazná informace o sazebním zařazení zboží má být vydána co nejrychleji (zachování zásady rychlosti řízení) nejpozději do 120 dnů ode dne přijetí žádosti¹²³. V případech, kdy celní orgány nejsou schopny v uvedené lhůtě vydat rozhodnutí, musí o této skutečnosti neprodleně informovat žadatele a lhůta může být prodloužena o max. dalších 30 dnů. Výjimka z uvedeného pravidla je aplikována pouze v případě, kdy je proces vydávání závazné informace o sazebním zařazení zboží pozastaven z důvodu projednávání sazebního zařazení zboží ve Výboru pro

¹²⁰ Procesní postup dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹²¹ Věcná působnost Celně technické laboratoře je dána v ust. § 4 odst. 5 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Laboratorní zkoumání neslouží pouze pro potřeby celních orgánů, ale i orgánů finanční správy a Ministerstva financí.

¹²² Paušální náklady řízení ve věci závazné informace jsou uvedeny v příloze č. 9 vyhlášky č. 245/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona.

¹²³ Čl. 22 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

celní kodex¹²⁴ do přijetí rozhodnutí. Lhůta pro pozastavení je maximálně deset měsíců, nicméně v odůvodněných případech ji lze prodloužit o dalších pět měsíců.

Po přijetí žádosti o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží dochází k procesu ověřování údajů v žádosti uvedených. Z hlediska sazebního zařazení kromě postupu vedoucího ke správně stanovenému sazebnímu zařazení, v případě potřeby i zadání analýzy vzorků, dohází i prověřování EZISZ.

V rámci prověřování údajů uvedených v EZISZ se zjišťuje, zda již nebyla žadateli vydána závazná informace o sazebním zařazení na stejné zboží v České republice nebo v jiném členském státu Evropské unie (v tomto případě by další žádost byla vedena snahou žadatele o sazební zařazení zboží do jiné kombinované nomenklatury s nižší celní sazbou). V případě, že celní úřad při prověřování uvedenou skutečnost zjistí zkoumá dále zda je závazná informace o sazebním zařazení zboží platná, pokud ano řízení se zastavuje. V případě zjištění dvou a více žádostí o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží (stejného zboží) jednoho žadatele u více kompetentních orgánů (v různých členských státech) je prostřednictvím referátu Celní nomenklatury kontaktován na evropské úrovni jiný kompetentní orgán s cílem určit, který z nich je příslušný k vyřízení žádosti. Pokud jím bude kompetentní orgán v jiném členském státě pak následuje zastavení řízení na území České republiky.

Celní úřad dále v rámci prověřování v EZISZ zkoumá, zda nebyla na stejné zboží vydána závazná informace o sazebním zařazení jinému držiteli v rámci Evropské unie. V uvedeném případě může dojít k situaci, kdy celní úřad má pochybnosti o správnosti sazebního zařazení uvedeného v závazné informaci o sazebním zařazení zboží. Je ovšem nepřipustné, aby byla vydána závazná informace o sazebním zařazení zboží s rozdílným kódem kombinované nomenklatury. Následuje prostřednictvím referátu Celní nomenklatury kontaktování kompetentního orgánu členského státu (který uvedenou závaznou informaci o sazebním zařazení zboží vydal) a jsou vedena bilaterální jednání (v případě vícero členských zemí Evropské unie multilaterální). Pokud nedojde mezi zúčastněnými státy k dohodě je uvedená záležitost předložena k řešení Výboru pro celní kodex. Do ukončení konzultací v této otázce nemůže být závazná informace celním úřadem vydána. Taktéž nelze vydat závaznou informaci o sazebním zařazení na

¹²⁴ Čl. 20 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie.

zboží, které je předmětem projednání ve Výboru pro celní kodex do doby dokončení projednání.

Pokud žadatel nesouhlasí se zařazením zboží do konkrétního čísla kombinované nomenklatury ve vydané závazné informaci o sazebním zařazení může se proti uvedenému rozhodnutí odvolat. Rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení zboží je možno napadnout také správní žalobou.

5 Judikatura v oblasti sazebního zařazení

Tato práce si v žádném případě neklade za cíl analyzovat veškerou judikaturu v oblasti sazebního zařazení, jednak by rozsah analýzy dalece překročil rámec této práce a současně by tento postup nebyl vyvážen přínosem. Z uvedeného důvodu byla vybírána judikatura, která je pro danou oblast významně přínosná nebo zásadní.

S ohledem na skutečnost, že otázka sazebního zařazení je řešena evropskou legislativou bude uvedená kapitola rozdělena do dvou částí, a to do podkapitoly národní judikatury a evropské judikatury. Byť se může zdát jako logické začít analýzou evropské judikatury opak je pravdou. Otázku sazebního zařazení řešily české soudy již před vstupem České republiky do Evropské unie¹²⁵. Nicméně je pravdou, že evropskou legislativou byl rozšířen rozsah soudního přezkumu v této oblasti. Do doby vstupu České republiky do Evropské unie byla ze soudního přezkumu vyloučena rozhodnutí týkající se závazné informace o sazebním zařazení. Tato rozhodnutí byla považována za rozhodnutí předběžné povahy, a tudíž byla vyloučena ze soudního přezkumu¹²⁶. Soudnímu přezkumu podléhalo sazební zařazení v rámci žaloby proti rozhodnutí o vyměření/doměření¹²⁷ celního dluhu¹²⁸.

Vstupem České republiky do Evropské unie byl ovšem tento postup překonán díky evropské legislativě. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29.6.2010, č.j. 6 Ca 90/2007-35 (zveřejněném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2439/2011) je: „Závazná informace o sazebním zařazení zboží je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. Podléhá proto soudnímu přezkumu ve správním soudnictví.“ Jak vyplývá z odůvodnění rozsudku soud vycházel z čl. 4 bod 5 celního kodexu se pro účely tohoto kodexu „rozhodnutím“ rozumí „správní akt vydaný celním orgánem vztahující se k celním předpisům, kterým se rozhoduje v jednotlivém případě a který má právní účinky vůči jedné nebo více určitým nebo

¹²⁵ Vstup ČR do EU k 1.5.2004.

¹²⁶ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.5.2004, č.j. 9 Ca 76/2003-25: „Závazná informace o sazebním zařazení zboží, vydávaná podle § 46 zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona, je – jakožto úkon správního orgánu předběžné povahy – z přezkumu ve správním soudnictví vyloučena podle § 70 písm. b) s. ř. s.“

¹²⁷ Podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v té době platného.

¹²⁸ Pojem „celní dluh“ je upraven v celních předpisech jako povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží.

určitelným osobám; tento pojem zahrnuje mimo jiné i závaznou informaci o sazebním zařazení zboží ve smyslu článku 12". Podle čl. 243 odst. 1 věta první celního kodexu „každá osoba má právo podat opravný prostředek proti rozhodnutí celních orgánů v rámci celních předpisů, jež se jí přímo a osobně dotýká". Podle čl. 243 odst. 2 „opravný prostředek lze podat a) v prvním stupni u celních orgánů určených k tomuto účelu členskými státy; b) ve druhém stupni u nezávislého orgánu, jímž může být v souladu s platnými předpisy členských států soud nebo rovnocenný zvláštní orgán"¹²⁹.

Je tedy zřejmé, že závazná informace o sazební zařazení podléhá podle evropské legislativy soudnímu přezkumu. V tomto duchu již dále postupují české soudy snad s jedinou výjimkou, která stojí za zmínku.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.6.2012, č.j. 8 Ca 421/2008-58 vnesl do uvedené problematiky polemiku ohledně přípustnosti soudního přezkumu závazné informace o sazební zařazení zboží, kterým odmítl projednat věc z důvodu kompetenční výluky podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s ust. § 70 písm. d) s.ř.s.¹³⁰. V uvedeném řízení se jednalo o sazební zařazení zboží (IP kamery) v rozhodnutí o závazné informaci, kdy Městský soud v Praze vyhodnotil, že jádro sporu v daném případě leží výlučně v technické stránce uvedeného zboží a s odvoláním na znění ust. § 70 písm. d) s.ř.s. je tedy uvedená věc ze soudního přezkumu vyjmuta.

S touto argumentací žalobce nesouhlasil a podal kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s.ř.s. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 28.3.2013, č.j. 1 Afs 72/2012-29 rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku uvedl, že „Závazná informace o sazebním zařazení zboží [čl. 12 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství] je přezkoumatelná v řízení před správním soudem (čl. 243 odst. 2 citovaného nařízení). Ustanovení § 70 písm. d) s. ř. s. se na závaznou informaci neuplatní.“. S tímto závěrem lze pouze souhlasit. Městský soud v Praze při svém rozhodování sice správně konstatoval, že se jedná o technickou stránku věci nicméně opomněl posoudit celé ust. § 70 písm. d) s.ř.s., kde se uvádí: „nestanoví-li zákon jinak“. V tomto případě je právní úprava obsažena

¹²⁹ V té době platné nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (v textu jen "celní kodex") a nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (v textu jen "prováděcí nařízení").

¹³⁰ S.ř.s.- zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

v evropské legislativně, kterou se zavázala Česká republika dodržovat. Z uvedeného důvodu vyplývá, že v daném případě je závazný celní kodex ve spojení s prováděcím nařízením, které soudní přezkum připouští. Současně lze taktéž konstatovat, že přestože se jedná o technickou stánku věci její hodnocení ovšem leží v rovině právního posouzení, neboť jádro sporu nejsou technické parametry zboží, ale jeho sazební zařazení dle Všeobecných interpretačních pravidel, které jsou otázkou právní. Je jen s podivem, že Městský soud otevřel znovu danou polemiku, když sám již svým rozsudkem sp.zn. 6 Ca 90/2007-35 konstatoval přezkoumatelnost závazné informace. Nicméně je pravdou, že v tomto rozsudku nepolemizoval nad technickým posouzením věci, ale čistě nad možností využití soudní ochrany proti rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení zboží.

5.1 Judikatura k sazebnímu zařazení v České republice

5.1.1 TARIC není závazný, avšak obsahuje právně závazné informace – NSS č.j. 1 Afs 101/2010

Rozsudkem ze dne 23.3.2011 č.j. 1 Afs 101/2010 vyslovil Nejvyšší správní soud názor, který byl publikován i ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2374/2011, a to:

„I. Integrovaný sazebník Evropských společenství Taric (Tarif Intégré Communautaire) nemá podobu právního předpisu, není publikován v Úředním věstníku, a proto nemůže být právně závazný; jeho obsahem jsou však informace o obchodních opatřeních obsažených v jiných předpisech Společenství (Unie), které jsou právně závazné.

II. Užije-li deklarant v celním řízení určitý kód Taric, je celní orgán oprávněn předpokládat, že tím odkazuje na konkrétní zboží a konkrétní obchodní opatření, s nimiž je příslušný kód Taric svázán. Shodně je třeba nahlížet na užití kódu Taric celním orgánem ve správním rozhodnutí.

III. Pro uložení antidumpingového cla podle čl. 1 nařízení Rady (ES) č. 954/2006 je rozhodující dovoz výrobků definovaných v tomto článku. Kódy Taric (případně doplňkové kódy Taric) obsažené v tomto nařízení samy o sobě uložení konečného antidumpingového cla nezakládají, nýbrž slouží pouze jako stručná identifikace dovozu, na něž čl. 1 citovaného nařízení dopadá.“

Vymezení žaloby

Společnost I.&S.G. (dále jen „žalobce“) dovážela v období únor až prosinec 2007 do České republiky ocelové bezešvé trubky od ukrajinského výrobce OJSC Dnepropetrovsk Tube Works, které byly propuštěny do celního režimu volný oběh¹³¹ na základě podaných celních prohlášení (JSD – Jednotný správní doklad). Toto zboží žalobce zařadil pod sazební zařazení 7304 39 58 a přiřadil mu doplňkový kód 99. Pracovníky Celního úřadu Praha byla provedena následná kontrola¹³² v období 1.9.2008 – 19.2.2009, jejímž předmětem bylo i ověření správnosti sazebního zařazení. Kontrolou bylo zjištěno, že žalobce navrhl zařadit zboží do Taric kódu 7304 39 58 99, kam patří i „ostatní“ trubky, které není možno zařadit do podpoložky 73 04 39 58 30, která obsahuje trubky s kruhovým průřezem nejvýše 406,4 mm a současně s hodnotou uhlíkového ekvivalentu maximálně 0,86. V závěru následné kontroly bylo uvedeno, že uvedené zboží splňovalo podmínky pro zařazení do podpoložky 7304 39 58 30, kam mělo být správně zařazeno.

V důsledku tohoto kontrolního zjištění doměřil Celní úřad Hradec Králové žalobci patnácti dodatečnými platebními výměry antidumpingové clo¹³³.

¹³¹ Pojem „propuštění do režimu volný oběh“ znamená dle čl. 79 v té době platného nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, že zboží, které není zbožím Společenství získá status zboží Společenství a současně propuštění zahrnuje uplatnění obchodněpolitických opatření, splnění dalších formalit stanovených pro dovoz určitého zboží a vybrání poplatků a cla dlužných ze zákona.

¹³² Pojem „následná kontrola“ je upraven pod pojmem „kontrola po propuštění zboží“ v čl. 78 v té době platného nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. Pojmem kontrola po propuštění zboží je definován jako kontrola na žádost deklaranta nebo z moci úřední po propuštění zboží, kdy celní orgány mohou kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s tímž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo. Nasvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici.

¹³³ Podle čl. 1 nařízení Rady (ES) č. 954/2006 ze dne 27. června 2006, kterým se ukládá konečné antidumpingové clo z dovozu určitých bezešvých trubek a profilů ze železa nebo nelegované oceli, pocházejících z Chorvatska, Rumunska, Ruska a Ukrajiny, kterým se zrušují nařízení Rady (ES) č. 2320/97 a (ES) č. 348/2000, kterým se ukončuje prozatímní přezkum a přezkum před pozbytím platnosti antidumpingových cel z dovozu určitých bezešvých trubek a profilů ze železa nebo nelegované oceli, pocházejících mimo jiné z Ruska a Rumunska a kterým se ukončují prozatímní přezkumy antidumpingových cel z dovozu určitých bezešvých trubek a dutých profilů ze železa nebo nelegované oceli, pocházejících mimo jiné z Ruska, Rumunska, Chorvatska a Ukrajiny.

Žalobce proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal odvolání. Celní ředitelství Hradec Králové (dále jen „žalovaný“) daná odvolání zamítlo.

Proti rozhodnutím o odvolání podal žalobce správní žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové vedenou pod č.j. 30 Ca 84/2009. Žalobce v uvedené žalobě tvrdil, že je mu žalovaným vytýkáno porušení nezávazného právního předpisu, neboť kód Taric je podle žalobce nezávazný a závazný je toliko kód kombinované nomenklatury. Krajský soud v Hradci Králové svým rozsudkem ze dne 30.7.2010 žalobu zamítl, když uvedl, že: „Integrovaný celní sazebník ES – Taric – má sám o sobě jen informativní povahu, avšak v daném případě je rozhodující zejména popis výrobku ve vztahu k příslušným kódům kombinované nomenklatury, což bylo uvedeno v článku 1 nařízení Rady č. 954/2006; ten obsahoval i kód Taric 7304 39 58 30.“ Z uvedeného nařízení vyplývalo, že antidumpingové clo se neuplatní na dovoz veškerého zboží pod příslušným kódem kombinované nomenklatury, ale pouze na takové, které pochází z určité země a od určitého výrobce. V uvedeném případě je nutno na devátém a desátém místě přiřadit Taric kód 30.

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu napadl žalobce kasační stížnost k Nejvyššímu právnímu soudu vedenou pod č.j. 1 Afs 101/2010. Žalobce namítal, že: „pro vyměření cla je rozhodující nejen popis výrobku uvedený v citovaném nařízení, ale i údaj Integrovaného celního sazebníku ES (Taric), tj. údaj 7304 39 58 30, který se uvádí při dovozu zboží. Podle žalobce je údaj Taric rozhodující, neboť v celním řízení byl zpochybněn ze strany celní správy. Je-li Integrovaný celní sazebník (Taric) pouze informativní, nemůže se stát údaj z tohoto sazebníku uvedený v nařízení Rady (ES) č. 954/2006 právně závazný: nebyla tudíž porušena právní povinnost při zařazení zboží a nebyl dán důvod k doměření cla.“

Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud dospěl ve svém rozsudku ze dne 23.3.2011 č.j. 1 Afs 101/2010 k názoru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku konstatoval, že žalobce se snaží tvrdit nesprávně uložené clo celními orgány na podkladě rozhodného kódu Taric dle předmětného nařízení. Tato úvaha žalobce je ovšem nesprávná. Nejvyšší správní soud uvádí, že nepovažoval za nutné předkládat Soudnímu dvoru předběžnou otázku v této věci, neboť odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7.10.2010 ve věci C-382/09 Stils Met, kde se konstatuje, že Taric kód je vnímán jako užitečný identifikátor zboží a k němu se vztahujících

opatření a takto lze vnímat i doplňkové kódy. Za situace, kdy deklarant použije kód v celním řízení jsou celní orgány oprávněny předpokládat, že tímto postupem deklarant odkazuje na konkrétní zboží, výrobce, původ zboží a s ním spojená opatření. V případě nesprávného použití kódu Taric a doplňkového kódu aprobejuje uložené antidumpingové clo i pokuty příslušnému deklarantovi.

Nejvyšší správní soud uzavřel svou úvahu výrokem, že „sazba konečného antidumpingového cla je pak v čl. 1 nařízení stanovena v závislosti na zemi původu zboží a výrobce zboží. V případě žalobce se jedná o ukrajinského výrobce OJSC Dnepropetrovsk Tube Works a sazbu cla ve výši 12,3%. Tomuto sazebnímu zařazení pak odpovídá nařízením výslovně uvedený doplňkový kód Taric A742“ a rozhodl výrokem, který je uveden v úvodu této podkapitoly.

Shrnutí

V uvedeném případě se lze naprosto ztotožnit s názorem Krajského soudu v Hradci Králové i Nejvyššího správního soudu. Ze zde formulovaných právních závěrů je možné zcela jednoznačně dovodit skutečnosti uvedené již v obecné části této práce. Jak bylo v kapitole 2.3 této práce uvedeno, pro správné stanovení cla, resp. celní sazby, nepostačí pouze správná aplikace celního sazebníku, ale je nutno použití i dalších právních předpisů, které se vztahují k dovozu zboží. Uvedenou skutečnost, která je ovšem velmi často pomíjena nebo přehlížena deklarantskou veřejností, formuloval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku, který byl následně publikován i ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Taric kód je sice jen číselným kódem, se kterým je spojeno konkrétní opatření. Tato opatření ovšem nevyhází z Taricu (jakož to internetové databáze, která v podstatě slouží pro zjednodušení orientace), ale z právních předpisů, kterým jsou následně přiřazeny Taric kódy uvedené v Taricu.

Argumentace žalobce, že mu celními orgány bylo uloženo clo na podkladě kódu Taric, je tedy naprosto lichá a jediné, co prokazuje je nepochopení systému Taric kódů a jejich použití. Na jednu stranu lze sice žalobce chápat, neboť jeho snahou je optimalizace nákladů prostřednictvím co nejlevnějších nákupů zboží, na stranu druhou je zapotřebí vycházet ze základních právních principů, kdy ignorancia juris non excusat.

Pro úplnost je ovšem nutno uvést, že otázka antidumpingového cla podle uplatněných antidumpingových opatření může být pro podnikatelský subjekt značně nepředvídatelná. Prozatímní a konečné antidumpingové clo lze přijímat

pouze na základě nařízení Komise nebo nařízení Rady. Rizikem, které tkví v této oblasti, je možnost zpětné působnosti antidumpingových opatření¹³⁴ v případech, kdy převažuje veřejný zájem nad zájmy jednotlivců.

5.1.2 Aplikace základních zbožíznaleckých otázek – NSS 9 Afs 156/2015 a 10 Afs 144/2015

To, že správná aplikace základních zbožíznaleckých otázek (co to je?, z čeho to je?, k čemu to je?) je pro správné sazební zařazení zboží podstatná, bylo již v této práci popsáno. Ve dvou dále rozebíraných případech, které jsou naprosto identické, je aplikace základních zbožíznaleckých otázek stěžejní.

Vymezení žaloby

Společnost N. s.r.o. (dále jen „žalobkyně“) dovážela v roce 2009 zařízení. Následnou celní kontrolou pracovníků Celního úřadu Brno bylo zjištěno nesprávné sazební zařazení. V případě prvního dovozu (dále jen „případ a“) se jednalo o zařízení Selectif Pro 2 ks, které žalobkyně deklarovala jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku, ostatní nástroje a přístroje“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 85 00 a celní úřad je sazebně zařadil jako „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté“, sazební zařazení TARIC kód 8543 70 90 99 a hlavice k laserovému systému Harmony XL, nástavce k hlavicím k systému Harmony XL, plastový držák pro laserový systém Soprano, které byly žalobkyní deklarovány jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku, - ultrafialové nebo infračervené zářiče“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 20 00 00 a celní úřad je sazebně zařadil jako „Elektrické stroje a přístroje s vlastní

¹³⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 26. dubna 2005 ve věci C-376/02 Stichting „Goed Wonen“ v. Staatssecretaris van Financiën v bodu 33 uvádí: „Ačkoliv zásada právní jistoty obecně brání tomu, aby počátek časové působnosti aktu Společenství byl stanoven na den předcházející jeho vyhlášení, ve výjimečných případech tomu může být jinak, pokud to vyžaduje obecný zájem a pokud je náležitě respektováno legitimní očekávání dotčených osob (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1991, Crispoltoni, C-368/89, Recueil, s. I-3695, bod 17; Gemeente Leusden a Holin Groep, uvedený výše, bod 59; viz rovněž Evropský soud pro lidská práva, rozsudek National & Provincial Building Society v. Spojené království ze dne 23. října 1997, Sbíрка rozsudků a rozhodnutí, 1997-VII, § 80).

individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté – části a součásti - ostatní“, sazební zařazení TARIC kód 8543 90 00 90. Žalobkyni bylo doměřeno platebním výměrem v případě a) dovozní clo ve výši 39.351,-Kč.

V případě druhého dovozu (dále jen „případ b“) se jednalo o zařízení Accent XL včetně příslušenství, hlavice k přístroji Accent XL 7ks, které žalobkyně původně zařadila dle celního sazebníku a podpoložky Taricu jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku, ostatní nástroje a přístroje“ pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 49 00 a zařízení SPA SHR včetně příslušenství, hlavice k přístroji SPA SHR a SPA RF 19 ks, žalobkyně sazebně zařazeno pod sazebním zařazením TARIC kódu 9018 90 49 00. Celní úřad změnil sazební zařazení u obou zařízení na „Elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí, jinde v této kapitole neuvedené a nezahrnuté“, sazební zařazení TARIC kód 8543 70 90 99 a žalobkyni doměřil clo dodatečným platebním výměrem ve výši 161.480,-Kč.

Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalobcem v řízení byl účel využití všech přístrojů, kdy tato otázky leží v úrovni zbožíznalecké. Pro správné sazební zařazení je nutno stanovit, zda zařízení plní primárně funkcí léčby dermatologických onemocnění nebo řešení estetických zákroků na kůži.

Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala k Celnímu ředitelství Brno (dále jen „žalovaný“), které změnilo rozhodnutí pouze po formální stránce, kdy byly opraveny náležitosti výroků, nicméně po věcné stránce sazebního zařazení zboží a výpočtu cla shledalo obě rozhodnutí jako správná.

Následně podala žalobkyně správní žaloby vedené u Krajského soudu v Brně pod č.j. 31 Af 40/2013 (případ a) a č.j. 31 Af 41/2013 (případ b).

Žalobkyně v žalobě argumentovala tím, že žalobce provedl nesprávný a úzký výklad Všeobecných interpretačních pravidel pro zařazování zboží do kombinované nomenklatury, nepřesně a jednostranně interpretoval příslušné poznámky ke kapitolám a třídám a současně nedostatečně zjistil skutkový stav, přestože žalobkyně v rámci správního řízení předkládala i technickou dokumentaci, kterou prokazovala využití zařízení pro lékařské účely. Krajský soud v Brně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení pro nedostatky dokazování v celním řízení.

Dle názoru Krajského soudu v Brně se žalovaný nedostatečně zabýval skutkovou otázkou, zda jsou zařízení využitelná spíše pro dermatologická onemocnění nebo pro estetické zákroky. Tato otázka měla být řešena dalšími důkazy nebo přizváním znalce z oboru zbožíznalství. Tato vada řízení (dokazování) měla v důsledku nedostatečnou oporu pro závěr o sazebním zařazení zboží položky celního sazebníku 8543. Z uvedeného důvodu Krajský soud v Brně rozhodnutí jak v případě a), tak v případě b) zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Proti uvedeným rozsudkům podal žalovaný časnou kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s.ř.s. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a pro nepřezkoumatelnost (případ a) vedený pod č.j. 10 Afs 144/2015 a případ b) pod č.j. 9 Afs 156/2015).

Posouzení Nejvyšším správním soudem

V kasační stížnosti žalovaný uvedl, že bylo prověřeno, že žalobkyni na uvedené zboží nebyla nikdy vydána závazná informace o sazebním zařazení zboží a na toto a podobné zboží dopadá nařízení Komise (ES) č. 119/2008 o zařazení určitého zboží kombinované nomenklatury a prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1204/11¹³⁵, kterým bylo obdobné zboží zařazeno do čísla kombinované nomenklatury 8543. Na zboží shodného užití a obdobných parametrů bylo v Evropské unii vydáno více jak 50 závazných informací o sazebním zařazení, kterými bylo uvedené zboží zařazeno do položky 8543 70 90 kombinované nomenklatury. Žalobkyně taktéž i v celním prohlášení uváděla, že zařízení se používá i ke kosmetickým účelům. V důsledku toho zařízení nenaplnuje objektivní znaky pro lékařské přístroje dle čísla kombinované nomenklatury 9018, neboť v těchto případech se musí jednat o využití „v drtivé většině případů“. Žalovaný taktéž odkázal na rozsudek Oliver Medical, C-547/13, v němž se Soudní dvůr EU zabýval výkladem obsahu a rozsahu čísel KN 8543, 9018 a 9019.

Nejvyšší správní soud zkonstatoval, že kasační stížnosti jsou důvodné. Mezi žalobkyní a žalovaným nebyla sporná otázka technického principu fungování

¹³⁵ Z odůvodnění obou nařízení Komise vyplývá, že při sazebním zařazení uvedeného zboží bylo vycházeno ze Všeobecných interpretačních pravidel 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury a poznámky 2b) ke třídě XVI a znění čísel kombinované nomenklatury 8543 a 8543 90 00. S ohledem na skutečnost, že pulsní světlo generované lampou není laserem nelze jej zařadit do čísla 9013 kombinované nomenklatury jako laser. Taktéž se nejedná o mechanické uchopení chloupku a jeho vytržení za pomoci elektrického motoru jako u depilačních přístrojů zařazených pod číslo kombinované nomenklatury 8510 (dle vysvětlivek k Harmonizovanému systému).

a funkce předmětného zařízení. Z uvedeného důvodu bylo Krajskému soudu v Brně vytknuto, že se mylně zabýval otázkou skutkovou, neboť spor mezi stranami leží v otázce právní, a to, jestli mají být zařízení sazebně zařazena pod číslo kombinované nomenklatury 9018 jako lékařské přístroje nebo pod obecnější kategorii jako stroje, přístroje a zařízení čísla kombinované nomenklatury 8543.

Nejvyšší správní soud oba rozsudky Krajského soudu v Brně zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení s tím, že pro další řízení je povinen vyjít i z judikatury Soudního dvora Evropské unie¹³⁶.

Krajský soud v Brně v dalším rozhodování vztáhl na svou stranu argumentaci použitou v rozsudku Soudního dvora ve věci Oliver Medical C-547/13: „Skutečnosti, že výrobky jsou určeny k léčbě jedné či více patologií, a že léčba musí být uskutečněna ve schváleném zdravotnickém středisku a pod kontrolou odborného pracovníka, představují nepřímé důkazy, které mohou prokázat, že tyto výrobky jsou určeny pro lékařské účely. Naopak skutečnost, že výrobky umožňují především estetické vylepšení a skutečnost, že lze s těmito výrobky zacházet mimo lékařské prostředí, například v kosmetickém salonu, bez účasti odborného pracovníka, jsou indiciemi, které mohou vyvrátit, že uvedené výrobky jsou určeny pro lékařské účely. Rozměry, hmotnost a používaná technologie nepředstavují určující prvky pro zařazení takových výrobků, jako jsou výrobky dotčené v původním řízení, do čísla 9018 KN.“, s tím, že pro daný spor je tedy podstatná otázka posouzení účelu využití zařízení. Krajský soud v Brně odkazoval i na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-376/07 Kamino. Z toto rozsudku vyplývá, že pokud předmětné zboží splňuje vymezení několika čísel kombinované nomenklatury, není apriorně vyloučeno, aby bylo kvalifikováno pod kterýmkoliv z nich. Nicméně klíčem k rozhodujícímu stanovení správné kvalifikace je výklad převažujícího účelu předmětného zboží, který celní orgány v předmětné věci provedly.

Krajský soud v Brně, s ohledem na skutečnost, že daná zařízení mohou být ovládána jak lékařským, tak technickým personálem a mají využití k lékařským, tak i kosmetickým účelům a z předložených důkazů žalobkyně nevyplývá, že by v drtivé většině sloužila jako lékařský přístroj¹³⁷, uvedené žaloby zamítl.

¹³⁶ Již zmíněný rozsudek Oliver Medical, C-547/13.

¹³⁷ Krajský soud učinil závěr k číslu kombinované nomenklatury 9018, že „v těchto případech jsou lékařské přístroje využívány k jiným účelům pouze výjimečně“.

Shrnutí

Z analyzovaných rozsudků vyplývá, že v prvním kroku bylo primárně problémem Krajského soudu v Brně určit, kde leží jádro sporu mezi účastníky řízení, zda v otázce skutkové nebo právní. „Otázkou skutkovou (quaestio facti) je pravdivost či nepravdivost skutkových tvrzení účastníků, popřípadě zjištění pravdivé odpovědi na otázku, kterou položil soud sám bez iniciativy účastníků. Otázkou právní je, pod jaké ustanovení zákona mají být zjištěné skutečnosti subsumovány.“¹³⁸ S ohledem na skutečnost, že Krajský soud v Brně uvedenou otázku chybně vyhodnotil, když zaujal stanovisko, že spory mezi účastníky řízení leží v otázce skutkové, byly následně Nejvyšším správním soudem tyto rozsudky zrušeny a vráceny k dalšímu řízení.

V následných řízeních již Krajský soud v Brně posuzoval pouze otázku právní, kde jádro posouzení tkvělo především v právním výkladu aplikace základních zbožíznaleckých otázek v souvislosti se všeobecnými interpretačními pravidly pro sazební zařazování zboží. Pouze při správných odpovědích na základní zbožíznalecké otázky: „Co je to? Z čeho je to? a K čemu je to?“ mohou být určeny objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti zboží. Tato kritéria jsou zohledňována i v rozhodovací praxi Soudního dvora.

Krajský soud v Brně po analýze rozsudků Soudního dvora, především rozsudku ve věci Oliver Medical C-547/13 učinil závěr pod bodem 40 svého rozsudku, že: „Pokud vysvětlivky k HS k číslu 9018 v první větě prvního odstavce uvádějí, že „do tohoto čísla patří značně široký okruh přístrojů a nástrojů, které se v drtivé většině případů používají pouze v profesní lékařské praxi (např. doktory, chirurgy, zubními lékaři, zvěrolékaři, porodními asistentkami), buď ke stanovení diagnózy, k předcházení nebo léčbě nemocí nebo k provádění operací atd.“, pak je třeba souhlasit s názorem žalovaného, že tato vysvětlivka je určující pro výklad čísla 9018, a to za předpokladu, že není v rozporu se zněním kombinované nomenklatury.“.

S tímto závěrem lze pouze souhlasit, neboť v čísle 9018 harmonizovaného systému se nachází zboží „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné

¹³⁸ KNAPP, Viktor. Teorie práva. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 1995, s. 175. Beckovy právnické učebnice. ISBN: 978-80-7179-028-0.

přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku“, kde na takto sazebně zařazené zboží se uplatňuje nulová celní sazba, právě z důvodu jejich využití pro lékařské účely odborným personálem.

Krajským soudem v Brně byl daný případ ještě správně posouzen v kontextu rozsudku Soudního dvora ve věci C-376/07 Kamino, z něž vyplývá, že pokud předmětné zboží splňuje vymezení několika čísel kombinované nomenklatury, není apriorně vyloučeno, aby bylo kvalifikováno pod kterýmkoliv z nich. Nicméně klíčem k rozhodujícímu stanovení správné kvalifikace je výklad převažujícího účelu předmětného zboží, což žalovaný učinil i v kontextu vysvětlivek k harmonizovanému systému u čísla 9018.

5.1.3 Čísla a poznámky pro interpretaci harmonizovaného systému jsou zásadní – NSS č.j. 2 As 59/2003

Nejen správná aplikace základních zbožíznaleckých otázek, ale i správné použití Všeobecných interpretačních pravidel je pro práci s celním sazebníkem důležité. Tím, kdo může pochybit, při správném sazebním zařazení zboží, jsou i celní orgány.

Vymezení žaloby

V říjnu 1998 dovážela společnost D. s.r.o. (dále jen „žalobkyně“) do České republiky zboží označené jako „karty se zabudovanými integrovanými obvody“, které deklarovala v celním prohlášení pod kódem kombinované nomenklatury 8542 12 00. Celní úřad Ruzyně – letiště Praha (dále jen „celní úřad“) na základě kontroly zjistil, že se jednalo o grafické karty do PC, kdy některé z nich měly zabudovaný TV tuner, který umožňoval příjem televizního signálu v anténách a televizních pásmech. Následně obdržel celní úřad od žalobkyně podání, kterým opravovala chybné sazební zařazení a navrhla zařazení do čísla kombinované nomenklatury 8473 30 10, v důsledku čehož vydal celní úřad v roce 1999 dodatečný platební výměr na celní dluh ve výši 5 970 Kč (clo a DPH).

Na základě přezkumného řízení dle ust. § 55b odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., v té době platného, změnil v roce 2001 celní úřad v dodatečném platebním výměru dodatečně stanovenou daňovou povinnost na 52 574 Kč (clo a DPH). Důvodem změny bylo dle celního úřadu nesprávné sazební zařazení zboží, které mělo být dle jeho názoru zařazeno do podpoložky 8528 12 98 „televizní přijímací přístroje, též s vestavěnými rozhlasovými přijímači nebo stroji pro záznam nebo

reprodukcí zvuku nebo obrazu – barevné – ostatní – ostatní – bez promítacího zařízení – ostatní“.

Proti uvedenému rozhodnutí se žalobkyně odvolala k Celnímu ředitelství Praha (dále jen „žalovaný“). Jako důvody svého odvolání uváděla žalobkyně chybná skutková zjištění a nesprávné právní posouzení věci, neboť hlavní funkcí uvedených grafických karet byl převod digitálního signálu PC na analogových signál monitoru a TV tuner je toliko součástí, bez které karta funguje a zařazení těchto karet do podpoložky celního sazebníku 8473 30 10 tak bylo správné. Současně žalobkyně předložila k důkazu i znalecké posudky, že kterých uvedené informace vyplývaly.

Žalovaný svým rozhodnutím odvolání zamítl s argumentací, že grafické karty typu all in wonder je při sazebním zařazení nutno posuzovat jako celek a brát tudíž zřetel i na TV tuner, který je jejich součástí a rozšiřuje v důsledku jejich funkci. V důsledku čehož byly grafické karty zařazeny do kapitoly 85 jako přístroje pro příjem televizního signálu

Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání správní žalobu k Městskému soudu v Praze vedenou pod č.j. 28 Ca 315/2002, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Důvodem vrácení bylo, že se Městský soud v Praze neztotožnil s názorem žalovaného, že nelze stanovit hlavní funkci zboží a z uvedeného důvodu je zařadil pod sazební zařazení 8528, když toto nemá oporu v podkladech správního řízení, a to i v kontextu znaleckých posudků předložených žalobkyní neobstojí.

S ohledem na znění VIP č. 1 harmonizovaného systému je podstatné, kromě dalšího, znění jednotlivých čísel. Nicméně v uvedeném případě shledal Městský soud v Praze, že znění čísla 8523 harmonizovaného systému nedopadá na uvedené zboží, neboť grafické karty jsou součástí stroje, kterým je dle celního sazebníku zařízení pro automatické zopracování dat čísla 8471 a mohou být využívány pouze s tímto zařízením. Funkce TV tuneru je považována za okrajovou. Městský soud v Praze se ztotožnil se závěrem žalobkyně, že v daném případě nelze aplikovat poznámku 2 písm. a) a je zapotřebí použít poznámku 2 písm. b) ke třídě XVI, přičemž tato poznámka umožňuje zařadit uvedené grafické karty jako zařízení, ke kterému náleží nebo do odpovídajícího čísla 8473.

Žalovaný se se závěry Městského soudu v Praze neztotožnil a podal kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s.ř.s. pro nezákonnost spočívající

v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti dle právní úpravy platné a účinné v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právním názorem Městského soudu v Praze, že pokud je pro sazební zařazení zboží do celního sazebníku na prvním místě rozhodující znění čísel, jsou tím myšlena čtyřmístná čísla, tvořící jednu ze základních úrovní harmonizovaného systému. V předmětném sporu bylo otázkou správné sazební zařazení grafických karet typu all in wonder, jejichž součástí byl i TV tuner.

Nejvyšší správní soud vzal za prokázané, že tyto grafické karty jsou určeny výhradně pro instalaci do osobního počítače jako jiné obdobné grafické karty, které zpracovávají počítačová digitální data na analogovou formu vhodnou pro monitor. Jediné specifikum těchto digitálních karet je umožnění příjmu TV signálu a zobrazení na monitoru, což rozšiřuje funkci těchto karet. Nicméně tato funkce však obecnou funkci grafických karet nevyklučuje a grafická karta může plnit obě funkce.

Nejvyšší správní soud vycházel při sazebním zařazování zboží ze všeobecných interpretačních pravidel a měl rovněž za nepochybné, že poznámky ke třídě XVI uvedené pod bodem 2 písm. a) a b) lze aplikovat až poté co je zboží zařazeno do příslušného čísla. Uvedené poznámky lze aplikovat pouze postupně.

Žalovaný zařadil dovezené zboží do čísla 8528, které zní: „Televizní přijímací přístroje, též s vestavenými rozhlasovými přijímači nebo s přístroji pro záznam nebo reprodukci zvuku nebo obrazu; videomitory nebo videoprojektory.“ Číslo 8473 zní: „Části, součásti a příslušenství (vyjma krytů, kufříků a podobných výrobků) používané nebo zejména se stroji a přístroji čísel 8469–8472“, když číslo 8471 zní: „Zařízení pro automatizované zpracování dat a jejich jednotky, magnetické nebo optické snímače, zařízení pro přepis dat v kódované formě na paměťová média a zařízení na zpracování těchto dat, jinde neuvedená ani nezahrnutá“.

Z uvedeného dle Nejvyššího správního soudu vyplynulo, že jestliže osobní počítač splňuje charakteristiku znění čísla 8471, pak dovážená grafická karta (byť se zabudovaným TV tunerem) jakožto část, součást nebo příslušenství vhodné pro

použití výhradně se strojem čísla 8471, musí být bezpodmínečně zařazena pod číslo 8473. Naopak ze znění čísla 8528 vyplývá, že prvotní funkce je příjem televizního signálu.

Ze znaleckých posudků předložených žalobkyní zcela jednoznačně vyplynulo, že funkce TV tuneru je v porovnání s ostatními funkcemi grafické karty využívána minimálně.

Na uvedeném závěru nemůže změnit nic ani argumentace žalovaného, že na obdobné zboží byly již Generálním ředitelstvím cel vydány závazné informace se zařazením zboží do čísla 8528 v souladu s nařízením Evropské komise. K tomuto však Nejvyšší správní soud nepřihlédl, neboť v té době nebyla tato nařízení pro Českou republiku závazná a závazná se stala teprve vstupem České republiky do Evropské unie.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a ve Sbírce rozhodnutí č. 628/2005 publikoval svůj rozsudek.

„I. Při zařazování zboží do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku (§ 58 zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona) je třeba vycházet prvotně ze znění čísel a poznámek tak, jak to vyplývá ze znění prvního všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému; čísla se přitom míní právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. Poznámky ke třídě lze aplikovat až po řádném zařazení výrobku do odpovídajícího čísla, a to postupně, tj. poznámku uvedenou na druhém místě lze aplikovat teprve po vyloučení možnosti aplikace poznámky uvedené na místě prvním.

II. Při posouzení, do kterého čísla celního sazebníku podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné z více funkcí náleželo do více různých čísel, je pro sazební zařazení rozhodující funkce, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná. Pokud by doplňková funkce určitého přístroje měla mít za následek zařazení tohoto přístroje do jiného čísla, než kam je obvykle zařazován, muselo by takové pravidlo vyplynout výslovně z právní normy.

III. Ke znaleckým posudkům, pokud se zabývají vlastnostmi, funkcí a využitím zboží, tj. otázkami skutkovými, soud ve správním soudnictví přihlédne v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 77 odst. 2 s. ř. s.).“.

Shrnutí

K uvedenému případu je nutno podotknout, že se jednalo o dovoz zboží v době před vstupem České republiky do Evropské unie a z uvedeného důvodu nebylo evropské (v té době komunitární právo) pro Českou republiku závazné.

Z uvedeného důvodu mohou závěry v tomto rozsudku přijaté vzbuzovat pochybnosti o správnosti a použitelnosti v současné době. Právní věty, které vzešly z daného řízení lze beze zbytku aplikovat i v současné době, nicméně se nelze bez další analýzy úplně ztotožnit, z pohledu autorky této rigorózní práce, se závěry, které na podkladě tohoto závěru učinil Nejvyšší správní soud.

Koneckonců i v rozsudku Nejvyššího správního soudu, již o hodně mladšího data, ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015 – 272, vyložil Nejvyšší správní soud postup pro správné sazební zařazení, když uvedl: „Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury.“.

Nicméně v analyzovaném rozsudku je zapotřebí se zamyslet nad námitkou žalovaného ve vztahu k existenci, v té době v Evropské unii platného, nařízení Komise č. 2564/95, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. V uvedeném nařízení bylo explicitně stanoveno konkrétní zboží popsané v tabulce přílohy tohoto nařízení, které se sazebně zařazuje do konkrétních kódů kombinované nomenklatury uvedených v této tabulce. Z textu této přílohy je zřejmé, že obsahuje v bodu 4 ustanovení znějící: „Tunerová karta do zařízení pro automatizované zpracování dat umožňující příjem televizního vysílání. Tato elektronická karta sestává z tištěného obvodu obsahujícího různé integrované obvody a další elektronické prvky. Společně s příslušným softwarem a anténou umožňuje tato karta zařízení na automatické zpracování dat automaticky vyhledávat kanály, přijímat programy a nahrávat vysílané obrazy. | 85281091 | Zařazení se zakládá na všeobecných pravidlech 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury,

na poznámce 5 písm. B) ke kapitole 84 a na znění kódů KN 8528, 852810 a 85281091.“.

Závazné informace o sazební zařazení zboží, které nebyly v souladu s tímto nařízením, pozbyly platnosti tři měsíce od nabytí platnosti tohoto nařízení.

Je tedy otázkou, jak by v dnešní době, postupoval Nejvyšší správní soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí v situaci existence platného předpisu Komise, která určila za účelem postupu jednotlivých členských států Evropské unie u konkrétního zboží odpovídající kód kombinované nomenklatury.

Situace, kdy by Nejvyšší správní soud rozhodl do rozporu s nařízením Komise, by s největší pravděpodobností nemohla nastat. Pokud by se Nejvyšší správní soud odklonil od svého, v tomto rozsudku uveřejněného názoru, a postupoval by v souladu s nařízením Komise, musel by dát za pravdu žalovanému. Jiná situace by nastala, pokud by zaujal stanovisko, že uvedené nařízení Komise je do rozporu se svým právním základem obsaženým v nařízením Rady (EHS) č. 2658/1987, o statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku. V tomto případě by měl možnost řízení přerušit a předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Teprve na základě výsledku tohoto řízení by mohl rozhodnout, vázán právním názorem Soudního dvora. Situace, kdy Soudní dvůr prohlásil za neplatné část nařízení Komise o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, je Nejvyššímu správnímu soud velmi dobře známa z rozsudku Soudního dvora ze dne 11.6.2015 ve věci PST CLC v. Generálnímu ředitelství cel C-405/14. V uvedeném případě pod body 28 a 29 Soudní dvůr konstatoval: „Přitom je nutné poukázat na skutečnost, že nařízení č. 384/2004 je prováděcím nařízením, jehož právním základem je nařízení č. 2658/87, které stanoví všeobecná pravidla pro výklad KN, a zejména čl. 9 odst. 1 písm. a) posledně uvedeného nařízení. Ustanovení nařízení č. 384/2004 přijaté k provedení těchto všeobecných pravidel tedy nemůže být v rozporu s výkladem Soudního dvora, který podal ohledně uvedených pravidel v otázce sazebního zařazení stejného druhu výrobků, jako jsou ty, jež jsou předmětem sporu. Za těchto podmínek a s ohledem na judikaturu Soudního dvora citovanou v bodě 22 tohoto usnesení musí být bod 2 tabulky uvedené v příloze nařízení č. 384/2004 prohlášen za neplatný.“.

Uvedený závěr by bylo možné vztáhnout i na nyní posuzovaný případ za situace, kdy by Soudní dvůr v současné době zaujal stejné stanovisko jako Nejvyšší správní soud.

5.1.4 Zařazování zboží podle všeobecných interpretačních pravidel – NSS č.j. 1 Afs 8/2007

Uvedený případ je zajímavý tím, že doputoval až k rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Předmětem sporu byla správná aplikaci všeobecných interpretačních pravidel.

Vymezení žaloby

Celní úřad v Českém Těšíně propustil dne 29.6.2002 do celního režimu volný oběh zboží o hmotnosti 22 000 kg zařazené do podpoložky celního sazebníku 1701 91 00 - „třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza s přísadou v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“ přestože společnost S. spol. s r. o. (dále jen „žalobkyně“) deklarovala dané zboží pod podpoložkou 1704 90 10 - „výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostních sacharózy, bez přídavku jiných látek“ a vyměřil celní dluh.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání k Celnímu ředitelství Ostrava (dále jen „žalovaný“), který postup Celního úřadu v Českém Těšíně potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě vedenou pod č.j. 22 Ca 57/2003, který rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě vycházel z nařízení vlády č. 480/2001 Sb.¹³⁹, který pro účely sazebního zařazení zboží využíval klasifikace zboží dané kombinovanou nomenklaturou vycházející z harmonizovaného systému a postupoval podle všeobecných interpretačních pravidel, kdy využil VIP č. 1 pro zařazení zboží znění čísel a poznámek a za odpovídající zvolil prima facie číslo 1704 a podpoložku 1704 90 10.

Žalovaný se neztotožnil se závěry Krajského soudu v Ostravě a proti uvedenému rozsudku podal ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s.r.s. kasační stížnost. Žalovaný uvedl, že přes správnost zjištěného skutkového stavu a užití

¹³⁹ Nařízení vlády č. 480/2001 Sb., kterým se vydává celní sazebník a kterým se stanoví sazby dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínky pro jejich uplatnění (celní sazebník), v té době platné a účinné.

právních předpisů byl Krajským soudem v Ostravě proveden nesprávný výklad principů sazebního zařazování. V uvedeném případě se totiž jednalo o směs dvou látek, konkrétně krystalového cukru a výtažku lékořice. Z uvedeného důvodu nebylo možné se řídit VIP č. 1 tj. názvem čísel a odpovídajícími poznámkami ke třídám a kapitolám, neboť číslo 1701 nedopadá pouze na čistý cukr, ale i na jeho směsi. Naprosto zanedbatelný obsah lékořicového výtažku v cukru nemůže v důsledku dodat této směsi charakter lékořicového výtažku charakterizovaného poznámkou ke kapitole 13 a nemůže se jednat ani o cukrovinku. Nepřezkoumatelnost rozsudku je dále ze strany žalovaného spatřována ve skutečnosti, že Krajský soud v Ostravě opřel odůvodnění svého rozsudku o svůj předchozí rozsudek ze dne 25.9.2003, č.j. 22 Ca 498/20002-31 ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26.4.2006 č.j. 6 Afs 1/2004-69, přesto, že se jednalo o jiné složení směsi (v předchozím případě byl obsah lékořice ve směsi 1,2% a v tomto případě 0,04%). Žalobkyně označila kasační stížnost jako nedůvodnou, neboť dle jejího názoru žalovaný prezentuje nepřesně postup při sazebním zařazování, neboť preferuje pouze čísla bez odpovídajících poznámek ke třídám a kapitolám.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

Kasační stížnost napadla podle rozvrhu práce prvním senátu Nejvyššího správního soudu. Ten se po předběžné poradě neztotožnil s právním názorem vysloveným šestým senátem v rozsudku ze dne 26.4.2006, č.j. 6 Afs 1/2004-69. V uvedeném případě šestý senát zařadil obdobnou směs (o obsahu 1,2% hmotnosti výtažku lékořice v cukru) do čísla 1704 90 10 jako „výtažky z lékořice s obsahem více než 10% hmotnosti sacharózy, bez přísad jiných látek“. Při tomto postupu bylo vycházeno z toho, že prima facie lze zařadit směs pod číslo 1704. Současně šestý senát vycházel z poznámky 1a) kapitoly 13 celního sazebníku, která výslovně vylučuje výtažky lékořicové, které obsahují více než 10% hmotnosti cukru (v uvedeném případě 98,6%) do čísla 1704.

První senát ovšem považoval za nutné postupovat podle všeobecných interpretačních pravidel, a to konkrétně VIP č. 1, VIP č. 2a) a VIP č. 3b). Podle uvedených pravidel lze směs zařadit prima facie do čísla 1701 – „třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu, nebo do čísla 1302 – „rostlinné šťávy a výtažky; pektinové látky, peknináty a pektany; agar-agar a ostatní slizy a zahušťovadla získané z rostlin též upravené“. Podle VIP č. 3b) je nutno

posuzovat, která z látek dává směsi podstatné rysy. Pokud by to v daném případě byla lékořice, pak by směs byla zařazena do čísla 1704 – „cukrovinky (včetně bílé čokolády) neobsahující kakao“. Pokud ovšem směsi dává podstatný rys cukr, pak je nutno směs zařadit do čísla 1701. S ohledem na hmotnostní složení směsi se ovšem první senát domníval, že je nutno směs zařadit do čísla 1701, podpoložky 1701 91 00 – „třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviv“.

S ohledem na skutečnost, že první senát došel k odlišnému právnímu názoru, od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí šestého senátu Nejvyššího správního soudu, postoupil věc ve smyslu ust. § 17 odst. 1 s.ř.s. k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se ztotožnil s právním názorem prvního senátu a dospěl k závěru, který publikoval ve Sbírce Nejvyššího správního soudu pod č. 1753/2009.

„I. Při zařazování zboží podle celního sazebníku (§ 58 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon) bylo třeba postupovat podle Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a vždy nejprve určit rozhodné číslo v rámci kapitol tohoto systému jako základní složku členění zboží. Při zařazení směsí, jejichž složení odpovídá různým číslům ve smyslu pravidla 2b Všeobecných pravidel, bylo třeba dále postupovat podle pravidla 3 a určit, zda se jedná o směs, která svým složením odpovídá specifickému popisu určitého čísla, či zda je třeba provést zařazení podle materiálu nebo komponentu dávajícího směsi podstatné rysy. Přitom bylo třeba vzít v úvahu zejména povahu zboží, přesně zjištěný podíl jednotlivých složek směsi, případně i její předpokládané či obvyklé užití.

II. Směs dvou látek obsahující 98,6 a více hmotnostních procent sacharózy a 1,2 a méně hmotnostních procent výtažku z lékořice bylo třeba dle Kombinované celní nomenklatury sazebně zařadit do čísla 1701, podpoložky 1701 91 00 - třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva, nikoliv do čísla 1704, podpoložky 1704 90 10 – výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostní sacharózy, bez přísady jiných látek.“

Na základě právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu první senát po vrácení věci rozsudek Krajského soudu v Ostravě rozsudkem ze dne

20.8.2008 č.j. 1 Afs 8/2007-116 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud následně žalobu žalobkyně zamítl.

Shrnutí

Daný případ je ukázkovým pro situaci, kdy je užít nesprávný postup pro aplikaci všeobecných interpretačních pravidel, v kontextu porovnání rozsudků šestého a prvního senátu Nejvyššího správního soudu.

Ve sporu, který byl posuzován šestým senátem Nejvyššího správního soudu, a na který se v daném případě odkazoval Krajský soud v Ostravě, se jednalo o směs obsahující 1,2 % hmotnostních extraktu z lékořice a 98,6 % hmotnostních sacharózy. V případě nyní analyzovaného rozsudku, posuzovaného prvním senátem Nejvyššího správního soudu, se jednalo o směs obsahující a 0,1 % hmotnostních výtažku z lékořice a 99,9 % hmotnostních sacharózy.

Nicméně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení konstatoval, že nespátřuje ve složení směsi natolik podstatný rozdíl proto, aby mohl zkoumat způsob pro jeho zařazení.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vymezil aplikovaný právní rámec na daný případ ve smyslu ustanovení § 56–58 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, v té době platného. „Podle § 56 odst. 1 celního zákona vznikl-li celní dluh, vyměřuje se clo podle sazeb stanovených celním sazebníkem ze základu stanoveného tímto zákonem. Podle odstavce 2 téhož ustanovení celní sazby a měrné jednotky celního sazebníku stanoví a celní sazebník vydává vláda nařízením. Tím bylo nařízení vlády č. 480/2001 Sb. Podle § 57 odst. 1 písm. a) celního zákona celní sazebník obsahuje kombinovanou nomenklaturu zboží, kterou je Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokol o její změně (vyhláška č. 160/1988 Sb.) – dále též „Harmonizovaný systém“. Podle § 58 písm. a) celního zákona je sazební zařazení zboží určeno podpoložkou kombinované nomenklatury.“¹⁴⁰

Celní sazebník v té době vycházel z kombinované nomenklatury Evropské unie jejíž základ je v Harmonizovaném systému. Jak již bylo uvedeno v kapitole 3 této práce, nedílnou součástí kombinované nomenklatury jsou všeobecná

¹⁴⁰ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soud ze dne 17.7.2008 č.j. 1 Afs 8/2007 – 106.

interpretační pravidla, podle kterých je nutno při sazebním zařazování zboží postupovat. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že při sazebním zařazování zboží je primární použití VIP č. 1, podle kterého je prvním krokem znění čísel a poznámek k nim, neboť názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační¹⁴¹. Poznámky k jednotlivým třídám a kapitolám se užití až po určení rozhodného čísla. S tímto závěrem je nutno souhlasit.

Lze se ztotožnit s názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, že aplikace VIP č. 2a) na daný případ není možná, neboť se týká nekompletních a nezpracovaných výrobků nebo dokončených výrobků dovážených v nesmontovaném nebo rozloženém stavu. Oproti tomu VIP č. 2b) se týká zařazování směsí a dále odkazuje na VIP č. 3. Podle VIP č. 3a) se zařadí zboží, které podle VIP č. 2b) lze prima face zařadit do více čísel, pak se zboží zařadí do čísla nejspecifičtějšího. I v tomto kroku bylo zcela jednoznačně a správně vyhodnoceno rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, že uvedené pravidlo nelze aplikovat, neboť žádné z čísel harmonizovaného systému s ohledem na složení směsí není specifičtější.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu taktéž k tomuto kroku uvedl: „Pokud šestý senát v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6 Afs 1/2004 - 69, vycházel ze specifičnosti „čísla“ 1704 90 10“, jedná se o podpoložku, jejíž užití při zařazování je možné až po určení příslušného čísla a položky.“.

Tímto konstatováním byla zcela jednoznačně identifikována chyba v postupu při sazebním zařazení učiněná šestým senátem Nejvyššího správního soudu, na jehož rozsudek následně odkazoval Krajský soud v Ostravě v nyní analyzovaném případě.

Následně bylo tedy aplikováno VIP č. 3b) podle kterého se směsi, které nelze zařadit podle VIP č. 3a), zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatné rysy, lze-li takový materiál nebo komponent určit. V daném případě se jednalo o směs lékořičného výtažku a cukru, kdy procentní poměr výtažku z lékořice byl zcela nepatrný. Z uvedeného důvodu bylo jednoznačně identifikováno, že dle VIP č. 3b) dává směsi podstatný charakter cukr a bylo tedy zapotřebí dále vycházet z čísla 1701 „třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu“ a čísla 1704 „cukrovinky (včetně bílé čokolády)

141 Bod 43 rozsudku Soudního dvora ze dne 25. 2. 2016 ve věci C-145/15 G.E. Security BV v. Staatssecretaris van Financiën.

neobsahující kakao“, přičemž bylo správně dovozeno, že poznámka ke kapitole 13 již není ve vztahu k číslu 1704 rozhodná, neboť nebylo postupováno podle čísla 1302.

S ohledem na naprosto nepatrné množství lékořičného výtažku ve směsi, jehož cílem mohla být, dle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, aromatizace cukru, bylo rozhodnuto dle VIP č. 3b) o zařazení do čísla 1701 91 00 – „třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva“.

S tímto závěrem lze souhlasit a lze jej i zobecnit. S podobnou situací pracoval mnohokrát i Soudní dvůr, který např. v rozsudku ze dne 15.11.2012 ve věci C-558/11 SIA Kurcums Metal v. Valsts ieņēmumu dienests pod body 37 a 38 konstatoval: „Pokud jde o všeobecné pravidlo pro výklad KN 3 b), je třeba připomenout, že na základě tohoto pravidla je pro účely sazebního zařazení určitého výrobku nezbytné stanovit, který z materiálů, z nichž výrobek sestává, mu dává jeho základní charakter, což lze provést tak, že se ověří, zda by si výrobek bez té či oné ze svých částí uchoval, nebo nechoval své charakteristické vlastnosti. Jak uvádí bod VIII vysvětlivky k HS, která se týká všeobecného pravidla 3 b), faktor, který určuje základní charakter, 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.“

5.1.5 Není hračka jako hračka podstatné je k čemu slouží – NSS 6 Afs 110/2016 a 6 Afs 111/2016

V uvedených příkladech se jedná o dva dovozy zboží jedné společnosti, kdy toto zboží se tvářilo téměř jako totožné, přesto bylo pokaždé zařazeno do jiné podpoložky celního sazebníku.

Vymezení žaloby

V prvním případě vydal Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) závaznou informaci o sazebním zařazení zboží číslo CZ 38-0444-2014 ze dne 20.5.2014, jímž zařadil zboží obchodně označené jako „LEGO STAR WARS Darth Vader“ do podpoložky kombinované nomenklatury 8513 10 00 00 (kam patří svítilny).

Proti uvedenému rozhodnutí podala společnost S. s.r.o. (dále jen „žalobkyně“) odvolání ke Generálnímu ředitelství cel (dále jen „žalovaný“), neboť se domnívala že zboží má být sazebně zařazeno do čísla 9503 (kam patří hračky).

Žalovaný odvolání zamítl, když v odůvodnění uvedl, že sazební zařazení uvedeného zboží bylo provedeno na základě VIP č. 1, 5b) a 6 a znění vysvětlivek k harmonizovanému systému čísla 8513 bod 7. Žalovaným bylo zjištěno, že zboží je figurkou představující postavu z určité filmové ságy, která obsahuje v nohách svítící led diody. Zboží je nabízeno na internetových stránkách pod kategorií „LEGO Svítilny“, na obalu je uveden nápis „LED TORCH“ a taktéž nelze vyjít ani ze skutečnosti, že by se společnost LEGO zabývala výlučně výrobou hraček. Hlavní funkce tedy byla zjištěna z obalu zboží a z jeho prezentace na internetových stránkách. Nicméně sám žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uznal, že i podle příslušných vysvětlivek k harmonizovanému systému lze zařadit jak mezi svítilny (číslo 8513 vysvětlivka k tomuto číslu v odst. 4 bod 7), tak i mezi hračky (vysvětlivka k číslu 8503). Jako účel užití tedy žalovaný vzal za prokázaný způsob prezentace zboží na internetu a obalu.

Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, pobočka Olomouc vedenou pod č.j. 65 Af 23/2014, a kde především argumentovala tím, že jestliže ze strany žalovaného byly shledány oba účely použití jako ekvivalentní pak podle VIP č. 3 mělo být zboží zařazeno do vyššího čtyřmístného kódu, tj. čísla 9503. Krajský soud v Ostravě, pobočka Olomouc svým rozsudkem žalobu zamítl.

Krajský soud v Ostravě, pobočka Olomouc během jednání provedl ohledání zboží, kdy zjistil, že v naprosté tmě poskytuje dostatečné osvětlení do cca 30 cm a v důsledku toho je schopno plnit funkci svítidla. Nicméně připustil, že zboží je schopno plnit i funkci hračky, nicméně na internetu je prezentováno jako svítilno a z uvedeného důvodu potvrdil sazební zařazení žalovaného do čísla 8513.

V druhém případě vydal dne 26.5.2014 celní úřad závazné informace o sazebním zařazení zboží CZ 38-0477-2014, CZ 38-0476-2014 a CZ 38-0475-2014, kdy se jednalo o zboží obchodní označení „LEGO svítící postavička STAR WARS Darth Vader“, „Lego svítící postavička CHIMA, CRAGGER“ a „LEGO svítící postavička MOVIE, Unikitty“, kterým uvedené zboží zařadil do Taric kódu 8513 10 00 00 jako „přenosné svítilny“.

Proti uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně odvolání k žalovanému, neboť byla toho názoru, že zboží má být zařazeno do čísla 9503 „jako hračky“.

Žalovaný odvolání žalobkyně proti rozhodnutím celního úřadu zamítl a ztotožnil se s názorem celního úřadu. Důvody, kterými podepřeli celní úřad i žalovaný svá rozhodnutí, tkvěly ve skutečnostech, že výrobky jsou sice ve tvaru figurek, nicméně obsahují led diody, u prodejce jsou prodávány v kategorii „svítilny“ podkategorií „klíčenky“, na obalu jsou uvedeny nápisy „LED KEY LIGHT“ a „LEDLite Key Light“. Navíc jsou všechny figurky vybaveny řetízkem k zavěšení s kroužkem na klíče. Hlavní funkce zboží byla zjištěna z obalu a internetových stránek prodejců.

Žalovaný dále konstatoval, že při sazebním zařazování zboží je nutno se řídit všeobecnými interpretačními pravidly pro výklad kombinované nomenklatury a vycházet z toho o jaké zboží se jedná, z jakého materiálu je vyrobeno a k jakému účelu bude sloužit. Přičemž podstatné jsou objektivní vlastnosti a charakteristiky zboží. V uvedeném případě se jedná o postavičky opatřené kovovým řetízkem a kroužkem a led diodou. Podle VIP č. 1 je pro sazební zařazení zboží do příslušného čísla podstatné znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám a kapitolám. Podle znění čísla 8513 se sem zařazují přenosná svítidla bez ohledu na jejich velikost, tvar, intenzitu osvětlení, typu světelného zdroje apod. Nicméně i do čísla 9503 (zjednodušeně hračky) by zboží mohlo být zařazeno s ohledem na tvar, zpracování velikost a pohyblivé části postaviček. Nicméně z vysvětlivky k číslu 8513, odst. 4 bod 7 vyplývá, že do uvedeného čísla mohou být zařazeny i fantazijní figurky lidského vzhledu a charakteristik, případně i zvířata, za předpokladu, že jejich hlavní funkcí je svícení. Na základě uvedeného bylo aplikováno pravidlo VIP č. 3b), kdy bylo vycházeno z objektivních vlastností.

Proti uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, pobočka Olomouc vedenou pod č.j. 65 Af 35/2014, kde žalobkyně opětovně jako v prvním případě argumentovala, že za situace, kdy ze strany žalovaného byly shledány oba účely použití jako ekvivalentní, pak podle VIP č. 3 mělo být zboží zařazeno do vyššího čtyřmístného kódu, tj. čísla 9503. Krajský soud v Ostravě, pobočka Olomouc svým rozsudkem žalobu zamítl.

Krajský soud v Ostravě, pobočka Olomouc na úvod konstatoval, že ani kapitola 85 (patří sem svítilny), ani kapitola 95 (hračky) kombinované nomenklatury, neposkytují kritéria ani vodítko pro sazební zařazení zboží.

Z uvedeného důvodu bylo vycházeno z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Ohledáním bylo zjištěno, že se jedná o figurky s led diodami a připevněným kroužkem s řetízkem. I bez znaleckého zkoumání bylo zjištěno, že zboží je schopno dostatečného osvětlení do vzdálenosti cca 30 cm a z uvedeného důvodu je převaha jeho funkce svícení, to i s ohledem na možnost zavěšení přívěsku na klíče. Závěrem tedy bylo potvrzeno zařazení zboží do čísla 8513.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

V prvním případě se žalobkyně neztotožnila se závěry uvedenými v rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc a podala kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s.ř.s. z důvodu nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem.

Nejvyšší správní soud v této věci považoval za stěžejní předmět sporu řádné a správné sazební zařazení zboží s obchodní značkou „LEGO STAR WARS Darth Vader“.

V této nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14.4.2011 ve spojených věcech C-288/09 a C-289/09 British Sky Broadcasting Group, z nějž vyplývá, že: „za účelem právní jistoty a kontrol [je nutno] 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.“. Z judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 1.6.1995 ve věci C-459/93 Thyssen Haniel Liogistic nebo rozsudek ve věci C201/99 Deutsche Nichimen), krom uvedeného může být objektivním kritériem pro sazební zařazení taktéž „účel použití“ výrobku, za předpokladu, že je inherentní tomuto výrobku, což musí být posouzeno v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěry Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc, že zboží má nepochybně funkci svítidla, které neslouží ke hře. Tento závěr byl totiž v přímém rozporu s tím, k čemu došel i žalovaný, totiž, že může sloužit i ke hře. Tento závěr žalovaného Krajský soud v Ostravě, pobočka Olomouc nemohl vyvrátit ani svým „pokusem“ v poskytování dostatečného osvětlení výrobkem. Úkolem Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc bylo ve smyslu shora uvedených rozsudků hledat objektivní charakteristiky a vlastnosti zboží, a nikoliv jednu z vícero možných. Obecný závěr Krajského soudu v Ostravě,

pobočka Olomouc, že svítilny nemohou být hračkami je naprosto nedostatečný, neodůvodněný a ve zjevném rozporu s tím, co zjistil žalovaný.

Nejvyšší správní soud při svých úvahách přihlédl k tomu, jak se zboží bude užívat a pro koho je určeno,

Neboť jsou to právě charakteristiky a vlastnosti, které má s ohledem na své určení a užití. Z obalu je zřejmé, že je výrobek určen dětem starším pěti let a ty si s ním budou primárně hrát, neboť se jedná o postavu z oblíbené filmové série STAR WARS. To, že má výrobek pohyblivé končetiny, jen podporuje funkci hraní. Jedná se tedy o pohyblivou postavičku s led diodami, která není k ničemu pevně připojena a bude v dětech evokovat hru. To, že je výrobek osazen led diodami a svítí, z něj ještě nedělá svítilnu. Ad absurdum uvedl Nejvyšší správní soud příklad na osvětlení vozidel, která jsou natolik výkonná, aby osvětila i prostor před vozidlem, přesto tato vozidla nikoho nenapadlo zařadit mezi svítilny.

To, že žalobkyně zařadila zboží na svých internetových stránkách do kategorie „svítidla“, nic nemění na skutečnosti, že zboží je nutno zařadit podle charakteristiky a vlastností. K tomu je nutno přihlédnout, že zboží je nabízeno i na stránkách prodejců hraček.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako důvodnou a rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc zrušil a současně zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Ani v druhém případě se žalobkyně neztotožnila se závěry uvedenými v rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc a podala proti rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s.r.s. kasační stížnosti z důvodu nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem k Nejvyššímu správnímu soudu. Žalobkyně tvrdila, že hlavní funkcí zboží není svícení, ale hraní.

Nejvyšší správní soud při posuzování daného případu vycházel ze všeobecných interpretačních pravidel pro výklad kombinované nomenklatury, a to konkrétně VIP č. 1, 3, 5 a 6. uvedl, že pod číslem 8513 kombinované nomenklatury jsou podřazena „Přenosná elektrická svítidla s vlastním zdrojem elektrické energie (například na suché články, akumulátory, magneta), jiné než osvětlovací přístroje a zařízení čísla 8512“. Pod číslo 9503 se sazebně zařazují „Tříkolky, koloběžky, šlapací auta a podobná vozítka jako hračky; kočárky pro panenky; panenky a loutky; ostatní hračky; zmenšené modely a podobné modely na hraní, též s pohonem; skládanky všech druhů“. Bylo poukázáno na to, že při aplikaci

všeobecných interpretačních pravidel je zapotřebí jejich postupné použití. Takto postupoval žalovaný i krajský soud. K tomu ve shodě přihlédli i k obsahu vysvětlivek k harmonizovanému systému konkrétně k číslu 8513, kde je uvedeno, že jsou zde zahrnuty „i zvláštní (fantazijní) baterky ve tvaru pistolí, rtěnek atd., kombinované výrobky složené ze svítilny nebo baterky a z pera, šroubováku, kroužku na klíče atd., jestliže je hlavní funkcí svícení.“

V uvedeném případě se jedná o malé fantazijní figurky, které mají přívěsek na klíče na řetízku a mají zabudované led diody určené ke svícení. To, že si s nimi mohou děti hrát soudy nepopírají nicméně se jedná o typickou baterku na klíče, kterou je možné využít na krátkodobé svícení. Uvedenému popisu naprosto přesně odpovídá popis k číslu 8513.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Nad rámec doplnil, že ve vztahu k prvému případu se v tomto případě jedná o figurku výrazně menší, které jsou opatřeny řetízkem s přívěskem na klíče, což zásadně mění její charakter využití.

Shrnutí

Uvedené případy, přezkoumávané Nejvyšším správním soudem, jsou především zajímavé tím, že v nich předmětem sazebního zařazení bylo „téměř“ totožné zboží, kdy výsledek tohoto postupu je ovšem v důsledku odlišný, což je zapříčiněno drobnými rozdíly mezi uvedeným zbožím.

K daným případům je nutno konstatovat, že Nejvyšší správní soud zcela pregnantně popsal objektivní znaky posuzovaného zboží, což byl velmi podstatný krok ke správné aplikaci všeobecných interpretačních pravidel. Taktéž opětovně uvedl, jako i v jiných rozsudcích vázících se k sazebnímu zařazování zboží, že je nutno pro správný postup při sazebním zařazování zboží dodržet postupnou aplikaci všeobecných interpretačních pravidel. Volba objektivního znaku zboží leží v oblasti objektivních charakteristik a vlastnostech zboží, nikoliv v oblasti subjektivního vnímání, jak judikoval i Soudní dvůr.¹⁴² Objektivní znaky a vlastnosti

¹⁴² V rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019 – 43, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Tento postoj je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, podle které „je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám“ (rozsudek ze dne 26. 5. 2016, ve věci C-198/15, Invamed Group a další, bod 18 a tam citovaná judikatura). Objektivním kritériem

zboží jsou definovány zněním čísel kombinované nomenklatury a poznámkami ke třídám a kapitolám. Tento postup odpovídá VIP č.1, který je prvním krokem ke správnému sazebnímu zařazení. Pokud tedy Krajský soud v Ostravě, pobočka Olomouc v jednom z případů chybně určil objektivní znaky a vlastnosti zboží další postup, který zvolil pro sazební zařazení zboží již nemohl být správný a vyústil v chybné sazební zařazení. Uvedený chybný postup korigoval svým názorem Nejvyšší správní soud, když na příkladu ad absurdum uvedl, že cokoliv, co svítí nemusí být svítlnou. Tímto příkladem bylo učebnicově demonstrováno, jak mohou být vnímány subjektivní znaky zboží, pokud není dodržen postup dle VIP č.1.

S postupem v rozsudcích Nejvyššího správního soudu se lze jen ztotožnit a kvitovat názornost aplikace použitých všeobecných interpretačních pravidel.

5.1.6 Úprava povrchu zboží je důležitá pro sazební zařazení – NSS č.j. 1 Afs 290/2017

Na jednoduchém případě se dá velmi dobře demonstrovat, jak povrchová úprava zboží může změnit jeho sazební zařazení.

Vymezení žaloby

Společnost K.-L.C. s.r.o. (dále jen „žalobkyně“) podala dvě celní prohlášení s návrhem na propuštění zboží do celního režimu volný oběh v roce 2014. V prvním celním prohlášení uvedla kód celní nomenklatury 4104 41 1100 s popisem zboží – „východoindické kůže z mladého hovězího dobytka („kip“), lícová štípenka, v suchém stavu, celé nepřesahující 4,5 kg na kus a výměr jednoho kusu do 2,6m² nepoužitelné pro bezprostřední výrobu koženého zboží“. V druhém případě žalobkyně deklarovala zboží pod kódem celní nomenklatury 4104 41 11 00 – s popisem totožným jako v předchozím případě.

Celní úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „celní úřad“) následně vydal dodatečné platební výměry, neboť se neztotožnil se sazebním zařazením zboží provedeného žalobkyní. V prvním případě celní úřad zařadil zboží pod podpoložku celního sazebníku 4107 92 10 00 a doměřil celní dluh ve výši 399 561 Kč a penále ve výši 79 913 Kč. V druhém případě bylo zboží zařazeno do podpoložky 4107 12 19 00 a doměřen celní dluh ve výši 215 952 Kč a penále ve výši 43 191Kč.

pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze ,pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech‘ (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18, TDK-Lambda Germany, bod 27 a tam citovaná judikatura).“

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání ke Generálnímu ředitelství cel (dále jen „žalovaný“). Jako důvody pro odvolání žalobkyně uvedla, že se jedná o celé hovězí kůže vyčiněné tríslem a částečně dále upravené, avšak bez další úpravy nevhodné pro přímou výrobu z důvodu nesplnění hygienických požadavků EU. Pro podporu svých tvrzení předložila žalobkyně i znalecký posudek. S tím, že pro další použití, je nutno celkově další koželužské zpracování (odstranění povrchové úpravy a nastříkání nové kvalitní úpravy na bázi polyuretanových disperzí). I v odvolání žalobkyně setrvala na sazebním zařazení do podpoložky 4104 41 11 00 (neupravená useň).

Žalovaný si nechal provést posouzení dováženého zboží v Celně technické laboratoři s výsledkem, že se jedná o kůže tzv. lícové štípenky s jednostrannou povrchovou úpravou vzhledu plastu na bázi polymerních pryskyřic. Z tohoto bylo zřejmé, že dovezené kůže byly kromě vyčinění dále povrchově upraveny, což žalobkyně sama v odvolání uváděla. Pro sazební zařazení do čísla 4104 celního sazebníku je ovšem podstatné, že se jedná o hovězí kůže vyčiněné, avšak dále neupravené. Naopak číslo 4107 celního sazebníku odpovídá usnám, které jsou dále zpracovány. Odlišnost podpoložek sazebního zařazení u dováženého zboží byla dána celistvostí dovezené kůže.

Žalovaný, s ohledem na uvedené, odvolání žalobkyně zamítl.

Žalobkyně podala proti rozhodnutím o odvolání správní žaloby ke Krajskému soudu v Brně, které Krajský soud v Brně usnesením č.j. 31 Af 72/2014-59 spojil ke společnému projednání a žaloby rozsudkem ze dne 28.6.2017, č.j. 31 Af 72/2014-184, zamítl. Žalobkyně uvedla, že postupovala při sazebním zařazení dle za použití VIP č. 6. Následným podáním žalobkyně uvedla že se jedná o odpad a navrhla zařadit zboží do podpoložky 4115 20 00.

Dle názoru Krajského soudu v Brně se jednalo o dovoz zboží, které již bylo koncově upraveno barvou a v důsledku uvedeného není splněna podmínka čísla 4104 (zde mohou být provedeny pouze kroky zpracování na krusty, odchlupení též štípané, ale dále neupravené). Do podpoložky 4104 41 11 00, kam zboží sazebně zařadila žalobkyně, je možné, dle názoru Krajského soud v Brně, zařadit pouze zboží s takovou úpravou, která vede v důsledku pouze k usnadnění přepravy a nelze pod uvedenou úpravu podřadit aplikaci svrchní barvy. Taktéž Krajský soud v Brně vyloučil možnost zařadit dovezené zboží pod číslo 4115, neboť se nejedná o odpad ve smyslu odřezků, zbytků při výrobě nebo opotřebovaného již dříve používaného

zboží. Z uvedeného důvodu zůstala při rozhodování dané věci jediná možnost sazebního zařazení, a to do čísla 4107 podpoložky 4107 920 10 00, které odpovídá zjištěnému skutkovému stavu.

Žalobkyně se neztotožnila se závěry Krajského soudu v Brně a proti uvedenému rozsudku podala kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s.ř.s. Žalobkyně namítá, že useň prošla úpravou v podobě nánosu neurčité látky ještě před odstraněním reziduí chromových solí, které jsou používány pro činění kůží v důsledku toho obsahuje látky (trojmocný chrom) v množství vyšším, než jsou hygienické normy a není proto možno ji použít pro lidskou potřebu. Dle nového znaleckého posudku se jedná o odpadní materiál nezpracovatelný na klasické kožené výrobky. Účelem dovozu zboží bylo komplexní přepracování odpadu s cílem změny jeho fyzikálních a chemických vlastností.

Žalobkyně tvrdila porušení zásady *in dubio mitius*, které mělo spočívat v zařazení do čísla 4107 celního sazebníku na základě jediné okrajové a bezvýznamné charakteristiky (znehodnocujících změn povrchu kůže). Při zařazení do čísla celního sazebníku postupovala žalobkyně podle VIP č. 4, neboť položka není dle jejího názoru v celním sazebníku obsažena.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kvalita úpravy nemá vliv na sazební zařazení a pokud bylo zboží z Indie dovezeno pod číslem kombinované nomenklatury 4107 a zde nebyly provedeny žádné zpracovatelské operace jedná se o stejné zboží čísla 4107. taktéž nesplnění hygienických a kvalitativních předpisů nemá vliv na to, že by se jednalo o odpad. Navíc žalobkyně před žalovaným ani netvrdila, že by se jednalo o odpad a naopak uváděla, že zboží bude dále přepracováno. Zboží při dovozu se zařazuje podle objektivních vlastností na základě základních zbožíznaleckých otázek.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost. K následnému podání žalobkyně ke Krajskému soudu v Brně (téměř po dvou letech po podání žalob), kde žalobkyně navrhla změnu sazebního zařazení do podpoložky 4115 20 00, Nejvyšší správní soud nepřihlédl s odkazem na ust. § 104 odst. 4 s.ř.s.¹⁴³, neboť konstatoval,

¹⁴³ Znění ust. § 104 odst. 4 s.ř.s. „Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.“. K tomu dále např. rozsudek NSS 1 Afs 102/2008-39 „Nepřípustnost podle § 104 odst. 4 bude dána nejenom v případech, kdy žalobce

že byla učiněna po lhůtě pro podání žaloby a ani Krajský soud v Brně nebyl oprávněn k ní přihlédnout a v odůvodnění se s ním vypořádat. Nicméně tato vada neměla vliv na zákonnost tohoto rozsudku, neboť rozhodnutí žalovaného nebylo zrušeno kvůli této opožděné námitce.

Krajský soud v Brně se zabýval uplatněnou námitkou o zařazení zboží do položek 4104 (usně dále neupravené), 4107 (usně dále upravené) i pozdě uplatněnou námitkou zařazení do podpoložky 4115 20 00 celního sazebníku (odpady kůží). Žalobkyně v kasační stížnosti nově uplatnila námitku, že zboží je kombinací dvou materiálů, a proto je nutná aplikace podle VIP 2b) a 3b) tj. podle materiálu, který dává zboží podstatné rysy. Nicméně se jednalo o námitku překvapivou dále neupřesněnou.

S ohledem na pozdě uplatněnou námitku sazebního zařazení zboží jako odpad do podpoložky 4115 20 00 celního sazebníku nebyl Krajský soud v Brně oprávněn ji přezkoumávat a z uvedeného důvodu nemůže způsobit tvrzená absence odůvodnění nepřezkoumatelnost rozsudku v této části. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Shrnutí

Rozsudek vydaný v této věci Krajským soudem v Brně, proti němuž byla následně Nejvyšším správním soudem zamítnuta kasační stížnost, byl velmi dobře argumentačně zpracován. To, že Krajský soud v Brně přihlédl ve svém rozsudku k námitce uplatněné žalobkyní až dva roky po podání žaloby, na dané věci nic nemění.

Krajský soud v Brně ve svém rozsudku zcela explicitně uvedl postup, který je nutno dodržet pro správné sazební zařazení daného zboží a zcela jednoznačně označil chyby, kterých se žalobkyně dopustila a které měly v důsledku za následek nesprávné sazební zařazení.

Pokud žalobkyně tvrdila, že žalovaným použité vysvětlivky k harmonizovanému systému, které jsou zveřejňovány Světovou celní organizací, jí nebyly dány k dispozici, a tudíž z nich při svém rozhodování nemohl žalovaný vycházet, uvedl Krajský soud v Brně zcela správně ve svém rozsudku: „Vysvětlivky k HS, stejně jako vysvětlivky ke KN, musí být v souladu

námitku před krajským soudem vůbec neuplatnil, ale též v případech, kdy sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Výsledek je totiž stejný, v obou případech se námitkou krajský soud zabývat (věcně).“

s ustanoveními kombinované nomenklatury a nesmí měnit jejich obsah. Za předpokladu, že jejich znění je v souladu s nařízením o celním sazebníku a jednotlivých položek KN, tyto vysvětlivky jsou legitimním prostředkem pro výklad kombinované nomenklatury. Nemají závaznou právní sílu, ale jsou významným vodítkem pro správné sazební zařazení dováženého zboží (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. 2. 2009, C-376/07, ve věci Kamino International Logistics BV, body 47 až 50; nebo též rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40, ve věci K + K General Corporation).“ V důsledku uvedeného považoval Krajský soud v Brně vysvětlivky k harmonizovanému systému nikoliv za důkazní prostředek, ale prostředek výkladu práva, na který postačuje pouze odkázat.

Uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně pouze potvrdil správný způsob postupu při sazebním zařazování zboží a na reálném případě demonstroval význam vysvětlivek k harmonizovanému systému, kdy z hlediska deklarantské veřejnosti jsou tyto vysvětlivky často opomíjeny. „Vysvětlivky ke KN vypracované Evropskou komisí a vysvětlivky k HS vypracované v rámci Světové celní organizace podstatně přispívají k výkladu významu jednotlivých sazebních čísel, aniž jsou však právně závazné.“¹⁴⁴

5.2 Judikatura k sazebnímu zařazení v Evropské unii

5.2.1 Věc C-339//09 Skoma-Lux proti Celnímu ředitelství Olomouc

S otázkou výkladu práva Společenství se na Soudní dvůr Evropské unie obrátil i Nejvyšší správní soud, který usnesením ze dne 2.7.2009 č.j. 7 Afs 11/2008-114 položil předběžnou otázku¹⁴⁵: „Je třeba zboží označované jako „červené víno dezertní Kagor VK“, obsažené v lahvích à 0,75 LTR s obsahem alkoholu 15,8 % – 16,1 % vol, do kterého byl v průběhu jeho výroby přidán řepný cukr a kukuřičný

¹⁴⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 5. 2011 ve věci C-423/10 Delphi Deutschland GmbH v. Hauptzollamt Düsseldorf.

¹⁴⁵ Vnitrostátní soud je následně vázán rozsudkem, který Soudní dvůr vydá v řízení o předběžné otázce v případě, že se jedná o výklad nebo platnost právních aktů Evropské unie viz např. rozsudek Velkého senátu Soudního dvora ze dne 5.10.2010 ve věci C-173/09 Georgi Ivanov Elčinov v. Nacionalna zdravnoosiguritelna kasa, kde se konstatuje, že: „Právo Unie brání tomu, aby vnitrostátní soud, kterému přísluší rozhodnout v návaznosti na vrácení věci soudem vyššího stupně, který rozhodoval v rámci kasačního opravného prostředku, byl v souladu s vnitrostátním procesním právem vázán právními posouzeními soudu vyššího stupně, jestliže se s ohledem na výklad, který požadoval od Soudního dvora, domnívá, že uvedená posouzení nejsou v souladu s právem Unie.“

alkohol, tedy substance, které nemají původ v čerstvých hroznech, zařadit do čísla 2204 nebo do čísla 2206 kombinované nomenklatury celního sazebníku?“.

Vymezení případu

Celní úřad Olomouc vydal dne 28.11.2006 platební výměr, kterým společnosti Skoma Lux s.r.o. (dále jen „žalobkyně“) doměřil celní dluh ve výši 8635 Kč (za spotřební daň) a současně rozhodl o vrácení cla ve výši 577 Kč. Tento přeplatek současně započtl na celní dluh a rozhodl o splatnosti a způsobu placení rozdílů v částce 8058 Kč jako částky dodatečně stanovené daně¹⁴⁶.

Předmětem sporu bylo sazební zařazení zboží dezertního červeného vína obchodní značka Kagor VK, o obsahu alkoholu 15,8 % plněného do lahví o obsahu 0,75 l. Žalobkyně sazebně zařadila toto zboží do čísla 2204 (víno z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem, vinný mošt jiný než čísla 2209) kombinované nomenklatury celního sazebníku.

V rámci celního řízení bylo ovšem Celním úřadem Olomouc zjištěno z odebraného vzorku, že zboží obsahuje přidaný alkohol, který je jiného původu než z destilace vína (v uvedeném případě se jednalo o kukuřičný líh). Z tohoto důvodu nesplňovalo zboží podmínky stanovené doplňkovými poznámkami 5b) a 5c) ke kapitole celního sazebníku a proto jej Celní úřad Olomouc sazebně zařadil do čísla 2206 (ostatní kvašené (fermentované) nápoje, medovina, sake, směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených fermentovaných nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené nebo nezahrnuté).

Proti tomuto platebnímu výměru se žalobkyně odvolala k Celnímu ředitelství Olomouc (dále jen „žalovaný“), které odvolání svým rozhodnutím zamítlo.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně v zákonné lhůtě správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 4.12.2007, č.j. 22 Ca 167/2007 pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě vycházel při svém rozhodování z právního názoru, že smyslem rozčlenění nápojů čísel 2204 a 2206 kombinované nomenklatury, je

¹⁴⁶ Pojem „daň“ byl upraven v § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v té době platného, a byť zde nebylo explicitně uvedeno, že uvedený pojem zahrnuje i clo vycházelo se z ust. § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). V současné době je v zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, pojem „clo“ upraveno pod pojmem „daň“ v ust. § 2 odst. 3 písm. a).

diferenciovat od sebe nápoje (vína), která mají svůj původ ve vinných hroznech (uvedena pod čísly 2204 a 2205), a která tento původ nemají (pod číslem 2206). Tento názor podpořil i zněním vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 2206 za použití poznámky 5), kde jsou zařazována vína nemající původ ve vinných hroznech. Současně Krajský soud v Ostravě vycházel z premisy, že pokud do vína vzniklého kvašením vinných hroznů bude přidán cukr nebo alkohol (jakýkoliv) a nedojde tím k podstatné změně rysů nápoje (např. se zvýší obsah alkoholu takovým způsobem, kdy je nutno zboží zařadit mezi destiláty čísel 2207 nebo 2208) je nutno takovéto zboží, s ohledem na jeho původ, z vinných hroznů zařadit pod čísla 2204 nebo 2205.

Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal žalovaný kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s.ř.s. Žalovaný v kasační stížnosti namítal jedinou spornou otázku nesprávně posouzenou Krajským soudem v Ostravě a tou je správnost sazebního zařazení červeného dezertního vína obchodního označení Kagor VK.

Podle názoru žalovaného mělo být aplikováno nařízení Komise č. 600/2006 a to i na případy realizované před nabytím účinnosti tohoto nařízení, tj. před 6.5.2006. Uvedené nařízení bylo totiž vydáno za účelem zajištění jednotné aplikace kombinované nomenklatury. Z uvedeného důvodu nelze tedy přisvědčit výkladu žalobkyně ani Krajského soudu v Ostravě, že před nabytím účinnosti nařízení má být uvedené zboží sazebně zařazeno do čísla 2204 a po nabytí účinnosti do 2206. To vše i v souvislosti s tím, že uvedené zboží má být dle názoru žalovaného sazebně zařazováno v souladu se všeobecnými interpretačními pravidly pro výklad kombinované nomenklatury do čísla 2206, neboť přípustná přísada do vína ve formě alkoholu může být přidána pouze za podmínek uvedených v poznámkách 5b) a 5c) uvedených ke kapitole 22 kombinované nomenklatury. Dovážené zboží ovšem dané podmínky nesplnilo, neboť přidaný alkohol nebyl původem z vína, ale jednalo se o kukuřičný alkohol. Z uvedených důvodů je proto, dle názoru žalovaného, nesprávný právní výklad Krajského soudu v Ostravě. S ohledem na uvedené navrhl žalovaný, v zájmu jednoty výkladu, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku Evropskému soudnímu dvoru k sazebnímu zařazení dováženého zboží v tomto konkrétním případě.

Žalobkyně považovala kasační stížnost žalovaného za bezdůvodnou, neboť dle judikatury Evropského soudního dvora je pro sazební zařazování zboží do

podpoložky kombinované nomenklatury nutno použít dvě základní pravidla, kterými jsou: 1) povaha hmoty, z níž je zboží vyrobeno a 2) účel užití tohoto zboží¹⁴⁷. Žalobkyně současně tvrdila, že vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře jsou pouze významnou pomůckou při výkladu sazebního zařazení zboží, neboť primárně má být zboží zařazováno pro jeho objektivní charakteristiky, rysy a vlastnosti. S ohledem na uvedené navrhla žalobkyně kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud při svém posouzení kasační stížnosti odkázal na svůj výklad k pravidlům výkladu kombinované nomenklatury uvedeném v rozsudku ze dne 10. 2. 2004, č. j. 2 As 59/2003 – 70¹⁴⁸, nicméně současně konstatoval, že tento rozsudek byl opřen o ustanovení zákona, které bylo zrušeno k 30.4.2004 vstupem České republiky do Evropské unie. Obdobně se nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu opřít o nařízení Komise č. 600/2006, přestože je toto nařízení v souladu se stanoviskem Výboru pro celní codex, neboť bylo vydáno až po realizovaném dovozu zboží do České republiky. V uvedeném případě by se tedy mohlo jednat o nepřipustnou retroaktivitu právního předpisu. Při předběžném posouzení došel Nejvyšší správní soud k závěru, že dovážené zboží nelze zařadit do čísla 2204, jak se domnívá žalobkyně a Krajský soud v Ostravě, ale nutno jej zařadit do čísla 2206 konkrétně položky 22 06 00, neboť toto zboží (víno) nemá výlučný původ v révě vinné a ani se nejedná o likérové víno, které je možno podle doplňkové poznámky 4c) ke kapitole 22 zařadit do čísla 2204.

Nejvyšší správní soud se taktéž zabíral otázkou, zda se Soudní dvůr již dříve nezabýval sazebním zařazením stejného zboží jako v uvedeném případě, neboť předložená uvedená věc s otázkou výkladu práva Společenství navrhl žalovaný a obdobný návrh v předložila i žalobkyně v jiné věci projednávané Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud zjistil, že tomu tak nebylo. S ohledem na skutečnost, že řešení překládané otázky nebylo, dle právního názoru Nejvyššího správního soudu, zcela jednoznačné, považoval kasační soud za nutné obrátit se s danou otázkou výkladu práva Společenství na Soudní dvůr a do jeho rozhodnutí řízení přerušil.

¹⁴⁷ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 4.3.2004 ve věci C-130/02 Krings GmbH v. Oberfinanzdirektion Nürnberg.

¹⁴⁸ Viz. bod 5.1.3.

Posouzení předběžné otázky Soudním dvorem

Posouzení předběžné otázky bylo přiděleno prvnímu senátu Soudního dvora. K řízení ve věci se vyjádřili zástupce žalobkyně, žalovaného, české vlády, řecké vlády a Evropské komise.

Žalobkyně v předloženém vyjádření tvrdila, že pro zvláštní organoleptické charakteristiky a objektivní vlastnosti dotčeného zboží, jakož i pro účel jeho použití, který odpovídá charakteristikám a účelu má být uvedené zboží zařazeno do čísla 2204.

Naproti tomu žalovaný uváděl, že v souladu s vysvětlivkami k harmonizovanému systému má být uvedené zboží zařazeno do čísla 2206.

Česká vláda ve svém vyjádření zdůraznila, že dle jejího názoru má nápoj zařazený do čísla 2204 obsahovat alkohol pocházející výlučně z procesu fermentace vinných hroznů. V případech, kdy obsahuje, byť jen z části, alkohol jiného než vinného původu, spadá uvedený nápoj do čísla 2206.

Řecká vláda uvedla, že dle jejího názoru uvedené zboží spadá pod číslo 2206 a to s ohledem na poznámku 5 ke kapitole 22 kombinované nomenklatury, kdy dle jejího názoru nemůže, s ohledem na danou poznámku, být zboží zařazeno do čísla 2204, neboť alkohol obsažený ve zboží nevznikl destilací vína. Současně řecká vláda uváděla, že číslo 2206 zahrnuje i nápoje s přidaným kukuřičným alkoholem za podmínky, kdy tento alkohol nezmění podstatný charakter základního výrobku.

Evropská komise uvedla, že dle jejího názoru vysvětlivky k harmonizovanému systému nezakazují přidávat do vína alkohol, který nepochází z vinných hroznů. Z uvedeného důvodu by bylo možné dané zboží zařadit do čísla 2204, za současného splnění podmínky, že přidáním kukuřičného alkoholu a řepného cukru nebude podstatným způsobem změněna charakteristika výrobku typického pro číslo 2204. Dle názoru Komise by tomu tak bylo v případě, kdy by více jak polovina obsaženého alkoholu ve zboží nepocházela z čerstvých hroznů.

Evropská komise se současně vyjádřila i k aplikaci nařízení č. 600/2006, které se dle jejího názoru na uvedené řízení nevztahuje, neboť mu nebyla přiznána zpětná účinnost.

Soudní dvůr posoudil předloženou otázku a konstatoval, že je nutno hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, které jsou definovány v položkách kombinované

nomenklatury a v poznámkách ke třídám a kapitolám¹⁴⁹, to za přihlídnutí k poznámkám ke kapitolám společného celního sazebníku a vysvětlivkám harmonizovaného systému, které zajišťují jednotné použití a poskytují návod pro správný výklad¹⁵⁰.

Soudní dvůr konstatoval, že znění čísla 2204 harmonizovaného systému uvádí „víno z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem“. Nicméně je zapotřebí si uvědomit, že vysvětlivky k harmonizovanému systému upřesňují, že víno zařazené do této položky je výhradně produktem alkoholového kvašení vinného moštu. Podle poznámky 5 c) ke kapitole 22 lze přidat do likérových vín, v průběhu kvašení nebo po něm, pouze alkohol vzniklý destilací vína, koncentrovaný mošt nebo směs těchto produktů. Ani jedna ze stran sporu neuváděla, že by se v uvedeném případě mělo jednat o zboží (víno), které by mělo splňovat poznámky 5 a) nebo 5 b), kdy poznámka 5 a) se týká moštu z čerstvých hroznů, jehož kvašení bylo zastaveno přidáním alkoholu a poznámka 5 b) zahrnuje vína s přísadou alkoholu.

Soudní dvůr se tak neztotožnil s názorem Komise, že vysvětlivky k harmonizovanému systému v čísle 2204 ve spojení s poznámkou 5 c) umožňují do čísla 2204 zařadit i vína s obsahem alkoholu nemajícím původ ve vinném kvašení.

Z uvedeného Soudní dvůr dovedl, že předmětné víno splňuje podmínky pro zařazení do čísla 2206 kombinované nomenklatury. Vysvětlivky k harmonizovanému systému zpřesňují, že uvedené číslo zahrnuje jiné kvašené nápoje než uvedené v číslech 2203 až 2205.

Ze shora uvedeného vyplynulo, že předmětné víno nelze zařadit do čísla 2204 kombinované nomenklatury a s ohledem na jeho složení ani do čísla 2203 – „Pivo ze sladu“ a ani do čísla 2205 – „Vermuty a ostatní víno z červených hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek“. Pokud byl do předmětného vína přidán alkohol a cukr pak vysvětlivky k harmonizovanému systému nevylučují takovéto víno zařadit do čísla 2206, to za situace, kdy nebyly změněny charakteristické vlastnosti výrobků. Tomuto odpovídá i vysvětlivka 10 harmonizovaného systému týkající se čísla 2206.

¹⁴⁹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci C-142/06 Olicom A/S v. Skatteministeriet.

¹⁵⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 20.4. 2010 ve věci C-123/09 Roeckl Sporthandschuhe GmbH & Co. KG v Hauptzollamt München.

S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Následně byla žaloba Krajským soudem v Ostravě zamítnuta.

Shrnutí

Z analýzy daného rozsudku, jakož i některých předchozích uváděných v příkladech z české judikatury, zcela jednoznačně vyplývá, že pro správné sazební zařazení zboží je nutno vždy pregnantně vystihnout objektivní charakteristiky a vlastnosti zboží, jinak tohoto cíle nelze dosáhnout.

Lze jen pozitivně hodnotit postup Nejvyššího správního soudu, který po zhodnocení daného případu, předložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

Z vyjádření předložených při řízení před Soudním dvorem byla zřejmá názorová roztržičnost, kdy na straně jedné byl názor žalovaného, české a řecké vlády pro sazební zařazení daného zboží do čísla 2206 a žalobkyně, která tvrdila zařazení do čísla 2204 a Evropské komise, které se přiklání k číslu 2204 ve shodě s žalobkyní.

Lze souhlasit s výkladem provedeným Soudním dvorem, který velice pečlivě rozebral jednotlivé poznámky a vysvětlivky ke kapitole 22. Prostřednictvím svého výkladu příslušných ustanovení kombinované nomenklatury Soudní dvůr všem zúčastněným stranám ozřejmil podmínky pro zařazení zboží pod číslo 2204, se kterými je možno se ztotožnit. Pro uvedený postup Soudní dvůr jednoznačně identifikoval možnost přidání alkoholu pro obohacení vín, jakož to produktu kvašení vinných hroznů, jako jedinou možnou. Přidání alkoholu, který by byl produktem kvašení odlišného od vinných hroznů by v důsledku způsobil zařazení takto obohaceného vína do čísla 2206.

Tento závěr učiněný Soudním dvorem byl podstatný nejen pro uvedený případ, ale i pro výklad k obohacování vín uvedených v čísle 2204 alkoholem pro futuro. Postup, který volil Soudní dvůr, promítl pouze správnou aplikaci všeobecných interpretačních pravidel.

5.2.2 Věc C-405/14 PST CLC proti Generálnímu ředitelství cel

Nebyla to pouze jediná otázka z oblasti sazebního zařazení, se kterou se obrátil na Soudní dvůr Nejvyšší správní soud. Tato předběžná otázka může být zajímavá ve své podstatě tím, že uvedený případ a závěry z něj by bylo čistě hypoteticky možné vztáhnout na případ uvedený v podkapitole 5.1.3.

Vymezení případu

Společnost PST CLC, a.s., v postavení nepřímého zástupce společností Foxconn Technology PTE. LTD, Singapore a Hon Hai Precision Industry CO. Ltd., Taiwan, (dále jen „žalobce“) podala v období ledna až září 2008 a července až prosince 2008 celní prohlášení na propuštění zboží do celního režimu volný oběh k Celnímu úřadu v Mělníku. Celní úřad v Mělníku sazebně zařadil zboží označené žalobcem jako chladič CPU, regulované otáčky, pasivní část z hliníku,“ resp. větrák pro procesor,“ a „chladič CPU, regulovatelné otáčky, pasivní část,“ resp. „systémový větrák do PC skříně – pouze aktivní část,“ do TARIC kódu 8414 59 20 90 s celní sazbou ve výši 2,3 %. V tomto případě bylo ze strany Celního úřadu v Mělníku postupováno při sazebním zařazování zboží v souladu s nařízením Komise (ES) č. 384/2004 ze dne 1.3.2004, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „nařízení Komise č. 384/2004“), „neboť to stanovilo zařadit předmětné zboží do podpoložky kombinované nomenklatury vztahující se k zařazení ventilátorů, protože podle bodu 2 tabulky obsažené v příloze tohoto nařízení byl základní charakter tohoto výrobku určen ventilátorem jakožto základní součásti pro odvádění přebytečného tepla.“¹⁵¹

Ve dnech 23.10.2009 a 11.11.2009 podal žalobce žádost o opravu celních prohlášení a vrácení cla podle čl. 236 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. Žalobce se totiž domníval, že v době podání celních prohlášení již nebyla částka cla dlužna ze zákona. Pro podporu svých tvrzení žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 18.6.2009 ve věci C-173/08 Kloosterboer Services BV v. Inspecteur van de Belastingdienst/Douane Rotterdam (dále jen „věc C-173/08 Kloosterboer Services“), který se týkal podobného zboží, jaké dovážel žalobce. „Soudní dvůr v tomto rozsudku dospěl k závěru, že u výrobků složených z chladiče („heat sink“) a ventilátoru je pro zařazení podstatný právě chladič, a nikoliv ventilátor, a takové zboží mělo být, proto zařazeno do podpoložky KN 8473 30 90 (podle TARIC kódu platného v nyní projednávané věci 8473 30 80 KN) vztahující se k částem, součástem a příslušenství počítačů, při jejímž použití nevzniká žádný celní dluh.“¹⁵²

Celní úřad v Mělníku uvedeným žádostem nevyhověl, když ve svém rozhodnutí uvedl, že tento rozsudek nemůže mít retroaktivní dopad na rozhodnutí

¹⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2015, sp.zn. 2 Afs 51/2014.

¹⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2015, sp.zn. 2 Afs 51/2014.

ve věci žalobce, a to především za současné existence platného nařízení Komise č. 384/2004.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání k Celnímu ředitelství Praha (dále jen „žalovaný“), které svým rozhodnutím pouze změnilo výrok prvoinstančního rozhodnutí tak, že oprava celních prohlášení se nepovoluje a žádost o vrácení cla se zamítá. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil v tom smyslu, že uvedený rozsudek Soudního dvora pouze vykládá právní předpis ke konkrétnímu zboží, které není totožné se zbožím dováženým žalobcem a ve shodě s Celním úřadem v Mělníku konstatoval nemožnost aplikace těchto závěrů retroaktivně. Žalovaný taktéž zvažoval možnost využití mimořádných opravných prostředků (zejména obnovy řízení ve smyslu ust. § 54 a 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v té době platného), nicméně dospěl k závěru, že nejsou splněny zákonné podmínky.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu v zákonné lhůtě k Městskému soudu v Praze, ve které namítal, že dle jeho názoru byly splněny podmínky pro obnovu řízení a vytýkal žalovanému chybný výklad a aplikaci celního kodexu a předpisů vztahujících se k sazebnímu zařazení zboží s tím, že rozsudek Soudního dvora ve věci C-173/08 Kloosterboer Services obsahuje nové skutečnosti, které nemohly být dříve uplatněny a mohly mít zásadní vliv na toto řízení.

Městský soud v Praze svým rozsudkem ze dne 5.2.2014, č.j. 5 Af 32/2010 žalobu zamítl. Městský soud v Praze při svém rozhodování vycházel z premisy, že žalovaný byl povinen potupovat podle nařízení Komise č. 384/2004, které sice bylo následně rozsudkem Soudního dvora ve věci C-173/08 Kloosterboer Services zrušeno, ale účinky tohoto zrušení působí pro futuro. Městský soud v Praze „zároveň odmítl, že by tento rozsudek zavdával důvod pro obnovu řízení, neboť se jedná toliko o právní názor a nikoli o nové skutečnosti či důkazy.“¹⁵³

Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s.ř.s. Žalovaný v kasační stížnosti tvrdil nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku Městského soudu v Praze a namítal vady předcházejícího řízení před správními orgány.

¹⁵³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2015, sp.zn. 2 Afs 51/2014.

Žalobce vytýkal Městskému soudu v Praze a žalovanému, že se nezabývali povahou dováženého zboží, neboť tato je podstatná pro správné sazební zařazení a má vliv na skutečnost, zda bude clo vráceno nebo nikoliv. V případě žalobce existovaly dvě varianty sazebního zařazení zboží, a to do čísel 8414 jako ventilátor nebo do 8473 jako části, součásti a příslušenství počítačů. „Žalovaný i celní úřad tak měli při svém rozhodování přihlídnout minimálně k zásadě in dubio pro mitius a zvolit pro stěžovatele mírnější výklad, tj. provést opravu v zařazení dováženého zboží, které se svou žádostí domáhal (tj. zařadit zboží mezi zboží nezatížené clem).“¹⁵⁴ Dle názoru žalobce je taktéž postup ve věci neaplikace nosných závěrů rozsudku Soudního dvora ve věci C-173/08 Kloosterboer Services vadný, neboť Soudní dvůr plní sjednocující funkci při výkladu a aplikaci evropského práva.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti opakoval svoji argumentaci obsaženou v žalobou napadených rozhodnutích.

Nejvyšší správní soud při svém posouzení kasační stížnosti musel řešit jednu z otázek a to zda: „Bylo nařízení Komise (ES) č. 384/2004 ze dne 1. 3. 2004, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, platné v době jeho účinnosti od 22. 3. 2004 do 22. 12. 2009 v rozsahu bodu 2 jeho přílohy, v němž se stanovilo, že výrobky sestávající z chladícího tělesa ‚heat sink‘ a z ventilátoru spadají do podpoložky 8414 59 30 KN, a bylo tedy aplikovatelné na nyní projednávanou věc?“ V uvedeném znění předložil Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 13.8.2014, č.j. 2 Afs 51/2014-73 předběžnou otázku Soudnímu dvoru a řízení přerušil.

Posouzení předběžné otázky Soudním dvorem

Posouzení předběžné otázky bylo přiděleno sedmému senátu Soudního dvora.

V rámci předložené předběžné otázky vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že clo podle čl. 236 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, mělo být žalobci v původním řízení vráceno. Tento závěr odůvodňoval Nejvyšší správní soud tím, že se bod 2 tabulky uvedené v příloze nařízení Komise č. 384/2004 se nepoužije, neboť tento bod 2 byl v době účinnosti nařízení Komise č. 384/2004 neplatný v souvislosti s výkladem Soudního dvora ve věci C-173/08 Kloosterboer Services, který lze aplikovat i na uvedený případ.

¹⁵⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2015, sp.zn. 2 Afs 51/2014.

Soudní dvůr využil pro svůj další postup čl. 99 jednacího řádu Soudního dvora a rozhodl usnesením, které odůvodnil¹⁵⁵ především s odkazem na rozsudek ve věci C-173/08 Kloosterboer Services. V tomto případě bylo předmětem sporu sazební zařazení ventilátorů do počítače, které byly společností Kloosterboer Services zařazeny do podpoložky 8414 51 90 kombinované nomenklatury. Následně podala společnost Kloosterboer Services žádost o změnu sazebního zařazení na podpoložku 8473 30 90 kombinované nomenklatury spolu se žádostí o vrácení cla. Tato její žádost byla zamítnuta. Předmětem sporu tedy bylo správné sazební zařazení chladiče „heat sink“ určeného výlučně k použití v počítači k chlazení procesoru v souvislosti s aplikací nařízení Komise č. 384/2004, které uvedené zboží sazebně zařazovalo do podpoložky 8414 59 30 kombinované nomenklatury.

Soudní dvůr v této věci konstatoval, že je nutno posoudit věc z hlediska ustanovení nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, a nikoliv nařízení Komise č. 384/2004. Soudní dvůr uvedl, že je nutno v rámci zachování právní jistoty posuzovat zboží pro sazební zařazení dle jeho objektivních charakteristických znaků a vlastností tak, jak jsou definovány zněním položky kombinované nomenklatury a poznámkami ke třídám a kapitolám¹⁵⁶. „Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře, vyhotovené Komisí, jakož i vysvětlivky vypracované v rámci Světové celní organizace, pokud jde o harmonizovaný systém, přispívají významně k výkladu dosahu jednotlivých celních položek, aniž by však byly právně závazné (rozsudek ze dne 26. října 2006, Turbon International, C-250/05, Sb. rozh. s. I-10531, bod 16).“¹⁵⁷

Dle závěru Soudního dvora pojem „části a součásti“ ve smyslu čísla 8473 kombinované nomenklatury předpokládá existenci celku, pro jehož funkci je uvedená část nebo součást nezbytná.

¹⁵⁵ „Pokud se položená předběžná otázka shoduje s otázkou, o níž již Soudní dvůr rozhodl, pokud lze odpověď na tuto otázku jasně vyvodit z judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat, může Soudní dvůr kdykoli na návrh soudce zpravodaje a po vyloučení generálního advokáta rozhodnout usnesením s odůvodněním.“ Jednací řád Soudního dvora dostupný na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012Q0929\(01\)&from=CS](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012Q0929(01)&from=CS) [citováno 4.4.2022].

¹⁵⁶ Např. bod 27 rozsudek Soudního dvora ze dne 15.2.2007 ve věci C-183/06 RUMA GmbH v. Oberfinanzdirektion Nürnberg.

¹⁵⁷ Bod 25 rozsudku Soudního dvora ze dne 18.6.2009 ve věci C-173/08 Kloosterboer Services BV v. Inspecteur van de Belastingdienst/Douane Rotterdam.

Za situace, kdy zboží je nezbytně nutné pro fungování počítačů, pro něž je určeno je nepodstatné, že se sestává ze dvou různých prvků chladiče „heat sink“ a ventilátoru, z nichž každý, je-li pojímán samostatně, může být zařazen buď do jedné, nebo druhé podpoložky, tedy do podpoložek 8473 30 90 a 8414 59 30.

S ohledem na skutečnost, že se zboží sestává z různých materiálů, nemůže být na něj aplikováno VIP č. 3a), je při sazebním zařazování volen postup podle VIP č. 3b). Soudní dvůr v souladu s tímto všeobecným interpretačním pravidlem konstatoval, že základní charakter výrobku určuje chladič „heat sink“, a nikoli ventilátor, neboť hlavní funkcí je odvádění a pohlcování tepla z procesoru a za tímto účelem byly taktéž vyvinuty a vyrobeny.

S ohledem na shora uvedené musí být výrobky sestávající z chladiče „heat sink“ a ventilátoru a výlučně určené k použití v počítači, musí být zařazeny do podpoložky 8473 30 90 kombinované nomenklatury.¹⁵⁸

V souvislosti se závěry učiněnými v rozsudku ve věci C-173/08 Kloosterboer Services, které byly vztaženy i na uvedený případ, rozhodl Soudní dvůr předběžnou otázku tak, že: „bod 2 tabulky uvedené v příloze nařízení č. 384/2004 byl během doby účinnosti tohoto nařízení, tedy od 22. března 2004 do 22. prosince 2009, neplatný a za předpokladu, že výrobky dotčené ve věci v původním řízení sestávají z chladičového tělesa a ventilátoru a jsou určeny výlučně k použití v počítači, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, musí být jejich sazební zařazení provedeno na základě všeobecných pravidel pro výklad KN upravených v nařízení č. 2658/87, ve znění nařízení č. 1214/2007.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku aplikoval závěry uvedené v rozsudku Soudního dvora a rozsudek Městského soudu v Praze zrušil. Současně také zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení, kdy žalovaný byl „povinen znovu posoudit žádosti stěžovatele o opravu celních prohlášení a vrácení cla podle čl. 236 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 s ohledem na výklad podaný v tomto rozsudku a v usnesení Soudního dvora a v případě pochybností o povaze zboží také posoudit, zda se v nyní projednávané věci jednalo o zboží tvořené ventilátorem a chladičem, které je určeno výlučně k použití v počítači“¹⁵⁹. Nejvyšší správní soud taktéž ve svém rozsudku vyjádřil obiter dictum právní názor, že žalovaný měl v daném případě možnost postupovat dle ust. § 55b zákona

¹⁵⁸ Rozsudek ve věci C-173/08 Kloosterboer Services.

¹⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.8.2015, sp.zn. 2 Afs 51/2014.

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v té době platného, a nařídít přezkum daného rozhodnutí pro rozpor s právními předpisy.

Shrnutí

Posouzení uvedeného případu bylo zajímavé právě proto, že lze najít paralelu mezi uvedeným případem a případem v kapitole 5.1.3.

Postup žalovaného byl v daném případě argumentačně opřen o nařízení Komise č. 384/2004, kdy ovšem žalobce s tímto závěrem nesouhlasil s odkazem na závěry učiněné v rozsudku ve věci C-173/08 Kloosterboer Services.

Autorka této rigorózní práce si dovoluje vést polemiku o přípustnosti správní úvahy při správním rozhodování o platnosti a závaznosti právního předpisu, kterým je při svém rozhodování správní orgán vázán. V daném případě vyslovil Nejvyšší správní soud obiter dictum názor, že žalovaný (správní orgán) mohl v důsledku právního názoru uvedeného v rozsudku ve věci C-173/08 Kloosterboer Services nařídít obnovu řízení v nyní projednávané věci. S tímto závěrem se autorka této práce neztotožňuje. Soudní dvůr ve věci C-173/08 Kloosterboer Services konstatoval svůj právní názor, kdy rozhodoval danou věc k 18.6.2009, tj. až po dovozu zboží v do České republiky v daném případě, a v rozsudku nevyslovil neplatnost nařízení Komise č. 384/2004. Účiny tohoto rozhodnutí lze tedy na další vztáhnout pro futuro, což konečně konstatoval i Městský soud v Praze v řízení v I. stupni, lze jen těžko pracovat s myšlenkou, že správní orgán bude sám o své úřední činnosti (při správní úvaze) vyhodnocovat zákonnost či nezákonnost právních předpisů, u kterých se predikuje jejich zákonnost do doby, než je vysloven opak. Odlišná situace by nastala, pokud by správní orgán musel svým výkladem překlenout mezeru v zákoně, ale o takovouto situaci se v daném případě nejedná.

Jiný závěr by bylo možno učinit, pokud by Soudní dvůr ve věci C-173/08 Kloosterboer Services postupoval jako v nyní demonstrovaném případě, kdy prohlásil svým rozsudkem nařízení Komise č. 384/2004 za neplatné.

5.2.3 Věc C-941/19 Samohýl group a.s. proti Generálnímu ředitelství cel

Jednou z posledních předběžných otázek z oblasti sazebního zařazení předložených Českou republikou k projednání Soudnímu dvoru byla v tomto případě předběžná otázka týkající se správného sazebního zařazení zboží, v řízení o závazné informaci, předložená Krajským soudem v Ostravě.

Vymezení případu

Dne 27.5.2015 přijal Celní úřad pro Olomoucký kraj žádost společnost Samohýl group, a.s. (dále jen žalobce“) o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží „Bob Martin Clear 50 mg roztok pro nakapání na kůži-spot-on pro kočky“, kdy navrhovala sazební zařazení do podpoložky 3004 90 00 kombinované nomenklatury.

Celní úřad pro Olomoucký kraj vydal dne 24.6.2015 závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, kdy ovšem uvedené zboží zařadil do podpoložky 3808 91 90 kombinované nomenklatury, s odůvodněním, že se nemůže jednat o lék ve smyslu čísla 3004 kombinované nomenklatury.

Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce odvolání ke Generálnímu ředitelství cel (dále jen „žalovaný“), které odvolání zamítlo a rozhodnutí potvrdilo.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, pobočka Olomouc, který svým rozsudkem ze dne 16.5.2017 č.j. 65 Af 39/2015 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovanému bylo v uvedeném rozsudku vytýkáno, že se dostatečně nezabýval pojmem „terapeutické nebo profylaktické účely“.

V dalším řízení byla Celním úřadem pro Olomoucký kraj dne 17.5.2018 vydána závazná informace o sazebním zařazení zboží, které bylo opětovně zařazeno do podpoložky 3808 91 90 kombinované nomenklatury. V odůvodnění rozhodnutí bylo uvedeno, že při sazebním zařazování zboží bylo postupováno podle VIP č. 1, 3a), 5b) a 6) pro výklad kombinované nomenklatury a dále byly použity vysvětlivky k harmonizovanému systému k číslu 3808, vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře ke kapitole 30 a znění kódů 3808, 3808 91 90 kombinované nomenklatury a nařízení Komise (ES) č. 455/2007, které výrobky obsahující účinnou látku fipronil v tam uváděném množství zařazuje výlučně do tohoto kódu kombinované nomenklatury.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opětovně odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto a odvoláním napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

Žalobce i druhé rozhodnutí žalovaného napadl správní žalobou podanou ke Krajskému soud v Ostravě. V této žalobě žalobce tvrdil, že jádro sporu leží v účinné látce fipronil, neboť u jiného zboží obchodní označení „Moxiclear 400 + 100 mg“, které je ve všech směrech totožné se zbožím „Bob Martin Clear 50 mg roztok pro nakapání na kůži - spot-on pro kočky“, pouze má jinou účinnou látku a je určeno

pro psy ohrožené nebo napadené smíšenými parazitárními infekcemi vnitřními či vnějšími, bylo zařazeno do 3004 90 00¹⁶⁰. S tímto tvrzením žalovaný nesouhlasil a uvedl, že žalobce směřuje účel sazebního zařazování a oblast veterinární péče, neboť veterinární prostředek nemusí být bezpodmínečně současně lékem.

Krajský soud v Ostravě se po předložení případu zaobíral otázkou, zda přes existenci nařízení Komise (ES) č. 455/2007, které výrobky obsahující účinnou látku fipronil zařazuje výlučně do čísla 3808 kombinované nomenklatury, by nebylo potřebné přihlídnout k objektivním vlastnostem daného zboží a přiklonit se k sazebnímu zařazení zboží do čísla 3004 kombinované nomenklatury. Nicméně s ohledem na absenci jasnosti a nepochybnosti o samém řešení při výkladu evropského správa se Krajský soud v Ostravě rozhodl usnesením ze dne 13.12.2019 č.j. 64 Af 8/2019 položit podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předběžnou otázku Soudnímu dvoru ve znění: „Je třeba zboží označované jako „Bob Martin Clear 50 mg roztok pro nakapání na kůži - spot-on pro kočky“ dodávaný v pipetách (0,5 ml) obsahující účinnou látku Fipronilum (v jedné pipetě 50 mg) a pomocné látky butylhydroxyanisol E320, butylhydroxytoluen E321, benzylalkohol a diethylenglykol-monoethyleter, zařadit do čísla 3004 nebo do čísla 3808 kombinované nomenklatury celního sazebníku?“ a řízení přerušil.

Posouzení předběžné otázky Soudním dvorem

Předběžná otázka byla posouzena devátým senátem Soudního dvora. Krajský soud v Ostravě v rámci předložené předběžné otázky upřesnil, že podstatou sporu je, zda dané zboží může být definováno jako „lék“ podle celních předpisů s ohledem na žalobcem předkládané odborné články „francouzské veterinární vědy“.

Soudní dvůr opětovně připomněl, že pro správné sazební zařazení zboží je zapotřebí hledat kritérium v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech tak, jak jsou definovány zněním čísla kombinované nomenklatury a poznámek ke třídám a kapitolám¹⁶¹ a byť vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře a harmonizovanému systému nejsou právně závazné jsou podstatným nástrojem pro jednotný výklad celního sazebníku.

¹⁶⁰ Bod 4 usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 13.12.2019 č.j. 64 Af 9/2018.

¹⁶¹ Např. bod 30 rozsudku Soudního dvora ze dne 12.7.2012 ve věci C-291/11 Staatssecretaris van Financiën v. TNT Freight Management (Amsterdam) BV.

K použití čísla 3004 kombinované nomenklatury může dojít, podle názoru Soudního dvora, pouze v případech, kdy mají výrobky jednoznačně definovaný terapeutický nebo profylaktický profil, nebo je možné je využít k léčbě onemocnění nebo choroby nebo při prevenci¹⁶². Současně může být do kapitoly 30 kombinované nomenklatury, který je na základě svých objektivních charakteristik a vlastností primárně určen k lékařskému použití.

Ze spisového materiálu v tomto projednávaném případě ovšem vyplynulo, že zboží je primárně určeno k likvidaci kočičích parazitů, a to blech a klíšťat, kdy účinná látka fipronil je popsána jako insekticid a akaricid¹⁶³ působící na inhibici GABA komplexu¹⁶⁴.

Komise se k danému případu vyjádřila tak, že účinná látka fipronil účinkuje pouze na povrchu zvířete, kdy likviduje parazity.

Z uvedeného tedy jednoznačně vyplynulo, že předmětné zboží plní především funkci preventivní při parazitárních onemocněních, a nikoliv terapeutickou nebo profylaktickou, jimiž se vyznačují výrobky zařazené do čísla 3004 kombinované nomenklatury.

K argumentaci žalobce ve věci zařazení podobného zboží „Moxiclear 400 + 100 mg“ do čísla 3004 kombinované nomenklatury uvedl Soudní dvůr, na základě vyjádření Komise, že v daném případě zboží neobsahuje účinnou látku fipronil, ale midakloprid a moxidektin, které nepůsobí na povrchu kůže, ale absorbují se do těla zvířete, kde se dále distribuují.

Soudní dvůr taktéž připomněl, že vysvětlivky k harmonizovanému systému k číslu 3004 nezahrnují insekticidy, dezinfekce atd. čísla 3808. Pokud jde o číslo 3808 kombinované nomenklatury upozornil Soudní dvůr na nařízení Komise č. 455/2007, které do podpoložky 3808 91 90 kombinované nomenklatury „zařazuje přípravek popsáný v bodě 1 sloupce 1 tabulky v příloze tohoto nařízení, tj. přípravek ve formě alkoholického roztoku, který je dávkován v pipetách pro drobný prodej, složený z fipronilu (ISO) 10 g, butylhydroxyanisolu (BHA, E 320) 0,02 g, butylhydroxytoluenu (BHT, E 321) 0,01 g a excipientu q.s.p. 100 ml“.

¹⁶² Rozsudek Soudního dvora ze dne 30.4.2014 ve věci C-267/13 Nutricia NV v. Staatssecretaris van Financiën.

¹⁶³ Skupina pesticidů působících na hubení roztočů.

¹⁶⁴ Způsobuje nekoordinovanou činnost nervového systému hmyzu a roztočů a jejich smrt.

Soudní dvůr tedy uzavřel, že uvedené zboží obsahuje stejnou koncentraci účinné látky jako přípravek uvedený v nařízení Komise č. 455/2007 musí být sazebně zařazeno do čísla 3808 kombinované nomenklatury jako insekticid.

Krajský soud v Ostravě při rozhodování ve věci samé vycházel ze závěrů učiněných Soudním dvorem a k námitce žalobce, že léčivý přípravek je vždy lékem, neboť jeho terapeutické či profylaktické účinky jsou vždy prověřovány v registračním řízení konstatoval, že je ve světle rozsudku Soudního dvora nedůvodná. S ohledem na uvedené Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 6.4.2021 č.j. 64 Af 9/2018 žalobu zamítl.

Shrnutí

V daném případě předložil Soudnímu dvoru předběžnou otázku již krajský soud. Jádrem sporu nebylo složení zboží, ale jeho správné sazební zařazení na základě objektivních charakteristik a vlastností zboží.

Z průběhu případu vyplývá, že i když si krajský soud nebyl svým závěrem zcela jist, spíše se názorově klonil na stranu žalobce s tím, že by zboží mělo být zařazeno do čísla 3004 kombinované nomenklatury, neboť se jedná o registrované léčivo a parazité ve svém důsledku mohou způsobovat onemocnění zvířat. Žalovaný vycházel při sazebním zařazení zboží především z nařízení Komise č. 455/2007, které výrobky obsahující fipronil zařazovalo do čísla 3808 kombinované nomenklatury. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil z údajných profylaktických důvodů, spočívajících v prevenci následných onemocnění po napadení nehubenými parazity.

Žalovaný taktéž argumentoval, že nelze u zboží zaměňovat účel sazebního zařazování s oblastí využívání zboží ve veterinární péči.

Lze jen v daném případě souhlasit s postupem žalovaného, který následně potvrdil Soudní dvůr, že právě nezodpovězení základních zbožíznaleckých otázek může ve svém důsledku vést k nesprávnému sazebnímu zařazení.

Žalobce i krajský soud ve svém úsudku pochybili, když nesprávně určili odpověď na otázku, k jakému účelu bude zboží sloužit, tj. zda k léčbě nebo prevenci onemocnění, nebo k hubení škůdců, byť v důsledku mohou zapříčinit onemocnění.

Pokud by ad absurdum bylo postupováno podle „předběžného“ závěru, který učinil krajský soud, pak by v důsledku veškeré prostředky k hubení škůdců napadajících člověka nebo zvířata byly zařazovány mezi léčivo, což není žádoucí.

6 Vyhodnocení dat z doměření z důvodu nesprávného sazebního zařazení v období od 2017–2021

Nejen daně, ale i clo lze doměřit po propuštění zboží do příslušného celního režimu. Kontroly jsou prováděny pracovníky oddělení následných kontrol jednotlivých celních úřadů u subjektů, které mají sídlo nebo místo pobytu v jeho územním obvodu¹⁶⁵ podle celních předpisů. Jedním z cílů následné kontroly je ověřit správnost sazebního zařazení zboží uvedeného v celním prohlášení po propuštění do příslušného celního režimu.

Skutečnost, že předmětem následné kontroly a doměření může být i sazební zařazení zboží, judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27.9.2006, č.j. 1 Afs 16/2006-120, kde uvedl: „Předmětem následné kontroly může být rovněž otázka správnosti zařazení zboží pod položku celního sazebníku. Odůvodňují-li zjištěné skutečnosti dodatečné vyměření celního dluhu (cla a/nebo daně z přidané hodnoty), nejsou nástrojem ke zjednání nápravy mimořádné opravné prostředky, nýbrž dodatečný platební výměr, jenž může v souladu s § 127 odst. 14 celního zákona být též součástí kontrolního protokolu.“.

Ve zhodnoceném období let 2017-2021 bylo provedeno 2.333 následných kontrol se zaměřením na sazební zařazení zboží a celkově bylo doměřeno 313.704.931,-Kč. Efektivita prováděných kontrol po propuštění zboží (podíl pozitivních kontrol k počtu ukončených kontrol) se v uvedeném období pohybuje mezi 80,5 – 86,64%.

| Rok | Počet provedených kontrol na sazební zařazení | Výše doměřeného cla a DPH (v Kč) |
|------|---|----------------------------------|
| 2017 | 492 | 72 084 023 |

¹⁶⁵ Upraveno v § 6 odst. 2 a 3 zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

| | | |
|------|-----|------------|
| 2018 | 454 | 71 008 808 |
| 2019 | 399 | 86 021 269 |
| 2020 | 501 | 44 495 172 |
| 2021 | 487 | 40 095 659 |

Asi nikoho nepřekvapí fakt, že v kontrolovaných celních prohlášeních nebylo ani jediné, které by bylo deklarováno se sazebním zařazením zboží s vyšší celní sazbou než ve skutečnosti mělo být.

Největší rozdíly v celních sazbách byly zaznamenány u elektrokol o výkonu do 350 W nebo 250 W, které byly v celních prohlášeních deklarovány pod podpoložkou 8711 60 90 90 kombinované nomenklatury s celní sazbou 6% bez dalších dovozních opatření. Správné sazební zařazení těchto elektrokol ovšem bylo do podpoložky 8711 60 90 10 kombinované nomenklatury, kde se kromě 6% celní sazby uplatnilo dále 62,1% antidumpingového cla a 17,2% konečného vyrovnávacího cla. Celkový rozdíl v uplatněných celních sazbách tedy u uvedeného zboží činil 79,3%.

Dalším příkladem mohou být keramické hrnečky původem z Číny, které byly deklarovány pod podpoložkou 6912 00 21 99 kombinované nomenklatury s 7% sazbou cla. Správná podpoložka sazebního zařazení kombinované nomenklatury byla v tomto případě 6912 00 29 10 se 7% sazbou cla a antidumpingovým clem ve výši 36,1%.

Ve většině případů jsou ovšem rozdíly v celních sazbách v řádu jednotek procent, jak je zřejmé i ze zde uvedených případů, markantní rozdíly jsou nalézány především v případech, kdy nejsou správně deklarována antidumpingová opatření spojená s konkrétním druhem zboží a místem jeho původu.

Správnost sazebního zařazení zboží má samozřejmě dopad fiskální do veřejných rozpočtů. U osob, v jejichž prospěch je dané zboží propouštěno do příslušného celního režimu, zas do nákladové (výdajové) oblasti. Pokud je zjištěno pochybení ve správnosti sazebního zařazení nejen, že je doměřeno uniklé clo, ale zvyšuje se i daňová povinnost k dani z přidané hodnoty, neboť clo je součástí daňového základu pro výpočet daně z přidané hodnoty¹⁶⁶ a současně se doměří úrok z pozdě uhrazeného cla a pokuta za nesprávné uvádění údajů.

¹⁶⁶ § 38 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

7 Úvahy de lege ferenda

Již mnohé bylo o celním sazebníku a jeho aplikaci v této práci řečeno. Tak jako svět kolem nás není ideální, tak i v této oblasti je možno nalézat zlepšení.

Samotný systém třídění zboží uplatněný v harmonizovaném systému, na který je navázán celní sazebník, je možno hodnotit jako velmi propracovaný a poměrně logický, který lze kladně ocenit především pro svoji univerzálnost.

Nicméně je nutno konstatovat, že i tento systém třídění zboží obsahuje mnoho neurčitých pojmů, s jejichž výkladem pomáhají vysvětlivky k harmonizovanému systému a ke kombinované nomenklatuře. Bohužel tyto vysvětlivky nejsou právně závazné a jsou pouze vodítkem k sazebnímu zařazení zboží, což je mnohokrát uváděno v národní i evropské judikatuře. Je tedy ke zvážení, zda na úrovni mezinárodní u harmonizovaného systému a na úrovni evropské u kombinované nomenklatury, učinit vysvětlivky právně závazné a tím eliminovat poměrně velkou část sporů o sazební zařazení zboží.

S otázkou soudního přezkumu souvisí i další úvaha de lege ferenda. Autorka této práce kvituje možnost soudního přezkumu sazebního zařazení zboží u rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení zboží, která byla připuštěna evropskou legislativou, kterou je Česká republika po vstupu do Evropské unie vázána. Nicméně jedná se o další vysoce a úzce specializovanou oblast soudního přezkumu, která přibyla ve správním soudnictví, které je dnes již velice přetížené. Průměrná délka řízení činila v roce 2020 na správních úsecích českých soudů 525 dnů¹⁶⁷ a za rok 2019 u Evropského soudu 14,4 měsíce¹⁶⁸.

Vzhledem k této úzké specializaci z oblasti finančního práva se jeví jako možné stanovit minimálně na národní úrovni jeden specializovaný senát jednoho z krajských soudů jako věcně a místně příslušný pro rozhodování všech sporů z oblasti sazebního zařazení zboží. Tímto krokem by došlo k přesunutí této specializované agendy do jednoho místa, kde by bylo možné zefektivnit rozhodování s ohledem na velmi dobrou znalost problematiky.

V kapitole 4.2 již bylo uvedeno, že může dojít k situaci, kdy je v řízení o vydání závazné informace zjištěno, že jiný členský stát vydal závaznou informaci

¹⁶⁷ <https://www.ceska-justice.cz/2021/11/mazanec-stav-ve-spravnim-soudnictvi-je-neunosny-v-praze-trva-řízení-v-prumeru-699-dni/> [citováno 14.4.2022].

¹⁶⁸ <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/26/soudni-dvur-evropske-unie> [citováno 14.4.2022].

o sazebním zařazení zboží, kdy členský stát vedoucí řízení má pochybnosti o správném sazebním zařazení zboží. Tato situace není v praxi neobvyklá a dochází k ní i díky jednotlivým jazykovým mutacím členských států. Po uvedeném zjištění následuje poměrně dlouhé období, ve kterém probíhají vzájemná jednání mezi členskými státy (tím, který již vydal závaznou informaci a tím, který vede řízení o vydání závazné informace) s cílem najít shodu na správném sazebním zařazení. V případě, že při těchto jednáních není shody dosaženo, je uvedený případ předložen k řešení Výboru pro celní nomenklaturu. Právě s cílem eliminovat uvedenou nejednotu jsou vydávána, několikrát v této práci i zmíněná, nařízení Komise.

Daný stav by zřejmě pomohlo zlepšit např. předběžné projednání žádosti na úrovni Komise (resp. výboru nebo pracovního orgánu), který by zajistil jednotu správné aplikace celních předpisů ve věci sazebního zařazení u vydávaných závazných informací o sazebním zařazení zboží

Poslední z úvah *de lege ferenda* je čistě pragmatická a týká se paušální celní sazby. Paušální celní sazba, jak již bylo uvedeno, je stanovena v úvodní části společného celního sazebníku ve výši 2,5 % a uplatňuje se v případě dovozu zboží v zásilkách zaslaných mezi soukromými osobami nebo při dovozu zboží obsaženého v osobních zavazadlech za předpokladu, že se jedná o zboží neobchodní povahy, kdy hodnota dováženého zboží nepřekročí částku 700 EUR na jednu zásilku nebo jednoho cestujícího.

Čistě jednoduchými počty lze dospět k výsledku, že maximální částka vybraného cla se v tomto případě pohybuje (podle aktuálního úředního kurzu) ve výši cca 450 Kč. Z této částky si ponechá členský stát 20% na úhradu svých nákladů. Nejedná se tedy ani o částku jednoho sta korun, která v žádném případě nemůže pokrýt náklady tohoto řízení. Je tedy otázkou, zda v takovýchto, jednoznačně definovaných případech neupustit od výběru cla, když náklady na jeho výběr přesáhnou výnos.

Závěr

V úvodu práce byl vymezen její cíl, kdy po krátkém historickém exkurzu do celních sazebníků, došlo k samotnému vymezení pojmu společný celní sazebník a s ním souvisejících dalších pojmů. V této souvislosti bylo zjištěno, že uvedený pojem se sice v celních předpisech vyskytuje i s pojmy s ním související, ale jejich bližší vymezení je buď velmi strohé nebo absentuje, a to především v oblasti aplikace všeobecných interpretačních pravidel spojeným se správným sazebním zařazením zboží.

Harmonizovaný systém, na který navazuje společný celní sazebník, je ucelený systém číselné klasifikace zboží využitelný pro mnoho oblastí obchodu jak v soukromoprávní, tak veřejnosprávní oblasti, který je upraven mezinárodní smlouvou, na kterou jsou navázány i jednotlivé právní předpisy. V soukromoprávní oblasti najde harmonizovaný systém (nebo společný celní sazebník) využití v logistických systémech nebo při uzavírání smluv jako identifikátor zboží, ve veřejnoprávní oblasti je využíván pro statistické účely nebo jsou na konkrétní klasifikaci zboží navázána opatření nebo celní a daňové sazby.

Hlavním účelem společného celního sazebníku je prostřednictvím správné aplikace jednotlivých všeobecných interpretačních pravidel umožnit správné sazební zařazení zboží do konkrétní podpoložky kombinované nomenklatury a s tím související správné přiřazení celní sazby.

Právní úprava týkající se společného celního sazebníku má veřejnoprávní charakter, čemuž odpovídá i úprava kogentními právními normami obsaženými především v evropské legislativě, které v tomto případě ovšem navazují na Úmluvu o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží.

Pro právní jistotu deklarantské veřejnosti existuje institut závazné informace o sazebním zařazení zboží, který zajišťuje jejímu držitel určitý vyšší stupeň právní jistoty u konkrétního zboží o správnosti sazebního zařazení a s tím spojenou eliminaci možnosti nesprávného sazebního zařazení zboží a chybného přiřazení celní sazby, popř. netarifního opatření a tím chybného deklarování údajů, ať již s fiskálním či jiným deliktním dopadem.

Možnost soudního přezkumu správnosti sazebního zařazení zboží do příslušné podpoložky společného celního sazebníku byl rozšířena, po vstupu České republiky do Evropské unie, právě i na institut závazné informace. Tento soudní přezkum umožňuje evropská legislativa a uvedená právní úprava nebyla v českém

právu zakotvena. Soudní přezkum, do doby vstupu České republiky do Evropské unie, v dané oblasti, probíhal v rámci přezkumu správnosti vyměřovacího řízení a s tím související platební povinnosti.

Lze konstatovat, že správná aplikace společného celního sazebníku a s tím související správné sazební zařazení zboží představuje podstatný právní institut při správě cla. Jednou z podmínek pro správné vyplnění celního prohlášení na propuštění zboží do příslušného celního režimu je správné sazební zařazení zboží, bez tohoto nelze řadu relevantních celních operací povolit. Současně správné sazební zařazení umožňuje významným způsobem správně stanovit celní dluh, jehož součástí je i clo.

Judikatura v oblasti přezkumu správnosti sazebního zařazení zboží je poměrně bohatá jak v Evropské unii, tak i v České republice. Přesto nikde nelze nalézt ucelenou práci vztahující se k této problematice. Nelze se ovšem divit, že v uvedené části práva nedojde nikdy k „projudikování“ všech otázek, neboť soudnímu přezkumu podléhá vždy konkrétní zboží, které je předmětem sporu mezi účastníky. Přesto si autorka této práce dovolila vybrat a rozebrat některé případy, které byly projednávány Nejvyšším správním soudem v České republice a měly významnější přínos pro další rozhodování a taktéž některé soudní spory, které byly Českou republikou předloženy v rámci řízení o předběžné otázce k Soudnímu dvoru.

To, že správnost sazebního zařazení může mít v konečném důsledku i fiskální dopad, již bylo v této práci řešeno. Jen pro doplnění ucelenějšího pohledu byla jedna kapitola této práce krátce věnována právě oblasti doměření cla z důvodu neprávnického sazebního zařazení zpracovaná z materiálů evidovaných Celní správou České republiky. Autorka této práce nechce fabulovat o důvodech chybovost uváděného sazebního zařazení zboží deklarantskou veřejností, byť důvod spočívající v platbě nižšího cla by byl asi nasnadě.

Z pohledu České republiky není výnos z výběru cla do státního rozpočtu až tak dalece velký¹⁶⁹, je zapotřebí připomenout, že se z perspektivy Evropské unie se jedná o tradiční vlastní zdroje, které tvoří nemalou příjmovou stránku rozpočtu Evropské unie. Z uvedeného důvodu se této problematice věnují kolegové z oddělení následných kontrol, kteří mimo další úkoly, přezkoumávají i správnost

¹⁶⁹ Např. za rok 2020 bylo vybráno clo ve výši 8,2 mld. Kč, z čehož bylo odvedeno na účet Evropské komise 6,6 mld. Kč a do státního rozpočtu ČR 1,6 mld. Kč.

sazebního zařazení v rámci následné kontroly a případně clo doměřují. Jak bylo vidět ze statistiky jejich činnost není marná, když za posledních 5 let bylo doměřeno více jak 313 mil. Kč.

Činnost v oblasti institutu závazných informací leží v pravomocech celních orgánů jednotlivých členských států Evropské unie a jak je vidno, ne vždy se tyto orgány veřejné moci rozhodující na podkladě totožných právních předpisů shodnou na stejném sazebním zařazení určitého zboží. V úvahách de lege ferenda byla rozebrána i možnost více tento postup propojit s cílem eliminování odchylek při vydávání závazných informací. V této kapitole vedeny úvahy vztahující se k možnostem soudního přezkumu sazebního zařazení zboží, jakožto velice úzké a specializované oblasti z celního práva.

Na základě shora uvedeného lze konstatovat, že primární pracovní hypotéza byla z valné části potvrzena. Veřejnoprávní charakter právní úpravy pro oblast společného celního sazebníku a sazebního zařazení zboží je velmi dobře zpracován po stránce legislativní a při jeho správné aplikaci zajišťuje dobré předpoklady pro řádný výběr cla a daní. Snad jen poněkud ne zcela šťastné nejednotné rozhodování o správném sazebním zaražení zboží mezi jednotlivými orgány členských států Evropské unie dává ke zvážení úpravu této oblasti.

Resumé

The aim of the thesis was introduced at the beginning of the text, following a short historical excursion into customs tariffs, the core definition of the concept of the Common Customs Tariff and related other terms was introduced. In this context, it was concluded, although that term appears in customs legislation together with terms related to it, their further definition is either very strict or incomplete, especially in the area of the application of the general interpretative rules associated with the correct tariff classification of goods.

The Harmonized System, which is followed by the Common Customs Tariff, is a comprehensive system of numerical classification of goods applicable to many areas of trade in both private and public law area, which is regulated by an international treaty to which individual legal regulations are also linked. In the field of private law, the Harmonized System (or Common Customs Tariff) can be utilized in logistics systems or in a process of contracts conclusion as an identifier of goods, in the public domain it is used for statistical purposes and finally the tariff and tax rates measures can be linked to a specific classification of goods.

The main purpose of the Common Customs Tariff is to enable goods to be classified correctly in a particular subheading of the Combined Nomenclature and the consequent correct allocation of the customs rate through the correct application of the various general rules of its interpretation.

The legislation relating to the Common Customs Tariff has a public law character, which is also reflected in the regulation of mandatory legal rules contained primarily the level of European legislation, which, however, follow the Convention on the Harmonized System of Description and Coding of Goods.

For the legal certainty of the declarant community, there is the institute of binding tariff information, which ensures a certain higher level of legal certainty for specific goods on the correctness of the tariff classification. There is also the consequent elimination of the possibility of the duty rate and tariff incorrect classification of goods and erroneous assignment, or non-tariff measures and thus erroneous declaration of data, with fiscal or other tortious impact.

The possibility of judicial review of the correctness of the tariff classification of goods under the relevant subheading of the Common Customs Tariff was extended, after the accession of the Czech Republic to the European

Union, to the institute of binding information. This judicial review is permitted by European legislation and the legislation was not enshrined in Czech law. Judicial review, until the Czech Republic joined the European Union, in this area, took place within the framework of the review of the correctness of the assessment procedure and the related payment obligation.

It can be stated that the correct application of the Common Customs Tariff and the related correct tariff classification of goods constitute an essential legal institution in the administration of customs duties. One of the conditions for the correct completion of the declaration of entry for the relevant customs procedure is the correct tariff classification of the goods. Without fulfilling this condition, a number of relevant customs operations cannot be enabled. At the same time, the correct tariff classification brings possibility to determine the customs debt, which includes customs duties, in a significant way.

Case law in the field of reviewing the correctness of tariff classification of goods is quite rich both in the European Union and in the Czech Republic. Nevertheless, a comprehensive work related to this issue can't be found. It is not surprising, however, that that part of the law will never "ajudicat" all the issues, since the specific goods which are the subject of the dispute between the parties are always subject to judicial review. Nevertheless, the author of this thesis took the liberty of selecting and dissecting some cases that were heard by the Supreme Administrative Court in the Czech Republic and had a more significant contribution to further decision-making, as well as some of the litigations that were submitted by the Czech Republic as part of the preliminary ruling procedure to the Court of Justice.

The fact that the correctness of the tariff classification may ultimately have a fiscal impact has already been also expressed in this work. In order to complete a more comprehensive view, one chapter of this thesis was briefly devoted to the area of additional assessment of customs duties due to non-legal tariff classification processed from materials registered by the Customs Administration of the Czech Republic. The author does not want to dispute about the reasons for the error rate of the stated tariff classification of goods by the declaring persons, although the reason based on the payment of a lower customs duty would probably be obvious.

Although the revenue gained from the collection of customs duties on the Czech Republic point of view into the state budget is not so much large¹⁷⁰, it is necessary to recall that from the perspective of the European Union, these are traditional own resources that make up a considerable revenue side of the European Union budget. For this reason, this issue is addressed by colleagues from the Follow-up Control Department, who, among other tasks, also review the correctness of the tariff classification within the framework of the follow-up control and, if necessary, measure the duty. As can be seen from the statistics, their activity is not in vain, when in the last 5 years more than CZK 313 million has been measured.

Activity in the field of the institute of binding information lies within the competence of the customs authorities of the individual Member States of the European Union and, as can be seen, these public authorities deciding on the basis of identical legislation do not always agree on the same tariff classification of certain goods. In the *de lege ferenda* considerations, the possibility of linking this procedure more closely with the aim of eliminating deviations in the issuance of binding information was also discussed in the thesis. That chapter also sets out considerations relating to the possibilities for judicial review of the tariff classification of goods as a very narrow and specialised area of customs law.

Based on the above, it can be concluded that the primary working hypothesis has been largely confirmed. The public law nature of the legislation in the area of the Common Customs Tariff and the tariff classification of goods is very well prepared from the legislative point of view. If properly applied, it ensures good prerequisites for the proper collection of duties and taxes. Perhaps only some unfortunate inconsistent decision on the correct customs tariff of certain goods within the individual Member States authorities of the European Union offers consideration to the regulation of this area.

¹⁷⁰ For example, for 2020, a customs duty of EUR 8.2 billion was collected. CZK, of which CZK 6.6 billion was paid into the account of the European Commission. CZK and czk 1.6 billion to the state budget of the Czech Republic.

Seznam použitých pramenů

Odborné publikace české

- BALASSA,B.: Teorie ekonomické integrace. Praha: Svoboda. 1966
- Bakeš, M. Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova. 1979
- Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 5. aktualizované vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6
- Behemský, J. a kol. Celní sazebníky a jejich používání. Praha : Ústřední celní správa, 1964
- BRODESSER, S., at al, Celnictví v Československu: minulost i přítomnost. Praha: Naše vojsko. 1982
- Grůň, L., Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. ISBN 80-244-0867-8.
- HENDRYCH, Dušan. Právní slovník. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1
- KALÍNSKÁ, Emilie. Mezinárodní obchod v 21. století. Praha: Grada, 2010. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3396-8.
- Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, 1. vydání, Anag, Olomouc, 2012. ISBN: 978-80-7263-779-9
- KNAPP, Viktor. Teorie práva. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 1995. Beckovy právnické učebnice. ISBN: 978-80-7179-028-0.
- Kolektiv: Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narozeninám. Praha: Leges, 2009.
- MAINUŠ, F. a kol. Historie celnictví v ČSSR. Praha Naše Vojsko. 1977
- Matoušek, P., Sabelová. L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-263-1
- Polák, P. Intrastat: příručka pro zpracování statistických hlášení Intrastat. Díl 2, Kombinovaná nomenklatura (popis a seznam zboží), Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-126-2
- Radvan, M., Mrkývka, P., Pařízková, I., Šramková, D. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. ISBN 978-80-7239-230-8
- SVOBODA, Pavel. Právo vnějších vztahů Evropské Unie. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-653-2

Žemlička, L., Celní zákon a předpisy související v praxi, 1. vydání. Český Těšín: Těšínská tiskárna a.s. 1998. ISBN 80-85646-40-4

Odborné články

Bakeš, Milan, Karfíková, Marie, Kotáb, Petr, Boháč, Radim. POJETÍ FINANČNÍHO PRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE. Acta Universitatis Carolinae Iuridica. Praha. 4/2010. ISSN 0323-0619

Judikatura česká

Nejvyšší správní soud

Rozsudek NSS ze dne 10.2.2004, č.j. 2 As 59/2003
Rozsudek NSS ze dne 24.06.2005, č.j. 5 Afs 161/2004
Rozsudek NSS ze dne 27.9.2006, č.j. 1 Afs 16/2006
Rozsudek NSS ze dne 17. a 20.8.2008, č.j. 1 Afs 8/2007
Rozsudek NSS ze dne 3.9.2008, č.j. 1 Afs 102/2008
Rozsudek NSS ze dne 24.1.2011, č.j. 7 Afs 11/2008
Rozsudek NSS ze dne 23.3.2011, sp.zn. 1 Afs 101/2010
Rozsudek NSS ze dne 2.2.2012, sp.zn. 1 Afs 4/2012
Rozsudek NSS ze dne 5.8.2015, sp.zn. 2 Afs/2014
Rozsudek NSS ze dne 14.1.2016, č.j. 10 Afs 144/2015
Rozsudek NSS ze dne 11.2.2016, č.j. 9 Afs 156/2015
Rozsudek NSS ze dne 30.3.2016, č.j. 2 Afs 251/2015
Rozsudek NSS ze dne 15.2.2017, č.j. 6 Afs 110/2016
Rozsudek NSS ze dne 24.5.2017, č.j. 6 Afs 111/2016
Rozsudek NSS ze dne 24.5.2018, č.j. 1 Afs 290/2017
Rozsudek NSS ze dne 24.9.2019, č.j. 10 Afs 120/2019

Krajské soudy

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27.5.2003, č.j. 28 Ca 315/2002
Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.5.2004, č.j. 9 Ca 76/2003-25
Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17.8.2006, č.j. 22 Ca 57/2003
Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4.12.2007, č.j. 22 Ca 167/2007
Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29.6.2010, č.j. 6 Ca 90/2007-35 (Sbírka rozhodnutí NSS pod č. 2439/2011)

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.6.2012, č.j. 8 Ca 421/2008-58
Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30.7.2010, č.j. 30 Ca 84/2009
Rozsudek Městského soud v Praze ze dne 5.2.2014, č.j. 5 Af 32/2010
Rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc ze dne 16.5.2017 č.j. 65 Af 39/2015
Rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc ze dne 30.3.2016, č.j. 65 Af 23/2014
Rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka Olomouc ze dne 30.3.2016, č.j. 65 Af 35/2014
Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4.6.2015 a 18.5.2016, č.j. 31 Af 40/2013
Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4.6.2015 a 18.5.2016, č.j. 31 Af 41/2013
Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28.6.2017, č.j. 31 Af 72/2014
Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 13.12.2019 č.j. 64 Af 9/2018

Judikatura evropská

Rozsudek Soudního dvora ve věci 17/67 Max Neumann/ Hauptzollamt Hof/Saale
Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. prosince 1968, Komise v. Itálie, ve věci C-7/68
Rozsudek Soudního dvora C-798/79 Chem-Tec
Rozsudek Soudního dvora ze dne 1.6.1995 ve věci C-459/93 Thyssen Haniel Liogistic
Rozsudek Soudního dvora ze dne 4.3.2004 ve věci C-130/02 Krings GmbH v. Oberfinanzdirektion Nürnberg
Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. července 2004 ve věci C-400/03 Waterman SAS v. Directeur général des douanes et droits indirects
Rozsudek Soudního dvora ze dne 26. dubna 2005 ve věci C-376/02 Stichting „Goed Wonen“ v. Staatssecretaris van Financiën
Rozsudek Soudního dvora ze dne 15.2.2007 ve věci C-183/06 RUMA GmbH v. Oberfinanzdirektion Nürnberg
Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci C-142/06 Olicom A/S v. Skatteministeriet
Rozsudek Soudního dvora ze dne 19.2.2009 ve věci C-376/07 Staatssecretaris van Financiën v. Kamino International Logistics BV

Rozsudek Soudního dvora ze dne 18.6.2009 ve věci C-173/08 Kloosterboer Services BV v. Inspecteur van de Belastingdienst/Douane Rotterdam

Rozsudek Soudního dvora ze dne 2.12.2010 ve věci C-199/09 Schenker SIA v. Valsts ieņēmumu dienests

Rozsudek Soudního dvora ze dne 16.12.2010 ve věci C-339/09 Skoma-Lux s.r.o. v. Celní ředitelství Olomouc

Rozsudek Velkého senátu Soudního dvora ze dne 5.10.2010 ve věci C-173/09 Georgi Ivanov Elčinov v. Nacionalna zdravnoosiguritelna kasa

Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 4. 2010 ve věci C-123/09 Roeckl Sporthandschuhe GmbH & Co. KG v Hauptzollamt München

Rozsudek Soudního dvora ze dne 7.10.2010 ve věci C-382/09 Stils Met

Rozsudek Soudního dvora ze dne 14.4.2011 ve spojených věcech C-288/09 a C-289/09 British Sky Broadcasting Group

Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 5 2011 ve věci C-423/10 Delphi Deutschland GmbH v. Hauptzollamt Düsseldorf

Rozsudek Soudního dvora ze dne 12.7.2012 ve věci C-291/11 Staatssecretaris van Financiën v. TNT Freight Management (Amsterdam) BV

Rozsudek Soudního dvora ze dne 15.11.2012 ve věci C-558/11 SIA Kurcums Metal v. Valsts ieņēmumu dienests

Rozsudek Soudního dvora ze dne 30. 4. 2014 ve věci C-267/13 Nutricia NV proti Staatssecretaris van Financiën

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 2. 2016 ve věci C-145/15 G.E. Security BV v. Staatssecretaris van Financiën

Rozsudek Soudního dvora ze dne 4.3.2015 ve věci Oliver Medical, C-547/13

Usnesení Soudního dvora ze dne 11.6.2015 ve věci C-405/14 PST CLC v. Generálnímu ředitelství cel

Rozsudek Soudního dvora ze dne 10.3.2021 ve věci C-941/19 Samohýl group a.s. v. Generální ředitelství cel

Právní předpisy české

zákon č. 20/1906 ř.s. o celním sazebníku

zákon č. 11/1918 Sb., o zřízení samostatného státu československého

úmluva č. 22/1924 Sb., o statusu a svobodě transitu sjednané v Barceloně dne 20. dubna 1921

zákon č. 114/1927 Sb., celní zákon

zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky

zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon

zákon č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce

vládní nařízení č. 168/1927 Sb., jímž se provádí celní zákon

nařízení vlády č. 74/1980 Sb., kterým se vydává celní sazebník obchodního zboží

nařízení vlády č. 480/2001 Sb., kterým se vydává celní sazebník a kterým se stanoví sazby dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínky pro jejich uplatnění (celní sazebník)

vyhláška č. 59/1948 Sb., kterou se uvádí v prozatímní platnost Všeobecná dohoda o clech a obchodu

vyhláška ministra zahraničních věcí č. 21/1966 Sb., o Úmluvě o zřízení Rady pro celní spolupráci

vyhláška ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb., o Mezinárodní úmluvě o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně

vyhláška č. 245/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona

Právní předpisy evropské

nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství

nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství

nařízení Komise (ES) č. 2564/95, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury

nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91

nařízení Komise (ES) č. 384/2004 ze dne 1.3.2004, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury

nařízení Komise (ES) č. 600/2006 ze dne 18. dubna 2006 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury

nařízení Rady (ES) č. 954/2006 ze dne 27. června 2006, kterým se ukládá koneční antidumpingové clo z dovozu určitých bezešvých trubek a profilů ze železa nebo nelegované oceli, pocházejících z Chorvatska, Rumunska, Ruska a Ukrajiny, kterým se zrušují nařízení Rady (ES) č. 2320/97 a (ES) č. 348/2000, kterým se ukončuje prozatímní přezkum a přezkum před pozbytím platnosti antidumpingových cel z dovozu určitých bezešvých trubek a profilů ze železa nebo nelegované oceli, pocházejících mimo jiné z Ruska a Rumunska a kterým se ukončují prozatímní přezkumy antidumpingových cel z dovozu určitých bezešvých trubek a dutých profilů ze železa nebo nelegované oceli, pocházejících mimo jiné z Ruska, Rumunska, Chorvatska a Ukrajiny

nařízení Komise (ES) č. 455/2007 ze dne 25. dubna 2007 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury

nařízení Komise (ES) č. 119/2008 o zařazení určitého zboží kombinované nomenklatury a prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1204/11

nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie

nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 a statistické nomenklatury a společném celním sazebníku

rozhodnutí Rady ze dne 26. května 2014 o systému vlastních zdrojů Evropské unie (2014/335/EU)

nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 341/2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013

nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie

rozhodnutí Komise č. 2014/255/EU, kterým se zavádí pracovní program pro celní kodex Unie

prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie /IA/

prováděcí nařízení Komise č. 2019/1026, o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie

rozhodnutí Rady č. 2020/2053 ze dne 14. prosince 2020 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom

prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/1832 ze dne 12. října 2021, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

Sdělení Taric, Úřední věstník EU, C 258 ze dne 20.10.2004

Mezinárodní smlouvy

Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství, podepsaná v Lisabonu dne 13. prosince 2007 (Úř. věst. C 306, 17.12.2007)

Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží ze dne 14. června 1983. Věc L-198/3. In: s. 02/sv.3

Úmluva o mezinárodním obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin

Internetové zdroje

<https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx> [citováno 15.1.2022]

Smith, W. A Dictionary of Greek and Roman Antiquities. London: John Murray, 1875. str. 944 na

http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Portorium.html [citováno 15.1.2022]

World Customs organization. (2018). THE HARMONIZED SYSTEM, A universal language for international trade. Brussels, str. 16, Belgium: World Customs organization.na <http://www.wcoomd.org/>

[/media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/activities-and-programmes/30-years-hs/hs-compendium.pdf](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/activities-and-programmes/30-years-hs/hs-compendium.pdf) [citováno 16.1.2022]

Celní sazebník EU (TARIC) (europa.eu)

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/calculation-customs-duties/customs-tariff/eu-customs-tariff-taric_en [citováno 18.1.2022]

<https://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012Q0929\(01\)&from=CS](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32012Q0929(01)&from=CS) [citováno 4.4.2022]

<https://www.ceska-justice.cz/2021/11/mazanec-stav-ve-spravnim-soudnictvi-je-neunosny-v-praze-trva-rizeni-v-prumeru-699-dni/> [citováno 14.4.2022]

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/26/soudni-dvur-evropske-unie> [citováno 14.4.2022].

Další zdroje

Statistika kontrol po propuštění zboží a kontrol údajů pro statistické účely za roky 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zpracovaná Oddělením 216 Generálního ředitelství cel – Metodiky kontrol a správy TOR

Bulletiny č. 1-4/2017-2021 Oddělení 216 Generálního ředitelství cel – Metodiky kontrol a správy TOR