



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **iMi Partner, a.s.**, IČO 25308033
sídlem Dusíkova 794/3, 638 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Janem Slunečkem
sídlem Mírové náměstí 48, 440 01 Louny

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 10. 2016, č. j. 44284-2/2016-900000-304.1, č. j. 44284-3/2016-900000-304.1, č. j. 44284-4/2016-900000-304.1, č. j. 44284-5/2016-900000-304.1, a č. j. 44284-6/2016-900000-304.1,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2016, č. j. 44284-2/2016-900000-304.1, č. j. 44284-3/2016-900000-304.1, č. j. 44284-4/2016-900000-304.1, č. j. 44284-5/2016-900000-304.1 a č. j. 44284-6/2016-900000-304.1, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 32 901 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Jana Slunečka, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „Celní úřad“) rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry) ze dne 20. 7. 2016, č. j. 43679-17/2016-530000-51, č. j. 43679-16/2016-530000-51, č. j. 43679-15/2016-530000-51, č. j. 43679-14/2016-530000-51 a č. j. 43679-13/2016-530000-51, žalobci dodatečně vyměřil clo v výši rozdílu mezi částkou cla původně vyměřenou v celním řízení ev. č. (MRN) 15CZ650000188IL5E2 ze dne 12. 1. 2015, ev. č. (MRN) 14CZ6500001DD2ZNW3 ze dne 11. 12. 2014, ev. č. (MRN) 14CZ650001BI7GF35 ze dne 3. 9. 2014, ev. č. (MRN) 14CZ5300001H5ZVNW9 ze dne 30. 7. 2014 a ev. č. (MRN) 14CZ5300001GZ5JSB0 ze dne 19. 6. 2014, a částkou cla nově stanovenou. Původní částka cla byla ve všech vyjmenovaných případech 0 Kč; zmíněnými dodatečnými platebními výměry byla stanovena na částky 20 886 Kč, 28 336 Kč, 60 289 Kč, 262 032 Kč a 6 536 Kč. Celní úřad v každém z předmětných dodatečných platebních výměrů uložil žalobci povinnost uhradit penále.
2. Proti citovaným dodatečným platebním výměrům Celního úřadu podal žalobce odvolání. Žalovaný o těchto odvoláních rozhodl tak, že dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k zákonu č. 242/2016 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“), k nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex Unie“), k nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), k nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí nařízení“), k nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 1101/2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění (dále jen „celní sazebník“) a k zákonu č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále „původní celní zákon“), napadená rozhodnutí změnil tak, že (ve všech odvoláními napadených dodatečných platebních výměrech) ve třetím sloupci tabulky s výpočtem cla (Správné a opravené údaje) text „*Plastová hračka ve tvaru brouka*“ nahradil textem „*Plastová hračka se zabudovaným elektromotorkem nepředstavující zvíře nebo jinou bytost - HEXBUG Nano*“. Zároveň žalovaný ve všech uvedených dodatečných platebních výměrech zrušil část výroku napadených rozhodnutí o výpočtu a předpisu penále dle § 251 daňového řádu.
3. Dodatečné platební výměry přitom Celní úřad vydal proto, že dospěl k závěru, že zboží, které žalobce deklaroval jako „hračku představující zvířata nebo jiné lidské bytosti“ dle kódu celního sazebníku KN 95030049, mělo být zařazeno pod podpoložku celního sazebníku „ostatní hračky a modely, s vestaveným motorem“ pod kódem KN 95030075. S ohledem na to se změnila i celní sazba z hodnoty 0 % na 4,7 %.
4. Proti uvedeným rozhodnutím žalovaného podal žalobce včasnou žalobu, v níž navrhl, aby soud předmětná rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě a vyjádření žalovaného

5. Žalobce v žalobě napadl především závěr celních orgánů, zpochybňující sazební zařazení předmětného zboží – dle žalobce plastové hračky ve tvaru brouka s elektromotorkem. Své závěry správní orgány stavějí pouze ze skutečnosti, že předmětné zboží obsahuje elektromotorek. Vše však nasvědčuje tomu, že se celní orgány domnívají, že se skutečně jedná o plastovou hračku ve tvaru brouka, která se zařazuje do položky podpoložky dle celního sazebníku 9503 00 49, ale zařazení do podpoložky 9503 00 75 je odůvodněna vlastně jen tím, že hračka má elektromotorek. Použití motorku v hračce samo o sobě ale nestačí pro sazební zařazení zboží do položky KN 9503 00 75. Pro zařazení do této položky je rovněž nezbytné, aby se jednalo o „ostatní hračku, s vestavěným motorem“, tedy jinou, než výše uvedenou. V tomto směru žalobce dokázal na vnitřní členění položky 9503 celního sazebníku.
6. Žalobce je přesvědčen, že při správném hodnocení zjištěného skutkového stavu musely celní orgány obou stupňů dospět k závěru, že předmětné dovezené zboží představuje svým tvarem, pohybem a významem brouka – švába. Jako brouk má nohy, na kterých stojí, a jejichž pohyby se posunuje vpřed, má tělo, rozeznatelné krovky a hlavu. Toto je zřejmé při pouhém pohledu na tělo brouka ze shora – silueta hlavy, zúžené místo tvořící krk a postupně rozšiřující se tělo a otvory představující složené krovky brouka. Hračka se dokonce umí přetočit zpět na nohy, pokud se obrátí nebo je otočena na záda. Při přetočení na záda vykazuje delší snahu s podobnými pohyby jako živý brouk do té doby, než se přetočí na nohy. Jestliže žalovaný v rámci napadených rozhodnutí tuto skutečnost zpochybňuje s odůvodněním, že *„tvrzení odvolatele o schopnosti výrobků se přetáčet nebylo nijak prokázáno. I kdyby odvolatel tuto schopnost výrobků doložil, má ji odvolatel [sic] s ohledem na výše uvedené za nepodstatnou“*, má žalobce za to, že v rámci předcházejícího řízení nebyla ani částečně vyjádřena pochybnost o této skutečnosti a žalobce tedy neměl důvod pro tyto účely zvláště označovat důkaz, neboť tento fakt považoval za nesporný.
7. Žalobce dále uvedl, že na trhu existuje dětská hra La Cucaracha, využívající rovněž předmětné zboží – tj. HEXBUG nano. Jedná se o hru, při níž děti při hře „vyhánějí“ předmětné výrobky jako brouky – šváby z modelové kuchyně.
8. Žalobce upozorňuje na to, že celní sazebník obsahuje mj. základní obecně závazná pravidla, tzv. Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury (dále „interpretační pravidla“), na základě kterých je nutné postupovat při aplikaci celního sazebníku. Při správném sazebním zařazení je dle žalobce třeba dodržet postup dle těchto pravidel. S ohledem na znění a strukturu položky 9503 celního sazebníku se žalobce při dodržování interpretačních pravidel domnívá, že bylo možné jen jím provedené celní zařazení zboží.
9. Pro dané zařazení je třeba dle žalobce zohlednit skutečnost, že hračka má jednoznačně a prokazatelně představovat brouka, a to jak vzhledem, tak pohybem. Při posuzování hraček může být subjektivní pohled na „věrnost“ představy určitého zvířete, ale při posouzení, zda hračka představuje „bytost jinou, než lidskou“, nelze znění čísla kódu dle celního sazebníku omezit pouze na bytosti s určitými vlastnostmi. Dotčené zboží (brouci, švábi) dle žalobce jednoznačně představují zvířata, a i kdyby věrnost této představy byla z jakýchkoliv důvodů zpochybněna, pak není pochyb o tom, že se jedná o bytosti jiné než lidské. V sazebníku i v říši pohádek nelze hledat spravedlivé kritérium pro pojem „bytost“,

ale jednoznačně lze toto odvodit od pojmu „bytí“. Dotčení brouci mají představovat bytost prokazatelně tím, že jsou „živí“, že se hýbou atd. K tomu tvrzení lze použít i argument z opaku. Opak významu zvíře, bytost je pouze „věc“ (vyjma „oživlé věci“). Dotčené hračky nade vší pochybnost nepředstavují věci nebo předměty, protože jim jsou dány tvary a vlastnosti živých bytostí – brouků.

10. Žalobce k tomu dodává, že tak jako marťáci jsou bytosti, tak i v tomto fantazijním světě kosmu se mohou pohybovat i „marťabrouci“ jako mimozemské bytosti. Po fantazijních bytostech v kosmickém světě nelze bez jisté míry fantazie požadovat, aby měly objektivní, nezaměnitelné a s jistotou rozpoznatelné rysy konkrétního zvířete nebo jakékoliv obecně známé bytosti, které žalovaný na dovezených výrobcích neshledal.
11. Při samostatném posouzení sazebního zařazení svědčí pro správnost v položce KN 9503 00 49 i závazná informace o sazebním zařazení zboží (dále jen „ZISZ“) pro stejné zboží vydané slovenskými a britskými celními orgány. Na totožné zboží byla vydána ZISZ č. GB120051150 a ZISZ SK16993/10/5219/120. Zneplatnění jedné z uvedených ZISZ po jednání Výboru pro celní kodex (dále jen „VCK“) nemá žádný dopad na posouzení správnosti sazebního zařazování ve vztahu k předcházejícímu období. Naopak tato skutečnost svědčí o tom, že došlo ke změně v aplikaci práva EU prostřednictvím institutu, který má zajišťovat jednotnost aplikace. Samotný zápis zjednání VCK pak není nařízením Komise, a není právně závazný pro předcházející období.
12. Celní orgány tak dle žalobce při aplikaci práva postupovaly podle později zveřejněného zápisu, který není právně závazný, nemůže mít dopad na předchozí dovozní případy a navíc nebyl použit v souladu s daňovým řádem, když nebyl přeložen do češtiny a jeho české znění není součástí správního spisu. Také už samotná skutečnost, že Celní úřad čekal se svým závěrem na výsledek jednání (byť na žádost žalobce), svědčí o tom, že výsledek kontroly zcela bezvýhradně závisel na pouze na tomto jednání a výsledek se tedy neopírá o výsledek kontrolní činnosti (kontrola zjistila, že se jedná o brouka z plastu imitujícího pohyb pomocí motorku), ale toliko o pozdější změnu názoru VCK. VCK přitom jednal sice o podobném zboží, ale s odlišným použitím. Zboží projednávané ve výboru se dle zápisu lišilo jednak počtem nohou, ale hlavně bylo používáno jako pohyblivé části společenských her, které dovozce kompletuje se svými hracími plány a dalšími částmi her, jako jsou prolézačky pro brouky apod. Zboží v kontrole pak slouží (a je nabízeno) výhradně jako hračka samostatně. Žalobci je známa i varianta používaná a nabízená jako hračka pro zvířata, která jistě vůbec nepatří do čísla kombinované nomenklatury 9503.
13. Žalobce tedy vytýká celním orgánům obou stupňů, že při aplikaci práva vycházely z později vydaného zápisu VCK. Odkaz na něj byl uveden v kontrolním zjištění na straně 11, jakož i na straně 4 kontrolní zprávy, kde se uvádí, že je k němu přihlíženo. Současně žalobce zdůraznil, že držitelé výše uvedených ZISZ, dovozci ve Velké Británii a na Slovensku, tj. v jednotném celním prostoru, v souvislosti s těmito ZISZ dovážely předmětné zboží i po vydání uvedeného zápisu VCK. V případě zrušené ZISZ dokonce i v době 6 měsíců po jejím zrušení. V předmětné věci se jedná o již uskutečněné dovozy a není důvod, aby z tohoto pohledu měl některý dovozce na území EU výhodu proti jinému, a to ještě navíc v důsledku později vydaného a *de facto* nezávazného „stanoviska“ VCK.

14. K žalobě se následně vyjádřil žalovaný. Ten uvedl, že důvody žaloby se překrývají s důvody, které byly obsaženy v odvolání proti rozhodnutím Celního úřadu. Žalovaný proto odkázal zejména na odůvodnění napadených rozhodnutí.
15. Žalovaný zároveň zrekapituloval, že v odůvodnění napadených rozhodnutí popsal a odcitoval právní úpravu sazebního zařazení hraček, a také pravidla aplikace celního sazebníku, význam činnosti a dopad výstupů VCK (sjednocení praxe v rámci celního prostoru EU). Žalovaný se rovněž podrobně vypořádal se všemi důvody odvolání, shrnul dosavadní rozhodovací praxi a existenci některých ZISZ ve vztahu k prakticky totožnému (v objektivních znacích) zboží vydaných v jiných členských státech EU. Žalovaný postupoval podle platných pravidel objektivně a nezávisle a přihlížel při tom k existující judikatuře, na kterou v odůvodnění napadených rozhodnutí odkázal. Před vydáním napadených rozhodnutí žalovaný přihlédl ke všemu, co v průběhu řízení vyšlo najevo a pečlivě vyhodnotil veškeré podklady, které byly v rámci dosavadního řízení shromážděny.
16. Nadto žalovaný uvedl, že jediným důvodem pro zařazení dovezeného zboží do kódu KN 95030075 nebyla skutečnost, že výrobky obsahují elektromotory. Žalovaný a ani Celní úřad se neztotožnili s tím, že by dovezené výrobky měly představovat zvířata nebo jiné než lidské bytosti. Tento závěr je ve shodě s tím, k čemu dospěl VCK na svém jednání a jednoznačně vyplývá z odůvodnění prvoinstančních i napadených rozhodnutí. K zabudovanému elektromotoru bylo samozřejmě také přihlédnuto. Tvrzení odvolatele, že Celní úřad při kontrole zjistil, že se jedná o plastové hračky ve tvaru brouka a zařadil je jako ostatní hračky, je vytržené z kontextu, neboť žalovaný v této souvislosti napadená rozhodnutí změnil. Celní úřad na jedné straně zcela nesystémově převzal v textu kontrolního zjištění a napadených rozhodnutí označení zboží uvedená žalobcem v jednotlivých celních prohlášeních „*plastová hračka ve tvaru brouka*“, a na druhé straně sazební zařazení mj. odůvodnil tím, že tyto výrobky nemají „*typické rozpoznatelné znaky zvířete nebo jiné než lidské bytosti*“.
17. Žalovaný se dle svého vyjádření v odůvodnění napadených rozhodnutí rovněž zabýval otázkou objektivních znaků dotčených výrobků a dospěl ke stejným závěrům jako Celní úřad; žalovaný tak v dovezeném zboží, resp. v jejich vzhledu a principu fungování výhradně brouky, jiná zvířata nebo jiné „živé“ bytosti neshledal. Naopak žalovaný má dovezené výrobky za těžko definovatelné fantazijní samohybné předměty, které mohou podle míry fantazie připomínat vibrující kartáče, brouky, roboty nebo jiné fantazijní (marťanské) stroje. Dojem strojů (věcí) vyvolává ve vzhledu výrobků rovněž potisk výrobků (motiv tištěného spoje, spojené kružnice – rozhodně se nejedná o typický znak zvířete nebo jiné bytosti, spíše naopak).
18. Pokud jsou tyto výrobky po dovozu kompletovány s herními plány a jinými hrami, které nebyly spolu s nimi dováženy, nemá to na zjištěné závěry žádný vliv. Dotčené výrobky byly dovezeny jako samostatné, zcela zhotovené a dokončené předměty (hračky), jejichž použití není podmíněno existencí konkrétního herního plánu nebo jiné hry. To platí i obráceně. Jestliže odvolatel tvrdí, že výrobek hodnocený na zasedání VCK je pohyblivou součástí her, pak hodnocen byl samostatně (stejně jako dovezené výrobky), o tom, že by byl součástí jiné hry nebo že by bez konkrétního herního prostředí nemohl fungovat, není v zápise zmínka.

19. Na zasedání VCK byl hodnocen prakticky totožný výrobek fungující na stejném principu (byl hodnocen stejný objektivní znak, tedy zda výrobek představuje zvíře nebo jinou bytost, či nikoliv). Jestliže se tento výrobek lišil počtem „nohou“, velikostí, potiskem, či barvou, nemá na přijaté závěry žádný vliv. Stále se jednalo o výrobek (plastový předmět na „nohách“) se zabudovaným vibračním elektromotorkem, způsobujícím pohyb předmětu), který může fungovat (pohybovat se) samostatně, stejně jako s dodaným herním plánem či hrou. Zápisem z jednání VCK, jakožto vysoké autority v oblasti celního tarifu, je doloženo, že úvahy Celního úřadu i žalovaného jsou správné.
20. Zmínkou o nedoložení schopnosti přetáčet se žalovaný pouze konstatoval, co bylo v řízení prokázáno. Tvzení, že se dovezené výrobky umí přetočit na „nohy“ z polohy na „zádech“ nebylo v řízení před CÚ JMK nijak doloženo a současně žalovaný opak netvrdil. Žalovaný se vyjádřil tak, že tomuto tvrzení, byť nedoloženému, žádnou váhu nepřikládá. I pohyblivá věc (stroj, robotické vozítko, apod.) může být konstruována tak, aby podobný manévr zvládla. Žalovaný nesouhlasí s kategorickými závěry žalobce o tom, že by dovezené výrobky nade vší pochybnost představovaly živé bytosti – brouky. Na druhou stranu žalovaný souhlasí s tím, že ve fantazijním světě kosmu se mohou pohybovat „živé“ (mimozemské) bytosti v podobě „marťanů“ nebo „marťabrouků“, avšak dodává, že ve stejném světě se mohou pohybovat různé druhy (marťanských) strojů, či samohybných předmětů (robotů) tvarem připomínající předměty denní potřeby v lidském světě (hřebeny, kartáče, integrované obvody, atp.).
21. Tvzení žalobce, že zneplatnění ZISZ č. GB120051150 nemá na projednávaný případ žádný dopad, je dle žalovaného liché. Tato ZISZ byla zneplatněna právě proto, že byla vydána v rozporu s platnými právními předpisy (v rozporu s ustálenou praxí prezentovanou německými ZISZ, jež jsou uvedeny v napadených rozhodnutích). Závazná ve smyslu celního kodexu byla až do jejího zneplatnění pouze pro jejího držitele, což nebyl žalobce. To platí i o ZISZ č. SK16993/10/5219/120, s tím rozdílem, že se blížil konec její platnosti, a proto nebylo přikročeno k jejímu zneplatnění, či vydání závazného nařízení Komise o sazebním zařazení daného zboží, jak vyplývá ze zápisu z jednání VCK. Samotný zápis z jednání VCK není závazný a žalovaný to ani netvrdil, stejně jako Celní úřad. Zápisem z jednání VCK byla doložena správnost úvah nejprve Celního úřadu (zpráva o kontrole spolu s kontrolním zjištěním a prvoinstanční rozhodnutí) a následně žalovaného (napadená rozhodnutí).
22. Celní úřad dle žalovaného vyčkal na výsledky jednání VCK na žádost odvolatele, ačkoliv dle již dříve (viz úřední záznam č. j. 125461-13/2015-530000-51 ze dne 8. 10. 2015) do spisu zařazeného stanoviska o sazebním zařazení zboží č. j. 144204/2015-530000-21 ze dne 7. 10. 2015 dospěl k závěru, že se předmětné výrobky zařazují do kódu KN 95030075. Stanovisko zpracoval odborný útvar Celního úřadu specializovaný na celní tarif pro potřeby kontrolní skupiny. Navíc Celní úřad do spisu zařadil další podklady svědčící o tom, že se dovezené výrobky zařazují do kódu KN 95030075 (viz např. ZISZ č. DE9858/12-1 nebo rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. MRN 15CZ5700001AHKZBI5 s přílohami). Výsledek kontroly tedy nezávisel výhradně na výsledku jednání VCK a nejednalo se o zakázanou retroaktivitu. Na jednání VCK byla sjednocena dosavadní nejednotná praxe (odlišně rozhodovaly britské a slovenské celní orgány a žalobce navrhoval dokazování těmito odlišnými rozhodnutími) při aplikaci celního sazebníku, přičemž tuzemské celní

orgány již před tímto jednáním dospěly k závěru, že se dovezené zboží zařazuje do kódu KN 95030075 tedy v souladu s později vyjádřeným sjednocujícím závěrem VCK.

23. Na druhou stranu žalovaný nepopírá, pokud by VCK na svém jednání dospěl k jinému závěru (sazební zařazení aplikované celními správami Slovenska a Velké Británie by se ukázalo správným a názor Celního úřadu chybným), Celní úřad by pak nutně k takovým výsledkům jednání také přihlédl. I takový cíl sledoval Celní úřad tím, že vyhověl návrhu žalobce na vyčkání závěrů jednání VCK.
24. Skutečnost, že držitelé dotčených ZISZ mohli až do ukončení platnosti těchto ZISZ, resp. až šest měsíců po pozbytí platnosti ZISZ realizovat dovozy na základě těchto ZISZ nemá na výše uvedené závěry žádný vliv. V tom spočívá ochrana legitimního očekávání, které se mohou dovolávat pouze a výhradně držitelé těchto ZISZ (čl. 12 odst. 5 a 6 tehdy platného celního kodexu). Žalobce neprokázal, že by byl držitelem ZISZ č. GB120051150 nebo SK16993/105219/120.
25. Ke skutečnosti, že ve spisu je zápis z jednání VCK založen pouze v angličtině se vyjádřil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zápis v češtině neexistuje, žalobce s ním byl seznámen ve formě, v jaké ho žalovaný obdržel a v jaké formě s ním pracoval (pořídil si vlastní pracovní překlad). K seznámení žalobce s obsahem zápisu z jednání VCK (dne 15. 4. 2016) došlo v dostatečně dlouhé době před vydáním prvoinstančních rozhodnutí (dne 20. 7. 2016), přičemž sám žalobce pořízení úředně ověřeného či neověřeného překladu do češtiny nenavrhoval.
26. K návrhům žalobce na dokazování žalovaný dodává, že v řízení nejsou pochybnosti o tom, jak dovezené výrobky fungují a jak vypadají. Dokazování v tomto směru má žalovaný za nadbytečné. Jak již bylo výše uvedeno, je pro sazební zařazení zcela irrelevantní, jestli jsou výrobky v tuzemsku po dovozu kompletovány s herními plány či nikoliv. Pokud nebyly při dovozu předloženy společně s herními plány nebo jinými hrami jako sady či soupravy, nemá další marketingové použití výrobků žádný vliv na jejich sazební zařazení.
27. Na závěr svého vyjádření žalovaný dodal, že on sám i Celní úřad postupovali v souladu s platnými právními předpisy na základě řádně zjištěného stavu věci, přičemž své závěry řádně odůvodnili. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III. Ústní jednání

28. Při ústním jednání dne 27. 2. 2019 žalobce především odkázal skutečnosti, které uvedl v žalobě. V tomto smyslu za podstatu sporu označil otázku celního posouzení dováženého zboží a to, co toto zboží představuje. Dle žalovaného se v daném případě nejedná o bytost – brouka. Právě tímto směrem by mělo mířit dokazování a tím by se také měla vyjasnit otázka správného celního zařazení. Žalobce navrhl, aby ve věci proběhlo jednání právě s ohledem na to, aby si soud v dané záležitosti mohl vytvořit vlastní názor.
29. Ve zbytku žalobce opět dokázal na žalobu, přičemž zdůraznil, že v době dovozu vycházel ze závazných informací o sazebním zařazení. Zápis z jednání VCK tou dobou neexistoval. Nadto se v jeho případě nejedná o závazný pramen práva, jen o stanovisko celního orgánu EU, a to navíc až po dovozu.

30. Žalovaný při jednání odkázal na své písemné stanovisko k žalobě. Jednání VCK přitom proběhlo právě jako reakce na rozpor mezi ZISZ jednotlivých států EU. Již v roce 2012 přitom německá celní správa zařadila obdobné jako nyní posuzované zboží pod kód KN 95030075. Ve správním spise je obsažena jedna taková ZISZ a žalovaný dokládá další takové informace. Od 15. 4. 2016 byla i v České republice vydána ZISZ týkající se obdobného jako posuzovaného zboží, která odpovídala nynějšímu hodnocení věci.
31. Při jednání obě strany přednesly důkazní návrhy a v tomto smyslu odkázaly na důkazy buď již zařazené do soudního spisu, nebo na důkazy, které předložily při ústním jednání. Soud navržené důkazy provedl, přičemž v případě žalovaného se jednalo o ZISZ celního úřadu v Hannoveru č. DE 9861/12-1, DE 9860/12-1, DE 9859/12-1 a DE 9858/12-1, všechny s datem počátku platnosti 10. 7. 2012; dále žalovaný předložil dokument „*Podrobnosti o ZISZ*“ vydaný Celním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 15. 4. 2016, č. CZ34-0623-2016, který se vyjadřuje k obdobnému jako nyní posuzovanému zboží. V případě žalobce šlo o: jeden exemplář předmětného zboží, které žalobce navrhl k dokazování v rámci přípisu ze dne 1. 6. 2017; jeden exemplář daného zboží v originálním balení; videosoubor zaslaný na CD rovněž jako příloha přípisu ze dne 1. 6. 2017, prezentující dětskou hru La Cucaracha, která dotčené zboží HEXBUG užívá pro ztvárnění hmyzu; recenzi hry „*La Cucaracha – švábi v kuchyni*“ (recenze je dohledatelná na www.deskovehry.com/author/dusan, přičemž soud vycházel z pdf verze této recenze, kterou žalobce rovněž zaslal na CD); společenskou hru „*Bugs in the Kitchen*“ která představuje cizojazyčnou verzi již zmíněné hry La Cucaracha, a konečně dvě reklamní videa dostupná na www.youtube.com, kde je předmětné zboží prezentováno jako „*martábrouk*“ a bylo přikládáno jako „bonus“ k doplňku stravy pro děti prodávanému pod názvem „*Martánci*“ (videa jsou dostupná na www.youtube.com po vyhledání ve vyhledávači google na základě zadání hesla „*reklama martábrouci*“).

IV. Posouzení věci soudem

32. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Celního úřadu, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
33. V žalobě žalobce napadal jak procesní aspekty rozhodnutí žalovaného, tak věcné posouzení celního zařazení předmětného zboží. V rámci tohoto rozsudku se krajský soud vyjádří nejprve k těmto procesním otázkám a následně také k meritornímu zhodnocení věci žalovaným.
34. Ve věci není mezi stranami sporu, že u předmětného zboží bylo clo původně vyměřeno v výši 0 Kč, a to na základě shora zmíněných jednotných správních dokladů ze dne 19. 6. 2014, ev. č. 14CZ5300001GZ5JSB0, ze dne ze dne 30. 7. 2014, ev. č. (MRN) 14CZ5300001H5ZVNW9, ze dne 3. 9. 2014, ev. č. (MRN) 14CZ650001BI7GF35, ze dne 11. 12. 2014, ev. č. (MRN) 14CZ650001DD2ZNW3, a ze dne 12. 1. 2015, ev. č. (MRN) 15CZ650000188IL5E2. Celní úřad poté clo vyměřil shora specifikovanými dodatečnými platebními výměry odlišně, neboť dospěl k závěru, že zboží deklarované jako „*plastová hračka ve tvaru brouka*“ nemělo být zařazeno do podpoložky dle celního sazebníku KN 9503 00 49 („*Hračky představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti: Ostatní*“), ale zařazeno do podpoložky KN 9503 00 75 („*Ostatní hračky a modely, s vestavěným motorem: Z plastů*“).

35. Krajský soud v Brně neshledává postup, kdy došlo k následnému přehodnocení vyměřené částky cla sám o sobě za problematický. Naopak takový postup zákon předpokládá. V tomto ohledu lze odkázat na institut doměření cla a daně dle § 264 původního celního zákona, kdy ve svých rozhodnutích Celní úřad také na § 264 odst. 1 a 2 písm. b) a odst. 3 původního celního zákona, dle nichž postupoval, odkázal; k doměření cla došla na základě kontroly ve smyslu § 127 původního celního zákona (viz např. „výsledek kontrolního zjištění“ – NK0043/15/530501). Postup Celního úřadu byl rovněž v souladu s § 143 daňového řádu upravujícího problematiku doměření daně. Celní úřad postupoval rovněž v intencích čl. 48 celního kodexu Unie, dle něhož mj. platí, že „[p]o propuštění zboží mohou celní orgány za účelem celních kontrol ověřovat správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, celním prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupním souhrnném celním prohlášení, výstupním souhrnném celním prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu a existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím. Celní orgány mohou toto zboží rovněž kontrolovat nebo z něj odebrat vzorky, je-li jeho kontrola ještě možná.“
36. Pokud celní orgány ve věci vycházely rovněž ze závěrů formulovaných VCK (subsektor textilní, mechanické a různé) na programu jednání, které se uskutečnilo ve dnech 22. – 25. 2. 2016 v Bruselu (bylo zde mimo jiné projednáno sazební zařazení zboží „Hexbug beetle“ – bod 4.12 programu jednání), pak se opět samo o sobě nejedná o postup problematický, a to zejména při přihlédnutí k dalším okolnostem věci. Za ty je třeba považovat např. to, že přehodnocení celního zařazení předmětného zboží nenásledovalo až po daném zasedání VCK, ale počalo již v průběhu roku 2015. V tomto směru soud odkazuje např. na rozkaz Celního úřadu č. 43/2015 ze dne 19. 8. 2015, ev. č. SPR: NK0043/15/530501, jímž byla uložena povinnost provést kontrolu předmětného zboží po propuštění, kdy tento rozkaz byl vydán na základě předchozího podnětu Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Protokol (č. j. 125461-4/2015-530000-51) byl v souvislosti se zahájením kontroly po propuštění zboží sepsán za přítomnosti zástupce žalobce, kdy žalobce daného dne, tedy 24. 8. 2015, tento protokol také podepsal. Pokud Celní úřad následně vyčkával na závěry VCK, pak je třeba říci, že to bylo v souladu s žádostí zástupce žalobce ze dne 23. 10. 2015.
37. Z výše uvedeného tedy plyne, že pochybnosti o celním zařazení zboží choval Celní úřad již před formulováním závěrů VCK a v tomto smyslu nelze mít ani za to, že by je „slepě“ následoval. Taktéž nelze v tomto kontextu hovořit o tom, že by celní orgány nemohly přehodnotit celní zařazení předmětného zboží za období předcházející formulování závěrů VCK (to tedy zejména za situace, kdy již proces „přehodnocování“ započal dříve – viz úřední záznam č. j. 125461-13/2015-530000-51 ze dne 8. 10. 2015 a stanovisko o sazebním zařazení zboží č. j. 144204/2015-530000-21 ze dne 7. 10. 2015, kdy Celní úřad dospěl k závěru, že se předmětné výrobky mají zařazovat pod kód KN 95030075). Proto soud nepovažuje za relevantní ani argumentaci žalobce, že zápis z jednání VCK není nařízením Komise a není právně závazný pro předcházející období, kdy se jedná o změnu v aplikaci práva EU v důsledku uplatnění institutu, který má zajišťovat jednotnost aplikace celních předpisů.

38. V daných souvislostech nepovažuje zdejší soud za rozhodnou ani argumentaci žalobce, že celní zařazení zboží v souladu s názorem žalobce proběhlo u totožného zboží na území Velké Británie a Slovenska (ZISZ č. GB120051150 a SK16993/10/5219/120). Toto zařazení bylo u britské ZISZ, jak u vádí i žalovaný, následně zneplatněno, kdy například německá ZISZ č. DE9858/12-1 prokazuje rozdílnost správní praxe na území EU; vzhledem k závěrům, ke kterým zdejší soud dospěl, pak nepovažuje za nutné se podrobně vypořádávat s argumentem diskriminace vůči jinému dovozci (viz níže).
39. Za nezákonný nepovažuje soud ani postup, v jehož rámci byl žalobce seznámen s předmětným zápisem VCK. Zde žalobce upozornil na úpravu v § 76 daňového řádu. Dle jeho odstavce prvního platí, že: *„Při správě daní se jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce“*; dle odstavce druhého: *„Písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.“*
40. Je přitom pravdou, že žalobci byl daný zápis zaslán v angličtině, tedy ne v překladu do českého jazyka, což by mohlo nasvědčovat porušení citovaného ustanovení daňového řádu. Na druhou stranu zdejší soud vychází ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2015, č. j. 9 As 12/2014-60, publikovaného pod č. 3239/2015 Sb. NSS. Dle něj je provedení důkazu cizojazyčnou listinou, aniž by byl proveden její překlad do českého jazyka, ve správním řízení přípustné, není-li o jejím obsahu v řízení sporu. Zároveň neopatření překladu cizojazyčné listiny, jíž je prováděn důkaz, může představovat vadu řízení, jestliže účastník v řízení před správním orgánem namítl, že tato skutečnost bránila uplatnění jeho práva vyjádřit se k podkladu rozhodnutí; k takové vadě soud přihlíží jen k námitce. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud odkázal na úpravu obsaženou v § 16 odst. 1 a 2 a § 53 odst. 6 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), dle názoru zdejšího soudu však není důvod, aby se dané závěry nedaly analogicky užít i na případ řízení dle daňového řádu.
41. Vztaženo na nynější věc je tak třeba konstatovat, že žalobce byl s předmětným zápisem z jednání VCK seznámen s dostatečným předstihem před vydáním rozhodnutí Celního úřadu (dne 20. 7. 2016), žalobce obsah tohoto zápisu nijak nezpochybňoval, resp. nezpochybňoval, že by závěry, které si z tohoto výkladu osvojily celní orgány, nedopovídaly obsahu daného zápisu a rovněž v řízení nenavrl překlad daného dokumentu. V tomto směru lze vycházet z toho, že o obsahu zmíněného zápisu neměl žalobce pochybnosti a jeho argumentace je tak spíše formálního povahy. Z tohoto důvodu tak nelze dospět k závěru o nezákonnosti rozhodnutí Celního úřadu či žalovaného.
42. Rozhodující otázkou v rámci nyní nastoleného sporu je to, jaké mělo být správné celní zařazení dováženého zboží, potažmo zda jsou v tomto směru rozhodnutí Celního úřadu a žalovaného správná.
43. K tomu soud uvádí obecný výklad, který k problematice ve svém rozhodnutí uvedl i žalovaný (a k němuž soud nemá výhrad).

44. Sazební zařazení zboží je upraveno celním sazebníkem, který obsahuje mj. základní obecně závazná pravidla, již zmíněná tzv. „interpretační pravidla“. Na jejich základě je nutné postupovat při aplikaci celního sazebníku. Ten používá pro účely klasifikace zboží kombinovanou nomenklaturu (dále také jen „KN“). Ta vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (dále také jen „HS“) zakotveného Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží (dále „úmluva o HS“) a Protokolem o její změně (publikována pod č. 160/1988 Sb. a v Úředním věstníku ES pod č. L 198, 20/07/1987). Harmonizovaný systém rozděluje zboží do 21 tříd a 97 kapitol. Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Harmonizovaný systém obsahuje rovněž poznámky ke třídám nebo kapitolám, které mají stejnou závaznost jako čísla a položky. Tyto poznámky obsahují rovněž výjimky a anomálie, které jsou ve třídách a kapitolách obsaženy.
45. Celní sazebník doplňuje šestimístné kódy HS o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Podle čl. 1 odst. 1 celního sazebníku se zavádí nomenklatura zboží (KN). Podle čl. 2 celního sazebníku Komise zavádí integrovaný sazebník Evropských společenství (Taric), který splňuje požadavky společného celního sazebníku. Podle čl. 3 odst. 1 celního sazebníku má každá podpoložka KN osmimístný číselný kód, kdy prvních šest míst jsou číselné kódy vztahující se k číslům a položkám nomenklatury HS, sedmé a osmé místo určuje podpoložky KN. Z toho vyplývá, že KN je podrobnějším členěním nomenklatury Harmonizovaného systému. Ještě podrobnější členění zavádí kódy Taric. Podle čl. 3 odst. 2 celního sazebníku jsou podpoložky Taric určeny 9. a 10. místem, tvořícím spolu s KN číselné kódy Taric, neexistuje-li žádné další třídění Společenství, označí se 9. a 10. místo číslicemi „00“.
46. Podle čl. 5 celního sazebníku používají Komise a členské státy Taric při uplatňování opatření Společenství týkajících se dovozu do Společenství a vývozu z něj. Kódy Taric a doplňkové kódy se použijí na veškerý dovoz a případně veškerý vývoz zboží zahrnutého v odpovídajících podpoložkách. Podle čl. 6 celního sazebníku Komise zajišťuje zavedení, aktualizaci, správu a zveřejnění Taric a využívá přitom podle možností prostředků automatického zpracování dat. Komise přijímá opatření nezbytná k integrování jednotlivých opatření do Taric, zavedení kódů Taric a doplňkových kódů, aktualizaci Taric a okamžitému zveřejnění změn Taric v elektronickém formátu.
47. Sdělením o Taric (Integrovaný celní sazebník Evropských společenství) zveřejněným v Úředním věstníku Evropské unie C 258/18 ze dne 20. 10. 2004, oznámila Komise své rozhodnutí nepokračovat v každoročním zveřejňování Taric v Úředním věstníku Evropské unie. Naposledy byl Taric zveřejněn v Úředním věstníku Evropské unie C 103 ze dne 30. 4. 2003. Od té doby (tzn. i v okamžiku podání a projednání JSD) je Taric k dispozici v elektronické podobě a spravuje jej Komise, která zveřejňuje každodenně aktualizovanou verzi na oficiální internetové stránce Taric (http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp).
48. Konkrétní kódy Taric k podpoložkám KN a doplňkové kódy Taric jsou tedy ve smyslu čl. 6 celního sazebníku a sdělení o Taricu stanoveny v příslušných právních předpisech a v Integrovaném celním sazebníku Evropských společenství (Taric), který je k dispozici v

elektronické podobě v každodenně aktualizované verzi na oficiální internetové stránce Taricu, spravované Komisí.

49. Podle čl. 12 celního sazebníku Komise přijme každoročně nařízením úplnou verzi kombinované nomenklatury, jakož i odpovídající všeobecné a smluvní celní sazby společného celního sazebníku vyplývající z opatření přijatých Radou nebo Komisí. Toto nařízení se vyhlásí v Úředním věstníku Evropských společenství nejpozději dne 31. října a použije se ode dne 1. ledna následujícího roku. Pro projednávaný případ bylo rozhodným zněním KN prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1101/2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění.
50. Jak uvádí, ve svých rozhodnutích žalovaný, při zařazování zboží do KN nebo jiné celní nomenklatury je nezbytné odpovědět na základní zbožíznalecké otázky: „*co je to (název a popis výrobku nebo zboží), z čeho je to (materiál a složení) a k čemu je to (způsob použití nebo užití výrobku či zboží).*“ Jen tak mohou být nalezeny objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti dováženého zboží v okamžiku jeho předložení k celnímu řízení, které jsou rozhodujícími kritérii pro jeho sazební zařazení do příslušného kódu celní nomenklatury. Tato kritéria zohledňuje i SDEU v mnohých rozsudcích, např. C-411/07 ze dne 2. 10. 2008 ve věci *X BV*, bod 20; C-370/08 ze dne 20. 5. 2010 ve věci *Data I/O GmbH*, bod 29; C-382/09 ze dne 7. 10. 2010 ve věci *Stils Met SIA*, bod 29; C-12/10 ze dne 22. 12. 2010 ve věci *Lecson Elektromobile GmbH*, bod 16.
51. V projednávaném případě byla aplikována interpretační pravidla č. 1 a 6. Žalobce se přitom domníval, že dovezené hračky mají být zařazeny do kódu KN 95030049 jako hračky představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti, zatímco Celní úřad dospěl k závěru, že se tyto výrobky zařazují do kódu KN 95030075 jako ostatní hračky z plastů s vestavěným motorem. Jak již bylo řečeno, předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným byl způsob jeho zařazení do KN.
52. Interpretační pravidla musí být aplikována postupně, tzn., pokud nelze konkrétní zboží zařadit do příslušného čísla podle interpretačního pravidla č. 1, postupuje se podle interpretačního pravidla č. 2, atd... Interpretační pravidlo č. 6 pak upravuje zařazení zboží do konkrétní položky a podpoložky po jeho zařazení do konkrétního čísla.
53. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o způsobu aplikace 1. interpretačního pravidla, které zní: „*Názvy tříd, kapitol a podkapitol celního sazebníku jsou pouze orientační. Pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a další pravidla, pokud znění čísel nebo poznámek nestanoví jinak.*“ Žalobce ve svém původním návrhu i v odvolání, stejně jako Celní úřad ve svých rozhodnutích, shodně zařadili dovezené výrobky do čísla KN 9503.
54. Jak uvedl ve svém rozhodnutí i žalovaný, po zařazení dovezených výrobků do čísla KN 9503, je třeba prostřednictvím 6. interpretačního pravidla určit položku a podpoložku, do které se tyto výrobky zařazují, a tím i sazbu cla.
55. Podle 6. interpretačního pravidla „*[z]ařazení zboží 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 ostatními interpretačními pravidly,*

přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně [pozn.: stejná úroveň položek a podpoložek je vyjádřena čárovým kódem]. *Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla také příslušné poznámky ke třídě a kapitole.*

56. Číslo 9503 se na úrovni (–) čárového kódu dělí na deset základních skupin výrobků, z nichž některé jsou podpoložkami KN:
 1. *Tříkolky, koloběžky, šlapací auta a podobná vozidla a vozítka; jako hračky kočárky pro panenky* [podpoložka KN 95030010]
 2. *Panenky a loutky představující pouze lidské bytosti a části, součásti a příslušenství*
 3. *Elektrické vláčky, včetně kolejnic, signalizačního zařízení a ostatního příslušenství; zmenšené modely k sestavování* [podpoložka KN 95030030]
 4. *Ostatní sady stavebnic a stavební hračky*
 5. *Hračky představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti*
 6. *Hudební nástroje a přístroje jako hračky* [podpoložka KN 95030055]
 7. *Puzzle*
 8. *Ostatní hračky tvořící soupravy nebo sbírky* [podpoložka KN 98030070]
 9. *Ostatní hračky a modely, s vestavěným motorem*
 10. *Ostatní*
57. Pátá skupina výrobků (do níž dle názoru žalobce patří i dovezené výrobky) se na úrovni (–) čárového kódu dále člení na *vycpané* hračky (podpoložka KN 95030041 se sazbou cla 4,7 %) a *ostatní* hračky, tedy jiné než vycpané (podpoložka KN 95030049 se sazbou cla 0 %). Devátá skupina výrobků (do níž se zařazují dovezené výrobky podle názoru Celního úřadu i žalovaného) se na úrovni (–) čárového kódu dále člení na výrobky z *plastů* (podpoložka KN 95030075 se sazbou cla 4,7 %) a na výrobky z *ostatních materiálů*, tedy jiných než plastových (podpoložka KN 95030079 se sazbou cla 0 %).
58. Celní sazebník přitom nepopisuje blíže charakteristické objektivní znaky výrobků spadajících do páté skupiny výrobků čísla 9503, resp. nestanoví, jaké konkrétní (minimální) znaky musí mít výrobky zařazované jako hračky představující zvířata nebo jiné než lidské bytosti. Poznámky ke třídě XX a kapitole 95 (kam číslo KN 9503 spadá) rovněž neobsahují žádné podrobnější informace, stejně jako vysvětlivky k HS a ke KN. V této souvislosti je třeba vycházet jednak přímo z doslovného znění dotčených podpoložek a jak uvádí žalovaný, případně také podpůrně z aktů autorit zabývajících se tarifem na mezinárodní úrovni za účelem dosažení jednotné správní praxe (tento závěr krajský soud v obecné rovině akceptuje, v nyní posuzovaném případě se však musel, jak bude uvedeno i níže, od takového aktu odlišit).
59. Právní názor žalovaného byl postaven na přesvědčení, že „výrobky zařazované do kódu KN 95030049 musí představovat známé (skutečně existující) zvíře (např. pes, kůň, ...) nebo jinou než lidskou bytost (např. čert, anděl,...) a musí vykazovat zcela zřejmé, nezaměnitelné a především typické objektivní charakteristické znaky zvířat nebo jiných bytostí, které představují.“ Žalovaný dále ve svém rozhodnutí uvedl, že „[p]ředmětný výrobek byl odvolatelem popsán

[...] jako hračka představující brouka s martánskými rysy (tzv. martábrouk). Takové označení odvolací orgán s ohledem na níže uvedené skutečnosti vnímá spíše jako marketingové označení než označení, které by vycházelo z objektivních charakteristických znaků těchto výrobků. CÚ JMK v průběhu kontroly po propuštění zboží a v napadeném rozhodnutí tuto charakteristiku (označení) rovněž používal a nazýval předmětné výrobky jako hračky ve tvaru brouka s elektromotorkem apod. V této souvislosti odvolací orgán připouští, že pouze na základě odvolatelem sděleného a používaného slovního označení (popisu), pokud by odpovídalo skutečným objektivním vlastnostem dotčených výrobků, by se přiklonil k názoru odvolatele. Pokud by dovezené výrobky skutečně měly objektivní charakteristické rysy brouka, nepochybně by se jednalo o hračky představující zvíře, a to bez ohledu na zabudovaný motorek. Tak tomu ovšem není. Součástí spisu je také fotodokumentace dovezených výrobků. Podle názoru odvolacího orgánu nelze dovezené výrobky ani zdaleka označit za brouky nebo jiné bytosti. Tvar výrobku může evokovat tvar těla brouka pouze ve velmi hrubých rysech, a to pouze za použití velké dávky fantazie. Stejně jako brouka může předmětný výrobek připomínat např. kartáč. S ohledem na vizáž dovezených výrobků má odvolací orgán tyto výrobky za fantazijní předměty, na jejichž povrchu je zobrazen motiv elektronického tištěného spoje (ve třech případech) a v jednom případě motiv propojených kružnic a čar. Odvolací orgán nenalezl na zobrazených výrobcích žádné objektivní znaky zvířete (v případě brouka článkované tělo, oči, kusadla, tykadla, tři páry nohou, apod...) a ani žádné odvolacímu orgánu známé bytosti. Jedná se o plastový výrobek (destičku) pravidelného tvaru, z jehož spodní části vychází kolmo dolů 6 párů stejně dlouhých výběžků (v nichž odvolatel zřejmě spatřuje nohy údajného brouka – počet nesouhlasí), mezi nimiž je patrně umístěn motorek s napájením (nelze z obsahu fotografií s jistotou určit). Při pohledu shora je výrobek v jednom místě z obou stran zúžen (zde patrně odvolatel spatřuje krk údajného brouka) a rozděluje výrobek podélně na dvě části v poměru cca 1:5 (dle tvrzení odvolatele hlavu a tělo). Přední (kratší) část (dle orientace výrobku na fotografii) výrobku má tvar pětiúhelníku (s pomyslnou základnou v zúžené části), zadní část je ukončena dvěma sousedícími trojúhelníkovými zářezy stejné hloubky. V horní, zadní části obsahuje výrobek 4 pravidelně umístěné oválné otvory či tmavá místa, přední část je shora prolisována ve tvaru širokého písmene „V“ (rovnoběžně s vrcholem pětiúhelníku). Předmětné výrobky jsou ve spise zobrazeny ve 4 barevných variantách, a to pouze při pohledu z boku na horní část výrobků. Protože dovezené výrobky nemají objektivní charakteristické rysy zvířete nebo jiné bytosti, nelze tyto výrobky zařadit do kódu KN 95030049. S ohledem na to, že dovezené výrobky byly vyrobeny z plastu, jediným kódem KN, který připadá v úvahu, je proto kód KN 95030075. V tomto směru se odvolací orgán ztotožnil s názorem CÚ JMK. „Toto své odůvodnění žalovaný doplnil o reakci na argumentaci žalobce tak, že uvedl: „K úvahám odvolatele na téma výkladu termínu „bytost“ odvolací orgán uvádí, že tímto pojmem se zpravidla označuje jedinec projevující se známkami života a vlastním myšlením. Jedná se o původně teologický a zejména filosofický pojem označující jednotlivé oživené jsoucí. Termín vznikl ze slova „být“ a označuje se jím obvykle člověk nebo duch. V tomto významu se vyskytuje i ve starší literatuře, v současné češtině jde o výraz spíše knižní, užívá se však stále pro bytosti člověku podobné a přitom netělesné, případně i pohádkové, např. andělé, čerti, ... (zdroj Wikipedie).“

60. Pro názornost Krajský soud v Brně do rozsudku zařazuje fotografie předmětných výrobků, jak jsou zachyceny ve správním spise např. pod ID-366672/2015-530000:

HEXBUG nano brouk – tmavě modrý



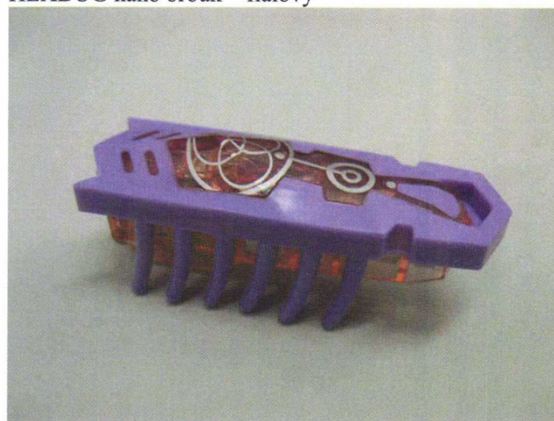
HEXBUG nano brouk – červený



HEXBUG nano brouk – zelený



HEXBUG nano brouk – fialový



61. S ohledem na podobu posuzovaného výrobku, kdy lze do značné míry souhlasit s popisem, jak jej podal žalovaný (pouze schematické naznačení těla brouka – včetně hlavové části a jejího oddělení „krkem“, entomologicky nesprávný počet končetin u hmyzu, kresba na „krovcích“, která zřejmě neodpovídá žádnému konkrétnímu známému druhu brouka, absence detailů na „hlavě“ v podobě např. očí, tykadel, kusadel apod.), je skutečně do jisté míry otázkou fantazie, zda bude daný výrobek považován za napodobeninu živého tvora, nebo za „předmět“ ve smyslu robota, vozítka apod. V celkovém kontextu věci však soud nabyl dojmu, že se skutečně jedná o „*bračku představující zvíře*“ a je s ohledem na to přesvědčen o potřebě celního zařazení zboží do podpoložky KN 95030049.
62. Krajský soud v Brně bere na vědomí a do jisté míry kvituje, že se žalovaný pokusil poměrně podrobně vypsát důvody, pro které není možné předmětný výrobek považovat za zvíře – brouka; je zřejmé, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí definoval pojmy jako „bytosť“, zamýšlel se nad rozdíly výrobku oproti reálným zvířecím předobrazům apod. Přesto soud nepovažuje za nutné do těchto „filozofických“ („fenomenologických“) otázek zabředávat. Je totiž zjevné, že každé ztvárnění, byť seberealističtější, nějaké entity se bude nutně od svého předobrazu, a to i svou podstatou odlišovat. Jako příklad takového

„paradoxu“ může sloužit slavné dílo René Magritta *Zrádnost obrazů*, kdy pod realistickým vyobrazením dýmky je vyveden nápis „*Toto není dýmka*“:



63. Podobně i v nynějším případě je třeba zvážit, zda při zohlednění všech skutečností a po provedeném dokazování existuje obhajitelný pohled (kdy posuzování, zda se jedná o zpodobnění zvířete, se v daném případě může teoreticky pohybovat někde na škále mezi zcela „věrně“ imitujícím předmětem vykazujícím přítomnost anatomických detailů až po např. prostý proužek plastu, o kterém je tvrzeno, že představuje vývojovou fázi živočicha, kupř. larvu), že posuzovaný výrobek má ztvárňovat zvíře – hmyz či (s ohledem na „entomologické nepřesnosti“) obecněji členovce; soud se domnívá, že pokud tomu tak je, byť uznává, že se v dané věci jedná o hraniční případ, je třeba dát přednost v rámci principu *in dubio pro mitius* právě tomuto náhledu.
64. V dané věci je zřejmé, že hodnocený produkt má v přední části prvek, který by z morfologického hlediska bylo možné označit za hlavu, resp. její notně schematickou podobu. Ta je od zbytku oddělena zúženou částí, na kterou navazuje část, kterou by, opět s jistou mírou tolerance, bylo možné považovat za tělo, krovky s kresbou. „Nohy“ jsou opět velmi schematické (a jak již bylo zmíněno, neodpovídají počtu nohou u hmyzu, mohou však odpovídat svým počtem jinému členovci). Při zvážení všech těchto skutečností je otázkou, kterou si žalovaný v řízení nepoložil, proč by si výrobce takové hračky komplikoval výrobní proces a případně zvyšoval cenu tím, že svému výrobku bude vtiskávat určitou specifickou podobu, u níž by bylo možné uvažovat o zvířecí podobě; z tohoto hlediska by bylo jednodušší vyrobít prostou destičku. Pokud by cílem výrobce bylo, aby daný produkt byl považován za „robotu“ nebo jiný „samohybný předmět“, jak uvádí žalovaný, bylo by obecné představě o takových strojích bližší, naznačil-li by např. schematicky kola, antény apod.
65. Dle názoru soud není v tomto směru možné abstrahovat ani od pohybu posuzovaného předmětu, potažmo jeho celkového působení při provozu. Jak soud ověřil při dokazování, vlivem působení vibračního elektromotoru se výrobek posunuje po ploše spíše „hmyzím“ způsobem, než způsobem, jakým se pohybují stroje: vykazuje jisté těkavé pohyby se změnami směru, jako členovec, který např. hledá potravu či možnosti úniku, a to ve spojení s tím, že při otočení na bok či na „krovky“ jeví snahu opětovně se postavit na končetiny, tak jak to v realitě činí například právě hmyz. Pokud žalovaný hovořil o tom, že posuzovaný výrobek mohl představovat např. kartáč či jiný podobný předmět, nelze této úvaze upřít jistou smysluplnost, na druhou stranu u kartáče nebo jiného podobného

předmětu nelze bez dalšího očekávat pohyb, jaký posuzovaný výrobek po zapnutí vykonává, nebo přítomnost elektromotoru.

66. Výše uvedené závěry jsou podporovány způsobem, jakým je posuzovaný výrobek v některých kontextech využíván. Tím je kupř. jeho užití jako „švába“ ve společenské hře La Cucaracha. Soud si uvědomuje, že hodnota tohoto tvrzení a důkazu je pouze podpůrná, neboť výrobek je třeba hodnotit především sám o sobě, nikoli jakou součástí většího celku po kompletaci, nicméně jedná se o skutečnost konzistentní s tvrzeními žalobce (v tomto smyslu tato tvrzení není možné považovat za účelová) a úvahami, které soud zmínil výše. Soud přitom bere rovněž na vědomí relevantní námitku žalovaného přednesenou při ústním jednání, dle které by žalobce mohl tvrdit, pokud by mu to svědčilo, že v případě daného produktu jedná kupř. o robota či mimozemský stroj, pakliže by herní plán příslušné hry byl stylizován jako vesmír, cizí planeta apod. Ovšem jak již bylo řečeno, veškerá tvrzení žalobce jsou konzistentní a nevykazují projevy účelovosti – posuzovaný předmět lze v závislosti na míře ještě „tolerovatelné“ fantazie považovat za napodobeninu zvířete (viz úvahy uvedené výše, na jaké škále se věrnost výrobku vůči svému tvrzenému předobrazu může pohybovat), a to v obecném smyslu tohoto pojmu, nikoli jako „odkaz“ na zcela konkrétního známého živočicha (na trhu se nabízí mnoho tzv. „plyšáků“, u nichž by ze zoologického hlediska rovněž bylo složité určit konkrétní druh živočicha, byť je zřejmé, že se má jednat o „zvíře“), komerční název produktu svědčí o tom, že se o zvíře jednat má (HEXBUG), výrobek je používán ve společenské hře jako ztvárnění obtížného kuchyňského hmyzu (a je tak zjevně přinejmenším recenzentem dané hry vnímám a má být za takového považován i zákazníky, kteří si hru zakoupí) či byl přikládán k jinému výrobku jako „bonus“ v podobě tzv. „marťabrouka“ apod.
67. Zdejší soud si uvědomuje rovněž to, že obdobný výrobek byl VCK posouzen odlišně, a to způsobem, jaký zastává žalovaný i Celní úřad. Soud bere na vědomí i celní zařazení, které v tomto smyslu provedly německé celní orgány, osud, který stihl celní zařazení dle britských ZISZ, jakož i dokument „*Podrobnosti o ZISZ*“ vydaný Celním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 15. 4. 2016, č. CZ34-0623-2016, který soud provedl při jednání jako důkaz. Ani závěry VCK, ani další zde zmíněná správní praxe (a příslušné dokumenty) však pro soud není v posuzované věci závazná a soud danou věc posuzuje autonomně.
68. Ačkoli tedy Krajský soud nepřisvědčil žalobcovým procesním námitkám, považuje za důvodné jeho námitky hmotné, týkající se celního zařazení zboží. V případě důvodných pochybností, kdy se existovaly přinejmenším srovnatelné výkladové závěry, bylo třeba postupovat ve prospěch daňového subjektu. Rozhodnutí žalovaného proto z těchto důvodů ruší a daně věci mu vrací k dalšímu řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

69. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1) s. ř. s. ruší, a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení bude třeba především znovu posoudit otázku celního zařazení posuzovaných výrobků, a to v závislosti na zde uvedených závěrech Krajského soudu v Brně.
70. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na

náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

71. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3\,100\text{ Kč}$ a $3 \times 300\text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Soud naopak nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za úkon ze dne 1. 6. 2017, jímž zástupce žalobce navrhl doplnění dokazování – dle soudu se nejedná o účelně vynaložené náklady, neboť daný důkazní návrh mohl žalobce učinit, jak vyplývá z textu žaloby i z daného úkonu z 1. 6. 2017, již v rámci žaloby samotné.
72. Dále Nejvyšší správní soud přiznal zástupci žalobce náhradu cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu a náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu za cestu osobním vozem dne 27. 2. 2019 z Loun do Brna a zpět (546 km) za účelem účasti na jednání před soudem. Pokud jde o náhradu cestovních výdajů, základní náhrada za použití vozidla podle § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce činí 2238,60 Kč (tj. $546\text{ km} \times 4,10\text{ Kč/km}$) a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 158 odst. 2 a 4 zákoníku práce a § 4 písm. c) vyhlášky č. 333/2018 Sb. činí 1 155,77 Kč (tj. $546\text{ km} \times 6,3\text{ l/100 km} \times 33,60\text{ Kč/l}$). Náhrada za promeškaný čas strávený cestou v délce 12 započatých půlhodin podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu činí 1 200 Kč.
73. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 107 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši $5 \times 3\,000\text{ Kč}$.
74. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 32 901 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. února 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu