



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **S., s. r. o.**, IČO X
sídlem V. 620/9, X S.

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2017, č. j. 48978-2/2017-900000-304.1,
ve věci sazebního zařazení zboží,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou doručenou krajskému soudu dne 17. 10. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2017, č. j. 48978-2/2017-900000-304.1 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) – závazné informaci o sazebním zařazení zboží číslo CZ 34-0734-2017 ze dne 30. 6. 2017 (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

„rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), a toto rozhodnutí potvrdil. Správní orgán I. stupně uvedeným rozhodnutím zařadil zboží s obchodním označením Sudoku pro radost do podpoložky kombinované nomenklatury 4911 99 00.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí. Namítala, že vysvětlivky ke kódu kombinované nomenklatury (dále také „KN“) 4901 nezakazují, že by v této kategorii nemohl být výrobek, který není určený ke čtení. Do kódu KN 4901 spadají i některé publikace určené k vyplňování a nikoli ke čtení, což dokazuje poznámka č. 3 ke kapitole celní kombinované nomenklatury.
3. Podle žalobkyně jsou na trhu běžně k dostání periodika, jejichž obsahem je výhradně sudoku. Pokud by žalobkyně svázala taková periodika do společné obálky, výsledný výrobek by s ohledem na poznámku č. 3 ke kapitole 49 celní kombinované nomenklatury byl zařazen s kódem KN 4901. Takto vzniklý výrobek by však také nebyl určen ke čtení a byl by obsahově shodný s knihou sudoku žalobkyně, přesto by byl zařazen do kódu KN 4901 a nikoli 4911.
4. Žalobkyně měla za to, že knihu sudoku lze považovat za knihu s úkoly s prostorem pro doplňování rukou, kterou lze zařadit do kódu KN 4901. Knihu sudoku by bylo možné považovat i za vzdělávací pracovní (psací) sešity ve smyslu vysvětlivek ke kapitole 49.
5. Žalobkyně nesouhlasila se závěry správních orgánů, že kniha sudoku neobsahuje textovou část ke čtení. Namítala, že i sled číslic nebo jiných znaků představuje text, který je potřeba přečíst, a na základě tohoto textu doplnit číslice podle pravidel sudoku. Podle žalobkyně lze shledat v posuzované věci shodné rysy knih sudoku a cvičebnic z matematiky, které jsou na rozdíl od knih sudoku zařazovány s kódem KN 4901. Taktéž měla za to, že kniha sudoku obsahuje obsáhlejší textovou část než je tomu u školních písanek, na které se kód KN 4901 vztahuje.
6. Pokud měly správní orgány za to, že lze knihu sudoku zařadit pod kód KN 4911, i když ji bylo možné zařadit pod kód KN 4901, měly za užití zásady *in dubio pro mitius* zvolit variantu pro žalobkyni výhodnější.

C. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.
8. Uvedl, že žalobkyně v žalobě argumentovala vysvětlivkami k harmonizovanému systému [blíže bod 31 tohoto rozsudku], které však nemají povahu právního předpisu. Jedná se toliko o výkladovou pomůcku nomenklatury harmonizovaného systému.
9. Podle žalovaného pojmy „tištěné knihy“ a „určené ke čtení“ právo EU nedefinuje, ale přesto používá, je třeba tyto pojmy vykládat v souladu s jejich smyslem v běžném jazyce s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které právní úprava sleduje. V této souvislosti odkázal na rozsudek Soudního dvora EU (ESD) ze dne 22. 11. 2012 ve věcech C-320/11, C-330/11, C-382/11 a C-383/11, Digital OOD, Cifrova kompania OOD a M SAT CABLE AD, nebo na rozsudek téhož soudu ze dne 5. 3. 2009 ve věci C-556/07, Komise versus Francie.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

10. Podle žalovaného je třeba pojem „určené ke čtení“ vykládat jako shluk liter a znaků (slovo, věta, odstavec, článek, atd.), které vytvoří smysluplné jádro odkazu. Publikace ke čtení mají mít materiální obsah, který kniha sudoku jako celek nemá (kromě jediné stránky, která obsahuje návod pro luštění sudoku). Podle žalovaného lze i u sudoku reprodukovat znaky, ale nelze z nich číst jakékoli sdělení.
11. Žalovaný nesouhlasil s tím, že žalobkyně argumentovala v žalobě pracovními sešity. Ty nepatří do kapitoly 49, ale do kapitoly 48. Ani příklad cvičebnice není podle žalovaného příhodný. Na rozdíl od sudoku, cvičebnice nabízí edukační informace, jejichž správné pochopení lze současně ověřit vepsáním a uchováním ověřovaných informací.
12. Podle žalovaného se žalobkyně nesprávně dovolává poznámky č. 3 ke kapitole 49 nařízení o celní nomenklatuře. Tato poznámka necílí na časopisy obsahující výhradně sudoku, ale na časopisy, které obsahují kromě textu i inzerci či reklamy. Ty mohou být sazebně zařazeny do čísla 4901 v případě, že se z nich vytvoří výrobek s jinou než papírovou vazbou. Takto nově vytvořená publikace následně představuje výjimku při sazebním zařazování publikací do čísla 4901, které kromě významné textové části mohou obsahovat i minoritní podíl inzerce či reklamy. Ani svázané časopisy sudoku nemohou být zařazeny do čísla 4901, jelikož nejsou určeny ke čtení. Žalovaný doplnil, že kniha sudoku nemá charakter novin, časopisu ani není periodikem. Kniha sudoku dále není svázaná jinak než v papíru. Poznámka č. 3 ke kapitole 49 tak na knihu sudoku nedopadá.
13. Podle žalovaného nelze knihu sudoku přirovnávat k písance, protože toto zboží se zařazuje do kapitoly 48 a čísla 4820. Taktéž nelze shledat stejné znaky knihy sudoku a pracovního sešitu, protože ten na rozdíl od knihy sudoku obsahuje významnou textovou část určenou ke čtení.
14. Žalovaný doplnil, že jednotlivé znaky, které lze přečíst, nepředstavují samostatně text určený ke čtení. Jednotlivé znaky se musí shlukovat do větších prvků (slov), následně do větších celků (vět) a následně do větších celků (odstavců, článků, knih). Shluky znaků musí poskytovat vnímatelnou informaci.
15. V posuzované věci nelze aplikovat ani zásadu *in dubio pro mitius*, protože u knihy sudoku neexistují žádné pochybnosti o jejím celním zařazení a žalovaný nemusel volit mezi dvěma variantami řešení. Je také třeba zmínit, že oběma podpoložkám KN 4901 99 00 i KN 4911 99 00 odpovídá smluvní celní sazba 0 %, ani jedna není pro žalobkyni výhodnější. Podle žalovaného brojí žalobkyně proti celnímu zařazení z důvodu různých druhů snížené sazby DPH u různého celního zařazení. Tato skutečnost ale nemá na řízení před celními orgány vliv a žalovaný ji nemohl zohlednit.

D. Replika žalobkyně

16. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzeními uvedenými ve vyjádření žalovaného. Dle jejího názoru ani členové Akademie věd ČR jasně nedefinují, co znamená slovo „číst“. Podle žalobkyně lze do pojmu čtení zahrnout i logicky uspořádané znaky.
17. Funkce knihy je zábavná a edukativní, obsahuje smysluplné a logické sdělení, představuje autorské dílo a je určena k prodeji na knižním trhu. Všechny tyto atributy kniha sudoku

splňuje. Podle žalobkyně je „*dehonestující knihu sudoku zařadit do zbytkové a odpadní kategorie 4911*“.

18. Žalobkyně doplnila, že příčinou sporu v posuzované věci je to, že existují tři sazby DPH a je mnohdy těžké určit, do jaké položky KN a sazby DPH konkrétní výrobek spadá. Jediným orgánem oprávněným zařazovat zboží do KN jsou celní orgány a je tedy jejich úkolem řádně určit, do jakého sazebního zařazení výrobek spadá. Mezi rozhodováním jednotlivých celních úřadů existují rozdíly, je proto třeba dané otázky vyjasnit.

E. Relevantní skutečnosti vyplývající ze spisu

19. Ze správního spisu vyplynuly pro rozhodnutí věci tyto relevantní skutečnosti:
20. Dne 19. 5. 2017 žalobkyně podala u správního orgánu I. stupně žádost o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, kterou navrhovala, aby bylo posuzované zboží – kniha sudoku – zařazeno do podpoložky KN 4901 99 00. Součástí žádosti byl vzorek posuzovaného zboží.
21. Správní orgán I. stupně vydal dne 30. 6. 2017 rozhodnutí týkající se závazné informace o sazebním zařazení zboží. V něm žalobkyni sdělil, že dle deklarovaných údajů a předloženého vzorku se v případě zboží žalobkyně jedná o tištěnou knihu sudoku, s vazbou. Tato kniha má 192 stran a obsahuje sudoku čtyř stupňů obtížnosti a jejich řešení. Kniha neobsahuje textovou část. Dále žalobkyni sdělil, že do „*žadatelem navrženého kódu 4901 99 00 nelze předmětné zboží zařadit, neboť se ve smyslu celní nomenklatury nejedná o zboží čísla HS 4901 (založené na textové části), ale o ostatní tiskařský výrobek HS 4911*“.
22. Proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

F. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2004 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.
24. Jedním ze základních prvků Evropské unie je společný vnitřní trh, který je založen na čtyřech základních svobodách – volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Základním institutem pro zajištění volného pohybu zboží na území vnitřního jednotného trhu je celní unie. Na území celní unie platí ustanovení společného celního kodexu, tedy nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, Celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“), a na dovoz zboží ze třetích zemí se aplikuje společný celní sazebník, tedy nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 6. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále též jen „nařízení č. 2658/87“ nebo „celní sazebník“). Z pohledu třetích států je tak vnitřní jednotný trh jednotným celním územím. Základním cílem celní unie je podpora obchodu se zbožím v rámci Evropské unie a ochrana jednotného vnitřního trhu před dovozy z nečlenských států.
25. K provedení celního sazebníku slouží Prováděcí nařízení Komise (EU) 2016/1821 ze dne 6. 10. 2016, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické

nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „prováděcí nařízení“). V něm se nachází kapitola 49 nazvaná jako *Tištěné knihy, noviny, obrazy a jiné výrobky polygrafického průmyslu; rukopisy, strojopisy a plány*. Součástí této kapitoly je poznámka č. 3, která uvádí, že *noviny, časopisy a periodika, které jsou svázány jiným způsobem než v papíru, jakož i sady novin, časopisů nebo periodik zahrnující více než jedno číslo ve společné obálce, se zařazují do čísla 4901, i když obsahují inzerci nebo reklamy*.

26. Kapitola 49 prováděcího nařízení dále obsahuje tabulku obsahující kód kombinované nomenklatury, popis zboží a smluvní celní sazbu. Zboží s kódem KN 4901 je popsáno takto:

KN 4901 *Tištěné knihy, brožury, letáky a podobné tiskoviny, též v jednotlivých listech (arších)*

KN 4901 10 00 *V jednotlivých listech (arších), též skládané*

KN 4901 91 00 *Slovníky a encyklopedie, též v pořadačové úpravě*

KN 4901 99 00 *Ostatní*

27. Žalobkyně měla za to, že kniha sudoku měla být zařazena pod kódem KN 4901 99 00. Správní orgány však knihu sudoku zařadily pod kód KN 4911 99 00. Zboží s kódem KN 4911 je popsáno takto:

KN 4911 *Ostatní tiskařské výrobky, včetně tištěných obrazů a fotografií:*

KN 4911 10 *Reklamní a propagační tiskoviny, obchodní katalogy a podobné výrobky:*

KN 4911 10 10 *Obchodní katalogy*

KN 4911 10 90 *Ostatní*

KN 4911 91 00 *Obrazy, tištěné obrazy a fotografie*

KN 4911 99 00 *Ostatní*

28. Krajský soud se tedy v rámci posouzení žalobních námitek zabýval tím, zda bylo možné zařadit knihu sudoku pod kód KN 4901.

29. Krajský soud poznamenává, že žaloba (včetně jejího doplnění a k žalobě přiloženého dokumentu nazvaného jako *Komentář k zařazování knih křížovek a sudoku do celní kombinované nomenklatury*) je velmi nekonkrétní, neobsahuje přiléhavou právní argumentaci, ale zahrnuje především domněnky žalobkyně nepodložené právními předpisy či judikaturou. Argumentace žalobkyně je založena zejména na zcela nesouvisejících příkladech „ze života“, které však právně nezpochybňují úvahy žalovaného.

30. Jak již bylo uvedeno shora, zboží s KN 4901 je popsáno jako *tištěné knihy, brožury, letáky a podobné tiskoviny, též v jednotlivých listech (arších)*. Výkladem slova *tištěný* se zabývá poznámka č. 2 kapitoly 49 prováděcího nařízení, podle které *pro účely kapitoly 49 se výrazem "tištěný" rozumí též reprodukováný kopírovacím strojem, pod kontrolou zařízení pro automatizované zpracování dat, ražením, fotografováním, fotokopírováním, termokopírováním nebo psaním na psacím stroji*.

31. V posuzované věci není mezi stranami sporu o tom, že výrobek žalobkyně je knihou, vytvořenou prostřednictvím tisku. Různí se však závěry na tom, zda kniha sudoku spadá pod pojem „tištěná kniha“ ve smyslu popisu zboží s kódem KN 4901.
32. Žalovaný při výkladu tohoto pojmu vycházel v napadeném rozhodnutí z vysvětlivek k Harmonizovanému systému (verze 2017), které vydává Světová celní organizace na základě čl. 7 odst. 1 a za podmínek uvedených v čl. 8 odst. 2 Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží ze dne 14. 6. 1983 (dále jen „vysvětlivky“).
33. Použití vysvětlivek při posuzování sazebního zařazování zboží jako interpretační pomůcky připustil mimo jiné Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40, uvedl, že *„vysvětlivky ke Kombinované nomenklatuře i Harmonizovanému systému představují legitimní prostředek pro výklad Kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se závaznými ustanoveními Celního sazebníku (znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, nestanoví-li znění těchto čísel nebo poznámek jinak)“*.
34. Krajský soud dále v této souvislosti připomíná rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 12. 2010, sp. zn. C-339/09, ve věci Skoma - Lux s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc, ve kterém soudní dvůr uvedl, že rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží je třeba hledat v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním položky kombinované nomenklatury a v poznámkách ke třídám nebo kapitolám. Důležitými prostředky pro zajištění jednotného použití a výkladu sazebníku jsou jak poznámky předcházející kapitolám společného sazebníku, tak i vysvětlivky k harmonizovanému systému. Krajský soud neshledal důvody, aby se od uvedené judikatury v posuzované věci odchýlil.
35. Správní orgány proto nepochybily, pokud v napadeném rozhodnutí při výkladu pojmu „tištěné knihy“ vycházely z vysvětlivek. Ty uvádějí, že do čísla 4901 *„patří prakticky všechny publikace určené ke čtení, též ilustrované, s výjimkou reklamních (propagačních) tiskovin a výrobků specifitěji zahrnutých v jiných částech této kapitoly (především v čísle 4902, 4903 a 4904)“*. Krajský soud neshledává nelogickým závěr žalovaného, uvedený v bodě [32] napadeného rozhodnutí, že má-li se jednat při celním zařazení o výrobek určený ke čtení, musí obsahovat výraznou textovou část.
36. Žalobkyně v žalobě namítala, že sudoku se skládá ze znaků (čísel), které je možné také číst, kniha sudoku by tak měla být zařazena pod kód nomenklatury KN 4901. K tomu krajský soud uvádí, že prosté seskupení znaků, z nichž nelze vyvodit konkrétní význam, nelze za textovou část považovat. Krajský soud má za to, že by se v případě samotných číslic dalo hovořit o textu pouze v případě, že by číslice představovaly určitý kód a po jeho rozluštění by bylo možné z číslic skládat slova a vytvářet text, který by se dal číst. Tak tomu však v posuzované věci nebylo. Kniha sudoku se skládala ze samostatných, na sobě nijak nezávislých vyplňovacích úkolech sudoku, u kterých nebylo možné nalézt vzájemnou provázanost.
37. Krajský soud neshledal případnou argumentaci žalobkyně psacími sešity a cvičebnicemi. Z ničeho – kromě argumentace žalobkyně – nevyplývá, že by „psací sešit“ měl být zařazen

do kódu kombinované nomenklatury KN 4901. Tuto skutečnost popírá i žalovaný ve vyjádření k žalobě, kde uvádí, že „psací sešity“ nelze zařadit do kapitoly 49, ale pouze do kapitoly 48 prováděcího nařízení. Argumentace žalobkyně psacími sešity u zařazení knihy sudoku do kódu KN 4901 či KN 4911 tak není přiléhavá, protože psací sešity jsou skutečně součástí kapitoly 48 prováděcího nařízení [zboží pod kódem KN 4820 je specifikované jako *rejstříky, účetní knihy, zápisníky, objednávkové knihy, příjmové knihy, složky dopisních papírů, poznámkové bloky, diáře a podobné výrobky, sešity, psací savé podložky, rychlovazače (s volnými listy nebo jiné), desky, spisové mapy, různé obchodní tiskopisy, sady papírů*].

38. Krajský soud shledává rozdíl i mezi cvičebnicí a knihou sudoku. Na rozdíl od knihy obsahující toliko úlohy sudoku obsahují cvičebnice výraznou textovou část, konkrétně zadání a text vysvětlující danou problematiku, k jejímuž procvičení cvičebnice slouží.
39. Podle žalobkyně správní orgány rozhodovaly v rozporu s vysvětlivkou č. 3 kapitoly 49 prováděcího nařízení, která zní: *noviny, časopisy a periodika, které jsou svázány jiným způsobem než v papíru, jakož i sady novin, časopisů nebo periodik zahrnující více než jedno číslo ve společné obálce, se zařazují do čísla 4901, i když obsahují inzerci nebo reklamy*. Krajský soud má za to, že tato poznámka neznamená, že pouhým svázáním periodik obsahujících pouze sudoku by došlo k zařazení do kódu KN 4901. Aby byl naplněn obsah citované poznámky, musely by svazované časopisy obsahovat textovou část, a to nikoli pouze v marginálním rozsahu.
40. Nedůvodná byla i námitka, v níž se žalobkyně dovolávala zásady v pochybnostech ve prospěch (*in dubio mitius*). Předpokladem aplikace tohoto principu, a tedy mírnějšího postupu (*mitius*), je naplnění jeho hypotézy vyjádřené slovy *in dubio*. Tento princip se vztahuje na případy, kdy právní norma je neurčitá a umožňuje dvojí výklad, tedy vzbuzuje pochybnosti o svém obsahu, a zároveň tyto výklady jsou argumentačně srovnatelně obhajitelné. Za těchto podmínek je pak třeba se přiklonit k výkladu mírnějšímu, tedy takovému, který je šetrnější k ústavně zaručeným právům a svobodám (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 As 73/2011-316, či ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155). Uvedená zásada se neuplatní tam, kde pluralita možných výkladů vzniká pouze na základě rozdílného právního názoru soudu a účastníka řízení, protože pak by se sám soudní přezkum stával zcela formálním a musel by prakticky vždy vést k vyhovění návrhu (viz rozsudek ze dne 17. 6. 2009, č. j. 5 Afs 103/2008 – 49). V posuzované věci však správní orgány byly v celém zařazení výrobku žalobkyně konzistentní a z ničeho nevyplývá, že by zvažovaly zařazení výrobku do několika kódů KN. Také z žaloby neplyne, že by měla žalobkyně za to, že by mohlo dojít k zařazení knihy sudoku do několika kódů. V posuzované věci proti sobě stojí závěr žalobkyně, že mělo být zboží zařazeno pod kód 4901, a závěr správních orgánů o zařazení zboží pod kód KN 4911. Naplnění hypotézy *in dubio* tak zcela chybí. Z uvedeného vyplývá, že zásadu *in dubio pro mitius* nebylo možné v posuzované věci použít.

G. Závěr a náhrada nákladů

41. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 20. února 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu