



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **YATE spol. s r.o.**, IČO 43226990
sídlem Brněnská 371, 500 06 Hradec Králové
zastoupený společností UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2020, č. j. 12792-2/2020-900000-313,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce v celním prohlášení deklaroval dovoz podložek pro cvičení jógy, které zařadil do podpoložky Kombinované nomenklatury („KN“) 95069190, tedy jako výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku, s celní sazbou 2,7 %. Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) provedl u žalobce kontrolu po propuštění zboží, v níž dospěl k závěru, že deklarované zboží má být zařazeno do

podpoložky KN 3926909790, tedy jako ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914, se stanovenou sazbou cla 6,5 %. Celní úřad proto dne 18. 11. 2019 vydal celkem tři rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými žalobci doměřil clo v celkové výši 102 763 Kč. Odvolání podaná žalobcem proti uvedeným dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou podanou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce předně konstatoval, že důvodem pro zařazení předmětného zboží do podpoložky KN 3926909790 bylo pro žalovaného to, že posuzované podložky „nelze zahrnout mezi cvičební nářadí ani náčiní, které by přímo napomáhalo k rozvoji fyzické nebo pohybové zdatnosti a jejich využití při cvičení spočívá pouze v tom, že jej činí pohodlnějším.“ Těžiště sporu tak dle žalobce spočívá v tom, zda dovážené zboží musí být výrobkem či potřebou, bez níž nelze určité tělesné cvičení vykonávat, aby mohlo být zařazeno do podpoložky KN 95069190. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že se musí jednat jediné o takový „výrobek a potřebu“, bez něž nelze předmětnou tělesnou aktivitu vykonávat. Jako příklad žalovaný uvádí vrh koulí (pokud není koule, nelze jí vrhat).
3. Podle názoru žalobce ale žalovaný vykládá Společný celní sazebník EU („celní sazebník“) příliš restriktivně. Celní sazebník hovoří v podpoložce KN 95069190 o „výrobcích a potřebách pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku“. „Jógomátku“ (jak sám žalovaný nazval předmětný výrobek) tak lze při jazykovém výkladu zařadit pod uvedenou podpoložku. Ve vysvětlivkách k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží (dále jen „vysvětlivky k HS“) je uveden příkladný výčet, o jaké „výrobky a potřeby“ by se mohlo jednat. Nejedná se tedy o výčet úplný. Navíc vysvětlivky nejsou právně závazné.
4. Žalobce poukázal také na ústavní zásadu *in dubio mitius*, z níž plyne, že existují-li ve veřejném právu dva srovnatelné právní výklady určitého ustanovení, měl by státní orgán volit vždy ten, který je pro daňový subjekt příznivější. Výklad žalovaného tak nemá oporu v právních předpisech a zároveň je v rozporu s uvedenou ústavní zásadou.
5. Žalobce dále podotkl, že celní úřad odkazoval na rozhodnutí celních orgánů jiných států v (údajně) obdobných věcech. Žalobce k tomu v odvolání namítl, že celní úřad je povinen ze zákona sám posoudit věc z právního hlediska. Žalovaný k dané odvolací námitce konstatoval, že celní úřad uvedl tyto informace „jen pro dokreslení, že svým zařazením nijak nevybočuje ze zavedené praxe v rámci Unie při zařazování podložek na cvičení“. Žalobce je proto názoru, že poukaz na rozhodnutí celních orgánů jiných států nemá pro posuzovanou věc právní význam.
6. Závěrem se žalobce vyjádřil k dovozům „jógomatek“ v předchozích letech a k tomu, že již v roce 2017 u něj byla provedena kontrola po propuštění zboží, v níž celní úřad shledal, že se dopustil chybného zařazení zboží. Žalobce konstatoval, že v roce 2015 dovezl 500 ks podložek, v roce 2016 1 008 ks podložek a v roce 2017 celkem 2 500 ks podložek. Jednalo se tak o relativně nevýznamné dovozy a žalobci se s ohledem na to nevyplatilo vést s celní správou spor, byť byl od počátku přesvědčený o tom, že se jedná o „výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku“. Náklady na

vedení sporu by značnou měrou převýšily možný užitek ze změny celní sazby. V roce 2018 ale žalobce dovezl celkem 18 000 ks jógomatek, a tak nyní žádá soud o přezkum závěrů celního úřadu a žalovaného.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěru, k němuž dospěl v napadeném rozhodnutí, tedy že cvičební podložky na jógu dovážené žalobcem nelze zařadit do jím navrženého kódu celního sazebníku. Žalobce prakticky neuvedl nic, co by jím navržené zařazení opodstatňovalo, pouze setrval vyjadřuje svůj nesouhlas se zařazením celními orgány. Žalovaný nechápe, proč žalobce zmiňuje zásadu *in dubio mitius*, žalovaný v dané věci postrádá onen druhý výklad. Žalovaný i celní úřad své zařazení odůvodnili, tedy poskytli svůj výklad, naproti tomu žalobce pouze vyslovil svůj nesouhlas s takovým zařazením.
8. Celní úřad i žalovaný vycházeli z toho, že pro cvičení jógy, ale i obdobná tělesná cvičení, není, co se týče vybavení, potřeba vůbec nic. Ostatně i žalobce uvedl, že se jedná o tělesné cvičení za použití jen vlastního těla. Je zcela na úvaze a rozhodnutí cvičence, kde bude cvičit a zda použije, či nepoužije, s ohledem na povrch, na němž cvičí, podložku a jakou podložku. Byť žalobce v odvolacím řízení argumentoval, že bez jeho podložky se cvičenec otláčí či zraní, takový názor je zjevně nesmyslný. Asi každý cvičenec je schopen vytvořit si takové podmínky, aby mu bylo cvičení příjemné a na zdraví jej neohrožující, a není nijak závislý na žalobcově podložce. Předmětné podložky jsou tak jenom jednou z forem krytí podkladu, činící pobyt na něm příjemnějším, třeba i pro určité formy cvičení bezpečnějším. Každopádně jsou ale jen volitelným doplňkem, jehož užití je zcela na úvaze cvičence a na vlastní cvičení nemá vliv.
9. Žalovaný tedy neshledal zařazení navržené žalobcem správným, jelikož předmětné podložky nejsou výrobkem ani potřebou pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku, ale výrobkem určeným ke krytí podkladu, respektive k zpříjemnění pobytu na něm. Nic na tom nemění ani to, že žalobce prezentuje posuzované podložky jako cvičební podložky, zde pro cvičení jógy, ovšem jejich použitelnost i pro jiné účely tím není nijak dotčena.
10. Vysvětlivky k HS byly v daném případě použity v souladu s ustanovením kombinované nomenklatury a žalovaný je toho názoru, že nemění ani její obsah, ani nepůsobí restriktivně, jak tvrdí žalobce. Vysvětlivky byly užity způsobem, který i judikatura správních soudů aprobuje (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012 – 40). Vysvětlivky v posuzovaném případě poskytly toliko příkladný výčet výrobků, které do dané položky celního sazebníku patří. Dle názoru žalovaného se jedná o výrobky, které jsou pro vykonávání cvičení či sportovní disciplíny nezbytné, většinou ji bez nich nelze vůbec vykonávat, dávají jí název atd. A pravidla pro tyto výrobky mnohdy stanovují přesné rozměry, tvar, hmotnost, materiál, barvu atd. Naopak sem nepatří jakýkoliv výrobek, jehož použití je na volné úvaze cvičence a nemá na vlastní výkon vliv. Užitím posuzované podložky si v podstatě jen cvičenec „zkvalitní“ podklad dle svých individuálních potřeb.
11. K tvrzení žalobce, že v případě malých objemů pomíjel dle jeho názoru chybné zařazení a vědomě platil vyšší clo, zatímco u posuzovaných dovozů, kdy se má jednat

o více zboží, už mu to vadí, žalovaný uvedl následující. Žalovaný by za této situace považoval za logické, aby žalobce zažádal o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží, a to obzvláště plánoval-li dovozy velkého objemu tohoto, dle jeho názoru chybně zařazeného zboží.

12. Navíc kdyby žalobce nahlédl do veřejně přístupné databáze závazných informací o sazebním zařazení zboží, měl by ve věci více méně jasno, protože informací o zařazení podložek na cvičení je zde značné množství a všechny zařazují tyto podložky podle materiálu, nikoliv tak jak navrhuje žalobce. Ovšem jak žalobce uvedl v žaloby, tato databáze a z ní vybrané informace pro něho nemají žádný význam, přestože prezentují jednotnou praxi v rámci Evropské unie při zařazování podložek na cvičení. Návrh žalobce se tak z této praxe zcela vymyká, aniž by žalobce pro takovou změnu uvedl jediný relevantní důvod.
13. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou. Konstatoval, že zásada *in dubio mitius* garantuje na poli veřejného práva nositelům základních práv a svobod mírnější (výhodnější) výklad právních norem. Žalobce předestřel jiný právní názor ohledně zařazení předmětných výrobků do celního sazebníku, než zastává žalovaný. Pakliže výklad právní normy předestřený žalobcem samotnou právní normu nepopírá, je namíste v duchu uvedené zásady zvolit výklad pro žalobce výhodnější.
14. Žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného, podle níž je podstatné, že předmětný výrobek není pro cvičení jógy nezbytný. Tato argumentace dle žalobce vychází dle žalobce ze zamlčené premisy, že do podpoložky KN 95069190 lze zařadit výlučně takové věci, bez nichž nelze předmětnou sportovní aktivitu vykonávat. Žalobce je názoru, že výklad žalovaného jde nad rámec zákonné úpravy a je v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí.

IV. Ústní jednání

15. Během ústního jednání konaného dne 19. 1. 2022 zástupce žalobce shrnul podstatu sporu, která spočívá v otázce, do jaké podpoložky celního sazebníku mají být zařazeny žalobcem dovážené podložky na cvičení jógy. Namítl, že žalovaný zastává přehnaně restriktivní výklad toho, jaké výrobky lze zařadit do podpoložky KN 95069190. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na napadené rozhodnutí a dodal, že posuzované podložky nejsou nezbytné ke cvičení jógy. Ostatně jóga je zde podstatně déle než tyto podložky a s jejich nástupem se na cvičení nic nezměnilo. Třeba on sám cvičí jógu déle než 40 let a žádnou podložku k tomu nikdy nepotřeboval. Zástupce žalobce v reakci na to uvedl, že netvrdí, že by podložky byly nezbytnou pomůckou ke cvičení jógy (a ani to dle jeho názoru není pro posouzení věci podstatné). Nicméně určitý kvalitativní posun přinášejí, a i proto jsou cvičenci jógy často používány.

V. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
17. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobcem dovážené podložky na cvičení jógy mají být zařazeny do podpoložky KN 95069190, tedy jako výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku, nebo do podpoložky KN 3926909790, tedy jako ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914.

Žalobce je názoru, že by měly být zařazeny do první z uvedených podpoložek celního sazebníku, žalovaný je opačného názoru.

18. Přesné vymezení podpoložky KN 9506 91 90 celního sazebníku je následující:

Výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku, atletiku nebo jiné sporty (včetně stolního tenisu) nebo hry pod širým nebem, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; bazény a brouzdaliště

- Ostatní

- - Výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku

- - - Ostatní

19. Podpoložku KN 3926 90 97 90 celní sazebník vymezuje tímto způsobem:

Ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914

- Ostatní

- - Ostatní

- - - Ostatní

- - - - Ostatní

20. Žalovaný vycházel také z vysvětlivek k HS, v nichž je k číslu 9506 uveden příkladný výčet výrobků, které patří do této položky:

A) Výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku, např.: Visuté hrazdy a kruhy; bradla a kladiny; koně, kozy; odrazové můstky; lana pro šplh, též s uzly, provazové žebříky; ribstoly; kužely; činky ke vzpírání; medicinbaly; skákací míče s jedním nebo více držadly určené pro tělesné cvičení; veslařské přístroje, rotopedy a ostatní cvičební přístroje; posilovače svalů; startovní bloky; překážky k překážkovému běhu; vodorovné traverzy a tyče ke skoku do výšky; tyče ke skoku o tyči; žíněnky doskočišť; oštěpy, disky, kladiva a koule; punchinbaly (trénovací boxerské „míče“) a boxerské pytle; ringy pro box nebo zápasy; cvičné horolezecké stěny.

B) Potřeby pro jiné sporty a hry pod širým nebem (jiné než hračky předkládané v soupravách, nebo samostatně, čísla 9503), např.:

1) Lyže na sníh a ostatní lyžařské potřeby (např. vázání, brzdy na lyže, lyžařské hůlky).

2) Vodní lyže, surfy, windsurfing a ostatní potřeby pro vodní sporty, jako například skákací prkna, skluzavky, potápěčské ploutve a dýchací masky, jiné než na kyslík nebo na lahve se stlačeným vzduchem, jakož i jednoduché dýchací trubice (obvyčejně nazývané „snorchly“) pro plavce nebo potápěče.

3) Golfové hole a ostatní potřeby pro golf, jako jsou míčky, podstavky.

4) Výrobky a potřeby pro stolní tenis (ping-pong), jako jsou stoly (s nohami nebo bez nich), páčky, míčky a sítky.

5) Tenisové, badmintonové nebo podobné rakety (např. rakety pro squash), též nevypletené.

6) Míče a míčky, jiné než golfové míčky a míčky pro stolní tenis, jako například tenisové míčky, fotbalové míče, rugbyové míče a podobné míče (včetně duší do míčů a povlaků na míče); míče pro vodní pólo, košíkovou a podobné míče ventilového typu; kriketové míčky.

7) Brusle a kolečkové brusle, včetně obuvi, na kterou se připevňují.

8) Hokejky, kroketové páčky, hole pro lacrosse atd.; chistery (hole na jai alai); puky pro lední hokej; curlingové kameny.

9) Síť pro různé hry (tenis, badminton, volejbal, do fotbalových branek, na košíkovou atd.).

10) Šermířské potřeby: šermířské fleret, šavle a rapíry a jejich části (např. čepele, zástity, rukojeti, hroty se zarážkou) atd.

11) *Potřeby pro lukostřelbu, jako jsou luky, šípy a terče.*

12) *Vybavení pro dětská hřiště (např. houpačky, skluzavky a prolézačky).*

13) *Ochranné vybavení pro sporty a hry, např. šermířské masky a ochranné šermířské náprsenky, návleky na lokte a kolena, kriketové návleky, chrániče holení, kalhoty na lední hokej se vsazenými chrániči a polstrováním.*

14) *Ostatní výrobky a potřeby, jako například kotouče pro palubní tenis, koule nebo kuličky; skateboardy; rámy na rakety; pálky pro pólo neb kriketové paličky; bumerangy; horolezecká kladívka; hlinění holubi a vrhače hliněných holubů; boby, saně a podobná nemotorová vozidla na sněh nebo na led.*

(...)

21. Žalovaný konstatoval, že po posouzení citovaných vysvětlivek k HS je zřejmé, že podložky na cvičení, nemají-li nějakou specifickou vlastnost danou pro určitou sportovní disciplínu, do této sazební položky nepatří. Patří zde jen takové výrobky, které jsou pro provozování příslušné sportovní disciplíny nezbytné, respektive bez kterých ji nelze třeba ani vůbec vykonávat. Mnohdy toto náčiní dává disciplíně i její název a pravidla často pro něj stanovují přesné rozměry, vlastnosti, materiál atd. Například „vrhačská“ koule jednoznačně patří do čísla 9506, jelikož bez ní nelze vrh koulí provozovat. Oproti tomu podložka na cvičení dovážená žalobcem není pro cvičení jógy nijak nezbytnou. Cvičení jógy není nijak navázáno na vývoj a výrobu specializovaných podložek, ale bylo praktikováno dávno před tím, než byla jejich výroba zahájena. Žalobce ani nedoložil, že jím dovážené podložky jsou nezbytné třeba pro nějakou nově vzniklou odnož cvičení jógy, pro kterou byly tyto podložky vyvinuty. Cvičení lze provádět i bez jakékoliv podložky, třeba jen na koberci nebo venku na trávníku, písku apod., aniž by to mělo na jeho vykonávání nějaký zásadní vliv. Žalovaný uznal, že cvičební podložka může cvičení činit příjemnějším, jelikož neklouže, má vhodnou tuhost, příjemný materiál atd., pro někoho hraje roli i vzhled podložky. Za zásadní ale považoval skutečnost, že jógu bylo vždy možné cvičit bez speciální podložky, a bez ní lze jógu určitě cvičit i nadále. Naopak si lze představit i jiné použití této podložky, třeba pro jiná cvičení, nebo jako podložku na sezení, na pláž atd.
22. Krajský soud se s uvedeným hodnocením žalovaného ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje. Vysvětlivky k HS, vydávané Světovou celní organizací, sice nejsou právně závazné, jak uvedl žalobce, představují ale legitimní prostředek pro výklad celního sazebníku. Pouze v případě, že by jejich text byl v rozporu s celním sazebníkem, by k nim nebylo možné přihlížet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 85/2012 – 40). V daném případě ale žádný takový rozpor neexistuje, proto je možné použít pro výklad obsahu položky KN 9506, respektive jejích podpoložek, výše citované vysvětlivky. Z těch pak lze dovodit, že do podpoložky celního sazebníku „výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku“ lze zařadit výrobky a potřeby, které mají nějakou specifickou vlastnost danou pro určitou sportovní disciplínu. Tedy výrobky a potřeby, které jsou pro provozování příslušné sportovní disciplíny zpravidla nezbytné. Podložka pro cvičení jógy takovým výrobkem zjevně není. Taková podložka může učinit cvičení jógy příjemnějším, ale jóga se dá bezpochyby cvičit i bez ní.
23. Soud tak nevidí žádný prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*, které se dovolává žalobce. Neexistují relevantní pochybnosti o výkladu podpoložky KN 9506 91 90

celního sazebníku, její výklad je v daném případě dostatečně jasný. Výklad žalovaného nejde nad rámec „zákonné úpravy“ (respektive obecně závazného právního předpisu v podobě celního sazebníku), a není tedy v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí.

24. Žalobce konečně také namítl, že poukaz celního úřadu na rozhodnutí celních orgánů jiných států nemá pro posuzovanou věc právní význam. Krajský soud k tomu konstatuje, že odkaz na rozhodovací praxi celních orgánů jiných členských států EU nepovažuje za zcela právně bezvýznamný. V situaci, kdy členské státy EU tvoří celní unii a platí v nich společný celní sazebník, je na místě usilovat o to, aby celní orgány jednotlivých členských států vykládaly tento celní sazebník pokud možno stejným způsobem. Pokud tedy celní úřad provedl vlastní výklad celního sazebníku a na podporu svého závěru odkázal na skutečnost, že ke shodnému výsledku dospívají při výkladu celního sazebníku také celní orgány jiných členských států, nelze jeho postupu nic vytknout.

VI. Závěr a náklady řízení

25. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
26. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 25. ledna 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu