



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

1. srpna 2025 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost členských států uplatňovat na některá dodání zboží a poskytnutí služeb sníženou sazbu DPH – Vnitrostátní právní úprava používající kombinovanou nomenklaturu k vymezení kategorie zboží podléhajícího snížené sazbě – Nařízení (EHS) č. 2658/87 – Kombinovaná nomenklatura – Celní položky – Číslo 4902 – Rozsah – Pojem ‚[tištěná] periodika‘ – Periodicky vycházející sešity obsahující číselné hry sudoku – Absence textu sestávajícího převážně z písmen“

Ve věci C-375/24,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finanční soud pro Berlín-Braniborsko, Německo) ze dne 18. dubna 2024, došlým Soudnímu dvoru dne 27. května 2024, v řízení

Keesing Deutschland GmbH

proti

Finanzamt für Körperschaften II,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: N. Jääskinen, předseda senátu, A. Arabadžev (zpravodaj) a M. Condrinzi, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Keesing Deutschland GmbH: C. Höink, Rechtsanwalt,
- za německou vládu: J. Möller a N. Scheffel, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: M. Björkland, A. Demeneix a B.-R. Killmann, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

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

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čísla 4902 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382) ve znění vyplývajícím z prováděcího nařízení Komise (EU) 2018/1602 ze dne 11. října 2018 (Úř. věst. 2018, L 273, s. 1) (dále jen „KN“) a výkladu zásad rovného zacházení a daňové neutrality.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Keesing Deutschland GmbH a Finanzamt für Körperschaften II (finanční úřad pro právnické osoby II, Německo) (dále jen „Finanzamt“) ve věci určení sazby daně z přidané hodnoty (DPH), která má být uplatněna na dodání sešitů obsahujících číselné hry sudoku.

Právní rámec

Mezinárodní právo

- 3 Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“) byl vypracován Radou pro celní spolupráci, nyní Světovou celní organizací (WCO), zřízenou Úmluvou o zřízení Rady pro celní spolupráci uzavřenou v Bruselu dne 15. prosince 1950. HS byl zaveden Mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, která byla uzavřena v Bruselu dne 14. června 1983 [*Recueil des traités des Nations unies*, sv. 1503, s. 4, č. 25910 (1988)] a společně s protokolem o její změně ze dne 24. června 1986 schválena jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. dubna 1987 (Úř. věst. 1987, L 198, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 288) (dále jen „Úmluva o HS“). Vysvětlivky k HS byly vypracovány WCO v souladu s ustanoveními uvedené úmluvy.
- 4 Podle článku 2 Úmluvy o HS tvoří příloha k této úmluvě, která obsahuje HS, nedílnou součást této úmluvy a všechny odkazy na tuto úmluvu se vztahují rovněž na tuto přílohu.
- 5 Na základě čl. 3 odst. 1 písm. a) této úmluvy se každá smluvní strana mimo jiné zavazuje, že její celní a statistické nomenklatury budou v souladu s HS, čehož dosáhne zaprvé tím, že bude používat bez dodatků a změn všechna čísla a položky HS, jakož i jejich číselné znaky, zadruhé tím, že k výkladu harmonizovaného systému bude používat všeobecná pravidla, jakož i všechny poznámky k třídám, kapitolám, číslům a položkám a nebude měnit rozsah tříd, kapitol, čísel a položek HS, a zatřetí tím, že bude dodržovat číselné uspořádání HS.
- 6 Závěrečná formulace Úmluvy o HS upřesňuje, že znění této úmluvy ve francouzském a anglickém jazyce mají stejnou platnost.

- 7 Všeobecná ustanovení uvedená ve vysvětlivkách ke kapitole 49 HS mají následující znění:

„S výjimkou několika níže uvedených výjimek se tato kapitola vztahuje na všechny předměty, jejichž důvod existence vyplývá z toho, že jsou opatřeny tiskem nebo ilustrací.

[...]

V textu této kapitoly zahrnuje výraz ‚tištěný‘ nejen způsoby ručního tisku (např. ruční rytiny a tisky, jiné než originální), ale také různé postupy mechanického tisku (typografie, ofset, litografie, fotografie, fotogravura atd.), jakož i fotografie tištěné přímo, fotokopie, termokopie, daktylografie nebo reprodukce procesem řízeným zařízením pro automatizované zpracování dat (viz poznámka 2 této kapitoly). Povaha použitých znaků může být různá: abecední a číselné systémy všech druhů, stenografické znaky, znaky Morseovy abecedy nebo podobné kódovací znaky, Braillovo písmo, hudební noty a značky, obrázky nebo náčrty. Pojem ‚tištěný‘ však nezahrnuje potisky a ilustrace s opakujícím se vzorem.

[...]“

- 8 Ve vysvětlivce k číslu 4902 HS se uvádí:

„Rozhodujícím znakem zboží náležejícího do tohoto čísla je, že je vydáváno v souvislé řadě pod stejným názvem v pravidelných časových odstupech a každé vydání je datováno (i s pouhým uvedením ročního období, například ‚jaro 1996‘) a obecně je číslováno. Zboží se může skládat z jednotlivých neseskupených listů nebo být brožované; je-li ovšem ve vázané formě, zařazuje se do čísla 4901. Sady ve společné obálce se rovněž zařazují do čísla 4901, i když jsou jednoduše brožované. Tyto publikace, které obsahují zpravidla tištěný text, mohou být z velké části ilustrované nebo dokonce mohou být tvořeny převážně ilustracemi. Mohou rovněž obsahovat inzerci nebo reklamu.

[...]“

Unijní právo

KN

- 9 Jak vyplývá z čl. 1 odst. 1 nařízení č. 2658/87, KN, která byla vypracována Evropskou komisí, upravuje sazební zařazení zboží dováženého do Evropské unie.
- 10 Podle čl. 1 odst. 2 a čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2658/87 přebírá KN šestimístná čísla a položky HS a pouze sedmá a osmá číslice tvoří její vlastní podúroveň třídění.
- 11 Článek 12 odst. 1 tohoto nařízení stanoví, že Komise přijme každoročně nařízením úplnou verzi KN, jakož i odpovídající všeobecné a smluvní celní sazby společného celního sazebníku vyplývající z opatření přijatých Radou Evropské unie nebo Komisí. Toto nařízení se vyhlásí v *Úředním věstníku Evropské unie* nejpozději dne 31. října a použije se ode dne 1. ledna následujícího roku.
- 12 Ze spisu, jež má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že zněním KN použitelným ve věci v původním řízení je znění vyplývající z prováděcího nařízení 2018/1602.

- 13 Všeobecná pravidla pro výklad KN, která jsou uvedena v příloze I části první hlavě I oddíle A tohoto prováděcího nařízení, stanoví:

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

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

[...]“

- 14 Druhá část KN, nadepsaná „Celní sazebník“, obsahuje třídu X, nadepsanou „Buničina ze dřeva nebo z jiných celulózových vláknovin; sběrový papír, kartón nebo lepenka (odpad a výmět); papír, kartón a lepenka a výrobky z nich“, v níž se nachází kapitola 49, nadepsaná „Tiskové knihy, noviny, obrazy a jiné výrobky polygrafického průmyslu; rukopisy, strojopisy a plány“.
- 15 Celní sazebník této kapitoly 49, ve znění použitelném na spor v původním řízení, obsahoval následující čísla:

„Kód KN	Popis zboží	Smluvní celní sazba (%)	Doplňková jednotka (%)
1	2	3	4
4901	Tištěné knihy, brožury, letáky a podobné tiskoviny, též v jednotlivých listech (arších):		
4901 10 00	– V jednotlivých listech (arších), též skládané	bez	–
	– Ostatní:		
4901 91 00	– – Slovníky a encyklopedie, též v pořadačové úpravě	bez	–
4901 99 00	– – Ostatní	bez	–
4902	Noviny, časopisy a periodika, též ilustrované nebo obsahující inzerci nebo reklamy:		
4902 10 00	– Vycházející nejméně čtyřikrát týdně	bez	–
4902 90 00	– Ostatní	bez	–
4903 00 00	Obrázkové knihy, předlohy ke kreslení nebo omalovánky, pro děti	bez	–
4904 00 00	Hudebniny (noty), tištěné nebo ručně psané, též vázané nebo ilustrované	bez	–
4905	Kartografické výrobky všech druhů, včetně atlasů, nástěnných map, topografických plánů a glóbusů, tištěné:		
[...]			

4906 00 00	Plány a výkresy pro stavební, strojnické, průmyslové, obchodní, topografické nebo podobné účely, které jsou ručně zhotovenými originály; ručně psané texty; fotografické reprodukce na citlivém papíře a karbonové kopie výrobků uvedených v tomto čísle	bez	–
4907 00	Nepoužité poštovní, kolkové nebo podobné známky, které jsou v oběhu nebo mají být nově vydány v zemi, ve které mají nebo mají mít uznanou nominální hodnotu; papír s natištěnými známkami; bankovky; šekové tiskopisy; akcie, dluhopisy a podobné cenné papíry:		
[...]			
4908	Obtisky všeho druhu:		
[...]			
4909 00 00	Tištěné nebo ilustrované dopisnice nebo pohlednice; tištěné karty s osobními pozdravy, zprávami nebo oznámeními, též ilustrované, případně též s obálkami nebo ozdobami	bez	–
4910 00 00	Kalendáře všech druhů, tištěné, včetně kalendářů ve formě trhacích bloků	bez	–
4911	Ostatní tiskařské výrobky, včetně tištěných obrazů a fotografií:		
4911 10	– Reklamní a propagační tiskoviny, obchodní katalogy a podobné výrobky		
4911 10 10	– – Obchodní katalogy	bez	–
4911 10 90	– – Ostatní	bez	–
	– Ostatní:		
4911 91 00	– – Obrazy, tištěné obrazy a fotografie	bez	–
4911 99 00	– – Ostatní	bez	–“

Směrnice 2006/112/ES

- 16 Článek 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1713 ze dne 6. listopadu 2018 (Úř. věst. 2018, L 286, s. 20) (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. Snížené sazby se neuplatňují u elektronicky poskytovaných služeb s výjimkou těch, na něž se vztahuje bod 6 přílohy III.

3. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie [KN].“

17 Bod 6 přílohy III směrnice o DPH zní následovně:

„dodání knih, novin a časopisů (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtníků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map) buď na fyzickém nosiči, nebo elektronicky, nebo oběma způsoby, a to včetně dodání na výpůjčku knihovnami, nejedná-li se o publikace výlučně nebo převážně určené k propagaci ani o publikace výlučně nebo převážně sestávající ze zvukového hudebního nebo video obsahu“.

Německé právo

18 V ustanovení § 12 odst. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) se ve znění rozhodném pro spor v původním řízení (dále jen „UStG“) uvádí:

„Sazba daně se snižuje na 7 % v případě následujících plnění:

1. dodání, dovoz a pořízení zboží uvnitř Společenství, které je uvedeno v příloze 2, s výjimkou zboží uvedeného pod číslem 49 písm. f) a čísly 53 a 54 [přílohy 2];

19 Příloha 2 UStG zní:

„Průběžné číslování	Popis zboží	Celní sazebník (kapitola, položka, podpoložka)
[...]		
49	Knihy, noviny a jiné výrobky polygrafického průmyslu s výjimkou výrobků, které jako média škodlivá pro nezletilé podléhají omezením resp. povinnosti uvádět upozornění podle § 15 odst. 1 až 3 a 6 [Jugendschutzgesetz (zákon na ochranu mládeže)] v platném znění, jakož i publikace, které slouží převážně k reklamním účelům (včetně turistického propagačního materiálu), a sice	
	[...]	[...]
	b) noviny, časopisy a jiné periodické tištěné spisy, též ilustrované nebo obsahující inzerci nebo reklamy (s výjimkou inzertních nebo reklamních novin apod. obsahujících převážně inzerci a reklamu),	číslo 4902
	[...]	[...]
	d) noty, ručně psané nebo tištěné, též obsahující obrázky, též vázané,	4904 00 00
	[...]	
[...]“		

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 20 Společnost Keesing Deutschland prodávala v roce 2019 sešity s hlavolamy pod názvem *Sudoku-Varianten Spezial*. Jedná se o brožované papírové tištěné výrobky v rozsahu zhruba sta stran, které jsou sešité svorkou. Sešity obsahují předmluvu, tiráž a vysvětlení pravidel sudoku, 88 her sudoku, ve kterých je již do tabulky vepsáno několik číslic od 1 do 9 a zbývající číslice musí být doplněny v určitém pořadí, řešení těchto her a inzerci, která je otištěna na poslední straně. Na titulní straně je uvedeno číslo vydání, informace o tom, že sešity vycházejí pravidelně jednou za osm týdnů, a datum vydání každého sešitu.
- 21 Ve svém výkazu obratu uplatnila společnost Keesing Deutschland na částky pocházející z prodeje těchto sešitů sníženou sazbu DPH ve výši 7 % stanovenou v § 12 odst. 2 bodě 1 UStG ve spojení s bodem 49 písm. b) přílohy 2 tohoto zákona, přičemž měla za to, že uvedené sešity spadají pod číslo 4902 KN.
- 22 Finanzamt použití této sazby DPH odmítl, neboť měl za to, že musí být použita základní sazba, protože sešity s hrami dotčené v původním řízení musí být zařazeny do čísla 4911 KN, jelikož neobsahují „kvalifikovaný text“, a v důsledku toho nespádají pod pojem „*Druckschrift*“ („tištěný spis“) použitý v německé verzi čísla 4902 KN.
- 23 Společnost Keesing Deutschland nato podala proti rozhodnutí Finanzamt žalobu k Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finanční soud pro Berlín-Braniborsko, Německo), který je předkládajícím soudem, přičemž tvrdila, že tyto sešity musí být zařazeny do čísla 4902 KN. Podle ní pojem „*periodische Druckschriften*“ („periodické tištěné spisy“), který je použit v německém znění čísla 4902 KN, nutně neznamená přítomnost sledů písmen. Z anglického a francouzského znění tohoto čísla vyplývá, že pro účely zařazení dotyčného zboží do uvedeného čísla je vyžadována pouze existence pravidelně vycházejícího tištěného výrobku. Německá jazyková verze téhož čísla, která vyžaduje existenci *Schrift* (písmo), obsahuje chybu v překladu. Kromě toho sešity s hrami dotčené v původním řízení obsahují grafická vyobrazení se systémem různých číslic. Písmo v podobě číslic přitom musí být rovněž považováno za *Schrift* (písmo), jelikož podobně jako sled písmen používají systém grafických znaků používaných pro účely komunikace mezi lidmi.
- 24 Předkládající soud poznamenává, že německý zákonodárce využil možnosti stanovené v čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH odkázat na KN za účelem přesného vymezení kategorií zboží, na které členské státy uplatňují snížené sazby DPH, a uplatnit tak sazbu DPH ve výši 7 %, zejména na dodání *periodische Druckschriften* („periodické tištěné spisy“) spadajících do čísla 4902 KN. Podle vnitrostátní judikatury tedy otázka uplatnění snížené sazby na dodání určitých kategorií zboží závisí pouze na zařazení tohoto zboží do čísel nebo položek KN.
- 25 Předkládající soud má za to, že sešity s hrami dotčené v původním řízení splňují podmínky uvedené ve vysvětlivce k číslu 4902 HS, zejména požadavek periodicity. Jedinou rozhodující otázkou pro řešení sporu, o kterém předkládající soud rozhoduje, tedy podle jeho názoru je, zda se pro účely zařazení zboží do tohoto čísla vyžaduje, aby periodické tištěné spisy ve smyslu přílohy 2 UStG obsahovaly především text ve formě sledů písmen.
- 26 Předkládající soud má za to, že na tuto otázku je třeba odpovědět záporně. V tomto ohledu upřesňuje, že výraz „*Druckschrift*“ použitý v německém znění čísla 4902 KN znamená „tištěné psané dílo“. Prvek *Schrift*, který označuje „soubor grafických znaků tvořících uzavřený systém

umožňující zachytit a číst jazyk, kterým se hovoří“, respektive „systém grafických znaků umožňující čitelně ztvárnit mluvený, psaný nebo tištěný text“, zahrnuje nejen písmena, ale i číslice.

- 27 Tento výklad je podle názoru předkládajícího soudu podpořen jednak anglickým a francouzským zněním čísla 4902 KN, jež neobsahují žádný údaj o případných typografických požadavcích kladených na písemné dílo uvedené v tomto čísle, a jednak cílem sledovaným přílohou III směrnice o DPH, kterým je snížení nákladů na určité zboží považované za nezbytné, zejména knihy, noviny a časopisy, které podporují kulturu občanů Unie prostřednictvím četby za účelem usnadnění přístupu konečného spotřebitele k tomuto zboží. Takové sešity s hlavolamy, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, by měly spadat pod tento cíl, jelikož zejména posilují schopnost koncentrace, trénují trpělivost a vytrvalost a mohou být používány k procvičování slovní zásoby ve výuce cizích jazyků nebo případně ve výuce hudby.
- 28 Předkládající soud dále uvádí, že výraz „obsahují většinou tištěný text“ použitý ve vysvětlivce k číslu 4902 HS naznačuje, že přítomnost textu není nutně základní vlastností tištěných výrobků, které mají být zařazeny do tohoto čísla. Kromě toho skutečnost, že tato vysvětlivka zahrnuje do uvedeného čísla rovněž tiskoviny „z velké části ilustrované“ nebo obsahující inzerci nebo reklamu, umožňuje zacházet stejným způsobem s těmito tiskovinami a periodiky obsahujícími hlavně číslice.
- 29 Pro případ, že by měl Soudní dvůr za to, že sešity s hrami, o nichž rozhoduje, nemají být zařazeny do čísla 4902 KN, si předkládající soud klade otázku, zda zásady rovného zacházení a daňové neutrality nevyžadují, aby se na tyto sešity přesto uplatnila sazba DPH ve výši 7 % stanovená v § 12 odst. 2 bodě 1 UStG ve spojení s bodem 49 písm. b) přílohy 2 tohoto zákona.
- 30 Za těchto podmínek se Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finanční soud pro Berlín-Braniborsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je nutným předpokladem čísla 4902 [KN], že tištěný výrobek je tvořen převážně sledy písmen, a proto nelze do tohoto čísla zařadit tzv. číselná sudoku?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku:

Vyžadují zásady rovného zacházení a daňové neutrality uplatnění snížené sazby [DPH] rovněž na dodání sešitů s hlavolamy obsahujícími číselná sudoku, které sice nelze zařadit do čísla 4902 KN, avšak z pohledu průměrného spotřebitele slouží stejnému účelu nebo jej naplňují jako sudoku s písmeny nebo křížovky, které jednoznačně spadají do čísla 4902 KN, nebo jako sudoku se symboly nebo hudební sudoku, která je třeba jednoznačně zařadit do čísla 4904 KN, a podléhají tak rovněž snížené sazbě daně?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 31 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda číslo 4902 KN musí být vykládáno v tom smyslu, že do tohoto čísla patří zboží popsané jako brožované papírové sešity, které obsahují především vytištěné hry sudoku, ve kterých je již do tabulky vepsáno několik číslic od 1 do 9 a zbývající číslice musí být doplněny v určitém pořadí, a tyto sešity vycházejí jednou za osm týdnů.

- 32 Na úvod je třeba připomenout, že podle čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH mohou členské státy při uplatňování snížených sazeb na kategorie, které odkazují na dodání zboží, použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie KN. Použití KN je však pouze jedním ze způsobů, jak přesně vymežit rozsah dané kategorie (rozsudek ze dne 22. dubna 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, bod 39 a citovaná judikatura).
- 33 Proto za podmínky, že plnění, na která se uplatní snížená sazba, patří do jedné z kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH a je dodržena zásada daňové neutrality, může vnitrostátní zákonodárce, pokud ve svém vnitrostátním právu vymezí kategorie, na které zamýšlí uplatnit tuto sníženou sazbu, zařadit dodání zboží a poskytnutí služeb zahrnutá do kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH způsobem, který považuje za nejvhodnější (rozsudek ze dne 22. dubna 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, bod 40).
- 34 Z toho plyne, že bez ohledu na skutečnost, že v souladu s čl. 1 odst. 2 písm. a) nařízení č. 2658/87 přebírá KN nomenklaturu HS a že na základě čl. 3 odst. 1 Úmluvy o HS se smluvní strany této úmluvy, mezi něž patří Unie, zavazují, že jejich celní a statistické nomenklatury budou v souladu s HS a nebudou měnit rozsah jeho čísel, mají členské státy v zásadě volnost vymežit dodání zboží, na která se uplatňují snížené sazby, odkazem na kategorie, které se nutně neshodují s čísly nebo položkami KN, pokud ji použijí pro účely použití čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH, jsou-li splněny podmínky připomenuté v předchozím bodě tohoto rozsudku.
- 35 V projednávané věci však z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že pokud jde o dodání *periodische Druckschriften* („periodických tištěných spisů“), německý zákonodárce provedl možnost stanovenou v článku 98 směrnice o DPH pouze odkazem na číslo 4902 KN.
- 36 Vzhledem k tomu, že kvalifikace zdanitelných plnění podle kategorií přílohy III směrnice o DPH je nezbytným předpokladem pro ověření použitelnosti snížené sazby DPH, je věcí Soudního dvora, aby vymezil kritéria užitečná pro toto posouzení, které přísluší vnitrostátnímu soudu (rozsudek ze dne 22. dubna 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, bod 46).
- 37 V této souvislosti je třeba připomenout, že rozhoduje-li Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce ve věci sazebního zařazení, spočívá jeho úloha spíše v tom, že vnitrostátním soudům objasňuje kritéria, jejichž použití jim umožní dotčené výrobky správně zařadit do KN, než v tom, že zařazení provede on sám. Kvalifikace dotčeného zboží pro účely jeho sazebního zařazení totiž vyplývá z čistě skutkového zjištění, které Soudnímu dvoru v řízení o předběžné otázce nepřísluší provádět (rozsudky ze dne 7. listopadu 2002, Lohmann a Medi Bayreuth, C-260/00 až C-263/00, EU:C:2002:637, bod 26, a ze dne 8. května 2025, Prisma Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, bod 33).
- 38 Po tomto upřesnění je třeba zdůraznit, že podle všeobecného pravidla 1 pro výklad KN jsou pro sazební zařazení zboží směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám této nomenklatury.
- 39 Za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol je třeba hledat kritérium, které je rozhodující pro sazební zařazení zboží, obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám (rozsudky ze dne 10. prosince 1975, Vandertaelen a Maes, 53/75, EU:C:1975:173, bod 9, a ze dne 28. listopadu 2024, BG Technik, C-129/23 a C-567/23, EU:C:2024:995, bod 39).

- 40 Soudní dvůr kromě toho opakovaně rozhodl, že ačkoli vysvětlivky k HS a ke KN nejsou závazné, jsou důležitými nástroji k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují cenné informace pro jeho výklad (rozsudky ze dne 15. února 1977, Dittmeyer, 69/76 a 70/76, EU:C:1977:25, bod 4, a ze dne 8. května 2025, Prismus Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, bod 35).
- 41 Pokud jde o znění čísla 4902 KN, je třeba uvést, že mezi jednotlivými jazykovými zněními tohoto čísla existují rozdíly, zejména mezi jeho německým, anglickým a francouzským zněním.
- 42 Francouzské znění uvedeného čísla totiž stanoví, že toto číslo zahrnuje *journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité* (noviny a tištěná periodika, též ilustrované nebo obsahující reklamy), zatímco anglické znění téhož čísla se vztahuje na *newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material* (noviny, časopisy a periodika, též ilustrované nebo obsahující reklamní materiál). Německé znění čísla 4902 KN odkazuje na *Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend* (noviny a další periodické tištěné spisy, též ilustrované nebo obsahující reklamy).
- 43 V této souvislosti je třeba připomenout, že v případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi ustanovení unijního práva musí být toto ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí (rozsudky ze dne 27. října 1977, Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, bod 14, a ze dne 30. dubna 2025, Celní jednatelství Zelinka, C-330/24, EU:C:2025:296, bod 19).
- 44 Navíc nezbytnost jednotného použití, a tedy i jednotného výkladu unijního aktu vyžaduje, aby byl vykládán jak s ohledem na skutečnou vůli jeho autora, tak na cíl jím sledovaný, zejména ve světle všech jazykových znění (rozsudky ze dne 12. listopadu 1969, Stauder, 29/69, EU:C:1969:57, body 2 a 3, a ze dne 18. ledna 2024, Regionalna direkcija „Avtomobilna administratsia“ Pleven, C-227/22, EU:C:2024:57, bod 43).
- 45 Pokud jde o účel KN, jak je uvedeno v bodě 34 tohoto rozsudku, ta v souladu s čl. 1 odst. 2 písm. a) nařízení č. 2658/87 přebírá nomenklaturu HS.
- 46 Jak přitom bylo rovněž zdůrazněno v bodě 34 tohoto rozsudku, podle čl. 3 odst. 1 Úmluvy o HS se smluvní strany této úmluvy, mezi něž patří Unie, zavazují, že jejich celní a statistické nomenklatury budou v souladu s HS a nebudou měnit rozsah jeho čísel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Vogel Import Export, C-62/20, EU:C:2021:288, bod 53).
- 47 Je tedy třeba na prvním místě odkázat na francouzské a anglické znění čísla 4902 KN, která odpovídají francouzskému a anglickému znění čísla 4902 HS, jelikož KN byla vytvořena na základě HS, jehož závazná znění jsou podle závěrečné formulace Úmluvy o HS pouze znění francouzské a anglické (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. prosince 1997, Knubben Spedition, C-143/96, EU:C:1997:597, bod 15).
- 48 V tomto ohledu zaprvé z francouzského a anglického znění čísla 4902 KN vyplývá, že do tohoto čísla spadají mimo jiné tištěná periodika.
- 49 Tento výklad je potvrzen vysvětlivkou k číslu 4902 HS, která upřesňuje, že „[r]ozhodujícím znakem zboží náležejícího do tohoto čísla je, že je vydáváno v souvislé řadě pod stejným názvem v pravidelných časových odstupech a každé vydání je datováno [...] a obecně je číslováno“, a že

periodické publikace spadající pod uvedené číslo „obsahují zpravidla tištěný text [a] mohou být z velké části ilustrované nebo dokonce mohou být tvořeny převážně ilustracemi [a mohou] rovněž obsahovat inzerci nebo reklamu“.

- 50 Zadruhé nic ve francouzském ani anglickém znění čísla 4902 KN nenasvědčuje tomu, že do tohoto čísla musí být zařazena pouze periodika obsahující převážně písmo, natož že uvedené číslo zahrnuje pouze periodika obsahující převážně text.
- 51 Naopak, jak v podstatě uvedl předkládající soud, použití výrazu „zpravidla“ v části vysvětlivky týkající se čísla 4902 HS citované na druhém místě v bodě 49 tohoto rozsudku vede k závěru, že pod toto číslo sice spadají periodika obsahující především tištěný text, ale že toto číslo zahrnuje rovněž periodika, jež mají jiný obsah než text.
- 52 Zatřetí, jak poznamenala Komise, ze všeobecných ustanovení obsažených ve vysvětlivkách ke kapitole 49 HS vyplývá, že v textu této kapitoly nemá výraz „tištěný“ různý význam v závislosti na tom, jaká je „[p]ovaha použitých znaků [...]“: abecední a číselné systémy všech druhů, stenografické znaky, znaky Morseovy abecedy nebo podobné kódovací znaky, Braillovo písmo, hudební noty a značky, obrázky nebo náčrty“.
- 53 Pokud jde na druhém místě o srovnávací přezkum znění čísla 4902 KN ve všech úředních jazycích Unie, je třeba poukázat na to, že tento přezkum ukazuje, že německé znění tohoto ustanovení se jako jediné vztahuje na „tištěné spisy“ (*Druckschriften*). Jako příklad je třeba uvést jazykovou verzi tohoto čísla ve španělském jazyce, používající výraz *publicaciones periódicas, impresos*, jakož i verze v jazycích českém (*periodika*), řeckém (*περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες*), anglickém (*periodicals*), francouzském (*publications périodiques imprimées*), nizozemském (*tijdschriften*), finském (*aikakauslehdet*) a švédském (*tidskrifter*).
- 54 Z úvah uvedených v bodech 48 až 53 tohoto rozsudku vyplývá, že do čísla 4902 KN musí být zařazena zejména tištěná periodika, aniž je vyžadováno, aby obsahovala převážně text.
- 55 S výhradou, že zboží dotčené ve věci v původním řízení je tištěným periodikem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, je třeba mít v projednávaném případě za to, že toto zboží může spadat pod číslo 4902 KN.
- 56 Dále vzhledem k tomu, že charakteristiky tohoto zboží odpovídají charakteristikám definice uvedené v tomto čísle, okolnost, které se dovolává německá vláda, že toto zboží není specificky zmíněno mezi příklady v číslech 4901 až 4910 KN ani ve vysvětlivkách k HS, nemůže bránit jeho zařazení do čísla 4902 KN.
- 57 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že číslo 4902 KN musí být vykládáno v tom smyslu, že do tohoto čísla patří zboží popsané jako brožované papírové sešity, které obsahují především vytištěné hry sudoku, ve kterých je již do tabulky vepsáno několik čísel od 1 do 9 a zbývající číslíce musí být doplněny v určitém pořadí, a tyto sešity vycházejí jednou za osm týdnů.

K druhé otázce

- 58 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že druhá otázka je položena pouze pro případ záporné odpovědi na první otázku. Vzhledem k odpovědi na první otázku není třeba na druhou otázku odpovídat.

K nákladům řízení

- 59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Číslo 4902 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku ve znění vyplývajícím z prováděcího nařízení Komise (EU) 2018/1602 ze dne 11. října 2018

musí být vykládáno v tom smyslu, že

do tohoto čísla patří zboží popsané jako brožované papírové sešity, které obsahují především vytištěné hry sudoku, ve kterých je již do tabulky vepsáno několik číslic od 1 do 9 a zbývající číslice musí být doplněny v určitém pořadí, a tyto sešity vycházejí jednou za osm týdnů.

Podpisy