



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **Abacus Electric, s.r.o.**, se sídlem Planá 2, Planá, zastoupen Mgr. Janem Slunečkem, advokátem se sídlem Týn 2, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2022, č. j. 20802-4/2022-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2023, č. j. 57 Af 12/2022 - 91,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) zařadil zboží – fitness náramky EVOLVEO FitBand B3 a EVOLVEO FitBand B5 GPS (dále jen „fitness náramky“) za využití pravidla 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „pravidla“) do podpoložky 9102 12 00 kombinované nomenklatury, namísto zařazení do podpoložky 9031 80 00 (jak provedl žalobce) a vydal dne 17. 2. 2022 dodatečné platební výměry č. j. 23281/2022-520000-51, č. j. 23285/2022-520000-51, č. j. 23286/2022-520000-51, č. j. 23290/2022-520000-51 a č. j. 23299/2022-520000-51,

proti nimž žalobce podal odvolání. Žalovaný rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil a odvolání rozhodnutím ze dne 5. 9. 2022, č. j. 20802-4/2022-900000-319, zamítl.

[2] Žalobce rozhodnutí o odvolání napadl žalobou podanou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). Namítl nezákonnost rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení sazebního zařazení dovezeného zboží žalobcem, k němuž dospěly celní orgány nesprávnou aplikací pravidel pro výklad kombinované nomenklatury. Dle něj měl žalovaný správně použít postup dle 3 b) pravidel, jelikož primární funkcí obou fitness náramků, která tak představuje jejich hlavní určení, je měření hodnot souvisejících s fitness aktivitami jejich uživatele (mj. tlaku, tepu, kroků či vzdálenosti). Zobrazení času pak závisí na spárovaném zařízení, bez jeho připojení k zobrazení správného času nedojde, nemohou tak být zařazeny do čísla 91, do něhož spadají výrobky, jejichž hlavním účelem je měření času.

[3] Následně žalobce předložil závěry Světové celní organizace, která ve svých stanoviscích č. 851762/24, 851762/23, 851762/22 a 851762/21 posuzovala podobné výrobky a při zařazení postupovala dle pravidla 3 b) pravidel, a nikoliv podle 3 c) pravidel. Fitness náramek s vícero funkcemi byl v těchto stanoviscích Světovou celní organizací zařazen do položky č. 8517, a to právě z důvodu, že závislé funkce času nemohl být přisouzen stejný význam jako ostatním funkcím fitness náramku. Svou argumentaci podpořil předložením komentářů a zápisů z jednání Výboru pro celní kodex. Tyto dokumenty měly dokládat žalobcova tvrzení o nesprávnosti závěrů žalovaného.

[4] Krajský soud vyšel z předpokladu, že žalovaný při zařazování zboží do konkrétní podklapitoly kombinované nomenklatury posoudil, zda fitness náramky vykazují nějakou funkci či vlastnost, která by byla jednoznačně hlavní funkcí celého výrobku, anebo se dala považovat za natolik významnou, že by ostatní funkce byly oproti ní pouze podpůrnými či druhořadými. Ztotožnil se pak s hodnocením žalovaného, že fitness náramky disponují mnoha funkcemi, z nichž však nelze jednoznačně upřednostnit pouze jednu jedinou funkci jakožto hlavní.

[5] Argumentace žalobce, že měřicí funkce je hlavní, je tak proto podle něj nesprávná, a námitka, že čas je na zboží pouze zobrazován a nikoli měřen je zcela mylná. Uzavřel, že žalobcem předložené dokumenty buď nepojednávají o stejném zařízení anebo nejsou právně závazné, a proto k nim při svém posouzení nepřihlédl a žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); tvrdil, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož se krajský soud nevypořádal se všemi jeho námitkami. Nevzal v potaz platné a účinné nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013, které obdobný výrobek jako předkládané zboží zařadilo pod číslo HS 9031.

[7] Stěžovatel považoval napadený rozsudek za nezákonný pro rozpor s právními předpisy, jelikož krajský soud naprosto nepřiléhavě použil poznámku v celním sazebníku, týkající se definice hodinového strojeku, i když žalovaný, tak jako krajský soud zařazuje

pokračování

zboží jako strojek, nikoliv jako hodinky. Z toho důvodu nelze považovat funkci strojku za jednu z možných hlavních funkcí, neboť tato není samostatná, a tedy není způsobilá pro užití pravidla 3 c) všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se již ve svém rozhodnutí k námitce stěžovatele zabýval definicí výrobků, náležejících do kapitoly 91 harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží; v plném rozsahu se ztotožnil s napadeným rozsudkem a s ohledem na výše uvedené navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[9] Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval replikou, ve které uvedl, že lze souhlasit s názorem žalovaného, že fitness náramky obsahují hodinový stojek, který funguje samostatně pro určování časových intervalů, jako je například měřič tepové frekvence a další; funkcí hodinek je oproti tomu zobrazovat správný čas, tyto dvě funkce dle něj nelze zaměňovat. Zopakoval, že náramky obsahují mnohem důležitější funkce, které fungují naprosto nezávisle na mobilním telefonu (na rozdíl od funkce hodinek).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost **není** důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud vždy posuzuje přezkoumatelnost rozhodnutí krajských soudů podle určitých kritérií. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud rozhodovací důvody na skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek kasačního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud soud zcela opomenul vypořádat některou z námitk uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Touto optikou bude tedy Nejvyšší správní soud posuzovat i nyní napadený rozsudek.

[13] Stěžovatel uvedl, že se krajský soud opomenul vypořádat s aplikací jím navrženého právního předpisu, a to nařízením Komise č. 1212/2013, které obdobné zboží zařadilo pod číslo HS 9031.

[14] Nejvyšší správní soud v návaznosti na obsah kasační stížnosti úvodem konstatuje, že rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností. Z jeho odůvodnění je seznatelné, jaké důvody soud vedly k výroku o zamítnutí podané žaloby. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl krajský soud o podané žalobě rozhodnout.

Jde o objektivní překážku, která by kasačnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku Nejvyšší správní soud neshledal.

[15] Krajský soud jasně a srozumitelně odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu správních soudů a zcela adresně přezkoumal jednotlivé úvahy uvedené v odůvodnění napadených rozhodnutí. Jedná se tak o srozumitelné a řádně odůvodněné rozhodnutí. Výše uvedené dokládá i skutečnost, že proti závěrům soudu stěžovatel obsáhle brojí v podané kasační stížnosti, z čehož lze jednoznačně dovodit, že si je vědom úvah, které krajský soud vedly ke konkrétním závěrům.

[16] Mezi účastníky řízení je sporné, zda posuzované zboží (fitness náramky) patří za využití bodu 3 c) pravidel do podpoložky 9102 12 00 *Náramkové hodinky s pouze optoelektronickým zobrazením* nebo dle bodu 3 b) pravidel do podpoložky 9031 80 00 *ostatní měřicí nebo kontrolní přístroje* (příslušné názvy soud pro přehlednost zjednodušil). Stěžejní pro posouzení byla otázka, zda lze fitness náramky považovat za „hodinové strojky“ či nikoliv a zda některé jejich funkce převažují nad jinými.

[17] Problematika zařazování zboží je upravena harmonizovaným systémem, který je zakotven Mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému, popisu a číselném označování zboží a spravuje jej Světová celní organizace. Harmonizovaný systém rozděluje různé druhy zboží do tříd a kapitol a obsahuje i poznámky, které mají pomoci ke správnému zařazení. Vzhledem k tomu, že v rámci struktury harmonizovaného systému nelze jmenovitě pojmut veškeré druhy zboží, tak jej za podmínek stanovených v čl. 8 výše uvedené úmluvy o harmonizovaném systému doplňují vysvětlivky (dále jen „vysvětlivky“), které vydává a průběžně aktualizuje výbor pro Harmonizovaný systém (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2023, č. j. 3 Afs 85/2022 - 53). V úvodu vysvětlivek jsou také nadefinována všeobecná pravidla pro výklad harmonizovaného systému č. 1 až 6. Podle čl. 56 odst. 1 vychází splatné dovozní clo ze společného celního sazebníku. Podle čl. 56 odst. 2 písm. a) až c) obsahuje celní sazebník, mimo jiné, kombinovanou nomenklaturu zboží (stanovenou nařízením Rady č. 2658/87), čl. 1 odst. 1 nařízení Rady č. 2658/87 zavedl kombinovanou nomenklaturu, která se podle čl. 1 odst. 2 nařízení Rady č. 2658/87 skládá z nomenklatury harmonizovaného systému a dalšího třídění Společenství k této nomenklatuře (podpoložky) a předběžných ustanovení, doplňkových poznámek ke třídám a kapitolám a poznámek pod čarou vztahujících se k podpoložkám kombinované nomenklatury.

[18] Výchozím předpisem pro posouzení celé věci je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „nařízení o celním sazebníku“). Toto nařízení zavádí na základě harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (HS) kombinovanou nomenklaturu zboží. Kombinovaná nomenklatura a smluvní celní sazby a doplňkové statistické jednotky jsou uvedeny v příloze I. tohoto nařízení, která je každoročně ke dni 1. 1. daného roku v souladu s přijatými opatřeními v celní oblasti novelizována.

[19] V úvodních ustanoveních přílohy I. lze nalézt Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury, která stanoví, že zařazení zboží do kombinované nomenklatury se řídí následujícími zásadami - názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných

pokračování

poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Zařazení 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* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.

[20] Podle bodu 3 pravidel platí, že zboží, které lze zařadit do dvou nebo více čísel se zařazuje podle pravidla 3 b) tak, že *směsí, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sadách) v balení pro drobný prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který jim dává podstatný charakter, je-li možno takový materiál nebo komponent určit* a dle 3 c) tak, že zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu (zdůraznění přidal soud).

[21] Stěžovatel svou v podstatě jedinou kasační námitku směřoval do výkladu výrazu „*hodinový strojek*“ provedeného krajským soudem. Tvrdil, že pravidla tímto termínem rozumí „*zařízení, jehož regulaci zajišťuje nepokoj s vláskem (kompletka), křemen nebo jakýkoliv jiný systém schopný udržovat časové intervaly se zobrazením nebo systém, který umožňuje vestavět mechanické zobrazení. Tloušťka těchto strojků nesmí být větší než 12 mm a jejich šířka, délka nebo průměr nesmí být větší než 50 mm.*“, avšak žalovaný i krajský soud zařazují zboží nikoliv jako strojek, ale jako hodinky. Z tohoto důvodu je dle něj nesprávné tvrzení, že není nutné, aby zboží zobrazovalo čas, a stačí, že pouze určuje intervaly. Funkce hodinek je totiž naopak určovat přesný čas a nikoliv intervaly, a proto funkce strojku nemůže být jednou z hlavních funkcí zboží; je proto nezpůsobilá pro využití bodu 3 c) pravidel.

[22] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro správné posouzení a zařazení zboží jsou podstatné jeho objektivní znaky, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá stěžovatel v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Tento postoj je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, podle které „*je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám*“ (rozsudek ze dne 26. 5. 2016, ve věci C-198/15 a tam citovaná judikatura). Objektivním kritériem pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze „*pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech*“ (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18). K tomuto postoji se přiklání i kasační soud například v rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019 - 43.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje, že právní posouzení žalovaného, potažmo i krajského soudu je nesprávné, jelikož zařazují fitness náramky do položky hodinky i přesto, že nedisponují „*hodinovým strojkem*“, a zkonstatoval, že ve smyslu předmětné kapitoly se tímto zařízením rozumí to, *jehož regulaci zajišťuje nepokoj s vláskem (kompletka), křemen nebo jakýkoliv jiný systém schopný udržovat časové intervaly se zobrazením nebo systém, který umožňuje vestavět mechanické zobrazení. Tloušťka těchto strojků nesmí být větší než 12*

mm a jejich šířka, délka nebo průměr nesmí být větší než 50 mm. Tím však omezil rozsah výkladu tohoto pojmu pouze na zařízení disponující hodinovým strojkem, tento závěr ale není správný, jelikož takto pojem v kontextu harmonizovaných pravidel nestojí.

[24] Jak žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti správně poznamenal, poznámka 3 ke kapitole 91 harmonizovaného systému stanovuje, že pro účely kapitoly 91 „*se výrazem „hodinkové strojky“ rozumí zařízení, jehož regulaci zajišťuje nepokoj s vláskem (kompletka), křemen nebo jakýkoliv jiný systém schopný určovat časové intervaly se zobrazením nebo systém, který umožňuje vestavět mechanické analogové zobrazení. Tloušťka těchto strojků nesmí být větší než 12 mm a jejich šířka, délka nebo průměr nesmí být větší než 50 mm.*“ (zdůraznění přidal soud).

[25] Kasační soud již výše uvedl, poznámky slouží mimo jiné k upřesnění výkladu nejasných pojmů a jsou stejně závazné, jako pravidla. Z toho plyne, že fitness náramek nemusí obsahovat přímo a pouze hodinový strojek proto, aby mohl být zařazen jako „hodinový strojek“ (tedy zařazen do této podkapitoly) pro účely celního zařazení, postačuje, pokud je zařízením, které je schopno zobrazovat a určovat časové intervaly. Oba fitness náramky obsahují systém schopný určovat časové intervaly se zobrazením, což znamená, že pokud je na fitness náramcích nastaven aktuální čas, nadále samostatně určují časové intervaly a plní funkci hodin až do vybití baterie; lze tak shrnout, že naplňují podmínky pro zařazení do této kategorie. O schopnosti fitness náramků zobrazovat čas mezi stranami není sporu.

[26] Stěžovatel při své argumentaci subjektivně zužoval funkce posuzovaných fitness náramků a upozadoval využitelnost, která spočívá v zobrazování času; takový postup není možný. Jedná se o výrobky, které jsou souborem funkcí; lze je vedle měření konkrétních veličin použít i jako náramkové hodinky či zařízení sloužící k nejrůznějšímu upozorňování jejich uživatele například na příchozí volání či SMS zprávy. Všechny jsou přitom na stejné úrovni, a žádná z nich tak není funkcí hlavní.

[27] Z této důvodů žalovaný i krajský soud správně aplikovali pravidlo 3 c) pravidel a zařadili fitness náramky podle funkce, která je v (číselném) seznamu kombinované nomenklatury zařazena jako poslední, což je funkce měření/zobrazení času. Konkrétně se jedná o třídu XVIII, kapitolu 91 – Hodiny a hodinky a jejich části a součásti, položku 9102 KN – Náramkové hodinky, kapesní hodinky a jiné hodinky, včetně stopek, jiné než čísla 9101, podpoložku 9102 12 00 KN – Pouze s optoelektronickým zobrazením.

[28] K námitce, že se krajský soud nevypořádal s aplikací Nařízení č. 1212/2013 Nejvyšší správní soud uvádí, že se jeho aplikací zabíral Výbor pro celní kodex v žalobcem předložených dokumentech a dospěl k různým výsledkům, což i krajský soud v rozsudku popsal. Kasační soud v této otázce se přiklání k názoru žalovaného, že Nařízení č. 1212/2013 není ve věci aplikovatelné, jelikož upravuje zařazení pulsoměrů a nikoliv fitness náramků. To, že se s touto námitkou krajský soud v tomto smyslu nevypořádal je vadou, vzhledem k ostatním závěrům na zákonnost celého rozsudku nemá vliv.

[29] Vzhledem k tomu, že stěžovatel žádné další otázky do kasačního řízení nepřinesl, omezil se Nejvyšší správní soud pouze na stručné vyložení pojmu „hodinový strojek“

pokračování

v kontextu harmonizovaného systému cel; ostatně žalovaný i krajský soud již stěžovali vyčerpávající opovědi na jeho otázky poskytli. Kasační soud za využití interpretačních poznámek dospěl k závěru, že výklad stěžovatele nebyl správný a kasační námitku vyhodnotil jako nedůvodnou. Krajský soud proto nepochybil, pokud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitku stěžovatele důvodnou. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů její běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. prosince 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu