



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Beryko s. r. o.**, se sídlem Pod Vinicemi 931/2, Plzeň, zast. Mgr. Jiřím Maškem, advokátem se sídlem Pod Všemi svatými 427/17, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2022, č. j. 9655/2022-900000-316, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č. j. 55 Af 5/2022-118,

**t a k t o :**

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

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 15. 6. 2021, č. j. 113936/2021-600000-51, č. j. 113958/2021-600000-51 a č. j. 113986/2021-600000-51. Těmito dodatečnými platebními výměry doměřil celní úřad žalobkyni clo ze zboží, fitness náramků Xiaomi Mi Band 3 a Xiaomi Mi Band 4 (společně dále také jen „fitness náramky“), v celkové výši 881 338 Kč.

[2] Celní úřad na základě provedené kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně toto zboží při propuštění do volného oběhu nesprávně zařadila do kódu 9031 80 80 00 kombinované

nomenklatury (dále jen „KN“) podle Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (EU) 2018/507 ze dne 26. 3. 2018 (dále jen „nařízení o statistické nomenklatuře“), tedy *„Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektoři na kontrolu profilů: Ostatní přístroje, zařízení a stroje: Ostatní“*, pro něž je tímto nařízením stanovena sazba cla 0 %. Podle celního úřadu bylo třeba toto zboží zařadit do kódu KN 9102 12 00 00, tedy *„Náramkové hodinky, kapesní hodinky a jiné hodinky, včetně stopek, jiné než čísla 9101: Náramkové hodinky, s elektrickým pohonem, též s vestavěnými stopkami: Pouze s optoelektronickým zobrazením“*, pro něž je nařízením o statistické nomenklatuře stanovena sazba cla 4,5 % při zachování hodnotových prahů 0,3 – 0,8 EUR za kus.

[3] Rozpor v sazebním zařazení zboží do kódu KN byl způsoben tím, že žalobkyně a celní úřad použili odlišná interpretační pravidla Všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „interpretační pravidla“) harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží Světové celní organizace (dále jen „HS“). Interpretační pravidla jsou součástí nařízení o statistické nomenklatuře a slouží k zařazování zboží pod jednotlivé kódy KN. Nomenklatura se skládá z osmimístného číselného označení. Prvních šest čísel představuje kódy HS, sedmé a osmé místo určuje zařazení do podpoložek KN a poslední dvě čísla představují třídění do podpoložek TARIC Evropské unie.

[4] Žalobkyně zařadila zboží do kódu KN podle interpretačního pravidla 3 písm. b), podle kterého *„směsi, zboží složené z různých materiálů nebo zhotovené z různých komponentů a zboží v soupravách (sada)ch 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.“* Uvedla, že většina funkcí fitness náramků Xiaomi Mi Band je zaměřena na měření fyzické aktivity. Měřicí funkce je tak hlavní funkcí náramků. Celní úřad dospěl k závěru, že u fitness náramků nelze určit hlavní funkci, neboť kromě měřicích funkcí disponují ještě chytrými (smart) funkcemi, jako je ovládání chytrého telefonu nebo oznamování příchodů hovorů či SMS a funkcemi „hodinkovými“, tedy zobrazením času a data. Proto použil k sazebnímu zařazení tohoto zboží interpretační pravidlo 3 písm. c), podle kterého *„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.“* Jako poslední číslo připadalo v úvahu číslo 9102, tedy náramkové hodinky, kapesní hodinky a jiné hodinky, včetně stopek, jiné než čísla 9101.

[5] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl.

[6] Nepřisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný ve vztahu k fitness náramkům řádně nezohlednil to, co spotřebitelé považují za hlavní a co za vedlejší funkci. Dle žalobkyně bylo jejich hlavní funkcí měření parametrů fyzické aktivity nositele, která se skládala ze čtyř až pěti podfunkcí. Možnost zobrazení časových údajů byla pak pouze funkcí vedlejší. Krajský soud uvedl, že podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně v konkrétní věci. S odkazem na rozhodovací činnost Soudního dvora EU pak uvedl konkrétní případy zboží, u nichž jako u přístrojů bylo možno určit jejich hlavní funkci. Ve shodě s celním úřadem a žalovaným dospěl krajský soud k závěru, že u fitness náramků nelze určit na základě objektivních znaků jejich hlavní funkci. Jsou

pokračování

konstruovány k vykonávání více funkcí, které se navzájem rovnocenným způsobem doplňují nebo střídají.

[7] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že jí svědčilo legitimní očekávání, že fitness náramky budou zařazeny do podpoložky KN 9031 80 80, a to zejména s ohledem na závaznou informaci o sazebním zařazení zboží (dále též „ZISZ“) č. PLBTIWIT-2018-000666 ze dne 27. 8. 2018. Tato ZISZ se týkala fitness náramků Xiaomi Mi Band 2, které byly zařazeny do podpoložky KN 9031 80 80. S odkazem na srovnávací tabulku žalobkyně uváděla, že Xiaomi Mi Band 2 má totožné funkce jako Xiaomi Mi Band 3 a 4. Krajský soud zdůraznil, že závazná informace o sazebním zařazení je závazná pro orgány celní správy pouze ve vztahu ke konkrétnímu držiteli a pro konkrétní zboží, pro které byla vydána. S ohledem na tuto skutečnost tak žalobkyní předložené ZISZ nemohly být závazné pro celní úřad a žalovaného, neboť byly vydány pro jinou osobu a jiná zboží. Žalovaný dostatečně vysvětlil i to, že s ohledem na funkční a technologickou odlišnost pro něj není rozhodující ani ZISZ, která fitness náramky Xiaomi Mi Band 2 (model fitness náramku vývojově předcházející modelům žalobkyně) zařazuje do kódu KN 9031 80 80.

[8] Konečně se krajský soud neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že na základě předložených ZISZ jí vzniklo legitimní očekávání, že fitness náramky budou zařazeny do kódu KN 9031 80 80. Naopak uvedl, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného plyne, že rozhodovací praxe celních orgánů napříč EU byla v tomto ohledu nejednotná. Žalobkyně si proto mohla sama zažádat o vydání ZISZ, což neučinila. Celní orgány své rozhodnutí dostatečně a přesvědčivě odůvodnily. Krajský soud tak neshledal, že by se při zařazování fitness náramků Xiaomi Mi Band 3 a 4 do kódu KN dopustily svévole.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Podle stěžovatelky krajský soud nerespektoval judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, podle které je pro sazební zařazení zboží nezbytné zohlednit jeho účel. Omezil se pouze na závěr, že objektivní charakteristiky a vlastnosti předmětného zboží jsou právní otázkou, a proto není třeba zjišťovat jeho účel, což by bylo skutkovou otázkou. Vzhledem k okolnostem věci je však dle žalobkyně podstatné pro správné celní zařazení fitness náramků určit právě jeho účel, který je významný pro stanovení podstatného charakteru zboží. Krajský soud dále pochybil, pokud odmítl provést stěžovatelkou navržené důkazní prostředky k prokázání účelu zboží.

[11] Stěžovatelka také rozporuje použití interpretačního pravidla 3 písm. c) celním úřadem, žalovaným a krajským soudem. K použití tohoto pravidla je totiž nezbytné, aby všechna čísla KN, pod něž je možné zařadit zboží, připadala v úvahu stejnou měrou.

Otázkou, zda všechna čísla KN připadají v úvahu stejnou měrou, se však celní orgány ani krajský soud nezabývaly.

[12] Podle stěžovatelky stejnou měrou znamená, že u výrobku, u kterého nelze bez dalšího stanovit podstatný charakter, jsou jednotlivé identifikované vlastnosti zařazeny do příslušných čísel KN. Následně je zjištěn počet vlastností v jednotlivých číslech KN. Podle počtu vlastností v jednotlivých číslech KN se zjistí, zda existuje číslo KN s nejvyšším počtem vlastností, pak se jedná o nalezení podstatného charakteru daného zboží a zboží se zařazuje do daného čísla KN, nebo existují dvě či více čísel KN s rovnocenným počtem vlastností, která přicházejí stejnou měrou v úvahu, a pak se zboží zařazuje podle posledního čísla KN. Celní úřad podřadil 50 % funkcionalit fitness náramků do čísla 9031, 25 % do čísla 8517, 12,5 % do čísla 9029 a pouze 12,5 % do čísla 9102. Čísla 9031 a 9102 tak v předmětné věci rozhodně nepřicházejí stejnou měrou v úvahu.

[13] Stěžovatelka dále opakuje, že s ohledem na to, že čtyři až pět funkcí z celkového výčtu je zařazeno do čísla 9031, je zřejmé, co by mělo být rozhodující kritérium pro zařazení do kódu KN, tedy co je podstatným charakterem předmětného zboží. Krajský soud toto kritérium posoudil nesprávně, když uvedl, že pouhá matematická převaha funkcionalit neurčuje hlavní funkci zboží, stejně jako jazykové označení náramků (fitness). Stěžovatelka odkázala na náhled prodejců a akademické obce na popis funkce náramků. Podle stěžovatelky dále nemohlo být zboží zařazeno do čísla 9102 z důvodu, že fitness náramky neobsahují hodinový strojek, což je nezbytnou podmínkou pro zařazení pod toto číslo. Pokud krajský soud nezkoumal tento technický parametr (hodinový strojek), je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[14] Stěžovatelka dále rozporuje způsob vypořádání se s předloženými ZISZ. Stěžovatelka učinila součástí žaloby tabulku, která podle ní prokazuje totožnost náramků Xiaomi Mi Band 2, pro které byla vydána ZISZ, již byly tyto fitness náramky zařazeny do čísla 9031, s fitness náramky Xiaomi Mi Band 3 a 4. Krajský soud se s existencí této tabulky nijak nevypořádal. Žalovaný i krajský soud přitom otázku totožnosti těchto náramků vyhodnotili nesprávně. Proto se také nesprávně vypořádali s důkazním návrhem – předloženými ZISZ, které měly podle stěžovatelky celní orgány zohlednit. Dále stěžovatelka upozorňuje, že žalovaný odkazoval ve svém rozhodnutí na jiné ZISZ, podle kterých je praxe členských států při zařazování fitness náramků do kódu KN různá. Tyto ZISZ však nebyly v celním řízení ani před soudem provedeny k důkazu.

[15] I kdyby však nebyly náramky Xiaomi Mi Band 2, Xiaomi Mi Band 3 a Xiaomi Mi Band 4 vyhodnoceny jako totožné, pak možné rozdíly způsobené technickým vývojem nezpůsobují nepoužitelnost stěžovatelkou předložených ZISZ, jde o použitelné důkazy. Na jejich základě jí totiž vzniklo legitimní očekávání, že Xiaomi Mi Band 3 a 4 budou zařazeny do čísla 9031. Stěžovatelka tak prokázala ustálenou celní praxi v rámci EU při zařazování fitness náramků Xiaomi Mi Band do čísla 9031. Ke dni učinění celních prohlášení byly účinné dvě ZISZ, které fitness náramky řadily do stejného kódu, proto postupovala podle nich. Jiný přístup se projevil až později, proto neměl být zohledněn.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření k tvrzení stěžovatelky, že krajský soud nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, uvádí, že tento názor

pokračování

nesdílí. Krajským soudem citované rozsudky jsou na projednávaný případ zcela přílehlivé, přičemž poměrně bohatá judikatura Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu v oblasti určování sazebního zařazení zboží je konzistentní.

[17] Žalovaný se dále ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu neprovést navržené důkazní prostředky – reklamy na fitness náramky. Ve shodě s krajským soudem opakuje, že pouhé vyjádření poměru funkcionalit nemůže být rozhodné pro zařazení do kódu KN. Podmínku, že mají čísla KN podle interpretačního pravidla 3 písm. c) připadat v úvahu stejnou měrou, je potřeba vykládat tak, že zboží nedisponuje funkcí, kterou by bylo možno považovat za hlavní, tak aby bylo možno na základě této hlavní funkce podřadit zboží do kódu KN. Nadto i výčet jednotlivých funkcionalit stěžovatelkou je zavádějící, neboť některé funkce jsou podfunkcemi jiných funkcí nebo jsou závislé na propojení s mobilním telefonem.

[18] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že pro zařazení do čísla 9102 je nezbytné, aby zboží disponovalo hodinovým strojkem. Taková podmínka ze znění tohoto čísla ani poznámek ke kapitole 91 nevyplývá.

[19] Žalovaný je dále přesvědčen, že vzal ZISZ předložené stěžovatelkou v potaz a že se s nimi jako s důkazním prostředkem řádně vypořádal. Mj. odkazuje i na závěry Výboru pro celní kodex – sekce pro celní a statistickou nomenklaturu, textil / mechanika / různé (dále jen „Výbor pro celní kodex“), podle něhož by fitness náramky měly být zařazovány právě do kódu KN 9102 12 00 na základě interpretačního pravidla 3 písm. c). K legitimnímu očekávání stěžovatelky konečně žalovaný uvádí, že ze skutkového stavu vyplývá, že žádná ustálená praxe ve vztahu k zařazování fitness náramků do kódu KN neexistuje. Z toho důvodu se jí ani stěžovatelka nemohla dovolávat.

[20] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka toliko rozvíjí svou argumentaci, vyjádřenou již v kasační stížnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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

#### III. A Komponentu určující podstatný charakter zboží

[23] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že se neztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že v nyní projednávané věci je předmětem sporu kromě právního posouzení též skutkový stav. Podle stěžovatelky je mezi účastníky řízení sporné určení účelu užití fitness náramků. To však neodpovídá obsahu napadených rozhodnutí. Z těch plyne, že celní

orgány ani krajský soud nerozporovaly účel, k němuž zboží dovážené stěžovatelkou slouží. Jinými slovy, není sporné, že předmětné náramky slouží k účelu měření fyzické a fyziologické aktivity jejich nositelů.

[24] Určení účelu zboží však ještě nezbytně neznamená, že na jeho základě bude možno zařadit zboží do kódu KN. To, co totiž v napadeném rozhodnutí žalovaný zdůrazňoval, je, že účelů užití předmětných náramků je více. Kromě měřicích funkcí identifikovaly správní orgány taktéž funkce hodinek a smart funkce (spolupráce s chytrým telefonem). To, že fitness náramky disponují těmito funkcemi, stěžovatelka nerozporovala. Mezi účastníky řízení tak není spor o účelech užití náramků Xiaomi Mi Band 3 a 4, ale o to, zda některý z účelů užití spojený s některým z komponentů, tedy některá jejich funkce, dává těmto náramkům podstatný charakter.

[25] Ostatně podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž vycházel i žalovaný, platí, že pro celní zařazení je *„třeba postupovat takto: Nejprve je třeba (1) přesně určit fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je určeno; dále (2) je třeba s ohledem na znění položek příslušných tříd a kapitol (a) provést prozatímní zařazení na základě užití, k němuž je zboží určeno, a (b) provést prozatímní zařazení na základě fyzických vlastností zboží; v následující fázi (3) je třeba určit, zda společné posouzení znění položek a poznámek tříd a kapitol umožňuje jednoznačné a přesné zařazení; není-li to možné (4), musí být střet norem vyřešen použitím dalších interpretačních pravidel; nakonec (5) je třeba provést zařazení do (a) podpoložky harmonizovaného systému a (b) podpoložky kombinované nomenklatury“* (např. rozsudek ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272).

[26] Z citované judikatury plyne, že ani když je zjištěn účel užití, k němuž je zboží určeno, což odpovídá bodu (1) uvedeného postupu, neznamená to, že bude zboží jednoznačně zařazeno do třídy a kapitoly, viz body (3) a (4). Jedno zboží totiž může mít nepochybně více účelů užití, tedy může být „multifunkční“. Stěžovatelka nerozporuje, že náramky mají více funkcí, pouze se neztotožňuje s hodnocením, že nemají žádnou funkci hlavní. Samotné zařazení zboží do kódu KN je otázkou právní, jak připouští i stěžovatelka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017-59.

[27] Nadto je potřeba uvést, že stěžovatelka (ale také krajský soud a žalovaný) při klasifikaci zboží podle KN používají nesprávně terminologii „hlavní a vedlejší“ funkce. Tato terminologie vychází z poznámky č. 3 k třídě XVI KN, *„STROJE A MECHANICKÁ ZAŘÍZENÍ; ELEKTRICKÁ ZAŘÍZENÍ; JEJICH ČÁSTI A SOUČÁSTI; PŘÍSTROJE PRO ZÁZNAM A REPRODUKCI ZVUKU, PŘÍSTROJE PRO ZÁZNAM A REPRODUKCI TELEVIZNÍHO OBRAZU A ZVUKU A ČÁSTI, SOUČÁSTI A PŘÍSLUŠENSTVÍ TĚCHTO PŘÍSTROJŮ“*. Podle této poznámky *„není-li stanoveno jinak, kombinované stroje sestávající ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiné stroje konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, se zařazují jako kdyby sestávaly pouze z té části, která vykonává hlavní funkci charakterizující celek nebo jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek.“*

[28] Podle této poznámky však lze postupovat pouze tehdy, pokud se rozhoduje o zařazení zboží pod kapitoly, čísla, položky a podpoložky, nacházející se v třídě XVI.

pokračování

Kromě toho připadá zařazení zboží podle funkce hlavní a funkce vedlejší v úvahu tehdy, pokud má být zařazeno pod čísla, položky a podpoložky v kapitole 90, „*OPTICKÉ, FOTOGRAFICKÉ, KINEMATOGRAFICKÉ, MĚŘICÍ, KONTROLNÍ, PŘESNÉ, LÉKAŘSKÉ NEBO CHIRURGICKÉ NÁSTROJE A PŘÍSTROJE; JEJICH ČÁSTI, SOUČÁSTI A PŘÍSLUŠENSTVÍ*“. Podle poznámky č. 3 této kapitoly se totiž poznámky č. 3 a 4 třídy XVI použijí i na tuto kapitolu.

[29] Jinými slovy, ze znění poznámky č. 3 k třídě XVI je zřejmé, že tato poznámka je pro účely zařazení zboží použitelná, pouze když má být zboží zařazeno do této třídy. To stejné platí pro poznámku č. 3 ke kapitole 90. Zatřídování zboží na základě poznámek k třídám a kapitolám je tedy postupem čistě podle interpretačního pravidla 1. Podle toho pravidla „*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*“ (důraz doplněn). Není k němu tedy potřeba použít následujících ustanovení interpretačních pravidel. V nyní projednávané věci však připadalo v úvahu zařazení fitness náramků i do kapitoly 91, na kterou se poznámka č. 3 k třídě XVI nevztahuje. Postupovat proto bylo potřeba podle následujících ustanovení interpretačních pravidel, konkrétně podle interpretačního pravidla 3.

[30] Stěžovatelka se přitom dovolává použití interpretačního pravidla 3 písm. b), v němž se však nehovoří o hlavních a vedlejších funkcích, ale o materiálech či komponentech, které určují podstatný charakter daného zboží. Zjišťování funkcí fitness náramků a jejich účelu užití je však podle judikatury Soudního dvora EU stále relevantní, neboť „*účel použití výrobku může tvořit objektivní kritérium pro zařazení, pokud je inherentní uvedenému výrobku, a to zda toto souhlasí, musí být posouzeno v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto výrobku*“ (viz zejména rozsudky ve věci *Holz Geenen*, C-309/98, bod 15; ve věci *Deutsche Nichimen*, C-201/99, bod 20, a ve věci *RUMA*, C-183/06, bod 36). Pokud jsou funkce inherentní materiálům či komponentům, z nichž jsou fitness náramky složeny, mohou přispět k určení materiálu či komponentu, který dává zboží podstatný charakter.

[31] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud se nedostatečně zabýval tím, co je při koupi fitness náramků důležité pro spotřebitele. Je však potřeba zdůraznit, že Soudní dvůr EU sice skutečně ve své judikatuře dospěl k závěru, že pro zařazení zboží do kódu KN je potřeba přihlédnout k tomu, co je podstatné pro spotřebitele, stále tak však činí prostřednictvím objektivních charakteristik a znaků (viz rozsudek ve věci *British Sky Broadcasting Group a Pace*, C-288/09 a C-289/09 body 78-81, nebo ve věci *SC Onlineshop SRL*, C-268/18, body 33-37). Krajský soud tedy postupoval správně, pokud nepřistoupil k provedení důkazu reklamou. To, že bude reklama zaměřená na sportovce, je totiž subjektivním rozhodnutím výrobce zboží. Zaměření výrobce na sportovce však nijak nepřispívá ke zjištění objektivních charakteristik a znaků zboží, jejichž prostřednictvím by bylo možno určit, co je podstatné pro spotřebitele.

[32] Pro účely zajištění vyšší míry právní jistoty účastníků řízení je podle Nejvyššího správního soudu vhodné ke způsobu zařazení zboží do kódu KN postupovat v souladu

s tím, jak to činí Komise. Podle čl. 9 odst. 1 písm. a) nařízení o statistické nomenklatuře Komise s cílem jednotného používání kombinované nomenklatury rozhoduje v určitých případech o zařazení zboží do kódu KN. Odkázat tak lze např. na prováděcí nařízení komise (EU) č. 1212/2013, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „prováděcí nařízení 1“). V příloze prováděcího nařízení 1 Komise zařazuje zboží, které má stejně jako v nyní projednávané věci měřicí funkci. V popisu zboží je uvedeno:

*„1. Měřič tepu (pulsoměr) tvořený:*

- snímačem tepu a bezdrátovým vysílačem, které jsou umístěny v hrudním pásu,*
- zařízením pro sledování tepové frekvence, které lze nosit na zápěstí a které obsahuje bezdrátový přijímač a hodinky a je vybaveno ovládacími tlačítky a optoelektronickým zobrazením,*
- držákem, jehož prostřednictvím lze zařízení pro sledování tepové frekvence uchytit k řídítkům jízdního kola.*

*Srdeční tep je snímán snímačem a příslušná data jsou bezdrátově odesílána do zařízení pro sledování, které vypočte tepovou frekvenci (aktuální, maximální a průměrnou) a zobrazí výsledek.*

*Zařízení má také funkci hodinek a stopek.*

*(1) Viz obrázek 1“.*

[33] V odůvodnění zařazení do kódu KN Komise uvádí: „Zařazení se zakládá na všeobecných pravidlech 1, 3 b) a 6 pro výklad kombinované nomenklatury, na poznámce 3 ke kapitole 90 a na znění kódů KN 9031, 9031 80 a 9031 80 38. Snímač tepu a zařízení pro sledování tepové frekvence jsou určeny k tomu, aby společně plnily jasně definovanou funkci ve smyslu poznámky 3 ke kapitole 90 ve spojení s poznámkou 4 k třídě XVI, neboť snímač srdeční tep snímá a signály odesílá do zařízení pro sledování, které je zpracovává a zobrazuje. Uvedené zařízení je zboží zhotovené z komponentů, které se zařazují do kapitoly 90 (měřicí nebo kontrolní zařízení) a kapitoly 91 (hodinky). Na základě pravidla 3 b) se zařadí podle komponentu, který dává zařízení podstatné rysy.“

[34] Pro zařazení do kódu KN je tedy v první řadě potřeba určit, z jakých komponentů se fitness náramky skládají. Částečně lze v tomto ohledu vycházet z popisu zboží na straně 11-12 rozhodnutí žalovaného. Z této části rozhodnutí žalovaného vyplývá, že komponenty fitness náramků jsou: 1) akcelerometr (a gyroskop pro model Xiaomi Mi Band 4), 2) měřič tepu, 3) LED displej s funkcí hodinek, 4) NFC a Bluetooth. Co není v napadeném rozhodnutí uvedeno, ale vyplývá to z celkového popisu náramků, je, že je v nich obsažena i výpočetní technika (hardware), na níž je nainstalován operační systém fitness náramků.

[35] Podle Nejvyššího správního soudu je ve vztahu k výše uvedeným komponentům fitness náramků potřeba uvést na pravou míru funkce, které se s nimi spojují. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí řadu funkcí, které by dle jejího tvrzení měly fitness náramky mít a které určují podstatný charakter tohoto zboží. Fitness náramky by měly mít funkce

pokračování

hodinek (zobrazení času, alarm, datum, měsíční fáze, stopky), ovládání telefonu (ovládání hovorů a notifikací, hudby v telefonu), měření tepu přímo na zápěstí, měření kvality spánku, počítání kroků, měření ušlé vzdálenosti, monitoring sportovních aktivit či výpočet spálených kalorií.

[36] Je však nutné podotknout, že co se týče měřících funkcí, ty mají fitness náramky primárně dvě – měření směru a rychlosti pohybu prostřednictvím akcelerometru s gyroskopem a měření tepu prostřednictvím zařízení na měření tepu (nejčastěji optický snímač měřící změny v průtoku krve na zápěstí v závislosti na tepové frekvenci). Funkce měření ušlé vzdálenosti, určení počtu ušlých kroků, měření kvality spánku, výpočtu spálených kalorií i monitoring sportovních aktivit pak není ničím jiným než kombinací jedné z těchto dvou funkcí a softwaru nahraného v hodinkách.

[37] Např. funkce výpočtu spálených kalorií je odhadem skutečného množství vynaložené energie na základě sledované tepové frekvence a dalších proměnných, jako jsou věk, výška a váha nositele, či jiného algoritmu.<sup>1</sup> Tento odhad přitom provádí software nahraný v náramcích. Neexistuje zařízení, které by reálně měřilo přímo počet spálených kalorií, neboť počet spálených kalorií (resp. spálené energie) není fyziologickou funkcí, na rozdíl např. od teploty, tepu, krevního tlaku či dechu.

[38] Stejně tak měření ušlé vzdálenosti a určení počtu kroků bude pouze kombinací funkce měření směru a rychlosti pohybu a uplynulého času, spolu s odhadem délky kroku na základě tělesné výšky nositele náramku.<sup>2</sup> Monitoring sportovních aktivit bude opět pouze kombinací měření směru a rychlosti pohybu a softwaru, který má pro konkrétní sportovní aktivity přednastavené předpokládané vzorce pohybu.<sup>3</sup>

[39] Funkce monitoringu spánku pak pravděpodobně taktéž kombinuje funkce měření rychlosti a směru pohybu, podle které náramek pozná, že člověk je v klidové poloze, měření tepu a softwaru nahraného v hodinkách, obsahujícího informace o tom, jakou má člověk tepovou frekvenci v jednotlivých fázích spánku.<sup>4</sup> Nutno podotknout, že u všech těchto funkcí se nejedná o skutečné měření, ale pouhý odhad. Tento odhad přitom činí software nahraný do operačního systému fitness náramků.

[40] Přesný popis komponentů a jejich funkcí by tak mohl vypadat následovně. Fitness náramky se skládají z 1) akcelerometru a případně gyroskopu s funkcí měření rychlosti a směru pohybu, 2) zařízení (pravděpodobně optického senzoru) s funkcí měření tepové frekvence, 3) LED displeje s funkcí hodinek a funkcí výstupního zařízení (zobrazujícího

<sup>1</sup> Novotný, T. RNDr *Sportovní hodinky: Jak přesně měří spálené kalorie a podle čeho vybírat?* [online].

Dostupné na: <https://aktin.cz/sportovni-hodinky-jak-presne-meri-spalene-kalorie-a-podle-ceho-vybirat>

<sup>2</sup> Kilián, K. *Co udělat pro to, aby váš fitness náramek počítal kroky přesněji?* [online]. Dostupné na <https://xm.cz/blog/naramek-pocital-kroky-presneji/> (Blog výrobce náramků Xiaomi Mi Band).

<sup>3</sup> Polanský, O. *Chytrý náramek pro snímání fyziologických a environmentálních dat*. Pardubice, 2021. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice, Fakulta elektroniky a informatiky, katedra řízení procesů. Vedoucí kvalifikační práce Ing. Libor Havlíček, Ph.D., s. 51-52. Dostupné na

[https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/78538/PolanskyO\\_ChtryNaramek\\_LH\\_2021.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/78538/PolanskyO_ChtryNaramek_LH_2021.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

<sup>4</sup> <https://www.garmin.com/cs-CZ/garmin-technology/health-science/sleep-tracking/>

informace a data, zpracovávaná počítačem), 4) NFC a Bluetooth s funkcí komunikace v síťovém rozhraní (umožňující komunikaci s chytrým telefonem) a 5) výpočetní techniky s funkcí možnosti instalace softwaru mj. k odhadu počtu spálených kalorií, ušlé vzdálenosti, počtu kroků, odhadu sportovní aktivity, délky a kvality spánku.

[41] Na základě těchto komponentů a jejich funkcí připadá v úvahu zařazení předmětných náramků do čísel 8471 (*Zařízení pro automatizované zpracování dat a jejich jednotky; magnetické nebo optické snímače, zařízení pro přepis dat v kódované formě na paměťová média a zařízení pro zpracování těchto dat, jinde neuvedené ani nezahrnuté*) pro výpočetní techniku obsaženou v náramcích, 8524 (*Moduly plochých panelových displejů, též s vestavěnými dotykovými obrazovkami*) pro LED displej, 8517 (*Telefonní přístroje, včetně chytrých telefonů a jiných telefonů pro celulární sítě nebo jiné bezdrátové sítě; ostatní přístroje pro vysílání nebo přijímání hlasu, obrazů nebo jiných dat, včetně přístrojů pro komunikaci v drátových nebo bezdrátových sítích (jako jsou lokální nebo dálkové sítě), jiné než vysílací nebo přijímací přístroje čísel 8443, 8525, 8527 nebo 8528*) pro NFC a Bluetooth technologii, 9029 (*Otáčkoměry, počítače výrobků, taxametry, měřiče ujeté vzdálenosti, krokoměry a podobné přístroje; ukazatele rychlosti a tachometry, jiné než čísel 9014 nebo 9015; stroboskopy*) pro akcelerometr a gyroskop a již výše popsanych čísel 9031 pro měřič tepové frekvence a 9102 pro hodinky.

[42] Pro účely zařazení do kódu KN je přitom potřeba zjistit, zda některý z komponentů fitness náramků určuje podstatný charakter tohoto zboží. V tomto ohledu je možné vyloučit číslo 8471. Výpočetní techniku s operačním systémem totiž v dnešní době obsahuje celá řada zařízení jako integrální součást, přesto se zařazují podle jiných, pro ně typických znaků. Příkladem mohou být chytré telefony, kterými se podle poznámky č. 5 ke kapitole 85 KN rozumí „*telefony pro celulární sítě, vybavené mobilním operačním systémem, který je navržen tak, aby vykonával funkce zařízení pro automatizované zpracování dat, jako je stahování a spouštění více aplikací současně, včetně aplikací třetích stran, též vybavené dalšími funkcemi, jako jsou digitální fotoaparáty a navigační systémy*“ a zařazují se do čísla 8517. Stejně tak je možno vyloučit číslo 8471, neboť LED displej instalovaný v náramcích plní pouze doprovodnou funkci – pouze informuje uživatele náramků o datech zpracovávaných v náramcích, případně plní funkci hodinek, ve vztahu k níž je však podřaditelný do čísla 9102. Tento komponent je tak plně komplementární k ostatním komponentům fitness náramků.

[43] K posouzení komponentů, které by mohly dávat fitness náramkům rozhodující charakter, tak připadá v úvahu akcelerometr s gyroskopem, zařízení pro měření tepové frekvence, NFC a Bluetooth technologie a hodinky. Na základě popisu zboží pak podle Nejvyššího správního soudu nelze hovořit o tom, že by z objektivních vlastností fitness náramků bylo možné usoudit, který z těchto komponentů určuje jeho podstatný charakter.

[44] V již citovaném prováděcím nařízení 1 Komise je například funkce hodinek vyloučena z možnosti určit podstatný charakter měřiče tepu, neboť „*přístroj k měření na základě času (počet tepů za minutu) využívá při zpracování naměřených hodnot hodinky, aby mohl provést časové srovnání.*“ Hodinky tak v tomto případě měly zcela komplementární funkci.

pokračování

[45] V nyní projednávané věci ovšem z popisu zboží nevyplývá, že by hodinky ve fitness náramcích měly tuto doplňkovou funkci. Naopak vzhledem k tomu, že hodinky ve fitness náramcích ukazují reálný čas, datum, ale například umožňují měřit čas (funkce stopek), lze usuzovat, že se jedná o zcela samostatnou a plnohodnotnou funkci fitness náramků.

[46] Stejně tak funkce NFC a Bluetooth není jen doplňkovou funkcí, neboť nejenže umožňuje odesílání dat z náramků do chytrých telefonů, ale i obráceně umožňuje odesílat data z chytrých telefonů do náramků (např. informace o příchozích hovorech a další notifikace), a dále ovládat některé funkce chytrého telefonu prostřednictvím náramku. Opět tak z ničeho nevyplývá, že by měly pouze doplňkovou funkci. Na tomto místě Nejvyšší správní soud považuje za vhodné uvést, že se neztotožňuje s tvrzením žalovaného, že by náramky nebylo možno zařadit do čísla KN 8517 z důvodu, že nemají funkci přenosu hlasu. Zatímco fitness náramky totiž přenos hlasu neumožňují, samotná technologie Bluetooth zcela jistě přenosu hlasu schopná je. Ostatně na principu přenosu hlasu přes Bluetooth funguje například handsfree volání ve vozidlech nebo volání přes bezdrátová sluchátka. Pokud tedy do čísla 8517 mohou být zařazovány např. antény (viz podpoložka 8517 71 00), pak pod toto číslo musí být možno podřadit i Bluetooth.

[47] Nakonec ani akcelerometr s gyroskopem a měřič tepové frekvence nemají zcela jistě pouze doplňkovou funkci, přesto však nelze říct, že by některý z těchto komponentů určoval podstatný charakter fitness náramku. Fitness náramek není prezentovaný jako měřič tepové frekvence ani jako měřič směru a rychlosti pohybu, ale jako fitness zařízení integrující do sebe více funkcí, k nimž je potřeba využití více než jednoho z komponentů fitness náramků.

[48] Nejvyšší správní soud tak do určité míry zpřesnil terminologii, užitou v odůvodnění rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku krajského soudu, kteří použili terminologii poznámky č. 3 k třídě XVI, resp. kapitole 90 KN, což pro nyní projednávanou věc není příléhavé. Při právním hodnocení věci však dospěl ke stejnému závěru, že fitness náramky, které jsou předmětem nyní projednávané věci, nelze zařadit do kódu KN podle interpretačního pravidla 3 písm. b), neboť nelze najít komponent, který by jim dával podstatný charakter. Z toho důvodu bylo nezbytné fitness náramky zařadit podle interpretačního pravidla 3 písm. c). Vzhledem k tomu, že posledním z čísel, která připadají stejnou měrou v úvahu, je v KN uvedeno číslo 9102, musí být náramky podřazeny do tohoto čísla. Podle interpretačního pravidla 6 je při zařazování do položek a podpoložek potřeba užít pravidla 1 až 5 obdobně jako při zařazování do tříd a kapitol. Podle interpretačního pravidla 1 proto byly náramky správně zařazeny do podpoložky 9102 12 00, protože mají pouze optoelektronické zobrazení času. S ohledem na to, že k dané položce KN neobsahuje žádné podpoložky TARIC, přiřadí se na deváté a desáté místo kódu KN podle čl. 3 nařízení o statistické nomenklatuře hodnota 00. Celní orgány tak správně zařadily fitness náramky do kódu KN 9102 12 00 00.

[49] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že Komise dne 21. 3. 2024 přijala na základě písemného stanoviska Výboru pro celní kodex, který je podle čl. 10 nařízení o kombinované nomenklatuře pomocným orgánem Komise, prováděcí nařízení

Komise (EU) 2024/964, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „prováděcí nařízení 2“) vztahující se k zařazení chytrých hodinek do kódu KN. Z přílohy prováděcího nařízení 2 přitom vyplývá, že popis zboží a jeho funkcí je téměř identický s popisem a funkcemi fitness náramků v nyní projednávané věci (samozřejmě s drobnými rozdíly, např. velikostí displeje nebo absencí NFC).

[50] Z přílohy prováděcího nařízení 2 přitom vyplývá, že funkce chytrých hodinek a jejich význam pro zařazení do kódu KN Komise, resp. Výbor pro celní kodex, hodnotily obdobně jako Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci, a v konečném důsledku i krajský soud s žalovaným. Komise přitom chytré hodinky prováděcím nařízením 2 zařadila do kódu KN 9102 12 00, a to na základě interpretačního pravidla 3 písm. c).

[51] K prováděcím nařízením Komise o sazebním zařazení zboží přitom Soudní dvůr EU v již citovaném rozsudku ve věci *SC Onlineshop SRL* uvedl s odkazem na svou ustálenou judikaturu, že jsou obecně závazným aktem, neboť se nevztahují na určitý konkrétní subjekt, nýbrž na všechny výrobky totožné s výrobkem, který byl přezkoumán Výborem pro celní kodex. Dále uvedl, že i když není nařízení o zařazení zboží přímo použitelné na výrobky, které nejsou totožné s výrobky, na které se toto nařízení vztahuje, ale pouze jim podobné, použije se posledně uvedené nařízení na takové výrobky obdobně. Použití nařízení o sazebním zařazení *per analogiam* na výrobky podobné výrobkům, jež jsou uvedeny v tomto nařízení, totiž podporuje soudržný výklad KN, jakož i rovné zacházení s hospodářskými subjekty. K obdobnému použití nařízení o sazebním zařazení je ještě třeba, aby výrobky, jež mají být zařazeny, a výrobky, jichž se týká toto nařízení, byly dostatečně podobné. V tomto ohledu je třeba rovněž zohlednit odůvodnění uvedeného nařízení. Zboží popsané v prováděcím nařízení 2 je přitom dostatečně podobné s fitness náramky Xiaomi Mi Band 3 a 4 pro to, aby bylo možno vzít prováděcí nařízení 2 v úvahu.

[52] Byť bylo prováděcí nařízení vydáno až po vydání rozhodnutí žalovaného, a nelze jej proto aplikovat přímo v nyní projednávané věci, neboť by se jednalo o retroaktivní použití právního předpisu, stále lze k jeho odůvodnění přihlídnout na podporu správnosti závěrů, k nimž žalovaný a krajský soud dospěli.

[53] Podstatné je, že prováděcí nařízení Komise je založeno na stanovisku Výboru pro celní kodex. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019-43, uvedl, „že *nesouhlasí, že správní orgány aplikovaly sjednocující stanovisko Výboru na tento případ retroaktivně, čímž se měly dopustit nepřípustného zpětného postihu. Stanovisko Výboru pro celní kodex není obecným normativním aktem, jako takové tedy netvoří nové právo, ale naopak poskytuje výklad stávajícího práva. Stanovisko je proto třeba vnímat jako kodifikaci určitého korektního výkladu, který zde byl (či měl být) již v okamžiku přijetí společného celního sazebníku.*“ Na samotné stanovisko Výboru pro celní kodex, na jehož základě bylo přijato prováděcí nařízení 2, je tak potřeba pohlížet jako na korektní výklad KN, který zde byl již v okamžiku jeho přijetí.

[54] Námitku, že žalovaný nijak neodůvodnil, proč připadají jednotlivá čísla k zařazení fitness náramků v úvahu stejnou měrou, a proto interpretační pravidlo 3 písm. c) nelze použít, stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Nejvyšší správní soud ji proto s ohledem na § 104

pokračování

odst. 4 s. ř. s. vyhodnotil jako nepřipustnou. Tvzení, že s ohledem na převahu funkcionalit pro měření aktivity bylo možno identifikovat podstatný charakter zboží, pak v žalobě uvedeno je. Tuto námitku již však Nejvyšší správní soud považuje za vypořádanou. Nadto je potřeba uvést, že funkce spojené s komponenty fitness náramků Nejvyšší správní soud uvedl výše na pravou míru a samotné tvrzení o převaze funkcí, podřaditelných pod kód KN 9031, pak neodpovídá skutečnosti.

### III. B Způsob vypořádání ZISZ vydaných pro jiné osoby, než je účastník řízení

[55] Námitku, že žalovaný nesprávně vyhodnotil nepoužitelnost ZISZ předložených stěžovatelkou k prokázání, že fitness náramky spadají pod číslo 9031, Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou. V první řadě je potřeba uvést, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že ZISZ vytváří práva pouze ve prospěch oprávněné osoby, které byla vydána závazná informace, a pouze pro to zboží, kterého se ZISZ týká; ZISZ vydané celními orgány kteréhokoli členského státu po 1. 1. 1991 jsou přitom závazné pro příslušné orgány všech členských států za stejných podmínek (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37, a v něm citovaná judikatura Soudního dvora EU).

[56] V rozsudku ve věci C-153/10, *Sony Supply Chain Solutions (Europe)*, Soudní dvůr EU taktéž uvedl, že předloží-li účastník řízení k důkazu ZISZ vydané jiné osobě, nemohou jim celní orgány přiznat stejné právní účinky, jaké jsou spojovány s případem, kdy jsou předkládány jejím adresátem – takové ZISZ pro ně nejsou závazné. Doplnil však, že účastník může v rámci řízení navrhnout provedení důkazu závaznou informací o sazebním zařazení zboží, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží; hodnocení takové listiny se pak odvíjí standardním způsobem, tedy na principu volného hodnocení důkazů.

[57] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku 9. 4. 2020, č. j. 1 Afs 455/2019-38, bodech 29 až 30, uvedl:

*„Podmínkou pro použití závazné informace jako důkazu v celním řízení je tedy skutečnost, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci (srov. čl. 12 odst. 3 celního kodexu Společenství). Pro posouzení, zda zboží zcela odpovídá tomu, které je popsáno v závazné informaci, je možné využít výkladu k čl. 6 odst. 2 prováděcího nařízení, který upravuje proces vydání závazné informace. Žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí týkat pouze jediného typu zboží. Nemusí se však jednat o zboží ve všech jeho ohledech identické. Žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží se smí týkat různého zboží za podmínky, že se jedná o jediný typ zboží. Za jediný typ zboží ve smyslu uvedeného ustanovení může být považováno pouze zboží, které má podobné vlastnosti a jehož rozdíly jsou pro účely jeho sazebního zařazení zcela irrelevantní (rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 12. 2010 ve věci C-199/09, *Schenker SIA*). V dané věci Soudní dvůr konstatoval, že se jedná o stejný typ zboží v případě LCD obrazovek, jejichž jediným rozdílem byla odlišná velikost displeje. Vztaheno na nynější věc, použití závazné informace nevylučují drobné rozdíly ve velikosti či průměru trubiček nebo krytek.*

*Při uvedeném posouzení lze vyjít taktéž z toho, že celní orgány při vydávání závazných informací sazebně zařazují zboží do stejné třídy jako dostatečně podobné zboží jednotlivě přímo zařazené do kombinované nomenklatury v příslušném prováděcím nařízení Komise. Jedná se o zboží, které má stejné vlastnosti a jehož rozdíly jsou pro potřeby jeho sazebního zařazení irrelevantní. Obdobným použitím nařízení o sazebním zařazení na výrobky podobné výrobkům, jež jsou uvedeny v tomto nařízení, je podpořen soudržný výklad kombinované nomenklatury, jakož i rovné zacházení mezi subjekty (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 2. 2009 ve věci C-376/07 Kamino International Logistics BV). Obecně toto posouzení závisí na okolnostech konkrétního případu.“(důraz dodán)*

[58] S ohledem na citovanou judikaturu je potřeba ztotožnit se se stěžovatelkou, že se celní orgány vypořádaly s otázkou relevance stěžovatelkou předložených ZISZ nedostatečně. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí odlišnosti, pro než nelze v nyní projednávané věci předloženou ZISZ č. PLBTIWIT-2018-000666 použít jako důkaz. Pokud však chtěl konstatovat, že předložená ZISZ nebyla relevantní jako důkaz pro zařazení zboží do kódu KN, neboť v ní není posuzováno totožné zboží, bylo jeho povinností říci, jaké rozdíly *relevantní pro sazební zařazení* vykazuje zboží posuzované v ZISZ oproti zboží, které žalovaný zařazuje do kódu KN v daném řízení. Jinými slovy měl uvést, které z těchto rozdílů způsobují, že zboží posuzované v ZISZ bylo zařazeno pod odlišný kód KN, než do nějž chtěl žalovaný zařadit fitness náramky.

[59] Přinejmenším při hodnocení ZISZ č. PLBTIWIT-2018-000666, která byla vydána pro fitness náramky Xiaomi Mi Band 2, přitom žalovaný popsal na straně 12 svého rozhodnutí rozdíly mezi tímto zbožím a Xiaomi Mi Band 3 a 4, u nichž Nejvyššímu správnímu soudu vůbec není zřejmé, jak by mohly být relevantní z hlediska sazebního zařazení. Žalovaný to pojal principiálně, tj. že vyjmenované odlišné prvky a funkcionality indikují, že se výrobky neshodují ve všech podstatných rysech, a proto ZISZ nelze použít. Relevantností rozdílů pro účely sazebního zařazení zboží se nezabýval.

[60] S ohledem na obsah odůvodnění rozhodnutí žalovaného jako celku však Nejvyšší správní soud neshledal, že by tato vada způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jak již totiž bylo řečeno, předmětné ZISZ, s ohledem na to, že byly předloženy jinou osobou, než pro kterou byly vydány, nebyly pro celní orgány v nyní projednávané věci závazné. Měly být pouze vzaty v potaz jako důkaz, a celní orgány se proto s nimi jako s důkazem měly vypořádat v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[61] Pokud je celním orgánům předložena ZISZ, vydaná pro jinou osobu, nic jim nebrání dospět k odlišnému závěru, než k němuž dospěl orgán, který ZISZ vydal, a to i kdyby se jednalo o totožné zboží.

[62] Primárním cílem ZISZ je totiž pouze poskytnout právní jistotu jejímu držiteli na území celé EU. Proto je ve vztahu k této osobě závazná pro všechny celní orgány EU. Pro jiné osoby je však k posouzení právní otázky zařazení zboží pod KN příslušný celní orgán zcela samostatně, nezávisle na ZISZ vydaných pro jiné osoby. Takové ZISZ sice celní orgány musí vzít v potaz, pokud však dospějí k odlišnému závěru, musí být přitom zjevné, proč. Takový postup odpovídá principu formální rovnosti. Při určování míry podrobnosti, s jakou se musí celní orgány vypořádat s předloženými ZISZ, pak bude záležet i na míře

pokračování

podrobnosti, s jakou je ZISZ odůvodněna. Čím méně patrné budou ze ZISZ důvody zařazení zboží do kódu KN, tím stručněji je možné se s takovou ZISZ vypořádat.

[63] Žalovaný se přitom, byť možná nepřímou, ve svém rozhodnutí s předloženými ZISZ vypořádal. Nejprve na straně 12 uvedl, že vzal stěžovatelkou předložené ZISZ a informace v nich obsažené v potaz. Následně na stranách 12-18 svého rozhodnutí podrobně vysvětlil, proč nesouhlasí se zařazením fitness náramků do kódu KN 9031 80 80 na základě interpretačního pravidla 3 písm. b) a proč zařadil fitness náramky na základě interpretačního pravidla 3 písm. c) do kódu KN 9102 12 00. Takový postup je zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Ze stejného důvodu není nezákonný poněkud kusý závěr krajského soudu v bodě 27 odůvodnění napadeného rozsudku, který postup žalovaného aproboval.

[64] Za pravdu musí dát Nejvyšší správní soud stěžovatelce i v tom, že žalovaný pochybil, když ve svém rozhodnutí odkazoval na ZISZ jiných orgánů členských států, kterými chtěl poukázat na nejednotnou praxi celních orgánů různých členských států při zařazování fitness náramků do kódu KN. Jedná se totiž o rozhodnutí orgánů jiného státu, které je potřeba považovat za důkazní prostředky, a jako takové je nutné je řádně provést (včetně překladu do úředního jazyka). Nadto jsou sice ZISZ veřejně dostupné na webových stránkách Komise v systému eBTI, s ohledem na jejich omezenou platnost (3 roky) je však možné, že ta v průběhu řízení skončí, a nebude je možné dále dohledat. Ze stejných důvodů měl žalovaný provést k důkazu i zápis z 213. jednání Výboru pro celní kodex.

[65] Tato vada však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť odůvodnění zařazení fitness náramků do kódu KN 9102 12 00 ob stojí i bez toho, aby žalovaný vyvracel stěžovatelkou předložené ZISZ odlišnou praxí celních orgánů jiných členských států či stanoviskem Výboru pro celní kodex. Proto nelze shledat nezákonnost ani u napadeného rozsudku krajského soudu.

[66] Důvodná není ani námitka, že krajský soud nepřihlédl k rozdílové tabulce obsažené v žalobě stěžovatelky. Stěžovatelka chtěla touto tabulkou prokázat, že měl žalovaný přihlédnout k ZISZ č. PLBTIWIT-2018-000666, vztahující se k fitness náramkům Xiaomi Mi Band 2, neboť jsou v podstatě totožné s fitness náramky Xiaomi Mi Band 3 a 4. V první řadě z odůvodnění rozhodnutí žalovaného plyne, že žalovaný k této tabulce přihlédl. Nadto, jak již uvedl Nejvyšší správní soud, žalovaný přihlédl i k samotné ZISZ č. PLBTIWIT-2018-000666 a dostatečně se s ní vypořádal. Pokud touto námitkou stěžovatelka směřovala k závěru, že pokud by prokázala totožnost fitness náramků Xiaomi Mi Band 2, 3 a 4, dosáhla by toho, že by byl žalovaný povinen zařadit fitness náramky pod stejný kód KN jako v předložené ZISZ, Nejvyšší správní soud již výše uvedl, proč takový závěr není správný.

[67] Z výše uvedeného je zřejmé, že nedůvodnou musel Nejvyšší správní soud, stejně jako předtím soud krajský, shledat též námitku, že předložené ZISZ založily stěžovatelce legitimní očekávání v zařazení fitness náramků pod konkrétní kód KN. Tak tomu zkrátka nemůže být, protože ZISZ chrání právní jistotu pouze toho, v jehož prospěch byla vydána. I při jejím předložení jinou osobu ve vztahu k identickému zboží mohou celní orgány

dospět k závěru o odlišném zařazení tohoto zboží do kódu KN, pokud svůj závěr řádně odůvodní. Jestliže chtěla stěžovatelka založit chráněné legitimní očekávání, mohla před propuštěním zboží do volného oběhu o ZISZ sama požádat. Pokud tak neučinila, jde nejistota spojená s posouzením zařazení zboží do kódu KN k její tíži.

[68] Konečně k námitce, že pro zařazení do čísla 9102 je potřeba, aby byly hodinky vybaveny strojkem, Nejvyšší správní soud uvádí, že nebyla uplatněna v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Vyhodnotil ji proto jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Z toho důvodu se Nejvyšší správní soud nebude zabývat znaleckým posudkem, který stěžovatelka navrhovala v kasační stížnosti k důkazu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[69] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[70] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 22. května 2024

Eva Šonková  
předsedkyně senátu