



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Beryko s.r.o.**, sídlem Pod Vinicemi 931/2, Plzeň
zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Maškem, sídlem Pod Všemi
svatými 427/17, Plzeň

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č.j. 8769-7/2023-900000-316,

takto:

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 21. 9. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručitou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č.j. 8769-7/2023-900000-316 (dále též jen „Rozhodnutí“ či „napadené rozhodnutí“), jímž bylo

zamítnuto žalobkynino odvolání proti 76 předcházejícím rozhodnutím Celního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*celní úřad*“ či „*prvoinstanční orgán*“), dodatečným platebním výměrům, ze dne 17. 8. 2022 (dále též jen „*rozhodnutí CÚ*“) a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečnými platebními výměry bylo žalobkyni doměřeno dovozní clo v částkách specifikovaných v jednotlivých dodatečných platebních výměrech a změněna jednotlivá rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu.

2. Žalobkyně požadovala též zrušení dodatečných platebních výměrů.

II.

Žaloba

3. Žalobkyně nejprve v části žaloby uvozené slovy „*II. Žalobní body*“ vymezila okruh sporných otázek mezi ní a žalovaným, resp. prvoinstančním orgánem, z jehož závěrů žalovaný vychází:
- zda lze identifikovat u předmětného zboží hlavní funkci, tedy podstatný rys, a při zařazení předmětného zboží postupovat dle 3 b) Všeobecných pravidel pro výklad KN, když žalobkyně je toho názoru, že hlavní funkcionalitou je měření parametrů fyzické aktivity, zatímco žalovaný je toho názoru, že nelze hlavní funkcionalitu vysledovat a je nutno postupovat dle 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN
 - zda žalovaný správně aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a zejména Soudního dvora, a to nejen ve věci určení hlavního charakteru předmětného zboží, ale i ve věci určení hlavní funkce předmětného zboží, jak jej prezentuje výrobce a jak ji vnímají spotřebitelé
 - zda při výkladu pravidla dle 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN mají všechny funkce určené u daného zboží a zařazené do příslušné KN stejnou váhu bez ohledu na to, zda existuje matematická převaha funkcí, které zařazují předmětné zboží do KN 9031 či nikoliv, když žalovaný tvrdí, že mají stejnou váhu bez dalšího, zatímco žalobkyně tvrdí a s odkazem na převahu jednotlivých funkcí zařazených do KN 9031 vycházejících „*z logiky a matematiky*“, že převahu mají právě funkce zařazené do KN 9031, a proto by mělo být zboží zařazeno do KN 9031
 - výklad Nařízení komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013.
4. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný v rámci odvolacího řízení pochybil v následujícím:
- žalovaný neprovedl potřebné důkazy navržené žalobkyní k prokázání hlavního účelu zboží pro výrobce i pro spotřebitele, pozn. videa na kanále Youtube
 - žalovaný nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a též Soudního dvora.
 - žalovaný neprokázal, že by některý spotřebitel preferoval koupi daného zboží z důvodu měření času
 - žalovaný nezjistil, co je důležité pro spotřebitele ve vztahu k předmětnému zboží
 - žalovaný v některých případech uvádí pouze své domněnky, které však nemají oporu v důkazech
 - žalovaný potvrdil, že součástí předmětného zboží není hodinový strojek, ale pochybil, pokud dospěl k závěru, že tato skutečnost nebrání zařazení do KN 9102

- námitka nepřezkoumatelnosti úvah žalovaného ohledně odlišného počtu funkcionalit u totožného zboží ve dvou odlišných celních řízeních vedených u totožného celního úřadu
 - žalovaný nesprávně vyhodnotil žalobkyní předložené ZISZ.
5. Dle žalobkyně se v případě shora uvedených sporných otázek či pochybení žalovaného v odvolacím řízení jedná o žalobní body, které budou v následujícím textu dále rozvinuty.
 6. V části žaloby uvozené slovy „III. K hlavní funkci předmětného zboží a k aplikaci judikatury v předmětné věci“ uvedla žalobkyně následující.

K prokázání hlavní funkce u fitness náramků – Mi Band 3, Mi Smart Band 4, Mi Band 4, Xiaomi Mi Band 4 Global EU, Mi Smart Band 4 C, Mi Smart Band 5, Mi Smart Band 6, Mi Smart Band 6 NFC, Redmi Smart Band Pro, Amazfit Band 5

7. Žalovaný na str. 20 Rozhodnutí uvádí: „Není pochyb, že předmětné zboží je určeno také pro spotřebitele, který chce mít přehled o svých tělesných aktivitách, kontrolovat své zdraví a při těchto svých aktivitách být zároveň propojen se svým mobilním telefonem pro využívání nejrůznějších mobilních aplikací, zároveň i s možností mít přehled o časovém údati. Avšak ani jednu z těchto funkcí nelze považovat za funkci hlavní, za podstatný rys, vlastnost dovezeného zboží ve smyslu VIP č. 3 b). Stejně jako sportovní funkce, tak i hodinkové a tzv. chytré (smart) funkce, kterými jsou fitness náramky i chytré hodinky vybaveny, mohou být rozhodnými pro konečného spotřebitele o jeho koupi a jejich uživatel nemusí být vždy výhradně uživatelem vyznávajícím sportovní aktivity. Předmětné zboží je totiž konstruováno k vykonávání více funkcí, které se navzájem rovnocenným způsobem doplňují nebo střídají. Samotné fitness náramky či chytré hodinky jsou zpravidla již na samotném obalu prezentovány a zobrazovány s hodinkovými funkcemi (čas, datum) při jejich nabídce ke koupi - viz fotodokumentace a příložené ZISZ. Navíc jsou konstruovány tak, že ke správnému použití je jejich uživatel musí nosit na zápěstí, tedy na místě obvyklém pro umístění náramkových hodinek. Je nepochybné, že i pro uživatele fitness náramků nebo chytrých hodinek bude nejsnazší přinejmenším rovnocenným způsobem opakovaně v průběhu dne využívat nejen funkce sportovní/měřicí, ale zajisté mnohem častěji i jejich hodinkové funkce. I když sportovní/měřicí funkce jsou nedílnou součástí těchto výrobků, necharakterizují je dostatečně, aby převládly nad dalším uživatelským prostředím, kdy měřená sportovní aktivita trvá jen po určitou omezenou dobu a po tuto dobu je využívána. V průběhu dne tak pravděpodobně převládá digitální zobrazení času se zobrazením dalších hodinkových funkcí.“
8. Dle žalobkyně se žalovaný nezabýval samotnou konstrukcí fitness náramků a tím, jak fungují. V článku „Fitness trackers: How they work and their highly anticipated future“ ze dne 9. 4. 2019 zveřejněném na stránkách University of Southern California je uvedeno:

„Přemýšleli jste někdy nad tím, jak tyto fitness trackery mohou sledovat tolik fyziologických měření současně? Je to poměrně jednoduchá věda, která existuje již od roku 1883. Všechny fitness trackery obsahují řadu různých senzorů a každý je zodpovědný za zaznamenávání konkrétních měření.“

„Kolik senzorů je tedy ve fitness trackerech? Odpověď: kdekoli od 5 do 10 různých typů senzorů. Existují akcelerometry, Global Positioning Systems (GPS čipy), optické monitory srdečního tepu, galvanické senzory odezvy pokožky, teploměry, senzory okolního světla, UV senzory a ještě více. Každý z těchto senzorů má pro fitness tracker specifickou funkci. Přijímače GPS přesně určí vaši polohu na Zemi získáváním vysokofrekvenčních rádiových signálů s nízkým výkonem z jednoho z celkem 29 satelitů, které obíhají kolem Země. Doba, za kterou signál dosáhne

přijímače ve vašem fitness trackeru, se převede do vaší vzdálenosti od satelitu, která je nakonec převedena na přesné souřadnice z více než jednoho obíhajícího satelitu. Optické monitory srdečního tepu měří váš srdeční tep pomocí světla. Fitness tracker svítí LED světlem přes vaši pokožku a optický senzor zkoumá světlo, které se odráží. Protože krev pohlcuje více světla než vzduch, může tracker interpretovat kolísání úrovně světla a převést je na srdeční frekvenci prostřednictvím procesu zvaného fotopletysmografie.“

9. Podstatné je, že fitness náramky obsahují celou řadu senzorů měřících fyzickou aktivitu nositele, naopak neobsahují jakýkoliv hodinkový stroj. Je současně zjevné, že podstatnou součástí fitness náramků jsou právě senzory, které měří fyzickou aktivitu spotřebitele, a proto je již z konstrukce fitness náramků možné dovodit hlavní funkci, kterou je měření fyzické aktivity nositele.
10. Žalobkyně uvádí, že označení předmětného zboží jakožto fitness náramků – fitness tracker je svým jazykovým a obsahovým významem s odkazem na Cambridge Dictionary *„elektronické zařízení, obvykle nošené na zápěstí, které [je] navrženo tak, aby zaznamenávalo informace o fyzickém zdraví a aktivitě, například srdeční frekvenci a počet ušlých kroků.“* Tedy již ze samotného označení lze objektivně zjistit hlavní funkci fitness náramků, a to měření lidské aktivity.
11. Za situace, kdy předmětné zboží obsahuje funkce měřící lidskou aktivitu a je takto i označeno, pak to ukazuje na hlavní funkcionalitu a podstatný charakter. Zařazení předmětného zboží a jeho označení jsou objektivními skutečnostmi.
12. Žalobkyně dále na podporu své argumentace ohledně prokázání podstatného charakteru předmětného zboží a správnosti celního zařazení do KN 9031 odkazuje na další relevantní názory akademické obce k fitness náramkům:

„Řešení problému obezity na celém světě není jen ohniskem farmaceutického průmyslu, ale také průmyslu softwarových a hardwarových technologií. V dnešní době vzrůstá u široké veřejnosti poptávka po malých nositelných zařízeních tzv. wearables. Tyto přístroje se dokážou synchronizovat s příslušnou aplikací, která je volně dostupná ke stažení do smartphonu. Mezi wearables řadíme chytré hodinky, chytré brýle, fitness náramky, monitory srdeční frekvence, chytré lokátory, SOS tlačítka apod. Fitness náramky jsou chytré přístroje, které slouží k monitoringu každodenní pohybové aktivity. Obvykle sledují počet kroků, energetický výdej a některé i záznam kvality a délky spánkové aktivity. Na základě získaných dat dokáže fitness náramek vypočítat optimální délku spánku za pomoci metody zvané aktigrafie. Jedná se o metodu, které se v lékařství využívá pro určování poruch spánku a bdění na základě pohybové aktivity horní končetiny, zjednodušeně řečeno „pohyblivosti“ pacienta. Fitness náramek přenáší pohyby zápěstí na spánkové vzorce a podle nich pak přístroj odhadne spánkovou aktivitu. Není to ale samozřejmě tak přesná metoda jako polysomnografie, kterou odborníci používají k měření spánku v laboratoři, a díky ní tak monitorují činnost mozku (Borzová, 2009; Duffy, 2016; Nield, 2016).“

„Účelem fitness náramků je monitorování pohybových aktivit uživatele. Novější modely zahrnují i možnost sledování spánkové aktivity. Data získaná touto technologií jsou uživateli využívána k vlastní motivaci, dosažení stanovených cílů a zlepšení životního stylu. Mezi získaná data patří například ušlá vzdálenost, spálené kalorie, informace o poloze aj. Některé modely jsou zaměřené přímo na specifické aktivity, pro něž jsou vytvořeny konkrétní algoritmy. Novinkou je například schopnost rozpoznávání vzorů. Zařízení je tak schopné rozpoznat, jestli uživatel zrovna běží nebo jde normální chůzí. Dřívější zařízení tuto schopnost neměla, a právě

neschopnost rozpoznání aktivity, např. zmíněná pomalá chůze značně ovlivňovala přesnost získaných dat (Henriksen, 2018; Coorevits, 2016).“

„Příkladem hojně prodávaného fitness doplňku je Jawbone UP MOVE (na obr. 5). Tento malý elektronický přístroj je možné nosit kdekoliv na oděvu přichycený pomocí robustního klipu nebo také s klasickým řemínkem na ruku ve formě hodinek. Mezi jeho funkce patří sledování ušlé vzdálenosti, cvičení či spálených kalorií v průběhu dne. Rovněž umožňuje sledovat dobu a kvalitu spánku. Všechny nasbírané informace pak umožňuje spárovat s telefonem bezdrátově pomocí technologie Bluetooth, přičemž výrobce nabízí aplikace pro iOS a Android zařízení. Zařízení má na sobě indikační LED displej složený z 14 různobarevných LED diod. Napájení je vyřešeno jednou knoflíkovou baterií CR2032 s výdrží až 6 měsíců při kapacitě 225 mAh. [7]

Na stejném principu fungují také o něco dražší fitness náramky. Jejich nošení je ale daleko více pohodlné a na rozdíl od dříve uvedených fitness doplňků nemusí uživatel přemýšlet, kam přístroj uchytit anebo jestli ho nezapomněl vzít na ranní běhání s sebou. Jednoduše stačí dát chytrý náramek jednou na zápěstí a sundávat jen jednou za čas kvůli nabíjení. Většina modelů prodávaných na tuzemském trhu je vodotěsná, což znamená, že je lze bez problémů nosit i do bazény či do sprchy. A díky tomu, že má uživatel náramek neustále při sobě, jsou naměřená data podrobnější a skutečně reflektují průběh celého dne uživatele.

Dražší modely jsou pak navíc ještě sofistikovanější. Dokážou kromě měření počtu kroků, spálených kalorií či ušlé vzdálenosti také například měřit srdeční tep. Tím také částečně kontrolují zdravotní stav uživatele. Další zajímavou funkcí, kterou některé náramky disponují, je hlídání fáze spánku. Díky této funkci dokáže náramek uživatele probudit ve správnou dobu s ohledem na aktuální fázi spánku.“

13. Dále žalobkyně doplňuje, že dle společnosti ALZA.cz a.s., největšího prodejce elektroniky, na jejich stránkách, je u fitness náramků uveden takovýto popis:

„Fitness náramky jsou chytrá zařízení monitorující denní pohyb i spánek. Změří počet ušlých kroků, množství spálených kalorií nebo kvalitu a délku spánku. Základní modely zobrazují naměřené hodnoty pomocí LED symbolů, ty dražší využívají displej. Mají stylový design a počítá se s tím, že je budete nosit i do práce nebo do školy. Na jedno nabití vydrží až několik týdnů či měsíců.“

14. Dále žalobkyně odkazuje i na webové stránky druhého největšího prodejce elektroniky CZC, kde je uveden následující popis:

„Sportovní funkce

Jak napovídá již označení „fitness náramek“, toto zařízení se zaměřuje především na pohyb. Chytrý náramek tak využijeme zejména k monitorování, vyhodnocování a plánování fyzické aktivity, pro což je připraveno mnoho různorodých funkcí. Podívejme se, které to jsou.

- Sledování denní aktivity je základní funkcí fitness náramků i chytrých hodinek. Nejčastěji jsou zaznamenávány spálené kalorie, minuty intenzivní aktivity nebo vystoupaná patra. Počítány jsou rovněž kroky, které nicméně závisí na pohybovém senzoru, což znamená problém při statické pozici rukou (např. při tlačení kočárku).
- K vyšší denní aktivitě nás dále motivují pohybové cíle, které se uživatelé snaží plnit. Propracovanější chytré náramky takové cíle dokážou určit dokonce samy, což zejména

začátečníkům pomůže vyhnout se zbytečně poddimenzovaným nebo příliš ambiciózním cílům.

- *Monitorování sportovních aktivit umožňuje získat ve vymezeném čase co možná nejpodrobnější data. Pozor si ale musíme dát na množství podporovaných aktivit, jejichž počet se může pohybovat od 5 po více než 100. Drtivá většina výrobců naštěstí uvádí, které konkrétní aktivity vlastně umožňuje sledovat, a uživatel si tak snadno zkontroluje, zda mezi nimi najde svůj oblíbený sport.*
 - *Některé chytré náramky (např. od značky Garmin) začátek aktivity dokonce rozeznají samy a její sledování tak rovnou automaticky nabídnou. Vybrané modely, například fitness náramek Honor nebo Huawei, zase rozpoznají různé plavecké styly, což příznivci plavání rozhodně ocení.*
 - *Měření tepové frekvence je nejdůležitější funkcí užívanou v průběhu aktivity. Výše tepu totiž poukazuje na míru zátěže, kterou tak můžeme regulovat v závislosti na našich cílech. V důsledku příliš vysokého tempa totiž organismus spaluje cukry v rámci tzv. anaerobního cvičení, zatímco střední (aerobní) zátěž vede ke spalování tuků. Výrazně přesnějších dat samozřejmě dosáhneme teprve s připojeným hrudním pásem, který však podporuje jen málokterý náramek.*
 - *Integrovaná GPS je zásadní záležitostí u většiny venkovních sportů. Umožňuje nám totiž zaznamenat nejen přesnou vzdálenost, ale také trasu, tempo, průměrnou rychlost, čas kola a mnoho dalšího. Fitness náramek s GPS je nicméně spíše raritou a velká část náramků tak stále spoléhá na GPS z připojeného smartphonu, byť ten kvůli tomu musíme nosit s sebou. Některé chytré náramky nabízí také družicové systémy BeiDou, GLONASS, Galileo nebo QZSS, které v určitých situacích mohou vést k přesnějším výsledkům. Většina běžných sportovců si přesto vystačí s GPS.*
 - *Pokročilé sportovní ukazatele jsou ve srovnání s některými chytrými hodinkami poměrně omezené. Čím dál častěji přesto narazíme na řadu výborných funkcí, mezi kterými najdeme například ukazatele kondice VO2Max a Fitness věk. Běžci rozhodně ocení i Running Ability Index, který u Huawei Band 7 hodnotí náš běžecký výkon. Fitness náramek Xiaomi nebo Amazfit pro změnu láká unikátní funkcí PAI, která prozradí, zda máme dostatek zdravého pohybu. Neméně užitečný je Tréninkový efekt udávající dopad daného cvičení na (an)aerobní kondici. Jak dlouho bychom měli odpočívat po konkrétním tréninku, nám zase poví Doba zotavení, zatímco Tréninková zátěž určí, zda v posledních 7 dnech netrénujeme příliš. Výjimečně se setkáme i různými kurzy, které nás patřičně instruují napříč množstvím systematických cvičení. Například Xiaomi Mi Band 7 láká hned 10 běžeckými kurzy.*
 - *Role externího senzoru je u fitness náramků mimořádně vzácná. Jedná se o využití náramku jako externího senzoru, což bylo možné například u Honor Band 5 Sport. Ten po připevnění ke tkaničkám boty dokázal měřit dobu kontaktu se zemí, natočení chodidla, úhel vychýlení nebo sílu došlapu. Podobného využití se zřejmě dočkáme také u připravovaného Xiaomi Mi Band 8.“*
15. Dále žalobkyně odkazuje i na webové stránky společnosti DATART, kde je uveden následující popis: „Ponořte se do zdravého životního stylu s fitness náramkem! Fitness náramky bravře zvládnou měřit vaše kroky, energetický výdej, spánek, úroveň stresu, srdeční tep či obsah kyslíku v krvi. Ty pokročilejší vás dokonce zvládnou upozornit na příchozí hovor a ukážou vám notifikace z vašeho chytrého mobilu.“

16. Ze shora odkazovaných on-line dostupných prací a článků a též informací od prodejců elektroniky se podává podstatný charakter předmětného zboží, a to měření lidské aktivity. Navíc se v případě fitness náramků jedná i o objektivně stanovenou kategorií zboží s daným hlavním účelem. Je tak zjevné, že hlavní účel předmětného zboží nemůže být mechanické měření času jako takového, a proto je rozhodně nelze zařadit do 9102 KN. Navíc konstrukce fitness náramků je tvořena především senzory pro monitorování „lidské aktivity, nikoliv“.
17. Žalobkyně dále odkázala i na relevantní judikaturu použitelnou ve věci:
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40: „*První z těchto obecných principů je možné vyjádřit jako nezbytné úsilí hledat (za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol) rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám [viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007 ve věci Olicom (C-142/06), ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O (C-370/08) a ze dne 16. 12. 2010 ve věci Skoma-Lux s. r. o. v Celní ředitelství Olomouc (C-339/09)]. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží [viz rozsudky Soudního dvora ze dne 1. 6. 1995 ve věci Thyssen Haniel Logistic (C-459/93), ze dne 5. 4. 2001 ve věci Deutsche Nichimen (C-201/99) nebo ze dne 8. 12. 2005 ve věci Possehl Erzkontor (C-445/04)].“*
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 14. dubna 2011, British Sky Broadcasting Group plc (C-288/09) and Pace plc (C-289/09), EU:C:2011:248, body 77 – 81: „*Jak uznala Komise na jednání, je v tomto ohledu nezbytné zohlednit, co je hlavní a co vedlejší pro spotřebitele. Jak z předkládacích rozhodnutí, tak z vyjádření předložených Soudnímu dvoru přitom vyplývá, že set-top boxy typu Sky+ jsou prodávány takovým poskytovatelům televizních služeb, jako je Sky, kteří je dávají k dispozici svým zákazníkům za tím účelem, aby mohli sledovat programy, které nabízejí. Když si tedy spotřebitel předplatí službu u takového poskytovatele, jako je Sky, je patrně jeho hlavní motivací přístup k nabízeným televizním programům, k čemuž je nezbytné, aby si opatřil takový set-top box, jako je set-top box Sky+. Možnost zaznamenávat přijímané televizní programy, kterou tento model mimo jiné nabízí, je pouze doplňkovou službou nabízenou tímto set-top boxem. Vzájemné ovlivňování funkcí set-top boxu Sky+ popsanych v bodě 75 tohoto rozsudku, které prokazuje závislost záznamové funkce na funkci příjmu televizního signálu, ukazuje, že když si spotřebitel vybírá tento výrobek, nezajímá jej a priori záznamová funkce, ale důležitá je pro něj spíše funkce dekódování televizního signálu, i když I – 2886 ROZSUDEK ZE DNE 14. 4. 2011 – SPOJENÉ VĚCI C-288/09 a C-289/09 možnost záznamu nebo počet hodin programů, který může být zaznamenán, může ovlivnit jeho volbu. Ze všech těchto skutečností vyplývá, že hlavním účelem použití set-top boxu Sky+ je příjem televizního signálu a že tato funkce je inherentní tomuto přístroji. Představuje tedy jeho hlavní funkci a záznamová funkce záznamu je jeho vedlejší funkcí.“*
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 11. června 2015, AMAZON EU, C-58/14, EU:C:2015:385, bod 23, 24: „*Sazební zařazení výrobku totiž musí být skutečně na základě jeho hlavní funkce. Poznámka 3 ke třídě XVI v druhé části KN mimo jiné stanoví, že stroj vykonávající více funkcí musí být zařazen na základě své hlavní funkce, která ho charakterizuje. Stejně tak Soudní dvůr již zdůraznil, že pro účely zařazení zboží je nezbytné zohlednit, co je pro spotřebitele hlavní a co vedlejší.“*

- rozsudek Soudního dvora ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 52: „Mezi relevantními skutečnostmi je třeba posoudit použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, stejně jako způsoby a místo jeho použití.“

18. Z dané judikatury dle žalobkyně vyplývá, že se žalovaný danou judikaturou neřídil, když řádně nezjistil, co je hlavní funkcí fitness náramků, neboť neprovedl jakýkoliv důkaz, ze kterého by bylo zjevné, že by spotřebitel kupoval dané zboží kvůli funkci měření času. Jakékoliv takové závěry žalovaného jsou neprokázané, když žalovaný (pozn. na rozdíl od žalobkyně) neodkazuje na odborné články, práce, analýzy či videa. Žalovaný tak neprovedl důkazy potřebné pro své závěry, respektive tyto ani neoznačil. Žalovaný tak ani neposoudil řádně, co je pro spotřebitele hlavní funkcí fitness náramků a co vedlejší. Žalovaný ani řádně nezkontroloval, jak je dané zboží prezentováno výrobcem a pro koho je určeno, ačkoliv žalobkyně navrhla tyto důkazy.

19. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Band 3 je měření lidské aktivity, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Xiaomi Mi Band 3 výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi na Youtube, kde je v popisku uvedeno:

Jaká je Vaše oblíbená funkce Mi Band 3? Je čas vykročit!

- 0,78" OLED dotykový displej
- Voděodolný do 50m
- Sledování aktivity a řízení zdraví
- Zobrazení hovorů, zpráv a počasí
- Výdrž baterie až 20 dní

Z textu je zřejmé, že výrobce prezentuje oblíbené funkce Mi Band 3, tedy ty funkce, které přesvědčují spotřebitele ke koupi Mi Band 3, když mezi těmito zjevně není uvedeno zjišťování aktuálního času. Samotné video zobrazuje sportovce při sportovních aktivitách s heslem vykročte, aby se to počítalo.

20. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Band 4 je měření lidské aktivity, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Band 4 výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi India na Youtube, kde jsou v rámci videa uvedeny následující funkce: vibrující budík, krokoměr, měřič spálených kalorií, ovládání hudby, rozpoznání tělesné činnosti, Mi fit aplikace, měřič spánku, notifikace dosažených cílů (pozn. 10 000 kroků), dvacetidenní výdrž baterie, měřič plavání dle stylu (prsa, kraul, znak, motýlek), neomezený vzhled hodin, upozornění na hovor a zprávy, nepřetržité měření tepu srdce.

21. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Smart Band 5 je měření lidské aktivity, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Smart Band 5 výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi na Youtube, kde jsou v rámci videa vidět sportovci připravující se na sportovní aktivity se fitness hodinkami Mi Smart Band 5, konkrétně chlapec se švihadlem, plavkyně, zápasnice, běžkyně, sportovec na veslovacím trenažéru, cyklista, jógistka, běžec, sportovec v posilovně.

V popisku videa je uvedeno:

Pět důvodů k zamilování se do MI Smart Band 5

- 1,1" AMOLED display
- sledování aktivity, 11 cvičících módů
- voděodolný do 50 m
- sledování srdečního tepu, spánku a stresu
- sledování ženského zdraví
- pohodlné magnetické nabíjení baterie

22. Obdobně v dalším videu k MI Smart Band 5 kde je uvedena funkcionality měření lidské činnosti včetně upozornění na nečinnost, měření tepu, denních aktivit, osobní profil, hodnocení fyzického výkonu, 11 sportovních módů, např. jóga mód včetně počtu spálených kalorií, monitorování stresu, dechového cvičení, spánku, až dvoutýdenní výdrž baterie.

V popisku videa je uvedeno:

Dostaň se do pohody s novým Mi Smart Band 5

- plno dotykový AMOLED display 2,79 cm (1.1")
- magnetické nabíjení – bez problémů
- dvou týdenní výdrž baterie
- 11 sportovních módů
- umělá inteligence na sledování lidské aktivity
- monitoring stresu a provázená dechová cvičení
- 24hodinové sledování spánku i dřímání a REM spánek

23. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Smart Band 6 je měření lidské aktivity, které prezentuje i zástupce výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Smart Band 6 výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi Česká republika na Youtube, kde je v rámci videa konstatována možnost 30 sportovních režimů a nově měření okysličené krve. Větší display a jemnější display oproti předchozímu typu. Dále je zmíněno, že se jedná o zboží, které je určeno pro profesionální i amatérské sportovce. Nakonec je použití zboží training managerem ukázáno na běh uvnitř budovy i venku.
24. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Smart Band 6 NFC je měření lidské aktivity, které prezentuje i zástupce výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Smart Band 6 NFC výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi Česká republika na Youtube, kde je konstatováno, že se danému zboží říká hlavně sportovní náramek, když lze nalézt v náramku 30 sportovních režimů. Měření tepu, SpO2, spánku. Jako další vlastnosti jsou uvedeny předpověď počasí, oznámení, ovládání hudby, historie aktivit, míra stresu, kterou je možno změřit. Nově je doplněna funkce platby NFC pomocí náramku.
25. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Redmi Smart Band Pro je měření lidské aktivity, které prezentuje výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Redmi Smart Band Pro výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Redmi India na Youtube Redmi Smart Band Pro: Always-On Fitness/nepřetržitě v kondici, kde je konstatováno, že se danému zboží k vlastnostem uvádí: velký barevný display s

automatickým nastavením jasu displaye, 110+ profesionálních cvičebních módů s jejich přehledem. SpO2 měření. Měření zdraví, voděodolnost, výdrž baterie 14 dní, 50 + vzhledů hodin.

V popisku videa je uvedeno:

Velký barevný AMOLED display

110 + Pro cvičebních módů

14 fitness vodních módů

Voděodolnost 5 ATM

Nepřetržité měření SpO2

26. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Amazfit Band 5 je měření lidské aktivity, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Amazfit Band 5 výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Technical World Teaser na Youtube, kde jsou v rámci videa prezentovány vlastnosti: výdrž baterie 15 dnů, umělá intelligence Alexa od Amazonu, měření krevního kyslíku, kdykoliv, kdekoliv, měření bio funkcí, celodenní měření srdečního tepu, 11 sportovních módů+ voděodolnost 5 ATM. Heslem je zůstat aktivní, zůstat mladý.
27. Žalobkyně uvádí, že dané důkazní návrhy, tj. videa z kanálu Youtube, jsou důležitá k prokázání jejích tvrzení, že v případě shora odkazovaných fitness náramků je hlavní funkcí měření lidské aktivity, když měření času je vedlejší funkcí, která však není pro spotřebitele stěžejní při rozhodnutí, zda daný produkt koupí či nikoliv, a současně výrobci daného zboží takto propagují dané zboží.
28. Žalovaný zamítl provést dané důkazy s tvrzením, že celní úřad se zhodnotil dané důkazy tím, že pouze uvedl, že ukazují některé funkce. To je dle žalobkyně zcela účelové hodnocení daných důkazů, a proto žalobkyně požadovala provedení těchto důkazů i v odvolacím řízení. Žalovaný však opomenul tu skutečnost, že daná videa právě ve světle judikatury, pozn. rozhodnutí Soudního dvora ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, prokazují právě použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, tedy k měření lidské aktivity.
29. Pokud žalovaný zamítl dané důkazní návrhy i s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, pak žalobkyně uvádí, že s obsahem a závěry daného soudu vyslovuje nesouhlas, když byla v dané věci podána kasační stížnost. Ostatně žalobkyně takový postup Krajského soudu v Plzni ve světle dané judikatury (pozn. rozsudek Soudního dvora ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 52, rozsudek Soudního dvora ze dne 11. června 2015, C-58/14 Amazon EU, C-58/14, EU:C:2015:385, bod 24, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, bod 31, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2020, č.j. 5 Afs 242/2019-31, bod 20) shledává za nesouladný i s právem žalobkyně na spravedlivý proces, neboť je právem žalobkyně navrhopvat důkazy na ochranu jejích práv a nároků. Nelze hovořit o tom, že by provedení daných důkazů nebylo účelné, naopak by prokázalo hlavní účel předmětného zboží, což je povinností celních orgánů, potažmo soudů.
30. Žalobkyně dále uvádí, že ohledně preferencí spotřebitele žalovaný ani předtím celní úřad neprovedl jakýkoliv důkaz, který by prokazoval, že někteří spotřebitelé preferují

předmětné zboží právě pro funkci měření času. Žalobkyně danou domněnku vyvrací již navrženými důkazními prostředky, ale odkazuje i na článek „*Fitness trackers: How they work and their highly anticipated future*“ ze dne 9. 4. 2019 zveřejněný na stránkách University of Southern California: „*Může je používat kdokoli a řada lidí tak činí z různých důvodů. Jednotlivec může například použít fitness tracker, aby pomohl sebekontrolovat své aktivity. Mnoho společností má inovativní aplikaci, kterou mohou spotřebitelé používat ve spojení se svými fitness trackery, ve kterých si mohou nastavit fitness cíle, porovnávat své úspěchy s konkurenčními přáteli, zaznamenávat počet sklenic vody, které během dne vypili, a další. Jiní mohou používat své sledovače pro výzkum nebo preventivní péči, jako monitory srdeční frekvence nebo pro záznam spánkové aktivity. Od neživého posilovače motivace po osobního zdravotního asistenta jsou tyto fitness trackery atraktivním produktem pro každého, kdo se zajímá o své zdraví.*“ Z toho je zřejmé, že si spotřebitelé pořízují fitness náramky z důvodu měření své fyzické aktivity pro účely zlepšení své fyziky, pro porovnání s přáteli, pro monitoring svého zdraví. Opět tak žalobkyně prokazuje, že existuje hlavní funkce fitness náramků a tou je měření fyzické (lidské) aktivity. Postup celního úřadu a žalovaného, tj. aplikace 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN v dané věci nepřipadá v úvahu. Dle žalobkyně žalovaný pochybil, pokud nezohlednil důkazní návrhy žalobkyně a její argumentaci, dle které mělo dojít k aplikaci 3 b) Všeobecných pravidel pro výklad KN, tj. do KN 9031.

K prokázání hlavní funkcionality u zboží Mi Band 3, Mi Smart Band 4, Mi Band 4, Xiaomi Mi Band 4 Global EU, Mi Smart Band 4 C + Mi Smart Band 4 + Mi Smart Band 5

31. Žalobkyně uvádí, že za situace, kdy sám celní úřad na str. 14 Protokolu určil 23 vlastností zboží, které zařadil do příslušných KN (7 vlastností do 8517 KN, 2 vlastnosti do 9029 KN, 1 vlastnost do 9031 KN, 7 vlastností do 9031 KN, 6 vlastností do 9102 KN), pak v úvahu stejnou měrou přichází pouze čísla 8517 KN a 9031 KN, neboť mají stejný nejvyšší počet vlastností, tedy 7 vlastností, nikoli 9102 KN, která má pouze 6 vlastností.
32. Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106: „*Rozšířený senát ze všech těchto důvodů dospěl k závěru, že způsob zařazování směsi výtažku lékořice a sacharózy, jejichž složení lze shrnout tak, že se v obou hodnocených případech jednalo o směs dvou látek obsahující 98,6 a více hmotnostních procent sacharózy a 1,2 a méně hmotnostních procent výtažku z lékořice, musel v rozhodné době vycházet ze Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému a vždy muselo být nejprve určeno rozhodné číslo v rámci kapitol tohoto systému jako základní složka členění zboží. Vzhledem k tomu, že složení směsi odpovídalo různým číslům, pak ve smyslu pravidla 2b) Všeobecných pravidel, bylo třeba dále postupovat podle pravidla 3 a určit, zda se jedná o směs, která svým složením odpovídá specifickému popisu určitého čísla, či zda je třeba provést zařazení podle materiálu nebo komponentu dávajícího směsi podstatné rysy. Při vyloučení specifčnosti některého z čísel (pravidlo 3a), bylo třeba vzít v úvahu zejména podstatné rysy směsi (pravidlo 3b), a to povahu zboží, přesně zjištěný podíl jednotlivých složek směsi, případně i její předpokládané či obvyklé užití. Výsledkem tohoto procesu je zařazení do čísla 1701, podpoložky 1701 91 00 – „*třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza v pevném stavu s přísadou aromatických přípravků nebo barviva*“, nikoliv do čísla 1704, podpoložky 1704 90 10 – „*výtažky z lékořice s obsahem více než 10 % hmotnostní sacharózy, bez přísady jiných látek*.“*“
33. Vzhledem k tomu, že předmětné zboží se skládá ze směsi různých funkcí, které lze zařadit do jednotlivých KN, pak obsah zboží z pohledu podílu jednotlivých funkcionalit dle KN je rozhodující proto, zda je možné dle 3 b) Všeobecných pravidel pro výklad KN určit

podstatnou funkcionalitu. Pokud bude existovat rovnost počtu funkcionalit zařazených do dvou KN, pak nelze určit podstatnou funkcionalitu dle 3 b) Všeobecných pravidel pro výklad KN a je nutno postupovat ve smyslu 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN a vycházet přitom pouze ze dvou KN, které měly stejný počet funkcionalit. Je nutné tak odmítnout postup žalovaného na str. 21 Rozhodnutí.

34. Pokud by celní úřad a žalovaný správně aplikovali 3 c), pak by s ohledem na čísla stejnou měrou přicházející v úvahu zařadil do 9031 KN, neboť se jedná o poslední z čísel 8517 KN a 9031 KN.

K prokázání hlavní funkcionality Mi Band 6, Mi Smart Band 6 NFC a Redmi Smart Band Pro

35. Žalobkyně uvádí, že sám celní úřad na str. 14 Protokolu určil 23 vlastností zboží, které zařadil do příslušných KN (7 vlastností do 8517 KN, 2 vlastnosti do 9029 KN, 1 vlastnost do 9031 KN, 7 vlastností do 9031 KN, 6 vlastností do 9102 KN), a dále na str. 44 Protokolu určil další vlastnosti (1 vlastnost 8517 KN a 3 vlastnosti 9031 KN), pak v úvahu přichází pouze 9031 KN, neboť do 9031 KN je řazeno celkem 10 vlastností, do 8517 KN je řazeno 8 vlastností, do 9102 KN toliko 6 vlastností, a proto neexistují stejnou měrou přicházející v úvahu čísla KN.
36. S odkazem na výše citovanou pasáž usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106, žalobkyně uvádí, že vzhledem k tomu, že se předmětné zboží skládá ze směsi různých funkcí, které lze zařadit do jednotlivých KN, pak obsah zboží z pohledu podílu jednotlivých funkcionalit dle KN je rozhodující proto, zda je možné dle 3 b) Všeobecných pravidel pro výklad KN určit podstatnou funkcionalitu. Pokud by celní úřad i žalovaný správně aplikovali daná pravidla, pak by dospěli k závěru s ohledem na existenci podstatného charakteru zboží – 10 vlastností 9031 KN, že má být aplikován toliko 3 b), které má přednost před 3 c). Podíl jednotlivých funkcionalit je tak stěžejní nejen pro aplikaci 3 b), ale i aplikaci 3 c) z pohledu toho, zda funkcionality přicházejí stejnou měrou v úvahu.

K prokázání hlavní funkcionality u Redmi Watch 2 Lite, Mi Watch, Mi Watch Lite, Amazfit Stratos 2

37. Žalobkyně odkazuje v dané věci na relevantní judikaturu použitelnou ve věci:
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 14. dubna 2011, British Sky Broadcasting Group plc (C-288/09) and Pace plc (C-289/09), EU:C:2011:248, body 77-81
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 11. června 2015, AMAZON EU, C-58/14, EU:C:2015:385, bod 23, 24
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 52.

(citace viz výše)

38. Z dané judikatury vyplývá, že se žalovaný danou judikaturou neřídil, když řádně nezjistil, co je hlavní funkcí daného zboží, neboť neprovedl jakýkoliv důkaz, ze kterého by bylo zjevné, že by spotřebitel kupoval dané zboží kvůli funkci měření času. Jakékoliv takové závěry žalovaného jsou neprokázané, když žalovaný (pozn. na rozdíl od žalobkyně) neodkazuje na odborné články, práce, analýzy či videa. Žalovaný tak neprovedl důkazy potřebné pro své závěry, respektive tyto ani neoznačil. Žalovaný tak ani neposoudil řádně,

co je pro spotřebitele hlavní funkcí daného zboží a co vedlejší. Žalovaný ani řádně nezkoumal, jak je dané zboží prezentováno výrobcem a pro koho je určeno, ačkoliv žalobkyně navrhla tyto důkazy.

39. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Redmi Watch 2 Lite je měření lidské aktivity, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Redmi Watch 2 výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi Česká republika na Youtube, kde jsou v rámci videa jako důvody uvedeny: 1,55" velký display, voděodolnost 5 ATM, 100 + fitness režimů, které umí změřit, vestavěná GPS, je to pro lidi, kteří nechtějí klasický úzký náramek a chtějí něco, co vypadá jako krásné hodinky, výdrž až deset dní, je to zboží určené pro toho, kdo chce začít cvičit nebo už cvičí anebo se chystá na nějaké výlety.
40. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Watch je měření lidské aktivity, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Watch výrobcem, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi na Youtube, kde jsou v rámci videa jako důvody uvedeny: design, AMOLED display, lehká váha, zaměření se na měření aktivity, jednoduchost použití, možnost měnit design obrazovky.
41. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Mi Watch lite je měření lidské aktivity, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Mi Watch Lite, odkazuje na promo video dostupné na kanálu Xiaomi Official Store Global na Youtube, kde jsou v rámci videa jako důvody pro koupi uvedeny: 11 posilovacích módů, zabudovaná GPS, výdrž baterie 9 dnů, váha 35 gramů, měření srdečního tepu, spánku, dýchání, počasí, heslo buď chytrý, buď fit.
42. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou Amazfit Stratos 2 je měření lidské aktivity a vedle toho se jedná o zařízení pro příjem, konverzi a vysílání nebo regeneraci hlasu, obrazů nebo jiných dat, včetně přepínacích a směrovacích přístrojů, které prezentuje i výrobce, a proto žalobkyně odkazuje na prezentaci výrobku Amazfit Stratos 2 na kanálu HURAMOBIL (Petr Hudec) na Youtube, kde jsou v rámci videa jako důvody uvedeny: monitoring sportovních aktivit, voděodolnost do 5 ATM, snímání srdečního tepu, akcelerace, gyroskop, barometr, wifi, GPS, výdrž baterie 5 dnů, notifikace, ovládání hudby, hodnocení fitness aktivit.
43. Žalobkyně uvádí, že sám celní úřad na str. 14 Protokolu určil 23 vlastností zboží, které zařadil do příslušných KN (7 vlastností do 8517 KN, 2 vlastnosti do 9029 KN, 1 vlastnost do 9031 KN, 7 vlastností do 9031 KN, 6 vlastností do 9102 KN), a dále na str. 44 Protokolu určil další vlastnosti (1 vlastnost 8517 KN a 3 vlastnosti 9031 KN), pak v úvahu přichází pouze 9031 KN, neboť do 9031 KN je řazeno celkem 10 vlastností, do 8517 KN je řazeno 8 vlastností, do 9102 KN toliko 6 vlastností, a proto neexistují stejnou měrou přicházející v úvahu čísla KN.
44. Žalobkyně opět cituje již výše zmíněnou pasáž usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106.
45. Vzhledem k tomu, že předmětné zboží se skládá ze směsi různých funkcí, které lze zařadit do jednotlivých KN, pak obsah zboží z pohledu podílu jednotlivých funkcionalit dle KN, je rozhodující proto, zda je možné dle 3 b) Všeobecných pravidel pro výklad KN určit podstatnou funkcionalitu.

46. Pokud by celní úřad i žalovaný správně aplikovali daná pravidla, pak by dospěli k závěru s ohledem na existenci podstatného charakteru zboží – 10 vlastností 9031 KN, že má být aplikován toliko 3 b), které má přednost před 3 c).
47. Podíl jednotlivých funkcionalit je tak stěžejní nejen pro aplikaci 3 b), ale i aplikaci 3 c) z pohledu toho, zda funkcionality přicházejí stejnou měrou v úvahu.
48. V části žaloby uvozené slovy „IV. K výkladu pravidla dle 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN“ žalobkyně uvedla, že v rámci řízení nebylo sporu o tom, že 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN zní následujícím způsobem: *„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.“*
49. Celní úřad dospěl k závěru, že poslední z čísel pro zařazení předmětného zboží je KN 9102 1200, a proto ho aplikoval. Tento postup převzal i žalovaný, ale i Krajský soud v Plzni - rozsudek ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118. Celní úřad ani Krajský soud v Plzni však neposuzovaly to, zda se v případě KN 9102 1200 a KN 9031 8080 jedná o čísla, která přicházejí stejnou měrou v úvahu s ohledem na zjištěné funkcionality.
50. Žalovaný na str. 21 Rozhodnutí k danému problému uvádí: *„Stejnou měrou dle VIP 3 c) je myšleno, že všechny funkce výrobku se nacházejí na stejné úrovni, tedy každá z posuzovaných funkcí stejnou měrou určuje charakter výrobku. Jinými slovy všechny posuzované funkce mají stejnou váhu bez ohledu na jakýsi prostý matematický součet funkcí ostatních podfunkcí z nich odvozených.“*
51. Taková argumentace ze strany žalovaného je nepodložená, rozporná s judikaturou a též s jazykovým a logickým výkladem daného bodu.
52. Dle žalobkyně z jazykového a logického výkladu 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN vyplývá, že nelze vycházet pouze z toho, že jednotlivé funkce jsou zařazeny do příslušného čísla KN a pak se zboží zařadí do posledního z těchto čísel KN. Dle žalobkyně je nutné vedle toho i posoudit to, zda čísla KN podle pořadí přicházejí stejnou měrou v úvahu. Výklad správce daně, žalovaného a Krajského soudu v Plzni by byl správný pouze za předpokladu, že by pravidlo znělo, že *„zboží bude zařazeno do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí v úvahu“*. Avšak takto dané pravidlo nezní, a proto bylo a je nutné posoudit, zda čísla uvedených funkcionalit přicházejí stejnou měrou v úvahu.
53. Jestliže u všech posuzovaných výrobků bylo více funkcí zařazeno do KN 9031 než do KN 9102, a proto nikdy nemohlo KN 9102 přicházet stejnou měrou v úvahu s KN 9031, a proto nemohlo být KN 9102 posledním z čísel. Žalovaný se mýlí, pokud bez ohledu na jazykový a logický výklad tvrdí, že počet jednotlivých funkcionalit zařazených do KN je nerozhodný pro aplikaci 3 b) či 3 c) Všeobecných pravidel pro výklad KN. Matematika je exaktní věda, když i dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106, je nutné se zabývat složením funkcionalit dle jednotlivých KN na celku.
54. Žalobkyně v této žalobě u každého zboží uvedla zařazení jednotlivých funkcionalit do příslušných KN, které provedl sám celní úřad, a z toho vyplývá, že předmětné zboží nemohlo být zařazeno do KN 9102.
55. V části žaloby uvozené slovy „V. K výkladu Nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013“ žalobkyně konstatovala, že žalovaný potvrdil, že v dané věci Komise zařadila měřič tepu do KN 9031, i když vedle měření tepu byla součástí daného zboží i funkce stopek a

měření tepu. Nicméně dle žalovaného nelze dané nařízení aplikovat ve věci, neboť tato věc se týká fitness náramků, což je odlišné zboží oproti měřiči tepu.

56. Dle žalobkyně lze právě na případu zmíněného nařízení demonstrovat účelovost výkladu žalovaného, který v případě toho, že daný výrobek – měřič tepu měl jen jednu funkci KN 9031 a dvě funkce KN 9102, potvrzuje, že toto bylo správně zařazeno do KN 9031 s ohledem na hlavní funkci měření tepu. Nicméně v případě fitness náramků, které obsahují více funkcí na měření lidské aktivity zařaditelných do KN 9031 oproti měřiči tepu, tvrdí žalovaný, že nelze dané závěry aplikovat, neboť nařízení se týká jiného výrobku.
57. Jestliže je v předmětných fitness náramcích více funkcionalit zařazených do KN 9031 než v případě zboží dle Nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013, pak obsah nařízení prokazuje, že fitness náramky mají být s ohledem na počet funkcionalit zařazených do KN 9031 zařazeny právě do KN 9031. Rozdíl je právě v počtu funkcionalit zařazených do KN 9031.
58. V části žaloby uvozené slovy „*VI. Hodinkový strojek*“ žalobkyně uvedla, že celní úřad a žalovaný pochybili, pokud bez posouzení technických parametrů předmětného zboží toto zařadili do 9102 KN (pozn. náramkové hodinky, kapesní hodinky a jiné hodinky, včetně stopek, jiné než čísla 9101), jejichž součástí musí být i tzv. hodinkový strojek, pokud není v poznámkách uvedeno něco jiného.
59. Skutečnost, že hodinkový strojek musí být integrální součástí zboží zařazeného pod 9102 KN dokládá i znění podpoložky 9114 10 00 KN Ostatní části a součásti hodin nebo hodinek – Hodinové a hodinkové pružiny, včetně vlásků, kde jsou všechny pružiny používané v hodinových nebo hodinkových strojcích. Dále to dokládá i znění podpoložky 9114 90 00 KN Ostatní bod 3. klíny, obvykle z plastů, vkládané mezi pouzdro a strojek hodinek. Ostatně i samotná kapitola 91 je označena jako HODINY A HODINKY A JEJICH ČÁSTI A SOUČÁSTI.
60. Dle žalobkyně se nikdo nezabýval tím, jakým způsobem předmětné zboží funguje. Pokud by celní úřad a žalovaný dospěli k závěru, že je ve zboží obsažen hodinkový strojek (pozn. buď mechanický stroj - zdroj pohybu ručičky je natahování nebo quartzový strojek - zdroj pohybu ručičky je baterie, tedy hodinkový strojek), pak teprve poté by mohlo být teoreticky zboží zařazeno do KN 9102.
61. Žalobkyně tvrdí, že v případě předmětného zboží v něm neexistuje hodinkový strojek, nýbrž se jedná o mikroprocesor, a proto není možné zboží zařadit do KN 9102, která předpokládá existenci hodinkového strojku. Žalobkyně k tomuto předkládá k důkazu znalecký posudek Ing. J. S. K. č. 187/001/2022. Jelikož předmětné zboží neobsahuje hodinkový strojek, pak nelze zařadit vlastnosti daného zboží do 9102 KN, a proto nelze ani doměřit clo s odkazem na 9102 KN.
62. Pokud žalovaný na str. 24 Rozhodnutí uvádí, že hodinkový strojek musí být přítomen pouze v KN 9103 (Hodiny s hodinkovým strojem, s výjimkou hodin čísla 9104), pak s odkazem na 9114 10 00 KN Ostatní části a součásti hodin nebo hodinek je zjevné, že hodinkový strojek je i součástí KN 9102.
63. Dle žalobkyně nelze předmětné zboží s ohledem na absenci hodinkového strojku v tomto zařadit předmětné zboží do KN 9102.
64. V části žaloby uvozené slovy „*VII. K nepřezkoumatelnosti odůvodnění vypořádání námítky žalobkyně*“ žalobkyně sdělila, že žalovaný na str. 25 Rozhodnutí uvádí: „*Námítku*

odvolatele, spočívající v tvrzení, že je nelogické, aby totožné zboží mělo ve dvou celních řízeních vedených u stejného celního úřadu odlišný počet funkcionalit, kdy celní úřad svým postupem vnáší do dané problematiky toliko zmatek a nedrží se svých původních zjištění v již pravomocně ukončeném řízení, odvolací orgán hodnotí rovněž jako nedůvodnou.“ Dle žalobkyně sice žalovaný neshledal danou námitku za důvodnou, ale žalovaný svůj závěr nikterak nezduvodnil, tj. jak je možné, že stejný celní úřad ve dvou celních řízeních u totožného zboží dospěl k odlišnému počtu funkcionalit. Takový postup zakládá nepřezkoumatelnost co do důvodů k vypořádání dané námítky.

65. V části žaloby uvozené slovy „VIII. K Výboru pro celní kodex“ žalobkyně uvedla, že se žalovaný v Rozhodnutí snaží navodit zdání, že Výbor pro celní kodex je odbornou autoritou, která sjednocuje praxi v zařazování zboží do KN v rámci EU, a proto je v předmětné věci třeba zohlednit závěry z jejích zasedání, respektive předpokládá neomylnost daného výboru.
66. Žalobkyně dále odmítá závěry ohledně uzavření případu zařazení fitness náramků do KN 9102 12 00 s odkazem na závěry učiněné Výborem pro celní kodex č. TAXUD/6205319/2018. Za prvé členy daného výboru jsou zástupci jednotlivých celních správ států EU, nikoliv nezávislí odborníci, a proto lze pochopit zařazení do KN, kde je stanoveno clo, oproti zařazení do KN, kde zboží clu nepodléhá. Za druhé posouzení toho, zda došlo ve vztahu k fitness náramkům ke správnému zařazení, je oprávněn toliko soud. Za třetí Výbor pro celní kodex v rámci TAXUD/6205319/2018 nezkoumal, co je pro spotřebitele hlavní a co vedlejší funkcionalita, ani jaké funkcionality jsou rozhodující pro koupi ze strany spotřebitele, což je dle žalobkyně postup rozporný s rozsudkem Soudního dvora ze dne 11. června 2015, AMAZON EU, C-58/14, EU:C:2015:385, jak vyplývá ze zápisu z jednání. Navíc ze zápisu z daného jednání ani nevyplývá, že by členové měli nějaké analýzy, odborné podklady pro takové rozhodování. To ostatně dokládá i odkazovaný zápis žalovaným.
67. Žalobkyně v řízení předkládala ZISZ, ze kterých odvozovala správnost zařazení předmětného zboží do KN 9031, jak je uvedeno i na str. 28 Rozhodnutí. Nicméně žalovaný tyto ZISZ formálně vzal v úvahu, avšak vyvinul maximální snahu dohledat ZISZ z jiných členských států, které zařazovaly předmětné zboží do KN 9102, když žalovaný současně odkázal na závěry citovaného výboru. Jak se žalobkyně přesvědčila, rozhodování daného výboru v dané věci neprobíhalo na základě odborné diskuse, která by ve světle judikatury pečlivě zkoumala účel výrobku dle výrobce, hlavní funkce pro spotřebitele, jakým způsobem je výrobek prezentován, kdo jsou jeho cíloví zákazníci atd.
68. Žalobkyně současně namítá i možnou podjatost Výboru pro celní kodex, neboť dle listiny přítomných na 213. zasedání Výboru pro celní kodex byl jako zástupce ČR uveden právě žalovaný.
69. Vzhledem k tomu, že žalovaný doplnil spis o ZISZ, která by měla podporovat jeho argumentaci, pak nelze než dospět k závěru, že v době vydání dodatečných platebních výměrů nebyla ve věci zařazení předmětného zboží do KN jednotná, když žalobkyně setrvává na tom, že v rámci zařazení předmětného zboží vycházela právě z jí založených ZISZ.
70. V části žaloby uvozené slovy „IX. Návrh na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru“ pak žalobkyně uvedla, že pokud existuje takový rozpor v dané otázce, tj. zda dané zboží zařadit do KN 9102 či do KN 9031, pak je dle právního názoru žalobkyně namístě

předložit podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie takovou předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

71. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky se z podstatné části překrývají s odvolacími námitkami uplatněnými žalobkyní již v odvolacím řízení, když tyto byly žalovaným v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem a beze zbytku vypořádány. Žalovaný proto především plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný v postavení odvolacího orgánu zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí CÚ, a na soudu předloženou spisovou dokumentaci.
72. K bodu III. a IV. žaloby (k prokázání hlavní funkcionality předmětných výrobků, resp. k nezohlednění toho, co je pro spotřebitele funkcí hlavní a co vedlejší a k výkladu pravidla 3c Všeobecných pravidel pro výklad KN) žalovaný dále především odkázal na strany 20, 21 a 29 napadeného rozhodnutí, kde se s uvedenou námitkou dostatečně vypořádal. I nadále žalovaný nemá pochybnosti o tom, že předmětné zboží je určeno také pro spotřebitele, který chce mít přehled o svých tělesných aktivitách, kontrolovat své zdraví a při těchto svých aktivitách být zároveň propojen se svým mobilním telefonem pro využívání nejrůznějších mobilních aplikací, zároveň i s možností mít přehled o časovém údaji. Avšak ani jednu z těchto funkcí nelze považovat za funkci hlavní, za podstatný rys, vlastnost předmětného zboží ve smyslu Všeobecného pravidla 3 b) pro výklad KN. Stejně jako sportovní funkce, tak i hodinkové a tzv. chytré (smart) funkce, kterými jsou fitness náramky vybaveny, mohou být rozhodnými pro konečného spotřebitele o jeho koupi a jejich uživatel nemusí být vždy výhradně uživatelem vyznávajícím sportovní aktivity. Zobrazení času uživatel může využít i při jiných než sportovních aktivitách, kupř. při pracovních či ostatních volnočasových, aniž by nutně ostatní funkce využíval. S ohledem na možnost volby spotřebitelů z široké škály barev silikonových řemínek, které lze libovolně obměňovat, pak může uživatel předmětné zboží kupříkladu vnímat i jako určitý módní doplněk. Žalobkyně tvrdí, že hlavní funkcionalitou předmětných výrobků je měření lidské aktivity, a na podporu tohoto tvrzení cituje nejrůznější internetové zdroje a odkazuje na webové stránky výrobců a reklamní videosoubory v aplikaci YouTube. Co se týče námitky ohledně nezhodnocení žalobkyní předložených webových odkazů obsahujících videosoubory na internetovém serveru YouTube, žalovaný uvádí, že dle Zprávy o kontrole (např. str. 152 a 155) celní úřad i tyto soubory podrobil hodnocení, mj. se závěrem, že na uvedených promo videích jsou prezentovány pouze vybrané funkce předmětného zboží.
73. Žalovaný v této souvislosti poukazuje, že v obdobné věci již rozhodoval Krajský soud v Plzni, když při jednání dne 27. 2. 2023 zamítl návrh žalobkyně (totožný subjekt s osobou žalobkyně v nyní projednávané věci) na provedení důkazu prostřednictvím videosouboru z YouTube. Dle příslušného rozsudku ve věci ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118: „...V této souvislosti soud neprovedl důkaz reklamními videy, který žalobkyně navrhla. Neshledal, že by obsah reklamy předkládal objektivní kritéria posouzení odvíjející se zejména od vlastností výrobku. Z toho pohledu jde tedy o důkaz nevypovídající o otázkách rozhodných pro posouzení věci. Reklamní zaměření výrobku zejména na sportovce a jejich fyzickou aktivitu nijak nevyrací, že funkce sporných náramků samy o sobě jsou sobě rovnocenné a jejich preference bude dána podle subjektivních potřeb toho kterého spotřebitele. Protože zároveň bylo možné ve věci určit řadu dalších, objektivních kritérií posouzení, bylo by provedení tohoto

důkazu i nadbytečné (pokud by ovšem měl nějakou vypovídací hodnotu).“ Žalovaný se s tímto posouzením ztotožnil (viz str. 25 napadeného rozhodnutí), provedení důkazů prostřednictvím videosouborů z webových stránek považuje v daném případě za neúčelné. Na tomto místě lze pro úplnost opakovaně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č.j. 10 Afs 120/2019-43, vycházející z judikatury Soudního dvora EU: „...podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně 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, Invamed Group a další, bod 18 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, TDK-Lambda Germany, bod 27 a tam citovaná judikatura)...“ Žalobkyní nastíněné procentuální vyjádření poměru funkcionalit jednotlivě podřaditelných do různých čísel KN nemá ve vztahu ke správnému sazebnímu zařazení předmětného zboží žádnou relevanci, Všeobecná pravidla pro výklad KN ani judikatura EU takovýto postup sazebního zařazování neobsahují. Navíc již jen samotný výpočet je proveden poněkud podivným způsobem, za provedení součtu jednotlivých funkcí spolu s jejich podfunkcemi a funkcemi závislými na propojení s mobilním telefonem, popř. i na nainstalované aplikaci, když např. mezi funkce hodinkové (KN 9102) by naopak bylo možno do výčtu zařadit i související funkce stopky, budíku, časovače, připomenutí, kalendáře aj. Není rozhodným kolik funkcí či podfunkcí, resp. vlastností jednotlivých předmětných multifunkčních zařízení celní úřad v hodnocení popsaném ve Zprávě o kontrole podřadil pod číslo HS 9031. Tímto výčtem celní úřad při posuzování sazebního zařazení pouze hodnotil možné sazební zařazení dle jednotlivých funkcionalit s jejich podřazením pod číslo HS. Pokud shledal, že více funkcionalit spadá pod číslo HS 9031, neznamena uvedené, že tyto funkcionality dávají výrobku podstatný charakter a dle zmíněné poznámky 3 ke kapitole 90 vykonávají hlavní funkci, dávající dle VIP 3 b) zboží podstatné rysy. Žalovaný je i nadále přesvědčen, že u žádné z posuzovaných funkcionalit nelze vysledovat funkcionalitu hlavní, která by výrobku dávala podstatné rysy, a proto je nutno dále postupovat podle VIP 3 c) a zařadit předmětné výrobky do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí v úvahu.

74. Žalovaný zdůrazňuje, že nikdy netvrdil a ani to z napadeného rozhodnutí neplyne, že by měření času (hodinkové funkce) považoval za funkci hlavní, jak se v bodu 15. žaloby pokouší podsouvat žalobkyně. Je třeba opětovně zmínit, že v obdobné věci (jiné dovozy fitness náramků Xiaomi Mi Band 3 a 4 totožným subjektem – žalobkyní) již rozhodoval Krajský soud v Plzni, když dle rozsudku ze dne 27. 2. 2023, sp.zn. 55 Af 5/2022, se ztotožnil s postupem celních orgánů při určení sazebního zařazení těchto fitness náramků. Zároveň žalovaný poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2023, č.j. 57 Af 12/2022-91, který rovněž posuzoval celními orgány provedené sazební zařazení fitness náramků do podpoložky 9102 12 00. Soud tomuto sazebnímu zařazení rovněž přisvědčil: „...Žalovaný při zařazování předmětného zboží do konkrétní podkapitoly kombinované nomenklatury posuzoval, zda předmětné zboží vykazuje 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 funkcemi podpůrnými či druhořadými. Pokud by shledal, že takovou funkci předmětné zboží má, pak by musel postupovat podle pravidla 3 písm. b) všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „3 b) VIP“). Pokud by však předmětné zboží tyto funkce nemělo, je podle pravidla 3 písm. c) všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „3 c) VIP“) nutné zařadit zboží do podpoložky, která podle (číselného) pořadí jednotlivých funkcí daného zboží přicházejících stejnou měrou v úvahu je v seznamu kombinované nomenklatury zařazena jako poslední. Jinými slovy, podřadit zboží do podpoložky odpovídající takové z několika sobě rovných funkcí, jejíž číselné označení se v číselném seznamu kombinované nomenklatury nachází na posledním místě. Žalobce za takovouto hlavní či nejpodstatnější funkci předmětných fitness náramků považuje funkci měření. A to měření jakožto obecnou vlastnost, nikoliv některou z výše vyjmenovaných konkrétních měřících funkcí jako např. měření krevního tlaku, měření srdečního tepu, měření kalorií či měření vzdálenosti. Ve své podstatě tak poblíží na předmětné fitness náramky jako na univerzální měřící přístroj bez ohledu na to, co vlastně daný přístroj měří. Na základě toho pak podřazuje předmětné zboží ve smyslu pravidla 3 b) VIP do třídy XVIII, kapitoly 90, položky 9031 KN – Měřicí nebo kontrolní přístroje, zařízení a stroje, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; projektory na kontrolu profilů a podpoložky 9031 80 00 KN – Ostatní přístroje, zařízení a stroje...“ a dále: „...Žalovaný je toho názoru, že předmětné fitness náramky nemají žádnou funkci, která by byla funkcí hlavní či natolik významnou funkcí, aby ostatní funkce byly touto významnou funkcí upozaděny, a bylo by možné je považovat za funkce méně důležité. Podle žalovaného všechny funkce, kterými předmětné fitness náramky disponují, se mohou pro svou individuální povahu každému uživateli jevit jako neméně důležité. Z tohoto důvodu žalovaný aplikoval pravidlo 3 c) VIP a zařadil předmětné 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. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že předmětné fitness náramky disponují mnoha funkcemi, z nichž však nelze jednoznačně upřednostnit pouze jednu jedinou funkci jakožto funkci hlavní. Argumentace žalobce ohledně měřící funkce jakožto funkce hlavní je nesprávná, neboť fitness náramky nejsou univerzálním měřičem, ale zbožím, které je schopno mimo jiné měřit i jednotlivé konkrétní veličiny. Jedná se tak o výrobek, který je souborem funkcí, (mezi nimiž převažují funkce určené k měření konkrétních veličin,) jenž jsou všechny na stejné úrovni, a žádná z nich tak není funkcí hlavní. Předmětné fitness náramky lze kromě již zmínovaného měření konkrétních veličin použít i jako náramkové hodinky či zařízení sloužící k nejružnějšímu upozorňování svého nositele (např. na příchozí volání či SMS zprávy) anebo jako vzdálenou spoušť u fotoaparátu spárovaného mobilního telefonu apod...”

75. K bodu V. žaloby (výklad Nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013) žalovaný odkázal na stranu 23 napadeného rozhodnutí, kde je dostatečně srozumitelně uveden příklad zboží, u kterého byla měřící funkce posouzena jako funkce hlavní. Žalobkyně však tento příklad zjevně nepochopila, když s odkazem na uvedené nařízení zcela nepřipadně opakovaně poukazuje na počet funkcionalit předmětných výrobků zařazených do KN 9031.
76. K bodu VI. žaloby (absence hodinového strojeku) žalovaný stejně jako v napadeném rozhodnutí uvádí, že předmětné výrobky skutečně neobsahují hodinkový strojek, jak jej definuje poznámka 3 kapitoly 91 („...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 zobrazení. Tloušťka těchto strojků nesmí být větší než 12 mm a jejich šířka, délka nebo průměr nesmí být větší než 50 mm.“). Nelze ovšem přisvědčit zcela absurdnímu závěru žalobkyně, že absence hodinkového strojku odpovídajícího této definici vylučuje možnost podřazení předmětného zboží pod číslo kombinované nomenklatury 9102 – do podpoložky KN 9102 12 00 00 by pak nebylo možno zařadit např. žádné tzv. „digitální hodinky“. Ze znění tohoto čísla KN ani z poznámek ke kapitole 91 nevyplývá, že sazební zařazení do tohoto čísla KN je podmíněno přítomností hodinkového strojku definovaného poznámkou 3. ke kapitole 91. Jak uvádí VIP 1, 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. Jinak tomu je například v případě čísla KN 9103 (Hodiny s hodinkovým strojkem, s výjimkou hodin čísla 9104), kde je výslovně ve znění tohoto čísla (i vysvětlivek k tomuto) zařazení výrobku pod toto číslo podmíněno vybavením výrobku hodinkovým strojkem. Žalovaný se plně ztotožnil se závěrem celního úřadu, který učinil ve Zprávě o kontrole, že pro sazební zařazení předmětného zboží do příslušné podpoložky KN není rozhodné, zda toto zboží obsahuje hodinkový strojek či nikoliv. Pro úplnost lze doplnit, že předmětné výrobky, jak je ostatně uvedeno v napadeném rozhodnutí, obsahují vlastní operační systém hodinek, resp. RealTime-Clock (RTC) čip, s digitálním (neboli optoelektronickým) zobrazením času.

77. K bodu VII. žaloby (nevypořádání námítky žalobkyně) lze poukázat na strany 25 a 26 napadeného rozhodnutí, kde je žalobkyní citovaná námitka dostatečně podrobně a srozumitelně vypořádána.
78. Ke zpochybňování kompetencí Výboru pro celní kodex (bod VIII. žaloby) žalovaný opakovaně uvádí, že tento výbor byl zřízen na základě právních předpisů EU, konkrétně dle čl. 247 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (v souladu se sedmým odstavcem jeho preambule), a jeho činnost je upravena v čl. 284 a 285 UCC; pro záležitosti spojené s KN pak podle čl. 8 až 10 společného celního sazebníku. Výbor pro celní kodex je pak podle čl. 285 odst. 1 UCC výborem ve smyslu nařízení (EU) č. 182/2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí. Není pravdou, že by Výbor pro celní kodex v rámci případu TAXUD/6205319/2018 nezkoumal, co je hlavní a vedlejší funkcionalitou předmětného zboží, naopak jak plyne ze zápisu z 213. zasedání, byl tento případ diskutován již na 197. a 199. zasedání výboru, když tento případ byl následně opětovně projednán a uzavřen na uvedeném 213. zasedání se závěrem, že žádná z funkcí předmětného zboží není funkcí hlavní, resp. žádná z nich mu nedává podstatný charakter. To, že uvedený závěr byl učiněn až po dovozu předmětného zboží žalobkyní, nemá na správnost rozhodnutí CÚ i napadeného rozhodnutí žádný vliv, neboť správnost sazebního zařazení byla celními orgány posouzena dle právních předpisů platných a účinných v době dovozu, předmětný právní stav byl v rozhodném období neměnný, když závěr Výboru pro celní kodex byl deklarován za účelem sjednocení a odstranění některých (ojedinělých) rozdílů při určování sazebního zařazení některými členskými státy EU. K použití stanovisek Komise, resp. Výboru pro celní kodex, se vyjádřil i Soudní dvůr EU v rozsudku ve spojených věcech C-397/17 a C-398/17, ze dne 12. 7. 2018, Profit Europe NV, bod 50, když konstatoval, že „...stanoviska Výboru pro celní kodex sice představují významný prostředek k zajištění jednotného používání tohoto kodexu celními orgány členských států a jako taková mohou být považována za právoplatný prostředek pro výklad uvedeného kodexu, avšak

nemají právně závaznou povahu a v důsledku toho nemohou změnit oblast působnosti ustanovení KN ...“. Obdobně se ke stanoviskům Výboru pro celní kodex vyjádřil Soudní dvůr EU již rozsudku ve věci C-2/13 ze dne 6. 2. 2014, Humeau Beaupréau SAS, bod 51: „Závěry výboru pro celní kodex, i když nejsou právně závazné, představují významné prostředky k zajištění jednotného používání celního kodexu celními orgány členských států a jako takové mohou být považovány za právoplatný prostředek pro výklad uvedeného kodexu ...“ Ještě dříve se Soudní dvůr EU ke stanoviskům vyjádřil ve svém rozsudku ve věci C-152/10 ze dne 16. 6. 2011, Unomedical A/S, bod 41, když vyslovil: „V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že stanoviska těchto dvou výborů [odkazováno je na Výbor pro celní kodex a Výbor pro HS], přestože nejsou právně závazná, představují nicméně významné prostředky k zajištění jednotného používání celního kodexu celními orgány členských států a jako taková mohou být považována za právoplatný prostředek pro výklad uvedeného kodexu...“ Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že stanoviska, názory či závěry Komise, resp. Výboru pro celní kodex, nejsou právně závazné, nicméně prostřednictvím nich je Komise, resp. Výborem pro celní kodex, sjednocována správní praxe na celém území EU. V některých případech Výbor pro celní kodex navrhne přijetí prováděcího nařízení Komise podle čl. 57 odst. 4 celního kodexu Unie, v jiných případech se s členskými státy dohodne na tom, že přijetí prováděcího nařízení není třeba a ke sjednocení praxe je dostatečné stanovisko a závěr, ke kterému Výbor pro celní kodex dospěl při jednání. Zápisy z jednání Výboru pro celní kodex jsou veřejně dostupné na internetových stránkách Komise, a byť nemají právní závaznost, je nutné k nim při aplikaci celního sazebníku ve věci sazebního zařazování zboží přihlížet.

79. K žalobkynině připomínce týkající se jí předložených polských ZISZ, že žalovaný vyvinul maximální snahu dohledat ZISZ z jiných členských států, lze toliko konstatovat, že za situace, kdy ostatní členské státy (žalovaný jako příklad doložil německé, dánské, lotyšské, portugalské, španělské, italské) shodně zařazují předmětné výrobky do podpoložky 9102 12 00 KN, je toto tvrzení celkem nepřipadné. Žalobcem předložené polské ZISZ vydané v roce 2021 a začátkem roku 2022 na stejné či podobné zboží, avšak s odlišným sazebním zařazením, v daném případě nelze chápat ani jako nejednotnost v sazebním zařazování chytrých hodinek/fitness náramků, neboť sjednocující stanoviska a závěry byly Výborem pro celní kodex vyjeveny dostatečným způsobem již v roce 2017, resp. 2020, ale jako nerespektování nejen těchto sjednocujících pravidel, ale zejména nerespektování základních pravidel pro sazební zařazování zboží, a jedná se tak o zcela zjevný exces. Proto ani předložené polské ZISZ, které byly vydány v rozporu se sjednocujícími pravidly a zejména v rozporu se zásadami pro sazební zařazování, nemohly posloužit jako důkazy pro určení správného sazebního zařazení uvedených zařízení. Lze doplnit, že v průběhu roku 2022 došlo ze strany polských celních orgánů k určité nápravě, když mj. i s odkazem na závěry z 213. zasedání Výboru pro celní kodex zařazují chytré hodinky do podpoložky 9102 12 00 KN (viz např. ZISZ číslo PLBTIWIT-2022-000766 ZISZ ze dne 11. 7. 2022 a čísla PLBTIWIT-2022-001194, 001195 a 001197 ze dne 21. 10. 2022). Žalovaný podotýká, že žalovanému (správně: žalobkyni, pozn. soudu) nebylo upřeno právo dovolávat se jí předložených polských ZISZ jako důkazu, když hodnocení těchto listin proběhlo ze strany celních orgánů řádným a standardním způsobem na principu volného hodnocení důkazů (viz str. 26 až 35 napadeného rozhodnutí). Pro úplnost lze rovněž poukázat i na aktuální závěry ze 71. zasedání výboru pro harmonizovaný systém (HS) Světové celní organizace (WCO) z března 2023, kterým bylo pod bodem 23. přijato rozhodnutí o klasifikaci běžeckých hodinek do HS kódu 9102 12. Uvedená kategorie posuzovaného zboží (GPS running watch) zde byla popsána obdobně jako chytré hodinky (Mi Watch,

Mi Watch Lite, Amazfit Stratos 2) v nyní posuzovaném případě. Co se týče námitky nerespektování judikatury, žalovaný uvádí, že v postupu celních orgánů při určení sazebního zařazení v rozhodnutích CÚ ani v napadeném rozhodnutí neshledal s judikaturou žádný rozpor. V citované judikatuře žalovaný zdůraznil ty pasáže, které považoval za relevantní k dané skutečnosti. Odkazy na příslušnou judikaturu a případné citace z ní tak byly učiněny z důvodu, aby se co nejvíce vztahovaly k dané komentované pasáži, přičemž jejich význam byl žalovaným pro danou skutečnost řádně zdůvodněn.

80. Závěrem lze podotknout, že pokud žalobkyně chtěla získat jistotu v oblasti sazebního zařazení konkrétního zboží, mohla zcela jednoduše na základě čl. 33 UCC požádat celní orgány o vydání ZISZ k předmětnému zboží, jíž by se pak mohla jakožto její držitel v době její platnosti vůči celním orgánům dovolávat. O této možnosti, jakožto podnikatel obchodující se zbožím, které podléhá celním procedurám, zajisté měla určité povědomí. Žalovaný (správně: žalobkyně, pozn. soudu) však v daném případě této jednoduché možnosti nevyužila a o příslušnou ZISZ si nepožádala, když se zjevně uspokojila se stavem, při němž opakovaně dosahovala propouštění předmětného zboží s nulovou sazbou cla.
81. Při posouzení odvolání žalovaný dospěl ke stejným závěrům a stejnému sazebnímu zařazení předmětného zboží jako CÚ, s jeho závěry se ztotožnil a neshledal důvody k jejich revizi, přestože žalobkyně s uvedeným sazebním zařazením nesouhlasí. Postup a úvahy žalovaného jsou pak dostatečně podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí a žalovaný tak na něj pro stručnost odkazuje.
82. Návrh žalobkyně na předložení předběžné otázky považuje žalovaný za nadbytečný i s ohledem na výše uvedené, neboť nemá pochybnosti o tom, že celní orgány při vydání napadeného rozhodnutí i rozhodnutí CÚ zcela respektovaly veškerá pravidla pro zařazování zboží. Veškeré žalobní námitky tak žalovaný považuje za nedůvodné. Žalovaný je přesvědčen, že skutkový stav byl zjištěn v potřebném rozsahu, napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě správného právního posouzení, obsahuje dostatečně konkrétní a přesvědčivé odůvodnění, přičemž námitky žalobkyně v odvolacím řízení byly dostatečným způsobem vypořádány a napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné ani nezákonné.

IV.

Replika žalobkyně

83. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku.
84. K *prokázání hlavní funkcionality předmětných výrobků* uvedla, že žalovaný v čl. IV. str. 2, 3 vyjádření opakuje a odkazuje na svoji argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, když nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že hlavní funkcionalitou je měření lidské aktivity, která odkazuje na internetové zdroje a webové stránky výrobců a reklamní videosoubory v aplikaci YouTube. Ohledně námitky nezhodnocení předložených webových odkazů na videosoubory v aplikaci You Tube žalovaný uvádí, že celní úřad tyto důkazy podrobil hodnocení, avšak celní úřad uvedl, že na videích jsou prezentovány pouze některé funkce, když se dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, když provedení důkazů videosouborem z webových stránek je v daném případě neúčelné. Žalobkyně uvádí, že jednou z kasačních námitek žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, je též neprovedení daných důkazů, které jsou potřebné pro prokázání hlavní funkcionality daného zboží. Žalobkyně řízení sp. zn. 55 Af 5/2022 namítala již v průběhu řízení

opakovaně, že správce daně nezkoumal řádně účel předmětného zboží, když pokud by tak učinil, pak by dospěl k závěru, že žalobkyně správně zařadila předmětné zboží. Spor v dané věci nebyl pouze o sazebním zařazení předmětného zboží, jak se mylně domnívá Krajský soud v Plzni v bodě 8. svého rozsudku ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, ale jedná se primárně spor o účelu předmětného zboží, které je krucální pro stanovení podstatného charakteru předmětného zboží. Krajský soud v Plzni nesprávně aplikoval a ve svém důsledku tak i nerespektoval v rámci svého rozsudku ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, následující judikaturu:

- rozsudek Soudního dvora ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 52 (citace výše)
- rozsudek Soudního dvora ze dne 11. června 2015, C-58/14 Amazon EU, C-58/14, EU:C:2015:385, bod 24 (citace výše)
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, bod 31.: *„Dále je třeba přisvědčit žalovanému i krajskému soudu, že sazební zařazení zboží podle celního sazebníku je otázkou právní. Žalobce nerozporoval skutková zjištění správních orgánů ohledně povahy a účelu výrobku, nýbrž pouze jeho sazební zařazení. Sazební zařazení zboží je přitom úkolem orgánů celní správy, které může být předmětem soudního přezkumu. Nejedná se však primárně o skutkovou otázku, která by byla předmětem dokazování. Takovou otázkou mohou být vlastnosti a účel zboží, které však v posuzovaném případě předmětem sporu nebyly.“*
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2020, č.j. 5 Afs 242/2019-31, bod 20.: *„V nyní projednávaném případě je pro zařazení podle celního sazebníku (právní otázka) rozhodný právě účel použití předmětného výrobku (skutková otázka). Posouzení účelu použití předmětného výrobku proto potřeba provést s odpovídajícími odbornými znalostmi. Nelze a priori předpokládat, že je účel použití zřejmý ze samotného popisu výrobku, a to zvláště v případech, kdy se jedná o výrobky s léčebnými účinky, které nelze hodnotit bez odborných znalostí.“*

85. Dle žalobkyně není s ohledem na shora uvedené příslušný odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, pokud je dle žalobkyně zjevné, že v tam řešené věci Krajský soud v Plzni nerespektoval citovanou judikaturu, protože se pouze omezil na závěr, že objektivní charakteristiky a vlastnosti předmětného zboží jsou právní otázkou, a proto není třeba zjišťovat účel předmětného zboží z pohledu výrobce, spotřebitele, což by byla skutková otázka. Vzhledem k okolnostem věci je však dle žalobkyně podstatné pro správné celní zařazení předmětného zboží právě jeho účel. Tím Krajský soud v Plzni v tam řešené věci nesprávně věc posoudil. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, je podroben kasačnímu přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu.
86. Dle žalobkyně je povinností soudu řádně posoudit námitky žalobkyně, které směřují právě do zjišťování účelu předmětného zboží, tj. do řešení skutkových otázek. Bez provedení žalobkyní navržených důkazů, tj. i videí v aplikaci YouTube, by došlo k porušení procesních práv žalobkyně a k postupu soudu v rozporu se shora odkázanou judikaturou.
87. Žalovaný v rámci své argumentace odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č.j. 10 Afs 120/2019-43: *„NSS zdůrazňuje, že podstatné jsou objektivní znaky zboží, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá žalobkyně 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, Invamed Group a další, bod 18 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, TDK-Lambda Germany, bod 27 a tam citovaná judikatura).“

88. Žalobkyně upozorňuje, že v rámci soudního řízení se domáhá toho, aby byla respektována judikatura, které se žalobkyně dovolává (pozn. rozsudek Soudního dvora ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 52, rozsudek Soudního dvora ze dne 11. června 2015, C-58/14 Amazon EU, C-58/14, EU:C:2015:385, bod 24, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č.j. 4 Afs 127/2017-59, bod 31.), tj. aby bylo s odkazem na důkazní návrhy žalobkyně řádně posouzeno, co je pro spotřebitele hlavní a co vedlejší, k čemu je výrobek výrobcem primárně určen, jak je prezentován. Spor není o tom, jak zboží vnímá a používá žalobkyně či žalovaný, ale o tom, jak správce daně a žalovaný nepřihlížejí k důkazům, které mají prokazovat, co je v případě daných výrobků pro spotřebitele hlavní a co vedlejší, k čemu je výrobek výrobcem primárně určen, jak je prezentován, a které odpovídají celnímu zařazení daného zboží žalobkyní.
89. Žalovaný se na str. 3, 4 vyjádření snaží bagatelizovat argumentaci žalobkyně ohledně procentuálního vyjádření poměru funkcionalit jednotlivě podřaditelných do různých čísel KN, když toto nemá mít jakoukoliv relevanci, když takový výpočet je dle žalovaného proveden podivným způsobem. Žalobkyně konstatuje, že to byl pouze a jedině správce daně, který sám zařazoval jednotlivé funkcionality do různých čísel KN. Žalobkyně toto zařazení nezpochybnila. Pokud žalovaný hovoří o podivném výpočtu, pak tento výpočet vychází ze zařazení správcem daně, a proto paradoxně žalovaný označuje implicitně postup správce daně za podivný, pokud správce daně nezařadil do výčtu funkce stopek, budíku, časovače, připomenutí, kalendáře. Dle žalobkyně se jedná o účelovou a neodůvodněnou námitku žalovaného, který se sice snaží zpochybnit zařazení jednotlivých funkcionalit do KN a jejich procentuální rozložení, ale žalovaný asi zapomíná na to, že toto zařazení provedl správce daně nikoli žalobkyně.
90. Dle žalobkyně by měl soud zodpovědět, jak má být vykládáno s ohledem na skutkové okolnosti věci Všeobecné pravidlo 3 c), které zní následujícím způsobem: „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.“ Tedy zodpovědět, jak vykládat „stejnou měrou v úvahu“. Dle žalobkyně to znamená to, že u výrobku, u kterého nelze bez dalšího stanovit podstatný charakter, jsou jednotlivé identifikované vlastnosti zařazeny do příslušných KN. Následně je zjištěn počet vlastností v jednotlivých KN. Podle počtu vlastností v jednotlivých KN se zjistí, zda existuje KN s nejvyšším počtem vlastností, pak se jedná o nalezení podstatného charakteru daného zboží a zboží se zařazuje do daného KN, nebo existují dvě či více KN s rovnocenným počtem vlastností, které přicházejí stejnou měrou v úvahu a pak se zboží zařazuje podle posledního čísla KN. Žalovaný má za to, že takto nelze postupovat, avšak neuvádí jakýkoliv logický argument, proč jsou úvahy žalobkyně nesprávné. Matematika je exaktní věda a na to by nemělo být zapomínáno. I dle usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č.j. 1 Afs 8/2007-106, je nutné se zabývat složením funkcionalit dle jednotlivých KN na celku.

91. Vzhledem k tomu, že žalobkyně podala kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, neboť nesouhlasí s potvrzením tam řešeného sazebního zařazení zboží ze strany správce daně, pak žalobkyně považuje odkaz žalovaného na dané rozhodnutí za předčasný a nepřiléhavý.
92. Žalovaný dále na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2023, č.j. 57 Af 12/2022-91. Žalobkyně uvádí, že dané rozhodnutí se týkalo jiného zboží, a to „EVOLVEO FitBand B3 a EVOLVEO FitBand B5 GPS“, a proto nelze bez dalšího z něho vycházet. Žalobkyně dále poukazuje na to, že argumentace žalobkyně v předmětné věci a ve věci vedené u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp.zn. 57 Af 12/2022, není totožná. Naopak žalobkyně má za to, že její námitky/žalobní body jsou širší a hlubší, stejně tak důkazní návrhy. Dle žalobkyně nelze přehlédnout, že žalobkyně ve věci vedené u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp.zn. 57 Af 12/2022 podala kasační stížnost, a proto závěry uvedené v daném rozhodnutí nejsou definitivní. Žalobkyně se neztotožňuje s postupem Krajského soudu v Českých Budějovicích věci vedené pod sp.zn. 57 Af 12/2022, neboť se nezabývá právě tím, jak má být vykládáno „stejnou měrou“. Ze shora uvedených důvodů má žalobkyně za to, že je rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2023, č.j. 57 Af 12/2022-91, neaplikovatelný v předmětné věci.
93. K *výkladu Nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013* žalobkyně uvedla, že právě Nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013 prokazuje, že žalobkyně správně zařadila předmětné zboží do příslušné KN, neboť pokud by správce daně či žalovaný postupovali stejně, jako je postupováno v Nařízení Komise č. 1212/2013 ze dne 26. 11. 2013, pak by v případě předmětného zboží vyhodnotili funkci měření času jako doplňkovou, tedy vedlejší funkcionalitu. Navíc s ohledem převahy komponentů na měření a sledování tepu, tj. hlavních funkcionalit, nešlo zařadit dané zboží do KN 9102, tj. do vedlejší funkcionality. Žalobkyně tak daný příklad dobře pochopila, když Komise postupovala při zařazení tam uvedeného zboží s ohledem na hlavní funkcionalitu, tj. měření lidské aktivity – tepu, stejně jako žalobkyně v předmětné věci.
94. K *absenci hodinkového strojku* žalobkyně konstatovala, že žalovaný na str. 5 vyjádření považuje závěr žalobkyně, že absence hodinkového strojku odpovídající dané definici vylučuje možnost podřazení předmětného zboží pod číslo KN 9102 za absurdní, když by nebylo možné zařadit digitální hodinky. Dle žalobkyně žalovaný potvrdil, že nečetl žalobu řádně. Žalobkyně uvedla, že pokud správce daně či žalovaný dospěli k závěru, že je ve zboží obsažen hodinkový strojek (pozn. buď mechanický stroj - zdroj pohybu ručičky je natahování nebo quartzový strojek - zdroj pohybu ručičky je baterie, tedy hodinkový strojek), pak teprve poté by mohlo být teoreticky zboží zařazeno do KN 9102. Tedy digitální hodinky, které ze své podstaty obsahují quartzový strojek, lze zařadit do KN 9102. Tedy argumentace žalobkyně není absurdní. Žalobkyně namítala, že se žalovaný ani správce daně nezabývali tím, zda dané zboží obsahuje mechanický hodinkový strojek nebo quartzový strojek. Pokud by nebyla zjištěna přítomnost mechanického hodinkového strojku nebo quartzového strojku, pak nelze zařadit dané zboží do KN 9102. Dle žalobkyně by se měl soud zabývat tím, zda dané zboží obsahuje mechanický hodinkový strojek nebo quartzový strojek.

95. K Výboru pro celní kodex žalobkyně uvedla, že žalovaný na str. 6 vyjádření argumentuje ve prospěch použití závěrů a stanovisek Výboru pro celní kodex. Žalobkyně nad rámec již své argumentace uvedené v žalobě uvádí, že odkazovaná judikatura žalovaným jednoznačně prokazuje, že stanoviska Výboru pro celní kodex nejsou právně závazná a nemohou změnit oblast ustanovení KN, když slouží jako prostředky k zajištění jednotného používání celního kodexu celními orgány. Účelem daných stanovisek není správné zařazení zboží, ale zařazení zboží v rámci jednotného trhu jednotně. To, zda se jedná o správné zařazení, rozhoduje pouze a jedině soud. Výbor pro celní kodex však nemusí být neomylný, a nemusí být nestranný, pokud jsou jeho členy jednotliví zástupci celních orgánů, tj. i žalovaný, když primárním cílem je výběr cla a jeho výše.
96. Žalobkyně ve vztahu k ZISZ úvodem konstatuje, že pouze žalobkyně v řízení k důkazu předložila ZISZ a tím pádem prokázala existenci správní praxe v sazebním zařazení ve vztahu k předmětnému zboží. Žalovaný nepředložil jakoukoliv ZISZ. Žalobkyně se s odkazem na ZISZ u žalovaného dovolávala principu legitimního očekávání, když měla za to, že prvostupňový správce daně tento princip porušil a též porušil zákaz svévole při výkonu veřejné moci. Žalobkyně uvádí, že v době učinění předmětných celních prohlášení neexistovalo ZISZ vydané v ČR, a proto žalobkyně zcela legitimně vycházela ze ZISZ v zahraničí.
97. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2013, č.j. 2 Afs 49/2012-17, platí, že „... pokud je v řízení doložena závazná informace orgánu jiného členského státu a zboží, o němž pojednává zahraniční závazná informace, je totožné (nebo jeho rozdíly jsou pro potřeby jeho sazebního zařazení irelevantní) se zbožím dováženým deklarantem, je nutno předložené závazné informace brát jako důkaz v celním řízení pro účely určení sazebního zařazení zboží“. Jelikož byla v řízení doložena zahraniční ZISZ při absenci ZISZ z ČR ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, tedy k doložení postupu žalobkyně při podávání celních prohlášení a k doložení jejího legitimního očekávání, pak bylo nutno k takovému ZISZ přistupovat jako k důkazu pro účely sazebního zařazení. Takovému zahraniční ZISZ pak zakládá legitimní očekávání ve správnost postupu žalobkyně při sazebním zařazení do KN a dále slouží jako důkaz k prokázání správnosti zařazení do KN. Jednoduše řečeno, žalobkyně se podívala do zahraničí, kde našla ZISZ a podle té zařadila dané zboží, neboť očekávala, že je to správné zařazení.
98. V nálezů Ústavního soudu ze dne 11. 5. 2005, sp.zn. II. ÚS 487/03, je uvedeno: „Ústavní soud již ve své judikatuře konstatoval, že ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky.“ Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č.j. 6 Ads 88/2006-132, platí: „Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná.“
99. Žalobkyně uvádí, že rozhodnutí ZISZ účinná v době, kdy byla učiněna celní prohlášení, nebyla v rozporu, a proto došlo k správnému zařazení zboží, a proto daná rozhodnutí ZISZ vyvolala legitimní očekávání ve vztahu ke správnosti postupu žalobkyně. V dané době se tak z pohledu žalobkyně jednalo o ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi orgánů v rámci EU.

100. Na zařazení v celních prohlášeních v předmětném řízení je dle právního názoru žalobkyně nutné nahlížet prismatem informací, názorů a rozhodnutí ZISZ existujících ke dni, kdy byla celní prohlášení učiněna. Pokud by byl akceptován přístup žalovaného a prvostupňového správce daně, pak by změna správní praxe působila retroaktivně, což je nepřijatelné a nebezpečné z důvodů existence principů, na kterých je vybudován právní řád v ČR.
101. Pokud žalovaný odkazuje na str. 7 vyjádření na to, že „v průběhu roku 2022 došlo ze strany polských celních orgánů k určité nápravě, když mj. i s odkazem na závěry z 213. zasedání Výboru pro celní kodex zařazují chytré hodinky do podpoložky 9102 12 00 KN (viz např. ZISZ číslo PLBTIWIT-2022-000766 ZISZ ze dne 11. 7. 2022 a čísla PLBTIWIT-2022-001194, 001195 a 001197 ze dne 21. 10. 2022)“ a že „pro úplnost lze rovněž poukázat i na aktuální závěry ze 71. zasedání výboru pro harmonizovaný systém (HS) Světové celní organizace (WCO) z března 2023, kterým bylo pod bodem 23. přijato rozhodnutí o klasifikaci běžeckých hodinek do HS kódu 9102 12. Uvedená kategorie posuzovaného zboží (GPS running watch) zde byla popsána obdobně, jako chytré hodinky (Mi Watch, Mi Watch Lite, Amazfit Stratos 2) v nyní posuzovaném případě“, pak se jedná o následné informace po datu učinění celních prohlášení a nelze k takovým informacím s ohledem na zákaz retroaktivity přihlížet.
102. Žalovaný nepřekládá jakékoliv důkazy, které by prokazovaly jeho tvrzení.
103. Ohledně výtky žalovaného na str. 8 vyjádření, že si měla žalobkyně sama zažádat o ZISZ, pak žalobkyně uvádí, že s ohledem na existenci zahraničních ZISZ účinných v době učinění prohlášení nepovažovala za nutné žádat o ZISZ celní úřady v ČR, neboť měla legitimní očekávání, že celní úřady v ČR by předmětné zboží zařadily stejně jako ZISZ, na které odkazuje žalobkyně.
104. K návrhu na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru žalobkyně uvedla, že žalovaný na str. 8 vyjádření uvádí, že návrh žalobkyně na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru považuje za nadbytečný, když má za to, že byla respektována veškerá pravidla pro zařazování zboží. Žalobkyně setrvává na svém návrhu na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru, když má s ohledem na shora uvedené, obsah žaloby a průběh předcházejícího řízení před žalovaným a správcem daně za to, že nebyla respektována veškerá pravidla pro zařazování zboží, respektive došlo k nesprávnému výkladu těchto pravidel ze strany žalovaného a správce daně.
105. Závěrem žalobkyně uvedla, že shora uvedená argumentace žalobkyně doplňující již podanou žalobu dokládá skutečnost, že by mělo být žalobě v plném rozsahu vyhověno.

V.

Další vyjádření žalobkyně ze dne 9. 5. 2024

106. Žalobkyně ve svém dalším vyjádření ze dne 9. 5. 2024 uvádí, že z judikatury ESD a Nejvyššího správního soudu vyplývá postup pro celní zařazení výrobků z hlediska hlavního určení/použití a z hlediska dalších kritérií. Žalobkyně proto na podporu své argumentace uvádí důležité právní závěry vyplývající z této judikatury pro předmětné řízení:
- rozsudek Soudního dvora ze dne 17. července 2014, Sysmex Europe, C-480/13, body 31 - 32

- rozsudek Soudního dvora ze dne 13. července 2006, Anagram International, C 14/05, bod 26
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 9. srpna 1994, Neckermann Versand, C-395/93, body 6 - 9.
107. Ze shora uvedené judikatury ESD vyplývá, že je při zařazení zboží do příslušné KN nutné zkoumat, i jaké je hlavní použití, pro které je předmětné zboží určeno, neboť definice fitness náramků není uvedena ani ve vysvětlivkách ke společnému celnímu zařazení. K tomuto je zapotřebí provést důkazy, které navrhla žalobkyně v žalobě, zejména internetové zdroje a webové stránky výrobců a reklamní videosoubory v aplikaci YouTube, a na kterých žalobkyně setrvává.
108. Žalobkyně je přesvědčena, že hlavním použitím je měření lidské aktivity, pro které jsou fitness náramky určeny. Dané důkazní návrhy jsou tak důvodné a účelné. Hlavním určením tak nejsou hodinky, ale měření lidské aktivity.
109. Žalobkyně dále na podporu své argumentace, že je nutné zkoumat i způsob, jakým výrobcí či prodejci daný produkt na trhu nabízejí, tj. i na podporu provedení navržených důkazů ve formě internetového zdroje a webové stránky výrobců a reklamních videosouborů v aplikaci YouTube, odkazuje na právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č.j. 5 Afs 27/2012-37: *„Při sazebním zařazování zboží musí být s ohledem na závazky Evropské unie v oblasti obchodu s informačními technologiemi zohledněno upřednostnění volného pohybu výrobků výpočetní techniky nezatíženého clem. Kritériem pro sazební zařazení zboží může být i účel použití výrobku, pokud je tomuto inherentní, i zohlednění, která funkce výrobku je hlavní a která vedlejší z pohledu spotřebitele, i způsob jakým výrobcí či prodejci daný produkt na trhu nabízejí.“*
110. Dle žalobkyně je nutné ke zjištění účelu použití výrobku též zkoumat použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, stejně jako způsob a místo použití výrobku. Na podporu této argumentace žalobkyně odkazuje na následující judikaturu:
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018 bod 19
 - rozsudek Soudního dvora ze dne 30. 4. 2022, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, bod 25-27.
111. Judikatura Nejvyššího správního soudu tak dává návod, jaká kritéria pro sazební zařazení zboží mohou být aplikována. Vždy však záleží na konkrétní skutkové situaci. Z žalobkyní navržených důkazů vyplývá, že hlavním účelem, hlavní funkcí z pohledu fitness náramků i způsob, kterým je jejich výrobce a prodejci na trhu nabízejí, a též pro spotřebitele hlavní funkcí je právě měření lidské aktivity.

VI.

Reakce žalovaného k replice a vyjádření žalobkyně ze dne 9. 5. 2024

112. Žalovaný k replice a vyjádření žalobkyně ze dne 9. 5. 2024 uvedl, že soudním přezkumem sazebního zařazování fitness náramků, resp. chytrých hodinek se dosud zabýval nejen Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 2/2022-118 a Krajský soud v Českých Budějovicích ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2023, č.j. 57 Af 12/2022-26, ale aktuálně i Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2024, č.j. 15 Af 18/2022-79 (viz příloha), přičemž všechny uvedené soudy aprobovaly sazební zařazení fitness náramků, resp. chytrých hodinek do čísla 9102, a to na základě pravidla 3 c) VIP-KN.

113. K rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 57 Af 12/2022-26 lze doplnit, že tento již byl podroben přezkumu Nejvyšším správním soudem, což žalobkyně zjevně přehlédla – viz bod 15. jejího vyjádření ze dne 19. 4. 2024, přičemž tento rozsudek v přezkumu obstál (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2023, č.j. 1 Afs 195/2023-29), a pro danou věc lze mj. odkázat na jeho body 26 a 27: „[26] Stěžovatel při své argumentaci subjektivně zužoval funkce posuzovaných fitness náramků a upozadřoval 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 nejrozličnějším upozorňování jejich uživatele například na přichozí volání či SMS zprávy. Všechny jsou přitom na stejné úrovni, a žádná z nich tak není funkcí hlavní. [27] Z těchto 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.“
114. Zároveň žalovaný poukazuje na prováděcí nařízení Komise (EU) 2024/964 ze dne 21. 3. 2024 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury, kde Komise dospěla ke stejnému závěru a zařadila zboží popsané jako „Náramkové zařízení na baterie (tzv. „chytré hodinky“) sestávající z barevného dotykového displeje AMOLED s úhlopříčkou přibližně 2,8 cm a silikonového pásku, upravené v soupravě pro drobný prodej spolu s nabíječem baterií“ do kódu KN 9102 12 00, a to stejným způsobem jako učinil žalovaný. Pro úplnost lze dodat, že v důsledku tohoto nařízení došlo ke dni počátku jeho platnosti (16. 4. 2024) ke zrušení všech polských ZISZ (viz přílohy), kterých se dovolává žalobkyně, tedy nejen k tzv. chytrým hodinkám, ale i k fitness náramkům:
- č. PLBTIWIT-2022-000110 k Mi Watch Lite,
 - č. PLBTIWIT-2021-000863 k Mi Smart Band 4,
 - č. PLBTIWIT-2021-000864 k Mi Smart Band 5,
 - č. PLBTIWIT-2022-000108 k Mi Watch,
 - č. PLBTIWIT-2021-001100, PLBTIWIT 2022-000107 a PLBTIWIT-2022-000109 k Mi Smart Band 6.

VII.

Vyjádření účastníků při jednání

115. Účastníci setrvali při jednání na svých dosavadních tvrzeních.

VIII.

Posouzení věci soudem

116. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

117. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 24. 11. 2016, sp.zn. II.ÚS 2588/16, princip rovnosti před zákonem znamená, že zákon by měl být vykládán pro všechny případy splňující stejné podmínky stejně [viz nálezy sp. zn. I. ÚS 3324/15 ze dne 14. 6. 2016; a sp. zn. II. ÚS 566/05 ze dne 20. 9. 2006 (N 170/42 SbNU 455)].
118. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 12. 8. 2004 č. j. 2 Afs 47/2004-83, uvedl: *„Princip předvídatelnosti rozhodování v podstatě znamená, že účastníci právních vztahů mohou legitimně očekávat, že státní orgány budou ve skutkově a právně srovnatelných případech rozhodovat - v celkovém vyznění - stejně. Pouze takový postup respektuje právní jistotu a nelze opomíjet, že toliko jeho důsledné dodržování se významně pozitivně projevuje i v rámci celkového nazírání společnosti na význam a roli práva.“*
119. Ze stejných předpokladů vychází i ustanovení § 13 občanského zákoníku, podle kterého každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každý, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky.
120. V nyní souzené věci je význam uvedených principů hodnotit i ve vztahu k tomu, že celní problematika je předmětem evropské unifikace. Tedy evropské předpisy by měly být vykládány shodně nejen na území České republiky, nýbrž v rámci celé Evropské unie. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské Unie, musí v této souvislosti soudy vycházet i z tzv. unijního soft law. Zde lze odkázat na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 12. 1989, ve věci C-322/88, 15. 9. 2016, ve věci C-28/15, Salvatore Grimaldi v. Fonds des maladies professionnelles, ve kterém bylo uvedeno, že práva doporučení nemohou zakládat práva a povinnosti, jichž by bylo možné se dovolávat v řízení před vnitrostátním soudem. Zároveň však konstatoval, že to neznamená, že by takové akty byly právně irelevantní, jelikož vnitrostátní soudy jsou povinny vzít doporučení v úvahu při řešení sporů, které jim byly předloženy, zejména pokud objasňují výklad vnitrostátních právních předpisů přijatých s cílem jejich provedení nebo pokud mají za cíl doplnit předpisy Evropské unie, které mají závaznou povahu. Dále lze zmínit rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, ve věci C-28/15, Koninklijke K P N N V a další v. Autoriteit Consument en Markt, ve kterém bylo uvedeno, že *„podle ustálené judikatury Soudního dvora nicméně platí, že i když doporučení nemají závaznou povahu, vnitrostátní soudy mají povinnost na ně brát zřetel při rozhodování sporů, které jim byly předloženy, zejména pokud tato objasňují výklad vnitrostátních právních předpisů přijatých za účelem jejich provedení nebo pokud je jejich cílem doplnit závazné unijní předpisy (rozsudek ze dne 24. dubna 2008, Arcor, C-55/06, EU:C:2008:244, bod 94 a citovaná judikatura). Z toho vyplývá, že se vnitrostátní soud při soudním přezkumu rozhodnutí VRO, které bylo přijato na základě článků 8 a 13 přístupové směrnice, může odchýlit od doporučení 2009/396 pouze tehdy, když má za to, že je to nutné z důvodů, které souvisí s okolnostmi projednávané věci, zejména se zvláštním charakterem trhu dotčeného členského státu, jak uvedl generální advokát v bodě 78 svého stanoviska.“*
121. Jak bude uvedeno zdola, předmět sporu v nyní souzené věci byl již vyřešen judikaturou soudů tak v rovině evropského „soft law“. Krajský soud v Plzni již v obdobné věci žalobce rozhodl rozsudkem ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118. Žaloba žalobce v nyní souzené věci je pouze zopakováním a rozohněním námitek směřujících ke zvrácení již vyřešeného problému, a proto již z tohoto důvodu je nezbytné je považovat za nedůvodné, jakožto

celek. Pokud žalobce k předchozímu rozsudku uvedl, že s jeho „*obsahem a závěry vyslovuje nesouhlas*“, je třeba uvést, že argumenty žalobce nebyly shledány důvodnými ani Nejvyšším správním soudem, který jeho kasační stížnost rozsudkem ze dne 22. 5. 2024, č.j. 2 Afs 113/2023 - 43, zamítl. Pokud žalobce vůči evropskému „*soft law*“, resp. Výboru pro celní kodex, tvrdí, že jeho členy nejsou nezávislí odborníci, nemusí být neomylný, či že byl podjatý, když „*zástupcem za ČR byl žalovaný*“, ani toto tvrzení nezpochybnuje zákonnost napadeného rozhodnutí. Jednak obecně tvrzené skutečnosti nedokládají nezákonnost závěrů Výboru pro celní kodex, jeho závěry jsou v souladu i se závěry Nejvyššího správního soudu, jednak prostá účast zástupce České republiky bez tvrzení dalších konkrétních skutečností nedokládá podjatost Výboru pro celní kodex vůči žalobci a tedy nepoužitelnost jeho závěrů. Dlužno doplnit, že v době vydání rozhodnutí soud musel vycházet i z toho, 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. Jak správně zdůraznil Nejvyšší správní soud, „*z přílohy prováděcího nařízení 2 přitom vyplývá, že popis zboží a jeho funkce je téměř identický s popisem a funkcemi fitness náramků v nyní projednávané věci (samozřejmě s drobnými rozdíly, např. velikostí displeje nebo absencí NFC)*.”

122. Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti případu žalobce jsou zcela podobné případu souzenému rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2023, č.j. 55 Af 5/2022-118, a podobné dovozům posouzeným příslušnými institucemi Evropské unie, neshledal soud důvod pro to, aby se od jejich závěrů jakkoli odchýlil i v nyní souzené věci. Není zde objektivní důvod pro to, aby v případě žalobce došlo u zcela obdobného zboží ke stanovení jiné výše cla, a žalobce tak oproti ostatním soutěžitelům v rámci celého evropského hospodářského prostoru čerpal neoprávněnou soutěžní výhodu.

B.

123. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2024, č.j. 2 Afs 113/2023 - 43, s jehož závěry se soud zcela ztotožňuje, jde-li o komponent určující podstatný charakter zboží, uvedl: „*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. 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. 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). 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. 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.“ 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. 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. 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. 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. 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 přihlídnout 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. 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 stopky. (1) Viz obrázek 1“. 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.“ 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. 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 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. Je však nutné podotknout, že co se týče měřicích 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. 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.[1] 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. 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.[2] Monitoring sportovních aktivit bude opět pouze kombinací měření směru a rychlosti pohybu a softwaru, který má pro konkrétní sportovní aktivity přednastavené předpokládané vzorce pohybu.[3] 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.[4] 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. 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 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. 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. 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. 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. 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. 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 stopky), lze usuzovat, že se jedná o zcela samostatnou a plnohodnotnou funkci fitness náramků. 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. 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 využít více než jednoho z komponentů fitness náramků. 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 příslušné. 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. 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). 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). 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. 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. 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.”

124. Nejvyšší správní soud, jde-li o způsob vypořádání ZISZ vydaných pro jiné osoby, než je účastník řízení, uvedl: „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). 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. 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. Vztaženo 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) 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 něž 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. 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. 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. 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. 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 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. 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. 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. Tato vada však nemá vliv na zákonost 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.” Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „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 zažádat. Pokud tak neučinila, jde nejistota spojená s posouzením zařazení zboží do kódu KN k její tíži.”

125. Dlužno doplnit, že v příloze k nařízení Komise (EU) 2024/964, jsou popsány jednotlivé funkce, resp. komponenty tzv. chytrých hodinek, které jsou totožné s funkcemi žalobcem označovaných tzv. fitness náramků, kdy při jejich popisu vycházejícího z nesprávného právního názoru žalobce zdůrazňuje pouze jejich „sportovní funkce” ačkoli mají i ostatní nařízením zmíněné funkce, resp. komponenty. Současně mezi nimi není žalobcem požadovaný komponent, a to „hodinový strojek”. I v tomto smyslu tak závěry správních

orgánů ob stojí. Soud se shoduje i se závěrem žalovaného, pokud jde o výklad slov „*stejnou měrou*“ uvedených v pravidle 3 c) všeobecných pravidel. Pro posouzení bylo podstatné, zda posuzované funkce, resp. komponenty stejnou měrou určují charakter předmětných výrobků. Tedy, že si zaslouží stejnou pozornost. Nikoli, že je nutné provést jejich prosté matematické poměření. Pokud by tomu tak mělo být, muselo by předmětné pravidlo znít jinak. Tedy například za použití slov žalobce, „*je-li zde více funkcionalit, zařadí se zboží podle převažujícího počtu funkcionalit*“. Tak ovšem předmětné pravidlo nezní.

IX.

Rozhodnutí soudu

126. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

X.

Odůvodnění neprovedení důkazů

127. Soud neprovedl žádný další z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

XI.

Náklady řízení

128. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 6. června 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu