



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **YATE spol. s r.o.**, se sídlem Brněnská 371, Hradec Králové, zast. UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2024, č. j. 5577/2024-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2024, č. j. 31 Af 5/2024-83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2024, č. j. 31 Af 5/2024-83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě kontroly po propuštění zboží doměřil Celní úřad pro Královéhradecký kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 11. 2019, č. j. 46286/2019-550000-51, č. j. 46292/2019-550000-51 a č. j. 46296/2019-550000-51, žalobkyni clo v celkové výši 102 763 Kč. Žalobkyně totiž v celních prohlášeních nesprávně sazebně zařadila podložky na cvičení jógy (jógamatky) dovezené z Číny, což mělo vliv na výši vyměřeného cla. Konkrétně žalobkyně zařadila jógamatky do podpoložky 9506 91 90 kombinované nomenklatury (dále též „KN“), *výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku – ostatní – ostatní* s celní sazbou 2,7 %. Dle celního úřadu však jógamatky nelze zahrnout mezi cvičební nářadí a náčiní, nejedná se ani o žíněnky pro doskočiště a nejsou určeny výhradně pro sport nebo tělesná cvičení. Vzhledem k materiálovému složení (plast) je proto zařadil pod „zbytkovou“ podpoložku 3926 90 97 KN, *ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914 – ostatní – ostatní*, pro které je stanovena celní sazba 6,5 %.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutím celního úřadu bránila odvoláním, které žalovaný zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil nejprve rozhodnutím ze dne 14. 7. 2020, č. j. 12792-2/2020-900000-313. Žalobkyní podanou žalobu zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 25. 1. 2022, č. j. 31 Af 38/2020-70. Nejvyšší správní soud ovšem

ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 95/2022-35 (dále též „zrušující rozsudek“), rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Kasační soud označil za rozhodující kritérium pro celní zařazení dovezených jógamatek účel jejich použití, tj. zda jsou *určeny pro tělesné cvičení*, a to s ohledem na jejich objektivní charakteristiky a vlastnosti. Celní úřad k takovému závěru správně směřoval, nedostatečně však vypořádal námitky žalobkyně a žalovaný tyto nedostatky nenapravil. Navíc, žalovaný a krajský soud nesprávně zúžili výklad položky 950691 KN (*výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku*), když odmítli pod tuto položku zařadit výrobky, které nejsou k provozování tělesného cvičení, atletiky a gymnastiky nezbytné. Podmínka nezbytnosti určitého výrobku k provozování tělesného cvičení, atletiky nebo gymnastiky neplyne ani ze samotné položky 9506 91 KN, ani z Vysvětlivek k harmonizovanému systému (dále jen „HS“) k číslu 9506 KN [*výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku, atletiku nebo jiné sporty (včetně stolního tenisu) nebo bry pod širým nebem, jinde v této kapitole neuvedené ani nezahrnuté; bazény a brouzdaliště*]. Tělesné cvičení přitom může mít mnoho podob a může k němu sloužit celá řada výrobků. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného zrušil částečně pro nesprávné právní posouzení, částečně pro nepřezkoumatelnost z důvodu nevypořádání námitek žalobkyně ohledně objektivních vlastností dovezených jógamatek (viz zejména odst. [13] až [26] rozsudku č. j. 10 Afs 95/2022-35).

[4] Žalovaný se tedy věci zabýval podruhé a výše nadepsaným rozhodnutím odvolání žalobkyně znovu zamítl a rozhodnutí celního úřadu potvrdil. Především nepřisvědčil tvrzením žalobkyně, kterými zpochybňovala univerzálnost použití dovezených podložek s ohledem na jejich nižší tloušťku, a tudíž nevhodné termoizolační vlastnosti oproti karimatkám určeným na spaní a turistiku, nebo hustotu a vyšší cenu. Dle žalovaného vyšší cena jógamatek není objektivní vlastností, termoizolační vlastnosti se odvíjí též od materiálu, ze kterého je podložka vyrobená, vlastnosti podložek pro různé účely (cvičení, spánek, turistika, na pláž) se prolínají a tvar, rozměry i materiál podložek jsou neutrální. Žalovaný odmítl zkoumat tepelný odpor podložek a provádět dokazování ohledně jejich hustoty (měrné hmotnosti). Konstatoval, že účelem dovážených podložek i jim podobných je zpříjemnit pohyb nebo statický pobyt na různých površích při různé lidské činnosti, tedy včetně jógy, kterou lze bezpečně provozovat bez jakékoliv podložky. Dovážené podložky nejsou ničím natolik specifické a jsou předurčeny k obecnému použití, neboť jejich objektivní vlastnosti (materiál, rozměry a vlastnosti z toho vyplývající) nepředurčují jejich použití k tělesnému cvičení (konkrétně ke cvičení jógy) jako je tomu u výrobků příkladmo vyjmenovaných ve Vysvětlivkách k HS k číslu 9506 KN (mj. podložka doskočiště). Proto musí být dovezené podložky zařazeny podle jejich materiálového složení a ne jako sportovní potřeby. Sazební zařazení jógamatek do kódu 3926 90 97 KN žalovaný obdobně jako celní úřad podpořil několika závaznými informacemi o sazebním zařazení zboží (ZISZ) vydanými v jiných členských státech EU na podložky na cvičení nebo jógamatky.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, které krajský soud nyní napadeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2024 i všechny tři dodatečné platební výměry celního úřadu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal, že žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení žalobkyně, že jógamatky nemají univerzální povahu podložek, neboť jsou velmi tenké a nemohou zajistit tepelnou izolaci,

pokračování

a že jsou vyrobeny z materiálu zajišťujícího vyšší houževnatost a stabilitu, díky čemuž jsou předurčeny ke cvičení. Žalovaný též nevypořádal námitku, že cvičící veřejnost vnímá jógamatku jako cvičební náčiní. Neprovedl totiž žádné hodnocení objektivních vlastností či měřitelných parametrů jógamatek.

[6] Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že je nerozhodné, že jógamatky nejsou pro provozování jógy nezbytné. Důležitý je jejich předurčený účel. Ztotožnil se též se žalobní argumentací, že výrobky určené ke cvičení mají objektivní vlastnosti, které při druhotném použití výrobku zůstanou nevyužity, o čemž svědčí jejich vyšší cena. Jógamatka musí na rozdíl od karimatky poskytnout dostatečně stabilní oporu a odpružení těla cvičence zejména při cvičebních polohách náročných na udržení rovnováhy. Skutečnost, že jógamatky lze užít univerzálně např. na ležení, ještě neznamená, že jsou pro to určeny. Dle krajského soudu žalovaný ani celní úřad nevymezili obecné požadavky, které by měly být na podložky ke cvičení kladeny, a za hlavní kritérium volí pouze materiál. Jelikož vyměření cla neodpovídá zjištěným vlastnostem zboží, krajský soud prvostupňová i odvolací rozhodnutí zrušil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě kterých požadoval napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že nevyvrátil tvrzení žalobkyně, dle které jógamatky nemají univerzální povahu podložek, neboť jsou velmi tenké. Stěžovatel se zabýval porovnáním podložek určených pro různé účely i žalobkyní ve správním řízení namítanou tloušťkou podložek a z ní vyplývajícími termoizolačními vlastnostmi. Konkrétně poukázal na odst. [57] až [61], [74], [95] až [98] a [107] svého rozhodnutí. Krajský soud se tímto dokazováním a argumentací stěžovatele nikterak nezabýval, jeho závěr je navíc obecný a blíže neodůvodněný. Zároveň krajský soud postupoval v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s., jelikož tvrzení o nízké tloušťce podložek žalobkyně v žalobě neuvedla.

[9] Obecný a neodůvodněný je dle stěžovatele i závěr krajského soudu, že nevyvrátil argumentaci žalobkyně stran vyšší houževnatosti jógamatek. Stěžovatel poukázal na odst. [101] a [102] svého rozhodnutí, ve kterých se touto argumentací žalobkyně zabýval. Krajský soud závěry stěžovatele opět nijak nehodnotil a není zřejmé, na základě jakých úvah učinil svůj závěr. Žalobní argumentace přitom byla uvedena až v replice, tedy k ní krajský soud neměl přihlížet.

[10] Stěžovatel namítl, že krajský soud neměl přihlížet ani k námitce ohledně vnímání jógamatky cvičící veřejností. Tato argumentace nebyla předmětem odvolacího řízení ani žaloby. Žalobkyně ji uplatnila až v replice podané po lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatel dodal, že nezpochybňoval použití podložek žalobkyně pro cvičení, pro sazební zařazení jsou ale podstatné objektivní vlastnosti, které zboží předurčují k tělesnému cvičení. Zopakoval, že v případě žalobkyně se jednalo o plastové podložky určitých rozměrů, jejichž podstatou a účelem je zpříjemnit pobyt či pohyb na různých površích při různé lidské činnosti. Žalobkyní učiněné rozlišení podložek přitom ani ona sama nedodrží a nerespektují jej ani jiní prodejci.

[11] Stěžovatel označil za překvapivý závěr krajského soudu, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí neprovedl žádné hodnocení objektivních vlastností a měřitelných parametrů jógamatek. Stěžovatel se zabýval šířkou, délkou, tloušťkou i zjištěným materiálem podložek. Závěr krajského soudu je opět neodůvodněný a v rozporu se správním spisem.

[12] Stěžovatel se ohradil proti argumentaci krajského soudu, ze které vyplývá, že dovezené podložky jsou určeny pro cvičení jógy. Krajský soud nesprávně vyšel z popisu a názvu zboží subjektivně určeného žalobkyní. Rozhodující jsou ale objektivní vlastnosti a inherentní účel výrobku, tedy s výrobkem neodmyslitelně spjatý. Při akceptaci názoru krajského soudu by stejná plastová podložka označená jako podložka na spaní mohla být zařazena mezi „*Pružné vložky do postelí; ložní potřeby a podobné výrobky (například matrace)*“, což je v rozporu s podstatou a pravidly sazebního zařazování.

[13] Náзор krajského soudu, že výrobky určené pro cvičení mají objektivní vlastnosti, které při jiném použití zůstanou nevyužity, o čemž svědčí jejich vyšší cena, považoval stěžovatel za nesprávný a nepřezkoumatelný. Cenová relace výrobků není objektivní vlastností, ale výsledkem obchodní politiky, a proto je irelevantní pro sazební zařazení. Krajský soud bez jakéhokoliv hodnocení převzal obecné názory žalobkyně o vyšší ceně jógamatek, aniž by vypořádal argumentaci stěžovatele, která závěry žalobkyně rozporovala. Z napadeného rozsudku nadto není zřejmé, co mají být ony specifické vlastnosti využitelné pouze při cvičení jógy a definující sazební zařazení dle žalobkyně, se kterým se krajský soud ztotožnil. Žalobkyní uváděnou měrnou hmotností podložek se krajský soud nezabýval.

[14] Stěžovatel označil za nejasný a nesrozumitelný závěr krajského soudu, že celní orgány nevymezily obecné požadavky na podložky na cvičení. Krajský soud se bez jakékoliv argumentace postavil na stranu žalobkyně a požaduje po stěžovateli, aby definoval, kdy je podložka určená na spaní, kdy na cvičení apod. Takový požadavek se ale míjí s pravidly sazebního zařazování.

[15] Stěžovatel namítl, že z napadeného rozsudku není zřejmé, v čem krajský soud spatřuje nedostatky jeho hodnocení a posouzení zboží a co je důvodem pro jeho zařazení jako výrobky a potřeby pro tělesné cvičení. Krajský soud se nezabýval hodnocením stěžovatele a některé jeho výtky jsou mimo žalobní argumentaci. Stěžovatel měl za to, že dostal požadavkům zrušujícího rozsudku. Krajský soud dospěl k závěru, že sazební zařazení celními orgány vůbec neobstojí, aniž by definoval konkrétní vlastnosti rozhodné pro zařazení podložek jako výrobků na cvičení jógy. Stěžovatel připomněl, že celní sazebník je založen na poměrně obecném rozdělení zboží a není třeba se zabývat podrobnými parametry jako tepelný odpor, měrná hmotnost, absorpce vody apod. Doveze-li žalobkyně podložky z gumy, může je označovat jakkoliv a namítat specifické vlastnosti, ale z pohledu celního sazebníku jde o podložky z gumy. Dle stěžovatele: „*Co vypadá, chodí a kváká jako kachna, je často prostě jen kachna.*“

[16] Stěžovatel proto setrval na názoru, že žalobkyní uváděné parametry jako měrná hmotnost a tepelný odpor nemohou být rozhodující pro použití podložek, šlo by navíc jen o prostá čísla, neboť neexistují obecná kritéria pro odlišení jógamatek od jiných podložek. Závěrem stěžovatel akcentoval, že rozhodnutí v nynější věci má přeshraniční význam vzhledem k zajištění jednotné praxe sazebního zařazování zboží, že ostatní země se

pokračování

s ohledem na vydané ZISZ s názorem krajského soudu neztotožní a že zvýhodněné podmínky v ČR povedou k nerovným podmínkám dovozu téhož zboží napříč státy.

[17] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla kasační stížnost zamítnout. Stěžovatel svá kasační tvrzení nijak nerozvedl a nedoložil, jen bez dalšího vyjádřil nesouhlas se závěry krajského soudu. Stěžovatelovo tvrzení o porušení § 75 odst. 2 s. ř. s. je neopodstatněné. Byť žalobkyně v žalobě nenamítala tenkost jógamatek, poukazovala na jejich termoizolační vlastnosti, které vycházejí i z jejich tloušťky. Stěžovatel účelově zdůrazňuje obecné funkce a vlastnosti společné všem podložkám (rozměry, tvar a materiál), čímž nečiní rozdíl např. mezi jógamatkou a matrací. Není pravda, že by se žalobkyně dovolávala pouze deklarovaného účelu použití jógamatek a subjektivního obchodního označení. Trvale se dovolává objektivních parametrů odlišujících jógamatky od jiných podložek, které celní orgány nehodnotily. Žalobní argumentace nebyla postavena ani na vyšší ceně výrobků ke cvičení, poznámka krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[18] Žalobkyně nesouhlasila se stěžovatelem, že se měl krajský soud zabývat měrnou hmotností jógamatek. Krajský soud nemá nahrazovat činnost celních orgánů. V závěru své kasační argumentace stěžovatel dle žalobkyně popírá dříve zdůrazňované objektivní vlastnosti, které odmítá zjišťovat. Takový postup by znemožnil např. sazební zařazení obuvi, která též někomu vyhovuje měkčí, někomu tvrdší, je využívána k různým účelům (outdoor, cvičení apod.) a je vyrobena z různých materiálů. Slovy o kachně se stěžovatel uchyluje k demagogii, takový zjednodušující pohled dle žalobkyně nemůže obstát. Žalobkyně se závěrem svého vyjádření ztotožnila s krajským soudem, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí zvolil jako hlavní kritérium pouze materiál, ze kterého jsou dovezené podložky vyrobené. Jinými objektivními parametry se nezaobíral. Rozměry, tvar a hustota přitom jógamatku předurčují právě ke cvičení jógy, obdobně jako železnou kouli k vrhu koulí. Nakonec, úlohu stěžovatele vydat přesvědčivě odůvodněné rozhodnutí nelze suplovat vágními odkazy na rozhodovací praxi jiných států.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

III.a Dodržení závazného právního názoru zrušujícího rozsudku

[21] Nejvyšší správní soud se předně zabýval otázkou, zda stěžovatel dostal požadavkům zrušujícího rozsudku č. j. 10 Afs 95/2022-35 a hodnotil objektivní charakteristiky a vlastnosti dovezených jógamatek. Krajský soud v napadeném rozsudku shledal, že nikoliv, s čímž

stěžovatel nesouhlasí. Závěr krajského soudu, že v napadeném rozhodnutí absentuje hodnocení objektivních vlastností jógamatek, označil též za neodůvodněný.

[22] Námitky jsou částečně důvodné.

[23] Jak vyplývá již z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud stěžovatele ve zrušujícím rozsudku zavázal k tomu, aby navázal na postup celního úřadu a posuzoval, zda jsou jógamatky určeny k tělesnému cvičení na základě zjištěných objektivních charakteristik a vlastností (viz odst. [29] rozsudku č. j. 10 Afs 95/2022-35). Krajský soud v nyní napadeném rozsudku přisvědčil žalobkyni a shledal, že stěžovatel tomuto závaznému pokynu nedostál a objektivní vlastnosti jógamatek vůbec nehodnotil (viz bod 79. napadeného rozsudku).

[24] Nejvyšší správní soud předně nepřisvědčil kasační námitce, že závěr krajského soudu je neodůvodněný a zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Dle ustálené judikatury kasačního soudu je soudní rozhodnutí přezkoumatelné, pokud v něm krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí a z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami se krajský soud při rozhodování řídil a jak se vypořádal s argumentací účastníků (ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. ustálenou judikaturu NSS – rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS). Krajský soud svůj závěr, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí neprovedl žádné hodnocení objektivních vlastností dovezených jógamatek, vskutku blíže nerozvedl. To však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pokud měl krajský soud za to, že hodnocení objektivních vlastností dovezených jógamatek v rozhodnutí stěžovatele zcela absentuje, neměl jak tuto negativní skutečnost podrobněji vysvětlit. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí se stěžovatelem, že závěr krajského soudu není správný.

[25] Nejvyšší správní soud připomíná základní pravidla pro celní zařazení výrobků v rámci kombinované nomenklatury, jak je shrnul i ve zrušujícím rozsudku. Rozhodujícím kritériem pro sazební zařazení zboží jsou především jeho objektivní znaky a vlastnosti, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky kombinované nomenklatury a poznámek ke třídám nebo kapitolám. Nelze-li celní zařazení provést čistě na základě objektivních znaků a vlastností výrobku, může být objektivním kritériem pro celní zařazení rovněž účel použití výrobku, je-li účel použití tomuto výrobku „inherentní“, tedy výrobku vlastní, s výrobkem neodmyslitelně spjatý. Účel výrobku musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních znacích a vlastnostech. Pro celní zařazení přitom není rozhodné jakékoli možné použití daného výrobku, ale předpokládané použití zjištěné právě s ohledem na objektivní znaky a vlastnosti výrobku (viz rozsudek č. j. 10 Afs 95/2022-35, odst. [8] a [9] a tam citovanou judikaturu, zejména rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 Afs 110/2016-23, ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019-43, odst. [17], a rozsudky SDEU ze dne 25. 2. 2021, C-772/19, *Bartosch Airport Supply Services*, odst. 24, a ze dne 26. 5. 2016, C-19815, *Invamed Group*, odst. 24).

[26] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku podotknul, že u výrobků vyjmenovaných ve Vysvětlivce HS k číslu 9506 KN [*visuté brazdy a kruhy; bradla a kladiny; koně, kozy; odrazové můstky; lana pro šplh, též s uzly, provazové žebříky; ribstoly; kužely; činky ke vzpírání; medicinbaly; skákací míče s jedním nebo více držadly určené pro tělesné cvičení;*

pokračování

veslařské přístroje, rotopedy a ostatní cvičební přístroje; posilovače svalů; startovní bloky; překážky k překážkovému běhu; vodorovné traverzy a tyče ke skoku do výšky; tyče ke skoku o tyči; žíněnky doskočišť; oštěpy, disky, kladiva a koule; punchinbaly (trénovací boxerské „míče“) a boxerské pytle; ringy pro box nebo zápasy; cvičné horolezecké stěny] není pochyb, že slouží k tělesnému cvičení, provozování gymnastiky či atletiky, což je důsledkem objektivních charakteristik a vlastností těchto výrobků. Konkrétně v případě *podložky doskočiště* (slovy Vysvětlivky HS *žíněnky doskočiště*), jógamatkám patrně nejbližší, musí jít o podložku s takovými vlastnostmi, aby zvládla tlumit dopad sportovce při skoku či přeskoku, což se musí projevit v objektivních vlastnostech jako složení, rozměry či hmotnost – půjde o rozměrnou, hutnou a těžkou podložku (viz odst. [23] a [24] rozsudku č. j. 10 Afs 95/2022-35). Touto optikou je potřeba posuzovat i podložky dovezené žalobkyní, proto kasační soud stěžovatele ve zrušujícím rozsudku zavázal zkoumat právě objektivní vlastnosti a charakteristiky dovezených jógamatek.

[27] Stěžovatel příhodně poukázal na několik odstavců svého rozhodnutí, ve kterých se zabýval objektivními vlastnostmi dovezených jógamatek jako je materiál, rozměry, tloušťka a související houževnatost, neshledal je však předurčujícími jógamatky toliko k tělesnému cvičení. Přezkoumatelným způsobem se vyjádřil též k žalobkyní namítaným vlastnostem jako měrná hmotnost (hustota) a tepelný odpor, které nepovažoval za relevantní pro dovození účelu dovezených podložek – z údaje o měrné hmotnosti nelze dle stěžovatele nikterak dovodit konkrétní účel použití podložky a ani případné nižší termoizolační vlastnosti podložek je automaticky nepředurčují ke cvičení; dovezené podložky jsou na základě totožných vlastností použitelné i pro jiné činnosti (viz zejména odst. [106] a [107]). Pokud měl krajský soud takové hodnocení ze strany stěžovatele za věcně nesprávné, měl jej blíže posoudit a vysvětlit, z jakých důvodů se stěžovatelem nesouhlasí a přisvědčuje naopak žalobkyni, že určité objektivní vlastnosti jí dovezených jógamatek je předurčují k tělesnému cvičení, a tedy odůvodňují jejich sazební zařazení jako výrobky pro tělesné cvičení, nikoliv jako ostatní výrobky z plastů, resp. že měl stěžovatel žalobkyní namítané vlastnosti blíže zkoumat. Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobkyně v žalobě považovala za ony určující vlastnosti již jen měrnou hmotnost (hustotu) a tepelný odpor.

[28] Kasační soud dodává, že obdobně jako stěžovatel nerozumí ani výtce krajského soudu v bodě 83. napadeného rozsudku, že stěžovatel ani celní úřad nevymezili obecné požadavky kladené na podložky ke cvičení a nehodnotili např. to, že podložka by neměla přijít do styku s olejem. Zaprvé, úkolem celních orgánů není vymezit specifické vlastnosti podložek ke cvičení obecně, ale objektivně popsat a zhodnotit charakteristiky a vlastnosti konkrétního dovezeného a posuzovaného výrobku a podle toho jej sazebně zařadit. Zadruhé, není zřejmé, proč by celní orgány měly zkoumat potenciální nebo naopak vyloučený styk dovezených podložek s olejem. Žádný z účastníků tímto neargumentoval a dle žalobkyně představují dovezené podložky jógamatky, tedy podložky určené ke cvičení jógy; dle stěžovatele jde naopak o obecné podložky neodlišitelné od podložek na spaní, turistiku nebo pláž. Ani při jedné z těchto činností podložky nepřicházejí do styku s olejem. Uvedený dovětek krajského soudu je tedy přinejmenším nepřipadný.

[29] Napadené rozhodnutí tedy obsahuje určité hodnocení objektivních charakteristik a vlastností žalobkyní dovezených jógamatek, které dle stěžovatele nepředurčují jógamatky ke cvičení, a neumožňují tak jógamatky sazebně zařadit jako výrobek pro tělesné cvičení.

Opačný názor krajského soudu, že hodnocení objektivních vlastností jógamatek v rozhodnutí stěžovatele absentuje, je nesprávný. Stěžovatel požadavku zrušujícího rozsudku dostál.

[30] Krajský soud nicméně neustal pouze na závěru, že stěžovatel ve svém rozhodnutí neprovedl hodnocení objektivních charakteristik a vlastností dovezených jógamatek. Uzavřel, že vyměření cla neodpovídá zjištěným (specifickým) vlastnostem dováženého zboží, tedy věcně zodpověděl otázku sazebního zařazení dovezených jógamatek.

III.b Hodnocení objektivních vlastností jógamatek v napadeném rozsudku – rozsah soudního přezkumu a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[31] Stěžovatel považuje za nepřezkoumatelný názor krajského soudu, že o specifických vlastnostech jógamatek svědčí jejich vyšší cena. Z napadeného rozsudku dále není zřejmé, jaké jsou ony specifické vlastnosti jógamatek a v čem krajský soud spatřuje nedostatky hodnocení stěžovatele. Namítá také, že krajský soud neměl přihlížet k argumentaci žalobkyně uplatněné v replice, jelikož byla uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Ve vztahu k jedné námitce krajský soud překročil uplatněné žalobní body.

[32] Námitky jsou částečně důvodné.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádří k dodržení rozsahu soudního přezkumu v řízení před krajským soudem. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí jen *v mezích žalobních bodů*. Z mezí vytyčených žalobou může krajský soud vykročit jen tehdy, není-li napadené rozhodnutí vůbec schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek nebo z důvodů, k nimž Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti. Vykročí-li krajský soud z limitů § 75 odst. 2 s. ř. s., Nejvyšší správní soud k takové vadě přihlédne z úřední povinnosti (za všechny srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2025, č. j. 9 As 221/2024-42, odst. [19] a tam citovanou judikaturu).

[34] Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. *[ž]alobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou*. Nedodrží-li žalobce lhůtu pro rozšíření žaloby, krajský soud nemá povinnost, ba ani oprávnění se takovou argumentační linií žalobce věcně zabývat (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018-39, odst. [15] a tam citovanou judikaturu včetně nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97).

[35] Rozhodnutí stěžovatele bylo žalobkyni doručeno dne 24. 1. 2024 (viz doručenka na č. l. 9 spisu stěžovatele k odvolacímu řízení po zrušujícím rozsudku), dvouměsíční lhůta pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. tedy v souladu s pravidly pro počítání lhůt podle § 40 s. ř. s. uplynula v pondělí dne 25. 3. 2024. Repliku v řízení před krajským soudem ovšem žalobkyně učinila až dne 12. 6. 2024, další vyjádření (k duplice stěžovatele) učinila až dne 31. 7. 2024 (viz doručenky na č. l. 49 a 64 spisu krajského soudu).

[36] Nejvyšší správní soud ověřil ze spisu krajského soudu, že námitku vnímání jógamatek sportovní veřejností žalobkyně skutečně uplatnila až v replice (konkrétně viz odst. [38]

pokračování

repliky na č. l. 52 spisu krajského soudu). Touto argumentací žalobkyně se tedy krajský soud neměl zabývat, a už vůbec nemohl stěžovateli vytknout, že se s ní v napadeném rozhodnutí nevypořádal, když ji žalobkyně dříve neuplatnila.

[37] Dle stěžovatele žalobkyně v replice uplatnila též argumentaci vyšší houževnatostí jógamatek, Nejvyšší správní soud však takovou argumentaci v replice ani v dalším vyjádření žalobkyně nenalezl. Výslovně nebyla uplatněna ani v samotné žalobě, ve které žalobkyně opakovaně obecně tvrdila, že stěžovatel nezkoumal objektivní vlastnosti jógamatek, a když už konkrétně zmínila nějakou „objektivní vlastnost“, soustředila svou argumentaci na měrnou hmotnost (a z ní vyplývající tvrdost jógamatek) jako dle ní klíčovou specifickou vlastnost jógamatek (viz zejména odst. [15] a násl. žaloby na č. l. 3 a 4 spisu krajského soudu). Závěrem žaloby stručně zmínila ještě nižší tepelný odpor, kvůli kterému jógamatky nejsou vhodné na spaní jako karimatky (viz odst. [29] na č. l. 4 spisu krajského soudu). V replice a dalším vyjádření se vyjma jiné spíše obecné argumentace držela měrné hmotnosti. Žalobkyně ovšem ve správním řízení s namítanou vyšší houževnatostí spojovala určitou pevnost, tvrdost jógamatek, kterou dovozovala též z měrné hmotnosti. Ačkoliv houževnatost jako materiálová vlastnost a měrná hmotnost jako fyzikální veličina jistě nejsou to samé, dle kasačního soudu není vadou, že se krajský soud houževnatostí zabýval a hodnotil, zda stěžovatel argumentaci žalobkyně ohledně této vlastnosti, tedy pevnosti a tvrdosti jógamatek uplatněnou ve správním řízení (viz odst. [57] a [101] rozhodnutí žalovaného), svým vlastním posouzením vyvrátil.

[38] Nejvyšší správní soud naopak přisvědčil stěžovateli, že krajský soud porušil § 75 odst. 2 s. ř. s. ve vztahu k otázce tenké tloušťky jógamatek, kterou žalobkyně v žalobě jako jednu z objektivních vlastností jí dovezených jógamatek nenamítala (k obsahu žaloby viz výše), a nelze ji spojit ani s jinou žalobní argumentací. Nejedná se ani o výjimku z požadavku přezkumu jen v mezích žalobních bodů. Krajský soud tudíž v tomto případě neměl věcně hodnotit posouzení stěžovatele v napadeném rozhodnutí a zda jím vyvrátil argumentaci žalobkyně.

[39] Co se týče dalších závěrů krajského soudu, Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud bez dalšího převzal obecné a ničím nepodložené tvrzení žalobkyně o tom, že výrobky určené k provozování tělesného cvičení mají některé objektivní vlastnosti, které při druhotném použití výrobků zůstanou nevyužity, o čemž většinou svědčí vyšší cena těchto výrobků. Krajský soud na tento závěr navázal další obecnou argumentací žalobkyně, kterou v napadeném rozsudku doslovně opsal ze žaloby, a sice že při cvičení jógy cvičenec zaujímá polohy, při nichž vytváří mnohem vyšší tlak na podložku než při poloze vleže, proto je logické, že jógamatka oproti karimatce musí poskytnout dostatečně stabilní oporu a odpružení těla cvičence při polohách náročných na udržení rovnováhy, při nichž jsou více namáhány cvičencovy klouby. Bod 81. napadeného rozsudku, který oba závěry (o vyšší ceně a polohách při cvičení jógy) obsahuje, téměř doslovně odpovídá argumentaci žalobkyně v odst. [12] a [15] žaloby na č. l. 3 spisu krajského soudu.

[40] Krajský soud samozřejmě mohl přisvědčit argumentaci žalobkyně, nemohl však zcela pominout posouzení věci v napadeném správním rozhodnutí a argumentaci žalovaného správního orgánu. Jak již bylo vymezeno výše, krajský soud musí v napadeném rozsudku

vymezit důvody svého rozhodnutí a s ohledem na platící rovnost účastníků řízení může nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu způsobit i chybějící vypořádání zásadních námitek žalovaného správního orgánu (viz rozsudky NSS ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012-61, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 8 As 320/2018-32, odst. [17], nebo ze dne 18. 7. 2024, č. j. 6 As 150/2023-81, odst. [37]). Stěžovatel ve vyjádření k žalobě obdobně jako již v napadeném rozhodnutí namítl, že cenová relace výrobků není objektivní vlastností, ale výsledkem obchodní politiky prodejců (viz odst. [12] vyjádření stěžovatele na č. l. 43 spisu krajského soudu a odst. [61] rozhodnutí stěžovatele). Opakovaně také rozporoval relevanci hodnoty měrné hmotnosti, ze které žalobkyně dovozovala tvrdost jógamatek potřebnou pro poskytnutí dostatečné stabilní opory při cvičení jógy (viz odst. [7], [8], [15] a [16] vyjádření stěžovatele na č. l. 43 a 44 spisu krajského soudu a odst. [103] a [106] rozhodnutí stěžovatele). S těmito zásadními argumenty stěžovatele se krajský soud nijak nevypořádal.

[41] V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem též shledal, že z napadeného rozsudku neplyne, které konkrétně jsou ony specifické vlastnosti, jež dle krajského soudu (ve shodě se žalobkyní) odlišují jógamatky od jiných podložek (např. karimatek) a předurčují je k tělesnému cvičení, konkrétně ke cvičení jógy. Krajský soud toliko povrchně opsal obecnou argumentaci žalobkyně (viz předchozí odstavce tohoto rozsudku), zdůraznil předpokládané použití jógamatek a uzavřel, že vyměření cla neodpovídá zjištěným vlastnostem dováženého zboží, aniž by však objektivní charakteristiky a vlastnosti dovezených jógamatek jakkoliv hodnotil.

[42] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil jako nepřezkoumatelný (ve vztahu k vlastnímu hodnocení objektivních vlastností jógamatek a jejich sazebnímu zařazení) i věcně nesprávný (ohledně dodržení závazného právního názoru zrušujícího rozsudku stěžovatelem, viz odst. [29] tohoto rozsudku). Je na krajském soudu, aby v dalším řízení hodnocení ze strany stěžovatele věcně posoudil (v mezích žalobních bodů) a zabýval se konkrétními vlastnostmi dovezených jógamatek (nikoliv obecně jakýchkoliv podložek) pro účely jejich sazebního zařazení. Významným zdrojem pro sjednocování výkladu celního sazebníku přitom může být správní praxe celních orgánů jiných členských států (viz rozsudky NSS ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019-43, odst. [18] a násl., nebo č. j. 10 Afs 95/2022-35, odst. [27]). V souladu s výše citovanou judikaturou krajský soud své závěry řádně odůvodní.

[43] S ohledem na shledané vady napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud pro předčasnost nezabýval kasačními námitkami stran relevance vlastností jako měrná hmotnost nebo tepelný odpor, a především stran samotného sazebního zařazení jógamatek.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 23. října 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu