



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **YATE spol s r.o.**, IČ: 43226990
Brněnská 371, 500 06 Hradec Králové
zastoupeného korporací UNTAX, s.r.o.
se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
Budějovická 7, 140 96 Praha 4 - Michle

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. ledna 2024, č. j. 5577/2024-900000-318,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 18. 11. 2019 o doměření cla ve výši 34 216 Kč, 34 307 Kč a 34 240 Kč.

I. Vymezení věci

2. Předmětem sporu je celní zařazení podložek na cvičení jógy (dále v textu také jako "jógamatek"), které žalobce v prosinci 2018 dovezl do České republiky z Číny. Zatímco žalobce v celním prohlášení jógamatky zařadil do podpoložky 95069190 kombinované nomenklatury, výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku (s celní sazbou 2,7 %), podle celních orgánů jógamatky spadají pod podpoložku kombinované nomenklatury 39269097, ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914 - ostatní - ostatní (s celní sazbou 6,5 %).

II. Žalobní tvrzení

3. Žalobce uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 95/2022-35, zavázal žalovaného k tomu, aby posoudil, zda jsou jógamatky určeny k tělesnému cvičení na základě jejich zjištěných objektivních vlastností, a vypořádal se i s námitkami ohledně objektivních vlastností jógamatek, které žalobce vznášel v celním řízení (viz bod 29 zrušujícího rozsudku).
4. Podle žalobce žalovaný ovšem požadavky obsažené v závazném právním názoru Nejvyššího správního soudu nenaplnil.
5. Dále uvedl, že z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, a proto je vcelku nepochybné, že sazební zařazení jógamatek zohledňuje nikoliv jejich jakékoliv možné, ale pouze jejich předpokládané použití, které je přitom nutno posuzovat na základě objektivních charakteristik a vlastností jógamatek (viz např. rozsudek Soudního dvora EU vydaný dne 26. června 2016 ve věci C198/15, Invamed Group Ltd a další, EU:C:2016:362 a bod [9] zrušujícího rozsudku). Jak přitom konstatoval Nejvyšší správní soud v bodě 22 zrušujícího rozsudku, předpokládané použití, resp. určení jógamatek ke cvičení jógy není popřeno tím, že k provozování jógy nejsou jógamatky nezbytně nutné. Pro sazební zařazení jógamatky je proto nerozhodné, že k provozování cvičení jógy není jógamatka nezbytně nutná, stejně tak jako např. karimatka (tj. podložka určená ke spaní ve stanu, resp. v přírodě) není nezbytně nutná k provozování spánku.
6. Z oblasti sortimentu výrobků určených k provozování tělesného cvičení (položka 950691 kombinované nomenklatury) lze podle žalobce uvést řadu obdobných příkladů. Např. cyklistické ochranné brýle nejsou nezbytně nutné k provozování cyklistiky a lze je použít např. jako ochranné brýle při sekání trávy, z čehož ovšem nevyplývá, že se nejedná o brýle určené pro cyklistiku. Podle žalobce přitom v takových případech zpravidla platí, že výrobky určené k provozování tělesného cvičení mají některé objektivní vlastnosti, které při druhotném použití těchto výrobků zůstanou nevyužity. Tomu ostatně zpravidla odpovídá i vyšší cena výrobků určených k provozování tělesného cvičení ve srovnání se srovnatelnými výrobky, které lze využít pouze jako pracovní pomůcky. Např. při použití dražších cyklistických brýlí jako ochranných pracovních brýlí při provádění prací v uzavřeném prostoru zůstane schopnost fotochromatických zorníků těchto brýlí reagovat na změnu intenzity slunečního záření nevyužita, a proto není rozumný důvod, proč tyto brýle pořizovat jak ochranné pracovní brýle.
7. V dané věci žalobce v celním řízení poukazoval na specifické vlastnosti jógamatek, které jsou přitom dražší než karimatky, a které při druhotném použití jógamatky místo karimatky (tj. ke spaní) zůstanou nevyužity. Přitom právě díky těmto specifickým vlastnostem za účelem provozování cvičení jógy nemůže karimatka jógamatku plnohodnotně nahradit. Na druhou stranu, jelikož karimatek je na trhu dostatek, není

žádný rozumný důvod, proč by si zákazník místo karimatky kupoval (obvykle) dražší jógamatku pouze na spaní. Pro sazební zařazení jógamatek pro účely celního řízení je proto zcela nerozhodné, zda je na jógamatce možné spát (stejně tak jako pro sazební zařazení karimatky je nerozhodné, zda je na karimatce možné cvičit jógu), ale rozhodné je pouze to, zda jógamatka disponuje specifickými objektivními vlastnostmi, které jógamatku předurčují k provozování jógových cvičení. Tento právní názor, který vyplývá i ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, je podle žalobce základním východiskem pro správné celní zařazení předmětných jógamatek.

8. Konkrétně coby na objektivní vlastnost, které jógamatky odlišuje od karimatek, žalobce v celním řízení poukazoval zejména na vyšší měrnou hustotu (a tedy i tvrdost) materiálu, z něhož jsou jógamatky vyrobeny. Při cvičení jógy totiž cvičenec mnohdy zaujímá polohy, při nichž vytváří mnohem vyšší tlak na podložku než při poloze vleže, kdy je hmotnost těla rozložena víceméně rovnoměrně; je proto logické, že jógamatka na rozdíl od karimatky musí poskytnout dostatečně stabilní oporu a odpružení těla cvičence zejména ve cvičebních polohách náročných na udržení rovnováhy, přičemž při nichž jsou i více namáhány cvičencovy klouby. Proto žalobce navrhoval, aby žalovaný provedl důkaz porovnáním měrné hustoty jógamatek s jinými druhy podložek.
9. Podle žalobce ovšem místo toho, aby žalovaný ve znovuotevřeném odvolacím řízení zjistil, zda předmětné jógamatky disponují objektivními vlastnostmi (měřitelnými parametry), jenž je předurčují k provozování cvičení jógy, žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí uchyluje ke zcela obecnému a tedy neurčitému tvrzení, že "vlastnosti podložek pro různé účely určených pro různé účely (cvičení, spánek, turistika, na pláž) se totiž prolínají, tvar, rozměry či materiál, ze kterých jsou předmětné podložky vyrobeny (a s tím spojená jejich termoizolace a houževnatost), lze označit za neutrální. Za primární účel použití dovážených podložek a podložek jim podobných lze tedy skutečně považovat pouze zpříjemnění pohybu nebo statického pobytu na různých površích, a to při různé lidské činnosti, tedy i včetně žalobcem uváděné jógy (viz body [62] a [110] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle žalobce je tato argumentace žalovaného účelová a nesmyslná, neboť k dosažení účelu zpříjemnění pohybu nebo statického pobytu na různých površích stejně tak jako např. židle slouží i obuv, kůň nebo léky proti bolesti. Žalovaným zvolené hledisko proto žalobce označil za absurdní.
10. Přitom k citovaným závěrům žalovaný nedospěl na základě analýzy nějakých objektivních vlastností, resp. měřitelných parametrů, zejména měrné hustoty tak, jak to navrhoval žalobce, ale na základě "dostupných informací o podobném zboží" (viz bod 62 žalobou napadeného rozhodnutí a předchozí). Žalovaný totiž v žalobou napadeném rozhodnutí žádné hodnocení objektivních vlastností či měřitelných parametrů předmětných jógamatek neprovedl.
11. Podle žalobce se ovšem žalovaný řádně nevypořádal s důkazním návrhem na porovnání měrné hustoty jógamatek s jinými podložkami, které žalobce učinil ve svém vyjádření k výzvě žalovaného vydané dne 13. 7. 2023 pod č. j. 33043-4/2023-900000-318.
12. Žalobce připustil, že zmiňovaný důkazní návrh směřoval k prokázání účelu použití předmětného zboží nepřímo, tj. na základě porovnání technických parametrů jógamatek s jinými podložkami. Ovšem podle žalobce byl tento důkazní návrh v intencích závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

13. Podle žalobce ovšem zdůrazňováním obecné povahy funkcí a vlastností při sazebním zařazování žalovaný postupuje zcela proti základnímu účelu (smyslu) kombinované nomenklatury, která se stejně tak jako každá jiná myslitelná klasifikace zakládá na třídění, tzn. rozčleňování (resp. rozlišování, tj. postupu od obecného směrem ke zvláštnímu), a tedy nikoliv na zobecňování, které používá žalovaný. Podle logiky zastávané žalovaným lze totiž dojít k absurdnímu závěru, že pneumatika i žvýkačka podléhají stejnému zařazení, neboť obě se vyznačují obecnou vlastností v podobě jejich pružnosti. Přitom pokud žalobce v celním řízení poukazoval např. na specifickou tvrdost (měrnou hustotu) jógamatek, netvrdil tím, že jógamatka disponuje specifickou vlastností v podobě její tvrdosti (neboť tvrdost nepochybně představuje vlastnost obecnou) tak, jak to naznačuje žalovaný, ale žalobce poukazoval na to, že jógamatka se vyznačuje specifickou hodnotou tvrdosti (měrnou hustotou) coby objektivním a měřitelným parametrem, který jógamatku odlišuje např. od karimatky. Žalobce proto nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že "hustota (měrná hmotnost) nemůže být v daném případě rozhodujícím faktorem pro určení účelu použití této podložky." (viz bod 106 žalobou napadeného rozhodnutí).
14. Zároveň výše citovaný závěr žalovaného o tom, že žalobcem zmíněné vlastnosti činí podložky použitelnými (vhodnými) pro činnosti spojené s aktivitou na této podložce, včetně cvičení jógy (viz bod [102] žalobou napadeného rozhodnutí), pouze dokládá, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí opakuje argumentaci, kterou již Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku označil za irelevantní.
15. Žalobce zdůraznil, že přestože totiž Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že pro sazební zařazení jógamatek je rozhodný pouze předpokládaný, a tedy nikoliv možný způsob jejich použití, resp. v bodě 21 zrušujícího rozsudku konstatoval, že "žalovaný dosti volně zaměňuje možné použití jógamatek s předpokládaným použitím podložek založeným na objektivních znacích a vlastnostech" (které je pro celní zařazení relevantní), žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí opakuje tvrzení celního úřadu, že "charakter těchto výrobků nevyklučuje jejich použití k jiným účelům" (viz bod 51 žalobou napadeného rozhodnutí), ba dokonce, že "charakter takového výrobku primárně ani nevybízí osoby k tělesným cvičením", resp. že "žádná z objektivních vlastností (rozměry, materiál a vlastnosti z něj vyplývající) podložek jasně nepředurčuje jejich použití k tělesnému cvičení, a už vůbec ne pouze a jen ke cvičení jógy." (viz body 53, 78 a 111 žalobou napadeného rozhodnutí).
16. Stejně tak je podle žalobce chybný i závěr žalovaného v bodě 106 žalobou napadeného rozhodnutí, že "z údaje o měrné hmotnosti (hustoty) totiž nelze nikterak dovodit konkrétní účel použití dané podložky, resp. nelze dovodit, že se jedná o podložku pouze a jen pro cvičení jógy, jak namítá odvolatel." Žalobce totiž tvrdí, že jógamatka se vyznačuje specifickou hodnotou parametru měrné hustoty materiálu, z něhož je jógamatka vyrobena, přičemž právě tato specifická hodnota její měrné hustoty odlišuje jógamatku např. od karimatky, a determinuje tak použití jógamatky právě k provozování cvičení jógy. Proto podle žalobce k prověření tohoto tvrzení a ve shodě v názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku bylo povinností žalovaného vyhovět důkaznímu návrhu žalobkyně na zjištění specifické hodnoty zmiňovaného parametru u předmětných jógamatek a provést porovnání této zjištěné hodnoty s hodnotou tohoto parametru zjištěného u jiných podložek, zejména karimatek. Podle žalobce není pravda, že údaj o hustotě (měrné hmotnosti) konkrétní účel použití jógamatek nedefinuje, tzn. nepředurčuje. Naopak, žalobce dle jeho názoru předložil žalovanému racionální

argumentaci podporující závěr právě opačný (srov. viz bod 15 této žaloby), s nímž se ovšem žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nijak nevypořádal.

17. Žalobce dále připomenul, že ze stejných důvodů jako v případě údajů o měrné hustotě se žalovaný odmítl zabývat i zjišťováním konkrétních hodnot tepelného odporu předmětných jógamatek. Podle žalovaného "i kdyby se totiž ukázalo, že dovážené podložky mají nižší tepelný odpor proti podložkám, které jsou nabízené pro spaní, na jejich posouzení z hlediska sazebního zařazení to nemá žádný vliv." (viz bod 07 žalobou napadeného rozhodnutí). Takové odmítnutí provedení zmiňovaného důkazu žalovaným je dle žalobce nepodložené. Naopak z toho, že jógamatky mají nižší tepelný odpor než karimatky, vyplývá, že jógamatky nejsou vhodné ke spaní, a nemohou tedy plnohodnotně nahradit karimatky, neboť jsou předurčeny pouze k provozování cvičení jógy.

III. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný plně odkázal na žalované napadené rozhodnutí, ve kterém již uplatněné žalobcovy námitky vypořádal.
19. Dle žalobce je (s odkazem na zrušující rozsudek) základním východiskem pro správné sazební zařazení předmětných jógamatek rozhodné pouze to, zda jógamatka disponuje specifickými objektivními vlastnostmi, které jógamatku předurčují k provozování jógových cvičení. K tomu žalovaný uvádí, že žalobce se v průběhu odvolacího řízení pokusil vymezit jógamatky jako zcela specifické podložky, lišící se svými objektivními vlastnostmi mimo jiné také od ostatních „obyčejných“ podložek pro cvičení. Žalobce původně tvrdil, že zásadní objektivní vlastností jógamatek (jakožto podložek pro cvičení) je jejich „mocnost“ (tloušťka), potažmo termoizolační vlastnosti a houževnatost, na základě kterých lze podložky na cvičení (a tedy i jógamatky) odlišit od karimatek určených pro spaní. Následně žalobce přešel na jím „nově objevenou“ zásadní objektivní vlastnost samotných jógamatek, a to jejich měrnou hmotnost (hustotu). Dle žalobce je to právě vyšší měrná hmotnost, která jógamatky odlišuje od všech ostatních podložek, tedy i od ostatních podložek na cvičení. V návaznosti na toto své nově objevené tvrzení žalobce v průběhu odvolacího řízení (v reakci na výzvu odvolacího orgánu) navrhol provedení důkazu porovnáním měrné hmotnosti (hustoty) jógamatek a jiných druhů podložek.
20. Žalovaný uvedl, že žalobce evidentně nezohledňuje ani nebere v potaz závěry žalovaného prezentované v napadeném rozhodnutí, a argumentaci žalovaného označuje za účelovou a nesmyslnou. Žalobce opakovaně vyžaduje porovnání měřitelných parametrů, protože bez měřitelných parametrů dle jeho názoru neexistují objektivní vlastnosti. K tomuto žalovaný konstatoval, že skutečnost, že si žalovaný pro posouzení zboží ve smyslu celního sazebníku vystačil s dostupnými údaji o předmětném zboží a odmítl zjišťovat či dokonce doměřovat další parametry, neznamená, že se s návrhem žalobce nevypořádal, a že nezhodnotil objektivní vlastnosti předmětného zboží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela záměrně odmítl provedení důkazu porovnáním hustoty (měrné hmotnosti) jógamatek a jiných druhů podložek, přičemž v napadeném rozhodnutí (body 101–106) mimo jiné uvedl, že znalost hodnoty měrné hmotnosti jakožto dalšího parametru o předmětném zboží je pro posouzení účelu jeho použití nepodstatná a posouzení žádným směrem neposouvá. Veličina označovaná žalobcem jako měrná hustota (resp. hustota či měrná hmotnost) totiž dává pouze do vzájemných souvislostí hmotnost a délkové rozměry (šířka, délka, tloušťka) jednotlivých podložek. Hustota neboli měrná hmotnost přitom není nic jiného než vyjádření poměru (podílu) hmotnosti a objemu konkrétní podložky.

Je proto zjevné, že hustota (měrná hmotnost) jednotlivých podložek se bude lišit, a to v závislosti na jejich rozměrech a na konkrétní hmotnosti, která přitom jednoznačně vychází z materiálu, z něhož byla ta která podložka vyrobena.

21. Dále podotkl, že zjednodušeně lze uvést, že měrná hmotnost neboli hustota je vlastním parametrem každého definovaného materiálu. Hodnota měrné hmotnosti je jednoduše vypočitatelná z dostupných údajů o předmětném zboží a není potřeba ji nijak přeměřovat, obecně se jedná o poměr hmotnosti a objemu tělesa. Laboratorní testování hustoty, jak požaduje žalobce, by proto bylo zcela zbytečné. Hodnoty měrné hmotnosti navíc nejsou standartně deklarovaným parametrem u jógamatek ani u jakýchkoliv jiných podložek. Standartně uváděným parametrem je naopak materiál podložek, o kterém však žalobce v řízení nic neuvádí.
22. K otázce materiálu předmětného zboží žalovaný uvedl, že analýzou odebraného vzorku předmětného zboží v Celně technické laboratoři bylo zjištěno, že materiálem jógamatky je lehčený plast s dutinkami rozptýlenými uvnitř hmoty, a to kopolymer ethylen-vinylacetátu (s plnivem uhličitan vápenatý), konkrétně se tedy jedná o pěnový kopolymer EVA (ethylen-vinylacetát; blíže viz bod 11 napadeného rozhodnutí). Již ze samotného popisu materiálu „lehčený plast s dutinkami uvnitř hmoty; pěnový kopolymer“ je zřejmé, že se nejedná o nijak zhuštěný ani o nelehčený typ kopolymeru EVA, ale naopak o materiál lehčený s dutinkami, a tedy materiál o „nižší“ měrné hmotnosti. Žalovaný tak setrval i nadále na názoru, že hodnota měrné hmotnosti jednotlivých podložek nemůže být parametrem rozhodným pro rozlišení jejich použití. Ve věci žalobcem vyslovené nezbytnosti porovnání hodnot měrné hmotnosti se jedná o pouhý nápad žalobce, na který se snaží soustředit veškerou pozornost stran vyhodnocení objektivních vlastností předmětného zboží. Skutečností ale zůstává, že i kdyby hodnoty měrné hustoty u jednotlivých podložek byly jakkoliv zjištěny a známy, tyto hodnoty by zůstaly jen prostými čísly bez dalších návazností, protože neexistují žádná kritéria, podle kterých by bylo možné stanovit hranici pro rozlišení jógamatek a jiných podložek.
23. Dále žalovaný dodal, že pokud je žalobce přesvědčen o možnosti rozlišení podložek podle jejich měrné hmotnosti, mohl v takovém případě důkaz o rozdílných měrných hmotnostech různých podložek doložit sám. Otázkou však zůstává, co by se dělo s takto zjištěnými (vypočítanými) číselnými hodnotami měrné hmotnosti. Zda by pak žalobce dle výsledků sám stanovil hraniční hodnoty, kdy se jedná o jógamatku a kdy už nikoliv. Výsledek zjištěné objektivní vlastnosti vyjádřené číselnou hodnotou by tak následným zhodnocením žalobce stejně přešel do subjektivní roviny navržené žalobcem. Takový postup je však dle žalovaného nepřijatelný, účelový a zcela zavádějící.
24. Žalobce v návaznosti na objektivní vlastnosti také uvedl, že výrobkům určeným k tělesnému cvičení odpovídá zpravidla vyšší cena ve srovnání například s ochrannými pomůckami. Žalovaný k tomu konstatoval, že žalobce takto vyjádřil jakousi nepodloženou domněnku o nižší cenové relaci ochranných pomůcek, které mohou být ve skutečnosti (podle stupně ochrany a dle prostředí, proti kterému mají pomůcky chránit) mnohdy dražší než moderní pomůcky pro sport. Cenová relace výrobků určených pro nejrůznější využití navíc není objektivní vlastností žádného výrobku, jedná se o výsledek obchodní politiky jednotlivých prodejců. Rovněž tedy vyšší cena jógamatek oproti karimatkám není vlastní vlastností zboží, pro hodnocení předmětného zboží je tak jejich cena v porovnání s cenami karimatek zcela irelevantní a nemůže být jeho podkladem.

25. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobce se na řadě jím označených „obdobných příkladů“ snaží demonstrovat výrobky určené k provozování tělesného cvičení, přičemž uvádí cyklistické ochranné brýle, sportovní rukavice, horolezecká lana a horolezecké karabiny. Žalovaný k tomuto výčtu žalobce uvádí, že obdobnost výrobků sice lze najít v jejich využití pro sport, ale stran sazebního zařazení žádný jmenovaný výrobek nepatří do čísla 9506 jakožto „výrobky a potřeby pro tělesné cvičení“, ale patří výhradně do jiných čísel celního sazebníku (cyklistické brýle patří do čísla 9004 HS, rukavice se řadí do čísla celního sazebníku dle materiálu ze kterého jsou vyrobeny, lana se zařazují do vlastního čísla 5607 HS, horolezecké karabiny se řadí dle materiálu – např. karabiny ze železa, oceli do čísla 7326 HS). Za obdobné ve vztahu k postupu při sazebním zařazení se zbožím předmětným tedy bezesporu lze tyto výrobky označit, ovšem ve vztahu se zařazením předmětného zboží provedeného žalovaným - tedy podle materiálu do čísla 3926 HS.
26. K parametru tepelného odporu podložek žalovaný odkázal na své vyjádření v napadeném rozhodnutí (zejména v bodě 107).
27. Žalovaný dodal, že příliš mnoho parametrů vedoucích k dalšímu a dalšímu přerozdělování jednoho typu zboží do podrobnějších skupin není ve smyslu celního sazebníku žádoucí. Celní sazebník je založen na poměrně obecném rozdělení zboží v rámci tříd, kapitol, čísel, položek a podpoložek. U zboží, jako je zboží předmětné, je tak dostačující jeho základní charakteristika a není potřeba se zabývat tak podrobnými a mnohdy složitě měřitelnými a těžko ověřitelnými parametry jako je tepelný odpor, měrná hmotnost, a další fyzikální a chemické vlastnosti (pevnost v tahu, pevnost v ohybu, pružnost, absorpce vody atd.). Takovéto parametry musí, vzhledem k procesu sazebního zařazování a s ohledem na strukturu celního sazebníku a jeho mezinárodní aplikaci, pro účely sazebního zařazení zůstat nepodstatné. U každého materiálu je možné naměřit širokou škálu nejrůznějších parametrů vycházejících z použitého materiálu a každý takový parametr je bezesporu objektivní vlastností výrobku. Ze snahy rozlišit plastové podložky do mnoha podskupin podle všemožných parametrů by mohlo dojít i k tak paradoxní situaci, že např. z postupu sazebního zařazování uplatňovaným žalobcem mohlo vzejít zařazení plastových karimatek na spaní mezi „Pružné vložky do postelí; ložní potřeby a podobné výrobky (například matrace...“ do čísla 9404 celního sazebníku, mimo jiné zejména za účelem dosažení nižší sazby cla. Takové postupy ale nejsou s ohledem na strukturovanost celního sazebníku možné.
28. Žalovaný dále uvedl, že úkolem sazby cla, která vychází z celního sazebníku a současně ze sazebního zařazení zboží, je mimo jiné též ochrana vlastního trhu Společenství, přičemž v daném případě se jedná o zboží z plastu dovážené z Číny. S ohledem na požadavek žalobce zařadit výlučně plastové podložky označované jako jógamatky do jiné celní nomenklatury (s nižší sazbou cla) než všechny ostatní plastové podložky, a to na základě jejich blíže neurčené měrné hmotnosti (která by měla být vyšší než měrná hmotnost podložek pro jiná určení než je cvičení jógy), by došlo k nesmyslnému zvýhodnění stran dovozu jógamatek a následně pravděpodobně i k dovozům podstatně vyššího množství takto „přeznačeného“ zboží. Hodnoty měrné hmotnosti přitom nejsou běžně uváděnými parametry takového zboží (ani při dovozu), a s velkou pravděpodobností by se tak všechny plastové podložky staly alespoň pro účely jejich dovozu jógamatkami. I z této modelové situace je zřejmé, že parametr měrné hmotnosti (či tepelného odporu) není podstatný a sazební zařazení předmětného zboží na něm nemůže být postaveno.

29. Ve věci charakteristiky předmětného zboží odkázal žalovaný plně na své napadené rozhodnutí bod 65, ve kterém bylo předmětné zboží charakterizováno. Následně pak v napadeném rozhodnutí žalovaný v bodech 110 a 111 uvedl, že použití dovážených podložek jako podložky na cvičení, turistické podložky, podložky na zem, podložky na spaní či plážové podložky, může být jejich možným, a dokonce i celkem běžným využitím, přičemž předmětné podložky nejsou ničím natolik výjimečné a specifické, aby bylo vyloučeno jejich použití pro všechny tyto uvedené a případně další účely. Žádná z objektivních vlastností (rozměry, materiál a vlastnosti z něj vyplývající) podložek jasně nepředurčuje jejich použití k tělesnému cvičení, a už vůbec ne pouze a jen ke cvičení jógy. Skutečnost, že dovážené podložky jsou vzhledem ke svým rozměrům a materiálovým vlastnostem podložek (na základě kterých je cvičenci zajištěna ochrana, opora a stabilita) použitelné (vhodné) ke cvičení, z nich ještě nečiní specifickou sportovní potřebu, neboť pro stejné objektivní vlastnosti mohou být podložky použitelné (vhodné) také pro jiné lidské činnosti, při nichž dochází ke styku těla se zemí. Stejně tak skutečnost, že žalobce dovážené podložky nazývá jógamatkami, a za tímto účelem je nabízí a prezentuje, z těchto podložek sportovní potřebu nedělá, neboť to, že jsou podložky předurčeny ke cvičení, z jejich objektivních vlastností zjevné není (bez uvedení názvu a popisu ze strany žalobce jejich jednoznačný účel použití nelze objektivně stanovit).

IV. První replika žalobce

30. Žalobce zdůraznil, že v žalobě poukazoval zejména na skutečnost, že jógamatky disponují specifickými objektivními vlastnostmi (měřitelnými parametry), konkrétně měrnou hustotou a tepelným odporem, které jógamatky odlišují např. od karimatek (podložek na spaní) a které jógamatky předurčují k provozování cvičení jógy. Podle žalobce žalovaný ovšem pochybil tím, že se zjišťování těchto objektivních měřitelných parametrů vyhnul a nenaplnil tak závaznou instrukci Nejvyššího správního soudu vyslovenou v jeho zrušujícím rozsudku.
31. Celní orgány by se správně měly dle žalobce při celním zařazování jógamatek nejprve vypořádat s argumentací poukazující na skutečnost, že cvičení jógy klade na lidské tělo specifické nároky, odlišné od nároků, které na lidské tělo klade např. spánek a v případě že, by došly k závěru, že tomu tak skutečně je, měly by poté určit objektivní vlastnosti jógamatek, které naplnění těchto specifických nároků jógových cvičení vyhovují lépe, než jim vyhovují např. podložky na spaní a po určení těchto objektivních vlastností jógamatek by měly změřit hodnoty těchto parametrů a porovnat tyto hodnoty s hodnotami změřenými např. u karimatek. Odlišné změřené hodnoty těchto parametrů u jógamatek oproti karimatám by se pak měly stát důvodem odlišného celního zařazení jógamatek oproti karimatám.
32. Žalovaný se, jak žalobce zdůraznil, nijak nevypořádal s argumentací žalobce poukazující na specifické objektivní vlastnosti jógamatek v podobě jejich pružnosti a schopnosti poskytovat tělu cvičence potřebnou oporu v různých cvičebních polohách. Pokud by se žalobce mýlil a cvičení jógy by lidské tělo nevystavovalo žádným specifickým nárokům odlišným od nároků, které na lidské tělo klade např. spánek, potom by to znamenalo, že za účelem provozování cvičení jógy by bylo možné jógamatky plnohodnotně nahradit např. karimatami, a nebyl by ani dán důvod pro odlišné celní zařazení jógamatek. Prokázání této hypotézy však bylo úkolem žalovaného.

33. Žalovaný dle žalobce nehledá rozdíly mezi jógamatkami a jiným podložkami a tím popírá smysl celé procedury celního zařazování, resp. klasifikace (srov viz bod 22 žaloby).
34. Podle žalobce se žalovaný přiblížil snad nejvyšší možné míře zobecnění a zároveň tím ovšem i podhalil nesmyslnost svojí argumentace, která se dostala na úroveň tvrzení, že různé výrobky sice mají různou měrnou hustotu, ovšem musí mít stejné celní zařazení právě z toho důvodu, že tato vlastnost je jim společná.
35. Žalobce zdůraznil, že skutečnost, že měrná hustota (hmotnost) není u jógamatek standardně deklarovaným parametrem, přece ještě neznamená, že tato vlastnost není pro jógamatky specifická a předurčující k provozování cvičení jógy. Pokud se výrobce rozhoduje sám o tom, zda určitý konkrétní parametr výrobku bude deklarovat, či nikoliv (tzn. že mu to nenařizuje žádný předpis), potom se výrobce řídí obvykle komerčními hledisky. Je proto zcela běžné, že některé technické parametry výrobků deklarované výrobcem nejsou, a to přesto, že tyto parametry mohou být pro užité vlastnosti těchto výrobků naprosto určující.
36. Pokud žalovaný tvrdí, že již ze samotného popisu materiálového složení jógamatek je zřejmé, že jsou vyrobeny z materiálu o "nižší" měrné hmotnosti, pak je tento závěr nepodložený a je pouhým dohadem. Navíc si žalovaný v jistém ohledu sám protiřečí, když opakovaně tvrdí, že zjišťovat hodnotu měrné hustoty jógamatek není pro jejich celní zařazení nutné, neboť tato vlastnost nepředurčuje specifické použití jógamatek pro jógová cvičení, navzdory tomu ovšem v bodě 9 vyjádření sám předjímá závěr, že měrná hustota jógamatek je nižší než u jiných podložek.
37. Podle žalobce se zde žalovaný v podstatě jen vymlouvá, přičemž jeho poukaz na existenci jakési subjektivní roviny žalobce, podle níž snad žalobce rozhoduje v celním řízení, je poněkud bizarní. Žalovaný zde přitom vychází z ničím nepodloženého předpokladu, že zjišťování hodnot objektivních vlastností (měřitelných parametrů) za účelem celního zařazení výrobku má své opodstatnění pouze v případě, že existují předem, zřejmě kombinovanou nomenklaturou definované hraniční hodnoty těchto parametrů.
38. Dále uvedl, že podpoložky kombinované nomenklatury, o které v dané věci běží (tzn. podpoložka č. 95069190, výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku a podpoložka č. 39269097, ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914 - ostatní - ostatní), žádnými měřitelnými parametry definovány nejsou. Z toho ovšem podle žalobce ještě nevyplývá závěr, že nemá smysl hledat nějaké měřitelné parametry, které od sebe výrobky zařazené v obou zmiňovaných podpoložkách kombinované nomenklatury navzájem odlišují. Jediným vodíkem žalovanému zřejmě zůstává jen vyšší celní sazba přiřazená výrobkům zařazeným do podložky č. 39269097 kombinované nomenklatury.
39. Dále žalobce připomněl, že svoje tvrzení, že žalovaný nenabízí žádná hlediska, pomocí kterých by bylo možné rozlišovat např. mezi gymnastickou žíněnkou a matrací, žalobce v žalobě opřel i o další příklady (viz bod 11 žaloby). Nešlo mu přitom o to provést správné celní zařazení žalobcem uváděných sportovních potřeb, ale jeho záměrem bylo demonstrovat chybný způsob uvažování žalovaného, při němž žalovaný rezignuje na hledání objektivních charakteristik a vlastností jógamatek tak, jak to žalovanému ukládá za povinnost judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, resp. kdy žalovaný existenci takovýchto objektivních vlastností jógamatek bezdůvodně popírá, a místo toho se zaměřuje na vyzdvihování obecných vlastností, které jsou společné

jógamatkám i jiným podložkám. Podle žalobce okolnost spočívající v tom, že žalobcem příkladem uváděné sportovní potřeby nespádají do podpoložky kombinované nomenklatury č. 39269097 (ostatně žalobce to ani netvrdil), tuto argumentaci žalobce nevyvrací a ani nijak neznevažuje její platnost tak, jak se to žalovaný snaží tvrdit v bodě 13 Vyjádření.

40. Žalobce uvedl, že v dané věci žalovaný nezjišťoval, tak jak tvrdí, příliš mnoho parametrů jógamatek, ale ve skutečnosti nezjistil ani jediný. Úvaha žalovaného je proto nemístná a pouze dokládá nevůli žalovaného k tomu definovat objektivní hlediska umožňující rozlišovat mezi oběma výše zmiňovanými podpoložkami kombinované nomenklatury.
41. Podle žalobce Nejvyšší správní soud žalovaného zavázal k hledání objektivních vlastností (měřitelných parametrů), které jógamatky předurčují k provozování cvičení jógy. K tomu podotkl, že proti celním podvodům je nutno bojovat jinými způsoby než chybným celním zařazováním výrobků
42. Žalobce upozornil, že celní orgány neprovedly posouzení objektivních vlastností materiálu, ze kterého byly jógamatky vyrobeny, a to takovým způsobem, aby mohly vyvodit přezkoumatelný závěr, zda tyto objektivní vlastnosti předurčují jógamatky k provozování cvičení jógy. Materiál, ze kterého byly jógamatky vyrobeny, tzn. lehčený plast a dutinkami uvnitř hmoty; lehčený polymer (viz bod [9] Vyjádření), může mít v závislosti na způsobu jeho výroby široké spektrum fyzikálních vlastností, a de facto se proto nejedná o jediný materiál. Proto pouhé konstatování, že jógamatka je vyrobena z lehčeného plastu (polymeru) o objektivních vlastnostech jógamatky mnoho nevyovídá, a nepostačuje tak ani k učinění závěru, že objektivní vlastnosti materiálu, z něhož byla jógamatka vyrobena, jsou natolik specifické, že předurčují jógamatku k provozování cvičení jógy.
43. V rozsudku vydaném dne 5. 12. 2023 pod č. j. 1 Afs 195/2023-29 v bodě [22] Nejvyšší správní soud zrekapituloval východiska celního zařazení: "[Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro správné posouzení a zařazení zboží jsou podstatné jeho objektivní znaky, nikoliv skutečnost, jak zboží vnímá a používá stěžovatel v konkrétní věci. Sazební zařazení zboží založené na subjektivních okolnostech jednotlivých případů by zcela narušilo poslání společného celního sazebníku, kterým je jednotná sazba cla na stejné zboží. Tento postoj je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, podle které je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro celní zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN (kombinované nomenklatury) a poznámek ke třídám nebo kapitolám (rozsudek ze dne 26. 5. 2016, ve věci C-198/15 a tam citovaná judikatura). Objektivním kritériem pro sazební zařazení může být rovněž účel použití výrobku, avšak pouze pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech (rozsudek ze dne 5. 9. 2019, ve věci C-559/18). K tomuto postoji se přiklání i kasační soud například v rozsudku ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019 - 43."
44. Bylo proto zcela na místě podrobit tento materiál bližšímu (laboratornímu) zkoumání jeho fyzikálních vlastností, což však v dané věci celní orgány neučinily.
45. Nelze dle žalobce ani přehlédnout, že sportovní veřejnost vnímá specifické vlastnosti jógamatek jakožto podložky určené pro tělesná cvičení. Jak je patrné ze skladby "Leporelo" určené pro dorostenky a mladší ženy XVII. Vsesokolského sletu 2024, i tato tělocvičná

organizace s dlouhou historií a nezpochybnitelnou kvalifikací v oboru specifickou úlohu jógamatek pro tělesné cvičení vnímá a jógamatky od ostatních podložek zjevně rozlišuje.

V. Duplika žalovaného

46. Žalovaný uvedl, že ze všech tvrzení žalobce je více než zřejmá jeho setrvalá snaha dosáhnout definování nějakého parametru (buť třeba i složitě měřitelného), který by svou hraniční hodnotou (rovněž nedefinovanou ze strany celních orgánů) odlišil jógamatky od všech ostatních podložek. Výsledkem předkládané představy žalobce by pak podle nově definovaného měřitelného parametru (či více parametrů - ať je co měřit) při současném vymezení jeho (jejich) hraničních hodnot, byly pouze jógamatky (mezi všemi ostatními podložkami) zařazeny do kódu celní nomenklatury 9506 jako „výrobky a potřeby pro sport“ (protože právě takto definovaný parametr by bylo onou rozhodnou vlastností, která specifikuje dovážené zboží jak podložku ke cvičení – sportovní potřebu ve smyslu celních předpisů).
47. Žalovaný zopakoval, že hodnocení sazebního zařazení zboží musí vycházet z právních předpisů a prostředků pro výklad sazebního zařazení zboží platných v okamžiku přijetí celního prohlášení, při současném uplatnění zásad zařazování zboží do kombinované nomenklatury uvedených ve „Všeobecných pravidlech pro interpretaci Harmonizovaného systému (HS)“. Stanovování jakýchkoliv parametrů a jejich hodnot nad rámec těchto předpisů není možné, a to ani ze strany celních orgánů jakéhokoliv členského státu ani ze strany obchodní veřejnosti. Není možné postavit odůvodnění sazebního zařazení plastové podložky mezi kódy celní nomenklatury 9506 vs. 3926 na tom, že na základě naměřených hodnot hustoty či tepelného odporu, je či není podložka jógamatkou, a tedy potřebou pro sport.
48. Hodnocení zboží a postup při jeho sazebním zařazování musí být jednotný v rámci celé Celní unie EU, a Celní správa České republiky nemůže samostatně stanovovat žádné parametry, podle kterých by bylo zboží posuzováno. Pokud existují konkrétní parametry vymezující vlastnosti zboží, a tedy jeho sazební zařazení do určitého kódu, jsou tyto parametry vždy stanoveny, a to na základě výsledku projednání všech členských států. Tak tomu ale v případě dováženého zboží není.
49. Jelikož žalobce opakovaně vyžaduje porovnání měřitelných parametrů, protože „bez měřitelných parametrů neexistují objektivní vlastnosti“, žalovaný zopakoval, že skutečnost, že si žalovaný pro posouzení zboží ve smyslu celního sazebníku vystačil s dostupnými údaji o předmětném zboží a odmítl zjišťovat či dokonce doměřovat další parametry, neznamená, že nezhodnotil objektivní vlastnosti předmětného zboží dostatečně. Zabývat se tak podrobnými a mnohdy složitě měřitelnými a těžko ověřitelnými parametry jako je např. tepelný odpor, měrná hmotnost, a další fyzikální a chemické vlastnosti, u každého dováženého zboží není při tarifování zboží myslitelné. Žalovaný svým hodnocením předmětného zboží pro účely sazebního zařazení nepopírá žádné jeho další objektivní vlastnosti, ale zabývá se těmi vlastnostmi, které jsou pro sazební zařazení potřebné a rozhodné. Skutečnost, že žalobce považuje takové hodnocení za nedostatečné, neboť neodpovídá jeho potřebám a jeho názoru, je pro danou věc zcela nevýznamná.

50. Žalobce v replice uvádí, že žalovaný nenaplnil závaznou instrukci vyslovenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu, tím, že se vyhnul zjišťování objektivních měřitelných parametrů.
51. Žalovaný však nespatořoval ve vyjádření tohoto soudu žádnou instrukci k tomu, že by měl hledat nějaké další objektivní vlastnosti (měřitelné parametry) či dokonce měřit parametry předmětného zboží, které si žalobce nadiktoval. Žalovaný byl přesvědčen, že právnímu názoru soudu, kterým byl při svém rozhodování zavázán, plně dostál. Jestliže přitom žalovaný ve svém vyjádření v reakci na žalobní námítky jinými slovy popisuje podstatu svého odůvodnění, případně vysvětluje uplatňování podstaty celních sazeb coby nástroje sloužící k ochraně trhu Společenství, nejedná se o argumentaci, ke které by nemohl (neměl) krajský soud přihlídnout, jak namítá žalobce v odst. 32 své repliky.
52. Žalovaný, jak uvedl, se po celé řízení snažil vysvětlit, že pro posouzení zboží ve smyslu celního sazebníku není možné zavádět další rozhodná kritéria, která by jakkoliv nově vymezila zboží, které je definováno zněním čísla, položky či podpoložky celního sazebníku (zde žalobcem požadované definování konkrétních hodnot měrné hustoty či tepelného odporu). Ostatně takový závěr vyplývá též z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 195/2023-29, na který v bodě 35 repliky odkazuje i sám žalobce. Je to totiž právě žalobce, který upozorňuje na existenci specifických vlastností jím dovážených podložek, které však stále a neúspěšně hledá, a jejichž absenci, resp. nemožnost jejich určení, dává za vinu (k tíži) celním orgánům.
53. Dle názoru žalovaného se konečný uživatel běžně v praxi stran použití podložky může řídit doporučením výrobce či marketingovým doporučením prodejce, přičemž každý zohledňuje především své subjektivní potřeby na podložku (např. délka, šířka, hmotnost, vzhled). Jednotlivci tak mohou mít pro daný účel použití různé podložky zcela rozdílných vlastností. Jakkoli se tedy žalobce snaží poukázat na existenci specifických vlastností jím dováženého výrobku, na základě kterých by tento byl celně zařazen jako sportovní potřeba, pravdou je, že jím uváděné obecné vlastnosti (měrná hmotnost a tepelný odpor) nejsou vlastnostmi, které by i při zjištění konkrétních hodnot, byly rozhodné a významné pro zařazení dovážených podložek coby podložek určených ke cvičení jógy.
54. K žalobcem nově předloženému materiálu pod názvem „Leporelo“ žalovaný uvádí, že uvedený materiál nemá pro danou věc žádný význam a není možné jej nijak zohlednit při hodnocení zboží pro účely jeho posouzení ve smyslu celního sazebníku. Ani v materiálu užitý název „jógamatka“ totiž nepředurčuje sazební zařazení podložek dovážených žalobcem.

VI. Druhá replika žalobce

55. Ve prospěch závěru, že celní orgány při celní zařazování jógamatek nebyly povinny provádět zjišťování jejich objektivních, tj. měřitelných fyzikálních parametrů, žalovaný předkládá v duplice několik argumentů.
56. Za prvé, podle žalovaného celní orgány nejsou vůbec oprávněny k tomu provádět zjišťování objektivních měřitelných parametrů v případě, kdy dotčená položka kombinované nomenklatury žádné takové měřitelné parametry s jejich hraničními hodnotami rozhodnými pro celní zařazení do této položky neuvádí. Důvod je podle žalovaného ten, že "[h]odnocení zboží a postup při jeho celním zařazování musí být

jednotný v rámci celé celní unie EU, a Celní správa České republiky nemůže samostatně stanovovat žádné parametry, podle kterých by bylo zboží posuzováno".

57. Podle žalobce tato argumentace žalovaného není v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec obsažena, a soud by k ní proto neměl přihlídnout (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 18. září 2003 pod č. j. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS). I tak je podle žalobce tato argumentace žalovaného nepodložená, neboť nic nebrání zjišťování fyzikálních parametrů v případě, kdy se celní orgány při zařazování rozhodují mezi dvěma položkami kombinované nomenklatury, v jejichž případě nomenklatura žádné hraniční hodnoty rozhodné pro zařazení neuvádí.
58. Za druhé, podle žalovaného "[z]abývat se tak podrobnými a mnohdy složitě měřitelnými a těžko ověřitelnými parametry jako je např. tepelný odpor, měrná hmotnost, a další fyzikální a chemické vlastnosti, u každého dováženého zboží není při tarifování zboží myslitelné." Podle žalobce i toto tvrzení žalovaného je nepodložené.
59. Za třetí, žalovaný tvrdí, že zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 30. 3. 2023 pod č. j. 10 Afs 95/2022-35, neobsahuje "žádnou instrukci k tomu, že by [žalovaný] měl hledat nějaké další objektivní vlastnosti (měřitelné parametry) či dokonce měřit parametry předmětného zboží, které si žalobce nadiktoval."
60. Podle žalobce má žalovaný sice pravdu v tom, že Nejvyšší správní soud v citovaném zrušujícím rozsudku nezavázal žalovaného přímo k tomu, aby definoval a měřil nějaké konkrétní fyzikální parametry jógamatek, podle žalobce ovšem žalovaný ponechává zcela bez odpovědi, jakým jiným způsobem, než cestou zjišťování objektivních měřitelných parametrů by chtěl žalovaný naplnění závazné instrukce Nejvyššího správního soudu dosáhnout. Podle žalobce je vymezení podpoložek 95069190 a 39269097 v kombinované nomenklatuře natolik obecné, že bez zjišťování objektivních měřitelných parametrů by zařazování do těchto podpoložek bylo vydáno napospas svévolným úvahám celních orgánů, a stávalo by se tak pravým opakem objektivního postupu, kterým se zaštiťuje žalovaný.
61. Pokud tedy žalovaný tvrdí, že "svým hodnocením předmětného zboží pro účely sazebního zařazení nepopírá žádné jeho další objektivní vlastnosti, ale zabývá se těmi vlastnostmi, které jsou pro sazební zařazení potřebné a rozhodné", podle žalobce je i toto tvrzení nepodložené, neboť celní úřad ani žalovaný žádné konkrétní objektivní vlastnosti potřebné a rozhodné pro sazební zařazení nikde neuvádějí. V podstatě laické úvahy žalovaného, že "charakter takového výrobku [tzn. jógamatky] primárně ani nevybízí osoby k tělesným cvičením" či že "žádná z objektivních vlastností (rozměry, materiál a vlastnosti z něj vyplývající) podložek jasně nepředurčuje jejich použití k tělesnému cvičení, a už vůbec ne pouze a jen ke cvičení jógy", podle žalobce za kvalifikované posouzení objektivních vlastností jógamatek považovat nelze.
62. Za čtvrté, žalovaný tvrdí, že "se konečný uživatel běžně v praxi stran použití podložky může řídit doporučením výrobce či marketingovým doporučením prodejce, přičemž každý zohledňuje především své subjektivní potřeby na podložku (např. délka, šířka, hmotnost, vzhled). Jednotlivci tak mohou mít pro daný účel použití různé podložky zcela rozdílných vlastností." Podle žalobce citovaný argument žalovaného představuje myšlenkový veletoch, kterým žalovaný zcela popřel všechna jeho dosavadní tvrzení o posuzování objektivních vlastností jógamatek. Nyní totiž žalovaný tvrdí, že žádané

objektivní vlastnosti nemá vůbec smysl zjišťovat, protože o způsobu použití výrobku stejně rozhoduje jeho uživatel.

63. Pro žalobce je citovaná argumentace překvapivá i z toho důvodu, že žalovaný tak znevažuje smysl činnosti celních orgánů. Především však tato argumentace popírá samotná východiska celního zařazování založená na nalézání objektivních charakteristik a vlastností (viz v žalobě citovaná judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu). Navíc tato argumentace v žalobou napadeném rozhodnutí obsažena není, a soud by k ní proto neměl přihlídnout.

VII. Doplnění právní argumentace žaloby

64. Žalobce uvedl, že 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)". Podle závěrů NSS je tedy nutné zkoumat objektivní znaky a vlastnosti předmětných podložek, což žalovaný neučinil. Žalobce je názoru, že se žalovaný řádně nevypořádal s důkazním návrhem žalobce na porovnání měrné hustoty jógamatek s jinými podložkami. Tím zkrátil ústavní právo žalobce zaručené v ust. čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Odborná veřejnost přitom důvodně vnímá rozdíl mezi obvyčejnou podložkou a jógamatkou.

VIII. Jednání před soudem

65. Při nařízeném jednání konaném dne 19. 9. 2024 zástupce žalobce shrnul podstatu žalobních bodů a navrhl výslech odborné osoby, která by potvrdila, že se v předmětné věci jedná o cvičební náčiní. Podotkl, že pro posouzení při celním zařazení není rozhodný materiál na vyhotovení tohoto předmětu, naopak důležité je posouzení jeho smysluplného využití. Na podporu svého tvrzení předložil žalobce při jednání dva vzorky jógamatek a karimatek s připomenutím, že rozdíl mezi těmito výrobky je dán charakteristickými materiály a principiálně jsou tyto podložky zásadně rozdílné. Zdůraznil rovněž, že tělocvičná veřejnost vnímá jednoznačně jógamatky jako potřeby pro tělesné cvičení.
66. Pověřená pracovnice žalovaného k věci konstatovala, že není zřejmé, zda žalobcem předložené zboží při jednání bylo právě tím zbožím, které bylo určeno k proclení. Dále zdůraznila, že setrvává na závěrech vyslovených jednak v odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále v písemném vyjádření k žalobě. Žalobce dle přesvědčení žalovaného předložil k proclení zboží z plastu a je-li funkcí podložky poskytnout ochranu před nerovností terénu a proti nežádoucím otlakům a stabilitu při cvičení, tak lze konstatovat, že tyto požadavky plní vlastně všechny podložky vyrobené z plastu. Účel použití zboží - podložky z plastu - se dle žalovaného nedá vymezit žádným specifickým kritériem. Žalobce nabídl za účelem rozlišení několik parametrů, kterými se snažil jógamatky odlišit od ostatních podložek. K tomu žalovaný zdůraznil, že tyto parametry nemají v celním řízení žádné uplatnění, neboť celní sazebník s těmito parametry nepracuje.
67. Návrh na provedení důkazu výslechem odborné osoby krajský soud usnesením zamítl, neboť jej neshledal pro posouzení dané věci přínosným.

68. Při nařízeném jednání konaném dne 22. 1. 2026 zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby, repliky a rovněž na doplnění právní argumentace, kde poukázal na podstatný moment z celého řízení. Žalovaný podle názoru žalobce ustrnul pouze na posouzení materiálových vlastností posuzovaného výrobku. Těžko tak mohl dojít ke správnému zařazení dle celního sazebníku. Jako příklad uvedl již jednou zmiňovanou kouli k vrhu, pokud by se na ni pohlíželo jako na kus kovu, mohlo by se na ni uplatnit celní sazba jako na kus železa, avšak tato koule má i další vlastnosti a právě ty jsou klíčové pro dané posouzení. Žalobce je tak přesvědčen, že nejen s ohledem na materiálové a jiné fyzikální vlastnosti, ale i s ohledem na určitý sociální kontext se v případě jógamatek jedná o pomůcku určenou k tělesnému cvičení. Žalobce poukazoval rovněž na to, že žalovaný neprovedl zásadní důkaz v řízení a to konkrétně posouzení měrné hmotnosti samotného výrobku, když z této vlastnosti jsou pak odvozovány další klíčové vlastnosti, které právě předurčují předmětnou podložku k tělesnému cvičení. Dále připomněl, že definice tohoto sportovního náčiní byla stanovena sportovní veřejností.
69. Pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že žalovaný trvá na svých vyjádřeních k žalobě. Nadto uvedla, že pro posouzení zboží ve smyslu celního sazebníku je možné zohledňovat pouze taková skutková kritéria, se kterými celní sazebník pracuje. Ohledně požadavku žalobce na zjišťování dalších a dalších parametrů podložek je nutné si uvědomit, že celní orgány nejsou příslušné k tomu, aby stanovovaly jakékoliv parametry, které celní sazebník nezná a rozšiřovaly tak legislativní rovinu pro sazební zařazování zboží. Po celních orgánech tedy nelze požadovat, aby definovaly parametry určující, kdy je podložka pro spaní a kdy se jedná o podložku pro cvičení, takové parametry navíc nejsou definovány ani mimo oblast sazebního zařazování. Dále připomněla, že žalobce opakuje námitky, které nově uplatnil až v replice, tedy po lhůtě pro podání žaloby.
70. Návrh na provedení důkazů popisem skladby „Leporelo“ a výslechem Ing. K. K. krajský soud zamítl. Vycházel přitom ze závazného názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v jeho rozsudku ze dne 23. 10. 2025, č. j. 9 Afs 211/2024 - 40, bod 36, dle něhož se soud nemá zabývat námitkou žalobce týkající se vnímání jógamatek sportovní veřejností, neboť žalobce uplatnil tuto námitku až v replice, tedy po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby.

IX. Přezkoumání věci krajským soudem

71. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
72. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce v celním prohlášení deklaroval dovoz podložek pro cvičení jógy, které zařadil do podpoložky Kombinované nomenklatury (dále také „KN“) 95069190, tedy jako výrobky a potřeby pro tělesné cvičení, gymnastiku nebo atletiku, s celní sazbou 2,7 %. Celní úřad pro Královéhradecký kraj provedl u žalobce kontrolu po propuštění zboží, v níž dospěl k závěru, že deklarované zboží má být zařazeno do podpoložky KN 3926909790, tedy jako ostatní výrobky z plastů a výrobky z ostatních materiálů čísel 3901 až 3914, se stanovenou sazbou cla 6,5 %. Celní úřad proto dne 18. 11. 2019 vydal celkem tři rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými žalobci doměřil clo v celkové výši 102 763 Kč. Odvolání podaná žalobcem proti uvedeným dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl. Žalobce napadl uvedené

rozhodnutí žalovaného žalobou podanou dle § 65 a násl. s. ř. s., kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 25. 1. 2022, č.j. 31 Af 38/2020 - 70, rovněž zamítl. Na základě následně podané kasační stížnosti žalobcem pak Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 30. 3. 2023, č.j. 10 Afs 95/2022 - 35, rozhodnutí zdejšího soudu včetně rozhodnutí Generálního ředitelství zrušil a věc vrátil tomuto správnímu orgánu k dalšímu řízení. Následně vydaný rozsudek zdejšího soudu pak Nejvyšší správní soud zrušil dne 23. 10. 2025, č. j. 9 Afs 211/2024 - 40.

73. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení, zda doměření cla vyplývající ze změny kódu celní nomenklatury uvedeného pro předmětné zboží bylo žalovaným posouzeno v souladu se zákonem.
74. Žalobní argumentace směřuje do právního posouzení věci ve spojení s určením účelu použití předmětného zboží. Při hodnocení postupu žalovaného vycházel krajský soud ze závěrů vyslovených Nejvyšší správním soudem ve zrušujících rozsudcích ze dne 30. 3. 2023, č.j. 10 Afs 95/2022 - 35 a ze dne 23. 10. 2025, č. j. 9 Afs 211/2024 - 40.
75. Ve shodě s názorem žalovaného krajský soud konstatuje, že mezi účastníky řízení je veden spor o určení účelu použití předmětného zboží, kdy žalobce je toho názoru, že podložky jsou jednoznačně určeny pro cvičení, neboť tělesné cvičení za použití jen vlastního těla je specifickou sportovní aktivitou, které nezbytně potřebuje pro svůj výkon specifickou podložku, a taková podložka je pak sportovní potřebou. Naproti tomu celní úřad dospěl k závěru, že „podložky je možné použít univerzálně“ (str. 4-5 zprávy o kontrole), podložky nejsou jasně předurčeny k tělesnému cvičení, a nejedná se proto o sportovní potřebu. Žalovaný ovšem rozborem odebraného vzorku v Celně technické laboratoři konstatoval zjištění, že materiálem podložek je plast, kopolymer ethylen-vinylacetátu, zkracovaný jako EVA. Jedná se o polymerní materiál patřící do obecné skupiny termoplastických elastomerů označovaných zkratkou TPE. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z názoru, že pro účely sazebního zařazení zboží musí být hodnoceny objektivní znaky, vlastnosti a charakteristiky zboží, které zakládají rozhodný skutkový stav. Objektivní znaky, charakteristiky a vlastnosti výrobku přitom musí být možné ověřit v okamžiku proclení, na později provedené úpravy či změny nelze brát ohled. S těmito závěry se krajský soud shoduje.
76. Žalovaný tak důvodně považoval za zjevné, že hustota, která je založena na rozměrech podložky a její hmotnosti, nemůže být v daném případě rozhodujícím faktorem pro určení účelu použití této podložky. Z údaje o měrné hmotnosti totiž nelze nikterak dovodit konkrétní účel použití dané podložky, resp. nelze dovodit, že se jedná o podložku pouze a jen pro cvičení jógy, jak namítá žalobce. Žalovaný proto nepřistoupil na žalobcův návrh na doplnění dokazování ve věci zjištění konkrétní měrné hmotnosti (hustoty) odebraných vzorků a jejího porovnání s ostatními podložkami určenými pro spaní či jiné druhy cvičení, neboť by se jednalo o dokazování nadbytečné a pro danou věc zcela bezvýznamné. Údaj o hustotě konkrétní účel použití jednotlivých podložek nedefinuje, není tedy potřeba činit dokazování o tom, zda je hustota dovážených podložek vyšší než hustota ostatních podložek. Žalovaný připustil, že materiál použitý k výrobě podložek může mít vliv také na cenu podložek, nicméně cena není objektivní vlastností podložek a pro stanovení účelu jejich použití, potažmo pro účely sazebního zařazení, tak nemá žádný význam.
77. K námitce žalobce, že jógamatky se od ostatních podložek odlišují tím, že na ně nejsou kladeny požadavky na tepelný odpor, krajský soud ve shodě s názorem žalovaného uvádí,

že termoizolační vlastnosti podložky vycházejí také z materiálu, ze kterého je podložka vyrobena. Skutečnost, že předmětné dovážené podložky mají oproti jiným podložkám nižší tloušťku, tak sama o sobě ještě neznamená, že nemají žádné termoizolační vlastnosti nebo že jejich termoizolační vlastnosti musí být nutně nižší než u podložek s vyšší tloušťkou. Rozhodující je totiž nejen tloušťka, ale především použitý materiál. Zjišťování konkrétního tepelného odporu dovážených podložek však pro účely daného řízení není významné.

78. Lze rovněž souhlasit s názorem žalovaného, že ani případné nižší termoizolační vlastnosti podložek je automaticky nepředurčují k užití jako podložky ke cvičení (ať již jógy či jiného druhu tělesného cvičení). Stále se totiž bude jednat o podložky určitých termoizolačních vlastností, které lze vzhledem k jejich rozměrům, hmotnosti, a dalším vlastnostem vycházejícím z použitého materiálu objektivně použít i k jiným účelům než pouze ke cvičení.
79. Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku konstatoval, že považoval za nutné zkoumat právě objektivní vlastnosti a charakteristiky dovezených jógamatek. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí objektivními vlastnostmi zabýval, když hodnotil použitý materiál, rozměry, tloušťku a související houževnatost a na základě toho však tyto jógamatky neshledal předurčujícími toliko k tělesnému cvičení. Nejvyšší správní soud tak měl za to, že se žalovaný přezkoumatelným způsobem vyjádřil též k namítaným vlastnostem jako je hustota a tepelný odpor, které nepovažoval za relevantní pro dovození účelu podložek, a na základě toho uzavřel, že jsou použitelné i pro jiné činnosti. Hodnocení objektivních vlastností jógamatek v napadeném rozhodnutí tak provedl žalovaný správně.
80. Krajský soud dále hodnotil závěry žalovaného dotýkající se účelu použití předmětných jógamatek. Celní úřad v této otázce konstatoval, že charakter těchto výrobků nevylučuje jejich použití k jiným účelům, než k jakým je nabízeno; předmětné výrobky nejsou cvičebním náradím nebo náčiním a nejsou určeny výhradně pro sport nebo tělesná cvičení. Naproti tomu měl žalobce odlišné stanovisko, dle něhož podložka je svým charakterem a společenskými zvyklostmi určena pro cvičení, nejedná o univerzální výrobek, který by bylo rozumné používat k jiným účelům. Celní úřad však vyslovil přesvědčení, že charakter takového výrobku primárně nespojuje ani nevybízí osoby k tělesným cvičením a nejedná se o jednoznačně rozpoznatelnou pomůcku pro sportovní aktivitu nebo provozování určitého sportu, a proto zkoumal, zda je dovážené zboží na základě svých objektivních charakteristik a vlastností předurčeno pro vykonávání sportovních aktivit. S těmito názory se žalovaný ztotožnil a dále s ohledem na námítky žalobce doplnil, že rozdělení podložek a jejich popisy činí žalobce pouze na základě svých obchodních zájmů. Současně není možné za rozhodný parametr pro určení podložek na cvičení pokládat ani jejich cenové vymezení, neboť se nejedná o objektivní vlastnost zboží, ale o finanční ohodnocení výrobku ze strany žalobce či jiných obchodníků, které je motivováno dosažením zisku. Tento závěr rovněž potvrdil Nejvyšší správní soud v bodě 40 shora zmiňovaného rozsudku. Vlastnosti podložek pro různé účely (cvičení, spánek, turistika, na pláž) se totiž prolínají, tvar, rozměry či materiál, ze kterých jsou předmětné podložky vyrobeny (a s tím spojená jejich termoizolace a houževnatost), lze označit za neutrální. Za primární účel použití dovážených podložek a podložek jim podobných lze tedy skutečně považovat pouze zpříjemnění pohybu nebo statického pobytu na různých površích, a to při různé lidské činnosti, tedy i včetně žalobcem uváděné jógy. Tu lze bezpečně provozovat bez jakékoli podložky nebo pokud je použita, tak pouze za účelem zpříjemnění samotného

cvičení. Krajský soud tak ve shodě s názorem žalovaného dospěl na základě uvedeného hodnocení k závěru, že podle deklarovaných vlastností dováženého zboží nelze nijak odvodit konkrétní účel, pro který jsou podložky určeny, resp. nelze nikterak dovodit jejich předurčení pro tělesné cvičení a že použití podložek jako turistické podložky, podložky na zem, podložky na spaní, plážové podložky, podložky na cvičení může být jejich celkem běžným a možným využitím, přičemž předmětné podložky nejsou ničím natolik výjimečné a specifické, aby bylo vyloučeno jejich použití pro všechny tyto uvedené a případně další účely.

81. Lze tak konstatovat, že žalovaný v průběhu celního řízení řádně zhodnotil všechny důkazní prostředky vztahující se k účelu použití předmětného zboží navržené žalobcem a porovnal je se zjištěními celních orgánů v rámci kontroly u žalobce. Dospěl k závěru, že se jedná o plastové podložky vyrobené z dvouvrstvého pěnového materiálu – kopolymeru ethylen-vinylacetátu; rozměry podložky činí 173 x 61 x 0,6 cm; podložky se přepravují srolované do válce a převázané provázkem, který může sloužit také jako popruh pro nošení podložky, podložky je možné použít univerzálně, svými vlastnostmi nejsou nijak předurčeny pro vykonávání sportovních aktivit. Jedná se o podložky určitých rozměrů, vyrobené z plastu (pěnový kopolymer ethylen-vinylacetát), podložku lze využít univerzálně. S těmito závěry se krajský soud ztotožňuje.
82. Dále krajský soud posuzoval hodnocení žalovaného k otázce sazebního zařazení, když rozhodující pro tuto věc je určení účelu použití dovezených podložek. Je přitom zřejmé, jak ostatně konstatoval i žalovaný, že demonstrativní výčet zboží uvedený ve vysvětlivkách k HS k číslu 95065 vyjmenovává takové výrobky, které jsou ve všech případech zřetelně určeny pro správně prováděnou konkrétní sportovní činnost nebo aktivitu, přičemž se ve všech uvedených příkladech jedná o důsledek objektivních charakteristik a vlastností těchto výrobků. V návaznosti na tento učiněný závěr je tak třeba určit, zda jsou dovezené podložky jasně předurčeny k tělesnému cvičení či nikoliv.
83. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že při vzájemném porovnání znění vysvětlivek k HS k číslu 9506 a objektivních vlastností předmětných podložek shrnutých výše, lze dospět k závěru, že dovezené podložky jsou předurčeny k univerzálnímu použití, neboť žádná z jejich objektivních vlastností jasně nepředurčuje jejich použití k tělesnému cvičení. Důvodem pro nezařazení dovážených podložek jako potřeby pro cvičení ve smyslu čísla 9506 celního sazebníku tedy není skutečnost, že by celní úřad toto zboží nenašel ve vysvětlivkách k HS k číslu 9506, tj. že by celní úřad považoval tento výčet za konečný, a nikoli demonstrativní, ale výše uvedené vyhodnocení objektivních vlastností, které dovážený výrobek jednoznačně necharakterizují jako sportovní potřebu. Argumentace a příklady žalobce, že každou sportovní potřebu lze užít i k jiným účelům a že by tak do položky čísla 9506 nebylo možno zařadit žádné zboží, jsou poté s ohledem na pravidla sazebního zařazování a vysvětlivky k HS k číslu 9506 nevýznamné, neboť rozhodující je vždy primární (zjevný) účel použití toho daného zboží. V případě dovážených podložek však takový jednoznačný účel použití absentuje, zjevnou povahu sportovní potřeby dováženým podložkám přiznává žalobce pouze na základě vyšší ceny a jím obecně tvrzených vlastností spojených s jejich tloušťkou (nižší termoizolační vlastnosti; vyšší houževnatost) a společenskými zvyklostmi.
84. Dále krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že námitky žalobce upozorňující na nesprávné posouzení předmětného zboží a rovněž na jeho nesprávné sazební zařazení hodnotí jako nedůvodné. Celní úřad a žalovaný důvodně konstatovali, že

s ohledem na univerzálnost použití jógamatek je nelze zahrnout mezi cvičební nářadí ani náčiní, které by přímo napomáhalo k rozvoji fyzické nebo pohybové zdatnosti. Nejedná se ani o žíněnky určené pro doskočiště, a nepředstavují vybavení pro určitý sport, neboť se jedná o výrobek univerzální. Charakter předmětného výrobku primárně nespojuje ani nevybízí osoby k tělesným cvičením a nejedná se o jednoznačně rozpoznatelnou pomůcku pro sportovní aktivitu nebo provozování určitého sportu.

85. Vázán závazným názorem Nejvyššího správního soudu vysloveném v bodě 36 zmiňovaného rozsudku ze dne 23. 10. 2025, č. j. 9 Afs 211/2024 - 40 krajský soud uvádí, že námitka vnímání jógamatek sportovní veřejností žalobce uplatnil až v replice (konkrétně v odst. č. 38), tedy po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby. Touto argumentací se tudíž krajský soud pro opožděnost nemohl zabývat.
86. K námitce žalobce, jež označuje za nepřipadné a nepřezkoumatelné odkazy na rozhodnutí vyhledané celním úřadem ve veřejně přístupné evropské databázi platných závazných informací o sazebním zařazení zboží žalovaný uvedl, že „*jejím cílem je poskytnout hospodářskému subjektu právní jistotu, přetrvávají-li pochybnosti o sazebním zařazení příslušného zboží do stávajícího kódu celní nomenklatury (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 7. 4. 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV, ve věci C-153/10, původně Sony Logistics Europe BV (dále jen „rozsudek ve věci C-153/10“), bod 24, nebo rozsudek Soudního dvora EU ze dne 2. 12. 2010, Schenker, ve věci C-199/09, bod 19), a chránit jej tak proti jakékoli následné změně stanoviska celních orgánů k sazebnímu zařazení zboží (viz rozsudek ve věci C-153/10 opět viz bod 24, nebo dříve rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 1. 1998, Lopex Export, ve věci C-315/96, bod 28). Otázkou použití ZISZ vydané třetí osobě na totožné zboží a předložené ve sporu o zpochybnění uloženého cla se Soudní dvůr EU významně zabýval v rozsudku ve věci C-153/10, když konstatoval, že „... se nikdo nemůže dovolávat ZISZ, pokud není oprávněnou osobou, které byla ZISZ vydána, kromě případu, že daná osoba jedná jako zástupce.“ (viz bod 39). Dále bylo Soudním dvorem EU v bodě 40 rozsudku ve věci C-153/10 uvedeno, že „Podle čl. 12 odst. 2 celního kodexu a článku 11 prováděcího nařízení je ZISZ závazná pro celní orgány pouze v případě, že ji uplatňuje osoba, které byla vydána, nebo její zástupce. Mimo tento případ nemůže orgán příslušný podle čl. 243 odst. 2 celního kodexu, které mu je ZISZ předložena, přiznat této ZISZ právní účinky, které jsou s ní spojené. V bodě 41 téhož rozsudku Soudní dvůr EU vyložil, že „ZISZ jako důkazu se může nicméně dovolávat i jiná osoba než oprávněná osoba, které byla ZISZ vydána. Při neexistenci právní úpravy Unie týkající se pojmu „důkaz“ jsou totiž v zásadě přípustné všechny důkazní prostředky, které procesní právo členských států připouští v řízeních podobných řízení upravenému v článku 243 celního kodexu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. března 2000, Met-Trans a Sagpol, C-310/98 a C-406/98, Recueil, s. I-1797, bod 29).*
87. Na závěry Soudního dvora EU vyplývající z rozsudku ve věci C-153/10 navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č.j. 1 Afs 4/2012-37, když zopakoval, že „... účastník řízení může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží ZISZ, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží“, bod 45. K uvedenému Nejvyšší správní soud ve spojení s použitím ZISZ jako důkazu ve svém rozsudku č.j. 1 Afs 4/2012-37, bod 46, doplnil, že „Vzhledem ke skutečnosti, že § 31 odst. 4 [zákon č. 337/1992 Sb., o správě a daní a poplatků (nyní § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád)] připouští užití všech důkazních prostředků, rozhodnutí celních orgánů nevyjímaje, lze mít za to, že umožňuje i užití ZISZ.“. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č.j. 2 Afs 85/2012-40. Svě závěry založené na rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-

153/10 zopakoval Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č.j. 4 Afs 213/2020-47.“

88. Celní úřad vyhledal v databázi závazných informací o sazebním zařazení zboží několik ZISZ vydaných na zboží označené jako podložky na cvičení, a na tyto ZISZ řádně odkázal. Na příkladech ZISZ, které byly vydány jiným subjektům než žalobci, tak celní úřad prezentoval jednotnou praxi při sazebním zařazování podložek na cvičení v rámci členských států EU. Na ZISZ přitom odkázal pouze pro dokreslení, že výsledkem zařazení předmětného zboží nijak nevybočuje ze zavedené praxe v rámci EU při zařazování podložek na cvičení.
89. V daném řízení celní úřad vybral z databáze ZISZ (Závazné informace o sazebním zařazení zboží) takové ZISZ, které byly doplněny vyobrazením zboží, aby bylo zřejmé, že se jedná o zboží shodně vypadající. V některých případech zboží v ZISZ byl použit i stejný materiál (kopolymer ethylen-vinylacetátu), přičemž podložky jsou dvouvrstvé, mají obdobné rozměry, a deklarovaný stejný účel použití (podložky na cvičení či podložky na cvičení jógy - die yogamatte, yogamat). Ve všech případech nalezených ZISZ bylo sazební zařazení podložek provedeno dle materiálu (tedy jako výrobek z plastu čísla 3926). V databázi ZISZ nebyl nalezen žádný případ ZISZ, kdy by byla podložka na cvičení zařazena jako cvičební pomůcka do čísla 9506 celního sazebníku. Lze tak souhlasit s žalovaným, že vyhledané ZISZ sloužily pouze jako podpora již existujícího názoru celního úřadu a současně poukazovaly na jednotnou praxi v sazebním zařazování takového zboží v různých členských zemích EU, kdy podložky totožné či podobné podložkám dováženým žalobcem jsou obecně, bez ohledu na materiál, rozměry, provedení atd. zařazovány podle materiálu, ze kterého jsou vyrobeny, a nikoliv jako potřeba pro cvičení.
90. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že provedení jakési analýzy celního sazebníku a právních úprav jiných států není opodstatněný, a to zejména s ohledem na skutečnost, že v rámci všech členských států EU je právní úprava ve věci sazebního zařazování zboží a příslušných celních sazeb upravena jednotně. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 3. 2023, č.j. 10 Afs 95/2022 - 35), správní praxe celních orgánů jiných členských států není *stricto sensu* závazná, může být však významným zdrojem pro sjednocování výkladu celního sazebníku.
91. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
92. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 30. ledna 2026

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu