



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudce Mgr. Bc. Vojtěcha Dědka a soudkyně JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **H. M. s. r. o.,**
sídlem O. 90, X O.
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2024, č. j. X, ve věci celního zařazení
takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 23. 5. 2024, č. j. X, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 22 142,20 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radana Tesaře, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v projednávané věci je celní zařazení dialýzeru na filtrování krve *Dialyzer DIA 16LX, Dialyzer DIA 18LX, Dialyzer DIA 22LX, Dialyzer DIA 18HX, Dialyzer DIA 22HX, Dialyzer DIA 24HX*, který žalobkyně dovážela v letech 2021 až 2023 do ČR a deklarovala jej jako *Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje*,

včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektrolyčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku: - ostatní nástroje a přístroje: - zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje) pod sazebním zařazením položky kombinované nomenklatury (dále též jako „KN“) 9018 90 30.

2. Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) kontrolou celních prohlášení po propuštění zboží zjistil, že žalobkyně dovezené zboží deklarovala nesprávně. Dle názoru celního úřadu měl být předmětný filtr krve zařazen do kapitoly *Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů: Ostatní*, tj. pod sazební zařazení KN 8421 29. Dle toho doměřil celní úřad žalobkyni dovozní clo. Žalovaný platební výměry vydané celním úřadem potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a namítala, že je mezi účastníky nesporné, že se dialyzátor užívá jako komponent dialyzačních jednotek k dialýze ledvin (zjednodušeně řečeno jde o *filtrační srdce* k tomuto zařízení, provádějící vlastní dialýzu). Žalobkyně konzistentně zastává názor, že tomuto zboží má být přiřazen kód KN určený pro zařízení pro dialýzu ledvin. Hlavním důvodem pro zařazení je skutečnost, že dialyzační jednotka bez dialyzátoru nefunguje a dialyzátor nemá jiné využití než jako součást dialyzační jednotky.
4. Dle žalobkyně je namístě vycházet z poznámky č. 2b) ke kapitole 90 KN. Žalobkyně poukázala na rozhodnutí NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 1 Afs 358/2021-64, z něhož vyplývá, že dělícím kritériem pro zařazení v rámci kombinované nomenklatury je v první řadě otázka, zda daná součást ob stojí jako samostatné zboží. Dialyzátor žádnou samostatnou funkci nemá a zároveň není uveden jako samostatná položka KN, neobstojí tedy jako samostatné zboží. Jde o součást jiného zboží, konkrétně dialyzační jednotky. Je třeba jej proto zařadit pod kód 9018 90 30. Jde totiž o kód vlastního přístroje, v tomto případě dialyzační jednotky. Stejný postup přitom zakotvuje pozn. 2 ke kapitole 90 nomenklatury Světové celní organizace (dále jen „WCO“), tak i rozhodovací praxe SDEU. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že je nutné se v této věci řídit stanoviskem Výboru pro harmonizovaný systém. Toto stanovisko nebylo právně závazné. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003-90.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a ve vyjádření k žalobě uvedl, že sazební zařazení zboží bylo provedeno celními orgány dle poznámky č. 2a) ke kapitole 90, neboť se jedná o speciální druh filtru, a tedy o zboží uvedené v názvu čísla 8421. Sazební zařazení zboží bylo provedeno při zohlednění vysvětlivek k Harmonizovanému systému (dále jen „HS“), dle kterých do tohoto čísla patří dialyzátory (dialyzéry), speciální typy filtrů sestávající především z polopropustné membrány, kterou prochází kapalina difúzí, a tak je oddělována od koloidních částic.
6. Použité vysvětlivky žalovaný aplikoval při respektování právního názoru SDEU, dle kterého vysvětlivky ke KN a HS představují důležité prostředky pro zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a poskytují jako takové poznatky využitelné pro jeho výklad, aniž by byly právně závazné (například rozsudky SDEU C-339/09 ze dne 16. 12. 2010 ve věci SkomaLux s.r.o., bod 36; C-142/06 ze dne 18. 7. 2006 ve věci Olicom A/S, bod 17; C-370/08 ze dne 20. 5. 2010 ve věci Data I/O GmbH, body 30, 33 a 34). Dle žalovaného

je citované znění vysvětlivek souladné se zněním celního sazebníku, když nerozšiřuje nebo naopak nepřiměřeně nezúžuje význam jednotlivých čísel, položek či podpoložek celního sazebníku. Je totiž nesporné, že předmětné zboží je určeno k filtraci krve, což uváděla též žalobkyně v podaném odvolání. Předmětné zboží proto odpovídalo znění čísla 8421, do kterého patří také *stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů*.

7. Žalovaný zohlednil při prováděném sazebním zařazení zboží žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 1 Afs 358/2021-64. Soud návodně vyložil, že z poznámky 2a) ke kapitole 90 plyne, že pokud lze zboží samostatně zařadit do kapitoly 90, 84, 85 nebo 91, pak se nezařazuje coby část, součást či příslušenství. Předmětné zboží lze sazebně zařadit do kapitoly 84, protože odpovídá zboží uvedenému v názvu čísla 8421. Dialyzátory, a tedy předmětné zboží, jsou dle WCO posuzovány jako samostatné zboží. Dle stanoviska přijatého na 24. zasedání VHS – říjen 1999 (zpráva - dok. NC0160/F/11), které bylo dále změněno na 32. zasedání VHS - listopad 2003 (zpráva - dok. NC0796/E/1) bylo v příloze „Renak A“ a „Renak E“ posuzováno zboží - *Sterilizovaný dialyzér na jedno použití sestávající z 25 cm dlouhého válcovitého pouzdra, z tvrdých plastů, které obsahuje dutá vlákna; Toto pouzdro je uzavřeno na obou koncích uzávěry s vývody se závitem a má dvě 3 cm trubičky, které vyčnívají z pouzdra; uzávěry a trubičky jsou rovněž vyrobeny z tvrdých plastů. Aby byl výrobek funkční je připojen, pomocí trubiček, ke speciálnímu přístroji (např. umělá ledvina), který umožňuje, aby výrobkem cirkulovala krev a dialyzační roztok a odstraňovaly se toxické látky.* WCO dle citovaného stanoviska zboží sazebně zařadila na základě znění pozn. č. 2 a) ke kapitole 90 do podpoložky KN 8421 29 80. Uvedený závěr WCO přitom plně dopadá na projednávanou věc, protože je rozhodováno o totožném zboží – dialyzéru na jedno použití. Žalovaný také proto nevidí důvod k tomu, aby předmětné zboží bylo posuzováno nesouladně se závěrem WCO, který je respektován členskými zeměmi WTO.
8. Žalovaný se dále vyjádřil k použití rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003-90. V něm se soud vyslovil, že dialyzátory se nepovažují za stroj či přístroj, a proto, mimo jiné, na ně dopadá znění poznámky 2b) ke kapitole 90. Žalovaný tento závěr akceptuje, ale není možné odhlédnout od toho, že tento rozsudek byl vydán před více než dvěma desetiletími. Náhled na jakékoli zboží se přitom může měnit v čase, což souvisí s technologickým, ale i právním vývojem. Je zřejmé, že právní stav doznal od vyhlášení rozsudku NSS změn, zejména v souvislosti se vstupem do EU. Vycházel-li NSS z toho, že výklad obsažený ve Vysvětlivkách k HS popisu a číselného označování zboží, v Seznamu názorů Výboru pro Harmonizovaný systém i v návodech vydaných Výborem pro Harmonizovaný systém a v jeho doporučeních v rámci řešení sporů je adresován smluvním stranám úmluvy, není závazný pro jednotlivce a nelze zde vycházet ze zásady, že neznalost práva neomlouvá, jedná se o názor překonaný, neboť NSS nemohl vycházet z judikatury SDEU, dle které vysvětlivky k HS a vysvětlivky ke KN představují důležité prostředky pro zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a poskytují jako takové poznatky využitelné pro jeho výklad, aniž by byly právně závazné. Ze zmiňovaného rozsudku se přitom podává, že zohlednit závěry WCO bylo možné pouze tehdy, pokud by je zákonodárce včlenil do příslušného právního předpisu. Je zřejmé, že tento závěr je rozporný s novější judikaturou.
9. Žalobkyně pravděpodobně inspirována zněním uvedeného rozsudku namítá, že žalovaný nevysvětlil, z jakého důvodu označil dialyzátory za zboží. Žalovaný nesouhlasí, protože dle odpovědí na zbožíznalecké otázky vyplynulo, že se jedná o speciální druhy filtru (krve) a tedy zboží, které je uvedeno v názvu čísla 8421 ve znění *Odstředivky, včetně*

odstředivých ždímaček; stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů. Žalobkyní tvrzené skutečnosti, které dle jejího názoru měly vypovídat o tom, že se v případě předmětného zboží jedná o součást ve smyslu tzv. zbytkových podpoložek ke KN, nejsou pro provedení sazebního zařazení zboží relevantní. Své úvahy žalovaný navíc podpořil vysvětlivkami k HS. Přestože je dialyzátor schopen plnit funkci filtraci krve až po jeho připojení k dialyzačnímu zařízení, nejedná se o zjištění, které má vliv na jeho hodnocení jako samostatného zboží. Funkce filtrování kapaliny (krve) je totiž spjata s existencí filtru. Skutečnost, že tento filtr je potřeba napojit na dialyzační zařízení, které zajistí proudění kapaliny, není pro určení sazebního zařazení relevantní. Ostatně na podobném principu plní svou funkci velká spousta běžně dostupných filtrů kapalin.

IV. Replika žalobkyně

10. Žalobkyně v replice na vyjádření žalovaného uvedla, že stanoviska Výboru pro harmonizovaný systém WCO nepředstavují autoritativní rozhodnutí v jednotlivých sporech; to zůstává na soudech členských států WCO, přičemž pro země EU je podstatná hlubší koordinace celní politiky. Se vstupem do EU se tedy nezměnila podstata stanovisek, jako relevantní výkladový aktér však pro ČR přibyl SDEU. Jeho rozhodovací praxe však zjevně vede k závěru, že dialyzéry jsou součástí dialyzačního přístroje (viz rozsudek SDEU sp. zn. C-152/10).
11. Žalovaný uznává, že dialyzér bez dialyzačního přístroje není schopen sám nic filtrovat, protože teprve dialyzační přístroj zajistí proudění kapaliny v dialyzéru. Žalovaný se snaží tuto skutečnost relativizovat poukazem na samotnou existenci filtru. To však nemůže uspět, protože klíčová je v dané věci otázka, zda má dialyzér samostatné využití. Podle toho se totiž zařadí do písm. a) nebo b) v pozn. 2 ke kapitole 90 celní nomenklatury (ať už KN EU nebo nomenklatury WCO, které jsou v tomto ohledu identické).

V. Vyjádření žalovaného k replice

12. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobkyně uvedl, že stanoviska WCO představují *soft law*, jak tvrdí žalobkyně, avšak dle žalovaného představují právoplatný a důležitý prostředek právního výkladu. Žalovaný odkázal na žalobkyní zmíněný rozsudek SDEU ze dne 16. 6. 2011, sp. zn. C-152/10, který potvrzuje závěr, že zboží používané v souvislosti s dialyzačním zařízením se ne vždy sazebně zařazuje jako samotné dialyzační zařízení. Náhled na posuzované zboží je v rámci WCO konzistentní.

VI. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offo*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. V nynější věci je předmětem sporu výhradně právní otázka sazebního zařazení předmětného zboží do relevantní části KN. Žalovaný (potažmo celní orgán) na základě výkladu kapitoly 9018, v jehož rámci byla předmětné zboží zařazeno žalobkyní, dospěl k závěru, že do něho předmětné zboží být zařazeno nemůže. Žalobkyně v žalobě právě tuto argumentaci rozporuje. V projednávané věci je spor o to, zda zboží označené žalobkyní jako *Zařízení pro dialýzu ledvin Dialyzer DIA* (dále také jen jako „dialyzátor“ nebo „dialyzér“) mělo být zařazeno do kapitoly KN 9018 90 30 (jak tvrdí žalobkyně), či do KN 8421 29 80 (jak tvrdí

celní orgány). Je tedy sporné, zda zboží je *zařízením pro dialýzu ledvin*, či naopak *strojem a přístrojem k filtrování kapalin* (zde krve).

15. O jaké zboží se v nyní projednávané věci jedná, žalovaný popsal na str. 8 napadeného rozhodnutí. Jedná se o zboží označené jako *Dialyzér DIA 16LX, Dialyzér DIA 18LX, Dialyzér DIA 22LX, Dialyzér DIA 18HX, Dialyzér DIA 22HX, Dialyzér DIA 24HX*. Dialyzátor se sestává z pouzdra/sběrače (polypropylen), membrány (PES), zalévací směsi (polyuretan) a ochranného víčka (polyetylen). Dialyzátor po připojení na arteriální hadičku, k nádobě s fyziologickým roztokem a žilní hadičce zajišťuje proudění dialyzační kapaliny a krve. Membrána (filtr) odděluje krev od dialyzačního roztoku a přes tuto membránu dále přechází z krve do dialyzátu rozpuštěné látky (toxické látky, minerály atp.). Dialyzátor je proto určen k difúznímu filtrování kapalin, které jsou nezbytné pro provedení dialýzy. Dialyzátor lze popsat jako speciální druh filtru (krve).
16. K tomu je nejprve třeba uvést, že mezi stranami je nesporné, že předmětem posouzení je *Zařízení pro dialýzu ledvin Dialyzér DIA*, tj. jedná se o filtr, který slouží k filtraci krve. Slovy žalobkyně se jedná se o *filtrační srdce* užívané jako komponenta (součást) samotné dialyzační jednotky k dialýze ledvin – dialyzátor je určen k difúznímu filtrování kapalin, které je nezbytné pro provedení dialýzy. Ostatně je rovněž mezi stranami dle napadeného rozhodnutí a projednávané žaloby nesporné, že dialyzátor je zbožím, které je schopno svou funkci plnit pouze spolu s dialyzačním zařízením (umělou ledvinou). Jak totiž uvedl žalovaný, dialyzátor je sice speciální druh filtru (krve), avšak je také zbožím, které je schopno svou funkci plnit pouze spolu s dialyzačním zařízením (umělou ledvinou). Jedná se proto o součást dialyzačního zařízení, jak uvedl žalovaný (str. 8 napadeného rozhodnutí). Tento skutkový závěr potvrdil žalovaný ve svém vyjádření.
17. Pojem části a součásti ve smyslu KN implikuje existenci celku, pro jehož funkci jsou tyto části nebo součásti nepostradatelné (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 12. 12. 2013, HARK, C-450/12, EU:C:2013:824, body 36 a 37). Judikatura SDEU dále uvádí, že pojem příslušenství ve smyslu kapitoly 90 KN předpokládá jeho existenci vedle vyměnitelných částí zařízení umožňujících přizpůsobení stroje nebo přístroje pro určitou operaci nebo rozšiřujících jeho možnosti, nebo s jejichž pomocí mohou stroje či přístroje plnit vedle své hlavní funkce též zvláštní funkci (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 4. 3. 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, bod 69).
18. Z popisu dialyzátoru je zřejmé, že tento nemůže sám o sobě (samostatně) plnit žádnou smysluplnou funkci a zároveň bez něj nemůže fungovat samotné dialyzační zařízení, proto představuje součást dialyzačního zařízení ve smyslu kapitoly 90 KN.
19. Zásadním právním předpisem pro sazební zařazení dováženého zboží je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník EU“), zejména jeho příloha I, ve které je uvedena kombinovaná nomenklatura zakládající se na celosvětovém harmonizovaném systému popisu a číselném označování zboží (dále jen „HS“).
20. V úvodu přílohy I lze nalézt Všeobecná pravidla pro výklad KN. Dle prvního pravidla názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak. Dle šestého pravidla je zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož

i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.

21. Zařazování zboží probíhá na základě několika obecných principů vyvozených judikaturou (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40 a v něm citovanou judikaturu). První z nich je možné vyjádřit jako nezbytné úsilí hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k třídám nebo kapitolám. Dalším (objektivním) kritériem pro sazební zařazení je účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech zboží. Konečně, podle ustálené judikatury platí, že význam a dosah pojmů, které právo EU nijak nedefinuje, je třeba určit v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí.
22. Rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží spočívá především v jeho objektivních znacích a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN 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. Účel výrobku musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních znacích a vlastnostech (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 Afs 120/2019-43, bod 17, nebo rozsudek SDEU ze dne 25. 2. 2021, *Bartosch Airport Supply Services*, C-772/19, bod 24). Ke zjištění účelu použití výrobku je též třeba zkoumat použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, stejně jako způsob a místo použití výrobku [srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 19, či nověji rozsudek SDEU ze dne 30. 4. 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-10/18, bod 26, a tam citovanou judikaturu].
23. Konečně, přestože nejsou právně závazné, pro celní zařazení výrobků jsou jako výkladové vodítko významné i vysvětlivky k HS, resp. ke KN. K těmto vysvětlivkám však nelze přihlížet v situaci, kdy mění, např. nepřipustně zužují, význam položek a podpoložek KN (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40, a tam citovanou judikaturu SDEU).
24. Čísla, položky a podpoložky relevantní pro projednávanou věc vymezuje KN následovně (jejich znění se od dovozu zboží nezměnilo). Pro projednávaný případ je relevantní kapitola:
 - 90 *Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku*
 - 9018 90 *Ostatní nástroje a přístroje*
 - 9018 90 30 *Zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje),*
 - 84 *Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů*
 - 8421 29 *Ostatní*
 - 8421 29 80 *Ostatní*

25. Žalovaný vyšel při zařazení předmětného zboží z toho, že se jedná o samostatné zboží určené k filtraci kapalin (krve) a proto dle názvu kapitoly KN 8421 - stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin, je nutné jej zařadit do této kategorie podle poznámky ke kapitole 90, konkrétně poznámky č. 2a).
26. Druhá poznámka ke kapitole 90 stanoví, že *s výhradou výše uvedené poznámky 1 se části, součásti a příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly zařazují podle následujících pravidel:*
- a) *části, součásti a příslušenství, které jsou zbožím zahrnutým v jakémkoliv z čísel této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (jiném, než je číslo 8487, 8548 nebo 9033), se ve všech případech zařazují do jejich příslušných čísel bez ohledu na stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny;*
 - b) *ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 9010, 9013 nebo 9031), se zařazují jako tyto stroje, nástroje nebo přístroje;*
 - c) *všechny ostatní části, součásti a příslušenství se zařazují do čísla 9033.*
27. Žalovaný správně uvedl, že jelikož je posuzované zboží součástí dialyzační jednotky a spadá do kapitoly 90, je nutné přihlédnout při zařazení ke znění této kapitoly a poznámek k ní. Již však postupoval chybně, pokud tak sám neučinil, a dále se nezabýval tím, zda lze zboží zařadit do příslušné kapitoly výkladem výše uvedených poznámek ke kapitole 90. Žalovaný totiž rovnou přistoupil k využití výkladových pomůcek (soft law) – právně nezávazných, doporučujících, vysvětlivek k HS. To však bylo přinejmenším předčasné. Soud má totiž za to, že zařazení lze provést dle znění kapitol a poznámek k nim.
28. Otázku, jakou poznámku kapitoly 90 v případě dialyzéru použít, vyřešil již NSS v rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003-90, který konstatoval, že dialyzér je výhradní součástí dialyzační jednotky. Uvedl k tomu, že *pro použití pravidla 2 a) kapitoly 90 vůbec nejsou splněny podmínky stanovené v jeho hypotéze: aby určité zboží mohlo být zařazeno do čísla 8421, muselo by jít o „stroj“ či „přístroj“ k filtrování nebo čištění kapalin. Za stroj či přístroj však není dialyzátor možno považovat, neboť – což je mezi účastníky nesporné – je pouhou a výhradní součástí přístroje pro dialýzu ledvin, která sama o sobě nemá žádné využití. V takovém případě se při zařazení postupuje dále podle poznámky 2b) kapitoly 90 vztahující se na ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla. K tomu se NSS vyjádřil ve zmíněném rozsudku tak, že dialyzátory pro hemodialyzační techniku na jedné straně bezpochyby jsou součástí kompletní umělé ledviny, která jako celek patří do podpoložky 9018 90 30 kombinované nomenklatury, avšak na druhé straně je do této podpoložky nelze zařadit, neboť to vylučuje poznámka 2 a) ke kapitole 90, podle níž části, součásti a příslušenství, které jsou výrobky zahrnutými do této kapitoly nebo do kapitol 84, 85 a 91 (vyjma čísel 8485, 8548 a 9033) se zařadí do jejich příslušného čísla nezávisle na strojích, přístrojích nebo nástrojích, pro které jsou určeny. V hypotéze pravidla vyjádřeného v poznámce 2 a) je zahrnuta podmínka, že musí jít o takovou část, součást nebo příslušenství strojů, přístrojů nebo výrobků kapitoly 90, která je výrobkem zahrnutým do kteréhokoliv čísla této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (vyjma čísel 8485, 8548 nebo 9033). Při hledání odpovědi na otázku, zda určitý výrobek je či není zahrnut do kteréhokoliv čísla kapitoly 90, nelze odhlížet od všeobecného pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému 3 a), podle něhož číslo, které obsahuje nespecifičtější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem, jak argumentuje stěžovatel. Citované pravidlo má obecnou*

povahu, a proto se uplatní všude tam, kde jeho aplikace není zcela nebo zčásti vyloučena některým pravidlem zvláštním; takové pravidlo však v poznámkách ke kapitole 90 či ke kapitole 84 obsaženo není. Popis čísla 9018 „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje, jakož i přístroje ke zkoušení zraku“ je především s ohledem na funkční určení dialyzátoru, jakož i s ohledem na znění podpoložky 9018 90 30 „Přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)“, zcela evidentně specifictějším popisem než popis čísla 8421, který zní: „Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů“, dále zněním podpoložky 8421 29 90, do níž by podle názoru stěžovatele měl být dialyzátor zařazen, upřesněný jako „stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin: ostatní: ostatní“. Již z tohoto důvodu by číslo 9018 mělo přednost před číslem 8421.

29. Při úvaze o tom, zda na sporné předměty aplikovat výše citovanou poznámku 2b) ke kapitole 90 KN vyšel zdejší soud rovněž z toho, že veškeré tyto předměty mají status zdravotnických prostředků. Uvedený pojem lze stručně vyložit jako zdravotnické nástroje, přístroje či zařízení včetně jejich součástí a příslušenství. Samozřejmě jde o pojem, který není obsažen v KN, nicméně vypovídá o funkci a účelu těchto předmětů. Podle judikatury SDEU přitom může být objektivním kritériem pro zařazení účel použití výrobku, pokud je inherentní tomuto výrobku, přičemž musí být možné posoudit tuto inherentnost podle objektivních charakteristik a vlastností výrobku (rozsudek SDEU ze dne 17. 3. 2016, Sonos Europe, C-84/15, EU:C:2016:184, bod 43 a tam citovaná judikatura). Tak SDEU v konkrétním případě při posuzování otázky, zda určitý konektor je součástí či příslušenstvím pomůcky pro nedoslýchavé, uvedl, že *takové konektory, jako jsou konektory dotčené ve věci v původním řízení, jsou speciálně upraveny pro pomůcky pro nedoslýchavé. Kromě toho není zpochybňováno, že uvedené konektory jsou koncipovány speciálně k tomu, aby byly začleněny do pomůcky pro nedoslýchavé* (rozsudek ze dne 16. 5. 2019, Estron A/S, C-138/18, EU:C:2019:419, bod 65). Funkce a účel sporných předmětů tak byly pro soud hlediskem při jejich zařazení, neboť má za to, že smyslem právní úpravy je osvobodit od cla nástroje a přístroje, které jsou určeny k lékařskému použití, včetně jejich nezbytných částí a potřebného příslušenství.
30. Jak uvedl NSS ve shora uvedeném rozsudku, aby určité zboží mohlo být zařazeno do čísla 8421 (jak učinil žalovaný), muselo by jít o stroj či přístroj k filtrování nebo čištění kapalin. Za stroj či přístroj však není dialyzátor možno považovat, neboť – což je mezi účastníky nesporné – je pouhou a výhradní součástí přístroje pro dialýzu ledvin, která sama o sobě nemá žádné využití. Zdejší soud tedy uzavírá, že sporné zboží jakožto součásti lékařských nástrojů či přístrojů jsou podle výše citovaného textu poznámky č. 2b) ke kapitole 90 sazebně zařaditelné pod číslo 9018, kdy daná součást nebo příslušenství určitého lékařského nástroje či přístroje budou sazebně zařazeny totožně jako samotný lékařský nástroj či přístroj, ve spojení, s nímž se užívají.
31. Je namístě dodat, že v řízení vznikl spor o použití výše uvedeného rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003-90, který velmi konkrétně zařadil totožné zboží. Žalovaný považuje tento rozsudek je překonaný. Tak tomu ovšem není. Závěr z něj vyplývající je stále platný, protože vysvětlivky ke KN či HS jsou stále právně nezávazné a nemohou popřít jednoznačný způsob zařazení dle poznámek obsažených v KN (viz výše).

VII. Závěr a náhrada nákladů řízení

32. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
33. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), c) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), ve znění pozdějších předpisů v podobě přípravy a převzetí zastoupení, podání žaloby, podání repliky a další porady s klientem ze dne 20. 5. 2025. Za přípravu a převzetí zastoupení a podání žaloby náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024 ve výši 3 100 Kč za každý z nich, tj. celkem 6 200 Kč. Za podání repliky a další jednání s klientem, náleží zástupci žalobkyně odměna dle § 7 bod 5 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2025 (výše doměřeného cla činila 73 979 Kč) ve výši 4 060 Kč za každý z nich, tj. celkem 8 120 Kč. Za úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč v případě prvních dvou úkonů (znění advokátního tarifu do 31. 12. 2024) a ve výši 450 Kč v případě třetího a čtvrtého úkonu (znění advokátního tarifu od 1. 1. 2025), tj. celkem 1 500 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 15 820 Kč. Celkové náklady žalobkyně tedy činí 22 142,20 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 17. června 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu