



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudce Milana Podhrázkého a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **HD Management s. r. o.**, sídlem Otaslavice 420, zastoupena JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, ze dne 17. 6. 2025, č. j. 65 Af 14/2024-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Předmětem 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 elektroléčebné přístroje a nástroje a přístroje pro vyšetření zraku: - ostatní nástroje a přístroje: - zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)* pod sazebním zařazením položky KN 9018 90 30.

[2] Rozhodnutím ze dne 23. 5. 2024, č. j. 26046-2/2024-900000-314 (dále též „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále též „celní úřad“). 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 položky kombinované nomenklatury (dále též jako „KN“) 8421 29. Proto doměřil celní úřad žalobkyni dovozní clo.

II.

[3] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále též „krajský soud“), který jí shora označeným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud poukázal na to, že mezi stranami je nesporné, že předmětem posouzení je *Zařízení pro dialýzu ledvin Dialyzer DIA*, tj. jedná se o filtr, který slouží k filtraci krve. Rovněž je mezi stranami nesporné, že dialyzátor je zbožím, které je schopno svou funkcí plnit pouze spolu s dialyzačním zařízením (umělou ledvinou). Jedná se o součást dialyzačního zařízení. Pojem části a součásti ve smyslu KN implikuje existenci celku, pro jehož funkci jsou části nebo součásti nepostradatelné. 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. Z popisu dialyzátoru je zřejmé, že nemůže samostatně plnit žádnou smysluplnou funkci a zároveň bez něj nemůže fungovat samotné dialyzační zařízení. Proto představuje součást dialyzačního zařízení ve smyslu kapitoly 90 KN. Dle Všeobecných pravidel pro výklad KN obsažených v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník EU“) jsou názvy tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační. Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k nim. S poukazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu popsal obecné principy zařazování zboží. Dle nich je podstatné zařazení zboží v objektivních charakteristikách a vlastnostech tohoto zboží (tak, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek ke třídám nebo kapitolám) a účel použití výrobku, je-li tomuto výrobku inherentní. Pro celní zařazení výrobků jsou jako výkladové vodítko významné i vysvětlivky k Harmonizovanému systému (dále též „vysvětlivky k HS“), resp. ke KN. Přestože žalovaný správně posuzované zboží zařadil do kapitoly 90, postupoval chybně, pokud se nezabýval tím, zda lze zboží zařadit do příslušné kapitoly výkladem poznámek k této kapitole. Namísto toho přistoupil k využití právně nezávazných, doporučujících, vysvětlivek k HS. Otázku, jakou poznámku kapitoly 90 v případě dialyzéru použít, vyřešil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003-90, který konstatoval, že dialyzér je výhradní součástí dialyzační jednotky. V takovém případě se při zařazení postupuje dále podle poznámky 2b) kapitoly 90. Podpoložka 9018 90 30 „*Přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)*“, je specifitější popisem než popis podpoložky 8421 29 90, který zní: „*Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů*“, do níž by podle názoru žalovaného měl být dialyzátor zařazen. Za podstatnou považoval funkci a účel použití – posuzované předměty mají status zdravotnických prostředků. Aby určité zboží mohlo být zařazeno do podpoložky 8421, muselo by jít o stroj či přístroj k filtrování nebo čištění kapalin. Posuzované zboží jakožto součást lékařských nástrojů či přístrojů je proto podle textu

pokračování

poznámky č. 2b) ke kapitole 90 sazebně zařaditelné pod číslo 9018. Nepřisvědčil tvrzení žalovaného, že je rozsudek č. j. 1 As 9/2003-90 třeba považovat za překonaný.

III.

[5] Proti rozsudku krajského podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť se nezabýval vysvětlivkami k HS, příp. stanoviskem World Customs Organization (dále též „stanovisko WCO“), čímž zatížil rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. V návaznosti na neuplatnění vysvětlivek k HS a stanoviska WCO krajský soud zboží sazebně zařadil do podpoložky KN 9018 90 30, čímž postupoval nezákonně.

[6] Podle stěžovatele postupovaly celní orgány v souladu s příslušnými právními předpisy i judikaturou Soudního dvora EU. Vycházely z objektivních znaků a vlastností zboží zjištěných prostřednictvím zbožíznaleckých otázek. Na jejich základě dospěly k závěru, že posuzované zboží označené jako dialyzátory představují zvláštní druh filtrů určených k filtrování kapalin. Přestože by povaha výrobku mohla nasvědčovat zařazení do čísla 9018, dospěl stěžovatel po aplikaci poznámky č. 2 ke kapitole 90 celního sazebníku EU k závěru, že je třeba přednostně použít pravidlo podle písm. a) této poznámky, neboť posuzované zboží lze podřadit pod jiné číslo celního sazebníku, konkrétně číslo 8421 zahrnující stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin. Tento závěr podle stěžovatele potvrzují rovněž vysvětlivky k HS, které mezi výrobky spadající do tohoto čísla výslovně řadí dialyzátory jako zvláštní typy filtrů, i stanovisko WCO, v němž byl srovnatelný výrobek klasifikován do podpoložky KN 8421 29 80. Trval na tom, že sazební zařazení posuzovaného zboží do této podpoložky bylo provedeno správně.

[7] Krajský soud dospěl podle stěžovatele k nesprávnému závěru, že stěžovatel přihlížel k vysvětlivkám k harmonizovanému systému předčasně, a že sazební zařazení mělo být provedeno bez jejich použití, přičemž současně dovodil, že při výkladu poznámky č. 2 ke kapitole 90 je namíste aplikovat pravidlo podle písm. b). Vysvětlivky k harmonizovanému systému představují podle judikatury Soudního dvora EU významný interpretační nástroj sloužící k zajištění jednotného výkladu společného celního sazebníku EU, ačkoli samy o sobě nejsou právně závazné. Podle stěžovatele není rozhodující, v jaké fázi procesu sazebního zařazení jsou použity, nýbrž zda jsou platné a zda jejich obsah není v rozporu se zněním KN. Sazební zařazení bylo provedeno na základě právně závazné poznámky ke kapitole 90, přičemž rovnocenným interpretačním nástrojem pro výklad celního sazebníku jsou také vysvětlivky k HS. V projednávané věci přitom vysvětlivky k číslu 8421 byly po celou dobu řízení platné a dlouhodobě obsahují demonstrativní výčet zboží, mezi něž se řadí i dialyzátory jako zvláštní typy filtrů. Jejich použití proto nijak nerozšiřuje ani nezužuje význam příslušného čísla celního sazebníku. Celní sazebník EU sám nedefinuje pojmy „stroj“ či „přístroj“ obsažené v názvu čísla 8421, a je proto legitimní využít vysvětlivky k HS jako interpretační pomůcku. Tyto materiály podle něj potvrzují, že dialyzátory je třeba považovat za přístroje umožňující cirkulaci kapaliny a současně provádějící její filtraci, což představuje jejich hlavní funkci. Nebyly dány důvody pro nepoužití vysvětlivek k HS ani souvisejícího stanoviska WCO, a že posuzované zboží mělo být v souladu s poznámkou č. 2 písm. a) ke kapitole 90 zařazeno do podpoložky KN 8421 29 80.

[8] Stěžovatel setrval na názoru, že rozsudek č. j. 1 As 9/2003-90 není možné aplikovat na nyní posuzovanou věc, jelikož vychází z právního stavu platného v období před vstupem České republiky do EU. Uvedené rozhodnutí totiž při sazebním zařazení dialyzátoru vycházelo z aplikace poznámky č. 2 písm. b) ke kapitole 90, aniž by přiznalo interpretační význam vysvětlivkám k HS či stanovisku WCO. Judikatura Soudního dvora EU později vysvětlivkám k HS přiznala významný interpretační význam, a obdobně vymezila i roli stanovisek, která sice nejsou právně závazná, avšak představují významnou indicii přispívající k výkladu rozsahu jednotlivých čísel a položek kombinované nomenklatury. I v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40 soud sice konstatoval, že vysvětlivky k HS nejsou právně závazné, současně je však při sazebním zařazení zboží zohledňoval a zkoumal, zda jejich použití nevede k nepřípustně restriktivnímu výkladu příslušné položky, což krajský soud v projednávané věci neučinil. Krajský soud nemohl založit své rozhodnutí o sazebním zařazení zboží na aplikaci poznámky č. 2 písm. b) ke kapitole 90 pouze s odkazem na starší judikaturu, aniž by přihlédl k vývoji právní úpravy a zejména k následnému vývoji judikatury po vstupu České republiky do EU, a měl při svém posouzení zohlednit všechny relevantní interpretační nástroje i judikurní závěry.

[9] Odůvodnění krajského soudu vykazuje podle stěžovatele i další nedostatky. Krajský soud přihlížel k účelu použití zboží, aniž by přezkoumatelným způsobem vysvětlil, proč k tomuto kritériu přistoupil. Podle judikatury Soudního dvora EU je účel použití relevantní pouze tehdy, pokud nelze zařazení výrobku provést na základě jeho objektivních znaků a vlastností. V projednávané věci jsou přitom podle stěžovatele tyto objektivní charakteristiky zřejmé a byly vyloženy prostřednictvím zbožíznaleckých otázek, jejichž závěry nebyly zpochybněny. Rovněž nesouhlasil s tím, že krajský soud při výkladu poznámky č. 2 ke kapitole 90 přihlédl k názvům kapitol celního sazebníku EU. Pokud totiž přihlížel k orientačnímu a nezávaznému názvu kapitoly, pouze tím akcentoval nezbytnost použití vysvětlivek k HS či stanoviska WCO. Za nesprávný považoval také závěr, že posuzované zboží má být zařazeno s ohledem na jeho povahu zdravotnického prostředku.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

pokračování

[15] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost je vadou, k níž by byl případně Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a proč považuje námítky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 146/2021-26). Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, respektive proč považoval vznesené námítky za nedůvodné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovanou judikaturu). Napadený rozsudek výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Je z něj patrné, z jakého důvodu shledal krajský soud žalobní body důvodnými.

[16] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost převážně v tom, že se krajský soud nezabýval vysvětlivkami k HS, příp. stanoviskem WCO. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že napadený rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu a judikaturu. Současně se vyjádřil i k povaze a použitelnosti vysvětlivek k HS, resp. z jakého důvodu nebylo na místě jejich použití. Krajský soud se v kontextu dřívější judikatury zdejšího soudu zabýval věcnou podstatou žalobních námitek, tedy zda napadené rozhodnutí za daných okolností případu ob stojí. Dospěl k závěru, že nikoliv. Rovněž v tomto ohledu tedy napadený rozsudek krajského soudu plně ob stojí. Námitka nepřezkoumatelnosti je nedůvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předepisuje, že jádro kasačních námitek směřuje do skutkových závěrů krajského soudu, na jejichž základě posoudil nesprávnost zařazení dovážených výrobků pod příslušnou podpoložku KN. Stěžovatel v kasační stížnosti nepředkládá žádné nové argumenty, s nimiž by se v odůvodnění napadeného rozsudku nevypořádal již krajský soud. Ten v napadeném rozsudku přehledně shrnul relevantní evropskou právní úpravu [celní sazebník EU a Všeobecná pravidla pro výklad KN obsažená v příloze I tohoto nařízení] a také stručně judikaturu Soudního dvora EU.

[18] Krajský soud správně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 9/2003-90. Uvedený rozsudek se zabýval totožnou situací, jaká nastala v nyní projednávané věci. Nelze přisvědčit stěžovateli, že je předmětný rozsudek již překonaný z důvodu, že v době jeho vydání Česká republika nebyla členem EU a nevycházela z judikatury Soudního dvora EU. Stěžovatelova námitka by měla opodstatnění, pokud by judikatura Nejvyššího správního soudu v dané věci byla skutečně překonána jiným soudním rozhodnutím. K tomu však dosud nedošlo. Judikatura soudního dvora není s uvedeným rozsudkem v rozporu a stěžovatel tvrzený rozpor rovněž nijak konkrétně nedoložil. Předmětný rozsudek je dodnes v judikatuře správních soudů využíván a jeho závěry ob stojí.

[19] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné na úvod připomenout, že se v nyní projednávané věci jedná o zboží označené jako *Dialyzer DIA 16LX*, *Dialyzer DIA 18LX*, *Dialyzer DIA 22LX*, *Dialyzer DIA 18HX*, *Dialyzer DIA 22HX*, *Dialyzer 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). Mezi stranami je nesporné, že předmětem posouzení je *Zařízení pro dialýzu ledvin Dialyzer DIA*, tj. jedná se o filtr, který slouží k filtraci krve. Rovněž je mezi stranami nesporné, že dialyzátor je zbožím, které je schopno svou funkci plnit pouze spolu s dialyzačním zařízením a jedná se o jeho součást. Je proto nepochybné, že dialyzátor nemůže sám o sobě plnit žádnou funkci a dialyzační zařízení zase nemůže fungovat bez něj.

[20] Krajský soud při posuzování zařazení zboží vycházel ze Všeobecných pravidel pro výklad KN obsažených v příloze celního sazebníku EU, dle nichž jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám, kapitolám, položkám a podpoložkám. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU vycházel též z objektivních charakteristik a vlastností posuzovaného zboží a účelu použití těchto výrobků. Není pochyb o tom, že při zařazování zboží se primárně vychází z jeho vlastností a charakteristiky, avšak nelze-li celní zařazení provést čistě na základě těchto znaků, je nutné přistoupit též k posouzení účelu zboží, je-li inherentní výrobku (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 25. 2. 2021, *Bartosch Airport Supply Services*, C-772/19, bod 24). Daná situace v projednávané věci nastala. Dle objektivní charakteristiky a vlastností by bylo možné posuzované zboží (zboží sloužící k filtraci krve/kapalin) zařadit do dvou následujících kapitol:

- 90 *OPTICKÉ, FOTOGRAFICKÉ, KINEMATOGRAFICKÉ, MĚŘICÍ, KONTROLNÍ, PŘESNÉ, LÉKAŘSKÉ NEBO CHIRURGICKÉ NÁSTROJE A PŘÍSTROJE; JEJICH ČÁSTI, SOUČÁSTI A PŘÍSLUŠENSTVÍ*
 - 9018 *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 *JADERNÉ REAKTORY, KOTLE, STROJE A MECHANICKÁ ZAŘÍZENÍ; JEJICH ČÁSTI A SOUČÁSTI*
 - 8421 *Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů*
 - 8421 29 *Ostatní*
 - 8421 29 80 *Ostatní*

pokračování

[21] Za této situace krajský soud musel přistoupit k posouzení účelu zboží v závislosti na jeho objektivních znacích a vlastnostech. Dialyzátor zařadil do kapitoly 90 KN. Vycházel přitom též z poznámek ke kapitole, kdy 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.

[22] Stěžovatel sám na str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí učinil úvahu na stejném podkladě, jako krajský soud. Posuzované zboží považoval za součást dialyzační jednotky, která spadá do kapitoly 90 KN, a je nutné přihlédnout při zařazení ke znění této kapitoly a poznámek k ní. Poznámku 2 však vyložil tak, že se primárně použije pravidlo písm. a) a až případně poté písmena následující. Než však přistoupil k výkladu přiléhavosti konkrétního písmene poznámky, zabýval se tím, zda lze využít vysvětlivky k HS nebo stanovisko WCO. Z jejich obsahu dovodil zařazení posuzovaného zboží do kapitoly 84 KN. Uvedený postup považuje Nejvyšší správní soud za nesprávný. K významu vysvětlivek k HS se judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně vyjadřovala. Je třeba uvést, že k zajištění správného použití kombinované nomenklatury, která pro účely celního zařazování zboží na unijní úrovni vychází z HS, vypracovává Evropská komise na základě čl. 9 odst. 1 písm. a) nařízení č. 2658/87 vysvětlivky, které zveřejňuje pravidelně v Úředním věstníku EU. K povaze vysvětlivek pak zdejší soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2013, č. j. 2 Afs 85/2012-40, uvedl, že: „Obsah vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře, které nenahrazují vysvětlivky k harmonizovanému systému, nýbrž jsou považovány za jejich doplněk a mají být konzultovány společně s nimi, musí být v souladu s ustanoveními kombinované nomenklatury a nesmí měnit jejich dosah. Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře tedy představují legitimní prostředek pro výklad kombinované nomenklatury za předpokladu, že jejich znění je v souladu se samotnými ustanoveními celního sazebníku (jeho výše uvedenými závaznými částmi) a nemění jeho význam. Totéž platí obdobně i pro vysvětlivky k harmonizovanému systému; oboje vysvětlivky tak sice významně přispívají k výkladu dosahu jednotlivých položek celního sazebníku, nemají však závaznou právní sílu:“

[23] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že v projednávané věci nebyl splněn předpoklad nutnosti výhradního použití vysvětlivek k HS. Celní sazebník EU spolu s poznámkami poskytuje jednoznačnou odpověď na to, kam posuzované zboží zařadit. Použití vysvětlivek k HS je na místě tam, kde mají přispět k výkladu jednotlivých položek celního sazebníku. Na základě toho lze dospět k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud vycházel přímo z celního sazebníku EU. Pro zařazení zboží využil jak vlastnosti a charakteristiku zboží, tak jeho účel, přičemž vzal v potaz i to, že mezi stranami není ani jedno z toho sporné. V otázce

posouzení zařazení dováženého zboží pod kód celního sazebníku se tak Nejvyšší správní soud ztotožňuje s posouzením krajského soudu. Ve věci lze odkázat též na kritéria uvedená v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 4. 5. 2015, *Oliver Medical*, C-547/13, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že pro zboží zařaditelné pod kódy 9018 a 9019 celního sazebníku je rozhodné (i) použití, ke kterému je dotčený výrobek určen výrobcem, (ii) způsoby jeho použití a (iii) místo jeho použití. Soudní dvůr EU zároveň uvedl, že „[v] této souvislosti je třeba poukázat na to, že podle vysvětlivky k HS k číslu 9018 seskupuje toto číslo nástroje a přístroje, které jsou v naprosté většině případů používány pouze v odborné praxi například lékaři, chirurgy, zubaři, veterinárními lékaři nebo porodními asistentkami zejména ke stanovení diagnózy, zabránění či léčení nemoci nebo operaci“ (bod 49 rozsudku *Oliver Medical*). Ze stejných premis vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, čj. 2 As 59/2003-70, č. 628/2005 Sb. NSS), která na rozsudek *Oliver Medical* v obdobných věcech i odkazovala (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2016, čj. 10 Afs 144/2015-54, bod 27, a ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 156/2015-35, bod 24). Výše uvedený popis kódů 9018 a 9019 celního sazebníku, jakož i znění vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře, je nutné interpretovat tak, že přístroje zařazené pod tyto kódy jsou primárně používány v profesionální lékařské praxi specializovaným personálem a jedná se o zdravotnické prostředky. Posuzované předměty jsou součástí či příslušenstvím zdravotnického zařízení a splňují kritérium inherentnosti tomuto výrobku. K obdobnému závěru dospěl Soudní dvůr EU ve věci ze dne 16. 5. 2019, *Estron A/S*, C-138/18, kde posuzoval, zda určitý konektor je součástí či příslušenstvím pomůcky pro nedoslýchavé. Bylo by proto nelogické posuzované dialyzátory řadit do kapitoly 84 KN. 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. Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry rozsudku č. j. 1 As 9/2003-90 nelze považovat za překonané, neboť dle pravidel výkladu zařazení zboží lze dospět k totožnému zařazení, k jakému dospěl zdejší soud v uvedeném rozsudku. Závěr z něj vyplývající je stále platný, neboť vysvětlivky k HS či KN jsou stále právně nezávazné a nemohou popřít jednoznačný způsob zařazení dle poznámek obsažených v KN, jak byl shora proveden.

[24] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 9/2003-90, vyplývá, 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. V rozsudku je dále uvedeno, 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

pokračování

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 specifičtější 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.“ Rozsudek je plně aplikovatelný na projednávanou věc a poskytuje odpověď na stěžovatelovy námitky.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 13. března 2026

David Hipšr
předseda senátu