



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce **Ing. M. H.**, zastoupeného Mgr. Vratislavem Cimrem, advokátem, se sídlem Vápencová 569/13, 147 00 Praha 4, proti **žalovanému Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, 113 54 Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2001, čj. 14272-48/01-03, o kasační stížnosti žalovaného proti rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2003, čj. 38 Ca 58/2002-56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho advokáta náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

Celní úřad Benešov vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 8. srpna 2001, zn. BN 5800/01-V48, celní dluh v celkové částce 34 114 Kč (z toho DPH v částce 34 114 Kč). Žalobce v celním prohlášení na propuštění dovezeného zboží do režimu volného oběhu, podaném dne 27. dubna 2000, zařadil 384 kusy dialyzátorů typového označení A. a G. P. do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku (nařízení vlády č. 318/1999 Sb., celní sazebník) 9018903000 jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje, jakož i přístroje ke zkoušení zraku; ostatní

nástroje a přístroje; přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)“, ač je podle názoru správního orgánu měl správně zařadit do podpoložky kombinované nomenklatury celního sazebníku 8421299000 jako „Odstředivky, včetně odstředivých ždímaček; přístroje k filtrování nebo čištění kapalin nebo plynů; stroje a přístroje k filtrování nebo čištění kapalin; ostatní; ostatní“. Dialyzátory tak zatěžovala sazba DPH ve výši 22 % a nikoliv snížená sazba DPH ve výši 5 %.

Celní ředitelství Praha žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 19. listopadu 2001, zn. 14272-48/01-03, odvolání žalobce zamítlo. Žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí především vyjádřil souhlas s tvrzením žalobce, že dialyzátor je nedílnou součástí dialyzačního monitoru, že je jeho podstatnou základní částí, bez jehož vložení do přístroje nedojde k pročištění krve, a že musí být po použití vyměňován. Přestože je tento přístroj součástí kompletní umělé ledviny, která jako celek patří do podpoložky 9018 90 30 kombinované nomenklatury, nelze jej do této podpoložky zařadit, neboť to vylučuje poznámka 2 a) ke kapitole 90 celního sazebníku. Dialyzátor není do podpoložky 8421 29 90 zařazen jako filtr, ale jako přístroj pro čištění jiných kapalin než vody. Správnost takového zařazení potvrdil Výbor pro harmonizovaný systém při Světové celní organizaci, který na svém 23. zasedání v květnu 1999 rozhodl, že dialyzátory pro hemodialyzační přístroje se zařazují podle poznámky 2 a) ke kapitole 90 do položky 8421 29 Harmonizovaného systému; tento názor byl v lednu 2000 publikován ve schváleném doplňku Seznamu názorů Výboru pro Harmonizovaný systém.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26. února 2003, čj. 38 Ca 58/2002-56, správní žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud vyšel z toho, že mezi účastníky je nesporné, že dialyzátor je nedílnou součástí dialyzačního přístroje, je její podstatnou základní částí, musí být po použití vyměňován, bez jeho vložení do přístroje nedojde k pročištění krve a je bezpochyby součástí kompletní umělé ledviny, která jako celek patří do podpoložky 9018 90 30 kombinované nomenklatury. Podstatu sporu spatřoval v otázce, do jaké položky kombinované nomenklatury má být zařazeno zboží pod názvem „části přístroje na dialýzu ledvin“ – dialyzátor a jakou sazbou daně z přidané hodnoty má být zatíženo. K této otázce uvedl, že stanovisko Výboru pro harmonizovaný systém o zařazení dialyzátorů pro hemodialyzační přístroje do položky 8421 29 Harmonizovaného systému s použitím poznámky 2 a) kapitoly 90 celního sazebníku bylo oficiálně publikováno v lednu 2000, přičemž celní sazebník pro rok 2000, v němž žalobce zboží dovezl, byl vydán nařízením vlády č. 318/1999 Sb., jež nabylo účinnosti již 1. ledna 2000, z čehož vyplývá, že stanovisko Výboru pro harmonizovaný systém nemohlo být do tohoto celního sazebníku včleněno. Správnost zařazení zboží do podpoložky 9018 90 30 je zřejmá ze znění poznámky 2 kapitoly 90 celního sazebníku. Pod písmenem a) této poznámky se uvádí, že části, součásti a příslušenství, které jsou výrobky zahrnutými do kteréhokoliv čísla této kapitoly, nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (vyjma čísel 8485, 8548 nebo 9033) se zařadí do příslušného čísla nezávisle na strojích, přístrojích nebo nástrojích pro které jsou určeny. Znění této poznámky tak rozvádí všeobecné pravidlo uvedené v Úvodu k celnímu sazebníku pod článkem II. bod 3 a), podle něhož číslo, které obsahuje specifitější popis, má přednost před čísly s obecnějším popisem. Zboží, jež dovezl žalobce pod názvem „části přístroje na dialýzu ledvin“ – o správnosti tohoto označení rovněž není mezi stranami sporu – však v kapitolách 84, 85, 90 či 91 jako výrobek zahrnutý do kteréhokoliv čísla těchto kapitol není uvedeno, a žalobce je proto nemohl do

příslušného čísla zařadit nezávisle na strojích, přístrojích nebo nástrojích, pro které je určeno. Žalobce správně postupoval podle poznámky 2 b) kapitoly 90 a dovezené zboží zařadil do čísla odpovídajícího strojům, přístrojům nebo nástrojům, jejichž je částí, součástí nebo příslušenstvím, tedy do podpoložky 9018 90 30 s názvem „Přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)“, neboť dovezené zboží nebylo jako samostatný výrobek s uvedením konkrétního čísla do kapitoly 84, ani kapitol 85, 90 a 91 celního sazebníku zahrnuto.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2003, čj. 38 Ca 58/2002-56, napadl žalovaný správní orgán (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností, a to z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Městským soudem v Praze v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stížnostní body lze shrnout takto: Vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, vydané Světovou celní organizací, již od roku 1996 popisují dialyzátor jako speciální typ filtru sestávající především z polopropustné membrány, kterou prochází kapalina difúzí, čímž jsou z kapalin oddělovány koloidní částice. Podle vysvětlivek k číslu 8421 se do tohoto čísla zařazují filtry a čističe všech typů, přičemž filtry na kapaliny této skupiny odlučují pevné, tukové, koloidní a další částice obsažené v kapalinách například tím, že tekutina je vedena listy, membránami, nebo pórovitými vrstvami listů. Dialyzátory pro hemodialyzační techniku sice bezpochyby jsou součástí kompletní umělé ledviny, která jako celek patří do podpoložky 9018 90 30 kombinované nomenklatury, avšak do této podpoložky je 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. Správnost zařazení dialyzátoru do položky 8421 29 byla Výborem pro harmonizovaný systém pouze potvrzena. Do celního sazebníku nebylo třeba nic nového včleňovat, neboť položka 8421 29 zde již byla obsažena. Zboží se zařazuje nezávisle na výši cla a daní a ostatních tarifních opatřeních. Skutečnost, že dialyzátory jsou od 1. 7. 2001 zatíženy sníženou sazbou daně z přidané hodnoty nemůže proto mít vliv na zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury. Stěžovatel vytýká Městskému soudu v Praze, že v úvahách o sazebním zařazení zboží opomíjí „definiční okruh právních zásad“ a mění tak pravidla pro zařazování zboží daná Mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolem o její změně. Z těchto důvodů se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku pro nezákonnost a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že napadený rozsudek pokládá za správný a jeho odůvodnění za přesvědčivé. Stěžovatel v kasační stížnosti pouze zopakoval námitky, které již uváděl v původním řízení a které soud jako nedůvodné odmítl. Žalobce proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal mu náklady právního zastoupení ve výši 3 500 Kč k rukám jeho právního zástupce.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze v rozsahu vymezeném kasační stížností a na základě důvodu v ní obsaženého [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a shledal kasační stížnost nedůvodnou. Řízení před Městským soudem v Praze nebylo ani ve smyslu § 109 odst. 3 zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nebylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, napadené

rozhodnutí není nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a ani rozhodnutí správního orgánu nebylo nicotné.

Skutkový stav nebyl mezi účastníky sporný, a proto Nejvyšší správní soud vyšel ze skutkového stavu, jak jej zjistil Městský soud v Praze v napadeném rozhodnutí.

K souzené věci je nezbytné přistupovat z hlediska základních zásad právního státu, především zásady vše je dovoleno, co není zákonem zakázáno, jakož i zásady právní jistoty. Zásada vše je dovoleno, co není zákonem zakázáno, je normativně vyjádřena v článku 2 odst. 4 Ústavy a v článku 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) tak, že každý (resp. podle Ústavy občan) může činit, co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. S tím souvisí pravidlo uvedené v článku 4 odst. 1 Listiny, podle něhož mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Článek 10 Ústavy, ve znění účinném před novelou provedenou ústavním zákonem č. 395/2001 Sb., normoval, že ratifikované a vyhlášené mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách, jimiž je Česká republika vázána, jsou bezprostředně závazné a mají přednost před zákonem.

Pramenem objektivního práva v České republice jsou zákony (jednoduché či ústavní), případně podzákonné právní předpisy či mezinárodní smlouvy kvalitativně specifikované v článku 10 Ústavy. Pramenem vnitrostátního objektivního práva nejsou rozhodnutí, stanoviska, vyjádření, vysvětlení nebo jiné úkony orgánů mezinárodních organizací. K tomu, aby byly vnitrostátně závazné, je nezbytná jejich recepce buď prostřednictvím transformace (doslovným přenosem normy mezinárodního práva do práva vnitrostátního), nebo adaptace (obsahový přenos) či inkorporace (vtažení normy mezinárodního práva do vnitrostátního právního řádu, tj. stanovení její vnitrostátní závaznosti, aniž by tato norma ztrácela formu mezinárodního práva). Je proto právně nerozhodná námitka stěžovatele, že vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží, vydané Světovou celní organizací, již od roku 1996 popisují dialyzátor jako speciální typ filtru oddělující koloidní částice a že podle vysvětlivek k číslu 8421 se do tohoto čísla zařazují filtry a čističe všech typů, přičemž filtry na kapaliny této skupiny odlučují mj. koloidní částice. Tyto vysvětlivky nejsou adresovány vnitrostátním subjektům, ale smluvním stranám Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží. Povinnost zajistit soulad vnitrostátního práva s pravidly popisu a číselného označování zboží, jakož i s jejich výkladem, tak stíhá Českou republiku, která ji může splnit jedinečně tak, že je učiní vnitrostátně závazná některými ze způsobů recepce.

Článek 10 Ústavy, ve znění účinném v rozhodné době, uvedenou mezinárodní úmluvu neinkorporoval, neboť ta nemá povahu mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách. Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží sice byl transformován přílohou k nařízení vlády č. 318/1999 Sb., celnímu sazebníku, avšak vysvětlivky, jichž se stěžovatel dovolává, nikoliv. Transformace obecně je způsobem recepce využívaným u unifikačních úmluv, kterou Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně se svou přílohou bezpochyby je. Je obvyklou praxí, že se smluvní strany dohodnou na způsobu zajištění jednotného výkladu úmluvy. Ani doslovný přenos obsahu úmluvy do

vnitrostátního právního řádu však není sto zajistit její jednotný výklad ve všech smluvních stranách, přičemž jen výklad prováděný smluvními stranami lze považovat za výklad autentický. Podávání legálního výkladu je pak například úlohou některého orgánu mezinárodní organizace. Tak je tomu, jak vyplývá z článku 7 odst. 1 písm. b) a c), i v případě Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a její přílohy: opatření k zajištění jednotné interpretace a aplikace Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží a jeho pravidelné přizpůsobování aktuálním změnám technologií a struktury mezinárodního obchodu je jedním z hlavních úkolů Světové celní organizace, jenž je realizován prostřednictvím Výboru pro Harmonizovaný systém.

Výklad obsažený ve Vysvětlivkách k Harmonizovanému systému 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. Žalobce se tedy při zařazování dialyzátorů do podpoložky kombinované nomenklatury nemohl těmito vysvětlivkami řídit; naopak byl povinen postupovat podle pravidel obsažených v celním sazebníku. Pokud smluvní strany chtějí zajistit, aby výklad podávaný jejich vnitrostátními orgány aplikujícími ustanovení úmluvy byl v souladu s výkladem podávaným orgánem úmluvy, musí tak učinit cestou recepce do národního právního řádu; jednou z cest, jak toho lze dosáhnout, je i možnost předvídaná v článku 3 odst. 3 Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně.

Týž závěr platí i o rozhodnutí Výboru pro harmonizovaný systém při Světové celní organizaci z května 1999, následně v lednu 2000 oficiálně publikovaném ve schváleném doplňku Seznamu názorů Výboru pro harmonizovaný systém z 24. zasedání Výboru, podle něhož se dialyzátory pro hemodialyzační přístroje zařazují podle poznámky 2 a) ke kapitole 90 do položky 8421 29 Harmonizovaného systému. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem Městského soudu v Praze, že již s ohledem na časové souvislosti nemohl zákonodárce toto rozhodnutí recipovat do celního sazebníku pro rok 2000. Zákonodárce na toto rozhodnutí zareagoval, avšak teprve v roce 2001, a navíc nikoliv novelizací celního sazebníku, ale novelizací zákona o dani z přidané hodnoty, provedenou zákonem č. 141/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Zákon č. 141/2001 Sb. v článku IV. bodu 2. novelizoval přílohu č. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, obsahující seznam zboží podléhající nižší sazbě daně tak, že za položku „ex 8421 21 – Domácí přístroje na úpravu vody a malé čistírny odpadních vod“ vložil novou položku „ex 8421 29 - Dialyzéry pro přístroje pro dialýzu krve“. Tímto počinem zákonodárce jednak vyjádřil vůli, aby dialyzátory, coby součásti přístroje na dialýzu ledvin, byly stejně jako celé tyto přístroje i nadále zatíženy sníženou pětiprocentní sazbou daně z přidané hodnoty; jednak nepřímou novelizoval celní sazebník: pozdější právní norma primární právní síly stanovila, že se dialyzéry pro přístroje pro dialýzu krve zařazují do položky 8421 29, čímž nepřímou změnila právní normu dřívější a navíc sekundární (podzákoně) právní síly. S ohledem na právní zásadu *lex retro non agit* však mohl zákon č. 141/2001 Sb., jenž nabyl účinnosti až 1. července 2001, nepřímou novelizovat teprve celní sazebník pro rok 2001, vydaný nařízením

vlády č. 441/2000 Sb., a nikoliv celní sazebník pro rok 2000, kdy žalobce dovezl zboží a učinil celní prohlášení.

Stěžovateli nelze dát za pravdu, 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 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.

Dále je nutno poukázat na to, 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. Na dialyzátor tak naopak dopadá poznámka 2 b) ke kapitole 90, podle níž se ostatní části, součásti nebo příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly, které jsou výhradně nebo zejména určeny pro určitý stroj, přístroj nebo nástroj anebo pro více strojů, přístrojů nebo nástrojů téhož čísla (též strojů, přístrojů nebo nástrojů čísel 9010, 9013 a 9031), vyjma těch, které jsou uvedeny v poznámce 2 a), zařadí do čísla odpovídajícího těmto strojům, přístrojům nebo nástrojům. Dialyzátor, jakožto výhradní součást přístroje pro dialýzu ledvin, se tedy zařadí do stejného čísla jako tento přístroj, tj. do čísla 9018 a podpoložky 9018 90 30 jako „Lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje, včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné přístroje, jakož i přístroje ke zkoušení zraku: ostatní nástroje a přístroje: přístroje a zařízení pro dialýzu ledvin (umělé ledviny, dialyzační přístroje)“.

Stěžovatel rovněž v kasační stížnosti poukazoval na pravidlo 1 všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, podle něhož mají názvy tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter, přičemž pro právní účely jsou pro zařazování zboží směrodatná znění čísel a odpovídajících poznámek ke třídám nebo kapitolám, jakož i všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, nestanoví-li znění čísel a poznámek ke třídám nebo kapitolám jinak. Skutečnost, že názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze orientační charakter, podle názoru Nejvyššího správního soudu neznamená, že by pro zařazování zboží byly zcela bez významu; takový závěr se přiči systematickému myšlení a výkladu právního předpisu. Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží je skutečně systémem, tedy množinou prvků uspořádaných podle jejich podobnosti a souvislosti v ucelené subsystémy prvků, které se vyznačují určitými společnými znaky, jež je odlišují od jiných subsystémů tohoto systému. Jestliže je kapitola 90 nazvána „Nástroje a přístroje optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické; jejich části, součásti a příslušenství“, má adresát tohoto systému – v souladu s „orientační“ povahou citované rubriky – právo předpokládat, že také do této kapitoly více než pětisetstránkového celního sazebníku budou součástí lékařských přístrojů skutečně zařazovány; nelze naopak vyžadovat, aby předpokládal, že součásti lékařských přístrojů budou řazeny do kapitoly 84, nazvané „Jaderné reaktory, kotle, stroje a mechanická zařízení; jejich části a součásti“. Vzhledem k tomu, že „směrodatné“ znění čísel a poznámek v souzeném případě tento výchozí předpoklad nijak nevyvrací, ale naopak potvrzuje [viz poznámka 2 b) ke kapitole 90], je třeba závěr o zařazení dialyzátorů do podpoložky 9018 90 30 považovat za věcně správný.

Podpůrně lze užít i zvláštního argumentu právní logiky, a sice argumentu *reductio ad absurdum*, který lze použít buď samostatně, nebo tehdy, dovádí-li výklad podle několika jiných argumentů k rozporným (neslučitelným) závěrům; ten výklad, který nedává rozumný smysl, je pak třeba odmítnout (Knapp, V.: Teorie práva, C. H. Beck, 1995, s. 173). Zařazení dialyzátoru do podpoložky 8421 29 90 by znamenalo, že před 1. červencem 2001 by tato součást, bez níž nemůže přístroj pro dialýzu ledvin fungovat a která musí být po každé provedené dialýze vždy vyměněna, byla zatížena dvacetidvouprocentní sazbou daně, zatímco sám přístroj by byl zatížen pouze pětiprocentní sazbou daně z přidané hodnoty. Takový výklad postrádá rozumný smysl, a proto je nutno jej odmítnout. V souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrozumnějších – často velmi pochybných a voluntaristických – důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům, vyjádřit. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost. Tím není popřena zásada nezávislosti zařazování zboží na výši cla, daňové sazby a tarifních opatření, které se dovolává stěžovatel. Tuto zásadu nelze slepě uplatňovat tak, aby vedla k absurdním důsledkům, neboť právní řád České republiky tvoří jednotný celek, jehož jednotlivé části jsou spolu ve vzájemných systémových souvislostech. Konkrétní pravidlo chování proto bývá vyjádřeno často nikoliv v jediném předpise, ale v několika předpisech, případně, neposkytuje-li jeden právní předpis jednoznačnou odpověď na určitou právní otázku, je nezbytné vyložit ji v systémových souvislostech s předpisy ostatními tak, aby tato otázka byla spravedlivě a rozumně zodpovězena.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Městského soudu v Praze je správné, a kasační stížnost jako nedůvodnou proto zamítl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Žalobce požadoval, aby mu soud přiznal náklady právního zastoupení ve výši 3 500 Kč, tedy ve výši, kterou stanoví § 11 vyhlášky č. 484/2000 Sb., kterou se stanoví paušální sazby výše odměny za zastupování účastníka advokátem nebo notářem při rozhodování o náhradě nákladů v občanském soudním řízení a kterou se mění vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soudní řád správní však upouští od paušálních sazeb výše odměny za zastupování účastníka advokátem, neboť v § 133 stanoví, že pouze u řízení zahájených před nabytím jeho účinnosti se odměna stanoví podle dosavadních předpisů, tj. podle vyhlášky č. 484/2000 Sb., pokud jde o řízení zahájená po 1. 1. 2001. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě u krajského soudu, neboť to je skončeno nabytím právní moci rozhodnutí, ale je novým řízením o mimořádném opravném prostředku, jež je zahájeno dnem, kdy kasační stížnost dojde soudu, který napadené rozhodnutí vydal, nebo Nejvyššímu správnímu soudu (§ 32 ve spojení s § 106 odst. 4 s. ř. s.). V souzené věci bylo řízení o kasační stížnosti zahájeno 22. dubna 2003, a proto se výše odměny za zastupování advokátem určí podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu; podle tohoto předpisu náleží advokátu za jeden úkon právní služby, spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti, odměna ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d)] a náhrada hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3), celkem tedy 1 075 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí není s o u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. května 2004

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu