

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **K., s. r. o.**, zast. JUDr. Pavlem Omelkou, AK ve Zlíně, Sadová 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2004, č. j. 30 Ca 97/2002 – 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele. V této žalobě stěžovatel navrhoval zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2002, č. j. 11236/2000/FŘ/130, kterým zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 18. 9. 2000, č. j. 176324/00/303918/4385, platebního výměru č. 609, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1999 ve výši 63 230 Kč.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl tyto důvody kasační stížnosti: nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí

vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. O návrhu stěžovatele podle § 107 s. ř. s. (odkladný účinek) rozhodl Nejvyšší správní soud dne 15. 10. 2004.

Stěžovatel spatřuje pochybení správce daně i žalovaného při vyměření DPH, když tato daň byla stěžovateli vyměřena v sazbě 22% u distribuovaných CD - ROM obsahujících výukový software s tím, že se jedná o zboží. Stěžovatel namítá porušení § 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), v tehdy platném znění, když stěžovatel distribuoval výukové programy na nahraných nosičích, přičemž tato distribuce výukového software byla vždy klasifikována jako služba a měla být zatížena sazbou DPH v sazbě 5 %.

Stěžovatel má zato, že pokud Krajský soud bez dalšího akceptoval názor žalovaného, že rozhodující pro posouzení, zda předmětné CD - ROM jsou zbožím či nikoli, je závazná informace Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“), kterou je správce daně ve smyslu § 16 odst. 1, 2 zákona o DPH vázán, pokud jde o zařazení zboží do základní či snížené sazby DPH, pak jednoznačně pochybil a nesprávně posoudil právní otázky v předcházejícím řízení, stejně jako je nesprávně posoudil žalovaný a správce daně. Stěžovatel považuje jako zásadní nepochopení kompetence Generálního ředitelství cel, jehož závaznou informací ohledně zatřídění zboží je sice správce daně vázán, avšak tomuto GŘC nepřísluší rozhodovat o tom, co je zboží; k tomu je příslušný Český statistický úřad. Stěžovatel setrval na tvrzení, že software není zbožím, proto závazná informace GŘC není rozhodující pro správce daně při vyměření DPH s odkazem na § 16 odst. 1 zákona o DPH. K tomu stěžovatel předložil důkaz – stanovisko Ministerstva financí, GŘC ze dne 14. 6. 2000, ze kterého vyplývá, že software není zbožím ve smyslu § 2 písm. d) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“), a nemůže být zařazen do kombinované nomenklatury celního sazebníku. Navíc GŘC uvádí, že vydává závazné informace pouze pro zboží, což jsou v tomto případě nosiče software, nikoliv software samotný. Soudu byla předložena informace daňové a finanční poradkyně stěžovatele, která veškeré vzorky produktů distribuované stěžovatelem osobně předložila GŘC se žádostí o posouzení, zda se jedná o službu nebo o zboží; tyto produkty byly stěžovateli vráceny s tím, že k takovému posouzení nejsou kompetentní, ale pokud jde o software, jedná se o službu.

Stěžovatel rovněž namítá další vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu; správní orgán vycházel z nesprávného závěru, že stěžovatel prodával zboží, které mělo být zatíženo sazbou DPH ve výši 22 %, aniž by si v tomto směru vyžádal posouzení Českého statistického úřadu, který jediný je oprávněn rozhodovat o tom, zda je konkrétní produkt zbožím nebo službou. Tento zásadní rozpor nebyl řešen ani jedním ze správních orgánů a tyto použily pouze informaci GŘC při rozhodování o DPH. Na základě toho stěžovatel prakticky nemohl unést důkazní břemeno v daňovém řízení.

Stěžovatel upozorňuje na skutečnost, že s výjimkou tohoto obchodního případu stěžovatele, byly až do nedávno parlamentem schválené změny zákona o DPH všechny obdobné obchodní případy v celé České republice realizovány v režimu 5 % sazby DPH při distribuci software jako služby. Nový zákon o DPH ve znění platných předpisů do 1. 1. 2004 na tuto konkrétní položku reagoval, když dodávky software zařadil z 5 % snížené sazby DPH, tedy prokazatelně z kategorie služby do základní sazby DPH. Je tedy zřejmé, že do 31. 12. 2003 platil pro software režim snížené sazby, i když byl distribuován

na nosičích, které podléhají základní sazbě, neboť v těchto případech převažuje cena software nad nosičem a uplatňuje se snížená sazba na veškeré produkty.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ve smyslu § 16 odst. 2 zákona o DPH, ve znění platném pro příslušné zdaňovací období platí, že: *„...Pro správné zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. 1 a přílohy č. 3 k tomuto zákonu je rozhodná informace celních orgánů o sazebním zařazení zboží...“*. Z textu zákona tedy zcela jednoznačně vyplývá, že pokud GŘC označilo žalobcem prodávané produkty jako zboží a následně je pak zcela jednoznačně zařadilo do nomenklatury celního sazebníku pod položkou 8524 31 00 (Disky pro laserové snímací systémy - - Pro reprodukci jiného záznamu než obrazu), je touto závaznou informací o zařazení zboží vázán jak správce daně a žalovaný, tak i stěžovatel jakožto daňový subjekt. Z tohoto důvodu se žalovaný nemůže ztotožnit rovněž s námitkou stěžovatele, že § 16 odst. 1 zákona o DPH se vztahuje pouze na zatřídění zboží, nikoliv služby, kterou software na nosiči prokazatelně je.

Na této skutečnosti nemůže podle názoru žalovaného nic změnit ani námitka stěžovatele, že na jeho přímý dotaz celní orgány sdělily, že software obecně není zbožím ve smyslu celního zákona. Jak už bylo výše uvedeno, pro daný případ je rozhodná informace celních orgánů o sazebním zařazení zboží a to ve smyslu § 16 odst. 2 zákona o DPH.

Další důležitou skutečností v tomto ohledu je, že Český statistický úřad je kompetentní pouze k zatřídění produkce dle statistických klasifikací do SKP (standardní klasifikace produkce, pozn. NSS), na základě kterých jsou ve smyslu zákona o DPH zdaňovány dle tohoto zatřídění pouze služby. Zboží je pak zdaňováno dle Celního sazebníku, na který vysvětlivky k SKP v některých případech odkazují s tím, že podrobnější vymezení je pro tyto položky v Celním sazebníku. S ohledem na znění již zmíněného § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH nelze tedy toto zatřídění považovat za důkaz, že předmětné produkty nejsou zbožím, ale službou z hlediska citovaného zákona.

Povinností správce daně je dbát, aby byla daň vyměřena a odvedena ve správné výši, to znamená v případě daně z přidané hodnoty kontrolovat, zda stěžovatel, jakožto daňový subjekt, použil ve smyslu § 16 zákona o DPH správnou sazbu daně pro daný druh zdanitelného plnění. Žalovaný neshledal v tomto směru žádné pochybení a z výše uvedených důvodů došel k závěru, že hodnocení předmětných zdanitelných plnění správcem daně bylo ve shodě se závazným stanoviskem GŘC a jeho další postup byl pak plně v souladu se zněním § 16 zákona o DPH.

Ostatní důkazní prostředky, stěžovatelem navržené, nebyly žalovaným jakožto odvolacím orgánem v odvolacím řízení akceptovány, neboť neřeší jednoznačně základní otázku, kterou je správnost zařazení konkrétních produktů mezi zboží či služby a nemohou vyvrátit jednoznačné výše zmíněné stanovisko GŘC.

Ve svém podání stěžovatel zcela přehlíží, že předmětné produkty, přesně vymezené Harmonizovaným systémem popisu číselného označování zboží jsou standardním výrobkem, určeným pro širokou distribuci nejrůznějším, předem nespecifikovaným uživatelům s tím, že vlastní nosič je s daty i instrukcemi nezvratně spojen a tvoří jeden celek. Navíc, pro svá tvrzení, že „*...distribuce výukového software byla vždy klasifikována jako služba a měla být zatížena sazbou DPH 5 % ...*“ nemá žádný důkaz.

Obdobně pak tvrzení stěžovatele o „informaci daňové a finanční poradkyně stěžovatele, že *... předmětné produkty byly stěžovateli vráceny s tím, že k takovému posouzení nejsou kompetentní...*“ je plně vyvráceno důkazními prostředky správce daně, kdy GŘC jednotlivé produkty jednoznačně zatřídilo jako zbožím, jehož důkazem je potvrzení o zatřídění produktu GŘC. Zejména pak postrádá logiku tvrzení stěžovatele, že „...GŘC nepřísluší rozhodovat o tom, co je zboží. ...“. Z logiky věci vyplývá, že určitý produkt nemůže být současně zbožím i službou. Takto vymezuje služby i zákon o DPH v § 2 odst. 2 písm. b)“...službami (jsou) všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv, ...“. Jestliže tedy GŘC, po posouzení jednotlivých konkrétních produktů, distribuovaných stěžovatelem, při dodržení předepsaného postupu, pravomocně posoudilo produkty jako zboží, pak z hlediska daňového je tato informace pro správce daně i stěžovatele závazná.

Dále žalovaný upozorňuje na skutečnost, že předmětné softwarové nosiče obsahující data a instrukce, obsahují užitnou hodnotu, která spočívá v umožnění reprodukce obrazového a zvukového záznamu. To je pro zákazníka důvod, pro který softwarové nosiče CD - ROM obsahující data a instrukce kupuje a platí za ně kupní cenu. Tyto skutečnosti judikoval ve svém rozsudku sp. zn. 38 Ca 472/99 rovněž Městský soud v Praze. Ze stejného důvodu pak žalovaný v odvolacím řízení neusiloval o polemiku s žalovaným předloženými odbornými články a pojednáními.

Jestliže stěžovatel odkazuje na skutečnost, že: *„...nový zákon o DPH ve znění platných předpisů od 1. 1. 2004 na tuto konkrétní položku reagoval, když dodávky software zařadil z 5% snížené sazby DPH, tedy prokazatelně z kategorie služby do základní sazby DPH. Je tedy zřejmé, že do 31. 12. 2003 platil pro software režim snížené sazby, i když byl distribuován na nosičích, které podléhají základní sazbě, neboť v těchto případech převažuje cena software nad nosičem, tedy v souladu se zákonem se uplatňuje snížená sazba na veškeré produkty“*, pak je třeba uvést, že pro posouzení tohoto daňového případu je rozhodující právní úprava zákona o DPH ve znění platném pro příslušné zdaňovací období. Se závěry, které stěžovatel vyvozuje z nově přijaté právní úpravy se žalovaný nemůže v žádném případě ztotožnit a to ze všech důvodů, které byly již výše uvedený v tomto vyjádření ke kasační stížnosti.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Stěžovatel podal dne 26. 1. 2000 Finančnímu úřadu ve Zlíně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1999. Výzvou ze dne 11. 2. 2000, č. j. 29550/00/303918/4385, požadoval správce daně ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) odstranění pochybností a prokázání údajů, konkrétně oprávněnost použití snížené sazby DPH tam jmenovaných dokladů. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval podáním ze dne 24. 2. 2000, v němž uvádí informace o klasifikaci poskytnuté společností S., s.r.o. (poradenské pracoviště)o tom, že příslušná je sazba 5 %. Dne 15. 9. 2000 ukončil správce daně vytýkací řízení (č. j. 175674/00/303936/1930) a dne 18. 9. 2000 vydal platební výměr č. 609, č. j. 176324/00/303918/4385, na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1999, jímž stanovil základ daně a výši daně z přidané hodnoty ve výši 63 230 Kč. Stěžovatel podal odvolání proti tomuto platebnímu výměru, které došlo správci daně dne 24. 10. 2000. V něm setrval na názoru, že nahraný technický nosič při dodávce software je hmotným projevem služby se sníženou sazbou DPH. Ve správním spise je dále založeno sazební zařazení CD – počítačové hry, erotické tituly, shareware ze dne 15. 9. 2000, v němž se sděluje, že je oprávněno vyjadřovat se pouze k sazebnímu zařazení zboží ve smyslu celního zákona. „Datové produkty“ (např. software, počítačové hry,

shareware, erotické tituly) nejsou v kombinované nomenklatuře celního sazebníku uvedeny a nelze je tedy ve smyslu celního zákona považovat za zboží; za ty se považují nosiče těchto „datových produktů“, jako jsou diskety, kompaktní disky atd., a to ať jsou nebo nejsou nahrané. Nahrané kompaktní disky se v celním sazebníku zařazují do čísla 8524, další zařazení záleží na druhu záznamu (audio, video, datový). Na to stěžovatel doplnil své odvolání podáním ze dne 1. 2. 2001.

Sdělením Ministerstva financí, GŘC, odboru 18, ze dne 14. 6. 2000, č. j. 13053/00-32, byl o zařazení software vyrozuměn stěžovatel v tom smyslu, že software není zbožím podle § 2 odst. d) celního zákona, a proto nemůže být zařazen do kombinované nomenklatury celního sazebníku. GŘC vydává závazné informace pouze na zboží a proto může být takováto závazná informace vydána pouze na nosiče softwaru. Pokud chce stěžovatel zařadit službu, je mu doporučeno obrátit se na Český statistický úřad.

Závazná informace o sazebním zařazení zboží, vydaná Ministerstvem financí ČR, GŘC, č. 07-2833-2000, č. j. 36671/00-32, ze dne 2. 1. 2001, zařazuje zboží popsané jako softwarový nosič CD - ROM (kompaktní disk – paměť určená pouze ke čtení), který obsahuje data a instrukce, které se používají pro počítače PC IBM kompatibilní, vybavené operačním systémem Windows; Interaktivní CD - ROM pro děti od předškolního věku po třetí třídu slouží pro výuku matematiky; Software sestavený v tomto programu tvoří jediný celek sestávající ze stovek matematických úkolů, z nichž každý představuje jeden kreslený příběh; do nomenklatury celního sazebníku, který byl vydán jako příloha k nařízení vlády č. 318/1999 Sb. pod č. 85243100. V odůvodnění se cituje text čísla 8524 Harmonizovaného systému: „Gramofonové desky, magnetické pásky a jiná nahraná média pro záznam zvuku nebo podobné záznamy, včetně matric a galvanických otisků pro výrobu desek, avšak vyjma kapitoly 37“. Totožné je hodnocení produktů počítačové zpracování televizní soutěže R., K. a erotický titul H. H., č. závazné informace 07 -2834-2000, 07-2835-2000 a 07-2836-2000. Další doplnění odvolání stěžovatele proti prvostupňovému rozhodnutí bylo podáno dne 29. 5. 2001.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 2. 2002, č. j. 11236/2000/FŘ/130 bylo odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně shora označenému zamítnuto s tím, že s ohledem na vázanost závazné informace GŘC je nutno považovat předmětné produkty za zboží.

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 15. 4. 2002 se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného shora označeného i rozhodnutí Finančního úřadu Zlín jemu předcházejícího, když napadal nesprávnost vymezení pojmu věcí movitých a hodnocení dodávky softwaru jako služby se sazbou 5 % DPH.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Brně zamítavým rozsudkem pro nedůvodnost, svůj právní názor opírá o závaznost informace GŘC pro posouzení, zda předmětné CD - ROM jsou zbožím či nikoli. Správce daně je ve smyslu § 16 odst. 1, 2 zákona o DPH vázán, pokud jde o zařazení zboží do základní či snížené sazby, informací celních orgánů o sazebním zařazení zboží. Závaznost předmětných informaci vyplývá rovněž z příslušných ustanovení celního zákona (§ 46). Žalovaný nejednal protizákonně, jestliže se odmítl zabývat hodnocením všech ostatních důkazů předložených žalobcem v daňovém řízení, protože se v dané věci v předloženém spisu nachází závazná informace o sazebním zařazení zboží ze dne 2. 1. 2001.

V souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /§ 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./

nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /§ 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívat buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle § 2 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, platného do 31. 12. 2000, pro účely tohoto zákona se rozumí zbožím věci movité, tepelná a elektrická energie, plyn a voda; za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry, pokud tento zákon nestanoví jinak. Písm. b) téhož ustanovení rozumí službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv.

Zákon ve svém § 16 odst. 1 říká, že u zboží se uplatňuje základní sazba. U zboží uvedeného v příloze č. 1, která je nedílnou součástí tohoto zákona, a u tepelné energie, která se zařazuje do podpoložek celního sazebníku podle nosičů, se uplatňuje snížená sazba. Odst. 2 téhož ustanovení uvádí, že pro správné zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. 1 a přílohy č. 3 k tomuto zákonu je rozhodná informace celních orgánů o sazebním zařazení zboží.

Celní zákon ve znění platném pro posuzované období stanovuje v § 46 odst. 1, že každý může od celních orgánů požadovat informaci o celních předpisech uplatňovaných v konkrétním případě. Nevztahuje-li se žádost týkající se zboží, které má obchodní charakter, na konkrétní dovoz nebo vývoz, nemusí celní orgány informaci podat. Odst. 2 téhož ustanovení říká, že celní orgány vydávají na základě písemné žádosti rozhodnutí o sazebním zařazení zboží nebo o původu zboží (dále jen "závazná informace"). K žádosti musí být připojeny potřebné vzorky, nebo není-li to vzhledem k povaze zboží možné, vyobrazení a technický popis zboží. Každá žádost se může týkat jen jednoho druhu zboží. Vyžádá-li si příslušný celní orgán k správnému posouzení žádosti odborný odhad nebo provedení analýzy zboží, hradí náklady na vyhotovení odborného odhadu nebo analýzy žadatel o závaznou informaci. Ministerstvo stanoví vyhláškou náležitosti žádosti o závaznou informaci. Dle odst. 3 závazná informace o původu zboží musí být vydána nejpozději do 150 dnů ode dne přijetí žádosti příslušným celním orgánem. Odstavec 4 upřesňuje, že závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pouze a) pro účely sazebního zařazení zboží, b) pro zboží, které je uvedeno v celním prohlášení přijatém po vydání této závazné informace. Ve smyslu odst. 5 je závazná informace o původu zboží závazná pouze a) pro účely stanovení původu zboží, b) pro zboží, u kterého má být stanoven preferenční nebo nepreferenční původ po vydání této závazné informace. Osoba, které byla závazná informace vydána, musí být

při jejím použití dle odst. 6 schopna prokázat, že a) zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci o sazebním zařazení, nebo b) zboží a okolnosti určující získání původu zboží zcela odpovídají zboží, které je popsáno v závazné informaci o původu zboží. Závazná informace (odst. 7) je závazná po dobu a) šesti let, v případě sazebního zařazení zboží, b) tří let, v případě původu zboží, ode dne jejího vydání. Dle odst. 8 byla-li závazná informace vydána na základě nepřesných, neúplných nebo nepravdivých údajů žadatele, celní orgán, který ji vydal, ji zruší. Závazná informace přestává platit (odst. 9) a): v případě sazebního zařazení 1. dostala-li se do rozporu s právním předpisem, který nabyl účinnosti po jejím vydání, 2. není-li v souladu s výkladem jedné z nomenklatur uvedených v § 58 písm. a) a b) z důvodů změny kombinované nomenklatury nebo výkladu sazebního zařazení podle poznámek a vysvětlivek k nomenklatuře Harmonizovaného systému označování a číselného popisu zboží, celní orgány musí o této skutečnosti osobu, které byla závazná informace vydána, informovat, 3. oznámením o jejím zrušení osobě, které byla vydána; b): v případě původu zboží 1. dostala-li se do rozporu s právním předpisem, který nabyl účinnosti po jejím vydání, nebo s mezinárodní smlouvou uzavřenou po jejím vydání, 2. není-li v souladu s vysvětlivkami a stanovisky přijatými k výkladu mezinárodních smluv upravujícími stanovení původu zboží; celní orgány musí o této skutečnosti osobu, které byla závazná informace vydána, informovat, 3. oznámením o jejím zrušení osobě, které byla vydána. Dle odst. 10 je-li závazná informace neplatná z důvodů uvedených v odstavci 9 písm. a) bodech 2 a 3 nebo písm. b) bodech 2 a 3, může osoba, které byla závazná informace vydána, závaznou informaci použít ještě po dobu šesti měsíců ode dne oznámení o její neplatnosti, jestliže na základě této informace uzavřela závazné smlouvy o prodeji nebo nákupu zboží. Je-li závazná informace neplatná z důvodů uvedených v odstavci 9 písm. a) bodu 1 nebo písm. b) bodu 1, může být doba, po kterou může být závazná informace používána i po zrušení její platnosti, stanovena právním předpisem, s nímž se dostala do rozporu.

Dle zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, § 19 o statistické klasifikaci a statistických číselnících, kde v odst. 1 Český statistický úřad ve spolupráci s ministerstvy vytváří statistické klasifikace a statistické číselníky (dále jen "klasifikace") a poskytuje z nich informace. Pak dle odst. 2 vydání klasifikace oznamuje Český statistický úřad ve Sbírce zákonů s uvedením místa, kde jsou klasifikace k dispozici. Klasifikace jsou závazné pro orgány vykonávající státní statistickou službu a pro zpravodajské jednotky při poskytování údajů pro statistická zjišťování, při jejich zpracování a dále v těch případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpis (odst. 3).

Dle § 2 celního zákona ve znění platném pro rozhodné období § 2 (o dalších základních pojmech) se pro účely tohoto zákona rozumí a) osobou jak fyzická tak právnická osoba, pokud ze souvislostí nevyplývá, že se jedná pouze o fyzickou osobu nebo pouze o právnickou osobu, b) českou osobou fyzická osoba mající bydliště a právnická osoba mající sídlo na území České republiky (dále jen "tuzemsko"), c) zahraniční osobou fyzická osoba mající bydliště a právnická osoba mající sídlo v zahraničí, d) zbožím veškeré hmotné věci movité a elektrická energie uvedené v kombinované nomenklatuře celního sazebníku, ...

Nejvyšší správní soud konstatuje, že logickým a gramatickým výkladem všech uvedených ustanovení lze dospět v předmětné věci pouze k jedinému právnímu závěru o tom, že prodej CD - ROM byl zdaněn správně, když byl posouzen jako zboží v základní sazbě 22 %. Tento závěr se opírá o vymezení definice služby obsažené v zákoně o DPH, který ji pojímá jako činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv. Pod těmito činnostmi si totiž lze představit např. zpracování dat

a související služby včetně údržby a oprav kancelářských a počítacích strojů, rovněž tak poradenská služba v oblasti technického vybavení pro počítače (hardware), dodávky a poradenská služba v oblasti operačního vybavení pro počítače a programů na zpracování dat (software), příprava a vytváření software na objednávku, ošetření a údržba software, služby související se zpracováním dat, služby související s činností databank, služby související s údržbou a opravami kancelářských a počítacích strojů, včetně elektronických zařízení na zpracování dat. Z uvedeného plyne, že stěžovatel nemohl distribuovat službu.

Prodej CD či jiných nosičů tedy nelze v dané právní úpravě za předmětné zdaňovací období chápat jakýmkoli jiným způsobem naznačovaným stěžovatelem, tím spíše se upínat na vymezení věci ve smyslu občanského zákoníku v obecné rovině.

Nejvyšší správní soud upomíná, že v obdobné věci judikoval pod č. j. 2 Afs 60/2004 - 72 ze dne 11. 11. 2004 tak, že půjčování videokazet s nahranými filmy je třeba pro účely daně z přidané hodnoty posuzovat jako pronájem, po jehož skončení se pronajatá věc vrací pronajímateli; této činnosti tedy odpovídá základní sazby daně (§ 16 odst. 6 zákona o DPH ve znění zákona č. 208/1997 Sb.).

Za těchto okolností Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani další námitky stěžovatele o tvrzeném nedostatečném dokazování a jeho vlivu a o nesprávném posouzení právní otázky o vadnosti předcházejícího správního řízení dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud shodně se závěrem krajského soudu shledal rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. V dané věci nebylo třeba vyžadovat vyjádření Českého statistického úřadu o tom, zda distribuovaná CD byla lze považovat za službu, jelikož závazné posouzení – stanovisko GŘC zcela vyčerpalo stěžovatelovu nejasnost ohledně povahy předmětu zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil s hodnocením vázanosti správce daně zařazením zboží do příslušné sazby, učiněným informací celních orgánů o sazebním zařazení zboží ve smyslu § 16 odst. 1, 2 zákona o DPH, jak vyhodnotil Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí.

K poslední námitce stěžovatele o současné právní úpravě dané problematiky je třeba odkázat na § 75 odst. 1 s. ř. s., který stanovuje, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního, onen

soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. prosince 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu