

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **N., spol. s r. o. „v likvidaci“**, zast. JUDr. Petrem Orctem, AK se sídlem v Praze, Jungmannova 24, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** Praha 1, Letenská 15, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. ledna 2005, č. j. 6 Ca 197/2003 – 69,

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 dovolává nesprávnosti shora označeného rozhodnutí Městského soudu v Praze ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Městský soud v Praze zamítl žalobu stěžovatele, jíž se domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2003, č. j. 184/19793/2003, kterým žalovaný přezkoumal odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 7572/130/2002 ze dne 22. 7. 2002, kterým bylo rozhodnuto v přezkumném řízení dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) tak, že se odvolání zamítá.

Stěžovatel spatřuje jako vadné základní východisko tu skutečnost, že soud nesprávně chápe význam § 16 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), když jej neinterpretoval v intencích úpravy zjišťování skutkového stavu podle ZSDP.

Není pravdou, že příslušnost zboží ke snížené DPH lze prokázat toliko závaznou informací v relevantním znění a dle § 46 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. Výraz „uzná“, použitý v § 16 odst. 2 ZDPH, znamená jen tolik, že daňový orgán, je-li mu taková závazná informace předložena, již nemá jinou možnost, než její obsah plně respektovat. Současně však tato úprava v žádném případě nepředstavuje prolomeni zásad, na nichž spočívá úprava ZSDP týkající se zjišťování a prokazování skutkových okolností daňovým subjektem. Zásadní význam těchto okolností je ještě umocněn tím, že daňové orgány trvaly na předložení závazné informace stěžovatelem podle § 16 odst. 2 ZDPH (avšak ve zněni novely měnící původní obsah tohoto paragrafu) a pak uzavřely, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel poukazuje na možnost předkládat listinu s obsahem odpovídajícím institutu závazné informace, tedy toliko fakultativní právo daňového subjektu ke zjednodušení důkazního řízení.

Stěžovatel má dále zato, že soud nesprávně posoudil právní otázku, zda může správce daně jako podklad pro svůj úsudek podle § 28 odst. 1 věta 2 ZSDP použít výše zmíněnou závaznou informaci z roku 1996. Vadu daňového řízení vidí stěžovatel v tom, že úsudek o zařazení předmětného zboží správcem daně do položky 1704 celního sazebníku nemá oporu ve spise, není opřeno o žádné konkrétní důkazní prostředky.

Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu o tom, že si správce daně mohl učinit úsudek na základě závazné informace z 24. 6. 1996, neboť se jedná podle své povahy o individuální správní akt s účinky *pro futuro* a jeho zpětná aplikace na zdanitelná plnění v roce 1993 či 1994 je s ohledem na zákaz retroaktivity nepřípustná. Stěžovatel dále konstruuje příklad absurdní situace, z níž dovozuje závěr, že správce daně si měl počínat tak, jakoby ona závazná informace z r. 1996 vůbec neexistovala a neměla působit ani jako důkaz či vodítko pro rozhodnutí správce daně. Takovýto důkaz by byl vzhledem ke své podstatě nezákonný. Použití takového postupu má pro stěžovatele dle jeho pocitu horší důsledky, než kdyby se jednalo o použití postupu dle § 31 odst. 5 ZSDP. Daň byla vyměřena na základě skutečnosti, která v době zdanitelného plnění neexistovala a která nastala až později poté, co byla daň vyměřena a zaplacena, ale plátce daně již zbožím ani nedisponoval. V tomto spatřuje stěžovatel mimo jiné porušení čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod.

Pokud si správce daně chce činit úsudek o určité otázce podle 28 odst. 1 věta 2 ZSDP, pak toto neznamená, že takový úsudek může vycházet ze svévolné úvahy, aniž by byly reflektovány všechny k danému případu relevantní skutečnosti. Naopak, úsudek správního orgánu o předběžné otázce musí vyplývat ze souhrnu ve věci předložených důkazních prostředků (argumentů) a logicky z nich vyvozovat určitý právní závěr. Je tedy nepochybné, že v souladu s § 16 ZDPH ve spojení s § 31 ZSDP, musí mít daňový subjekt plně zachovánu možnost prokazovat své tvrzeni o sazebním zatřídění zboží jakýmikoli důkazními prostředky. K takovému postupu však žalobci prostor dán nebyl, celé řízení se fixovalo výlučně na aplikaci § 16 odst. 2 ZDPH (a navíc bez ohledu na vývoj jeho znění) a žalovaný se takto ve své argumentaci opíral výlučně o závazné informace vztahující se věcně na jiné konkrétní zboží.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku Městského soudu v Praze spatřuje stěžovatel v tom, že na jedné straně je konstatováno, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, na druhé straně soud aprobuje postup správního orgánu, který se důkazy předloženými stěžovatelem podrobněji nezabýval a svoji argumentaci založil na tom, že stěžovatel nepředložil závaznou informaci ohledně zboží dovezeného v letech 1993-1994. Tato skutečnost měla podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. vést ke zrušení rozhodnutí žalovaného

pro opomenutí § 31 ZSDP týkající se dokazování v daňovém řízení. Stěžovatel dále vytýká soudu, že náležitě neodůvodnil svůj závěr o tom, že doklady o celním zařazení orgánů jiných zemí nemohou nahradit závaznou informaci vydanou příslušným českým orgánem a ani nemohou vyvrátit průkaznost závazné informace ze dne 24. 6. 1996, tedy že závazná informace ze dne 24. 6. 1996 má zcela nadřazené postavení mezi jinými důkazy, resp. vylučuje vůbec možnost důkazů o opaku.

Za nepřezkoumatelný považuje i závěr soudu o tom, že není rozpor závazné informace ze dne 24. 6. 1996 s Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží („Úmluva“), (tím spíše v době, kdy ČR byla již členem EU a kdy již vstoupil v účinnost zákon č. 187/2004 Sb. s jeho přechodnými ustanoveními), tj. tedy také úsudek žalovaného s touto Úmluvou, a to přesto, že by se závaznou informací mělo zacházet jako s rozhodnutím o prejudiciální otázce. Pokud by totiž měl správce daně i žalovaný rozhodnutí - závaznou informaci - vztahující se časově a věcně k předmětnému zboží, byl by soud povinen s ním zacházet jako se subsumovaným rozhodnutím a připustit jeho přezkum, resp. přezkoumat takové rozhodnuti. Z uvedeného lze dle názoru stěžovatele dovodit, že pokud se daňové orgány chtěly opřít výlučně o závaznou informaci z doby pozdější než rozhodné, musely by se náležitě vypořádat se všemi tvrzenými a důkazními návrhy stěžovatele, neboť v dané situaci předmětná závazná informace nemohla mít jinou důkazní hodnotu než cokoliv jiného, co stěžovatel k důkazu nabídl a co bylo obsahem daňového spisu. Proto závěr soudu o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, dle náhledu stěžovatele neobstojí pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel poukazuje, že soud přehlédl změny v § 16 odst. 2 ZDPH s přihlédnutím ke znění účinném k 1. 1. 1993: „Správce daně uzná pro účely správného zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. I k tomuto zákonu zatřídění zboží orgány celní správy a poukazuje na jeho úplnou shodu s ust. 16 odst. 2 zákona č. 222/1992 Sb., který zrušil právě ZDPH. Po obšírném pojednání o společensko hospodářském vývoji počátku devadesátých let v ČR a rozboru úmyslu zákonodárce stěžovatel vylučuje možnost paušální aplikace judikatury týkající se jednotných celních deklarací na svůj případ. Judikatura uzavírá stejně jako soud v této věci, že jednotná celní deklarace je sice rozhodnutím, avšak nikoli meritorním v otázce zatřídění zboží. Nelze však ignorovat, že jednotná celní deklarace se netýká jakéhosi fiktivního generalizovaného zboží, ale zboží, které je určitým způsobem standardně označováno po celém světě, ale přinejmenším mezi smluvními stranami Úmluvy.

Stěžovatel dále poukazuje na tu okolnost, že správcem daně (z přidané hodnoty) při dovozu zboží byl a je celní úřad. Příslušný celní úřad celní správy v kontrolovaném období provedl celní zařazení zboží, vybral clo a daň i hodnoty a tím došlo ke splnění povinnosti veřejných dávek v souvislosti s dovozem zboží na straně stěžovatele. Stěžovatel na výstupu při prodeji zboží uplatnil stejnou sazbu, jakou uplatnil a uhradil při jejím dovozu. Za léta 1993 a 1994 stěžovatel obdržel od celních orgánů za každý obchodní dovoz rozhodnutí o výměru cla a daně z přidané hodnoty, jehož nutnou součástí bylo zatřídění zboží do čísla celní nomenklatury, které je rozhodné stejně jako pro výši cla, tak jako pro výši daně z přidané hodnoty. Racionalitu tohoto postupu podporuje i rozhodnuti RCP 612-615/7323/97 (daňové orgány mohly svůj úsudek opřít právě o toto rozhodnuti a nikoliv o závaznou celní informaci z roku 1996). Stěžovatel nezačal podnikat 1. 1. 1993, ale již několik let před tímto datem. Pokud by se mělo rigorózně trvat na požadavku daňových orgánů, že stěžovatel musí relevantním způsobem prokázat (oprávněnost) uplatnění snížené sazby daně závaznou celní informací o sazebním zatřídění zboží Generálním ředitelstvím cel, pak by to absurdně znamenalo, že by stěžovatel (ale také všichni dovozci zboží podřízeného ZDPH) musel dne

1. 1. 1993 přerušit podnikání na dobu do dne, kdy získá pravomocné rozhodnutí o závazné informaci vydané Generálním ředitelstvím cel. Lze si představit, jaká by zřejmě byla potřebná doba, než by Generální ředitelství cel vydalo takové rozhodnutí, když by stěžovatel patrně nebyl jediným, kdo by se na tento orgán v té době s takovýmto požadavkem obrátil. Lze si tím vysvětlit i doslovné původní znění § 16 odst. 2 ZDPH a jeho změny, tj. v tom smyslu, že původní znění ZDPH mělo umožnit pokračovat v praxi odpovídající zákonu č. 44/1974 Sb., který neznal ani závaznou informaci ani Generální ředitelství cel. Logiku a správnost těchto argumentů podporuje i aktuální znění celního zákona, a to v části týkající se závazných informací, která nyní obsáhle řeší mj. otázky jejich časové a věcné působnosti jakož i speciální nakládání s nimi.

Stěžovatel poukazuje i na to, že okolnosti na jeho straně se absolutně neslučují s postupem Ministerstva financí tolerovaným soudem, kdy samo jako žalovaný označilo použité postupy za použití pomůcek k vyměření daně. Žalovaný se tak vyjádřil s vědomím toho, že k postupu dle § 31 odst. 5 ZSDP nebyly splněny zákonné předpoklady. Především však soud toleruje nezákonné užití pomůcky v kombinaci s bezdůvodným odepřením důkazních návrhů stěžovatele v předešlém i v tomto řízení.

Stěžovatel poukazuje na obsah protokolu z 21. 10. 2001 sepsaný při zahájení kontroly za r. 1995 a 1996 s totožným předmětem (časově ještě před zahájením vlastních fyzických přezkumných úkonů, které prováděl FÚ v Havířově). Tento protokol zachycuje námitku zástupce stěžovatele, že není nikdo, kdo by byl oprávněn předat pro daňové řízení podklady (kromě společníků, ti ale nebyly vyzváni). To vede k závěru, že následně pod sankcí pokuty p. Adamec, jako bývalý jednatel i v této věci předkládal důkazní prostředky (tj. účetní doklady, které byly přezkoumávány, z nich byla vypočítávána přesná výše daňového zakladu a následně základní sazbou vypočtena daň), vč. zmíněné závazné informace z r. 1996, které nemohou být osvědčeny jako důkaz, neboť byly získány v rozporu se zákonem.

Stěžovatel veden přesvědčením, že předmětné zboží má být zařazeno do podpoložky celního sazebníku 2106, již v žalobě odkazoval na Úmluvu, z níž plyne zájem na tom, aby státy postupovaly co možná nejjednotněji v otázkách zařazování zboží pod položky jednotné nomenklatury. Jestliže pak okolnosti průkazně nasvědčují tomu, že předmětné zboží bylo zařazeno ústředním orgánem jiného státu do podpoložky 2106 celní nomenklatury, nic nebrání tomu, aby k tomuto faktu také bylo přihlíženo, a to i s ohledem na zásadu přiměřenosti v daňovém řízení.

Pokud je soudem naprosto vyloučeno též přihlédnutí k pokynu MF č. D-111, a to i v návaznosti na rozhodnutí hygienika České republiky ze dne 26. 4. 1993, č. j. HEM-3532-17.3.93 z důvodu, že stěžovatel je podnikatelem, pak se proti tomuto stěžovatel ohrazuje. Finálním účelem daného pokynu je nepochybně zpřístupnit zdraví podporující výrobky co možná nejširšímu spektru obyvatel. Přitom tento účel je naplňován též činností, byť podnikatelskou, stěžovatele. Přitom je nepřípustné, s ohledem na čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, aby na stejné nebo podobné výrobky byla uplatňována rozdílná sazba daně.

Svým postupem se soud také dle hodnocení stěžovatele vyhnul nutnosti vypořádat se s návrhem, aby ža1ovaný předložil odpověď, kterou obdržel v otázce správného celního zařazení předmětného zboží od orgánu Evropského společenství, když před účinností zákona č. 106/1999 Sb. žalovaný stěžovateli odmítl poskytnout informaci o obsahu tohoto pro věc podstatného dokumentu (ev. č. ZT0270-7785/86-W22 z 12. 10. 1998 a č. 32-2901/98 –

3. 9. l998). Podle názoru stěžovatele i jen tato okolnost postačuje pro závěr o nezákonnosti rozhodnuti žalovaného, tedy pokud soud toleroval takovýto postup žalovaného a sám si požadovaný dokument neopatřil, byť byl přesně označen.

Závěrem stěžovatel poukazuje na zásadu přiměřenosti v pochybnosti o výši daně týkající se určitého zboží, což koresponduje i s povinností správce daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů podle § 2 odst. 1 ZSDP. Nutno zmínit též zásadu přiměřenosti, kdy správce daně má volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle, tedy výběru daně. Přitom lze sotva tvrdit, že by správce daně respektoval tyto zmíněné zásady. Přesně naopak, správce daně po několika letech doměřil plátci daň, i když bylo evidentní, že zařazení zboží do základní sazby nemá jednoznačnou oporu v zákoně. V průběhu řízení pak správce daně odmítal postupovat tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci, tedy odmítal provádět dokazování, a omezil se na použití jednoho formálního prostředku, kterým popíral veškeré argumenty stěžovatele. Daňová kontrola, kterou daňový orgán zahájil dne 25. 2. 1996 dodnes nebyla uzavřena. Postup daňových orgánů pak vedl k tomu, že je stěžovatel v současné době v likvidaci.

Stěžovatel si je vědom toho, že jednotná cení deklarace jistě není výlučně konečným správním aktem, u kterého by přezkum byl vyloučen, ovšem pokud již má být tato deklarace revidována stejně jako navazující vyměřování a vybírání DPH při dovozu, pak je třeba vážit, jak významně převyšuje zájem státu nad zájmy daňového subjektu V těchto souvislostech je pak nutné v této věci odkázat na judikaturu Ústavního soudu ČR, v níž je zásadním způsobem zdůrazňována potřeba ctít obecný princip spravedlnosti ve vztahu k uplatňování státní moci prostřednictvím kompetentních státních orgánů (viz např. IV. ÚS 393/02, I. ÚS 163/02, IV. ÚS 150/01). Přitom je třeba mít na paměti, že využití možnosti dodatečného vyměření daně představuje zcela zásadní zásah do ekonomické situace daňového subjektu. Proto by tato možnost měla být využívána jen v těch případech, kdy je to z hlediska oprávněných zájmů státu nezbytně nutné a kdy potřeba takového zásahu státní moci je nade vší pochybnost ospravedlnitelná. Naopak postup, kdy zásah státní moci jeví (byť jen) náznaky svévole, jistě není slučitelný s ideou materiálního právního státu, tak jak je zakotvena v čl. 1 odst. 1 Ústavy, resp. v čl. 2 odst. 2 Listiny. Ona zmíněná neslučitelnost je pak ještě podstatně umocněna v případě, kdy daňový subjekt je v dobré víře ve správnost aktů veřejné moci, v daném případě tedy v jednotnou celní deklaraci a v postup orgánů celní správy, resp. celních orgánů (mj. orgánu téhož resortu jako daňové orgány). Má-li být pak tato dobrá víra daňového subjektu prolomena zásahem státního orgánu, musí se tak dít se zřetelem k ústavně chráněným zájmům specifikovaným pro daný případ zejména v čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny. Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví. Výkon soudní moci pak musí směřovat k uplatnění ideálů spravedlnosti, samozřejmě při dodržování procesních pravidel a rozumného výkladu (relevantního) hmotného práva. Jinak se jedná o odepření práva na soudní ochranu.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti plyne, že finanční úřad stěžovateli doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 5 643 647 Kč za zdaňovací období roku 1993 a roku 1994, a to na základě kontrolního zjištění, z důvodu doměření daně pro skutečnost, že plátce zdaňoval svůj prodej zboží sníženou sazbou daně namísto základní v rozporu s § 16 ZDPH. V posuzované době činila základní sazba daně 23 % k základu daně dle § 14 ZDPH. Plátce

si však nenechal zatřídit dovezené zboží (pastilky, vitamíny apod.) Generálním ředitelstvím cel, neměl tedy pro roky 1993 a 1994 závaznou informaci o zatřídění zboží a místo toho se spolehl na údaj o sazbě daně z dokladu při dovozu zboží - JCD, kde pohraniční celní orgán zboží zdanil sníženou 5 % sazbou daně (vstup). Žalovaný podotýká, že návrh v celním řízení podává stěžovatel a celní orgán v celním řízení rozhoduje na základě jím uvedených údajů. Pokud údaje uvedené stěžovatelem neodpovídají skutečnosti a českým právním předpisům, není pak v návaznosti ani vyloučeno vydání vadného rozhodnutí celních orgánů ve vztahu k dováženému zboží. Správce daně byl povinen uznat pro účely správného zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu závaznou informaci o sazebním zatřídění zboží celních orgánů (§ 16 odst. 2 ZDPH - znění roku 1993 - 1994). Stěžovatel při prodeji zboží v tuzemsku (na výstupu) nesprávně použil sníženou sazbu daně, kterou přiznal správci daně a odvedl do státního rozpočtu. Není vyloučeno, že uvedené nesprávné použití sazby daně bylo motivováno výslednou cenou zboží na trhu, která byla tak výhodnější oproti obchodníkům se stejným zbožím, neboť dosáhl poté většího obratu a zisku. Nesprávným uplatněním sazby daně zkrátil plátce svou daňovou povinnost o rozdíl mezi sníženou a základní sazbou daně, tj. o 18 %. Správce daně toto zjistil při provádění kontroly a vyzval plátce výzvou k prokázání jím uváděných tvrzení v daňovém přiznání. Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel vydalo závaznou informaci o sazebním zařazení předmětného zboží č. 700/1996, č. j. 1200/13-1566/96 ze dne 26. 6. 1996, kterou zatřídilo zboží do nomenklatury celního sazebníku 1704 90. Tímto bylo prokázáno, že posuzované zboží podléhá základní sazbě daně podle § 16 ZDPH, neboť není uvedeno v příloze č. 1, která je nedílnou součástí uvedeného zákona. Správce daně tuto závaznou informaci použil jako svůj úsudek o předběžné otázce ve vztahu k prodejům předmětného zboží v kontrolovaném předmětném období, nikoliv jako důkaz k prokázání skutečnosti v předmětných zdaňovacích období 1993 a 1994.V řízení bylo prokázáno, že šlo o stejné zboží co do jeho kvality, složení a druhu jako tomu bylo později při posuzování (vydání) závazné informace. V daňovém řízení je povinností daňového subjektu, aby prokázal svoje tvrzení, naopak nelze v jeho prospěch uplatňovat věci jím neprokázané, proto úsudek správce daně k věci je právně relevantní a je naprosto oprávněný. Nelze v daňovém řízení prokazovat věc názorem orgánu cizího státu, neboť ten vždy vychází z právního řádu a skutkového stavu daného státu, nikoliv českého právního řádu a skutkového stavu. Názor cizího orgánu je možné považovat jako jeden z navržených důkazních prostředků a je na správci daně, zda navržený důkazní prostředek v důkazním řízení osvědčí jako důkaz, podle kterého rozhodne. V daném případě ZDPH stanoví konkrétní důkazní prostředek (závaznou informaci o sazebním zařazení zboží), který stěžovatel nepředložil, a proto si správce daně o věci udělal svůj úsudek, jež vycházel ze shodnosti (totožnosti) věci. V dané věci se tedy nejedná o retroaktivitu, jak se nesprávně domnívá stěžovatel. Žalovaný pokládá za zcela správný rozsudek Městského soudu v Praze.

Ve správním spisu je založeno rozhodnutí správce daně (FÚ Havířov) o zahájení kontroly podle § 16 ZSDP č. j. FÚ/1618/932/96 daně z přidané hodnoty u žalobce jako plátce daně za zdaňovací období od 1. 1. 1993 až 31. 12. 1994. Dále je založen protokol o ústním jednání ze dne 13. 2. 1996, jehož předmětem bylo zatřídění v protokole uvedeného zboží do číselného kódu podle položek celního sazebníku obsahující odkaz na § 16 odst. 2 ZSDP a výzva, aby žalobce předložil závazné informace o sazebním zatřídění předmětného zboží do 13. 7. 1996. Na tuto výzvu žalobce předložil závazné informace vydané generálním ředitelstvím cel č. 633/1996, 634/1996 a 699/1996. Spis obsahuje vyjádření žalobce ze dne 20. 5. 1997 reagující na opakovanou výzvu správce daně ze dne 22. 4. 1997, č. j. 56995/97/370932/4127 k předložení závazných informací ohledně roků 1993 a 1994. V tomto vyjádření pak sděluje správci daně, že příslušné závazné informace nelze předložit

a že probíhá nekonečný spor o zatřídění uvedeného zboží, protože v uvedených letech platilo jiné zatřídění než na základě Sazebníku, který nabyl účinnosti až v roce 1996. Spis pokračuje vloženou závaznou informací ze dne 24. 6. 1996, rozhodnutím ministra financí o rozkladu proti rozhodnutí závazné informaci ze dne 24. 6. 1996 ze dne 15. 8. 1996, č. j. 38.950/96, usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 11. 1998, č. j. 7 A 81/98 - 18, jímž bylo rozhodnuto v řízení o žalobě žalobce proti tomuto rozhodnutí ministra financí ze dne 15. 8. 1996 (řízení zastaveno). Dále je založen nález Ústavního soudu uveřejněný pod č. 291/1999 Sb. vydaný ve věci ústavní stížnosti žalobce proti usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 11. 1998, č. j. 7 A 81/98 - 18 a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2001, č. j. 22 Ca 132/2000 o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 28. 12. 1999, č. j. FŘ 6328/130/1998 (jedná se o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1995 a 1996). Ve zprávě o kontrole č. j.: 34990/98/370932/4127 za kontrolované období od 1. 1. 1993 až 31. 12. 1994 je mimo jiné uvedeno, že kontrolou bylo zjištěno, že žalobce uplatňoval při prodeji zde uvedených druhů zboží na výstupu sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 5 %; protože se nejedná o zboží uvedené v příloze č. 1 ZSDP, odporuje postup žalobce § 16 odst. 2 ZSDP. Podle tohoto ustanovení správce daně uzná pro účely zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu závaznou informaci o sazebním zařazení zboží celním orgánem, což žalobce nepředložil, přestože k tomu byl opakovaně správcem daně v souladu se zákonem v průběhu daného daňového řízení vyzván, když požadoval na žalobci předložení uvedené závazné informace. Vzhledem k tomu, že podle v této věci učiněných skutkových zjištění nebylo v daném případě o této předběžné otázce pravomocně rozhodnuto, učinil si správce daně v souladu s § 28 odst. 1 zákona ZSDP úsudek o této otázce sám. Úsudek opřel o konkrétní stanovisko Generálního ředitele cel (v řízení bylo doloženo a to včetně žalobcovy evidence, že v předmětných zdaňovacích obdobích poskytoval žalobce zdanitelná plnění se stejným zbožím, které bylo posuzováno v závazné informaci ze dne 24. 6. 1996).

Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 22. 7. 2002, č. j. 7572/130/2002 bylo vydáno na základě rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 18. 10. 2001, č. j. 392/57295/2000, kterým bylo povoleno přezkoumání jeho dřívějšího rozhodnutí ze dne 28. 12. 1999, č. j. FŘ 6329/130/1998 o zamítnutí odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 6. 1998, č. j. 43832/98/370911/7047 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1993 a prosinec 1994 ve výši 5 643 647 Kč, vystavenému Finančním úřadem v Havířově na základě zjištění z daňové kontroly č. j. 34990/98/370932/4127. Rozhodnutím ze dne 22. 7. 2002 bylo jeho dřívější rozhodnutí ze dne 28. 12. 1999 nahrazeno „jiným, kterým se dodatečný platební výměr ze dne 16. 6. 1998 č. j. 43832/98/370911/7047 mění tak, že za zdaňovací období prosinec 1993 se základ daně na výstupu se sníženou sazbou mění z -9 849 060 Kč na -2 939 692 Kč (ř. 35 citovaného dodatečného platebního výměru) a příslušná daň z -492 453 Kč na -146 991 Kč (ř. 37) a základ daně na výstupu se základní sazbou mění z 8 407 747 Kč na 2 509 475 Kč a příslušná daň z 1 933 782,00 Kč na 577 208 Kč (ř. 38). V důsledku výše uvedených změn se dodatečně vyměřená daň za zdaňovací období prosinec 1993 mění z 1 441 329 Kč na 430 217,00 Kč (ř. 81) a za zdaňovací období prosinec 1994 se základ daně na výstupu se sníženou sazbou mění z -28 715 820 Kč na -2 768 405 Kč (ř. 35) a příslušná daň z -1 435 791 Kč na -138 429 Kč (ř. 37) a základ daně na výstupu se základní sazbou mění z 24 513 517 Kč na 2 363 260 Kč (ř. 36) a příslušná daň z 5 638 109 Kč na 543 574 Kč (ř. 38). V důsledku výše uvedených změn se dodatečně vyměřená daň za zdaňovací období prosinec 1994 mění z 4 202 318 Kč na 405 145 Kč (ř. 81)“. V odůvodnění tohoto rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě je konstatováno, že z rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 18. 10. 2001, kterým bylo povoleno přezkoumání jeho dřívějšího rozhodnutí ze dne

28. 12. 1999, vyplývá, že dodatečným vyměřením daně za zdaňovací období prosinec 1993 a prosinec 1994 (dále jen zdaňovací období) finanční ředitelství jako odvolací orgán porušilo právní předpisy, protože do citovaných zdaňovacích období byla zahrnuta i dodatečně zjištěná daň, vztahující se ke zdaňovacím obdobím leden až listopad 1993 a leden až listopad 1994. Dále je v odůvodnění rozhodnutí ze dne 22. 7. 2002 konstatováno, že v rámci přezkumného řízení byl pověřen správce daně zajištěním důkazních prostředků pro vydání rozhodnutí podle § 55b ZSDP (výzva ze dne 5. 3. 2002, č. j. 109883/02/370932/4127) a že k této výzvě předložené doklady byly ve vztahu ke zdaňovacím obdobím prosinec 1993 a prosinec 1994 zkontrolovány. Následně jsou uvedena zjištění učiněná z předložených dokladů ve vztahu ke zdaňovacím obdobím a konstatováno, že ve věci prodeje předmětného zboží bylo vycházeno ze skutkového a právního stavu zjištěného v rámci citované daňové kontroly provedené u žalobce (zpráva o kontrole č. j. 34990/98/370932/4127). V odůvodnění tohoto rozhodnutí je konstatováno, že na výzvu učiněnou správcem daně podle § 16 odst. 2 ZSDP k předložení chybějících závazných informací a dokladů, žalobce doložil závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. 700/1996, č. j. 1200/13-1566/96 ze dne 24. 6. 1996, na základě které byly výrobky: BRONCHOLIN HUSTENBONBON MIT VITAMIN C tablety, MULTI 12 GOLD + ROT bonbóny, RICOLA SCHWEIZER ORANGEN MINZE bonbóny, RICOLA POMERANČOVÁ MÁTA bonbóny, INTACT DEMOSANA TRAUBENZUCKER tablety, INTACT HROZNOVÝ CUKR tablety, DR: T. ŠALVĚJOVÉ BONBÓNY S VITAMÍNEM C, DR. T. BONBÓNY ECHINACEA, DR. T. MULTIVITAMÍNOVÉ BONBÓNY, RICOLA ŠVÝCARSKÝ BYLINNÝ CUKR zařazeny do nomenklatury celního sazebníku 1704 90. Zmiňováno je též žalobcem předložené rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 15. 8. 1996, č. j. 38.950/96, kterým bylo na základě žalobcova rozkladu potvrzeno rozhodnutí Generálního ředitelství cel - Závazná informace o sazebním zařazení zboží č. 700/1996 č. j. 1200/13-1566/96 ze dne 24. 6. 1996 a řízení o žalobě podané žalobcem proti rozhodnutí ministra financí o rozkladu před Vrchním soudem v Praze. V rozhodnutí pak je učiněn závěr, že z § 16 ZSDP v návaznosti na přílohu č. 1 tohoto zákona vyplývá, že žalovaný jako plátce daně měl při prodeji předmětného zboží uplatnit na výstupu sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 23 %, protože prodával zboží zařazené do nomenklatury celního sazebníku pod položkou 1704 90, které nebylo uvedeno v citované příloze č. 1. Uplatněním 5 % sazby daně porušil žalobce § 10 a § 16 ZDPH.

K odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 22. 7. 2002, v němž byly mimo jiných uplatněny i dále uvedené žalobní námitky, pak žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. V odůvodnění napadeného rozhodnutí 184/19 793/2003 ze dne 27. 5. 2003 žalovaný uvedl k námitce, že při dovozu zboží celní orgán zařadil zboží a zboží schválil podle celní nomenklatury, daň vyměřil a že správce daně v daném případě při vyměření daně z přidané hodnoty za roky 1993 a 1994 toto zařazení celního orgánu nerespektoval a nesprávně postupoval podle „Závazné informace“ Generálního ředitelství cel vydané k provedení zatřídění předmětného zboží podle sazebníku, který nabyl účinnosti až v roce 1996, žalovaný uvedl, že uvedená námitka nemá oporu v § 16 odst.1,2 ZSDP. Jednotná celní deklarace (§ 105 celního zákona a § 18 prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu vydané č. 92/1993 Sb.) je prohlášením, které činí osoba v případě dovozu obchodního zboží a celní orgán toto prohlášení potvrzuje a plní další povinnosti vyplývající z dovozu zboží. Jednotná celní deklarace (dále jen JCD) není závaznou informací uvedenou v § 16 odst. 2 ZDPH a údaje v ní uvedené nejsou rozhodné pro uplatnění sazby daně podle § 16 odst. 1 ZDPH při uskutečnění zdanitelného plnění plátcem na výstupu. I podle názoru žalovaného závazná informace Generálního ředitelství cel č. 700/1996 (dále jen závazná informace) nemá zpětný účinek. Protože však žalobce neunesl své důkazní břemeno - prokázat relevantním způsobem oprávněnost (závaznou informací o sazebním zařazení zboží

vydanou Generálním ředitelstvím) použití snížené sazby daně, byla výše uvedená závazná informace z 24. 6. 1996 v daném případě použita jako důkazní prostředek a osvědčena jako důkaz i pro roky 1993 a 1994, v nichž žalobce poskytoval shodná zdanitelná plnění jako v letech 1995 a 1996. Bylo vycházeno z toho, že od roku 1993 až do vydání závazné informace 24. 6. 1996 nedošlo ke změně přílohy č. 1 k ZDPH ve vztahu k předmětnému plnění. Po celou tuto dobu shodná zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem v letech 1993 až 1996 podléhala základní sazbě daně ve výši 23 %. Žalovaný neshledal důvodnou odvolací námitku žalobce, že Finanční ředitelství i v rozhodnutí ze dne 22. 7. 2002, které vycházelo ze stejných závěrů jako předchozí rozhodnutí jeho a finančního ředitelství, nepostupovalo v souladu s § 16 odst. 4 ZSDP, nezjistilo objektivní pravdu a ani se o to nesnažilo. Stejně tak neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že předložil všechny potřebné doklady pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za uvedené období a správce daně, aniž by zjistil, že by některý doklad chyběl, přesto zpětně vyměřil daň a nerespektoval přitom správný postup pohraničního celního orgánu. Podle názoru žalovaného Finanční ředitelství odstranilo dílčí vady svého původního rozhodnutí a daň stanovilo na základě důkazního řízení v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP. K námitce, že Generální ředitelství cel při vydávání závazné informace ze dne 24. 6. 1996 nerespektovalo mezinárodní dohody (zatřídění, které bylo provedeno celními orgány v Německu), žalovaný uvedl, že Generální ředitelství cel je při výkonu své působnosti vázáno platným právním řádem, jehož součástí jsou v širším slova smyslu i mezinárodní smlouvy, kterými je Česká republika vázána. Je proto nepřípustné vydání právního aktu, který by byl v rozporu s mezinárodní smlouvou. Podle jeho názoru však uvedená závazná informace je v souladu s právními předpisy. Pro potvrzení tohoto svého názoru se pak žalovaný dovolával zejména odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2001, č. j. 22 Ca 132/2000 - 36, v němž je mimo jiné konstatováno, že Generálním ředitelstvím cel byla ohledně stejného zboží pro rok 1996 vydána závazná informace, že nedošlo k zařazení zboží do přílohy č. 1 k ZDPH, a proto zboží podléhá základní sazbě daně. Nedůvodnou shledal žalovaný i námitku žalobce, že v otázce sazby daně z přidané hodnoty ohledně předmětného zboží postupoval podle pokynu Ministerstva financí D-111, vydaného dne 29. 11. 1995 a v souladu s platným Československým lékopisem č. 4, neboť předmětné zboží má charakter zde uvedeného zboží („Léčivem též neregistrované léčivé přípravky, které obsahují alespoň jednu léčivou látku definovanou v Československém lékopisu č. 4 a jejich užívání je povoleno hlavním hygienikem ČR“). Proto podle názoru žalobce předmětné zboží patří do celní skupiny 2106 a podle EU i do skupiny 3004 a nikoliv do skupiny 1704 a on byl oprávněným subjektem k prodeji léčiv, byť byl zřízen podle zákona č. 20/1996 Sb., za účelem podnikání. Podle názoru žalovaného žalobce nesprávně postupoval podle tohoto pokynu zejména i proto, že tento pokyn se vztahuje na uplatňování daně z přidané hodnoty v odvětví zdravotnictví, školství, kultury, u obcí a u organizací, které nebyly zřízeny za účelem podnikání, což není žalobcův případ. Rovněž námitky žalobce o rozporu prvostupňového rozhodnutí s právními předpisy, protože existují dva platební výměry na daň z přidané hodnoty za stejné zboží (finančního úřadu a pohraničního celního úřadu) a každý z nich zboží zařazuje jinak, že Finanční úřad v Havířově (správce daně) a Finanční ředitelství v Ostravě nejsou příslušné k vydání rozhodnutí ve věci předmětné daně z přidané hodnoty, protože k tomu je příslušný pouze celní orgán, že dodatečný platební výměr správce daně neměl všechny formální náležitosti (neměl vyplněnou rubriku, v níž se uvádí původní kmenové rozhodnutí), že správce daně neměl pro své rozhodnutí všechny potřebné doklady a vypracoval dvě zprávy o kontrole, nebyly žalovaným shledány důvodnými. V dané věci neexistují dva platební výměry ke stejnému zdanitelnému plnění, protože jedním rozhodnutím byla vyměřena daň na vstupu v souvislosti s dovozem zboží, druhým na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění. K vyměření daně na vstupu je věcně příslušný celní orgán, zatímco k vyměření daně na výstupu finanční orgán, v daném případě

to byl Finanční úřad v Havířově. Právní předpis nepřipouští slučování daně na vstupu s daní na výstupu. Dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Havířově byl k odvolání přezkoumán Finančním ředitelstvím v Ostravě a nebyla shledána pochybení, pro která by byl nicotným. Ve věci byla k rozhodnému období vypracovaná pouze jedna kontrolní zpráva, druhá se týkala jiného kontrolovaného zdaňovacího období, což konstatoval ve výše uvedeném rozsudku i Krajský soud v Ostravě. Konečně neshledal žalovaný důvodnou ani námitku žalobce, že příslušný správce daně v řízení nepostupoval v úzké součinnosti se žalobcem, že volil prostředky, které žalobce extremně zatěžovaly a že Finanční ředitelství v Ostravě na těchto nezákonnostech postavilo i své rozhodnutí, když vadný dodatečný platební výměr neruší, ale mění a nahrazuje jiným, dále že v řízení došlo k zneužití státní moci (šikanování žalobce), když pracovníci „finančního úřadu požádali jednatele společnosti dne 30. 6. 1997, aby připravil doklady, které si pak ani neprohlédli a vznesli požadavek na předložení jiných dokladů. Podle žalovaného průběh dosavadního řízení tato žalobcova tvrzení nepotvrzuje, ale naopak svědčí o tom, že se správce daně přes své zatížení snažil získat dostatek podkladů proto, aby mohl stanovit daň ve správné výši.

Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí předeslal, že jednotná celní deklarace není rozhodnutím o zatřídění zboží do příslušné podpoložky celního sazebníku, ale toliko rozhodnutím o propuštění zboží do příslušného režimu. Nemá proto žádný vliv na závazné zařazení do podpoložky celního sazebníku, a proto ani na určení výše sazby daně z přidané hodnoty. Doklady o tom, že celní orgány jiných zemí (v daném případě Německé spolkové republiky) zařazovaly v rozhodné době uvedené zboží do položky se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty, nejenže nemohou z důvodu výše uvedených nahradit uvedenou závaznou celní deklaraci vydanou příslušných českým orgánem, ale ani nemohou vyvrátit průkaznost závazné celní informace ze dne 24. 6. 1996. Pokud se tedy žalobce dovolával rozporu závazné informace s Mezinárodní úmluvou o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, takový rozpor soud neshledal. Je třeba uvést, že závazná informace č. 700/1996 odůvodňuje, proč je zboží zařazováno do podpoložky 1704 90, přičemž vychází z výsledků rozboru provedeného celní technickou laboratoří. Nelze opomenout, že tato závazná celní informace se týká jiného zboží, než které bylo předmětem uskutečněných zdanitelných plnění žalobcem v přezkoumávaných zdaňovacích obdobích. Přesto svým závěrem potvrzuje výsledky daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru, tedy i závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí.

Závěr žalobce o tom, že předmětné zboží by mělo být zařazeno jako zboží podléhající snížené sazbě daně z přidané hodnoty i na základě rozhodnutí hygienika České republiky ze dne 26. 4. 1993, č. j.HEM-3532-17.3.93 o jeho souhlasu s návrhem dovozu předmětného zboží (s platností do 31. 12. 1998), pokynu žalovaného ze dne 29. 11. 1995 D-111 a Československého lékopisu č. 4, z těchto dokumentů dle posouzení Městského soudu v Praze nevyplývá. V tomto směru má soud za to, že názor žalovaného vyjádřený v napadeném rozhodnutí, že na základě uvedených dokumentů lze v nich uvedené zboží zdanit sníženou sazbou daně pouze v případech, kdy se zbožím nakládal subjekt, který nebyl zřízen za účelem podnikání, je v souladu s příslušnými právními předpisy. Protože však žalobce takovýmto subjektem není, uvedené dokumenty se na něho nevztahují.

Na základě zjištěného skutkového stavu Městský soud v Praze posoudil věc následovně: podle § 46 odst. 1 věta první celního zákona každý může od celního úřadu požadovat informaci o celních předpisech uplatňovaných v konkrétním případě. Podle odst. 2 tohoto ustanovení informace o sazebním zařazení zboží podaná písmeně je závazná po dobu šesti let (dále jen „závazná informace“). Kdo obdrží závaznou informaci, má právo požadovat,

aby při celním řízení bylo zboží zařazeno podle podpoložky celního sazebníku ve shodě s touto informací. Byla-li závazná informace podána na základě nepřesných nebo neúplných údajů žadatele, celní orgány ji zruší. Podle § 16 odst. 2 ZSDP ve znění platném a účinném v roce 1993 a v roce 1994 správce daně uzná pro účely správného zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu závaznou informaci o sazebním zařazení zboží. Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníkům správce daně povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Podle § 28 odst. 1 ZSDP vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám, nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Z uvedeného vyplývá, že v daňovém řízení má každý daňový subjekt nejen povinnost daň přiznat (povinnost tvrzení), ale i povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). To znamená, že daňový subjekt má jak povinnost podat daňové přiznání, tak povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání uvedl. V daném případě pro prokázání skutečností, zda předmětné zboží podléhá základní sazbě daně z přidané hodnoty, či se jedná o zboží, které podle přílohy č. 1 k ZDPH podléhá sazbě daně snížené, je v § 16 odst. 2 ZDPH vyžadována závazná informace vydaná ohledně předmětného zboží podle § 46 celního zákona. Uvedené rozhodnutí (závazná celní informace) je podle § 28 ZSDP rozhodnutím o předběžné otázce, jejímž zodpovězením je podmíněno rozhodnutí o vyměření daně v této věci, jehož vydaní však nepřísluší správci daně, ale Generálnímu řediteli cel (§ 6 odst. 1 písm. f/ a § 4 odst. 1 a odst. 2 celního zákona). Proto správce daně oprávněně v souladu se zákonem v průběhu daňového řízení požadoval na stěžovateli předložení uvedené závazné informace. Vzhledem k tomu, že podle v této věci učiněných skutkových zjištění nebylo v daném případě o této předběžné otázce pravomocně rozhodnuto, učinil si správce daně v souladu s § 28 odst. 1 ZSDP úsudek o této otázce sám. Úsudek opřel o konkrétní stanovisko GŘC (v řízení bylo doloženo, vč. stěžovatelovy evidence, že v předmětných zdaňovacích obdobích poskytoval zdanitelná plnění se stejným zbožím, které bylo posuzováno v závazné informaci ze dne 24. 6. 1996). I podle názoru Městského soudu v Praze si správce daně v daném případě pro svoje rozhodnutí opatřil náležitý podklad, a proto mu nelze vytýkat, že rozhodl na podkladě volné úvahy. Postup správce daně, Finančního ředitelství v Ostravě a žalovaného byl proto při posouzení uvedené předběžné otázky v souladu se zákonem. Ze všech těchto uvedených důvodů nebylo v dané věci při zjišťování rozhodného skutkového stavu a při hodnocení provedených důkazů postupováno v rozporu s ustanoveními § 2, § 16, § 28 a § 31 ZSDP a ani nebyla porušena práva žalobce vyplývající z čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 a 3 a čl. 36 odst. Listiny základních práv a svobod. Žalobci byly ukládány povinnosti na základě a v mezích zákona a rovněž mu bylo poskytnuto právo na soudní ochranu. I podle názoru soudu žalobce v daném případě neunesl důkazní břemeno, že uvedené zboží bylo zbožím uvedeným v příloze č. 1 ZDPH a že tedy mělo být zdaněno 5 % daní z přidané hodnoty.

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 Městského soudu v Praze v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) 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.

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.

Důvod pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., totiž nepřezkoumatelnost, spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Námitka uplatněnou v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou, když její konstatování zůstalo pouze v obecné rovině. 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.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 16 odst. 2 ZDPH, ve znění platném ke dni vydání napadeného správního rozhodnutí 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. Ve znění do 31. 12. 1994 byl platný tento text: Správce daně uzná pro účely správného zatřídění zboží do číselného kódu podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu závaznou informaci o sazebním zařazení zboží celních orgánů.

Podle přechodného ustanovení § 54 ZDPH se podle dosavadních předpisů až do svého zakončení posuzují všechny lhůty, které začaly běžet přede dnem účinnosti tohoto zákona, jakož i lhůty pro uplatnění práv, která se řídí dosavadními předpisy, i když začnou běžet po účinnosti tohoto zákona. Pro daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta se použijí dosavadní předpisy upravující daň z obratu a dovozní daň. Pro uplatnění daně od 1. ledna 1993 do 31. prosince 1993 platí ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 196/1993 Sb. V posuzovaném případě byla daň částečně uplatněna i v roce

1993, ani tehdy však v příloze č. 1 k ZSDP nebyla uvedena ve snížené sazbě skupina 1704, popř. 2106, jak se domnívá stěžovatel. Z toho tedy vyplývá toto znění § 16 (sazby daně): Sazba daně u zboží je 23 %. U zboží uvedeného v příloze č. 1, která je nedílnou součástí tohoto zákona, a u tepelné energie, je sazba daně 5 %.

Ve smyslu § 28 odst. 1 ZSDP vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Dle odst. 2 správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana.

Dle § 2 odst. 1 ZSDP při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen „daňové řízení“) v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Správní orgán je povinen se řídit předpisy platnými v době, kdy rozhoduje.

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 by nejednal protizákonně, jestliže by se nezabýval hodnocením ostatních důkazů předložených žalobcem v daňovém řízení, protože se v dané věci v předloženém spisu nachází závazná informace o sazebním zařazení zboží č. 700/1996 ze dne 24. 6. 1996. V daném případě ovšem správce daně obdržel tuto závaznou informaci datovanou 24. 6. 1996, nepracoval s ní ve smyslu výše zmíněným, naopak z opatrnosti se vydal cestou osvědčení důkazu ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP poslední věta. V dané situaci správce daně neměl veskrze ani jinou možnost, když stěžovatel nepředložil na výzvu závaznou celní informaci vydanou v roce 1993, popř. 1994, a nebyla-li důkazní situace v takové nouzi, aby musel správce daně přistoupit na dokazování pomůckami. Nelze tedy hovořit o retroaktivitě závazné celní informace, tato zpětná působnost připadá v úvahu pouze u právního předpisu.

Dle § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Je-li předmětem dokazování daň zaplacená v zahraničí, prokazuje se úředně ověřeným platebním výměrem; tento důkazní prostředek lze vyžadovat nejdříve po 30 dnech ode dne doručení platebního výměru daňovému subjektu a od tohoto dne počíná běžet prekluzivní lhůta podle § 47. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

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. Informace o sazebním

zařazení zboží podaná písemně je závazná po dobu šesti let (dále jen „závazná informace“). Kdo obdrží závaznou informaci, má právo požadovat, aby při celním řízení bylo zboží zařazeno podle podpoložky celního sazebníku ve shodě s touto informací. Byla-li závazná informace podána na základě nepřesných nebo neúplných údajů žadatele, celní orgány ji zruší. Závazná informace přestává platit, jestliže se dostala do rozporu s celním předpisem, který nabyl účinnosti po podání této informace; celní orgány musí o této skutečnosti žadatele vyrozumět. Žádost o závaznou informaci se podává písemně; k ní se připojují 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. V žádosti je třeba uvést všechny údaje, jež mohou mít vliv na sazební zařazení zboží, zejména údaje o složení, způsobu výroby, způsobu a účelu upotřebení a o původu zboží.

Celní sazebník používá pro účely klasifikace kombinovanou nomenklaturu Evropské unie. Tato nomenklatura vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, který rozděluje zboží do 21 tříd (I až XXI) a 97 kapitol (01 až 97). Každá kapitola se dále hierarchicky člení na čtyřmístná čísla a šestimístné položky. Kombinovaná nomenklatura doplňuje hierarchii Harmonizovaného systému o dvoumístné číselné označení, tj. na osmimístné podpoložky. Součástí celního sazebníku jsou všeobecná pravidla pro interpretaci Harmonizovaného systému (bod II Úvodu k celnímu sazebníku). Podle v pořadí prvního všeobecného pravidla má znění názvů tříd, kapitol a podkapitol pouze orientační charakter: pro zařazování je směrodatné znění čísel a poznámek k třídám a kapitolám, jakož i všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, pokud tato pravidla nejsou v rozporu se zněním uvedených čísel a poznámek.

Je třeba uvést, že NSS zastal názor v č. j. 1 As 9/2003 - 90, že I. Pramenem vnitrostátního objektivního práva nejsou rozhodnutí Výboru pro Harmonizovaný systém Světové celní organizace, ani vysvětlivky k Harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží vydávané touto mezinárodní organizací. Tyto akty 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 jedině tak, že je učiní vnitrostátně závaznými některými ze způsobů recepce. II. 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 nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost. III. 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.

Pro zařazování zboží do celního sazebníku rozhodující na prvém místě znění čísel, míní se čísly právě ona čtyřmístná čísla, jež tvoří jednu z úrovní členění Harmonizovaného systému. V daném případě je předmětem sporu zařazení dovezeného zboží - Broncholind Hustenbonbons mit Vitamin C, Multi 12 Gold+Rot, Ricola Schweizer Orangen Minze, Ricola pomerančová máta, Intact Demosana Traubenzucker, Intact hroznový cukr citron, Dr. T.

šalvějové bonbóny, Dr. T. bonbóny echinacea, Dr. T. multivitamínové bonbóny a Ricola švýcarský bylinný cukr – do položky 1704 90 nomenklatury celního sazebníku.

Nejvyšší správní soud má za to, že při posouzení, do kterého čísla podle práva náleží předmětné zboží, které by při zdůraznění jedné ze dvou funkcí či účelu náleželo do více různých čísel, je nutno zohlednit zejména funkci, jež je převažující či prvotní, a to obzvláště tehdy, je-li převažující či prvotní funkce dobře identifikovatelná (NSS 2 As 59/03). Podle celního sazebníku (nařízení vlády č. 299/1995 Sb.) Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému (pravidlo 1, pravidlo 3b, pravidlo 4) a Vysvětlivek k celnímu sazebníku obchodního zboží, 1. díl, s. 135 jsou v čísle 1704 uvedeny potravinářské přípravky, které jsou v pevném nebo polopevném stavu připraveny k přímé spotřebě a nazývají se cukrovinkami (také zdravotní pastilky, bonbóny proti kašli). Podle týchž pravidel a Vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře se shora uvedené výrobky zařazují do položky 1704 90 Harmonizovaného systému, pro podstatné rysy těchto výrobků, jimiž je právě cukr.

Závazná celní informace byla podána na základě rozboru, který provedla celní technická laboratoř v Praze. Z této zprávy je zřejmé, že předmětné výrobky jsou vyrobeny z cukru a obsahují sacharózu a glukózu v rozmezí 88% až 98%, neobsahují čokoládu. Součástí jsou výtažky z léčivých bylin nebo vitamin C, barviva, mentol a steatit hořečnatý. Výrobky nejsou registrovány Ministerstvem zdravotnictví jako léky.

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 předmětné výrobky byly zdaněny správně, když byly posouzeny jako zboží v základní sazbě 23 %.

Lze citovat z rozhodnutí Ústavního soudu II. ÚS 68/01: Ústavní soud totiž souhlasí s úvahou Vrchního soudu v Praze, podle níž rozhodnutí správního orgánu (o sazebním zařazení zboží), kterým byla vydána závazná informace podle § 46 celního zákona, je rozhodnutím podkladovým, tj. rozhodnutím předběžné povahy ve správním řízení, z něhož teprve bude vycházet konečné rozhodnutí (vydané v rámci celního řízení), jehož zákonnost přezkoumá na základě žaloby soud. Této úvaze nasvědčuje i ustanovení § 46 odst. 4 celního zákona, podle kterého 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. Soud je toho názoru, že jednotná celní deklarace je sice v celním řízení rozhodnutím, po věcné stránce se však rozhoduje o propuštění zboží do příslušného režimu. Jestliže je součástí rozhodnutí v celním řízení (JCD) též podpoložka celního sazebníku a celní sazba zboží, neznamená to současně, že se ve věci rozhoduje o zařazení zboží. Přestože se povinné údaje jednotné celní deklarace stávají součástí rozhodnutí, výrok rozhodnutí je dán pouze předmětem řízení - v tomto případě návrhem na propuštění zboží do volného oběhu - zatímco ostatní skutečnosti uvedené v návrhu se stávají jen součástí rozhodnutí. Toto rozhodnutí celního orgánu proto neřeší otázku zařazení zboží do celního sazebníku. Nejedná se tedy o rozhodnou informaci celních orgánů o sazebním zařazení zboží ve smyslu ust. § 16 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto zatřídění konkrétního výroku provádí příslušný útvar Generálního ředitelství cel v Praze. Závazná informace o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku se vydává na základě žádosti.

K dalším kasačním námitkám stěžovatele je třeba předeslat, že se obsahově shodují s již argumentovaným odůvodněním rozhodnutí žalovaného i Městského soudu v Praze.

Tvrzení stěžovatele o absenci konkrétních důkazních prostředků je třeba rovněž odmítnout s ohledem na výše uvedené osvědčení důkazního prostředku – závazné celní informace – a jeho roli v dokazování. Hodnocení předběžné otázky, jež považuje stěžovatel za svévolné, se správci daně nevymklo z rámce zákonné úpravy, naopak správce daně nerezignoval na hledání důkazních prostředků a nepoužil dokazování pomůckami. Pokud je termínu „pomůcky“ použito v rozhodnutí žalovaného, má se na mysli pomůcka k úsudku, nikoli pomůcka ve smyslu § 31 odst. 6 ZSDP.

Pokud stěžovatel argumentoval ztíženým postupem získávání závazné informace ze strany GŘC, pak je třeba stěžovatele odkázat na v tomto rozhodnutí uvedená ustanovení celního zákona s tím, že v rámci jeho podnikatelské činnosti bylo lze očekávat, že tato závazná celní informace bude vyžadována za předmětné zdaňovací období ze strany správce daně. Nejvyšší správní soud považuje za nehospodárné opakovat linii rozdílu mezi rozhodnutím celního úřadu o propuštění zboží do celního oběhu a rozhodnutím správce daně o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, jež byla zcela dostatečným způsobem objasněna již v rozhodnutí žalovaného a akceptováno v napadeném soudním rozhodnutí.

Pokud jde o namítané porušení § 31 odst. 2 ZSDP, které mělo spočívat v nezákonném získání důkazů (bývalého jednatele spol. p. Adamce), tuto námitku stěžovatel neuplatnil v průběhu daňového řízení, tudíž se jí nemohl zabývat ani Městský soud v Praze.

K námitkám stěžovatele k daňového pokynu D-111, což je ve své podstatě vnitřní normativní akt - směrnice), a rozhodnutí hygienika, je třeba odmítnout konstrukci naznačenou stěžovatelem, neboť ta by popřela smysl zákona o DPH a tohoto daňového řízení jako takového. Pokud si žalovaný (ať již sám nebo GŘC), potažmo správce daně vyhodnotil, že nepotřebuje pro své závěry plynoucí z provedeného dokazování odpovědět na správné celní zařazení od orgánu ES, neporušil tak žádnou procesní normu, neboť jak již správně argumentoval žalovaný i Městský soud v Praze, závazná celní informace č. 700/1996 zařadila zboží do podpoložky 170490 a tato nebyla uvedena ani v posuzovaném období v příloze č. 1 k ZDPH. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné porušení zásad daňového řízení.

Rozhodnutí krajského soudu je z 6. 1. 2005, tedy z doby platného procesního předpisu, jímž se tento soud musí řídit, totiž soudního řádu správního. Krajský soud nebyl oprávněn postupovat podle dřívější procesní úpravy jen proto, že řešil věc z doby před nabytím účinnosti zákona č. 150/2002 Sb.

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 orgány 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 Městského soudu v Praze 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 31. května 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu