

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: Drůbežářský závod Klatovy a.s.,** se sídlem 5. května 112, Klatovy, zastoupeného Jiřím Hřídelem, advokátem se sídlem Fráni Šrámka 136, Písek, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 2. 2008, č. j. 1792/08-1300-401637, č. j. 1794/08-1300-401637, č. j. 1796/08-1300-401637, č. j. 1798/08-1300-401637, č. j. 1799/08-1300-401637, č. j. 1800/08-1300-401637, č. j. 1801/08-1300-401637, č. j. 1802/08-1300-401637, č. j. 1803/08-1300-401637, č. j. 1804/08-1300-401637, č. j. 1805/08-1300-401637, č. j. 1806/08-1300-401637, č. j. 1807/08-1300-401637, č. j. 1808/08-1300-401637, č. j. 1809/08-1300-401637, č. j. 1810/08-1300-401637, č. j. 1811/08-1300-401637, č. j. 1812/08-1300-401637, č. j. 1813/08-1300-401637, č. j. 1815/08-1300-401637, č. j. 1816/08-1300-401637, č. j. 1817/08-1300-401637, č. j. 1818/08-1300-401637, č. j. 1819/08-1300-401637, č. j. 1820/08-1300-401637, č. j. 1821/08-1300-401637, č. j. 1823/08-1300-401637, ve věcech dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 12. 2009, č. j. 57 Ca 37/2008 – 164,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 12. 2009, č. j. 57 Ca 37/2008 – 164, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena výše uvedená rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 9. 2007, č. j. 81228/07/133910/3028, č. j. 81229/07/133910/3028, č. j. 81230/07/133910/3028, č. j. 81231/07/133910/3028, č. j. 81232/07/133910/3028, č. j. 81233/07/133910/3028, č. j. 81235/07/133910/3028, č. j. 81238/07/133910/3028, č. j. 81243/07/133910/3028, č. j. 81244/07/133910/3028, č. j. 81245/07/133910/3028, č. j. 81246/07/133910/3028, č. j. 81247/07/133910/3028, č. j. 81248/07/133910/3028, č. j. 81250/07/133910/3028, č. j. 81252/07/133910/3028, č. j. 81254/07/133910/3028, č. j. 81255/07/133910/3028, č. j. 81256/07/133910/3028, č. j. 81257/07/133910/3028, č. j. 81271/07/133910/3028, č. j. 81272/07/133910/3028, č. j. 81273/07/133910/3028, č. j. 81274/07/133910/3028, č. j. 81275/07/133910/3028, č. j. 81276/07/133910/3028, č. j. 81277/07/133910/3028. Předmětnými rozhodnutími byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2004 až červenec 2006.

Krajský soud rozhodnutí správních orgánů zrušil, neboť tyto se dle jeho názoru řádně nevypořádaly s důkazy navrženými žalobcem (především s vyjádřením Českého statistického úřadu a Státní veterinární správy, podle nichž lze kuřecí svalnatý žaludek zařadit mezi droby). Dle krajského soudu bez bližšího odůvodnění vše odmítly a opřely se pouze o dopis náměstkyně ministra financí, čímž porušily zásadu volného hodnocení důkazů. Krajský soud má za to, že nelze tento důkaz považovat za „přednostní“ důkaz. Podle krajského soudu navíc výše uvedené listiny nabývaly na významu v souvislosti se žalobcovým odkazem na sdělení Ministerstva financí, že v rozhodné době neexistoval žádný orgán, který by poskytoval závazné informace o sazebním zařazení zboží pro účely daně z přidané hodnoty, daňové subjekty jsou povinny postupovat samostatně, přitom vycházejí ze standardní klasifikace produkce.

Za nepřijatelné a způsobující nezákonnost napadených rozhodnutí považoval krajský soud odmítavý přístup správních orgánů k normám evropského práva, konkrétně k nařízení Rady (EHS) č. 1906/90 o některých obchodních normách pro drůbeží maso z důvodů, že jsou pro celní zařazení zboží bezvýznamné. Takový názor odporuje zejména principu jednoty právního řádu.

Navíc krajský soud shledal zařazení kuřecích svalnatých žaludků provedené správními orgány za nejednoznačné a nesrozumitelné a vytkl jim, že za závazné ve svých rozhodnutích považovaly pouze poznámky ke kapitolám a zdůraznily

nezávaznost názvů kapitol, navzdory tomu, že pro zařazení produktů do Harmonizovaného systému (dále též „HS“) je rozhodující znění jeho jednotlivých čísel. Proto nelze postup žalobce, který na základě výše uvedených listin podřadil svůj produkt pod položku znějící Droby, odmítnout. Dle krajského soudu tak vedle sebe existují dvě znění podpoložek HS, které v dané věci přicházejí v úvahu, tj. podpoložka 02071399 či 02071499 „Droby - ostatní“ a podpoložka 05040000 „Střeva, měchýře a žaludky zvířat“. V takovém případě je nutno aplikovat další použitelné pravidlo Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému – jejich bod 3 a) a podle něj zboží, které lze zařadit do více čísel, zařadit pod číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis tohoto zboží. Vzhledem k tomu, že žalobce prováděl úpravy kuřecích svalnatých žaludků tak, aby byly dále prodávány jako potravina, tedy jedlé droby, má krajský soud za to, že toto je právě ona nejspecifičtější charakteristika předmětného výrobku, a proto z tohoto pohledu lze provedené zařazení kuřecích žaludků mezi „Droby – ostatní“ spadající do kapitoly 02 shledat správným. Krajský soud při těchto svých úvahách o charakteristice produktu jako poživatelného vycházel především z rozsudku Soudního dvora Evropských společenství ze dne 16. 7. 2009, Pärlitigu OÜ v. Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus, C-56/08.

Ve vztahu k položce 0504 krajský soud podotkl, že význam kapitoly 05 je především subsidiární, vyplývající z jejího samotného názvu (Výrobky živočišného původu jinde neuvedené ani nezahrnuté), a ze systematiky Kombinované nomenklatury a ze znění poznámky č. 1a) k této kapitole, která stanoví, že do této kapitoly v zásadě nepatří, byť s určitými výjimkami, jedlé produkty. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že „mezi tyto výjimky nebylo třeba zařazovat kuřecí svalnaté žaludky, neboť sice nebyly přímo jako Droby v kapitole 02 uvedené, ale na základě výše uvedených souvislostí je lze mít za zahrnuté do podpoložek 02071399 a 02071499“.

V návaznosti na výše uvedené krajský soud správním orgánům rovněž vytkl, že při rozhodování nevycházely z anglické verze Taricu a neporovnaly výrazy v něm uvedené s českým překladem, když žalobce upozorňoval na nesprávný překlad českého celního sazebníku.

Proti rozhodnutí krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, z důvodu čehož považuje rozsudek krajského soudu za nezákonný.

Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, že by žalobce zařadil produkt kuřecí svalnaté žaludky mezi „Droby - ostatní“ správně, tj. mezi výrobky se sníženou sazbou daně. Stěžovatel podotýká, že podle ustanovení § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro kontrolovaná

období (dále jen „zákon o DPH“), se u zdanitelného plnění uplatní základní sazba DPH ve výši 19 % nebo snížená sazba DPH ve výši 5 %. U zboží uvedeného v příloze č. 1 se uplatní snížená sazba. Pro vymezení zboží v příloze č. 1 k zákonu o DPH - seznam zboží podléhajícího snížené sazbě daně - se vychází z kombinace textového vymezení a klasifikačního zařazení do HS podle celního sazebníku ve znění platném ke dni 1. 1. 2004. Závaznou informaci o sazebním zařazení zboží dle čl. 12 (oddíl 3) Nařízení Rady EHS č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství, ve znění pozdějších smluv a nařízení (dále jen „Celní kodex Společenství“), vydávají celní orgány na základě písemné žádosti. Tím, že zákon o DPH vychází při určení zboží v příloze č. 1, které je předmětem snížené sazby daně, z číselného kódu celního sazebníku, je pro zatřídění zboží do dané přílohy závazné posouzení vydané tuzemským celním orgánem. Není tedy pravdou, že by v rozhodné době, jak uvádí krajský soud, neexistoval žádný orgán, který by poskytoval závazné informace o sazebním zařazení zboží pro účely DPH, a že by daňové subjekty byly povinny postupovat samostatně vycházeje ze „Standardní klasifikace produkce“. Toto tvrzení krajského soudu odpovídá zatřiďování výrobků a služeb podle uvedené klasifikace. K zatřiďování do Standardní klasifikace produkce zveřejnil Český statistický úřad informaci, dle které zatřiďování výrobků a služeb podle této klasifikace produkce Český statistický úřad provádí jako metodickou pomoc zpravodajským jednotkám při vyplňování statistických výkazů.

Stěžovatel dále uvádí, že správce daně vyzval daňový subjekt rozhodnutím ze dne 3. 8. 2007, č. j. 73972/07/133930/1231, aby prokázal správnost uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění - výrobku kuřecí svalnaté žaludky, přičemž jako příklad k prokázání požadované skutečnosti uvedl předložení závazné informace o sazebním zařazení. Daňový subjekt však závaznou informaci o sazebním zařazení předmětného zboží nepředložil. Správce daně poté postupoval podle názoru odborného útvaru Generálního ředitelství cel, kompetentního v oblasti stanovení sazebního zařazení zboží, podle něhož kuřecí svalnaté žaludky patří do kódu 0504 HS. Tento názor byl obsažen v dopise bývalé náměstkyně ministra financí ze dne 11. 7. 2007, č. j. 05/54093/2007-GŘC, jenž byl adresován finančnímu řediteli žalobce Ing. Erichu Bártovi. Souběžně s tím správce daně využil možnosti získat stanovisko Generálního ředitelství cel k sazebnímu zařazení zboží - kuřecí svalnatý žaludek a dopisem ze dne 14. 6. 2007, č. j. 60384/07/133930/1231, požádal o jeho stanovisko pro účely uplatnění sazby DPH u tohoto druhu zboží. Celní orgán ve smyslu čl. 12 Celního kodexu Společenství nemůže správci daně (na rozdíl od daňových subjektů) vydat závaznou informaci. Správce daně však obdržel od Generálního ředitelství cel stanovisko (ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2007/4301/21) k sazebnímu zařazení předmětného zboží, podle kterého by měl být kuřecí svalnatý žaludek (anglicky „gizzard“) zařazen do kódu 0504 Společného celního sazebníku Evropského společenství [Nařízení Komise (ES) č. 1549/2006 ze dne 17. října 2006, kterým se mění příloha 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku]. Přílohou tohoto stanoviska byl rovněž výše zmiňovaný dopis bývalé náměstkyně ministra financí. Nelze proto

souhlasit s názorem krajského soudu, který v rozsudku na str. 10 uvedl, že správní orgány bez bližšího odůvodnění vše odmítly a opřely se pouze o dopis bývalé náměstkyně ministra financí. Správní orgány v situaci, kdy daňový subjekt nepředložil závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, o kterou, jak z výše uvedeného vyplývá, mohl jediný požádat, získaly stejné „stanovisko k sazebnímu zařazení“ od Generálního ředitelství cel jako daňový subjekt. Na základě informace v něm uvedené pak učinily závěr, že kuřecí svalnatý žaludek patří do položky 0504 HS.

Stěžovatel dále uvádí, že správce daně neodpovídá za sazební zařazení zboží, neboť to je zcela v kompetenci celních orgánů. Tvrdí, že pokud by žalobce získal na základě žádosti závaznou informaci o sazebním zařazení, se kterou by nesouhlasil, mohl pak činit kroky vůči celním orgánům. Toto však neučinil. V případě, že by celní orgán pod tíhou argumentů, které žalobce vznesl proti zařazení zboží, změnil své stanovisko a vydal by novou závaznou informaci, pak by správci daně zajisté vznikl důvod pro aplikaci opravných prostředků. K takové situaci však nedošlo, a proto správce daně předběžnou otázku neřešil, nýbrž vycházel z názoru kompetentního orgánu. Podle názoru stěžovatele správce daně ani žalovaný nepochybily, když při hodnocení uplatněné sazby daně vycházely ze stanoviska Generálního ředitelství cel, tedy orgánu kompetentního v oblasti stanovení sazebního zařazování zboží.

Stěžovatel dále podotýká, že vzhledem k tomu, že číselný kód HS 05 „Výrobky živočišného původu, jinde neuvedené ani nezahrnuté“ byl do zákona o DPH (resp. do přílohy č. 1) zařazen až s účinností od 15. 7. 2006, je zřejmé, že u zboží zařazeného do kódu 05 HS se do 14. 7. 2006 musela uplatňovat základní sazba daně.

Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že bylo nepochybné, že správní orgány byly povinny vycházet i ze žalobcem zmíněné anglické verze Taricu. Stěžovatel má za to, že pro použití snížené sazby daně je rozhodné zařazení zboží podle číselného kódu HS popisu číselného označení zboží, přičemž tímto číselným kódem se rozumí číselný kód popisu vybraných výrobků uvedených v celním sazebníku. Správce daně nepostupuje podle Taricu - integrovaného celního sazebníku Evropského společenství, který obecně závazným právním předpisem sám o sobě není, neboť ten je pouze přehledným sumářem všech obchodních opatření obsažených v jiných předpisech Evropské unie.

Ve světle výše uvedeného stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ve vztahu k otázce samotného sazebního zařazení zboží se zcela ztotožnil s názorem krajského soudu, že je nutno odmítavý přístup správních orgánů k normám evropského práva

považovat za závažnou nezákonnost napadených rozhodnutí. Za nepřijatelné považuje označení nařízení Rady (EHS) č. 1906/90 o některých obchodních normách pro drůbeží maso za bezvýznamné pro celní zařazení zboží. Takový přístup odporuje zejména principu jednoty právního řádu, který se nepochybně uplatňuje i na úrovni předpisů evropského práva a který znamená, že právní řád tvoří jeden celek a je nutno jej vykládat systematicky. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem stěžovatele o tom, že správce daně neodpovídá za sazební zařazení zboží, neboť toto je v kompetenci celních orgánů, resp. že stěžovatel nepochybil, když při hodnocení uplatněné sazby daně vycházel ze stanoviska Generálního ředitelství cel, tj. orgánu kompetentního v oblasti stanovení sazebního zařazování zboží. Žalobce připomíná, že v řízení dostatečně prokázal, že kuřecí svalnaté žaludky za kontrolované období 1. 5. 2004 až 14. 7. 2006 patřily do kapitoly 02 celního sazebníku, a tím pádem se na ně podle přílohy č. 1 zákona o DPH vztahovala snížená sazba daně. K těmto závěrům dospěl žalobce především na základě srovnání textů pod kódy kombinované nomenklatury (celního sazebníku) v jazyce českém a v jazyce anglickém, přičemž upozorňuje na skutečnost, že kombinovaná nomenklatura v jazyce anglickém rozlišuje mezi výrazy žaludek (stomach) a svalnatý žaludek (gizzard). Pojem svalnatý žaludek (gizzard) se objevuje v kapitole 02 celního sazebníku, naopak položka 0504 celního sazebníku, do níž kuřecí svalnatý žaludek zařadily správní orgány, pracuje pouze s pojmem žaludek (stomach). Žalobce vycházeje ze zákonné úpravy, evropského zákonodárství a logického výkladu zařadil kuřecí svalnaté žaludky podle standardní klasifikace produkce mezi maso a jiné droby. Tento názor byl potvrzen také Státní veterinární správou, která řadí kuřecí svalnaté žaludky mezi jedlé droby. Na základě toho dospěl žalobce k závěru, že svalnatý žaludek je nutno zařadit pod položku 02 celního sazebníku „Maso a jedlé droby“. V rámci vyjádření žalobce rovněž upozorňuje na nepřesnosti při překladu celního sazebníku. Následně uvedl, že pokud má správce daně za to, že v mezinárodní nomenklatuře celního sazebníku používaného k třídění zboží také pro daňové účely se zařazuje podle povahy materiálu a funkce, potom s tímto tvrzením žalobce postupoval v souladu, když kuřecí svalnaté žaludky zařadil mezi jedlé droby, neboť kuřecí svalnaté žaludky je nutno podle jejich funkce označit za výrobky sloužící primárně k potravinářským účelům. Zařazení svalnatých žaludků mezi droby se navíc shoduje i s nařízením Komise (EHS) č. 1538/91 ze dne 5. června 1991, zařazením Státní veterinární správy a Českého statistického úřadu. Žalobce rovněž namítá, že správce daně nerespektuje zásadu, že v případě rozdílných jazykových verzí je nutné právní předpis vést tak, aby naplnil smysl a účel, který právní úprava sleduje. V neposlední řadě upozorňuje na skutečnost, že názor, že kuřecí svalnaté žaludky patří mezi jedlé droby a tedy do kapitoly 02 celního sazebníku, zastávají nejen široká odborná veřejnost, ale i zákazníci, kteří tuto potravinu jedí. Ve své argumentaci odkázal rovněž na rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 7. 2009, věc C- 56/08, Pärlitigu OÜ v. Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus, a názor krajského soudu, že kapitola 05 celního sazebníku má subsidiární význam, který vyplývá z jejího samotného názvu „Výrobky živočišného původu jinde neuvedené ani nezahrnuté“, přičemž ze

systematiky kombinované nomenklatury a ze znění poznámky č. 1 a) k této kapitole, podle níž do této kapitoly zásadně nepatří, byť s určitými výjimkami, jedlé produkty.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně dne 27. 3. 2007 zahájil daňovou kontrolu žalobce, při níž zjistil, že žalobce pro produkt kuřecí svalnaté žaludky uplatnil sníženou sazbu DPH. Správce daně byl však toho názoru, že na předmětné zboží je nutno uplatnit základní sazbu, neboť toto zboží je nutno zařadit do položky 0504 HS, přičemž skupina 05 HS ve smyslu Přílohy 1 zákona o DPH nepatří do seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě. Proto správce daně vyzval žalobce dle § 16 odst. 2 a 3 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), aby prokázal správnost uplatnění snížené sazby pro předmětný produkt, a to např. předložením závazné informace o sazebním zařazení. Žalobce předložil celou řadu důkazních prostředků (obecnou skutečnost, že se kuřecí žaludek rozděluje na svalnatý a žlaznatý, přičemž je nutno brát na zřetel, že žaludek žlaznatý je na rozdíl od žaludku svalnatého nepoživatelný; českou a anglickou verzi celního sazebníku; soudní překlad svalnatého žaludku do angličtiny jako „gizzard", oproti jen žaludku jako „stomach" a upozornění na rozlišné používání těchto termínů; Nařízení Komise (EHS) č. 1538/91, ve kterém se mezi droby řadí také kuřecí svalnatý žaludek; vyhlášku Ministerstva zemědělství č. 326/2001 Sb., ve které je mezi droby zařazen svalnatý žaludek; stanovisko Státní veterinární správy, podle něhož se kuřecí svalnatý žaludek rovněž považuje za drob; doklad o tom, že se předmětný produkt prodává konečným spotřebitelům jako potravina; poživatelnost kuřecího svalnatého žaludku žalobce doložil rovněž zněním podpoložky 02071130, ve které je svalnatý žaludek v rámci tzv. 70% a 83% kuřat zahrnut; znění TARICu; vysvětlivky Generálního ředitelství cel pro kapitolu 02, ve kterých je uvedeno, že se droby využívají hlavně k lidské výživě, naopak vysvětlivky ke kapitole 05 stanoví, že do této kapitoly patří materiály živočišného původu, které nejsou běžně používané jako potrava) a správci daně sdělil, že se mu nepodařilo získat informaci, který subjekt a na základě jakého právního předpisu je povinen správcem daně požadovanou závaznou informaci o sazebním zařazení poskytnout, naopak se žalobce na portálu veřejné správy dočetl, že v současné době závazné zařazení do sazeb DPH neposkytuje žádná státem zřízená instituce. Navíc měl za to, že správnost uplatnění snížené sazby v daném případě dostatečně všemi předloženými důkazy prokázal. Správce daně však neshledal, že by žalobce výše uvedenými důkazy prokázal, že by bylo správné zařazení předmětného produktu v HS do kapitoly 02, a tím oprávněnost uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty u předmětných produktů. Naopak při zvážení všech předložených důkazů dospěl k závěru, že je třeba podle znění kapitoly 0504 HS daný produkt zařadit do kapitoly 05, neboť položka 0504 HS přímo odkazuje na žaludky zvířat jiných než ryb, a u daného produktu tak uplatnit základní sazbu daně z přidané hodnoty. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně výše citované dodatečné platební výměry, v nichž byl žalobci doměřen rozdíl základní sazby DPH u předmětných

produktů a nesprávně odvedené daně ze snížené sazby DPH. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal, stěžovatel však jeho odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalobce se proto obrátil na krajský soud, přičemž v žalobě zopakoval argumentaci, kterou předestřel již v rámci daňového řízení. Krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozhodnutí stěžovatele i správce daně zrušil. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost výše uvedeného obsahu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty u předmětného uskutečněného zdanitelného plnění ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o DPH a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků oprávnění uplatnění snížené sazby DPH prokázal.

Podle § 47 odst. 1 zákona o DPH se u zdanitelného plnění uplatňuje základní sazba daně ve výši 19 %, nebo snížená sazba daně ve výši 5 %. Z druhého odstavce téhož ustanovení vyplývá, že u zboží uvedeného v příloze č. 1 citovaného zákona, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba.

Příloha č. 1 zákona o DPH (dále jen „Příloha 1“) obsahuje seznam zboží podléhajícího snížené sazbě. Tento seznam se řídí číselným kódem Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží, přičemž tento seznam obsahuje jednotlivé kapitoly harmonizovaného systému, v nichž zahrnuté produkty podléhají snížené sazbě.

Z výše uvedeného je patrno, že žalobce zařadil svůj produkt do kapitoly 02, položky 0207 „Maso a jedlé droby“, resp. poukazoval na podpoložky 02071399 a 02071499 „Droby – ostatní“, neboť vycházel z toho, že kuřecí svalnaté žaludky jsou jedlé droby. Citovaná Příloha 1 platná pro daná zdaňovací období obsahovala kapitolu 02 HS, a proto žalobce uplatnil u svého produktu sníženou sazbu DPH. Správce daně i stěžovatel byly však názoru, že předmětný produkt je nutno zařadit do kapitoly 05, resp. podřadit do položky 0504 znějící „Střeva, měchýře a žaludky zvířat (jiných než ryb), celé a jejich části, čerstvé, chlazené, zmrazené, solené, ve slaném nálevu, sušené nebo uzené“. Citovaná Příloha 1 platná pro daná zdaňovací období však neobsahovala kapitolu 05 HS, a proto správní orgány měly za to, že žalobce v daném případě uplatnil sníženou sazbu neoprávněně.

Stěžejní otázkou tedy je posouzení toho, do které kapitoly HS a její položky či podpoložky předmětný produkt zařadit, a v návaznosti na to, kterou sazbu DPH ve smyslu zákona o DPH a jeho Přílohy 1 u daného produktu uplatnit.

Vzhledem k tomu, že Příloha 1 vychází z Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží, je rovněž pro interpretaci Přílohy 1 nutno vycházet z výkladových pravidel pro nomenklaturu HS. Tento systém používá dvě základní klasifikační kritéria, podle nichž se lze v HS orientovat - a) podle materiálu, z něhož je zboží vyrobeno nebo druhu zvířat či rostlin, a b) podle použití nebo funkce produktu. Podle prvního kritéria jsou uspořádány zejména první části nomenklatury; v částech nomenklatury členěných podle materiálů, z nichž je zboží vyrobeno, se jako doplňující kritérium pro třídění používá také stupeň zpracování. Druhé kritérium se používá v některých částech nomenklatury. Tato dvě základní kritéria jsou však doplněna všeobecnými pravidly pro výklad nomenklatury HS, která řeší problémy, jež vzniknou při zařazování zboží do jednotlivých položek. V takovém případě je nutno srovnat texty jednotlivých položek a podpoložek, které přicházejí v úvahu, vyrovnat se s poznámkami k jednotlivým třídám nebo kapitolám nomenklatury, případně použít všeobecná pravidla pro výklad nomenklatury.

Právě uvedené zahrnuje de facto první všeobecné pravidlo pro výklad HS (dále též „všeobecné pravidlo“ nebo „všeobecné výkladové pravidlo“), které stanoví, že názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; z právního hlediska jsou pro zařazení směrodatná znění čísel, příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud zmíněná čísla nebo poznámky nestanoví jinak. Všeobecné výkladové pravidlo 2 a) se týká neúplných a nehotových výrobků – zjednodušeně řečeno zařazuje se podle podstatných rysů úplného nebo hotového výrobku, a všeobecné výkladové pravidlo 2 b) se týká materiálů a látek použitých v kombinaci s jinými materiály nebo látkami. Není-li ani po použití těchto výkladových pravidel možné produkt pod jednu konkrétní položku či podpoložku nomenklatury HS jednoznačně zařadit, je nutno dále postupovat podle pravidel následujících. Třetí všeobecné pravidlo pro výklad HS obsahuje pravidlo 3 a), které stanoví, že položka se specifičtějším popisem má přednost před položkami s obecnějším popisem. Jestliže se však každá ze dvou nebo více položek vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsažených ve smíšeném nebo složeném zboží nebo pouze na část součástí soupravy (sady) v obalové úpravě pro maloobchodní prodej, považují se tyto položky za stejně specifické ve vztahu k tomuto zboží, i když jedna z nich obsahuje úplnější nebo přesnější popis zboží. Pravidlo 3 b) stanoví, že směsi zboží složené z různých materiálů nebo z různých složek a zboží v soupravách (sadách) v balení pro maloobchodní prodej, které nelze zařadit podle pravidla 3 a), se zařadí podle materiálu nebo složky, které jim dávají podstatné rysy, lze-li takový materiál nebo složku určit. Podle pravidla 3 c) platí, že zboží, které nelze zařadit podle pravidel 3 a) ani 3 b), se zařadí do v číselném pořadí poslední z položek, které přicházejí stejnou měrou v úvahu. Nelze-li zařadit produkt do HS ani po aplikaci těchto pravidel, použijí se následující výkladová pravidla. Podle čtvrtého všeobecného výkladového pravidla zboží, které nelze zařadit podle výše uvedených pravidel, se zařadí do položky odpovídající nejvíce podobnému zboží.

Všeobecné pravidlo páté se vztahuje k pouzdrům a obalům. Všeobecné pravidlo šesté stanoví, že z právního hlediska jsou pro zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla směrodatná znění těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, a přiměřeně i výše uvedená pravidla, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.

Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud přisvědčil názoru žalobce a v napadeném rozhodnutí vyslovil názor, že předmětný produkt je nutno zařadil do kapitoly 02 HS. Krajský soud měl totiž za to, že vzhledem k tomu, že žalobce prokázal, že kuřecí svalnaté žaludky jsou považovány za jedlé droby, které jsou pojmem uvedeným v kapitole 02, resp. jsou přesným zněním podpoložek 02071399 a 02071499, není možné vyloučit zařazení předmětného produktu pod kapitolu 02, která tak vedle kapitoly 05, resp. položky 0504 HS, která obsahovala pojem „žaludky zvířat jiných než ryb“, přicházela pro zařazení předmětného produktu v úvahu. Jelikož tedy nedospěl k jednoznačnému zařazení produktu pod jednu položku HS, přistoupil k použití všeobecného výkladového pravidla 3 a), které stanoví, že položka se specifičtějším popisem má přednost před položkami s obecnějším popisem. Vzhledem k tomu, že žalobce kuřecí svalnaté žaludky prodával obchodním řetězcům jako typickou potravinu – jedlé droby, sloužící primárně k potravinářským účelům, považoval krajský soud tuto charakteristiku předmětného výrobku za objektivní a nejspecifičtější, na základě čehož dospěl k závěru, že je nutno s ohledem na jejich povahu a funkci kuřecí svalnaté žaludky zařadit do kapitoly 02 HS, kam patří jedlé droby. V souvislosti s tím vytkl správním orgánům, že jen omezeně použily první všeobecné výkladové pravidlo a za závazné považovaly jen poznámky ke kapitolám a zdůraznily nezávaznost názvů kapitol.

Nejvyšší správní soud nejdříve přistoupil k posouzení znění jednotlivých položek uplatněných žalobcem a správními orgány ve smyslu prvního všeobecného pravidla pro výklad HS. Z dikce prvního všeobecného pravidla pro výklad HS jasně vyplývá, že z právního hlediska jsou pro zařazení směrodatná znění čísel, příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud zmíněná čísla nebo poznámky nestanoví jinak. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační. Položky, které přicházely v úvahu, znějí „Maso a jedlé droby z drůbeže čísla 0105, čerstvé, chlazené nebo zmrazené“ (položky kapitoly 02) a „Střeva, měchýře a žaludky zvířat (jiných než ryb), celé a jejich části, čerstvé, chlazené, zmrazené, solené, ve slaném nálevu, sušené nebo uzené“ (položka kapitoly 05). Již na základě aplikace prvního všeobecného výkladového pravidla Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě lze zcela jednoznačně předmětný produkt – kuřecí svalnaté žaludky – zařadit pod znění číselného kódu 0504 HS „Střeva, měchýře a žaludky zvířat (jiných než ryb), celé a jejich části, čerstvé, chlazené, zmrazené, solené, ve slaném nálevu, sušené nebo uzené“ a vyloučit položku 0207 „Maso a jedlé droby z drůbeže čísla 0105, čerstvé, chlazené nebo

zmrazené“. Jak je patrno, položka 0504 HS ve svém znění totiž explicitně uvádí žaludky jiných zvířat než ryb, která nepochybně zahrnuje také žaludky kuřat, neboť ta jsou zvířetem jiným než rybou. Na tom nic nemění ani skutečnost, že se kuřecí žaludek skládá ze dvou oddílů, tj. žaludku svalnatého a žlaznatého. Vycházeje z obecného významu pojmu „ptačí žaludek“, který se skládá ze dvou výše uvedených částí, potom lze dovodit, že pojem žaludek je pojmem nadřazeným k pojmům žaludek svalnatý či žaludek žlaznatý (k tomu srovnej např. Zabloudil, F. a Vala, Z. *Anatomie a fyziologie trávicího ústrojí zvěře*, časopis Myslivost č. 10/2009 nebo Ottův slovník naučný v heslu ptáci). Nejvyšší správní soud má za to, že pokud nomenklatura HS obsahuje položku znějící „žaludky zvířat“, a neobsahuje žádnou jinou konkrétnější položku či podpoložku, jejíž znění by obsahovalo samostatný pojem kuřecí žaludky či kuřecí žaludky svalnaté, je nutno předmětný produkt zařadit do položky nejvíce odpovídající znění daného produktu – do položky „žaludky zvířat“.

Dle Nejvyššího správního soudu tento závěr jednoznačně podporují i poznámky ke kapitole 05 HS, přičemž zdejší soud zdůrazňuje, že tyto poznámky jsou podle prvního všeobecného výkladového pravidla vedle znění číselných označení také závazné. Z poznámek ke kapitole 05 HS vyplývá, že do této kapitoly nepatří jedlé produkty jiné než střeva, měchýře a žaludky zvířat, celé nebo jejich části, a zvířecí krev, tekutá nebo sušená. Ve všeobecných vysvětlivkách k této kapitole následujících za výše uvedenou poznámkou je stanoveno, že kapitola 05 zahrnuje různé materiály živočišného původu, nezpracované nebo jednoduše upravené, které nejsou běžně používány jako potrava (s výjimkou krve, střev, měchýřů a žaludků některých zvířat), a které nejsou zahrnuty v jiných kapitolách nomenklatury HS. Zdejší soud se pro srovnání zabýval také poznámkami ke kapitole 02 HS, přičemž z poznámky ke kapitole 02 účinné pro daná zdaňovací období vyplývá, že do této kapitoly nepatří mimo jiné zvířecí střeva, měchýře nebo žaludky (čísla 0504) nebo zvířecí krev (čísla 0511 nebo 3002). Ve všeobecných vysvětlivkách je dále uvedeno, že střeva, měchýře a žaludky zvířat (jiných než ryb), jedlé i nejedlé, jsou zařazeny v položce 0504. Ve světle těchto zjištění nemá Nejvyšší správní soud pochyb o tom, že žaludky zvířat jiných než ryb je nutno, navzdory tomu, že jsou požívatelné, zařadit do položky 0504 HS. Zdejší soud podotýká, že tento postup je rovněž zcela v souladu s postupem, který aplikoval Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 16. 7. 2009, věc C- 56/08, Pärlitigu OÜ v. Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus, který při posuzování, do které položky celního sazebníku zařadit produkt „páteře z lososa“, vycházel nejdříve ze znění jednotlivých položek a obsahu poznámek k jednotlivým kapitolám přicházejícím v úvahu, a teprve po té přistoupil k použití dalších výkladových pravidel.

Nejvyšší správní soud má tedy za to, že lze přisvědčit stěžovateli a odmítnout názory krajského soudu, že správní orgány nedospěly ke správnému závěru, když zařadily předmětné zboží pod položku 0504 HS. Zdejší soud naopak shledal, že správní orgány správně aplikovaly všeobecná výkladová pravidla pro HS, když

vycházely vedle znění položek nomenklatury HS z poznámek k předmětným v úvahu přicházejícím kapitolám 02 a 05 HS, na základě nichž dovodily, že kuřecí svalnaté žaludky je nutno zařadit do položky 0504 HS. Pokud krajský soud správním orgánům v tomto smyslu vytkl, že jen omezeně použily první všeobecné výkladové pravidlo, pak je právě toto naopak nutno vytknout krajskému soudu. Ze soudního spisu totiž vyplývá, že ve chvíli, kdy si krajský soud vyhodnotil, že podle znění čísel nelze jednoznačně produkt zařadit pod jednu konkrétní položku, zcela opomenul přihlédnout ke znění předmětných poznámek a aplikoval další v úvahu přicházející výkladové pravidlo, aniž by obsah poznámek do svých úvah o zařazení zahrnul. Ze všeobecných pravidel pro výklad HS však jasně vyplývá, že za závazné je nutno považovat nejen znění čísel, ale také obsah příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud zmíněná čísla nebo poznámky nestanoví jinak, a teprve až po té, kdy není možno produkt podle znění čísel a poznámek jednoznačně zařadit pod jednu položku HS, je nutno přistoupit k použití dalších výkladových pravidel. Krajský soud tedy sice postupoval podle všeobecných výkladových pravidel k HS, nicméně je neaplikoval správně. Kdyby totiž řádně a v celém jeho rozsahu aplikoval první všeobecné výkladové pravidlo, musel by nutně na základě poznámek k předmětným kapitolám dospět k závěru, že produktu kuřecí svalnaté žaludky jednoznačně odpovídá položka 0504 HS.

Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud zcela bez ohledu na znění všeobecných výkladových pravidel při posuzování, do které z předmětných položek produkt kuřecí svalnatý žaludek zařadit, upřednostnil skutečnost, že svalnaté žaludky jsou všeobecně, na základě stanoviska Státní veterinární správy, Českého statistického úřadu a navíc na základě sekundárních právních předpisů Evropské unie [nařízení Rady (EHS) č. 1906/90 ze dne ze dne 26. června 1990 o některých obchodních normách pro drůbeží maso a Nařízení Komise (EHS) č. 1538/91 ze dne 5. června 1991, kterým se stanoví prováděcí pravidla k prvně citovanému nařízení], považovány za jedlé droby. Je však nutno konstatovat, že skutečnost, že se kuřecí svalnaté žaludky považují za droby, nemá v daném případě na zařazování produktu v rámci nomenklatury HS vliv. Nic to totiž nemění na tom, že pro zařazení produktu v rámci HS je nutno přednostně vycházet z výše uvedených všeobecných výkladových pravidel pro HS, a že nomenklatura HS vedle položky 0207 „Maso a jedlé droby z drůbeže čísla 0105, čerstvé, chlazené nebo zmrazené“ obsahuje pro daný produkt více odpovídající položku 0504 znějící „Střeva, měchýře a žaludky zvířat“. Výše uvedené nařízení, které je závazné pro státy Evropské unie, stejně jako nomenklatura HS, sice stanoví, že kuřecí svalnaté žaludky jsou považovány za droby, nicméně je nutno podotknout, že toto nařízení bylo vydáno pro účely obchodní, nikoli pro účely celního sazebního zařazení zboží v rámci HS, resp. kombinované nomenklatury, a proto je zdejší soud pro zařazování daného zboží do HS s ohledem na výše uvedené nepovažoval za rozhodující.

V souvislosti s právě uvedeným nelze souhlasit ani s názorem krajského soudu, že bylo nutno pro zařazení předmětného produktu přihlížet ke stanoviskům

Státní veterinární správy a Českého statistického ústavu, neboť v rozhodné době neexistoval žádný orgán, který by poskytoval závazné informace o sazebním zařazení zboží pro účely DPH. Zdejší soud naopak konstatuje, že žalobce měl v rozhodné době možnost zažádat si o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, přičemž tato informace sama o sobě je dostatečnou informací pro účely DPH, neboť Příloha 1, která obsahuje seznam zboží, na něž se uplatní snížená sazba DPH, vychází právě a pouze ze sazebního zařazení zboží v rámci HS. Od 1. 5. 2004, tj. od vstupu České republiky do Evropské unie a s tím spojené platnosti Celního kodexu Společenství, mají všechny daňové subjekty možnost si zažádat u celních orgánů, které jsou povinny tyto informace poskytnout, o sdělení závazné informace o zařazení produktu v rámci celního sazebníku, resp. v rámci číselného kódu HS. Navíc je ze správního spisu patrno, že žalobci stanovisko příslušného orgánu k zařazení předmětného produktu bylo známo na základě dopisu bývalé náměstkyně ministra financí Ing. Dany Trezziové ze dne 15. 8. 2007, přičemž v tomto stanovisku bylo uvedeno, že předmětný produkt je nutno zařadit do položky 0504 HS.

Zdejší soud se neztotožňuje ani s názorem krajského soudu, že by správní orgány při svém rozhodování vycházely pouze z výše citované korespondence náměstkyně ministra financí. Z rozhodnutí stěžovatele je naopak patrno, že ke svému závěru o nutnosti zařazení kuřecích svalnatých žaludků do položky 0504 HS dospěl především na základě znění této položky HS a dále na základě poznámek ke kapitole 02 a 05 HS, tj. na základě prvního všeobecného pravidla pro výklad HS. Oprávněnost svých závěrů pak podpořil existencí dopisu náměstkyně ministra financí a názorem kompetentního orgánu (Generálního ředitelství cel) o zařazení předmětného produktu do položky 0504 HS. Ze správního spisu je navíc patrno, že správce daně obdržel od Generálního ředitelství cel sice nezávaznou informaci o sazebním zařazení jako odpověď na žádost o stanovisko k sazebnímu zařazení zboží – kuřecí svalnaté žaludky, ve které však byly závěry správce daně o zařazení předmětného produktu do položky 0504 HS rovněž potvrzeny.

Krajský soud v rozsudku dále uvedl, že je nepochybné, že správní orgány byly povinny vycházet při zařazování zboží i ze žalobcem zmíněné anglické verze Taricu. V této souvislosti dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že lze správním orgánům přisvědčit, že v Kombinované nomenklatuře bylo možno nalézt pojem žaludek pouze v kapitole 05, avšak dodal, že nesprávný překlad pojmu nesměl být k tíži žalobce, který upozorňoval na odlišné znění Taricu v jazyce anglickém a českém. Žalobce totiž v průběhu daňového a soudního řízení tvrdil, že český překlad celního sazebníku je nepřesný, neboť anglický jazyk používá různé pojmy pro jednotlivé žaludky zvířat, a pro pojem svalnatý žaludek používá pojem „gizzard“, vedle obecného pojmu „stomach“. Žalobce tak měl za to, že pokud by zákonodárce do položky 0504 zamýšlel zařadit rovněž svalnaté žaludky, potom by termín svalnatý žaludek, vzhledem k tomu, že tento termín sazebník v rámci některých podpoložek používá (žalobce odkazoval na podpoložky 02071130 a

02071110), použil rovněž ve znění položky 0504. Na základě toho krajský soud konstatoval, že správní orgány měly aplikovat jedině ten výklad, který bude odpovídat všem jazykovým verzím, tedy výklad převažující a sjednocující. Stěžovatel k danému v kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s tím, že by byl povinen vycházet z anglické verze Taricu, neboť dle jeho názoru pro zařazení zboží pro daňové účely je rozhodné zařazení zboží podle číselného kódu HS popisu číselného označení zboží. Nejvyšší správní soud k danému nejprve uvádí, že je nutno rozlišovat nomenklaturu harmonizovaného systému, kombinovanou nomenklaturu a Taric. Z Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku vyplývá, že v důsledku přijetí Mezinárodní úmluvy o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží Evropským společenstvím se pro něj stala závazná nomenklatura HS, která je tvořena čtyřmístnými položkami a šestimístnými podpoložkami. Na základě toho byla zřízena pro Evropské společenství (dnes Evropskou unii) závazná kombinovaná nomenklatura, která používá osmimístní podpoložky, přičemž prvních šest číslic vychází z harmonizovaného systému, sedmá a osmá číslice určují podpoložku kombinované nomenklatury. Dále bylo na základě specifických opatření Společenství zřízeno doplňkové třídění Společenství, které bylo zahrnuto do integrovaného sazebníku Evropských společenství (Taric), který doplňuje kombinovanou nomenklaturu devátým a desátým číslem a slouží ke sledování statistiky zahraničního obchodu Společenství a obchodu mezi členskými státy. Nutno podotknout, že Taric tak nezavádí další členění pro účely celního zařazení a neobsahuje informace relevantní pro DPH, ale informuje o jiných opatřeních, např. v oblasti zemědělské politiky. Ve světle právě předestřeného je nutno stěžovateli přisvědčit, že ve smyslu zákona o DPH byly správní orgány pro daňové účely povinny vycházet ze znění HS, a nikoliv Taricu.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil, z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V novém řízení krajský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. srpna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu