ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Mgr. E. M.**, zast. advokátem JUDr. Pavlem Šedivým, se sídlem Tábor, Údolní 2997, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2004, č. j. 10 Ca 72/2004 – 19,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2004, č. j. 10 Ca 72/2004 – 19 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 5. 2004, č. j. 3067/130/2003; tímto bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 15. 1. 2003, č. j. 3193/03/110900/4760, kterým byl žalobce zaregistrován s účinností od 28. 5. 2002 jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Krajský soud v napadeném rozsudku konstatuje, že nebyly shromážděny takové důkazy, které by dokládaly splnění podmínek pro registraci a namítá nesprávnou aplikaci ust. § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních; dle názoru soudu lze uvedeného ustanovení použít pouze v případě pravomocně ukončeného celního řízení; správní orgán tedy nebyl oprávněn požadovat důkazní prostředek stran

zatřídění jím vyráběného tabákového výrobku. Stěžovatel s tímto závěrem soudu nesouhlasí. Žalobce byl zaregistrován správcem daně ex offo s účinností od 28. 5. 2002, neboť sám nepožádal o registraci, ač pro takový postup byly naplněny zákonné důvody. Žalobce vyráběl a distribuoval do tuzemské obchodní sítě tabákový výrobek označený jako směs na vykuřování skleníků C. Stěžejní pro posouzení věci je skutečnost, že finální výrobek vyrobený ve smyslu ust. § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních byl zatříděn celními orgány do podpoložky kombinované nomenklatury jako nezpracovaný tabák, tabákový odpad, sazební zařazení 2401 30 00. Tato položka podléhá spotřební dani z tabákových výrobků. Pro dané řízení je zcela irelevantní, jak byla zatříděna výchozí surovina dovážená společností U. B. spol. s r. o., ze které byl finální výrobek vyráběn.

Z dikce ust. § 10 odst. 2 cit. zákona jednoznačně vyplývá, že správce daně uzná pro účely správného zatřídění vybraných výrobků do číselného označení podle odst. 1 písm. c) tohoto ustanovení zatřídění vybraných výrobků celními orgány. V daném případě bylo vycházeno ze zatřídění Celního ředitelství v Plzni ze dne 16. 3. 2003 a ze shodného stanoviska Celního ředitelství v Praze ze dne 24. 2. 2004 (poskytnuté v rámci odvolacího řízení); celní orgány shodně zatřídily předmětný tabákový výrobek, který byl žalobcem vyráběn a distribuován do obchodní sítě, do podpoložky kombinované nomenklatury 2401 30 00, jako nezpracovaný tabák, tabákový odpad. Tento výrobek podléhá spotřební dani z tabákových výrobků ve smyslu ust. § 40 zákona o spotřebních daních.

Stěžovatel má za to, že podklady, které v daňovém řízení nashromáždil jsou dostačující k tomu, aby byl žalobce zaregistrován jako plátce. Finanční úřad ani žalovaný nemohl oprávněně požadovat od celních orgánů vydání závazného stanoviska dle § 46 celního zákona, jak uvádí soud, neboť územní finanční orgány nejsou dovozci ani celní deklaranti, nejsou tedy aktivně legitimováni pro takové řízení. Nemohl tak učinit ani proto, že předmětný tabákový výrobek nebyl dovezen, ale byl vyroben v České republice. Proto si správce daně opatřil od výše uvedených celních orgánů informace o zatřídění vybraného tabákového výrobku, v žádném případě se však nejednalo o volné úvahy celních orgánů, jak soud konstatoval v odůvodnění rozsudku. Zatřídění výrobků pro účely spotřební daně je upraveno v ust. § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., zatříděním provedeným celními orgány je správce daně vázán. Je přitom nerozhodné, zda stanovisko o zatřídění bylo vydáno na základě žádosti žalobce, který tak neučinil, nebo na vyžádání správce daně, který pro účely dokazování v daňovém řízení tak učinit musel. Toto stanovisko nelze přitom zaměňovat se závaznou informací o sazebním zatřídění zboží, vydanou podle § 46 celního zákona, neboť nešlo o zboží dovezené, ale zboží v tuzemsku vyrobené. Pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvádí, že žalobce předložil v daňovém řízení stanovisko celního orgánu (Celního ředitelství Praha), kterým byla ověřována správnost tarifního zařazení odřepíkovaného tabáku, typu V., pod položku 2401 20 10, v daném případě celní orgán pouze ověřoval tarifní zařazení pro dodavatele tabáku – společnost U. B. s. r. o.; toto stanovisko a zařazení pod uvedenou položku se však týká pouze tohoto dovozce, netýká se zařazení výrobku žalobce, a to směsi na vykuřování skleníku C. Rovněž tak žalobcem předložený znalecký posudek soudního znalce pana Ing. J. J. (znalce z oboru potravinářství a ochrany přírody), nemůže být důkazem pro předmětné řízení, jelikož tento posudek se týkal suroviny použité k výrobě vykuřovací směsi, tedy výchozí suroviny, ze které žalobce tabákový výrobek vyráběl. Tato výchozí surovina byla znalcem posouzena jako surový nefermentovaný tabák, který spotřební dani nepodléhá, čemuž odpovídá i zatřídění celního ředitelství v Praze, vydané v rámci celního řízení o propuštění této suroviny do volného oběhu, a proto nelze akceptovat názor soudu, že žalobce výchozí surovinu pouze prosíval, třídil a nasáčkoval – tudíž, že ji distribuoval v nezměněném stavu. V této nesprávné kvalifikaci finálního výrobku tkví zásadní rozpor, neboť ze spisu je

seznatelné jak probíhala výroba. Nejprve probíhalo strojní promíchání suroviny – tabáku různých kvalit, tato směs byla poté prosívána na vibračních sítech a surovina, která zůstala na těchto sítech byla ukládána do 30 kg plastových pytlů, z těchto se dále ručně odvažovalo množství 150 g do plastikových sáčků s potiskem loga a označením výrobce; tyto sáčky se poté zatavily - což je finální výrobek „směs na vykuřování skleníků C.“. Tvrzení soudu tak nemá oporu ve spise ani ve správcem daně zjištěném skutkovém stavu věci. Shora uvedené manipulace byly procesem, při kterém vznikl nový výrobek, a to vybraný výrobek ve smyslu ust. § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Pro správné posouzení, zda finální výrobek podléhá spotřební dani z tabáku není rovněž podstatné, že byl výrobek údajně (alespoň názvem) určen pro vykuřování skleníků, ani to, že byl zřejmě určen ke kouření. Soud ve svém odůvodnění odmítl akceptovat stěžovatelem uváděný judikát Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 362/98 ze dne 15. 3. 2000, neboť se tento týkal LTO; stěžovatel naopak má za to, že uvedený judikát je případný, neboť zde byl vysloven názor v dané věci případný, a to, že „i pouhá změna názvu komodity, aniž by se přitom změnil charakter komodity, postačuje k tomu, aby tato podléhala jinému daňovému zařazení“.V případě žalobce však se jednalo o typickou výrobu, při níž došlo i ke změně vlastností výrobku oproti používané surovině i ke změně zařazení v kombinované nomenklatuře. Uvedený judikát stěžovatel uvedl pouze na podporu správnosti svého postupu.

Stěžovatel je přesvědčen, že v průběhu daňového řízení byly shromážděny dostatečné důkazní prostředky pro to, aby žalobce byl zaregistrován jako plátce spotřební daně z tabákových výrobků. Krajský soud nesprávně vyložil použitý právní předpis a na daný skutkový stav nesprávně aplikoval. Stěžovatel na základě výše uvedeného navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s argumentací žalovaného, z níž vyplývá, že pokud celní laboratoř, aniž jsou dána zákonná kriteria pro posouzení, kdy tabáková surovina je ještě tabákovou surovinou a kdy je již tabákovým odpadem, aniž jsou zákonem upraveny vlastnosti, jaké musí tabákový odpad mít, stanoví, že zkoumaný produkt je tabákovým odpadem, neexistuje v našem demokratickém státě žádný způsob, jak zvrátit následné rozhodnutí opřené o § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, že se má jednat o komoditu podléhající spotřební dani. Na konstatování žalobce, že chybí právně-technická norma, finanční úřady nikdy nereagovaly. Ze zkoumání celní laboratoře totiž vyplynulo, že tato postupuje tak, že popíše vzhled zkoumaného produktu, při přesívání oddělí jemný prach, event. drobné příměsi či nečistoty jako jsou zbytky žil a řapíků a pak konstatuje, že se jedná o tabákový odpad. Je pak zcela na libovůli laboratoře, zda použije síta s oky 2 x 2 mm či 5 x 5 mm a tedy, zda přizná surovině menšíprocento prachu či příměsi. O libovůli zkoumání svědčí ta skutečnost, že stanovisko Celního ředitelství Praha ze dne 24. 2. 2002 bylo učiněno na podkladě rozborů tří celních laboratoří, z nichž jedno bylo takové, že se jedná o surový tabák a dvě, že se jedná o tabákový odpad. S tímto rozporem se celní orgán nijak nevypořádal a vydal stanovisko, že se jedná o tabákový odpad. Možnost seznámit se s podklady a laboratorními výsledky byla žalobci odepřena. Žalobce proto odmítá argumentaci žalovaného ohledně použití ustanovení § 10 odst. 2 cit. zákona. Žalobce předložil v průběhu řízení znalecký posudek, který jednoznačně potvrdil, že se jedná o surový tabák. Žalobce rovněž doložil ve formě různých zpráv od ministerstva průmyslu a obchodu a ministerstva financí, že neexistuje norma, která by stanovila kritéria pro to, co a kdy se stává tabákovým odpadem. Tyto skutečnosti však byly odmítnuty a za jediné kritérium bylo vzato vyjádření celní laboratoře. Žalovaný rovněž nesouhlasí ani s tím, jak žalovaný bagatelizuje vstupní posouzení komodity celními orgány při dovozu firmou U. B., odmítá i další argumentaci týkající se faktického chování žalobce

při sáčkování surového tabáku, což má být podle žalovaného činnost, na základě které je nutno komoditu zařadit pod spotřební daň. Z celého řízení je potvrzeno, že pokud žalobce nějak se surovým tabákem, nalézajícím se v žocích o váze 80 kg, nakládal, dělal to tak, že jej vysypal na zem, následně mechanicky umístil na síta prosívacího zařízení, kde surovinu zbavil prachu a větších nečistot a poté ji nasáčkoval do pytlíků o váze 150 g. Tento postup nebyl nikým zpochybněn a je z něho zcela zjevné, že činností žalobce se v žádném případě charakter suroviny nezměnil. Jestliže tedy při vstupu na území republiky byl v žocích o váze 80 kg surový tabák, což odsouhlasily i celní orgány, nemůže být v sáčcích C. nic jiného než opět surový tabák. Názor, že původní surovina zbavená prachu a eventuelních příměsí jako jsou řapíky a zbytky žil již není surovým tabákem, nýbrž tabákovým odpadem, je zjevně účelový. V žádné zemi Evropské unie nelze surovinu samu o sobě zdanit, byť by se jednalo o tabák. Znalec, jehož posudek žalobce předložil zkoumal jak dováženou surovinu tak i produkt C. a vždy dospěl k závěru, že se jedná o surový nefermentovaný tabák. Žalobce namítá, že dovážený tabák v surovém stavu není způsobilý ke kouření. Aby jej bylo možno kouřit v cigaretě nebo lulce musí mít zvláštní vlastnosti. Jestliže žalobce uvádí na trh surový tabák, který prokazatelně kouřit v cigaretách nebo lulce nelze, neboť nebyl pro takové účely dále upraven, nemůže být tento produkt zařazen pod spotřební daň. Žalovaný se snaží dokázat, že žalobce vyrábí něco jiného než co firma U. B. spol. s r. o. dováží; žalobce však nic nevyrábí. Žalobce zjevně prodává tutéž surovinu, kterou jakožto produkt nezatížený spotřební daní dovezla uvedená společnost, neprodává ani tabák určený ke kouření ani neprodává tabákový odpad, který by spotřební dani podléhal. V těchto souvislostech je zcela nepřípadná argumentace usnesením Ústavního soudu I. ÚS 362/98. Žalobce poznamenává, že předmětem spotřební daně z tabákových výrobků je vždy, a tomu odpovídá i stávající právní úprava v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tabákový výrobek určený ke kouření, tj. k humánní spotřebě. I ze stanoviska Celního ředitelství v Praze ze dne 24. 2. 2004 na které žalovaný poukazuje, vyplývá, že zkoumaný produkt se nedá kouřit; není tedy zřejmé, z jakého důvodu žalovaný trvá na tom, že má být zdaněn spotřební daní. Žalobce se ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá 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 posouzen lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že žalobce podniká na základě koncesní listiny ze dne 16. 11. 1999 vydané Okresním živnostenským úřadem v Táboře v předmětu podnikání zpracování tabáku a výroba tabákových výrobků; na základě živnostenského oprávnění ze dne 25. 3. 1999 vydaném Obecním živnostenským úřadem v Bechyni podnikal v předmětu podnikání třídící, míchací, rozvažovací a balící práce (uvedené oprávnění bylo rozhodnutím ze dne 13. 12. 2002 zrušeno). Žalobce nakupoval surovinu – tabák typu V. F., sušený horkým

vzduchem od tuzemské společnosti U. B. spol. s r. o.; pro dovozce byla surovina, která byla předmětem dovozu Celním ředitelstvím v Praze v rámci celního řízení o propuštění do volného oběhu zařazena pod položku 2401 20 10. Stanovisko tohoto orgánu předložil žalobce následně v daňovém řízení, stejně tak i znalecký posudek, přičemž jimi prokazoval skutečnost, že nejsou naplněny podmínky pro existenci daňové povinnosti a registraci k dani, neboť se nejedná o vybraný výrobek, který by byl zatížen spotřební daní, ale o surovinu, která dani nepodléhá. Správní orgán v řízení ověřoval tarifní zatřídění nikoli původně dovážené suroviny společností U. B., ale zatřídění výrobku z něhož byly odebrány vzorky, tj. výrobku, který žalobce vyskladnil a dále distribuoval. Protože tento výrobek zatříděn nebyl, resp. žalobce jeho zatřídění ničím neprokázal, požádal proto žalovaný správní orgán ve smyslu ust. § 10 odst. 2 zákona o spotřebních daních o stanovisko orgán k poskytnutí dané informace kompetentní.

Stěžovatel (správní orgán prvního stupně) na základě informace celního orgánu zaregistroval žalobce ve smyslu ust. § 33 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a podle ust. § 5, § 15 a § 38 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (účinného v době vydání rozhodnutí) ke spotřební dani z tabákových výrobků. Registrace plátce byla provedena na základě výsledků místního šetření provedeného dne 28. 5. 2002 Finančním úřadem v Táboře v provozovně daňového subjektu E. M., B., N. T. 142; správcem daně byly v expedičních prostorách provozovny odebrány 3 vzorky tabákového produktu označeného jako směs na vykuřování skleníku „C.“. Následně bylo Celně technickou laboratoří v P. (správcem daně vyhověno žádosti žalobce, když žádal, aby rozbory v zájmu objektivity neprováděla Celně - technická laboratoř v Č. B.) po provedeném rozboru vzorků vydáno k žádosti stěžovatele stanovisko k sazebnímu zařazení zboží č. 189/2002 ze dne 16. 7. 2002. Dle ustanovení celního sazebníku, který byl vydán jako příloha k nařízení vlády č. 480/2001 Sb., Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, byl uvedený výrobek zařazen pod podpoložku Kombinované nomenklatury jako „nezpracovaný tabák; tabákový odpad – Tabákový odpad“, sazební zařazení 2401 30 00. Posuzovaný produkt byl charakterizován jako: „směs nepravidelných plošných útvarů – zlomků listů světlejší a tmavší hnědé barvy, barevně dosti nevyrovnaná, s úlomky sušených částí žil a řapíků a nečistot ve formě cizích příměsí (části jiných rostlin). Vzorek obsahuje 13,7 % hm. tabákového prachu, obsah droliny je 25,4 % hm. a zbytek na sítě 2 mm je 60,9 % hm.; vůně vzorku je tabáková, nejsou patrné cizí pachy. Vzhledem k velikosti a tvaru částic se jedná o tabákový odpad se sazebním zařazením 2401 30 00.“

Protože žalobce nezatřídil výrobek, který distribuoval jako tabákový výrobek podléhající spotřební dani ve smyslu ust. § 38 zákona o spotřebních daních a nesplnil registrační povinnost ve smyslu ust. § 15 cit. zákona, rozhodl stěžovatel (správní orgán prvního stupně) v souladu s ust. § 33 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb. o registraci ke spotřební dani ex offo. Odvolání podané proti rozhodnutí o registraci stěžovatel zamítl, přičemž se řádně vypořádal s námitkami stran zatřídění výrobku, které je ve věci podstatné; z odůvodnění je zřejmé, z jakých skutkových i právních skutečností vycházel, když neakceptoval zařazení výrobku – směs na vykuřování skleníků C. – pod položku celního sazebníku 2401 20 10, která nepodléhá spotřební dani. Stěžovatel postupoval dle ust. § 10 odst. 2 zákona o spotřebních daních, když respektoval zatřídění provedené Celním ředitelstvím v Plzni, neboť podle cit. ustanovení správce daně uzná pro účely správného zatřídění vybraných výrobků do číselného označení podle odst. 1 písm. c) cit. ustanovení zatřídění těchto výrobků celními orgány. V rámci odvolacího řízení, v němž žalobce uplatnil výhrady proti zatřídění provedeném Celním ředitelství v Plzni, vyžádal stěžovatel další

stanovisko o sazebním zatřídění, a to Celní ředitelství Praha; uvedený celní orgán provedl shodné zatřídění pod podpoložku 2401 30 00.

K podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích zrušil, když vzal za prokázané, že žalovaný nesprávně vyložil ustanovení § 10 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, pokud vytkl žalobci, že nepředložil důkazní prostředek, tedy zatřídění jím vyráběného tabákového výrobku celním orgánem, resp. rozhodnutí o sazebním zařazení zboží ve smyslu ust. § 46 celního zákona. Krajský soud dospěl k názoru, že taková povinnost z citovaného ustanovení pro žalobce nevyplývá. Žalobce nebyl v dané záležitosti dovozcem, tudíž ani celním deklarantem; povinnost předložit požadované doklady by žalobci vznikla pouze za situace, kdyby byl v postavení dovozce a celního deklaranta. Aplikace cit .ustanovení přichází v úvahu pouze v případě pravomocně ukončeného celního řízení, kdy účastník takového řízení má možnost v souladu s ust. § 5 písm. b) a § 46 odst. 2 celního zákona požádat Ministerstvo financí, Generální ředitelství cel v Praze o vydání rozhodnutí o sazebním zatřídění zboží. Soud vzal za prokázané, že žalobce předložil v daňovém řízení stanovisko celního orgánu – Celního ředitelství Praha, kterým byla ověřována správnost tarifního zatřídění odřepíkovaného tabáku typu V. pod podpoložku 2401 20 10; spisem bylo tedy doloženo, že příslušný celní orgán akceptoval dodavatelem žalobce uvedené tarifní zařazení, správnost deklarovaného zařazení byla dále potvrzena stanoviskem příslušného celního orgánu a rovněž i předloženým znaleckým posudkem, z něhož vyplynulo, že surovina dodávaná společností U. B. v období květen – listopad 2002 je nefermentovaným tabákem, virginského typu, původem z Indie, zařazovaným do podpoložky 2401 20 10. Soud konečně vytkl žalovanému, že neodstranil rozpory mezi sazebním zařazením, které předkládal žalobce, tudíž nelze jednoznačně potvrdit, že se jedná o výrobek, který spotřební dani podléhá.

Nejvyšší správní soud se s právním názorem krajského soudu neztotožnil. Nelze především souhlasit se závěrem učiněným soudem ohledně prokázání zatřídění výrobku spisem – stanoviskem celního orgánu o zatřídění v rámci celního řízení o propuštění suroviny do volného oběhu. Uvedeným stanoviskem bylo prokazováno pouze tarifní zatřídění suroviny dovážené společností U. B., spol. s r. o., nikoli výrobku – zboží - prodávaného žalobcem.

Ve smyslu ust. § 46 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon ve znění pozdějších předpisů, vydávají celní orgány k žádosti deklaranta rozhodnutí o celním zařazení zboží nebo o původu zboží (závazná informace). Žádost o závaznou informaci o sazebním zařazení zboží se může vztahovat pouze na jeden druh zboží; pro účely vydávání závazných informací se jedním druhem zboží rozumí zboží, které má stejné složení, shodné technické parametry, stejný účel použití a stejný obchodní název, případně typové označení (§ 46 odst. 2). Žádost o závaznou informaci musí být doložena, nevylučuje-li to povaha zboží, vzorky nebo jinými dostupnými dokumenty, které umožní celním orgánům správné zařazení předmětného zboží (§ 46 odst. 5).

Závazná informace o zatřídění zboží je závazná dle ust. § 46c odst. 1 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., pouze pro zboží, které je uvedeno v celním prohlášení přijatém po vydání této závazné informace. V daném případě se tak určené sazební zařazení mohlo týkat pouze suroviny, která byla předmětem dovozu, nikoli výrobku distribuovaného v tuzemsku, byť byl z dovezené suroviny zpracován.

Podle ust. § 46b cit. zákona č. 13/1993 Sb., závaznou informaci může používat pouze osoba, které byla vydána. Vzhledem k tomu, že závazná informace byla poskytnuta společnosti U. B., spol. s r. o., nemůže mít právně relevantní účinky pro osobu žalobce.

V projednávané věci bylo podle cit. ustanovení na žádost dovozce U. B. spol. s. r. o. vydáno v celním řízení rozhodnutí o sazebním zařazení zboží – pod podpoložku 2401 20 10, přičemž toto rozhodnutí je platné pouze pro dovozce, který o zařazení požádal. V žádném případě tak nelze uvedené stanovisko použít jako důkaz v řízení, jehož předmětem je ověření tarifního zařazení výrobku žalobce, tedy osoby od dovozce odlišné, a to tím spíše, nejednalo-li se o totožnost zboží, což lze z ust. § 46 odst. 2 celního zákona nepochybně dovodit. Krajský soud tak pochybil, vzal-li za prokázané, že žalobce doložil sazebním zařazením Celního ředitelství Praha vydaném v rámci celního řízení, že surovina, kterou nakoupil jako surový nefermentovaný tabák je totožná s produkovaným a distribuovaným výrobkem žalobcem a spotřební dani nepodléhá. Zcela nedůvodná je v této souvislosti i výtka, že stěžovatelem v řízení nebylo, a to ani stanoviskem Celního ředitelství v Plzni, tvrzení žalobce stran zatřídění vyvráceno. Jak již bylo konstatováno výše, otázkou, která byla ve věci zásadní, bylo posouzení výrobku od předmětu původního dovozu odlišného. Stěžovateli tak nesvědčilo důkazní břemeno týkající se vyvrácení správnosti uvedeného zatřídění dovážené suroviny, neboť ta nebyla předmětem řízení, naopak žalobce byl povinen prokázat správnost jím tvrzených skutečností, tj. zatřídění výrobku, o který se v řízení jednalo – tabáku na vykuřování skleníku „C.“. Nelze stěžovateli proto ani vytýkat to, že neodstranil rozpory mezi sazebním zařazením. Taková výtka by byla důvodná, pokud by došlo k odlišnému zatřídění totožného zboží a žalovaný takový rozpor v průběhu důkazního řízení neodstranil; o takový případ se však ve věci nejednalo; v rámci odvolacího řízení se naopak stěžovatel správností zatřídění znovu zabýval, když požádal o nové stanovisko nezávisle jiný celní orgán.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že by společnost U. B. spol. s r. o. dovážela deklarovanou surovinu ani její tarifní zatřídění pod položku 2401 20 10, tedy surovinu, která není spotřební daní zatížena. Nesouhlasí však se závěrem, k němuž dospěl žalobce a následně na něm setrval ve svých závěrech i krajský soud, totiž, že žalobce dále distribuoval totožnou surovinu – tedy surový nefermentovaný tabák, byť balený v igelitových sáčcích o rozměrech 15 x 18 cm, opatřených žlutohnědým potiskem s názvem výrobku. Je-li nepochybné, že předmětem prodej byl výrobek označený „tabák na vykuřování skleníků C.“, tento výrobek jak provedenou úpravou – prosíváním a zbavením cizorodých prvků přimísených při polní produkci a prachu, stejně tak i rozvažováním do obalů označených uvedeným názvem, doznal strukturálních změn, nelze setrvat na názoru, že se jedná o výrobek totožný, resp. výrobek stejného sazebního zatřídění. Ostatně z dikce ust. § 46 odst. 2 celního zákona, jak již bylo uvedeno, nelze dovodit nic jiného, než, že se o stejné zboží nejedná. V řízení bylo postaveno na jisto, že žalobce distribuoval výrobek od dovezené suroviny odlišný. Ostatně žalobce ani nepopírá, resp. sám podrobně uvádí a dokládá mj. i posudkem Jakostního a technologického centra s. r. o. v Praze ze dne 26. 11. 2002, jak bylo s dovezenou komoditou nakládáno; není tedy sporu o tom, že manipulací doznal původní předmět dovozu změn.

Podle ust. § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních je výrobou vybraných výrobků proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě.

Z uvedené dikce vycházel i Ústavní soud v nálezu II. ÚS 157/97, přičemž pojmu výroba přikládá širší význam, totiž, že *„nejde jen o samotný technologický proces vzniku*

výrobku, při němž dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy, změny. Vnější úpravou výrobku může být nepochybně i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení, jež je rozdílné od určení výrobku původního." Skutečnost, že se uvedený nález týkal problematiky uhlovodíkových paliv je zcela nerozhodná, neboť interpretace uvedeného pojmu je relevantní i pro věc souzenou. Stejnou argumentaci snese i stěžovatelem uváděný nález I ÚS 362/98, který krajský soud shledal ve věci nepřípadným.

Pokud žalobce nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu (viz rozsudek Nejvyššího soudu Rc 4/1993, 6 Cz 38/91: *„výrobou se rozumí opakovaný postup směřující ke zhotovení předmětů pro vlastní potřebu nebo odbyt").* Na základě zjištěného skutkového stavu, o němž nebylo v řízení pochyb, jakož i v souladu s konstantní judikaturou, nelze na činnost žalobce pohlížet jinak, než na výrobu, jejímž výsledkem byl výrobek určený k prodeji (zboží) odlišný od dováženého zboží - suroviny, kterou žalobce nakoupil k dalšímu zpracování.

Podle ust. § 38 odst. 2 zákona č. 587/1992 Sb., se tabákovými výrobky pro účely tohoto zákona rozumí cigarety, cigarilos, doutníky, lulkové, dýmkové, cigaretové, šňupavé a žvýkací tabáky a tabákový odpad.

Nejvyšší správní soud připouští, že z dikce ustanovení § 2 cit. zákona nelze dovodit, že by výrobou, ve smyslu výše interpretovaném, vždy muselo dojít např. ke změně v celním zatřídění pod jiný kód celního sazebníku. V daném případě prokázal stěžovatel, že došlo ke změně celního zatřídění žalobcem produkovaného výrobku. Zatřídění zboží pod nomenklaturu celního sazebníku je otázkou složitou a vysoce odbornou, a proto k jejímu zodpovězení nemůže být příslušný kdokoli, ale pouze orgán nadaný k tomu příslušnou garancí. Stanoví-li ust. § 10 odst. 2 zákona o spotřebních daních, že správce daně uzná pro účely správného zatřídění vybraných výrobků do číselného označení zatřídění provedené celními orgány, činí tak nikoli pouze pro případy dovozu, jak mylně dovozuje krajský soud, ale i pro všechny případy, kdy je předmětem řízení ověření správnosti zatřídění výrobku. Závěr soudu, že zatřídění celními orgány je relevantní pouze v případech pravomocně ukončeného celního řízení nemá oporu v zákoně. Pro účely sazby daně bylo např. i v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 16 odst. 1 a 2 stanoveno, že pro správné zatřídění zboží do číselného kódu je rozhodná informace celních orgánů o sazebním zařazení zboží. Je zcela nepochybné, že pláce daně z přidané hodnoty není pouze osoba, která je dovozcem, resp. deklarantem, tudíž závaznost informace není relevantní pouze pro účastníka celního řízení, ale pro účely daně obecně. Stejně tak stanovil např. i § 40 zákona o spotřebních daních odkazy na číselné kódy celního sazebníku pro účely sazby spotřební daně z tabákových výrobků, spojitost tohoto ustanovení a ust. § 10 odst. 2 je proto nutno vykládat v tomto kontextu.

Podle právní úpravy platné před datem přistoupení České republiky k Evropské unii, ale i podle současného právního stavu, vydávají celní orgány rozhodnutí o sazebním zatřídění zboží, tato závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná po dobu šesti let a ze zákona č. 587/1992 Sb.o spotřebních daní, lze dovodit jeho relevanci i pro účely řízení ve věci spotřebních daní. Řízení, v němž je vydáno rozhodnutí o sazebním zařazení zboží, je přísně ovládáno zásadou dispoziční a je adresováno pouze žadatelům o tuto informaci. Z charakteru takového řízení je nepochybné, že žadatelem o závaznou informaci může být fyzická nebo právnická osoba, nikoli však finanční úřad či jiný správní orgán. S přihlédnutím

ke skutečnosti, že celní orgány (v daném případě Celní ředitelství Praha) jsou příslušné k vydávání závazných informací o sazebním zařazení zboží (a obecně clo, k jehož vyměření jsou příslušné se stanoví z celní hodnoty a sazebního zařazení dle celního sazebníku), lze konstatovat, že tyto orgány jsou nadány potřebnou odborností a působí legitimně na tomto úseku státní správy. Uvedenou skutečnost lze přímo dovodit i z ust. § 3 odst. 1 celního zákona, ze kterého vyplývá, že celní orgány jsou orgány státní správy s působností v oblasti celnictví, celní politiky, celních sazeb (tyto byly určeny podpoložkou celního sazebníku, resp. sazebním zařazením) a dalších oblastech stanovených tímto nebo zvláštním zákonem. Z výše uvedeného tak vyplývá, že celní orgány jsou orgány vykonávající státní správu na úseku sazebního zařazení zboží a jsou orgány k určení sazebního zatřídění příslušnými.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje relevantnost sazebního zařazení provedeného celními orgány, a to jak ve formě rozhodnutí, tak i posudku či odborného vyjádření pro jiné správní orgány, kde forma rozhodnutí (dle § 46 celního zákona) nepřichází v úvahu. Zatřídil-li celní orgán výrobek, který žalobce distribuoval pod podpoložku 2401 30 00 jako tabákový odpad, je takové zatřídění závazné pro daňové řízení a správce daně, ale i daňový subjekt, je takovým zatříděním vázán. Soud nesouhlasí s námitkami žalobce stran libovůle celních orgánů při provedeném zatřídění, ani je mu však nepřísluší posuzovat žalobcem zpochybňované metody prováděných expertíz; stejně irelevantní je polemika vedená o neexistenci technické normy, která stanoví, co je tabákovým odpadem, jakož i názory ostatních žalobcem uváděných institucí. Existuje-li všeobecně uznávaná metoda, která je obecně celními laboratořemi používána pro vyhodnocení vzorků, nelze pouze v tom, že žalobce si dokáže představit metodu jinou, spatřovat libovůli celního orgánu.

Nad rámec odůvodnění Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží je mezinárodní nomenklatura, kterou používá pro rozdělování a kódování zboží v současné době 176 zemí, teritorií a celních nebo ekonomických unií. Tento systém je základem nomenklatury, kterou používá pro rozdělení a kódování zboží celní sazebník vydávaný nařízením vlády České republiky. Přístupem k Mezinárodní úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží se Česká republika zavázala dodržovat ustanovení obligatorních částí, zejména nomenklatury, poznámek ke třídám a kapitolám, všeobecných interpretačních pravidel, vysvětlivek a rozhodnutí o sazebním zařazení zboží. Zařazení do čísel a položek harmonizovaného systému je určováno pomocí poznámek ke třídám nebo kapitolám, které mají stejnou závaznou účinnost jako čísla a položky, a které tvoří nedílnou součást Harmonizovaného systému jako celku. Nejvyšší správní soud se nemá důvod domnívat, že celní orgány při sazebním zařazení výrobku v případě žalobce postupovaly nezákonně a interpretovaly pravidla pro zatřídění předmětného výrobku nestandardně.

Nejvyšší správní soud rovněž musí odmítnout v odůvodnění napadeného rozsudku namítanou rozpornost vyhodnocených odebraných vzorků, když je srovnáván vyhodnocený vzorek odebraný při dovozu se vzorkem odebraným žalovaným z výrobku prodávaného žalobcem. Nemůže se jednat o rozpornou informaci, týkala-li se tato různého zboží. Správce daně provedl v provozovně žalobce odběr tří vzorků, přičemž jeden byl ponechán žalobci, nebránilo mu tedy požádat o jeho posouzení kterýkoli celní orgán – celně - technickou laboratoř, přičemž takové posouzení, bylo-li by odlišné od posouzení, kterým disponoval správce daně, by bylo stejně závazné a tehdy by byl dán důvod k odstranění pochybností správcem daně. Prokazoval-li však žalobce celní zatřídění stanoviskem vydaným ohledně jiného zboží, resp. znaleckým posudkem znalce z oboru potravinářství a ochrany přírody,

nemůže se jednat o důkazy, kterými by byl prokázán opak tvrzení správce daně, podloženého v souladu s ust. § 10 odst. 2 zákona o spotřebních daních informací orgánu kompetentního danou informaci poskytnout. Ze stejného důvodu jsou zcela bezvýznamné informace jiných institucí, kterými žalobce dokládá neexistenci technické normy, která by definovala tabákový odpad.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní otázka ohledně aplikace ust. § 3, § 10 odst. 2 a ust. § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., byla krajským soudem posouzena nesprávně. Stěžovateli nelze ani vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, které nebyly předmětem řízení, soud tak nesprávně posoudil zjištěný skutkový stav.

Krajský soud v Českých Budějovicích bude v dalším řízení, k němuž se mu věc vrací vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozsudku (§110 odst. 2 s. ř. s.).

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 24. června 2005

JUDr.Ludmila Valentová
předsedkyně senátu