



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **R.K.**, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4 (dříve Celní ředitelství Praha), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 22.4.2010, č.j. 1324-II/05-1701-21/R (1325/05),

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 22.4.2010, č.j. 1324-II/05-1701-21/R (1325/05) se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 2000,- Kč., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou dne 25.6.2010 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí Celního ředitelství Praha, kterým bylo podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Kolín (dále jen Celní úřad) č.j. 10418/04 – dodatečný platební výměr č. 744 ze dne 19.10.2004 (dále též „dodatečný platební výměr č. 744“).

S účinností k 1.1.2013 došlo zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012Sb. k zániku celních ředitelství, jejich pravomoc rozhodovat o řádných opravných prostředcích přešla na Generální ředitelství cel. Soud proto podle ust. § 69 s.ř.s. dále na straně žalovaného jednal se správním úřadem, na něhož pravomoc přešla. (Pozn. soudu: v textu označovaný „žalovaný“ je dle kontextu původní žalovaný Celní ředitelství Praha).

Žalobce v žalobě namítá, že jádrem sporu je závěr celních orgánů v rozhodnutí, že v zásilce propuštěné Celním úřadem do volného oběhu na celní prohlášení č.11704033-

01425-0 bylo obsaženo jiné zboží, a to tabákový odpad, který se zařazuje do podpoložky kombinované nomenklatury harmonizovaného systému (dále jen „KN HS“) 24013000, než které bylo deklarováno žalobcem v celním prohlášení - odřepikovaný tabák Virginia podpoložky KN HS 24012010. S tímto žalobce nesouhlasí a namítá, že závěr celních orgánů je uplatňován za nedostatečně a nesprávně zjištěného skutkového stavu. Žalobce setrvává v přesvědčení, že celním prohlášením byl propuštěn skutečně surový tabák a nikoliv tabákový odpad podléhající v době dovozu spotřební dani. Závěry celních orgánů jsou výsledkem nezákonné dezinterpretace příslušných právních předpisů.

Konkrétně žalobce tvrdí:

III/1 – Celní orgány v řízeních nezohlednily, že namítal jejich nesprávný postup, nedostatečné množství a nereprezentativní způsob odběru vzorku 1704-03-07-012. V protokolu č.j. 6656/04 namítl, že s kvalifikací zboží coby tabákového odpadu nesouhlasí a odkázal na vyjádření dodavatelů, osvědčující, že se nejedná o odpad a požádal o provedení nových analýz. Taktéž v něm zdůraznil, že proces vyžilování nelze ve vztahu k tabáku virginského typu zaměňovat s pojmem manipulace s tabákovými listy, z níž vzniká tabákový odpad. Tyto jeho námitky však celní orgány ignorovaly a nevyvrátily přesvědčivým způsobem v odůvodnění svých rozhodnutí ani v předkládací zprávě k odvolání, kde Celní úřad k jeho námitkám uvedl, že zástupce žalobce potvrdil správnost údajů uvedených v evidenčním listu vzorku, taktéž správnost postupu při odběru a souhlasil s tím, že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím – což však samo o sobě neznamená, že odběr vzorku byl proveden správně, v souladu s normami. Celní orgány v den odběru vzorků tj. 31.7.2003 (a ani následně) neumožňovaly deklarantské veřejnosti seznámit se s pracovní metodikou odběru vzorků stanovenou vnitřním předpisem SPČ 1/2000, v inkriminovaném období pak i soudu tvrdily, že nejsou vázány normou ČSN ISO 4874. Neodebráním vzorků reprezentativním způsobem z více míst pak porušily platné normy ČSN, resp. i svůj vnitřní předpis. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10Ca 186/2005- 204 ze dne 15.2.2007. Žalovaný nevypořádal v napadeném rozhodnutí rozpor zřejmý ze závěrů celně technické laboratoře (dále též „CTL“ nebo „CTL GRČ“) na straně jedné a z námitek žalobce, z vyjádření dodavatele a soudního znalce Ing. J.J. na straně druhé, jeho závěr na str. 6, odst. 4, že celní správa zaujala k posudku znalce stanovisko popsané ve vyjádření CTL, které se s posudkem vypořádává a popisuje postupy a závěry k nimž CTL dospěla; stanovisko CTL však není ztotožnitelné a konkrétní závěry k posudku z rozhodnutí neplynou, žalovaný pak ani dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní nedoplňoval výsledky nalézacího řízení.

III/2 – Celní prohlášení č. 11704033-01425-0, kterým bylo předmětné zboží propuštěno do volného oběhu, bylo předmětem následné kontroly zahájené 10.6.2004 samotným Celním ředitelstvím Praha (původním žalovaným) pod značkou NK027/04/1701 a mj. byla ověřována správnost sazebního zařazení zboží. Tato následná kontrola tedy proběhla ještě před zahájením „daňového řízení“ a její výsledky měly vést k případnému navazujícímu daňovému řízení. Žalobce požaduje, aby se předmětem soudního přezkumu staly i postupy žalovaného při této kontrole, neboť ji nepovažuje za řádně a zákonným způsobem ukončenou dle § 127 odst. 13 a 14 celního zákona (zákon č. 13/1993Sb. ve znění účinném k 1.5.2005) projednáním a podpisem kontrolního protokolu. Žalovaný se nevypořádal s námitkami žalobce ohledně nezákonnosti postupu při provádění následné kontroly uplatněnými postupně po 21.12.2006, např. při jednání 8.2.2007, s jejich vypořádáním pak při třetím projednání protokolu dne 24.4.2007 nesouhlasil, když o nich nebylo řádně rozhodnuto, nadto jeho námitky bylo odmítnuto do protokolu ze dne 24.4.2007 zaznamenat a proto jej nepodepsal, proto trval na samostatném zaprotokolování téhož dne, přičemž současně žádal, aby byl seznámen s podklady a veškerými vnitřními předpisy celní správy; na toto podání reagováno nebylo.

Následnou kontrolu proto žalobce považuje za dosud neukončenou a celý proces doměření za defektní, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a nezákonným (námitky nebyly vypořádány transparentně, nebylo reagováno na jeho protokolární podání ze dne 24.4.2007). Defektní je podle žalobce také postup, v němž Generální ředitelství cel v rozporu se zákonem znegovalo pravomocné rozhodnutí žalovaného č.j. 3418/07-170100-24, a taktéž je protiprávní odmítnutí žalovaného (ze dne 24.4.2007 při sepisování kontrolního protokolu) protokolovat vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním.

III/3 – Celní orgány porušily princip dvojinstančnosti vedeného daňového řízení. Celní ředitelství Praha (původní žalovaný) nepostupovalo v odvolacím řízení spravedlivě, směřovalo vše k doměření celního dluhu za každou cenu, samo osnovalo a defacto řídilo postup podřízeného Celního úřadu předcházející vydání dodatečného platebního výměru č. 744, když samo toto ředitelství /namísto celního úřadu/ zahájilo a provedlo následnou kontrolu po propuštění zboží. Celní úřad sice na základě výsledků těchto kontrol obecně přijímá příslušná opatření, tady však bylo opatření provedeno na základě podkladů, za jejichž nezákonnost při pořizování zodpovídalo samo Celní ředitelství Praha, které vystupovalo následně v postavení současně odvolacího orgánu. Mělo tak možnost zakrývat své nezákonné jednání a postupy, což v žalobcově případě také učinilo. V souvislosti s porušením principu dvojinstančnosti žalobce poukazuje na předkládací zprávu celního úřadu z 21.1.2005, v níž se zaštiťuje dosavadním postupem nadřízeného ředitelství, který ve vyjádření sp. zn. 4802/04-23 ze dne 5.4.2004 aproboval vůči celnímu úřadu správnost postupů stran hodnocení zboží coby odpadu, to vše za situace nesprávného odebrání vzorků právě celním úřadem, při nepořízení protokolu o odběru vzorků a kdy není možnost zjistit způsob odebrání vzorků, jak uvádí sám zpracovatel rozhodnutí nyní žalobou napadeného ve svém e-mailovém sdělení Generálnímu ředitelství cel dne 14.10.2009, které je součástí spisu. Celní ředitelství tak uvedeným vyjádřením 4802/04-23 fakticky negovalo všechny námitky žalobce již před stanovením daňové povinnosti žalobci celním úřadem a předem bylo rozhodnuto o neúspěchu odvolání žalobce. Tento postup způsobuje vadu řízení zakládající nezákonnost rozhodnutí napadeného žalobou i dodatečného platebního výměru č. 744.

III/4 – Žalovaný se nezabýval výkladem pojmu „Scraps“ stran námitek žalobce, že tabák virginského typu ve formě Scraps není, na rozdíl od tabáku orientálního typu, tabákovým odpadem a žalovaný účelově nereflektoval ani sdělení řeckého dodavatele a producenta předmětného zboží ze dne 16.2.2004 (obsažené ve spise již před vydáním rozsudku čj. 8Ca 223/2008-184 v této věci), ale ani to, že oba svědci /osoby jednající za producenta zboží a současně dodavatele zásilky/ před řeckým soudem v Soluni dne 8.2.2008 tvrzení žalobce potvrdili. Tyto výpovědi pak byly učiněny v rámci mezinárodní právní pomoci k žádosti českých justičních orgánů v rámci trestního řízení proti žalobci, na němž žalovaný participoval, a které bylo následně zastaveno. Krom toho byl žalovaný o těchto výpovědích zpraven žalobcem písemným podáním ze dne 21.10.2008. Žalovaný se tak s těmito podklady prokazujícími správnost zařazení zboží žalobcem měl vypořádat, což však neučinil.

III/5 – Žalovaný „zhojil“ vady předchozích řízení pouze zohledněním důkazu „Odborného posouzení z oboru potravinářství laboratorního zkoumání lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu“ zn. TOT-02-08 ze dne 27.1.2009 akciovou společností P & R LAB (zapsanou jako znalecký ústav v oboru potravinářství s rozsahem znaleckého zkoumání lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu), postupoval však v přímém rozporu s ustanovením § 2 odst. 2 daňového řádu, když vůči této listině znemožnil provedení řádného důkazního řízení. Žalobce se dne 5.3.2009 z vlastní iniciativy dostavil k nahlížení do spisu a jak plyne z protokolu o tomto nahlížení č.j. 4478/09-170100-21 (4.strana) toto odborné posouzení nebylo součástí

předložených spisů a žalobci bylo předloženo až na explicitní požadavek po prezentaci úkonů ve věci vedené pod č.j. 21734/08-170100-21, provedených žalovaným v odvolacím řízení ve věci dovozu FCV-spisové přehledy daňových spisů byly nevyplněné, šlo o netransparentní postup. Žalobce proto následně požádal (str. 6. protokolu o nahlížení), aby byla jako svědek vyslechnuta osoba zpracovávající toto odborné vyjádření, aby mohl klást otázky k upřesnění skutkových zjištění v tomto odborném vyjádření prezentovaným a popř. následně osvědčeným jako důkaz žalovaným. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neprovedení tohoto důkazu odůvodnil tím, že žalobce neuvedl, co navrhovaným úkonem sleduje. S tím žalobce nesouhlasí, obecně platí, že správce daně provede navržené důkazy rozhodné pro správné zjištění stavu věci. Žalobce nemohl v okamžiku seznámení se s tímto odborným posouzením vědět, zda-li žalovaný předmětnou listinu osvědčí jako důkaz (to plyne i z uvedeného protokolu o nahlížení str. 5,1.odstavec), navíc k tomu přistupuje i skutečnost, že žalovaný před vydáním rozhodnutí žalobce neseznámil s podklady, resp. osvědčenými důkazy pro rozhodnutí ve věci, a to přesto, že obstaráním zmiňovaného odborného posouzení doplňoval výsledky nalézacího řízení ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. Přes žádost žalobce žalovaný neumožnil ani výslech autora tohoto posouzení.

III/6 – Listina TOT-02-08 ze dne 27.1.2009 není „znaleckým posudkem“, jak ji označuje žalovaný v napadeném rozhodnutí, čemuž napovídá i označení této listiny slovy „odborné posouzení“. Navíc procesní způsob získání tohoto odborného posouzení je nejasný a netransparentní a pro tuto vadu jako stěžejní podklad napadeného rozhodnutí tudíž nepoužitelné, což žalobce dovozuje z použití nevhodných ustanovení daňového řádu, podle nichž měla být společnost P & R LAB o posouzení požádána, uvedených v tomto jejím posouzení (§ 32 odst. 1 a § 7 daňového řádu). Z písemnosti žalovaného ze dne 19.12.2009 nelze dovodit, že by šlo o rozhodnutí dle § 32 daňového řádu, ani se zde nejedná o rozhodnutí o ustanovení znalce. Tomuto odbornému posouzení tak nelze přisoudit procesní účinek znaleckého posudku, neboť nesplňuje v nezbytné míře náležitosti k tomu, aby mohlo být stanoveno, že bylo získáno zákonem stanoveným způsobem a o jaký akt se v jeho případě vlastně jedná.

III/7 – Žalobce žádá soudní přezkum postupu celních orgánů i v souvislosti s ignorováním jeho námitek podjatosti, jež podal 5.3.2009 vůči plk. Š. a plk. F., tj. řediteli Celního ředitelství Praha a jeho statutárnímu zástupci. Druhý jmenovaný jako přímý nadřízený umožnil kpt. S. porušovat procesní práva žalobce při úkonu dne 5.3.2009 (manipulaci s listinami daňových spisů v rozporu se zákonem, nereagoval náležitě na dotazy, nevedl spisové přehledy, odpíral odpovědi na řádně položené otázky a bez právního důvodu odmítl žalobce seznámit s listinou související s jeho kauzou – vše zřejmé z protokolu 4478/09-170100-21), následně pak vydal rozhodnutí v neprospěch žalobce. Postup jímž nebyla akceptována tato námitka považuje za nezákonný, zakládající vady řízení a způsobující nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stejně tak je spoluodpovědný plk. Š., ředitel Celního ředitelství Praha, coby přímý nadřízený plk. F. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel a Ministerstva financí, jimiž byla odmítnuta námitka podjatosti vůči plk. Š. proto považuje za nezákonná.

III/8 – Žalobce tvrdí, že vůči němu bylo postupováno na základě nelegálních a nelegitimních instrukcí Generálního ředitelství cel, o čemž svědčí omylem v daňovém spise zapomenutá e-mailová korespondence z října 2009, vedená mezi Celním ředitelstvím Praha a Generálním ředitelstvím cel, konkrétně mezi zpracovatelem žalobou napadeného rozhodnutí Bc. N. a zaměstnancem právního odboru GŘC Mgr. R. Z ní žalobce dovozuje (konkrétně str. 15 žaloby), že v rozporu se zásadou zákonnosti napadené rozhodnutí bylo vydáno na podkladě nelegálních instrukcí od Generálního ředitelství cel, odlišně od věcí skutkové i právně

shodných, s důvodem „udržet alespoň jeden případ“, neboť pokud by žalobce „vyhrál úplně vše“, bylo by to pro celní orgány nepříjemné. Žalobce k tomu dodává, že žalobou napadené rozhodnutí je skutečně jediné ze všech po provedených soudních přezkumech, které bylo vydáno v neprospěch žalobce, v ostatních případech žalovaný po soudních rozhodnutích platební výměry zrušil a šlo o skutkově i právně věci shodné.

IV/1 – Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný v odvolacím řízení z vlastní iniciativy učinil jen to, že se písemností ze dne 19.12.2008 zn. 26372/08-170100-21 dotázal společnosti P & R LAB. Z jejího posouzení a odpovědi však vyplývá, že tato nepředestírá žádné závěry k otázce, zda žalobce v předmětných případech dovezl tabákový odpad či nikoliv. Nehodnotí kategorii a druh dovezeného tabáku z hlediska jeho vlastností, závěr autora posudku, že odebrané množství vzorků bylo pro posouzení charakteristik zboží dostatečné, není v tomto hodnocení odůvodněn a zhodnocen konkrétními skutkovými zjištěními. Tyto dvě skutečnosti podle žalobce zakládají nevěrohodnost listiny TOT-20-08 ze dne 29.1.2009 coby důkazního prostředku. Celní orgány v rozporu s rozsudkem zdejšího soudu č.j. 10 Ca 186/2005-204 neučinili nic pro to, aby byla deklarantská veřejnost seznámena s metodikou pracovního postupu při odběru vzorků, či normami upravujícími pracovní postupy, které jako takové nejsou řešeny závaznými právními předpisy, tudíž se pak nemohou úspěšně dovolávat toho, že zástupce deklaranta stvrdil svým podpisem záznam o odběru vzorků. Souhlas zástupce deklaranta o totožnosti odebraného vzorku s kontrolovaným zbožím, jak tvrdí žalovaný, je pak nepřipadný, neboť potvrzení, že vzorek byl odebrán z konkrétní zásilky ještě neznamená, že byl odebrán i reprezentativním způsobem.

IV/2 – Společnost P & R LAB, stejně jako celně technická laboratoř, postupuje při hodnocení tabáku v rozporu s platnými normativy, konkrétně ČSN ISO 4874 a CORESTA, tedy při své činnosti, označované za znaleckou, generuje nevěrohodné výstupy, založené na postupech, jež jsou v přímém rozporu s platnou metodikou a normami (ve zcela zásadních aspektech). Toto tvrzení demonstruje na příkladu, kdy jako jednatel společnosti L.T.B.C. požádal soudního znalce J.S. o stanovení vlastností vzorku tabáku flue cured virginia záměrně v množství 70gramů (tedy neodpovídajícím kritériím stanoveným normami (ČSN ISO 4874-1500g; CORESTA-3000+-300g) a tento znalec požádal společnost P & R LAB, o provedení granulometrického stanovení velikosti částic u přiložených vzorků tabáku za účelem vypracování znaleckého posudku (jím samým) s tím, aby byla touto společností použita některá z platných a akreditovaných norem. Dle normy CORESTA je nutno v případě menšího množství vzorku uvedeného druhu tabáku nutno vzorek odmítnout. Společnost P & R LAB granulometrické stanovení velikosti části v tomto případě provedla s naprosto nevyhovujícím množstvím (50 a 18,75 gramů oproti metodikou CORESTA stanovených 2700 až 3300 gramů), ačkoliv do protokolů o zkoušce č. 1099 a 1100 uvedla, že tento rozbor byl proveden v souladu s uvedenou metodikou. Když znalec požadoval vysvětlení rozporů, uvedená společnost uvedla, že *„postup byl nestandardní vzhledem k relativně malému množství dodaných vzorků, a to následující: po provedení 1.rozboru byly všechny získané frakce spojeny, dokonale promíseny a rozbor proveden podruhé a stejným způsobem potřetí“*. Žalobce namítá, že takový postup je naprosto nepřijatelný, krom toho metodika používaná touto společností není akreditovaná. Soudní znalec J.S. proto konstatoval, že výstupy z laboratorního zkoumání společnosti P & R LAB nejsou způsobilé být podkladem ke zpracování znaleckého posudku. Žalobce proto namítá, že Odborné posouzení TOT 02-08 ze dne 27.1.2009 provedené touto společností stejně jako odborný posudek CTL zn. PH1421/V údajně, které uvádí, nejsou způsobilé doložit hodnověrné závěry ohledně předmětu zkoumání. K tomu doplňuje, že i společnost P & R LAB sama doporučuje revizi metodiky celní správy

pro odběr vzorků s tím, že není v souladu s předpisy. Důkaz o který se rozhodnutí žalovaného opírá proto žalobce považuje za nevěrohodný.

IV/3 – Nevěrohodný je i posudek CTL užitý v souvislosti s celním řízením č. 11704033-01425-0 při hodnocení sazebního zařazení propuštěného zboží. Žalovaný účelově ignoruje, že v inkriminované době odběru vzorků byl vázán platnými normativy (již zmiňovanými) stran odebraného množství a reprezentativnosti vzorků. V operačním postupu OP F01-002 je již v záhlaví odkaz na normy ISO, což opět svědčí o svévolném postupu celních orgánů, které v řízení s žalobcem tyto normy účelově vylučují, když deklarují, že jimi nejsou vázány. Namítá nesprávnost postupu, když konkrétní množství navážky vzorku a stanovení kritérií, jaká velikost ok na sítích bude užitá ve zmiňovaném operačním postupu, obsaženo není a rovněž vysušení tabáku před proséváním, pro zjištění velikosti částic, je naprosto špatný postup, když při vlastní zkoušce pak takto na suchém tabáku dojde k poškození, tzv. degradaci velikosti částic a tím i k podstatnému zkreslení výsledku. Samy celní orgány pak stanovily, že tabákovým odpadem mají být plochy tabákových listů o plošné velikosti 0,2 do 2 mm, přičemž toto kritérium nelze dovodit z žádných relevantních, obecně užívaných norem. Žalobce uzavírá, že postup celních orgánů je netransparentní a obtížně přezkoumatelný, když sám zpracovatel rozhodnutí v již zmiňované e-mailové korespondenci ze dne 14.10.2009 uvádí, že není možnost zjištění způsobu odebrání vzorků, když o tomto odběru nebyl pořízen protokol a namítá, že CTL užila při zkoumání vzorku 1704-03-07-012 neakreditovaných metod.

IV/4 – Závěrem žalobce namítá nekonzistentnost a nevěrohodnost postupů celní správy v případě dovozu předmětného tabáku, když v případě rozhodnutí č.j. 6146-II (1325/05-21) 07-1701-21/R ze dne 14.10.2009 (vztahující se ke zboží stejných vlastností a druhu) žalovaný akceptuje, že nedodržením minimálního množství odebraného vzorku (100gramů) došlo k porušení zásad řízení natolik, že to zakládá nezákonnost doměření celního dluhu. Přitom zpracovatel napadeného rozhodnutí mu nebyl schopen či ochoten sdělit, jaké rozdíly zapříčinily zcela rozdílný výrok, když jde v obou případech o stejný tabák, dovezený stejným žalobcem. Celní orgány pak pochybily i propuštěním zboží do volného oběhu, když tak učinily, aniž by zajistily rozdíl celního dluhu, jež by mohl případně vzniknout.

Ze všech těchto uvedených důvodů žalobce navrhuje obě rozhodnutí celních orgánů zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

Dne 8.4.2011 bylo Městskému soudu v Praze doručeno vyjádření žalovaného k žalobě, v němž odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, ve kterém se podrobně a přesvědčivě vypořádal se všemi uvedenými námitkami žalobce. Dále uvádí, že ve svém rozhodnutí byl vázán právním názorem vysloveným Městským soudem ve zrušujícím rozsudku dne 30.10.2008, č.j. 8 Ca 223/2008-184, který jej zavázal k tomu, aby bylo odborně posouzeno, zda objem vzorku mohl být dostatečným podkladem pro tvrzené zkoumání a závěry CTL. Žalovaný proto popisuje postup, který zvolil oslovením společnosti P & R LAB, kdy žádost se kromě uvedeného případu týkala i dalších tří. S odvoláním na odpověď této společnosti, že odebrané množství tabáku je dostatečné pro provedení zkoušek a závěry CTL lze vztáhnout na celé množství dovezeného zboží pak žalovaný dospěl k závěru, že byl dovezen tabákový odpad, a to dle popsanych vlastností vzorku v posudku CTL a požádaného posouzení dostatečné reprezentativnosti vzorků. Odborné stanovisko soudního znalce předložené žalobcem soudu č. 2005/8 podle žalovaného jeho závěry nezpochybňuje.

Ohledně námitky nerespektování označené technické normy při odběru vzorku dovolává se žalovaný nálezu Ústavního soudu ze dne 26.5.2009, sp.zn. Pl.ÚS 40/08, a rovněž Nejvyššího správního soudu (č.j. 2As 69/2010-122, č.j. 5As 69/2009-86), podle nichž české technické normy nejsou obecně závazné, ledaže tak stanoví přímo ustanovení právního předpisu, a závaznost ČSN ISO 4874 nelze z vyhlášky č. 39/2001Sb. o metodách zkoušení a způsobu odběru a přípravy kontrolních vzorků za účelem zjišťování jakosti a zdravotní nezávadnosti potravin nebo surovin určených k jejich výrobě a jakosti tabákových výrobků, dovodit, obdobně pak nemůže být dovozován protiprávní stav odběru vzorků ani z dalších předpisů. Jediným závazným předpisem pak byl služební předpis č. 1/2000. Nedostatečné množství odebraného vzorku pak žalovaný překlenul v souladu se závěrem rozsudku soudu uvedeným dožádáním laboratoře P & R LAB a s ním byl žalobce 5.3.2009 seznámen.

Jednotlivým námitkám žalobce oponuje žalovaný takto:

III/1 – Mezinárodní normu ČSN ISO 4874 lze aplikovat při vzorkování šarží surového tabáku přesně stanovených typů. Tyto normy však nejsou právně závazné a lze k nim v případě potřeby přistupovat jako k doporučujícím postupům, což platí i pro dokumenty CORESTA, které stanovují doporučující postupy při odběrech vzorků. Žalovaný nezpochybňuje nedostatečný postup při odběru vzorku, co se jeho množství týká, ani z podpisu zástupce deklaranta nedovozuje, že by byl tento odběr proveden správně a v souladu s metodikou popsanou v SPČ 1/2000. Z tohoto podpisu lze ale dovodit, že odběr byl proveden z předmětného dovezeného zboží a lze tedy konstatovat, že údaje uvedené na evidenčním listu vzorku jsou pravdivé a od toho odvozeno, že popis složení vzorku popsaný v odborném posudku CTL se týká žalobcem dovezeného zboží. Stanovisko soudního znalce č. 2005/8 vypracované J.J. nebylo v odvolání prezentováno, a proto se s ním žalovaný v rozhodnutí ani nemohl vypořádat.

III/3 – Daňové řízení bylo zahájeno dne 31.6.2004 a dodatečný platební výměr č. 744 vydán dne 19.10.2004. Následná kontrola zmiňovaná žalobcem byla ukončena dne 24.4.2007 na základě sepsaného kontrolního protokolu pod č.j. 10043-42/04-1701/24 a vzhledem k časovému rozmezí je zcela zjevné, že tato kontrola nemohla mít vliv na výsledky daňového řízení. Taktéž porušení dvojinstančnosti řízení z tohoto nelze dovozovat, když i sám žalobce správně uvádí relevantní ustanovení zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), z něhož oprávnění k provedení kontroly vyplývá. Porušení dvojinstančnosti pak žalovaný neshledává ani ohledně vypracovaného vyjádření ke stanoviskům k sazebnímu zařazení zboží, neboť toto obsahuje pouze návrh, navíc je vypracováno oddělením původu zboží, celní hodnoty a tarifu a o odvolání rozhodovalo oddělení 21 – právní.

III/4 – V normě ČSN ISO 10185 je pojem scraps (a český ekvivalent odpad) uveden v části popisující terminologii pro orientální tabák. V této normě není pojem tabák virginského typu uveden. Oba pak nejsou uvedeny ani v normě ČSN ISO 4874. Podle žalovaného lze tedy pojem scraps použít obecně pro jakýkoliv tabák. Odkazuje na dokument vydaný asociací CORESTA, z níž vyplývá, že Scraps vzniká při zpracování (vyžilování) tabáku, je to frakce částic velikosti 1,59 – 6,35 mm, tedy částičky úlomky kvalitního tabáku, vhodné ke kouření, ale pro výrobce ve větší míře ne příliš použitelný z hlediska velikosti listové plochy. Ohledně svědeckých výpovědí žalovaný uvádí, že jde o podklady, které nebyly v rámci probíhajícího odvolacího řízení ze strany žalobce vzneseny. Žalovaný však zastává názor, že v daném případě se jedná o tabákový odpad.

III/5 – S předmětným posouzením TOT-02-08 byl žalobce prokazatelně seznámen dne 5.3.2009 v rámci ústního jednání (pod č.j. 4478/09-170100-21). Navrhovaný výslech svědka se žalovanému jeví jako účelový, když žalobce nespécifikoval, čeho jím má být dosaženo a dále pak požadoval i obstrukční výslech osob, se kterými jednaly řecké celní orgány.

III/6 – Stanovení znalce není v rámci daňového řízení striktně legislativně stanoveno. Jediná zmínka je v § 30 odst. 2 zákona o správě daní a mluví o výzvě správce daně k vydání znaleckého posudku. Avšak forma oslovení není striktně upravena a případné pochybení nemůže mít za následek jeho protiprávnost. Důležité je, že v dané věci byly otázky žalovaného odborně posouzeny a přinesly odpovědi a žalobce byl s výsledkem řádně seznámen.

III/8 – Žalovaný nepopírá e-mailovou korespondenci, tento případ je však ze série specifických právě pro skutečnost, kdy Městský soud v Praze ve svém posledním rozsudku připustil možnost překlenutí nedostatku při odběru vzorků v podobě odebraného množství právě prostřednictvím stanovení nezávislého znalce. Vzhledem k tomu se žalovaný obrátil na Generální ředitelství cel s prosbou o konzultaci.

IV/1 a 2 – Žalobce nesprávně hodnotí závěry rozsudku č.j. 8 Ca 223/2005 a předkládá domnělá pochybení. Soud žalovanému stanovil, aby ustanovil znalce k zodpovězení otázky, zda objem vzorku mohl být dostatečným podkladem pro tvrzené závěry, ale nekonstatoval, že zvolený znalec má odpovědět otázku, zda se jedná o tabákový odpad či nikoliv. Je to i pochopitelné vzhledem k tomu, že vzorky pochází z roku 2004, tudíž k povaze vzorku v roce 2009 jsou již nevypovídající hodnoty a je tak třeba vycházet z dostupných dokumentů a stavu zaznamenaného ve spise. Žalovaný nezařadil vypracování posudku/zkoušky, při které musí být dodržovány postupy stanovené směrnici, metodami atd., jak se snaží dokázat žalobce, kdy zpochybňuje závěry P & R LAB v bodě IV/2/, nýbrž jeho dotaz vycházel pouze z písemných podkladů, které laboratoř vzala v potaz. Žalovaný tak vycházel z odborného posouzení, které potvrdilo závěry CTL a dostatečnou reprezentativnost vzorků pro ně, a proto zhodnotil je jako relevantní a seznámil s nimi žalobce a vydal rozhodnutí.

IV/3 – Na operační postup OP F01-002 – „Stanovení granulometrického složení vzorku síťovým rozborem“ nenalezla CTL vhodnou normu. Pro prostudování Vysvětlivek k Harmonizovanému systému a ke kombinované nomenklatuře a kontaktu s odborníky CTL bylo zjištěno, že tabákový odpad (zbytek) je odpad vzniklý při manipulaci s tabákovými listy nebo z výroby tabákových výrobků, např. lodyhy, řapíky, odřezky, zlomky, prach, dále bylo zjištěno, že při zpracování, vyžilování tabáku se získávají velkoplošné části listu /strips nebo laminy/, které se separují od žil několikanásobným mechanickým odtrháváním částí listů. Konečným výsledkem tohoto technologického postupu jsou strips (laminy), stem (žíly), by-products (vedlejší produkty), nesprávně překládané jako tabákový odpad (tobacco refuse) a offal (odpad). Dále CTL popisuje rozdíly mezi strips, tj. velkoplošnou částí listu o velikosti 12,7 mm a větší, a další zpracování žil a rozdělení frakcí, které patří mezi základní, tedy rozdělení ohledně velikostí částic v milimetrech, a to buď: - částic /od 6,35 -12,7mm/, které se vrací do strips; dále částice, které se nazývají scraps /tj.částičky a úlomky o velikosti 1,59 – 6,35 mm/; další částice o velikosti 0,8 – 1,59 mm, které se nazývají fines; a poté další částice menší než 0,8 mm, které se nazývají dust /prach/. Poukázala na to, že za nejkvalitnější scrap je považován ten, který obsahuje v převážné míře částice okolo 3,18 mm. Částice, které propadnou uvedenými sítí, mohou být i větší, záleží na tom, zda jsou použita síta s oky kulatými nebo hranatými. Scraps tak, že jde o částičky a úlomky, které jsou kvalitním tabákem, který je vhodný ke kouření, ale pro výrobce cigaret není ve větší míře přímo

použitelný z hlediska velikosti listové plochy. V případě použití je třeba přidávat scraps na začátku linky přípravy před operací řezáním. Někteří výrobci přidávají scraps na konci výrobního procesu v množství 1 – 2 %. Drobní výrobci ho přidávají i více, neboť si tím snižují náklady a tím i výrobní cenu. Používané obchodní názvy jsou „small lamina“, „smalls“, „kirinti“ (orientální tabák) atd. Někdy se pro určitou část scrapu, resp. fines používá výraz drolina, ne vždy však jsou tyto výrazy chápány jednotně (někdy jde o odpad ze strojů při výrobě cigaret). Fines a dust získané při prosévání se používají k výrobě tabákové folie (rekonstituovaného tabáku, popř. k jiné výrobě mimo tabákový průmysl. Offal (tabákový odpad, nepoužitelné smetí) obsahuje hlavně prach a fragmenty tabáku (jemné kousky) tak malé, že nemohou být použity při výrobě, často smíchané s podlahovým smetím, s úlomky cizích látek a s vyraženým tabákem /znečištěným/, tento může být recyklován vyčištěním a použit v homogenizované výrobě či v chemické výrobě. Odpadem je rovněž tabákový prach, který obsahuje více než 40% písku (znečištění spodních listů). Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce repliku k vyjádření žalovaného nepodal.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). O žalobě rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť dospěl k závěru, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá ve spise náležitou oporu ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm.b) s.ř.s.

Z podané žaloby, vyjádření žalovaného i z žalobou napadeného rozhodnutí je nesporné, že nyní žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v návaznosti na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30.10.2008 č.j. 8Ca 223/2008, soud proto v nyní projednávané věci vychází z dosavadních zjištění a závěrů v tomto rozsudku, na něž odkazuje, a plynoucích ze správního spisu, které lze shrnout takto:

Žalobce dne 31.7.2003 předložil Celnímu úřadu Kutná Hora celní prohlášení č. 11704033-01425-0 (souhrnná deklarace, předchozí doklad 41704033-00904-5) a navrhl propustit do volného oběhu zboží deklarované v odst. 31 jako „Odřepíkovaný tabák Virginia (množství 16200kg) a v odst. 33 potom uvedl podpoložku celního sazebníku 24012010 jako Nezpracovaný tabák: Částečně nebo úplně odřepíkovaný tabák: Tabák (flue-cured) sušený teplým vzduchem typu Virginia.

Celní úřad téhož dne odebral vzorek zboží pod č. 1704-03-07-012, na celním prohlášení z rubu je k tomu uvedeno „souhlasím s postupem celního řízení“ a podpis.

Podle evidenčního listu vzorku, v němž deklarant potvrdil v něm uvedené údaje, byl tento vzorek zabezpečen proti záměně celní páskou a předán Celně technické laboratoři k ověření správnosti tarifního zařazení dne 7.8.2003.

Z odborného posudku (souhrnného) provedeného CTL GŘC dne 25.11.2003 vyplývá, že vzorek (číslo vzorku CTL:PH1421V/03) byl uložen ve vzorkovnici DUMA, šlo o zlomky tabákových listů zlaté až zlatohnědé barvy v množství 73g. Bylo provedeno celkem pět zkoušek:

- Makroskopické a mikroskopické vyšetření vzorku pomocí stereomikroskopu Olympus, dopadající světlo, zvětšení 10-80x. Zkoušku provedly CTL Praha, CTL České Budějovice a CTL Plzeň.

- Senzorické posouzení vůně. Zkoušku provedly CTL Praha, CTL České Budějovice a CTL Plzeň.
- Pokus o kouření v dýmce. Zkoušku provedla CTL Plzeň.
- Pokusy o zhotovení cigarety. Pístová plnička dutinek, dutinky, cigaretové papírky. Zkoušku provedla CTL Praha.
- Stanovení granulometrického složení síťovým rozbořem – OP FO1-002, síta s velikostí ok 2 mm a 0,2 mm, analytické váhy s přesností 0,1 mg. Zkoušku provedly CTL České Budějovice a CTL Plzeň.

CTL GŘC dospěla k závěru, že předložený vzorek je „Nezpracovaný tabák; tabákový odpad, - Tabákový odpad“ položky 2401 30 00.

Tento posudek CTL GŘC byl Celnímu ředitelství Praha předán 16.1.2004, které 29.1.2004 Celnímu úřadu Kutná Hora sdělilo Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, vztahující se k tomuto vzorku, následně pak dne 5.4.2004 pod č.j. 4802/04-23 se vyjádřilo souhrnně k dovozům žalobce a stanoviskům k zařazení zboží dříve učiněným s odvoláním na to, že deklarant zajistil technologický postup od řeckého dodavatele tj. společnosti Elias D. Papadopoulos SA, proces výroby je popsán od zpracování tabákových listů po sušení, kdy jsou listy následně prohnány zpracovatelským strojem a při vyžilovacím procesu vznikají menší části, kdy hlavní žíla se odstraní; odžilovaný výrobek je potom nepřetržitě dopravován přes vibrační stroj s různou velikostí otvorů, kde jsou oddělovány velmi malé částice a prach ze zbytků dobrého výrobku. Takto oddělené částičky a prach jsou považovány za tabákový zbytek a nejsou součástí dováženého výrobku. Částice jakékoliv velikosti, které jsou odstraněny z hlavního výrobku, ale jsou přitom větší než jemné částičky a prachové částice se nazývají „Scrap“. Velikost částic „Scrap“ je asi jako velikost nehtu na palci, větší částice produktu, které nepropadnou vibračním strojem se nazývají „Strips“. Dodavatel uvádí, že při zpracování tabáku vznikají tři produkty: „Strips“ – hlavní produkt, větší částice, které nepropadnou při vibračním procesu otvory, „Scrap“ – vedlejší produkt, menší částice, které jsou však větší než velmi malé částice a prach, a dále velmi malé částice a prach. Dováženým produktem je výrobek „Scrap“, který svou povahou odpovídá definici tabákového odpadu, uvedené ve Vysvětlivkách ke Kombinované nomenklatuře v bodě 1, kde se uvádí, že do této podpoložky patří také: zbytky jako výsledek manipulace s tabákovými listy atd. Hodnocený výrobek („Scrap“) vzniká rovněž při manipulaci s tabákovými listy jako vedlejší produkt.

Po zahájení daňového řízení žalobce do protokolu 15.7.2004 č.j. 6656/04 oponoval uvažovanému zařazení s tím, že nejde o odpad vznikající manipulací s tabákovými listy, ale o tabák pocházející z procesu vyžilování, což je cílený výrobní proces, nikoli manipulace související s tříděním, balením a pod. Oponoval proto i analýzám provedeným CTL s tím, že v případě nutnosti požádá o nové.

Dodatečným platebním výměrem č. 744 ze dne 19.10.2004 Celní úřad Kolín podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. dodatečně vyměřil za použití § 238 odst. 1 písm. a) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., nařízení vlády č. 534/2002 Sb., o vydání celního sazebníku a o stanovení sazeb dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových zemí a podmínek pro jejich uplatnění (celní sazebník), jakož i podle ust. § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 255/2002 Sb., spotřební daň ve výši 7,128.000 Kč, a podle ust. § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 320/2002 Sb., daň z přidané hodnoty ve výši 1,568.160 Kč, tedy daňovou povinnost v celkové výši 8,696.160 Kč. Na základě provedené analýzy a vyjádření o technologickém postupu řeckého dodavatele zařadil správní orgán prvního stupně uvedený výrobek v souladu s ustanovením celního sazebníku, který byl vydán

jako příloha k nařízení vlády č. 534/2003 Sb. do podpoložky 24013000 jako Nezpracovaný tabák, tabákový odpad. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 15.4.2005 č.j. 1324/05-21 toto odvolání zamítl a ve svém rozhodnutí mj. tento postup odůvodnil tím, že daňové řízení bylo řádně zahájeno předvoláním ze dne 25.6.2004, v rámci tohoto řízení byl žalobce seznámen s veškerým spisovým materiálem, do spisového materiálu nahlédl a potom k těmto podkladům podal vyjádření do protokolu č.j. 6662/04. K odvolací námitce odebrání vzorků podle platných norem, že závady při odběru vzorku nelze vzít za jediný podklad pro doměření daně, o odběru nebyl pořízen podrobný protokol, rozsah provedené kontroly není v vodst. E/JCD uveden, resp. není uveden způsob odebrání vzorku, žalovaný uvedl, že odběr byl proveden v souladu s ust. § 115 a 116 celního zákona, a že odebrané množství vzorků, u něhož byl přítomen deklarant, bylo dostatečné k posouzení, o jaký druh zboží se jedná. Při odběru vzorku byl přítomen deklarant, který svým podpisem na evidenčním listu potvrdil správnost údajů uvedených v tomto listu, souhlasil se způsobem odběru vzorku a s tím, že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím. Námitku, že si při odběru vzorku mohl vzít celní úřad svědka, žalovaný odmítl s tím, že odběru vzorku byl přítomen deklarant, který využil svého práva podle § 116 celního zákona.

Žalobu proti tomuto rozhodnutí (v níž žalobce namítal, že žalovaný správní orgán vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, s odvolacími námitkami se řádně nevypořádal a pouze odkázal na oprávnění celních orgánů podle § 115 a 116 celního zákona a kdy podle názoru žalobce měl být odběr vzorků proveden tak, že se odebrá ze dvou míst balení a to 5 – 10 cm pod povrchem a ze spodní části balení, z každé části přibližně stejné množství, obě odebrané části se promíchají a přesypou do vzorkovnic, v nichž bude vzorek předán Celně technické laboratoři, deklarantovi a uschován jako referenční, že odběr vzorku musí být vyznačen v odst. E/J JCD a s tímto postupem musí být deklarant nebo jeho zástupce seznámen, že k takovému postupu však nedošlo, že celní orgány neprovedly navržené důkazy, vycházely pouze z výsledků analýz Celně technické laboratoře atd.) soud rozsudkem ze dne 7. února 2006 č. j. 8 Ca 207/2005-42 zamítl.

Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobce a napadený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. února 2006 č. j. 8 Ca 207/2005-42 svým rozsudkem ze dne 31. května 2007 č. j. 2 Afs 105/2006-90 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Městský soud v Praze pochybil, pokud bez dalšího neakceptoval žalobcem navrhované důkazy, tj. znalecký posudek a výslech znalce, a poukazoval na ustanovení § 75 s.ř.s. s tím, že jejich provedením by šlo o dokazování nových skutečností neuplatněných ve správním řízení.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo lze vyloučit, že jejich provedení mohlo vést k objasnění skutkového stavu věci v době předcházející vydání obou přezkoumávaných správních rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukázal na ustanovení § 77 odst. 2 s.ř.s., podle kterého v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Při rozhodování pak v souladu s větou druhou citovaného ustanovení vychází ze skutkového stavu věci vyplývajícího jak z obsahu správního spisu, tak i z jím provedených důkazů. tato procesní úprava je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“, coby atributu práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tento požadavek lze podle Nejvyššího správního soudu stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán.

Nejvyšší správní soud dále poukázal na rozsudek Soudního dvora ES, (dále jen „ESD“), ze dne 7.9.2006 C-353/04, podle něhož neodebrání dostatečné velikosti vzorku, odpovídající příslušné právní úpravě, vylučuje zobecnění výsledku kontroly vzorku. Dostatečnost velikosti vzorku nestanovená předpisem proto může mít vliv na posouzení výsledku odborného posudku jen v případě, že vzorek nezajišťuje možnost zkoumání ze všech pro řádnou analýzu rozhodných hledisek. Žalobce opatřil znalecký posudek, který měl v soudním řízení povahu listinného důkazu a navrhl výslech zpracovatele jako svědka.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu provedením těchto důkazů a jejich konfrontací s žalovaným mohly být odstraněny nebo naopak potvrzeny výhrady žalobce proti výsledku provedené analýzy a z ní vzešlého celního zařazení zboží. Posouzení o správném zařazení zboží je možné pouze v případě dostatečně průkazného odborného posouzení vlastností tohoto zboží.

Městský soud v Praze následně v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu provedl v řízení vlastní dokazování podle § 77 odst. 2 s.ř.s a to listinnými důkazy ze správního spisu, včetně odborného stanoviska soudního znalce Ing. J.J., na jehož výslechu žalobce netrval, neboť byl proveden při jednání v předcházející věci sp. zn. 8 Ca 231/2007. V odborném stanovisku č. 2005/7 ze dne 25.10.2005, jehož předmětem bylo posouzení metod a závazných postupů a z nich vyplývajících závěrů, soudní znalec namítal, že v daném případě bylo odebráno pouze 73 g vzorku. Odebrané množství má odporovat normě ČSN ISO 4874, která má vyžadovat jako minimální množství odběru vzhledem k celkovému objemu 1.500 g., a že bylo na místě, aby byla provedena kondicionace vzorku ve smyslu normy ČSN ISO 3402. Soud provedl dále dokazování listinnými důkazy předloženými žalovaným správním orgánem, a to dožádání Generálního ředitelství cel ze dne 19.10.2004 č. j. 2004/4028/8 (v anglické a české verzi) o vzájemnou správní pomoc podle nařízení Rady (ES) č. 515/97 o vzájemné pomoci mezi členskými státy a jejich spolupráci s Komisí k zajištění správné aplikace právních předpisů v oblasti cel a zemědělství, ve znění nařízení Rady (ES) č. 696/98, adresované příslušným řeckým orgánům, jehož přílohou byly ověřené fotokopie dokladů, včetně faktury řeckého dodavatele č. 63/28.07.03 ze dne 28.7.2003. Dále potom odpověď na toto dožádání zpracovaná řeckým ministerstvem hospodářství a financí, Generálním celním ředitelstvím ze dne 22.4.2005 č.j. T.4404/884/A0034, v níž se mj. uvádí, že faktury vydané společností Elias Papadopoulos SA, jakož i společností DIMON SA, jsou autentické a že SCRAPS je tabákový odpad s tarifním č. 2401300000. Soud uzavřel dle výčtu zkoušek CTL shora, že odebraný vzorek dostatečně zajistil možnost zkoumání ze všech pro řádnou analýzu rozhodných hledisek, byť jeho velikost zřejmě mohla být menší než stanovená interním předpisem. Dále v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu proto přihlédl k závěrům ESD k zajištění správné aplikace právních předpisů v oblasti cel v rozsudku ze dne 7. září 2006 ve věci C-353/04 (Nowaco Germany GmbH proti Hauptzollamt Hamburg-Jonas). ESD konstatoval, že je věcí vnitrostátních správních a soudních orgánů zjistit, při zohlednění veškerých důkazů skutkový stav. Tyto důkazy mohou zahrnovat dostupné vzorky, ale také jiné důkazy, zejména zprávy vydané v souladu s právní úpravou Společenství příslušným úředníkem. V případě, že skutkový stav nemůže být zjištěn, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby posoudil jednání vývozce/dovozce a jednání celního orgánu a určil, v jakém ohledu každý z nich vykonal, či nevykonal svá práva a splnil, či nesplnil své povinnosti, a vyvodil náležité důsledky. V inkriminované věci zpochybňoval žalobce velikost odebraného vzorku, nicméně počet použitých analytických metod a analytických výsledků naměřených pro předložený vzorek, se jeví jako dostatečný. Kromě toho se celním orgánům dále podařilo ještě jiným způsobem zpochybnit celní prohlášení žalobce, a to listinnými důkazy získanými v souladu s nařízením Rady (ES) č. 515/97 o vzájemné pomoci mezi členskými státy a jejich spolupráci s Komisí k zajištění správné aplikace právních předpisů v oblasti cel a zemědělství, ve znění

nařízení Rady (ES) č. 696/98. Z těchto listinných důkazů jednoznačně vyplývá, že žalobcem dovezené zboží do České republiky dle faktury řeckého dodavatele č. 63/28.07.03 ze dne 28.7.2003 je tabákový odpad s tarifním č. 2401300000. Městský soud v Praze proto znovu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji svým rozsudkem č. j. 8 Ca 202/2006-148 ze dne 16. října 2007 zamítl.

Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobce a napadený rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Ca 202/2006-148 ze dne 16. října 2007 zrušil svým rozsudkem č. j. 2 Afs 10/2007-171 ze dne 25. dubna 2008 a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu při zohlednění koncepce žalobcových námitek uplatněných v kasační stížnosti a v žalobě, je závěr Městského soudu v Praze o správnosti zařazení dováženého tabáku postaven na stanovisku CTL a odpovědi řeckých celních orgánů. Oba tyto důkazy však byly žalobcem zpochybňovány. Pro posouzení toho, zda žalobcem dovezené zboží je tabákovým odpadem a podléhá spotřební dani či nikoliv je rozhodné složení a vlastnosti tohoto zboží. Na základě nich pak lze zboží zařadit. Je tak třeba postavit na jisto, zda žalobce skutečně dovezl tabákový odpad s tarifním zařazením č. 24013000, jak tvrdí žalovaný či nikoliv. V daném případě se tak ale nestalo, neboť oba stěžejní důkazy, z nichž žalovaný tuto skutečnost dovozuje nejsou nepochybné. Je tedy nutno vyvrátit žalobcovy námitky vztahující se jak k posudku CTL, který žalobce zpochybnil znaleckým vyjádřením Ing. J.J., tak k použití pojmu SCRAPS v odpovědi řeckých celních orgánů. Vzhledem k tomu, že se nejedná o otázky právní, nýbrž skutkové, k nimž je zapotřebí odborných znalostí, je třeba uvážit ustanovení znalce, na němž by bylo posouzení, zda objem vzorku mohl být dostatečným podkladem pro tvrzené zkoumání a pro závěry, které CTL na jeho základě učinila.

Městský soud v Praze se v intencích posledně uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu znovu zabýval uvedenou žalobní námitkou a dospěl k závěru, že Nejvyšším správním soudem požadované doplnění dokazování přesahuje rámec dokazování svěřený soudu ustanovením § 77 soudního řádu správního, a proto rozsudkem ze dne 30.10.2008 č.j. 8Ca 223/2008 rozhodl tak, že žalobou napadené rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že skutkový stav, který vzal žalovaný správní orgán za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění.

Žalovaný vydal dne 22.4.2010 nyní žalobou napadené rozhodnutí č.j. 1324-II/05-1701-21/R (1325/05), kterým žalobcovo odvolání podané do rozhodnutí celního úřadu č.j. 10418/04 zamítl s tím, že po opětovném přezkoumání odvolání a s přihlédnutím k názoru vysloveném soudy i námitkám odvolatele zůstalo stěžejní otázkou, zda byl odběr vzorků v daném případě dostatečný pro posouzení skutkového stavu, zda bylo odebrané množství dostačující k vyvození závěru, že v daném případě šlo o zboží podřaditelné pod položku KN 2401 30 00 či nikoliv. Žalovaný zaslal akreditované laboratoři P & R LAB a. s. náležité podklady a tato na jeho otázky odpověděla kladně. Žalobce po seznámení s těmito výsledky požadoval umožnění výslechu svědka (osoby zodpovědné za vyhotovení posudku), což ovšem žalovaný neprovedl, když žalobce neuvedl žádný konkrétní důvod, proč by měl být vyslechnut, ani neuvedl, jaká otázky by mu měly být položeny. Žalovanému se tento posudek jeví jako dostačující, nehledě k tomu, že účastník by měl důkazy nejen navrhopat, ale také jednoznačně uvést, co má být těmito prokázáno, což se v případě žalobce nestalo. Pro žalovaného je tak zřejmé, že množství odebraného vzorku bylo dostatečné pro zařazení zboží

pod podpoložku KN 24013000. Dále se pak zabývá jednotlivými námitkami žalobce v odvolání.

Městský soud v Praze o námitkách nyní podané žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.4.2010 navazující na posledně uvedený rozsudek tohoto soudu sp.zn. 8Ca 223/2008, uvažil takto:

K bodu **III/1** soud uvádí, že námitka žalobce je důvodná z části. Žalovaný uznává, že samotný způsob odběru vzorku a zadokumentování tohoto postupu nebylo v souladu se služebním předpisem číslo 1/2000 SPČ, neboť byl odebrán odebrán vzorek v množství 73,0g /str. 5 napadeného rozhodnutí dole/ a tím tak nezpochybňuje závěry rozsudku zdejšího soudu č.j. 10Ca 186/2005- 204 vůči postupu při odběru vzorku, předání vzorků CTL a způsobu, kterým Celně technická laboratoř vyhodnotila převzaté vzorky. Odborné posouzení CTL GŘC ze dne 25. 11. 2003 v daném případě u č. vzorku PH 1421V/03 uvádí identické závěry na základě stejným způsobem provedených analýz v jednotlivých laboratořích v Praze, Českých Budějovicích a v Plzni jako v případě vzorku posuzovaného věci sp. zn. 10 Ca 186/2005 vedené u Městského soudu v Praze Odborným posudkem CTL z 20. 2. 2004, který se týkal vzorku PH 0002 V/04 (a následně vydaného platebního výměru č. 743). Rozdíl mezi analyzovanými vzorky byl tak v množství odebraného vzorku 73g v daném případě oproti množství 45,7 g v označené věci. V nyní projednávaném případě proto žalovaný vycházel ze závěrů rozsudku sp.zn. 8 Ca 223/2008, jímž byl zavázán dále zjistit, zda odebrané množství vzorku mohlo být dostatečným podkladem pro tvrzené zkoumání CTL a pro závěr, který CTL GŘC souhrnně učinila a žalovaný následně v intencích tohoto závěru postupoval (viz níže).

Z rozsudku, jímž byl žalovaný v této věci dále vázán, však rovněž vyplývá, že měly být vyvráceny argumenty žalobce, jimiž zpochybňoval závěry celních orgánů, neboť z vyjádření dodavatelů vyplývalo, že nejde o tabákový odpad, že proces vyžilování jako výrobní proces není „manipulací“ s tabákovými listy. Vyvrácena měla být argumentace soudního znalce ing. J.J. a tvrzení žalobce ohledně výkladu pojmu „Skrap“ či překladu ve vyjádření řeckých celních orgánů, popř. jeho užívání ve vztahu k druhu tabáku orientálního či Virgin (viz rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku 2Afs 10/2007-171/. V tomto směru se žalovaný v rozhodnutí s argumentací žalobce v plném rozsahu nezabýval, neboť svůj závěr opřel v zásadě jen o Odborné posouzení ze dne 27.1.2009 pod zn. TOT-02-08 zpracované společností P & R LAB. K námitce stran rozdílu procesu vyžilování žalovaný proto toliko uvedl, že je mu znám (viz str. 6 nahoře napadeného rozhodnutí).

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí /strana 4 uprostřed / je zjevné, že ačkoliv žalovaný převzal do rozhodnutí citaci závěrů předchozího rozsudku městského soudu, potažmo Nejvyššího správního soudu, k odbornému stanovisku znalce ing. J.J. č.2005/5 ze dne 25.10.2005 k námitkám žalobce bodech 1 a 2 na straně 6 uvedl, že vyjádření znalce navrženého odvolatelem se nikdy nestalo součástí spisového materiálu správce daně, když tento byl předložen u soudního řízení a odkázal na vyjádření CTL s tím, že se s tímto vypořádalo. Z řízení vedeného žalovaným a následně městským soudem plyne, že odborné stanovisko znalce J.J. se stalo předmětem doplnění dokazování v rámci soudního řízení (jednání dne 25.9.2007) a nelze proto mít za to, že k toto stanovisko nebylo žalobcem předloženo. Rozhodnutí žalovaného navazuje na doplněné důkazní řízení ve věci provedené soudem a takto provedené důkazy se následně stávají součástí podkladů pro rozhodnutí správního orgánu v případě jeho nového rozhodování po zrušení jeho předchozího rozhodnutí soudem, jak plyne výslovně z ust. § 78 odst. 6 s.ř.s. Rozhodnutí žalovaného tak nemůže v tomto směru obstát, nehledě na to, že žalovaný odkazuje na stanovisko CTL, které

se mělo se vznesenými argumenty vypořádat toliko obecně. Soud v nyní projednávané věci nemohl přehlédnout skutečnost mu známou z jeho úřední činnosti, když z rozsudku tohoto soudu ve věci sp.zn. 10Ca 186/2005 (na který odkazuje i žalobce v žalobě), a to na str. 9 a násl. vyplývá, že na základě vyjádření žalovaného soud uložil Celně technické laboratoři, aby podala soudu písemně vyjádření k Odbornému stanovisku soudního znalce ing. J.J. k jejímu odbornému posudku z 20.2.2004 zn. PH0002V/04, a oslovená CTL GŘC toto vyjádření podala, vzhledem k obsahu a identitě řešené problematiky soud má důvodně za to, že žalovaný odkazoval na obsahově obdobné stanovisko, nicméně ve vztahu k žalobci měl být odkaz učiněn na konkrétní vyjádření. Konečně i ve vyjádření uváděném žalovaným k bodu IV/3 této žaloby se stran popisu procesu při vyžilování tabáku uvádí, že tzv. vedlejší produkt bývá nesprávně překládán jako odpad, a dále ohledně rozdělení podle velikosti částic, že částice skraps bývají: 1,59-6,35mm, nejkvalitnější skraps obsahuje převážně částice okolo 3,18mm; jde o kvalitní tabák, vhodný ke kouření, ale pro výrobce cigaret není ve větší míře přímo použitelný (dále viz text shora str. 8-9 tohoto rozsudku). V dané věci podaném Odborném posudku CTL GŘC ze dne 25.11.2003 se uvádí, že vzorek je tvořen plošným nepravidelnými zlomky o maximální velikosti 50 mm² (!)(str. 2,bod III./2.1. Výsledky zkoušek), ojediněle se vyskytují části řapíků a žil (dle fotodokumentace dílek rovná se 5,0mm). Pro vyhodnocení závěrů CTL GŘC podané vyjádření ve shora označené věci nese tutéž relevanci jak soud v případě analýzy vzorku ve věci sp.zn. 10Ca 186/2005 uvedl, a protože je oběma stranám sporu uvedený rozsudek znám, na něj již toliko odkazuje.

Ohledně výkladu pojmu „Scraps“ (bod **III/4** žaloby) je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že samotné označení zboží dodavateli a řešení této otázky žalovaný nepovažoval za rozhodné, neboť jak shora uvedeno se soustředil toliko na potvrzení dostatečnosti odebraného množství vzorku pro laboratorní výsledky odebraných vzorků. Žalobci je nutno přisvědčit v tom, že povinností celních orgánů při doměření daně je hodnotit všechny skutečnosti, které v průběhu řízení vyšly najevo, ať již jsou ve prospěch či neprospěch žalobce. Vyjádření řeckého dodavatele a producenta z 16.2.2004 bylo předmětem hodnocení v předchozím řízení (i soudem, byť v rozsudcích zrušených), nicméně pokud v rámci trestního řízení byly učiněny svědecké výpovědi a žalovaný byl o nich zpraven /dle tvrzení žalobce i jím samým dne 21.10.2008, a bylo-li trestní řízení zastaveno) pak nemohly zůstat tyto skutečnosti žalovaným opomenuty v rámci hodnocení důkazů, neboť je povinen hodnotit všechny rozhodné skutečnosti, které vyšly v průběhu řízení najevo a jsou či mohou být rozhodné pro správný skutkový závěr.

K námitkám v bodu **III/2** žaloby soud uvádí, že v dané fázi řízení, kdy soud přezkoumává žalobou napadené rozhodnutí vydané poté, co bylo předchozí rozhodnutí rozsudkem soudů zrušeno, nepovažuje uplatnění námitek v tomto bodě za relevantní a včasné. Žalobce se nyní v žalobě podané v roce 2010 dovolává postupů celních orgánů stran následné celní kontroly zahájené 10.6.2004, tyto námitky v první podané žalobě neuplatnil a pokud je zavzal do první podané kasační stížnosti, vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2Afs 105/2006-90, že byly shledány nepřipustnými. Ani soud ani následně žalovaný nebyl soudem zavázán se s nimi vypořádat ani k nim přihlížet, soud proto v nyní projednávaném případě neshledává důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro případné vady postupu při následné celní kontrole, pakliže tyto nebyly aktuálně namítány již v první podané žalobě k soudu. Nejde totiž o vady postupu, které by nastaly po předchozím zrušení rozhodnutí žalovaného soudem.

Soudu v nyní projednávané věci předně přísluší přezkoumat, zda žalovaný respektoval závěr vyslovený uvedeným rozsudkem, tzn. bylo procesně správným a důkazně

nezpochybnitelným způsobem zjištěno, že objem předmětného odebraného vzorku mohl být dostatečným podkladem pro tvrzené zkoumání a pro závěry, které CTL GŘC na jeho základě učinila a zda tak lze dospět k jednoznačnému závěru, že žalobce skutečně dovezl tabákový odpad s tarifním zařazením č. 24013000, jak tvrdí žalovaný či nikoliv.

Soud z uvedeného důvodu proto za klíčové považuje námitky uvedené v bodě **IV/1, IV/2 a IV/3**, a v souvislosti s nimi vady vytýkané v bodech **III/5 a III/6** ohledně provedení důkazu odborným posouzením ze dne 27.1.2009 pod zn. TOT-02-08 společností P & R LAB.

Žalovaný dne 11.12.2008 požádal firmu P&R LAB o „posouzení vhodnosti níže uvedené věci ke znaleckému zkoumání, týkající se odběru vzorků- tabákových výrobků celními orgány“, předmětem případného znaleckého zkoumání byla otázka, zda jsou či nejsou odebraná množství vzorků (73 g, 45,7 g, 41 g a 35 g pokaždé z množství 16.200 kg vlastní hmotnosti) dostatečná pro odborná zkoumání ve věci určení charakteristik dováženého zboží a zda závěry, ke kterým se na základě rozboru uvedených množství vzorků dojde CTL lze vztáhnout na níže uvedená množství dovezených tabákových výrobků s tím, že ve čtyřech případech, které je třeba posoudit, bylo odebráno uvedené množství z množství vlastní hmotnosti, dále byla uvedena hrubá hmotnost a způsob balení a sděleno, že uvedená množství byla vždy rozdělena kvartací na 4 přibližně stejně velké díly. V úvodu takto koncipované žádosti byly uvedeny informace o případu dovozu s uvedením zkoušek, jak byly zaznamenány v odborném vyjádření CTL GŘC (s tím, že u všech 4 případů stejně a s vyhodnocením, že jde o tabákový odpad.). K tomu žalovaný zaslal kopie evidenčních listů vzorků a odborných posudků Celně technické laboratoře GŘC (souhrnných) vydaných k uvedeným čtyřem vzorkům, z nichž jeden v množství 73g, se týká dané nyní projednávané věci (jiný v množství 45,7 se týká věci shora označené rozhodnuté pod sp.zn. 10Ca 186/2005).

Laboratoř biochemie, oddělení instrumentálních metod firmy P & R LAB a. s. Nový Jičín, jako ústav kvalifikovaný pro znaleckou činnost v oboru potravinářském s rozsahem znaleckého oprávnění pro laboratorní zkoumání lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu, pak žalovanému zaslala Odborné posouzení ze dne 27.1.2009 pod zn. TOT-02-08 s doporučením revize platné metodiky pro odběr vzorků tabáku, která není podle jejího názoru v souladu s platnými Českými státními normami, zejména ČSN ISO 8243 a 4874.

V tomto odborném posouzení (část II.Nález) uvedla, za A), že pro posouzení je podstatná reprezentativnost vzorků, která v tomto případě měla být zaručena dodržením postupů daných v té době platným Služebním předpisem č. 1/2000, vyslovila domněnku podle jakých ustanovení tohoto předpisu bylo postupováno a s přihlédnutím k normě ČSN ISO 4874 uzavřela, že „ lze konstatovat, že v daných případech byl z celého množství zkoumané zásilky odebrán jeden základní vzorek, utvořený ze tří přírůstků, který byl přímo rozdělen na tři laboratorní vzorky“. Upozornila, že Služební předpis není v plném souladu s uvedenou normou. Následně zopakovala, že je podstatné, že deklarant vyslovil souhlas se způsobem odběru vzorku a souhlas, že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím (dle evidenčních listů uvedených čtyřech vzorků. Pod písm.B): Ohledání odborných posudků CTL GŘC ke vzorkům, se uvádí množství, které má být podle služebního předpisu č. 1/2000 odebráno: tj. 0,1kg a odkazuje se na tabulku skutečně odebraného množství u jednotlivých čtyřech vzorků s tím, že bylo menší a že tento nedostatek měl být pracovníkem CTL zjištěn při příjmu vzorku a posouzen specialistou při analýze, zda jde o dostatečné množství, a případně byl povinen pracovník analýzu odmítnout, což z posudků CTL nevyplývá. Tabulka následně uvádí hmotnost vzorků a provedené zkoušky. Následně je uveden závěr, že

v případě „dosažení reprezentativnosti zkoumaných vzorků jsou dodaná množství ve všech případech dostačující pro uvedené zkoušky a že z podkladů neplynou žádné skutečnosti, které by tomu zabráňovaly“.

V části III. Závěr: Na položené otázky žalovaným laboratoř odpovídá:

K otázce č. 1.- Odebraná množství tabáku vzorků jsou dostatečná pro provedení zkoušek (makroskopické a mikroskopické posouzení částic tabáku, senzorické posouzení vůně, pokus o kouření v dýmce, pokus o zhotovení cigarety, zjištění přítomnosti nikotinu i stanovení granulometrického složení síťovým rozbořem) a je tak možné určit charakteristiky zkoumaných vzorků tabáku.

K otázce č. 2: Závěry posudků provedených Celně technickou laboratoří lze vztáhnout na celá množství dovezených výrobků vzhledem ke skutečným, že deklarant vyslovil souhlas se způsobem odběru vzorku a souhlas s tvrzením, že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím.

Soud na základě uvedeného přisvědčil žalobci, že Odborné hodnocení zn. TOT 02-08 ze dne 17.1.2009 předně předestřené neprokazuje, že objem vzorku posuzovaného Odborným posudkem CTL zn. PH 1421V/03 ze dne 25.11.2003 byl dostatečný pro provedení deklarovaných zkoušek a závěry z nich dovozené CTL GŘC a dále neprokazuje již vůbec, že závěry posudku CTL GŘC lze vztáhnout na celé množství dovezených výrobků.

Odborné posouzení zn. TOT-02-08 především svůj závěr k otázce č. 1 neopírá o žádná konkrétní skutková zjištění, která by byla učiněna z protokolů o jednotlivých provedených zkouškách v jednotlivých CTL v Praze, Plzni a Českých Budějovicích, nehodnotí jakým množstvím z celkového množství odebraného vzorku v tom kterém konkrétním případě tyto laboratoře disponovaly při provádění zkoušek, jaké metody volily a neuvádí vůbec z jakých podkladů, kromě protokolu o odběru vzorku a Odborného posudku CTL GŘC z 25.11.2003 pod zn. PH 1421V/03 vychází. Pakliže byly zkoušky prováděny na třech místech v republice a odebraný vzorek jako celek byl odebrán v nedostatečném množství a způsobem důvodně zpochybňovaným a byl dále rozdělen, přepravován a atp. je reprezentativnost takového dílčího vzorku ve vztahu k celkovému množství zboží, stejně tak možnost provést s tímto dílčím vzorkem uvedený počet zkoušek a způsob jejich provádění rozhodně nutno podrobit zevrubnému posouzení a řádnému hodnocení, které v tomto odborném hodnocení TOT-02-08 zcela absentuje. Tím spíše pak, kdy samo odebrané množství vzorku celkem nejen že neodpovídá ani minimálnímu množství stanovenému služebním předpisem, ale nadto, je-li služební předpis sám v rozporu s normou, kterou toto odborné vyjádření za relevantní na rozdíl od žalovaného považuje a kdy příslušnému pracovníku CTL při převzetí samotného vzorku příslušelo odmítnout provést analýzu v případě nedostatečné reprezentativnosti vzorku (nehledě na množství a způsob předávání dílčích vzorků a použité metody jednotlivými CTL). Ze závěru hodnocení zn. TOT-02-08 plyne, že pro možnost provedení zkoušek ve všech 4 případech odebraných vzorků na všech třech pracovištích CTL byla reprezentativnost zkoumaných dodaných vzorků dostatečná, bez ohledu na rozdíly v množství (od 35g do 73g). Absolutně absentuje jakékoli zdůvodnění, proč tato skutečnost neovlivňuje výsledky zkoušek, absolutně chybí konkrétní údaje o jednotlivých dílčích zkouškách, a proč z nich bylo možno dospět k opodstatněnosti závěru vyjádřeného v souhrnném posudku CTL GŘC, absentuje zjištění způsobu nakládání se vzorkem a dílčími vzorky od jejich odběru až po jejich analýzu, zda bylo konkrétní množství vzorku nutno či možno použít pro provedení zkoušek postupně opakovaně či nikoli a pod. Soud proto odkazuje pro úplnost na výstupy týkající se vzorku posuzovaného ve věci 10Ca 186/2005 v související věci (str.13, a dále str.18 a násl.uvedeného rozsudku), který byl odebrán v množství 45,7g.

Odpověď v odborném posouzení TOT-02-08 na druhou otázku nadto nemá žádnou vypovídací hodnotu. Z průběhu celého řízení plyne, že žalobce úspěšně rozporoval závěr, že deklarant vyslovil souhlas se způsobem odběru vzorků a namítal právě, že tento způsob nemohl deklarant potvrzovat, když nebyl o něm informován, ani poučen. Sám žalovaný provedený způsob odběru vzorku seznal nesprávně provedeným a dokumentovaným, a od počátku byla nepochybnou jedinou skutečností, že vzorek byl odebrán 31.7.2003 ze zboží dovezeného žalobcem a navrženého k propuštění do volného oběhu. Stále však byl zásadním způsobem zpochybněn způsob samotného odběru vzorku (odkud z daného balení, papírových kartonů po cca 161kg byl vzorek nabírán), proto bylo nutno posoudit zda množství 73g z celkové dodávky 16 200kg vůbec mohlo představovat dostatečně reprezentativní vzorek.

Uvedené Odborné posouzení zn. TOT-02-08 nemá požadovanou vypovídací hodnotu, která by mohla být oporou v něm uvedenému závěru; proto také není dostatečnou oporou výsledku Odborného posudku CTL GŘC v dané věci a není tak najisto postaveno, že žalobcem dovezené zboží je tabákový odpad.

Vzhledem k tomuto závěru se soudu již jako podružný jeví spor o to, zda žádost žalovaného ze dne 11.12.2008 lze v materiálním slova smyslu hodnotit jako rozhodnutí o ustanovení znalce /znaleckého ústavu/, jímž bylo zadáno vyhotovení znaleckého posudku, a zda toto „odborné posouzení“ představuje znalecký posudek či nikoli. Z žádosti žalovaného plyne toliko, že ústav byl požádán „o posouzení vhodnosti níže uvedené věci“ ke znaleckému zkoumání vůbec, resp. o vyjádření k „možnostem společnosti....při řešení této věci“, a podle obsahu takto koncipované žádosti, ale ani po formální stránce tak nejde o rozhodnutí o ustanovení znalce. Nicméně Odborné posouzení TOT-02-08 bylo podáno a stalo se jedním z podkladů pro rozhodnutí žalovaného, procesní vady tohoto postupu by mohly mít dopad do práv žalobce, pokud by mu byla znemožněna či ztížena možnost se k tomuto podkladu vyjádřit a proti jeho závěru se bránit. Ze spisu plyne, že dne 5.3.2009 se žalobce dostavil k nahlížení do spisů vedených u žalovaného (čtyři spisy) a byl proveden protokol o ústním jednání č.j. 4478/09-170100-21, který vyhotovil kpt. Mgr. I.S., z něhož mj. vyplývá, že žalobce zpracovatele požádal o protokolární specifikaci skutkových či procesních rozdílů, které musely být zohledněny u případu č.j. 6146/07-170100-21 na jedné straně a u případů pod č.j. 9046/08-170100-21 a 8118/08-170100-21 na straně druhé, vzhledem ke zcela protichůdnému meritornímu rozhodování žalovaného, na což zpracovatel uvedl, že cílem jednání bylo umožnit nahlédnutí do požadovaných spisů, nikoliv zodpovídat konkrétní dotazy žalobce, a že k uvedenému dotazu se nelze v tuto chvíli vyjádřit a pracovník celní správy doplňuje, že zatímco prvně jmenovaný případ je v řízení před soudem, ve druhých dvou došlo k vydání rozhodnutí o uspokojení. Z protokolu dále vyplývá, a to žalobce ani nezpochybňuje, že na přímý dotaz žalobce (str. 4 protokolu, třetí odstavec zdola) mu bylo sděleno, že byla požádána o odborné vyjádření společnost P&R LAB a následně mu bylo i předloženo Odborné posouzení TOT-02-08 a poskytnuta jeho kopie (str. 5 protokolu). Ze spisu sice nevyplývá, zda bylo toto odborné posouzení osvědčeno jako důkaz a žalobce s tím výslovně seznámen, z protokolu lze toliko seznat, že žalobce byl uvědoměn o tom, že se s jeho námitkami správní orgán vypořádá v konečném rozhodnutí. S ohledem na vypovídací hodnotu Odborného posouzení TOT-02-08 vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, soud shledal neprovedení žalobcem navrženého důkazu výsledkem osoby, která uvedené odborné posouzení zpracovala, jako svědka (popř. znalce, pokud mělo jít podle žalovaného o znalecký posudek), jak požadoval v protokolu z 5.3.2009 a že žalobci rovněž nebyla stanovena lhůta, v níž se může k tomuto podkladu vyjádřit. Zamítnutí návrhu na provedení důkazu pouhou akcentací toho, že z požadavku žalobce nebylo zřejmé, co daným

úkonem sleduje, jaké otázky by hodlal klást...ap., nemůže obstát. Jestliže dne 5.3.2009 bylo žalobci v rámci nahlížení do spisů a až na jeho výslovný dotaz teprve umožněno seznámit se s tímto odborným vyjádřením, jehož závěry měly vyvrátit dosavadní (a v obdobných věcech úspěšnou – viz. např. rozhodnutí o uspokojení žalobce ze dne 7.5.2008 č.j. 9046/08-1701-21) obranu žalobce, a žalobce uvedl, že chce zpracovateli tohoto vyjádření položit otázky, bylo zřejmé, že návrhem na provedení takového úkonu (provedení výslechu při němž by mohl klást otázky) hodlá uplatnit svou obranu proti tomuto odbornému posouzení, když dříve tak učinit nemohl; z protokolu nevyplývá, že by mu byla dána možnost k tomuto podkladu se před vydáním rozhodnutí do protokolu či následně ve stanovené lhůtě vyjádřit, přitom následně žalovaný tento důkaz hodnotil jako stěžejní pro svůj závěr.

Z uvedených důvodů proto soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Námítku žalobce (bod III/3), že došlo k porušení principu dvouinstančnosti soud neshledal důvodnou a pro stručnost odkazuje na vyjádření žalovaného, s nímž se v zásadě shoduje.

Pod bodem III/7 žaloby žalobce tvrdí podjatost označených pracovníků celní správy, kterou dovozuje předně z jejich postupu vůči němu při úkonu dne 5.3.2009, který je prezentován v protokolu o nahlížení do spisu. Z tvrzení žalobce plyne, že nesouhlasil s úředním postupem, se způsobem provádění úkonu a protokolací při nahlížení do spisů a napadal jej jako nesprávný s dopadem do možnosti realizace jeho procesních práv, podjatost plk.F. v žalobním tvrzení dovozuje z toho, že umožnil podle žalobce kpt. S. nesprávně postupovat a měl tak zájem ovlivnit výsledek řízení v neprospěch žalobce. Obecně platí, že nesprávný úřední postup oprávněné úřední osoby nepředstavuje důvod podjatosti, vady takového postupu v řízení lze namítat a mohou být zhojeny dalším postupem, při přezkoumání věci soudem pak mohou vést i ke zrušení rozhodnutí. Obrana proti nesprávnému úřednímu postupu tak je zaručena. Důvodem podjatosti oproti tomu je konkrétně doložený osobní zájem úřední osoby na výsledku řízení, popř. její konkrétní osobní vztah k účastníkům řízení nebo jejich zástupcům; vyloučena z rozhodování pak musí být úřední osoba, pakliže již rozhodovala ve věci v jiném stadiu řízení. Takové přímé osobní vazby či rozhodování téže osoby v I. i II. stupni daňového řízení z tvrzení žalobce přímo ohledně uvedených pracovníků neplynou. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 4.9.2009 č.j. 9443-3/2009-900000/302 a Ministerstva financí ze dne 12.11.2009 č.j. 25/65313/2009 se pak vypořádalo s námitkou podjatosti vůči Mgr. R.Š., soud přisvědčuje jejich závěrům potud, že z tvrzení vznesených žalobcem nevyplývá, že by jmenovaný měl vztah k věci ve smyslu osobního zájmu na výsledku řízení, který by mu osobně mohl přinést nějakou výhodu, popř. byl ve vztahu příbuzenském, přátelském či nepřátelském k účastníkům řízení nebo jejich zástupcům a že sama skutečnost, že jako ředitel odboru 31 GRČ (a zástupce sekce 03 GRČ) podepisoval písemnost ze dne 1.9.2008, a následně se stal ředitelem Celního ředitelství Praha, pakliže se nepodílel na rozhodování v dané věci v žádném stadiu řízení, ani v odvolacím řízení, nemůže bez dalšího zavdávat důvod podjatosti.

V souvislosti s uvedeným soud k námitkám v bodech III/8 a IV/4 žaloby uvádí, že e-mailová korespondence z října 2009 dokládá neprofesionální přístup korespondentů. Žalobci je nutno přisvědčit potud, že úřady celní správy zavazuje při jejich rozhodování zásada rozhodovat ve skutkově a právně shodných případech stejně. Skutkové i právní důvody doměření daně byly v případě daného dovozu v zásadě stejné jako v dalších třech případech a to minimálně ve způsobu odběru a nedostatečném množství odebraných vzorků, způsobu

provedení odborného posouzení vzorků jednotlivými CTL a souhrnného hodnocení CTL GŘC a pod. Oproti případům, kdy došlo k uspokojení navrhovatele byl v daném případě však rozsudkem soudu žalovaný zavázán mj. prověřit, zda daný objem vzorku 73,0g (tzn. byť nedostatečné množství, přece jen největší oproti ostatním) „mohl být dostatečným podkladem pro tvrzené zkoumání a pro závěry CTL“, resp. CTL GŘC. Proto byl podle soudu v tomto jediném případě zvolen odlišný postup, tak jak je shora popsán, a byť i tento nebyl shledán soudem v souladu se zákonem, lze v něm spatřovat toliko usilovnou snahu dostat povinnosti řádného výběru daně a s využitím možných důkazních prostředků odstranit vady předcházejícího postupu soudem vytýkaného.

Městský soud v Praze ze shora uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Úspěšnému žalobci přiznal podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. náhradu nákladů řízení, které v dané věci představuje zaplacený soudní poplatek z návrhu ve výši 2000,-Kč, a uložil žalovanému v přiměřené lhůtě tuto částku žalobci uhradit.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30.dubna 2013

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu