



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **R. K.**, zastoupeného JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 2. 2006, č. j. 8 Ca 207/2005 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 2. 2006, č. j. 8 Ca 207/2005 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2005, č. j. 1324/05-21. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 744, č. j. 10418/04, vydanému dne 19. 10. 2004 Celním úřadem Kolín, kterým podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též daňový řád) a § 238 odst. 1 písm. a) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., § 5 odst. 1 písm. b) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění zákona č. 255/2002 Sb. a § 43 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, dodatečně vyměřil spotřební daň a daň z přidané hodnoty v celkové výši 8 696 160 Kč.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti výslovně uvádí, že uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že v napadeném rozsudku je uvedeno č. JCD 41704033-00904-5 ze dne 31. 7. 2003. Takové číslo JCD není stěžovateli známo a ani není uváděno v rozhodnutí celních orgánů.

Upozorňuje, že se městský soud nevypořádal s jeho námitkou, že při nezměněných právních předpisech došlo ke změně názorů celních orgánů na sazební zařazení dováženého zboží. Žalovaný poukázal na to, že došlo v průběhu let ke změně definice suroviny, nepřinesl však žádný důkaz o změně předmětné definice. Soud se s tímto konstatováním spokojil a odkázal na posuzování každého dovozního případu samostatně. Stěžovatel, který dlouhodobě dovážel totožné zboží se souhlasem celních orgánů s jeho sazebním zařazením, tak byl bez předchozího upozornění celních orgánů vystaven jejich postihu; a to i přesto, že celní orgány předmětné zboží propustily do volného oběhu. Otázkou právní jistoty účastníků právních vztahů se Městský soud v Praze vůbec nezabýval.

Dále stěžovatel poukazuje na to, že se městský soud v napadeném rozsudku omezil na citaci příslušných ustanovení celního zákona a nevypořádal se se stěžovatelovou námitkou, že analýzu odebraných vzorků prováděla laboratoř, která k tomu neměla potřebnou akreditaci.

Stěžovatel také předložil znalecký posudek Ing. J. a současně ho navrhl jako svědka k vysvětlení jeho tvrzení. Nešlo o dokazování nových skutečností ani o nová důkazní tvrzení, jak je uvedeno v napadeném rozsudku, ale pouze o upřesnění a rozvedení námitek, které byly v základních rysech formulovány v žalobě, aniž by tím došlo k jejímu rozšíření. Soud však tento návrh nepřipustil.

Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem soudu, že se vzorkování provádí podle příslušných ČSN. V době odběru a zpracování předmětných vzorků toto upravovala vyhláška Ministerstva zemědělství č. 339/2001, která v oddílu 1, § 1 odst. 2 odkazuje na normu ČSN. V rozhodné době jediná technická norma, která odběr vzorků tabákové suroviny upravovala, byla ČSN ISO 4874, kde je uvedena jako typická hmotnost jednotlivého vzorku 1500g jako minimum (tuto normu stěžovatel ve fotokopii předložil). Odebrané množství 35 g nedovoluje provést analytické rozborů a zkoušky uvedené v předmětném stanovisku celně technické laboratoře ani v jednom provedení, natož v souladu se správnou laboratorní praxí v paralelních staveních navíc v laboratořích od sebe značně vzdálených. Pro ilustraci poukazuje na to, že minimální navážka vzorku pro síťovou analýzu je 25 g a vzorku pro stanovení vlhkosti je v normě ČSN ISO 6488 pro předmětný materiál 50 g, dále odkázal na odborné stanovisko Ing. J. č. 7/2005 ze dne 31.10. 2005, které ve fotokopii předložil. Odběr a adjustace vzorků prokázala neproškolenost osoby, která odběr prováděla. Tuto vadu nelze zhojit tvrzením, že při proclení a odběru vzorku byl přítomen celní deklarant a tento podepsal příslušný evidenční list. Žalovaný totiž nikdy neprokázal, že součástí poučení při odběru těchto vzorků byla specifikace použitých metod vzorkování nebo následných analýz.

Jako podpůrný podklad pro své rozhodnutí vzal městský soud důkaz, který neměly celní orgány v době rozhodnutí k dispozici (tj. odpověď na dožádání Generálního ředitelství cel ze dne 19. 10. 2004 vypracovanou řeckými celními orgány a doručenou dne 22. 4. 2005). Tento doklad nebyl součástí spisového materiálu, který sloužil jako podklad pro vydání rozhodnutí a žalobce se k němu nemohl vyjádřit. Navíc nebyl úředně přeložen, šlo pouze o pracovní překlad celní správy, který bez znalosti problematiky zpracování a výroby tabákových výrobků mohl být i úředním tlumočnickem nesprávně přeložen a mohlo dojít k rozporu. K tomu také dle stěžovatele došlo, neboť ve spisu chybí autorizovaný překlad stanoviska dodavatele od žalovaného, který si celní správa vyžádala; ve spisu uloženém na Celním ředitelství Praha se nachází neautorizovaný, nepodepsaný překlad textu. Při vytváření jednoho ze stěžejních důkazů ze strany žalovaného, tedy stanoviska č.j. 4802/04-23 bylo úplně vypuštěno konstatování dodavatele, že dodané zboží není

považováno za odpad. Stejně tak neodborně byl užit popis vzniku zboží uvedený v předloženém stanovisku dodavatele. Proti těmto formulacím stěžovatel v průběhu šetření protestoval, což je obsaženo v záznamu č. j. 6662/04 z 5. 7. 2004. Městský soud pak nesprávně uvádí, že tento technologický postup ani jeho rozbor stěžovatel nenapadl.

Stěžovatel dále upozorňuje, že ze stanoviska Ministerstva financí Řecka ze dne 22. 4. 2005 nevyplývá, že Greek Virginia Tobacco, Virginia Scraps dovezený stěžovatelem je odpadem. Uvedený výraz „Scrap“ souvisí s jiným druhem zboží tak, jak je uvedeno v mezinárodní normě ISO 10185, která v kapitole A. 1. 21. 10. zmiňuje výraz „Scrap“. Tato část normy je věnována jinému druhu zboží — orientálnímu tabáku. Naopak v kapitole A. 1. 1. uvádí výraz LEAF TOBACCO jako listový tabák bez jakékoliv souvislosti s odpadem. Že předmětné dovážené zboží bylo listovým tabákem, osvědčuje i sdělení dodavatele.

Dále stěžovatel namítá, že odkaz na § 86 celního zákona je nepřipadný, neboť k odběru došlo podle § 115 citovaného zákona. Rovněž za irelevantní považuje tvrzení obsažené v rozsudku, že na tabákový odpad je podle celního sazebníku uvalena spotřební daň, protože spotřební daní byly v inkriminovaném období zatíženy vybrané výrobky z titulu zákona č. 587/1992 Sb.

Sazební zařazení je rozporováno pouze na základě analýzy provedené celně technickou laboratoří, a to v době, kdy předmětné zboží mělo již český status. Podle stěžovatele nejsou stanoviska těchto laboratoří schopny nést důkazní břemeno, které by dostatečně osvědčilo, že stěžovatel sazební zařazení deklaroval nesprávně.

Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží vydané celním ředitelstvím, na základě deklarovaného výsledku analýzy provedené celně technickou laboratoří pak podle stěžovatele nemá oporu v celním zákoně ani v daňovém řádu a není důkazním prostředkem (stejně jako posudek celně technické laboratoře).

Stěžovatel dále vyslovuje názor, že propuštěním zboží do volného oběhu toto změnilo svůj status ze zahraničního na české [§ 2 písm. e) bod. 2, § 47 odst. 2 celního zákona] a tím se také ocitlo mimo možnost uplatnění institutů celního dohledu a celního řízení. Rovněž nesouhlasí s postupem celního úřadu, který v rozporu s § 117 celního zákona, neuvedl na zadní stranu dílu 6 příslušných celních prohlášení čísla kordonů, jejichž obsah byl kontrolován a ze kterých byly vzorky odebrány. Stěžovatel považuje postup celních orgánů při propuštění dovezeného zboží do navrženého režimu za rozporný s § 118 a 118a celního zákona. Celní úřad zboží propustil do volného oběhu ještě předtím, než mohl uplatnit výsledek ověření z odběru vzorku (ten totiž v okamžiku propuštění ještě neznal). Stěžovatel má za to, že se celní úřad důvodně domníval, že podle výsledků provedené kontroly by mohla být výše celního dluhu vyšší než stanovená v celním prohlášení (jinak by totiž ani žádné vzorky neodebíral) a měl tak postupovat podle § 118a celního zákona a nikoli zboží propustit do navrženého režimu. Pokud zboží propustil, rozhodl tím v souladu s § 11 odst. 1 písm. a) a § 120 odst. 1 celního zákona o přidělení celně schváleného určení tomuto zboží a osvědčil, že byly splněny podmínky pro navržený režim. Tím je třeba rozumět i splnění sazebního opatření. Pokud pak celní úřad dodatečně doměřil daň, byla tímto postupem porušena právní kontinuita daná celním zákonem (hlavou IX.). Všechna stěžovatelova celní prohlášení totiž nabyla právní moci a tato skutečnost je pro něho důležitým prvkem stability.

Dále namítá, že žalovaný při zahájení následné kontroly dne 19. 5. 2004 zaměřené na „dovoz tabáků v roce 2003“ dostatečně nesdělil stěžovateli předmět této kontroly (§ 127 odst. 5 celního zákona), která navíc nebyla do dne podání kasační stížnosti ukončena sepsáním kontrolního protokolu podle § 127 odst. 13 a 14 celního zákona. Celní orgány tedy neměly a nemají právní titul, na základě něhož by bylo lze konstatovat, že kontrolním zjištěním bylo shledáno nesprávné sazební zařazení zboží. Za nezákonný považuje také postup, kterým celní orgány vyzvaly stěžovatele k předložení technologického postupu vzniku tabáku Virginia od dodavatele. V době výzvy totiž již mělo předmětné zboží statut českého zboží a nepodléhalo tak celnímu dohledu. Tato výzva nebyla vydána v rámci provádění následné kontroly a jednalo se tak o postup, který neměl oporu v právních předpisech (došlo tak k porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny). Nesouhlasí ani s tím, že by daňové řízení v souvislosti s uplatněním mimořádných opravných prostředků podle daňového řádu ze strany celních orgánů bylo řádným způsobem zahájeno dne 25. 6. 2004 předvoláním (jak je uvedeno v rozsudku i rozhodnutí žalovaného). Toto předvolání totiž neobsahovalo vůbec odkaz na daňový řád, nýbrž pouze na zákon č. 71/1967 Sb., správní řád. Podle § 99 daňového řádu se správní řád nepoužije a nedošlo tak k řádnému zahájení daňového řízení podle § 21 daňového řádu. Namítá také pochybení žalovaného, který ve svém rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru v poučení o nepřipustnosti podání dalšího opravného prostředku odkázal na § 59 odst. 4 správního řádu, ačkoli mělo být postupováno podle § 50 daňového řádu. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatel předložil ke kasační stížnosti místopřísežné prohlášení pana M. M. o tom, že součástí poučení při odběru vzorků nebyla specifikace použitých metod vzorkování ani následných analýz, dále ověřený překlad listiny D. z 18. 2. 2004, listiny E. D. P. s.a. a neověřený překlad ze spisu Celního ředitelství Praha a fotokopii normy ČSN ISO 10185.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 12. 1. 2006 stěžovatel uvedl, že v souvislosti s jiným řízením vedeným u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 10 Ca 186/2005 žalovaný poprvé sdělil, podle jakých vnitřních předpisů při odběru vzorků a provádění analýz postupoval. Ve fotokopii doložil vyjádření celně technické laboratoře (dále též CTL) z 30. 5. 2006 a k tomuto vyjádření uvedl, že CTL neměla a nemá akreditaci žádných zkušebních metod ve vztahu k tabáku.

Tvrzení, že zástupce stěžovatele svým podpisem souhlasil se způsobem odběru vzorku nemůže obstát, neboť nedisponoval dostatečnými odbornými znalostmi, které by mu umožňovaly zhodnotit a namítat správnost postupu celních orgánů. Celní orgány však stěžovatele ani jeho zástupce o způsobu odběru poučit nemohly, neboť podle jejich tvrzení se vyhláškou č. 339/2001 ani příslušnými normami ČSN neřídily a vnitřní předpis SPČ 1/2000, který byl zřejmě v daném případě aplikován, celní orgány utajovaly. Podpis deklaranta osvědčuje pouze přítomnost deklaranta při odběru a že materiál vzorku pochází z kontrolovaného zboží avšak nikoli, že je totožný či že je vzorek reprezentativní ve vztahu ke kontrolovanému zboží.

Stěžovatel opětovně nesouhlasí s tím, že by při odběru vzorku celní orgány postupovaly podle § 86 celního zákona, neboť toto ustanovení je možné aplikovat pouze v souvislosti s manipulací zboží, které bylo předloženo celnímu úřadu ve smyslu § 83 celního zákona bezprostředně po přestupu zboží přes státní hranici.

Nesouhlasí také s tvrzením, že celní správa odebrala vzorek pro zjištění a ověření zařazení v sazebníku, a tudíž není povinna dodržovat vyhlášku č. 339/2001 Sb. Celní zákon ani jiný obecně závazný právní předpis podle stěžovatele totiž postup správního orgánu v této oblasti neupravuje. Nelze pak připustit, aby si celní orgány stanovovaly postupy vzorkování samy bez ohledu na závazné právní předpisy. Odvolání žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 161/2004 je podle stěžovatele účelové, neboť vyplynulo, že žádná „všeobecně uznávaná metoda“, která by byla stabilně používána celně technickými laboratořemi, neexistuje. O tom svědčí např. rozpornost v přístupu celních orgánů k předmětné tabákové surovině v různou dobu. Uvedený rozsudek navíc řešil skutkově diametrálně odlišný případ, neboť nerozhodoval o relevantnosti zařazení předmětného zboží do podpoložky kombinované nomenklatury harmonizovaného systému 24013000 při celním řízení. Zdůrazňuje, že CTL je povinna používat pouze metod všeobecně uznaných a akreditovaných nezávislou autoritou, tedy normy ČSN.

Z veřejně přístupných údajů (internetového portálu TUV) pak stěžovatel získal pochybnost o tom, zda CTL byla v předmětné době nositelem platného certifikátu podle ČSN ISO 9001. Stěžovatel zdůrazňuje, že autor stanoviska CTL sám poukazuje na to, že CTL nemá akreditaci na metody pro zkoušení tabáku a tabákových výrobků. Z toho pak jednoznačně plyne, že není způsobilá relevantně posoudit, zda je předmětná surovina tabákovým odpadem či nikoliv. Tuto skutečnost potvrzuje i Osvědčení o akreditaci č. 522/2005, vydané Generálnímu ředitelství cel dne 30. 12. 2005 Českým institutem pro akreditaci, ze kterého plyne, že žádná CTL není akreditována ke zkoušení tabáku, zatímco ke zkoušení piva či alkoholických a nealkoholických nápojů akreditovány jsou. Podle stěžovatele absenci akreditace a odborné způsobilosti nelze řešit obecným odkazem na to, že celní orgány jsou ze zákona pověřeny prováděním na ně delegovaných právních předpisů v oblasti celnictví s uplatněním postupu nemajícím oporu v pramenech práva. Takový postup by byl protiústavní a v rozporu s čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny.

Dále stěžovatel zpochybňuje postup celních orgánů, které přesto, že věděly, že jednou ze zvolených expertíz bude stanovení distribuce velikosti částic, tak vzorek převážely v PE sáčkách se zipovým uzávěrem (přestože SPČ 1/2000 ukládá použít pevné přepravní obaly) osobním automobilem za nedefinovaných podmínek na tři pracoviště vzájemně od sebe vzdálená více než 100 km. Tímto přesunem došlo k ovlivnění vlastností předmětných vzorků a následně i výsledků zkoušek. Tabáková surovina je totiž ve své přirozené vlhkosti velice náchylná ke tříštění. Vzorek byl odebrán hluboko pod hranicí 100g, kterou stanovuje vlastní předpis SPČ 1/2000, tento vzorek byl navíc dělen kvartací. Stěžovatel k tomu poukazuje na to, že jednou z největších autorit v oblasti výzkumu tabáku je organizace C., která ve svých doporučeních, obecně přijatých za standard, stanoví, že minimální požadovaná hmotnost vzorku přijatého k analýze musí být 3000 g $\pm$ 300 g. Pokud je hmotnost vzorku nižší, je třeba požadovat nový odběr. Také je v těchto doporučeních zdůrazněno, že manipulace se suchou laminou musí být prováděna mimořádně pečlivě, aby se zabránilo degradaci.

Pokud Generální ředitelství cel ve svém vyjádření zn. 20006/1681/22 tvrdí, že CTL postupovala při síťové analýze podle neplatné oborové normy ON 569512, tak ani s tím stěžovatel nesouhlasí. Tato norma stanoví minimální požadovaný odběr vzorku 2 kg, což v daném případě nebylo, navíc nebyla ani stanovena vlhkost odebíraného vzorku,

jak tato směrnice požaduje, a nebylo tedy jasné, zda je možné tento vzorek podrobit mechanicky náročné síťové analýze.

Stěžovatel také zdůrazňuje, že tvrzení žalovaného o tom, že zástupce stěžovatele obdržel referenční vzorek, je zcela irrelevantní, neboť v dané věci byla stěžovateli celními orgány upřena možnost podrobení dodatečné analýzy referenčního vzorku tabákové suroviny, odebraného z předmětné zásilky, a to přesto, že o to stěžovatel přímo požádal.

Stěžovatel nesouhlasí ani s popisem tabákového odpadu, jak jej vylíčen ve vyjádření CTL. Má za to, že je popisován účelově a nesprávně.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatel dne 31. 7. 2003 předložil Celnímu úřadu Kutná Hora Jednotnou celní deklaraci evid. č. 11704033-01425-0, kterou navrhl propustit do volného oběhu zboží deklarované jako „Odřepíkovaný tabák Virginia“ a jako podpoložku celního sazebníku uvedl 24012010. Celní úřad téhož dne odebral vzorek zboží pod č. 1704-03-07-012, který byl následně podroben analýze. Z odborného posudku Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel ze dne 25. 11. 2003 vyplynulo, že vzorek v množství 73 g je tvořen nepravidelnými zlomky tabákových listů (o velikosti maximálně 50 mm²), ojediněle se vyskytují i části řapíků a žil a kromě tabákových částic byl zaznamenán i výskyt cizích příměsí – sláma a zlomky jiných listů než tabákových. Podle CTL se jedná o tabákový odpad, který spadá svým zařazením do podpoložky 24013000, kam patří také zbytky tabáku jako výsledek manipulace s tabákovými listy, které obvykle obsahují nečistoty nebo cizí tělesa jako prach, rostlinné zbytky, textilní vlákna. Dodatečným platebním výměrem č. 744 ze dne 19. 10. 2004 vyměřil Celní úřadem Kolín stěžovateli spotřební daň a daň z přidané hodnoty v celkové výši 8 696 160 Kč. V odůvodnění uvedl, že na základě analýzy CTL a v souladu s celním sazebníkem (příloha k nařízení vlády č. 534/2003 Sb.) zařadil dovezené zboží do podpoložky 24013000 jako „Nezpracovaný tabák, tabákový odpad“, který je podle § 38 zákona č. 587/1992 Sb., předmětem daně z tabákových výrobků se sazbou 440 Kč/kg. Poukázal také na to, že stěžovatel k výzvě celního úřadu zajistil technologický postup od řeckého dodavatele tj. společnosti E. D. P. SA, z něhož vyplynulo, že předmětný výrobek označený jako „SCRAP“ vzniká jako vedlejší produkt, kdy tabákové listy po sušení jsou 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“.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl. Dospěl k závěru, že daňové řízení bylo řádně zahájeno, že odběr vzorku byl proveden v souladu s § 115 a 116 celního zákona, a že odebrané množství, u něhož byl přítomen deklarant, bylo dostatečné k posouzení, o jaký druh zboží se jedná. Poukázal také na nezávažnost norem ČSN (§ 4 zákona č. 22/1997 Sb.). 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.

Proti tomu podal stěžovatel žalobu, kde namítal neodbornost odběru vzorku a postup v rozporu s normami ČSN, zejména měl za to, že množství odebraného vzorku je nedostatečné k provedení požadovaných analýz. Uvedl dále, že celní orgány neprovedly navržené důkazy, nevypořádaly se s námitkami a odůvodnění jejich rozhodnutí jsou nedostatečná. Zdůraznil, že rozdíly mezi tabákovým odpadem a nezpracovaným tabákem žádný předpis nestanoví a jediným kritériem pro odlišení obou surovin je prověření technologie výroby. Tento proces pak nelze zjistit analýzou v laboratoři. Také namítl, že shodné zboží dováží již od roku 2001 a nikdy nebyla vznesena pochybnost o jeho správném označení a sazebním zařazení.

Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl s odůvodněním, že celní orgány zařadily dovážené zboží na základě odborného posouzení dováženého vzorku odebraného za přítomnosti zmocněnce žalobce a na to nemůže mít vliv skutečnost dlouhodobého dovozu obdobného zboží v předchozí době. Velikost vzorku není stanovena a kvalita dováženého tabáku odpovídá i zprávě výrobce a dodacímu listu. Znalecký posudek nemohl vzít soud v úvahu s ohledem na ust. § 75 s. ř. s., neboť se nejedná o opravné řízení, v němž by bylo možno provádět důkaz ve správním řízení neuplatněný. Ve vztahu ke zprávě řeckého ministerstva hospodářství a financí ze dne 22. 4. 2005 soud žalovanému pouze vytkl, že nevyčkal jejího doručení před vydáním správního rozhodnutí, neboť tím mohl zvýšit přesvědčivost svého rozhodnutí, přičemž v rozsudku z ní cituje.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*), v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*) a v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*).

Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) ve správním soudnictví. Nejvyšší správní soud tak v řízení o kasační stížnosti přezkoumává rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a zásadně teprve jeho prostřednictvím postup správních orgánů a jejich rozhodnutí. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Námitky stěžovatele vztahující se ke správnímu řízení, které účinně neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, jsou nepřípustné a Nejvyšší správní soud se jimi zabývat nemůže.

V daném případě se jedná o námitky, že propuštěním zboží do volného oběhu toto změnilo svůj status ze zahraničního na české a tím se ocitlo mimo možnost uplatnění institutů celního dohledu, že celní úřad v rozporu s § 117 celního zákona neuvedl na zadní stranu dílu

6 příslušných celních prohlášení čísla kartonů, jejichž obsah byl kontrolován a ze kterých byly vzorky odebrány. Dále námitky, že celní orgány porušily § 118 a 118a celního zákona, když propustily zboží do volného oběhu ještě předtím, než mohly uplatnit výsledek ověření z odběru vzorku, a že pokud odebíraly vzorek důvodně se domnívaly, že podle výsledků provedené kontroly by mohla být výše celního dluhu vyšší než stanovená v celním prohlášení a měly tak postupovat podle § 118a celního zákona a nikoli zboží propustit do navrženého režimu. Pokud zboží propustil, rozhodl tím v souladu s § 11 odst. 1 písm. a) a § 120 odst. 1 celního zákona o přidělení celně schváleného určení tomuto zboží a osvědčil, že byly splněny podmínky pro navržený režim. Tím je třeba rozumět i splnění sazebního opatření. Pokud pak celní úřad dodatečně doměřil daň, byla tímto postupem porušena právní kontinuita daná celním zákonem (hlavou IX.). Rovněž námitku, že žalovaný při zahájení následné kontroly dne 19. 5. 2004 zaměřené na „dovoz tabáků v roce 2003“ dostatečně nesdělil stěžovateli předmět této kontroly, která navíc nebyla do dne podání kasační stížnosti ukončena, a celní orgány tedy neměly titul, na základě něhož by bylo lze konstatovat, že kontrolním zjištěním bylo shledáno nesprávné sazební zařazení zboží. Nepřípustnými jsou rovněž námitky, týkající se nezákonné výzvy celních orgánů k tomu, aby stěžovatel předložil technologický postup vzniku tabáku Virginia od dodavatele, a údajně nezákonného zahájení řízení dne 25. 6. 2004 předvoláním. Nakonec je nepřipustnou i námitka vztahující se k pochybení žalovaného při poučení o nepřipustnosti podání opravného prostředku v rozhodnutí o zamítnutí odvolání a námitka, že CTL nemá akreditaci na metody pro zkoušení tabáku a tabákových výrobků. Ostatní námitky shledal zdejší soud přípustnými.

Za přípustnou také uznal Nejvyšší správní soud námitku, která sice nebyla obsažena v žalobě, ale která směřuje výhradně proti argumentaci poprvé užitě až městským soudem. Jedná se o námitku vztahující se k odkazu na ust. § 86 celního zákona. Soud toto ustanovení uvedl ve výčtu právních předpisů, aniž to bylo na místě, ovšem současně tam uvedl i ustanovení, podle nichž ve skutečnosti postupováno být mělo a také bylo. Toto argumentační pochybení by nemohlo samo o sobě vést k nezákonnému rozhodnutí a tedy ani být důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu.

Z ostatních přípustných kasačních námitek je rozhodující námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodu nedostatku odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], konkrétně stěžovatel uvádí, že se městský soud nevypořádal se všemi jeho námitkami (zejména jde o námitku, týkající se právní jistoty účastníků, kdy při nezměněných právních předpisech došlo ke změně názorů celních orgánů na sazební zařazení dováženého zboží, dále o námitku, že analýzu odebraných vzorků prováděla laboratoř, která k tomu neměla potřebnou akreditaci). Rovněž stěžovatel nesouhlasil s postupem městského soudu, který nepřipustil stěžovatelem předložený znalecký posudek.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na spravedlivý proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz

též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oba též dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele uplatněnou v žalobě a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Jak vyplynulo ze soudního spisu, stěžovatel v žalobě namítal neodbornost odběru vzorku a postup v rozporu s normami ČSN, zejména měl za to, že množství odebraného vzorku je nedostatečné k provedení požadovaných analýz. Také namítl, že shodné zboží dováží již od roku 2001 a nikdy nebyla vznesena pochybnost o jeho správném označení a sazebním zařazení. Z protokolu o ústním jednání konaném dne 7. 2. 2006 je pak zřejmé, že při tomto jednání stěžovatel uvedl, že CTL nemá náležitou odbornou akreditaci a navrhl výslech znalce Ing. J. (příčemž obě tyto skutečnosti sdělil soudu již přípisem doručeným soudu dne 25. 1. 2006, s tím, že znalec bude na ústním jednání přítomen). Z odůvodnění napadeného rozsudku pak zdejší soud shledal, že městský soud odmítl výslech znalce provést s tím, že nejde o řízení opravné, v němž by šlo o dokazování nových skutečností neuplatněných ve správním řízení, nýbrž o posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného podle § 75 s. ř. s. Dále poukázal na to, že *nově vznesená námitka, kterou žalobce uvedl teprve v řízení před soudem, nemůže sama o sobě představovat důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného*. Pokud jde o námitky týkající se právní jistoty účastníků a nedostatečné akreditace CTL, tak soud pouze uvedl, že *odborný posudek byl zpracován orgánem k tomu odborně způsobilým, přičemž vyhodnocen byl ten vzorek odebraného zboží, jehož odběr byl přítomen zmocněnec žalobce, který svým podpisem potvrdil nejen správnost údajů uvedených v Evidenčním listu vzorku, ale i souhlas se způsobem odběru vzorku a souhlas s tím, že odebraný vzorek je totožný s kontrolovaným zbožím. (...), že neobstojí ani tvrzení žalobce, že dlouhodobě dováží zboží, které je zařazováno do skupiny 24012010, neboť tvrzená skutečnost, že dlouhodobě dováží stejný druh zboží, nemůže mít žádný vliv na provedenou kontrolu v inkriminovaném případě, kdy byl odebrán konkrétní vzorek dováženého zboží, který byl objektivně posouzen s výsledkem, že se jedná o odlišný druh zboží, než uváděl žalobce*.

Z uvedeného je zřejmé, že námitku týkající se chybějící akreditace CTL uplatnil stěžovatel až při ústním jednání konaném dne 7. 2. 2006, kdy již lhůta k podání žaloby, která podle § 72 s. ř. s. činí dva měsíce ode dne doručení napadeného rozhodnutí (tj. ode dne 22. 4. 2005), marně uplynula. Přitom podle § 71 odst. 2 s. ř. s. jen v této lhůtě může být žaloba rozšířena o další žalobní body. Městský soud se tak touto stěžovatelovou námitkou zabývat nemusel. Totéž platí pokud jde o stěžovatelovo tvrzení týkající se právní jistoty účastníků, kdy při nezměněných právních předpisech došlo ke změně názorů celních

orgánů na sazební zařazení dováženého zboží, neboť i tuto námitku stěžovatel neuplatnil v žalobě, nýbrž až při ústním jednání.

Pokud jde o neprovedení návrhu důkazu stěžovatelem předloženým znaleckým posudkem, tak je třeba poukázat na to, že podle § 52 s. ř. s. je to soud, který rozhodne, který z důkazů provede a který nikoli. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. *v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.* Dokazování má však ve správním soudnictví poněkud odlišný charakter než v řízení občanskoprávním, trestním či správním. Jak správně připomíná městský soud v napadeném rozsudku, podle § 75 s. ř. s. vychází soud ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy správní orgán vydal rozhodnutí, neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav, než činilo přezkoumávané rozhodnutí. Soud tak pouze zjišťuje, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda rozhodl v souladu se zákonem. V případě nedostatků ve skutkových zjištěních soud posuzuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit. Zjistí-li, že je nutné ověřit jen některé skutečnosti, případně dokazování doplnit v malém rozsahu, učiní tak. Je-li však třeba dokazování doplnit rozsáhlejší způsobem, zruší rozhodnutí žalovaného a vrátí mu věc k dalšímu řízení. (viz Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M. Správní řád soudní. Komentář. 1.vydání. Praha: C.H. Beck, 2004, s.120).

K povinnosti soudů ve správní soudnictví provádět dokazování se vyjadřoval i Nejvyšší správní soud; ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikován ve Sb. NSS pod č. 618/2005, uvedl, že *soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezavazuje povinnosti takový postup odůvodnit. (...) Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.* V rozsudku ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62, (www.nssoud.cz), pak poukázal na to, že *právní závěr soudu, že nemůže provést důkazy navržené žalobcem v žalobě, pokud jejich provedení žalobce nenavrhnul již v průběhu správního řízení, je v rozporu s principem plné jurisdikce.*

V daném případě tedy nelze městskému soudu přisvědčit v tom, že nemohl navržený důkaz znaleckým posudkem provést kvůli jeho neuplatnění v řízení správním a už vůbec ne v tom, že by námitka vznesená teprve v řízení před městským soudem nemohla sama o sobě představovat důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Ostatně stejný charakter by musel přisoudit i zprávě opatřené z Řecka, z níž však podpůrně vycházel.

Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považoval provedení navrhovaného důkazu za nadbytečné. V přezkoumávané věci však soud tímto způsobem nepostupoval. Bez dalšího totiž uzavřel, že ke znaleckému posudku přihlížet nebude a že provedení důkazu výsledkem znalce není ze shora uvedených důvodů vůbec přípustné a že tento důkaz neprovede. Takovýto procesní postup soudu však považuje Nejvyšší správní soud za zcela nepřijatelný, protože nemá oporu v zákoně. Navíc se, jak z uvedeného vyplývá, opírá o zcela chybné právní závěry krajského soudu týkající se jeho možnosti provádět dokazování.

Jedním z cílů reformy správního soudnictví účinné od 1. 1. 2003 bylo naplnit požadavky čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tedy aby věci „občanských práv a závazků“, o nichž bylo rozhodnuto správním orgánem, byly projednány způsobem, který judikatura Evropského soudu pro lidská práva označila termínem plná jurisdikce. Tento pojem znamená, že soud posuzuje nejen zákonnost správního rozhodnutí, ale i skutkovou stránku věci, tedy má možnost dokazování a může zavázat správní orgán při zrušení jeho rozhodnutí názorem soudu nejen ve vztahu k otázkám právním, ale i k otázkám skutkovým. Právní závěr městského soudu, že nemůže provést důkaz navržený stěžovatelem, pokud jeho provedení nenavrhnul již v průběhu správního řízení, je s uvedeným principem plné jurisdikce v hrubém rozporu.

V daném případě se jednalo o předložený znalecký posudek (který měl charakter listinného důkazu) a o návrh stěžovatele na výslech znalce, který měl potvrdit jeho námitky ve vztahu k neodbornému odběru vzorku a provedení jeho analýzy CTL, tedy námitky, které stěžovatel uplatňuje od počátku řízení, a to jak správního tak soudního. Vzhledem k tomu, že odborný posudek CTL je rozhodujícím podkladem pro stanovení sazebního zařazení zboží (viz stanovisko Celního ředitelství Praha k sazebnímu zařazení zboží č. 0095/07/04, ze dne 23. 1. 2004 a rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2005), je nezbytné, aby pochyby o správnosti a odbornosti tohoto posudku byly odstraněny.

Nejvyšší správní soud si je vědom, že celní orgány 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), a lze konstatovat, že tyto orgány jsou nadány potřebnou odborností a působí legitimně na tomto úseku státní správy (§ 3 odst. 1 celního zákona). Celní orgány jsou tedy orgány vykonávající státní správu na úseku sazebního zařazení zboží a jsou příslušné k určení sazebního zařazení. Při tom jsou však vázány všemi relevantními právními předpisy. Ke způsobu odborného posouzení v obdobných případech se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém rozhodnutí ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004 - 66 tak, že *...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 orgán* (zveřejněno ve Sb. NSS 2/07 pod č. 1050).

K tomu lze poukázat i na rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, C-353/04, Nowaco, 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. To také stěžovatel tvrdí a tvrdil to v průběhu celého řízení. Opatřil k tomu také znalecký posudek, který v soudním řízení měl povahu listinného důkazu, a navrhl výslech zpracovatele jako svědka. Provedením těchto důkazů a jejich konfrontací s žalovaným mohly být odstraněny nebo naopak potvrzeny výhrady stěžovatele proti výsledku provedené analýzy a z ní vzešlého celního zařazení zboží. Tyto důkazy však městský soud provést odmítl, a to nikoliv proto, že by byly ve vztahu k ostatním důkazům nadbytečnými, ale pro nesprávný postoj k jejich přípustnosti v soudním řízení.

Městský soud tak zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Pokud jde o věcnou stránku dané věci, je pro posouzení toho, zda stěžovatelem dovezené zboží je tabákovým odpadem a podléhá spotřební dani či nikoli, rozhodné složení a vlastnosti tohoto zboží. Na základě nich pak lze zboží zařadit. Toto posouzení je však možné až poté, kdy bude napevno postaven závěr o dostatečně průkazném odborném posouzení vlastností tohoto zboží.

V dalším řízení tedy městský soud posoudí, zda důkaz znaleckým posudkem a výsledkem znalce provede, přičemž jediným kritériem pro takové rozhodnutí bude otázka potřebnosti provedení těchto důkazů pro zjištění skutkového stavu věci. Nejvyšší správní soud opakuje, že ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.

Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (odst. 3 téhož ustanovení).

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu