



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **L. D.**, zastoupena Mgr. Michalem Machkem, advokátem se sídlem Masná 10, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Moravská Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 507/2006 - 43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. listopadu 2007, č. j. 22 Ca 507/2006 - 43, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 507/2006 - 43, bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 23. 10. 2006, č. j. 6635-02/06-1401-21, jímž bylo zamítnuto odvolání podané žalobkyní (dále jen „účastnice řízení“) a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Karviná (dále jen „celní úřad“) ze dne 13. 6. 2006, č. j. 52164-05/06-1461-024, o vyměření daně z tabákových výrobků označených Golem směs extra a Cézar směs. Krajský soud zrušil napadené správní rozhodnutí z důvodu absence oprávnění Státní zemědělské a potravinářské inspekce (dále „SZPI“) k podávání znaleckých posudků, a navíc proto, že posudek SZPI je nejasný a ani jeho použitelnost pro předmětné řízení není jasná,

jelikož zkoušky nejsou v posudku blíže popsány. Není patrné, zda byl vzorek kouře získán jedním tahem či zda bylo zkoumáno, zda vyrobená cigareta hoří dále i při přerušení tahu, a dále, že z posudku se podává jen, že zboží bylo naplněno do cigaretových dutinek a bylo provedeno mechanické nakuřování na rutinním analytickém nakuřovacím přístroji za účelem stanovení obsahu nikotinu, dehtu a oxidu uhelnatého v kondenzátu kouře. Krajský soud se přiklonil k posudku celně-technické laboratoře vyhotovenému v řízení s osobou odlišnou od účastnice řízení a k posudku Ing. J. předložených účastnicí řízení. Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že „použitelným ke kouření“ je jakýkoli tabákový odpad, který nebyl ve vztahu k jeho případnému kouření (zjednodušeně řečeno) denaturalizován. Závěrem krajský soud odkázal na to, že k podobným závěrům u druhově stejného zboží dospěl ve věcech sp. zn. 22 Ca 229/2005 a sp. zn. 22 Ca 233/2005.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele je odůvodnění napadeného rozsudku nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Vadou řízení před krajským soudem podle něj bylo to, že nezákonně vyloučil důkaz provedený znaleckým posudkem SZPI. Dále stěžovatel popřel, že by vyslovil jako podmínku nezpůsobilosti tabáku ke kouření jeho denaturalizaci. Poukázal na to, že krajský soud vytrhl z kontextu jeho vyjádření. Stěžovatel naopak v napadeném rozhodnutí vyslovil názor, že tabák, který podléhá značení, je veškerý tabák prodáváný v maloobchodě, jehož použitelnost ke kouření není bez předchozí úpravy nebo po úpravě naprosto a prokazatelně vyloučena. Tento názor vychází ze směrnice Rady 95/59/ES, podle které je osvobození některých tabákových výrobků od spotřební daně možné, avšak pouze tehdy, pokud je to výslovně v legislativě členského státu připuštěno. Krajský soud tedy podle stěžovatele formuloval svůj názor bez opory ve skutkovém stavu věci. V další námitce brojí stěžovatel proti názoru krajského soudu na posudek SZPI. Podle stěžovatele jsou zkoušky v posudku popsány. Je v něm uveden přehled metod zkoumání (na str. 6) s odkazem na normy ČSN ISO a o použitých metodách není pochyb. Účastnice řízení nevznesla k posudku v odvolání ani žalobě žádné námitky proti metodě zkoumání. Celní ředitelství hodnotilo u posudku nikoli správnost jeho závěrů, ale přesvědčivost, logiku a odůvodnění v kontextu s ostatními provedenými důkazy. K oprávnění SZPI udává, že provádí ověřování tabákových výrobků podle § 1 písm. a) a písm. e) vyhlášky č. 344/2003 Sb. Dále stěžovatel popřel závěr krajského soudu, že není zjevná souvislost metod zkoušek s účelem ověření použitelnosti ke kouření. Zkoušky zcela simulovaly kouření cigarety kuřákem, a to nejen při zapálení cigarety. Pokud měl krajský soud pochybnosti o tomto důkazu, měl přizvat zástupce SZPI jako svědka k objasnění. Zpochybňuje-li zásadu volného hodnocení důkazů ze strany stěžovatele, měl tuto pochybnost potvrdit nebo vyvrátit. Navíc se krajský soud vůbec nevypořádal s tím, že stěžovatel vyloučil z dokazování posudky znalce Ing. J. i celně-technické laboratoře pro konkrétní vady a tento svůj postup odůvodnil. Krajský soud se naopak o tyto vyloučené důkazy opřel. Poslední námitkou stěžovatel napadá neuznání oprávnění SZPI k vydání posudku pro daňové řízení. Podle stěžovatele je interpretace krajského soudu zúžená, a tudíž chybná. Podle § 24 zákona č. 36/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů, může státní orgán ustanovit znalcem osobu, která není zapsána do uvedeného seznamu a má potřebné odborné předpoklady a s ustanovením souhlasí. Předmětný posudek byl vypracován v trestním řízení a použit v řízení daňovém na základě žádosti stěžovatele jako listinný důkaz a účastnice řízení s ním byla v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní

a poplatků“) seznámena. Závěrem odkázal stěžovatel na § 2 písm. a) a § 3 odst. 4 písm. b), c) a q) zákona č. 146/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 18. 10. 2004 provedl Celní úřad Karviná v provozovně účastnice řízení v Karviné a v Havířově místní šetření. Při kontrole značení tabákových výrobků byly zjištěny neznačené tabákové výrobky zn. Golem a Cézar a tyto byly zajištěny. Stěžovatel zaslal celnímu úřadu stanoviska ze dnů 19. 1. 2005 a 27. 1. 2005 k sazebnímu zařazení tabáku zn. Golem a Cézar, a to na základě rozboru v celně-technické laboratoři, a podřadil je oba pod položku 2403 10 10 jako tabák vhodný ke kouření. Dne 5. 4. 2006 vydal celní úřad rozhodnutí o propadnutí zajištěných výrobků a dne 13. 6. 2006 platební výměr č. 61-SPD/06, č. j. 52164-05/06-1461-024, na spotřební daň z tabákových výrobků na částku 144 441 Kč. Dne 6. 10. 2006 obdržel stěžovatel ke své žádosti od Policie ČR znalecký posudek SZPI ze dne 31. 5. 2006 týkající se vzorků zboží Cézar směs a Golem směs extra. Přílohou posudku byly protokoly o provedených zkouškách a součástí spisu je rovněž osvědčení o akreditaci zkušební laboratoře č. 1058.2 SZPI ke zkoušení zemědělských, potravinářských a tabákových výrobků a balených vod v rozsahu podle přílohy, vydaná Českým institutem pro akreditaci, o. p. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti z důvodu rozpornosti odůvodnění. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost by byla důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Krajský soud je v souladu s § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. povinen v mezích žalobních bodů přezkoumat napadené výroky správního rozhodnutí. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS) vyplývá, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky 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 z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost napadený rozsudek krajského soudu netrpí. Z rozsudku je zcela zjevné, z jakých důvodů napadené správní rozhodnutí zrušil. Jak již bylo uvedeno, krajský soud vyslovil, že důvodem zrušení celního rozhodnutí je skutečnost, že se opřelo o posudek SZPI, což byl klíčový důkaz pro posouzení věci, avšak SZPI nebyla oprávněna takový znalecký posudek vydat a navíc byl posudek vadný a nejasný. Krajský soud tuto svou úvahu jasně a srozumitelně popsal.

Nesrozumitelnost Nejvyšší správní soud nespatřuje ani v tom, že krajský soud v napadeném rozsudku na str. 5 uvedl, že se neztotožňuje se stěžovatelem v tom, že „použitelným ke kouření“ je jakýkoli tabákový odpad, který nebyl ve vztahu k jeho případnému kouření (zjednodušeně řečeno) denaturalizován, přičemž stěžovatel namítá, že toto netvrdil, a argumentuje odkazem na směrnici Rady 95/59/ES a jí nastolenou koncepci, podle níž je osvobození od spotřební daně možné jen na základě výslovné zákonné výjimky. Krajský soud v tomto bodě vyslovil svůj právní názor k hlavní otázce věci na str. 4 a v napadené větě vyjádřil svůj doplňující argument k jím zaujatému názoru. Z hlediska logického uspořádání by sice bylo vhodnější tento odstavec umístit k pasáži věnující se použitelnosti tabáku ke kouření, avšak sled argumentace krajského soudu nemá v tomto případě žádný vliv na přezkoumatelnost rozsudku.

Další stížní námitka se vztahuje k důvodu, pro který krajský soud zrušil napadené rozhodnutí, jímž byl nedostatek oprávnění SZPI k podání znaleckého posudku. Stěžovatel naopak toto oprávnění vyvozuje z jeho akreditace a konkrétně uvedených právních předpisů.

V seznamu znaleckých ústavů vedeném Ministerstvem spravedlnosti není SZPI uvedena. Podle § 1 odst. 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, se tento zákon nevztahuje na podávání posudků, které je upraveno jinými předpisy. Podle § 24 odst. 1 citovaného zákona může státní orgán ustanovit znalcem (tlumočníkem) osobu, která není zapsána do seznamu a má potřebné odborné předpoklady pro to, aby podala posudek (provedla tlumočnický úkon) a která s ustanovením vyslovila souhlas, a) není-li pro některý obor (jazyk) znalec (tlumočnick) do seznamu zapsán, b) nemůže-li znalec (tlumočnick) zapsaný do seznamu úkon provést a c) jestliže by provedení úkonu znalcem (tlumočníkem) zapsaným do seznamu bylo spojeno s nepřiměřenými obtížemi nebo náklady.

Podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona č. 146/2002 Sb., ve znění účinném do 14. 5. 2008, SZPI provádí nebo zajišťuje podle zvláštního zákona provedení rozborů výrobků, potravin nebo surovin anebo tabákových výrobků uvedených v odst. 1 v laboratořích, které splňují podmínky pro provoz laboratoří stanovené v ČSN EN ISO/IEC 17025. Dále podle písm. c) citovaného ustanovení vydává na základě provedených rozborů podle písmena b) posudky nebo osvědčení a podle písm. q) citovaného ustanovení provádí bezúplatně ve svých laboratořích rozborů na žádost organizačních složek státu.

Posudek SZPI použitý v dané věci byl tedy vydán v rámci pravomoci udělené SZPI citovaným zákonem. Jeho použití v daňovém řízení zásadně nic nebrání, neboť podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené

důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Je tedy nerozhodné, zda se jedná o posudek označený jako znalecký či odborný, podstatné je, co je jeho obsahem, kdo jej vyhotovil, za jakým účelem a jak jej prováděl. Protože v dané věci byl použit pro daňové řízení posudek vyhotovený na žádost Policie ČR pro trestní řízení, je správce daně povinen zohlednit tuto skutečnost při jeho posuzování. Z posudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 1003-2/2006/6/K, se podává, že byla SZPI přibrána podle § 105 odst. 1 věty druhé tr. ř. ke stanovení analytických hodnot nikotinu, dehtu, vody a oxidu uhelnatého a k senzorickému posouzení vzhledu, barvy a vůně. Závěrem posudku je zjištění, že vzorky zboží Cézar dodavatele ERIK MACHART, s. r. o. a zboží Golem směs extra dodavatele L.T.B.C., spol. s r. o., vykazují vlastnosti jinak děleného tabáku (zlomky tabákových listů) použitelného ke kouření ve smyslu § 1 písm. e) bod 1. vyhlášky č. 344/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů. To dokazují obsahy nikotinu jak přímo ve vzorku, tak i v kondenzátu kouře cigaret připravených v laboratoři. Vzorky odebrané SZPI a Celním ředitelstvím Hradec Králové jsou srovnatelné. V průběhu zkoušek nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by tabákový výrobek činily nevhodným ke kouření nebo nevhodným k výrobě tabákových výrobků. Pod bodem 5. SZPI uvádí, že z výsledků zkoušek je patrné, že kontrolované druhy tabáků lze použít ke kouření. Podle bodu 7. posudku kontrolované druhy tabáků splňují podmínky ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o spotřební dani.

Z napadeného správního rozhodnutí vyplývá, že se stěžovatel vypořádal jak s námitkou oprávnění SZPI vyhotovit posudek použitelný jako důkaz v daňovém řízení, tak s jeho účelem a závěry i postavením SZPI (na str. 8 až 12). Rovněž na str. 9 poznamenává, že s tímto posudkem byla účastnice řízení seznámena. Vyloučil-li krajský soud posudek z důvodu absence oprávnění SZPI, postupoval nesprávně. Stížní důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. byl tedy uplatněn důvodně.

Pokud jde o účel vyhotovení posudku, i v tomto směru se krajský soud mýlí. Ačkoli není v úvodu posudku zadání zcela pregnantně vyjádřeno (např. zda šlo v dotčeném řízení o trestný čin zkrácení daně), z obsahu posudku jasně vyplývá, že jeho cílem bylo stanovit na základě odborně provedených zkoušek, zda se v případě vzorků zboží Golem směs extra a Cézar směs jedná o tabákové výrobky ve smyslu § 101 zákona o spotřební dani. A na tuto otázku posudek jasně odpověděl.

Jinou otázkou je popis průběhu a způsobu zkoušek, o nichž se vyslovil krajský soud v napadeném rozsudku tak, že nejsou dostatečně popsány, že není jasné, zda byl vzorek kouře získán jedním tahem či zda bylo též zkoumáno, zda vyrobená cigareta hoří dále i při přerušení tahu. Krajský soud totiž v případě namítaných pochyb o metodické správnosti určitého posudku a v případě rozporů mezi dvěma posudky na straně jedné a nejméně třemi posudky na straně druhé, měl provést další dokazování (např. výslechem autorů posudku), resp. vyžádat znalecký posudek anebo revizní znalecký posudek tak, aby byly rozporů mezi výše uvedenými posudky či odbornými stanovisky odstraněny či za účelem dalšího dokazování věc vrátit stěžovateli, pokud by k tomu shledal důvod. Bez vyjasnění rozporů mezi jednotlivými posudky není myslitelný závěr o použitelnosti tabáku ke kouření.

Nejvyšší správní soud dále k věci doplňuje, že krajský soud opřel své rozhodnutí o jeden z posudků celně-technické laboratoře a o posudek znalce Ing. J. J. přesto, že je správní orgány pro konkrétní vady vyloučily, a krajský soud se s důvody vyloučení nevypořádal. Toto mohl krajský soud učinit, avšak pouze tehdy, pokud by zdůvodnil, že vyloučení posudku stěžovatelem nebylo na místě. To však krajský soud neučinil, a proto i tato námitka stěžovatele je důvodná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán krajský soud právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. října 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu