



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **S., spol. s r. o.**, zastoupeného Ing. J. U. jakožto správcem podniku, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2004, č. j. 5022-1/2003-1401-21 a č. j. 5022-2/2003-1401-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 3. 2007, č. j. 22 Ca 410/2004 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Radka Hudečka do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku, kterým soud zrušil obě napadená rozhodnutí, jimiž žalovaný zamítl žalobcovu odvolání proti rozhodnutím Celního úřadu Český Těšín; jimi celní úřad vyměřil žalobci clo ve výši 371 077 Kč a dále rozhodl o vrácení poměrné části daně z přidané hodnoty ve výši 20 147 Kč.

V odůvodnění soud odmítl jako nedůvodnou žalobcovu námitku, týkající se porušení § 8 vyhlášky č. 220/1998 Sb. při odběru vzorků, neboť tato byla již s účinností k 1. 1. 2002 zrušena; k odběru vzorků došlo 4.9.2002 a nebylo ji možno proto aplikovat. Jako nedůvodnou odmítl i námitku, poukazující na skutečnost, že žalovaný neseznámil

žalobce s odborným posudkem celně technické laboratoře Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel ze dne 7. 5. 2003, neboť tento posudek nebyl v řízení vůbec použit.

Důvodnou však shledal námitku, spočívající v tom, že přes příkré rozpory odborných stanovisek Ing. P. a celně technické laboratoře nebyl vypracován nezávislý revizní znalecký posudek. Přesto, že oba zpracovatelé posudku mají řádnou aprobaci i akreditaci k prováděným analýzám, použili zcela odlišné metody, které vzájemně napadají a ve svých závěrech se zásadně a pro věc významně liší.

Soud shledal za nepřípustné vyloučení posudku Ing. P. jen proto, že je v rozporu s jiným důkazem ve věci (s ním je v rozporu ostatně i analýza celně technické laboratoře, kde žalovaný tento rozpor a její vyloučení neshledal). Žalovaným provedené dokazování porušilo zásadu řízení zakotvenou v § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a ukládající zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji a to i nezávisle na návrzích daňového subjektu.

V kasační stížnosti stěžovatel brojil proti napadenému rozsudku z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítl, že závěry soudu, týkající se nesprávně hodnocených důkazů neodpovídají skutkovému stavu. Žalovaný zdůraznil, že žalobce (pro rozptýlení pochybností mezi oběma znaleckými posudky) požadoval v žalobě, aby soud provedl ve smyslu § 77 s. ř. s. dokazování a zajistil revizní posudek. Soud však na tento návrh nijak nereagoval. Naopak, tuto vadu (nejasnost v důkazech) vytknul žalovanému a uložil mu zpracování revizního posudku a to osobou odlišnou od původních zpracovatelů těchto posudků. Provedení revizního posudku v současné době však již není možné, neboť zajištěný referenční vzorek byl v souladu s pravidly pro nakládání se vzorky již zničen. Navíc, vzhledem k charakteru látky a zkoumaných vlastností byl skoro po pěti letech znehodnocen.

Stěžovatel se dále nemůže ztotožnit se závěrem soudu, že dokazování nebylo prováděno v souladu s ustanoveními o řízení před správním orgánem, jestliže byl vyloučen navržený posudek znalce a to jen proto, že byl v rozporu s jiným důkazem.

V posudku Ing. P. je prezentován výsledek sensorického posouzení vzorku odebraného z předmětného dováženého zboží. V závěru posudku znalec uvádí, že ve zkoumaném vzorku byla zjištěna přítomnost kakaa. Protože však v posudku nebyla uvedena forma provedené komisionální sensorické analýzy, ani konkrétní skutečnosti, jež by svědčily o přítomnosti kakaa ve vzorku, vycházel žalovaný z obsahu znaleckého posudku. Vycházel i z tabulky (str. 3), která obsahovala výsledky sensorického posouzení. Z charakteristiky „barva“ a „chut“ není zřejmé, co svědčí o přítomnosti kakaa. K otázce provedení znaleckého posudku sensorickou analýzou lze uvést, že vzhledem k zobecněnému a nekonkrétnímu závěru tvrzení znalce o výsledku analýzy a přítomnosti kakaa ve vzorku, nelze toto jeho tvrzení považovat za důkaz. Proto si stěžovatel zajistil stanovisko akreditovaného pracoviště celně technické laboratoře, ze kterého plyne, že přítomnost theobrominu ve vzorku nelze pro potřeby celního zařazení sensorickou zkouškou zjistit s požadovanou přesností.

Pro závěr o přítomnosti kakaa pro účely sazebního zařazení je rozhodující detekce theobrominu v dováženém zboží, což dle jeho názoru zmíněný znalecký posudek neprokázal.

Není proto pravdou, že by v rámci odvolacího řízení vyloučil znalecký posudek pouze pro srovnání s jiným jediným důkazem. Naopak, v odůvodnění napadeného rozhodnutí je obsáhle popsáno že znalec užil smyšlené závěry údajně provedené sensorické analýzy a sám žalobce předložil důkaz, ze kterého plyne, že do České republiky bylo dovezeno zcela jiné zboží, než bylo údajně vypraveno v zahraničí. Dodavatel tvrdí, že je vyloučeno, aby jeho závod opustil jiný výrobek, než který splňuje jím sdělované charakteristiky; žalobce pak tvrdí, že právě toto zboží dovezl a žalobcem povoláný soudní znalec uvádí, že nejen chuť, barva a vůně, ale také analýzy jednoznačně prokazují, že se jedná o směs s kakaem, nicméně se musí jednat o jinou směs, než tu, co byla vypravena od dodavatele ze zahraničí (více než desetkrát větší zastoupení látek detekujících kakao). Současně stěžovatel nabídl důvody, pro které mohl znalec učinit nesprávný závěr. Protože stěžovatel (odvolací orgán) nebyl v pozici, kdy před sebou měl dva rovnocenné důkazy, nebyl povinen obstarat důkaz další, který by případné rozpory odstranil. Závěr soudu v tomto ohledu byl proto nesprávný. Ze všech důvodů shora uvedených stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek. Navrhl současně, aby rozhodl i o nákladech řízení, jež mu vznikly v řízení o žalobě.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěrem soudu, že napadené rozhodnutí neakceptovalo § 31 odst. 2 daňového řádu; v řízení nebyl zjištěn skutkový stav dostatečně spolehlivě. Navrhl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Po podání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud z obchodního rejstříku zjistil, že usnesením Okresního soudu ve Frýdku-Místku ze dne 19.01.2007, č. j. 26 Nc 6012/2007 - 8, které nabylo právní moci dne 09.03.2007, nařídil soud exekuci. Jejím provedením byl pověřen Mgr. D. K., soudní exekutor Exekutorského úřadu v Ch.. Ten vydal dne 19.02.2007 exekuční příkaz č. j. 074 EX 15/07-17, k uspokojení pohledávky oprávněného prodejcem podniku žalobce. Správcem podniku žalobce byl ustanoven Ing. J. U., který s ohledem na oprávnění správce podniku dle § 338k odst. 6 občanského soudního řádu zdejšímu soudu sdělil, že souhlasí s tím, aby žalobce v daném řízení nadále zastupoval na základě smluvního zmocnění advokát JUDr. Radek Hudeček.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná; vycházel při tom z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Předmětem sporu je v dané věci existence dostatečnosti důkazů a jednoznačnosti prokázání zařazení předmětného zboží (potravinářská směs sacharózy a kakaa v tekutém stavu v nádobě) do položky Celního sazebníku 1806209500 či položky 17029099 použité celními orgány.

Jak je zřejmé ze správního spisu, mezi zpracovateli posudků vznikl zásadní rozpor v otázce, pro kterou je třeba odborných znalostí. Nevyřešena tak zůstala otázka použitých metod zkoumání vzorku odebraného z předmětného zboží. Její zodpovězení má pak vliv na zařazení zboží do položky celního sazebníku, jakož i na výrok o věci samé, tedy, zda mělo být žalobci vyměřeno clo a to v uvedené výši a proto i vrácena poměrná část daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval zde předestřenou právní otázkou dostatečnosti důkazů pro závěr v napadených rozhodnutích uvedený a zachování postupu podle § 31 odst. 1 a následujících daňového řádu.

Z obsahu správního spisu plyne, že žalovaný při hodnocení důkazů, na základě nichž rozhodl o zařazení zboží a poté o vyměření cla, měl k dispozici jednak znalecký posudek Ing. P. ze dne 29. 10. 2002, který na podporu svého tvrzení předložil celním orgánům žalobce, dále pak jednotnou celní deklaraci, vyžádanou od slovenských celních orgánů, v jejíž položce 31 bylo uvedeno, že se jedná o „potravinářskou směs sacharózy a kakaa v tekutém stavu v nádobě“, prohlášení výrobce směsi S. S., s. r. o. K. (k faktuře č. 52008 ze dne 3. 9. 2002), že jím vyrobené a dodané zboží obsahovalo kakao (jakož i teobromin) a konečně odborné vyjádření celně technické laboratoře při Celním ředitelství Ostrava ze dne 10. 11. 2003 o tom, že akreditovanou metodou HPLC – SOP D02-003 nebyla zjištěna ve směsi přítomnost kofeinu ani teobrominu.

Protože však v průběhu odvolacího řízení se stala předmětem sporu otázka užitých metod při zkoumání složení odebraného vzorku z předmětné potravinářské směsi, bylo na žalovaném, aby o této věci učinil jasno. Aby tedy prostřednictvím dalšího dokazování postavil najisto, jaká z metod měla být užitá pro spolehlivé zjištění složení směsi, neboť právě to bylo podstatné pro zařazení zboží do položky celního sazebníku s možným vlivem na výši cla. Této své povinnosti však celní orgány nedostály. Stručně řečeno, v napadeném rozhodnutí pouze konstatovaly, že metoda zkoumání zvolená celní laboratoří je správná a proto přičítají větší váhu tomuto důkazu.

Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V celním řízení (jehož postup v tomto ohledu je upraven daňovým řádem) stihá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení. Důkazní břemeno pak spočinulo na žalobci v té míře, která byla obsahem jeho tvrzení. Obstaral-li si žalobce pro podporu svého tvrzení znalecký posudek (zpracovaný akreditovanou osobou), bylo již na celních orgánech, aby buďto vyvrátily tvrzení, jež bylo závěrem znaleckého posudku (a to rovněž důkazními prostředky shodné důkazní síly) a nebo přistoupily k vyměření cla v žalobcem navrhované výši. Celní orgány si nechaly vypracovat odborné vyjádření celně - technické laboratoře. Spisový materiál neobsahuje však žádnou oponentní analýzu užitých metod, pouze uvedení stanoviska celně technické laboratoře, uzavírající, že se nemohlo jednat o žalobcem tvrzenou směs. Toto stanovisko však nemohlo rozptýlit vznesené pochybnosti o užitých metodách.

Na tomto místě je třeba zdůraznit, že se žalovaný mýlí v závěru, že jej soud zavázal k nemožnému plnění, k zadání revizního posudku nezávislého znalce, který by zodpověděl na otázku chemického složení odebraných vzorků z předmětného zboží (potravinové směsi). Takový pokyn však soud žalovanému nevydal. Naopak, soud zdůraznil, že bude nutné, aby žalovaný nechal vypracovat nezávislý znalecký posudek, jež by zodpověděl spornou otázku, kterou byla vhodnost metody, užitá při zkoumání složení odebraného vzorku. To obzvláště proto, že právě vhodnost a správnost laboratorních metod byla předmětem sporu mezi žalovaným a Ing. P., znalcem, který znalecký posudek pro žalobce zpracoval a jímž žalobce také prokazoval své tvrzení o složení převáženého zboží.

Je zpravidla skutečností, že se praxe k revizním znaleckým posudkům uchyluje pouze v případě, že v dané věci existuje několik rozdílných znaleckých posudků, nebo v případě, kdy účastník řízení předloží k důkazu znalecký posudek vypracovaný znalcem mimo řízení, přičemž závěry tohoto znaleckého posudku jsou nesouladné

se závěry znalce ustanoveného správním orgánem. O takovou situaci však zřejmě v dané věci nejednalo, neboť součástí správního spisu není jiný znalecký posudek, ale pouhá stanoviska celně – technické laboratoře.

Jestliže v souzené věci nelze z dosud provedeného dokazování bezpečně usoudit na takový skutkový stav, s nímž by byly v souladu i právní závěry žalovaného, je z hlediska spravedlivého procesu nutné vzniklou protiústavní důkazní mezeru vyloučit a dokazování doplnit.

V tomto ohledu (nutnosti doplnit dokazování) se proto Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, jenž uzavřel, že žalovaný neprokázal dostatečným způsobem svá tvrzení, v rozhodnutí uvedená. Soud zdůrazňuje, že žalovaný je tak povinen rozptýlit pochybnosti, týkající se užitých laboratorních metod, které ústí v závěr o složení laboratorního vzorku zboží a to právě pro určení jeho zařazení do celního sazebníku.

Skutečnost, že se této role neujal soud, ač byl žalobcem tento požadavek vznesen, na věci nic nemění. Protože vady v dokazování byly rozsáhlého charakteru, soud přikázal žalovanému, aby je odstranil. Rozhodnutí žalovaného, založené na zmíněných procesních nedostatecích nemohlo totiž za žádných okolností obstát.

Nejvyšší správní soud je však nucen korigovat úvahu soudu ve vztahu k závěru o konkurenci znaleckých posudků, v předmětném řízení proti sobě stojících. Stanovisko celně – technické laboratoře k důvodům odvolání žalobce ze dne 10. 11. 2003, ke zn. 406/2/03-0411-01, z něhož žalovaný vycházel a o němž opíral své závěry, nemá totiž charakter znaleckého posudku, byť jej podalo pracoviště akreditované k provádění takových zkoušek. Aby totiž mohly celní orgány provést hodnocení tohoto stanoviska a přičítat mu důkazní sílu znaleckého posudku, muselo by obsahovat nejen příslušné odborné závěry, ale i skutečnosti a úvahy, ze kterých znalec vycházel. Nic takového se však v souzené věci nestalo. Zmíněné stanovisko bylo pouhým konstatováním závěrů.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl v řízení o své kasační stížnosti úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak žalobce měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Ze soudního spisu vyplývá, že žalobce je zastoupen advokátem a podal vyjádření ke kasační stížnosti. Soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, která spočívá v odměně za jeden úkon právní služby v částce 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Protože zvolený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen daň), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty). Částka daně, vypočtená podle ustanovení § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, činí 456 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobci 2856 Kč.

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

V Brně dne 17. října 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu