



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **S. spol. s r. o.**, zastoupeného Ing. Janem Ulrychem, bytem Karlovy Vary, Majakovského 29, jakožto správcem podniku, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava**, se sídlem Ostrava - Přívoz, nám. Sv. Čecha 8, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2005, č. j. 7320/2004-1401-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 3. 2007, č. j. 22 Ca 205/2005 - 32,

**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 :**

Shora označeným rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Český Těšín ze dne 15. 1. 2003, č. j. 6973/1/02-0411-01. Tím celní úřad žalobci dodatečně vyměřil clo ve výši 388 728 Kč.

Krajský soud neuznal námitky žalobce týkající se jednak časového odstupu mezi odběrem vzorku dovezeného zboží a provedením analýzy celně technickou laboratoří a jednak námitky, že žalovaný nepřihlédl k prohlášení dodavatele dováženého zboží o jeho složení. Jako důvodnou však krajský soud shledal námitku žalobce, že přes příkré rozpory mezi odbornými stanovisky znalce 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. Vznikl

tak zásadní rozpor v otázce, jejíž zodpovězení je nezbytné ke zjištění objektivního stavu věci (zda dovážené zboží obsahovalo kakao), a pro jejíž vyřešení je třeba odborných znalostí. Za nepřipustný označil krajský soud závěr žalovaného, že uvedený rozpor byl ve správním řízení odstraněn posudkem třetí nezávislé osoby, v daném případě posudkem Celně technické laboratoře Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel (dále jen „Celně technická laboratoř Praha“). Přestože lze vyloučit osobní a profesní sepletí pracovníků žalovaného a této laboratoře, není tato laboratoř, stejně jako žalovaný, než další ze součástí systému celních orgánů. Takovou laboratoř pak nelze považovat za „třetí nezávislou osobu“. Dle krajského soudu je třeba, aby nezávislý znalec či znalecký ústav posoudil správnost metod použitých zpracovateli všech ve správním spise založených posudků a určil, které ze závěrů osvědčují objektivní stav věci. Žalovaný provedl dokazování v rozporu se zásadou řízení zakotvenou v § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), dle níž má správce daně zjistit rozhodné skutečnosti co nejdůkladněji a to i nezávisle na návrzích daňového subjektu. Krajský soud uzavřel, že v dané věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé a rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. Za důvody označil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Podle žalovaného zasáhl krajský soud nepřipustným způsobem do hodnocení důkazů zajištěných ve správním řízení. Žalovaný poukázal na to, že v předcházejícím rozsudku v dané věci (rozsudek ze dne 17. 9. 2004, sp. zn. 22 Ca 272/2003), jímž bylo zrušeno jeho v pořadí první rozhodnutí o odvolání žalobce proti výše uvedenému rozhodnutí celního úřadu, krajský soud považoval výsledek analýzy provedené Celně technickou laboratoří Praha za pro věc podstatný důkaz, když za podstatnou vadu řízení označil skutečnost, že žalovaný s výsledkem této analýzy žalobce neseznámil. Podle žalovaného pak nelze za údajnou překážku nezávislosti považovat samotnou skutečnost, že celně technická laboratoř je organizačním útvarům státní správy. Takové chápání by automaticky znamenalo pochybnosti o nepodjatosti v rámci odvolání u všech orgánů státní správy. Podobně by tomu bylo i u soudů.

Žalovaný dále uvedl, že v současnosti má Celně technická laboratoř Praha postavení soudního znalce, což představuje další atribut odbornosti a nezávislosti. Je otázkou, jak by případně krajský soud nahlížel na postup, kdy by si žalovaný v souladu s § 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb. vyžádal posouzení u této celně technické laboratoře, nebo s ohledem na bezplatnost dožádal o posouzení jiný státní orgán (např. Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci). Podle žalovaného bylo v kompetenci krajského soudu, aby přizval nezávislého znalce pro soudní řízení, jestliže shledal jeho přítomnost nutnou. Provádění dokazování přísluší i soudu ve správním soudnictví.

S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 54/2004, žalovaný uvedl, že nijak neporušil zásadu volného hodnocení důkazů upravenou v § 2 odst. 3 daňového řádu.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřoval žalovaný v tom, že závěr krajského soudu o podjatosti Celně technické laboratoře Praha není podložen ani skutkovými

ani právními zjištěními. Současně žalovaný navrhl, aby zdejší soud uložil žalobci úhradu nákladů řízení o žalobě.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěrem soudu ohledně potřeby objektivizace důkazního řízení před správními orgány opatřením skutečně nezávislého znaleckého posudku. Uvedl, že na předchozí úkony celně technické laboratoře nemůže mít nově získané postavení soudního znalce vliv. 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 Chebu. 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 přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a neshledal ji důvodnou.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto relevantní skutečnosti:

- Dne 29. 7. 2002 podal žalobce celní deklaraci s návrhem na propuštění potravinové směsi sacharózy a kakaa v tekutém stavu v množství 23 920 kg do režimu volného oběhu. Příslušný celní úřad deklaraci přijal a následně přistoupil k ověřování její správnosti. Za tím účelem odebral z dovezeného zboží vzorek č. 0466-02-07-002.
- Celní úřad si po zahájení řízení ve věci dodatečného vyměření celního dluhu vyžádal stanovisko žalovaného k sazebnímu zařazení dovezeného zboží. Součástí stanoviska žalovaného ze dne 21. 8. 2002 byla také „sumarizace výsledků analýz“ Celně technická laboratoře Ostrava.
- Dne 15. 1. 2003 vydal celní úřad dodatečný platební výměr, jímž žalobci předepsal dodatečné clo ve výši 388 728 Kč. Proti němu podal žalobce dne 4. 2. 2003 odvolání, ve kterém namítl, že Celně technická laboratoř Ostrava, která provedla analýzu vzorku dovezeného zboží před vydáním platebního výměru, měla požádat o posouzení jiné specializované pracoviště tak, aby byly využity všechny dostupné metody, jako tomu bylo v případě žalobcem osloveného znalce Ing. P., jehož znalecký posudek žalobce přiložil k odvolání.
- Vzhledem k odvolací námitce nechal žalovaný zpracovat novou analýzu dovezeného zboží Celně technickou laboratoří Praha, která ve svém posudku ze dne 7. 5. 2003, zn. PH0331V/03, nepotvrdila přítomnost kakaa v dovezeném zboží.
- Součástí správního spisu je i vyjádření organizačního útvaru žalovaného ze dne 19. 5. 2003, v němž se uvádí, že ze znaleckého posudku . nevyplývají podmínky

měření vzorku zboží, a je stručně popsána metoda analýzy použitá Celně technickou laboratoří Ostrava.

- Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 5. 2003 č. j. 1393/2003-1401-21, odvolání žalobce zamítl; k žalobě však krajský soud rozsudkem ze dne 17. 9. 2004, č. j. 22 Ca 272/2003-33, uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil mu k dalšímu řízení, přičemž důvodem zrušení byla vada řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. spočívající v tom, že žalovaný neseznámil žalobce s posudkem zpracovaným Celně technickou laboratoří Praha a neumožnil mu vyjádřit se k ní.
- Ve svém vyjádření ze dne 8. 12. 2003 (s ohledem na datum patrně založené do spisu v souvislosti s prvním řízením před krajským soudem) znalec Ing. P., polemizoval s výsledky analýzy provedené Celně technickou laboratoří Praha a v reakci na stanovisko organizačního útvaru žalovaného ze dne 19. 5. 2003 popsal použité metody analýzy vzorku a přiložil též chromatografické záznamy prováděných analýz. Kromě toho Ing. P. poukázal na možnost znehodnocení vzorků (mikrobiální degradaci složek kakaá) s ohledem na časový odstup od jeho odebrání do provedení analýzy Celně technickou laboratoří Praha.
- V řízení následujícím po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu žalovaný k vyjádření znalce Ing. P. ze dne 8. 12. 2003 opatřil vyjádření Celně technické laboratoře Praha (záznam ze dne 28. 2. 2005). V tomto vyjádření Celně technická laboratoř Praha popisuje analytické metody použité celně technickými laboratořemi a konfrontuje je s metodami použitými znalcem Ing. P. Uvádí také důvody, proč časový odstup nemohl v daném případě způsobit znehodnocení vzorku.
- Po té, co na základě přípisu žalovaného využil žalobce možnosti nahlédnout do správního spisu, předložil vyjádření znalce Ing. P., v němž znalec polemizuje s vyjádřením Celně technické laboratoře Praha, zejména pak ohledně použitých analytických metod a hodnocení výsledků provedených analýz. Žádné další důkazy žalobce nenavrhoval.

Důvodem, pro který krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, bylo pochybení žalovaného spočívající v tom, že v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu nezjistil (nezávisle na návrzích žalobce) v provedeném celním řízení rozhodné skutečnosti co nejuplněji. Podle krajského soudu žalovaný nevyjasnil rozpory mezi jednotlivými posudky, jež byly v souvislosti s celním řízením vypracovány, a to pokud jde o metody použité při analýzách vzorků dovezeného zboží. Přitom krajský soud odmítl, že by rozpory mezi těmito posudky mohly být odstraněny posudkem Celně technické laboratoře Praha, kterou nelze pro tyto účely nelze považovat za nezávislou a nestrannou.

Žalovaný ve své kasační stížnosti pak v první řadě brojí proti poslední uvedenému závěru krajského soudu ohledně absence nezávislosti a nestrannosti Celně technické laboratoře Praha při provádění analýzy vzorku zboží.

Této námitce žalovaného lze do jisté míry přisvědčit. Skutečnost, že celně technické laboratoře jsou součástí organizační struktury celní správy, sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu posudků jimi vypracovaných. Smyslem zřízení sítě celně technických laboratoří je právě zajišťování odborných analýz pro účely celního řízení. Podstatné tedy je, že celně

technická laboratoř je odborným pracovištěm náležitě technicky a personálně vybaveným k provedení potřebných analýz, o čemž svědčí získání příslušné akreditace.

Pokud v celním řízení vznikne potřeba získání určitých odborných poznatků, je nezbytné, aby provedení potřebných analýz a vypracování znaleckého posudku zajistily celní orgány pomocí k tomu náležitě odborně způsobilých a vybavených pracovišť. Těmi mohou být organizační útvary celních orgánů, splňují-li uvedené požadavky, nebo i jiné subjekty, rovněž za podmínky splnění uvedených požadavků. Pro úplnost lze uvést, že ani ustanovení § 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., na něž žalovaný v kasační stížnosti poukazuje, celním orgánům nijak nebrání v tom, aby nechaly potřebné analýzy provést jiným subjektem, tedy nikoli celně technickou laboratoří. Toto ustanovení pouze stanoví okruh činností, jež jsou určité celní orgány povinny zajišťovat (v tomto případě jde o povinnost Generálního ředitelství cel zřídit celně technickou laboratoř); nejedná se tedy o úpravu postupu celních orgánů při dokazování v celním řízení.

Na druhou stranu je však třeba zdůraznit, že posudky vypracované celně technickými laboratořemi nemohou celní orgány považovat za důkazní prostředky vyšší důkazní síly než posudky jiných znalců v daném oboru, a to ani v případě, kdy posudky těchto jiných znalců předloží v celním řízení dovozce k prokázání skutečností uvedených v celní deklaraci (složení dovezeného zboží a z toho vyplývající sazební zařazení) ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je tedy jen jedním z možných důkazů, přičemž i výsledky takové analýzy mohou být jinými důkazními prostředky – posudky jiných znalců - zpochybněny.

I s ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal návrh žalovaného na zrušení rozsudku krajského soudu opodstatněným. Jak je již výše uvedeno, důvodem, pro který krajský soud především zrušil rozhodnutí žalovaného, byly přetrvávající rozpory mezi jednotlivými posudky o složení zboží týkající se metod použitých při analýzách dovezeného zboží.

Již v řízení před prvostupňovým celním orgánem byla zpracována analýza vzorku dovezeného zboží Celně technickou laboratoří Ostrava. Součástí spisu však není znalecký posudek této laboratoře, ale pouze stanovisko žalovaného k sazebnímu zařazení, v němž jsou závěry Celně technické laboratoře Ostrava pouze stručně konstatovány. Takovýto podklad však nemůže sloužit jako důkaz v celním řízení, neboť nemá náležitosti znaleckého posudku. Dovozece, ba ani celní orgán, z něj nemůže seznat, jakým způsobem Celně technická laboratoř Ostrava k danému výsledku dospěla, resp. jaké metody ke svým analýzám použila a proč, a jak hodnotila výsledky těmito metodami dosažené. Takto zachycené závěry celně laboratoře nelze v případě pochybností podrobit kontrole jiným znalcem.

Naopak součástí správního spisu je posudek vypracovaný Celně technickou laboratoří Praha. Byť byl zřejmě v pořadí již třetím v dané věci vypracovaným posudkem, nelze jej, právě s ohledem na *de facto* absenci posudku Celně technické laboratoře Ostrava, považovat za posudek revizní. Vzhledem k tomu, že právě posudek Celně technické laboratoře Praha byl žalobci jako součást správního spisu dostupný, zpochybnil žalobce opakovaným vyjádřením znalce Ing. P. výsledky tohoto posudku, jakož i metody, jimiž Celně technická laboratoř Praha k těmto výsledkům dospěla. Žalovaný pak k jednomu z těchto vyjádření Ing. P. opatřil i vyjádření Celně technické laboratoře Praha, v němž konstatuje spolehlivost a průkaznost laboratoří použitých metod.

V celním řízení tak proti sobě stály dva odporující si, avšak rovnocenné důkazní prostředky – znalecké posudky. Mezi zpracovateli posudků, Ing. P. a Celně technickou laboratoří Praha, vznikl zásadní rozpor v otázce složení dovezeného zboží a metod použitých ke zkoumání vzorků. Vyřešení sporných otázek pak mohlo mít v celním řízení vliv na sazební zařazení zboží a v důsledku i na výši cla.

V takovém případě bylo na žalovaném, aby dle § 31 odst. 2 daňového řádu rozpor odstranil a odůvodnil, který důkazní prostředek ob stojí a který nikoliv. Přitom bylo třeba zhodnotit, zda provedené dokazování je dostatečné, a to bez ohledu na důkazní návrhy žalobce.

To samozřejmě neznamená, že by celní orgány nesly důkazní břemeno v plném rozsahu. V celním řízení spočinulo důkazní břemeno na žalobci v takové míře, která odrážela jeho tvrzení. Obstaral-li si žalobce na podporu svého tvrzení znalecký posudek, bylo již na celních orgánech, aby buďto vyvrátily tvrzení, jež bylo závěrem znaleckého posudku (a to rovněž důkazními prostředky shodné důkazní síly) a nebo považovaly žalobcem doložený skutkový stav pro účely rozhodování o výši cla za prokázaný.

V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný nepřisvědčil vyjádřením znalce Ing. P., protože jako potvrzující metodu aplikoval sensorickou zkoušku, a nedoložil konkrétně závěry o mikrobiální degradaci složek kakaa ve vzorku posuzovaném Celně technickou laboratoří Praha.

S vyjádřením znalce Ing. P. ze dne 28. 4. 2005, které žalobce předložil žalovanému po té, kdy využil možnosti seznámit se s analýzou Celně technické laboratoře Praha, se tak žalovaný vypořádal pouze částečně. Odůvodnil sice neprůkaznost sensorické analýzy a nepodloženost námítky mikrobiální degradace vzorků, avšak k dalším námitkám týkajícím se hodnocení výsledků laboratorně provedených analýz se nevyjádřil. Naopak konstatoval, že žalobce neupřesnil, co „navrženým důkazem (vyjádřením znalce ze dne 28. 4.2005) sleduje“.

Takové hodnocení vyjádření znalce ze dne 28. 4. 2005 však nemůže obstát. Žalobcem předložené vyjádření znalce zpochybňuje hodnocení výsledků analýz provedených Celně technickou laboratoří Praha. Formálně vzato se nejedná o návrh důkazu, ale o doplnění dříve předloženého důkazního prostředku – samotného posudku znalce.

V předmětném celním řízení tedy skutečně i nadále existovala potřeba pokračovat v dokazování a lze tak uzavřít, že hlavní důvod, pro který krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, byl naplněn.

K tomu je vhodné doplnit, že způsob odstranění těchto rozporů, který popsal v rozsudku krajský soud, totiž vypracování „nezávislého“ znaleckého posudku ohledně metod použitých při laboratorních analýzách, není jediným možným. I s ohledem na to, co bylo shora uvedeno ohledně analýz prováděných celně technickými laboratořemi jako důkazními prostředky, přichází v úvahu také takový postup, v rámci něhož žalovaný odstraní rozpor mezi odbornými stanovisky vzájemnou konfrontací znalce Ing. P. a příslušného pracovníka Celně technické laboratoře Praha, bude-li takový postup dostatečný.

Skutečnost, že se doplnění dokazování neujal krajský soud, ač takový postup umožňuje § 77 odst. 2 s. ř. s., na věci nic nemění. Protože vady v dokazování byly rozsáhlého

charakteru, krajský soud přikázal žalovanému, aby je odstranil. Rozhodnutí žalovaného, založené na zmíněných procesních nedostatcích nemohlo obstát.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl.

Nad rámec uvedeného pak zdejší soud poznamenává, že se nelze ztotožnit ani s výkladem zásad daňového řízení, jak jej provedl žalovaný ve svém rozhodnutí. Zásadou daňového řízení rozhodně není „priorita zájmů státu“. Správci daně samozřejmě chrání v souladu se zákony a jinými obecně závaznými předpisy zájmy státu, konkrétně pak zájem státu na tom, aby zákonem uložené daňové povinnosti nebyly kráceny, přičemž jsou povinni dbát práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (srov. § 2 odst. 2 daňového řádu).

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

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu